Šis dokumentas yra skirtas tik informacijai, ir institucijos nėra teisiškai atsakingos už jo turinį

►B **KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1126/2008**

2008 m. lapkričio 3 d.

priimantis tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002

(Tekstas svarbus EEE)

(OL L 320, 2008 11 29, p. 1)

iš dalies keičiamas:

		Oficialusis leidinys		
		Nr.	puslapis	data
►M1	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1260/2008 2008 m. gruodžio 10 d.	L 338	10	2008 12 17
►M2	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1261/2008 2008 m. gruodžio 16 d.	L 338	17	2008 12 17
►M3	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1262/2008 2008 m. gruodžio 16 d.	L 338	21	2008 12 17
►M4	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1263/2008 2008 m. gruodžio 16 d.	L 338	25	2008 12 17
►M5	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1274/2008 2008 m. gruodžio 17 d.	L 339	3	2008 12 18
►M6	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 53/2009 2009 m. sausio 21 d.	L 17	23	2009 1 22
►M7	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 69/2009 2009 m. sausio 23 d.	L 21	10	2009 1 24
►M8	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 70/2009 2009 m. sausio 23 d.	L 21	16	2009 1 24
►M9	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 254/2009 2009 m. kovo 25 d.	L 80	5	2009 3 26
►M10	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 460/2009 2009 m. birželio 4 d.	L 139	6	2009 6 5
►M11	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 494/2009 2009 m. birželio 3 d.	L 149	6	2009 6 12
►M12	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 495/2009 2009 m. birželio 3 d.	L 149	22	2009 6 12
►M13	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 636/2009 2009 m. liepos 22 d.	L 191	5	2009 7 23
►M14	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 824/2009 2009 m. rugsėjo 9 d.	L 239	48	2009 9 10
►M15	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 839/2009 2009 m. rugsėjo 15 d.	L 244	6	2009 9 16
►M16	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1136/2009 2009 m. lapkričio 25 d.	L 311	6	2009 11 26
►M17	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1142/2009 2009 m. lapkričio 26 d.	L 312	8	2009 11 27
►M18	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1164/2009 2009 m. lapkričio 27 d.	L 314	15	2009 12 1
►M19	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1165/2009 2009 m. lapkričio 27 d.	L 314	21	2009 12 1

►**M20**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1171/2009 2009 m. lapkričio 30 d.	L 314	43	2009 12 1
►**M21**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1293/2009 2009 m. gruodžio 23 d.	L 347	23	2009 12 24
►**M22**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 243/2010 2010 m. kovo 23 d.	L 77	33	2010 3 24
►**M23**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 244/2010 2010 m. kovo 23 d.	L 77	42	2010 3 24
►**M24**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 550/2010 2010 m. birželio 23 d.	L 157	3	2010 6 24
►**M25**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 574/2010 2010 m. birželio 30 d.	L 166	6	2010 7 1
►**M26**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 632/2010 2010 m. liepos 19 d.	L 186	1	2010 7 20
►**M27**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 633/2010 2010 m. liepos 19 d.	L 186	10	2010 7 20
►**M28**	Komisijos reglamentas (ES) Nr. 662/2010 2010 m. liepos 23 d.	L 193	1	2010 7 24

▼B

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1126/2008

2008 m. lapkričio 3 d.

priimantis tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA,

atsižvelgdama į Europos bendrijos steigimo sutartį,

atsižvelgdama į 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo ([1]), ypač į jo 3 straipsnio 1 dalį,

kadangi:

(1) Reglamente (EB) Nr. 1606/2002 reikalaujama, kad įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kurių veiklą reglamentuoja valstybių narių teisė, 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių finansinių metų konsoliduotas finansines ataskaitas rengtų pagal tarptautinius apskaitos standartus, kaip apibrėžta to reglamento 2 straipsnyje.

(2) 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1725/2003, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 ([2]), priimti tam tikri tarptautiniai ►**M5** TFAS ◄, galioję 2002 m. rugsėjo 14 d. Atsižvelgusi į Europos finansinės atskaitomybės patariamosios grupės (EFAPG) techninių ekspertų grupės (TEG) konsultacijas, Komisija iš dalies pakeitė tą reglamentą, įtraukdama į jį visus Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) pateiktus standartus ir Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) pateiktus aiškinimus, ir iki 2008 m. spalio 15 d. priėmė Bendrijoje juos visus, išskyrus 39-ąjį TAS (susijusį su finansinių priemonių pripažinimu ir vertinimu), kurio kai kurios dalys buvo praleistos.

(3) Šie tarptautiniai standartai buvo priimti daug kartų keičiant reglamentą. Dėl to atsiranda teisinis neapibrėžtumas ir sunku teisingai taikyti tarptautinius apskaitos standartus Bendrijoje. Siekiant supaprastinti Bendrijos teisės aktus, susijusius su apskaitos standartais, dėl aiškumo ir skaidrumo būtų tikslinga sujungti į vieną tekstą standartus, šiuo metu išdėstytus Reglamente (EB) Nr. 1725/2003 ir jį iš dalies keičiančiuose teisės aktuose.

([1]) OL L 243, 2002 9 11, p. 1.
([2]) OL L 261, 2003 10 13, p. 1.

▼B

(4) Todėl Reglamentą (EB) Nr. 1725/2003 reikėtų pakeisti šiuo reglamentu.

(5) Šiame reglamente numatytos priemonės atitinka Apskaitos reguliavimo komiteto nuomonę,

PRIĖMĖ ŠĮ REGLAMENTĄ:

1 straipsnis

Priimami šio reglamento priede išdėstyti tarptautiniai apskaitos standartai, apibrėžti Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 2 straipsnyje.

2 straipsnis

Reglamentas (EB) Nr. 1725/2003 panaikinamas.

Nuorodos į panaikintą reglamentą laikomos nuorodomis į šį reglamentą.

3 straipsnis

Šis reglamentas įsigalioja trečią dieną nuo jo paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*.

Šis reglamentas yra privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

▼B

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

1-asis TAS	*Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)
2-asis TAS	*Atsargos*
7-asis TAS	*Pinigų srautų ataskaitos*
8-asis TAS	*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*
10-asis TAS	*Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*
11-asis TAS	*Statybų sutartys*
12-asis TAS	*Pelno mokesčiai*
16-asis TAS	*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*
17-asis TAS	*Nuoma*
18-asis TAS	*Pajamos*
19-asis TAS	*Išmokos darbuotojams*
20-asis TAS	*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*
21-asis TAS	*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*
23-asis TAS	*Skolinimosi išlaidos* (persvarstytas 2007 m.)
24-asis TAS	24-asis TAS *Susijusių šalių atskleidimas*
26-asis TAS	*Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė*
27-asis TAS	*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*
28-asis TAS	*Investicijos į asocijuotąsias įmones*
29-asis TAS	*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*
31-asis TAS	*Dalys bendrose įmonėse*
32-asis TAS	*Finansinės priemonės. Pateikimas*
33-asis TAS	*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*
34-asis TAS	*Tarpinė finansinė atskaitomybė*
36-asis TAS	*Turto vertės sumažėjimas*
37-asis TAS	*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*
38-asis TAS	*Nematerialusis turtas*
39-asis TAS	*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*

▼B

40-asis TAS	*Investicinis turtas*
41-asis TAS	*Žemės ūkis*
1-asis TFAS	*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*
2-asis TFAS	*Mokėjimas akcijomis*
3-asis TFAS	*Verslo jungimai*
4-asis TFAS	*Draudimo sutartys*
5-asis TFAS	*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*
6-asis TFAS	*Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas*
7-asis TFAS	*Finansinės priemonės. Atskleidimas*
8-asis TFAS	*Veiklos segmentai*
TFAAK 1-asis aiškinimas	*Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai*
TFAAK 2-asis aiškinimas	*Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės*
TFAAK 4-asis aiškinimas	*Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis*
TFAAK 5-asis aiškinimas	*Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį*
TFAAK 6-asis aiškinimas	*Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis*
TFAAK 7-asis aiškinimas	*Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29-ąjį TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*
TFAAK 9-asis aiškinimas	*Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas*
TFAAK 10-asis aiškinimas	*Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas*
TFAAK 12-asis aiškinimas	TFAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijų susitarimai*
TFAAK 13-asis aiškinimas	*TFAAK 13-asis aiškinimas Klientų lojalumo programos*
TFAAK 14-asis aiškinimas	*TFAAK 14-asis aiškinimas 19-asis TAS. Nustatytų išmokų turto apribojimas, minimalūs finansavimo reikalavimai ir jų sąveika*
TFAAK 15-asis aiškinimas	TFAAK 15-asis aiškinimas *Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos*
TFAAK 16-asis aiškinimas	TFAAK 16-asis aiškinimas *Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai*
TFAAK 17-asis aiškinimas	TFAAK 17-asis aiškinimas *Nepiniginio turto paskirstymas savininkams*
TFAAK 18-asis aiškinimas	TFAAK 18-asis aiškinimas *Klientų perduodamas turtas*
TFAAK 19-asis aiškinimas	TFAAK 19-asis aiškinimas *Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis*

▼B

NAK 7-asis aiškinimas	*Euro įvedimas*
NAK 10-asis aiškinimas	*Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla*
NAK 12-asis aiškinimas	*Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjekta*
NAK 13-asis aiškinimas	*Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones*
NAK 15-asis aiškinimas	*Veiklos nuomos skatinimas*
NAK 21-asis aiškinimas	*Pelno mokesčiai. Perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atkūrimas*
NAK 25-asis aiškinimas	*Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai*
NAK 27-asis aiškinimas	*Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas*
NAK 29-asis aiškinimas	*Atskleidimas. Koncesijos sutartys dėl paslaugų*
NAK 31-asis aiškinimas	*Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos*
NAK 32-asis aiškinimas	*Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos*

Galima platinti Europos ekonominėje erdvėje. Visos už Europos ekonominės erdvės ribų esančios teisės, išskyrus teises platinti asmeniniam ar kitam teisingam naudojimui, saugomos. Išsamesnės informacijos galima rasti TASV tinklalapyje www.iasb.org

▼M5

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinių ataskaitų pateikimas“

TIKSLAS

1 Šiuo standartu nurodomi pagrindai, kuriais vadovaujantis turėtų būti pateikiamos bendrosios paskirties finansinės ataskaitos, kad jas būtų galima palyginti tiek su to paties ūkio subjekto ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių finansinėmis ataskaitomis, tiek su kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis. Juo nustatomi bendrieji finansinių ataskaitų pateikimo reikalavimai, nurodymai dėl ataskaitų struktūros ir minimalūs turinio reikalavimai.

TAIKYMAS

2 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti rengdamas ir pateikdamas bendrosios paskirties finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS).

3 Kituose TFAS nurodomi tam tikrų sandorių ir kitų įvykių pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo reikalavimai.

4 Šis standartas netaikomas sutrumpintų tarpinių finansinių ataskaitų, rengiamų pagal 34-ąjį TAS „*Tarpinė finansinė atskaitomybė*“, struktūrai ir turiniui. Tačiau 15–35 straipsniai šioms finansinėms ataskaitoms yra taikomi. Šis standartas vienodai taikomas visiems ūkio subjektams, įskaitant tuos, kurie teikia konsoliduotas finansines ataskaitas, ir tuos, kurie teikia atskiras finansines ataskaitas vadovaudamiesi 27-uoju TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“.

5 Šiame standarte vartojama terminologija tinka pelno siekiančioms įmonėms, tarp jų ir viešojo sektoriaus verslo įmonėms. Pelno nesiekiančioms privačiojo ar viešojo sektoriaus įmonėms, norinčioms taikyti šį standartą, gali tekti pakoreguoti įrašus, pateikiamus tam tikrose finansinių ataskaitų straipsnių eilutėse, ir pačias finansines ataskaitas.

6 Taip pat ir tiems ūkio subjektams, kurie neturi nuosavybės, kaip apibūdinta 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“ (pvz., kai kuriems kolektyvinio investavimo fondams), ir tiems, kurių akcinis kapitalas nėra nuosavybė (pvz., kai kuriems jungtiniams ūkio subjektams), gali tekti pritaikyti finansines ataskaitas rodyti narių arba dalininkų dalis.

APIBRĖŽIMAI

7 Šiame standarte vartojami terminai ir jų apibrėžtys:

Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos (toliau – finansinės ataskaitos) skirtos patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie dėl savo padėties negali pareikalauti iš ūkio subjekto parengti ataskaitas, pritaikytas konkretiems jų informacijos poreikiams.

Neįmanomas reikalavimo taikymas yra tada, kai ūkio subjektas negali jo taikyti net panaudojęs visus įmanomus pagrįstus bandymus.

▼**M5**

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir jų aiškinimai. Jie apima:

a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;

b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir

c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) ar buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.

Reikšmingas yra klaidingų straipsnių pateikimas arba nepateikimas, jei gali atskirai ar kartu daryti įtaką ekonominiams sprendimams, kuriuos vartotojai priima remdamiesi finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar klaidingo pateikimo dydis arba pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamas veiksnys gali būti straipsnio sumos dydis, pobūdis ar jų derinys.

Įvertinant, ar nepateikimas arba klaidingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir taip tapti reikšmingu, būtina atsižvelgti į šių vartotojų ypatybes. *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindų* 25 straipsnyje teigiama, kad „daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą, apskaitą ir yra pasiruošę nagrinėti informaciją su pagrįstu uolumu“. Todėl vertinant būtina atsižvelgti, kokios įtakos gali pagrįstai tikėtis vartotojai su šiomis savybėmis, priimdami ekonominius sprendimus.

Aiškinamajame rašte pateikiama informacija papildo finansinės būklės ataskaitoje, bendrųjų pajamų ataskaitoje, atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama), nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje pateikiamą informaciją. Aiškinamajame rašte pateikiami minėtose ataskaitose pateiktų straipsnių aiškinamieji aprašymai arba išskaidymai, be to, informacija apie straipsnius, kurie nėra pripažinti tose ataskaitose.

Kitas bendrąsias pajamas sudaro pajamų ir sąnaudų straipsniai (įskaitant pergrupuotas sumas), kurie nėra pripažįstami pelnu ar nuostoliais kaip to reikalaujama ar leidžiama kitų TFAS.

Kitų bendrųjų pajamų komponentai:

a) pelno dėl perkainojimo pokyčiai (žr. 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ ir 38-ąjį TAS „*Nematerialusis turtas*“);

b) aktuarinis pelnas ir nuostoliai pagal nustatytų išmokų planus pripažįstami pagal 19-ojo TAS „*Išmokos darbuotojams*“ 93A straipsnio nuostatas;

c) pelnas ir nuostoliai, atsirandantys dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų perskaičiavimo (žr. 21-ąjį TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*“);

d) pelnas ir nuostoliai iš naujo įvertinus galimą parduoti finansinį turtą (žr. 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“);

e) apsidraudimo priemonės veiksminga pelno ir nuostolių dalis pinigų srautų apsidraudimo sandoryje (žr. 39-ąjį TAS).

▼M5

Savininkai – nuosavybei priskiriamų priemonių valdytojai.

Pelnas ar nuostoliai – bendros pajamos atėmus sąnaudas, neįskaitant kitų bendrųjų pajamų dalies komponentų.

Pergrupuotos sumos – einamuoju laikotarpiu į pelną ar nuostolius perkeltos sumos, kurios dabartiniu ar ankstesniais laikotarpiais buvo pripažintos kitų bendrųjų pajamų dalyje.

Visos bendrosios pajamos – nuosavybės pasikeitimas per ataskaitinį laikotarpį, įvykęs dėl sandorių ir kitų įvykių, išskyrus nuosavybės pasikeitimus, atsiradusius dėl sandorių su savininkais kaip nuosavybės valdytojais.

Visos bendrosios pajamos apima visus „pelno ar nuostolių“ ir „kitų bendrųjų pajamų“ komponentus.

8 Nors šiame standarte vartojami terminai „kitos bendrosios pajamos“, „pelnas ar nuostoliai“ ir „visos bendrosios pajamos“, ūkio subjektas gali vartoti kitus terminus bendriems elementams apibūdinti, jei jų reikšmė yra aiški. Pavyzdžiui, pelnui ar nuostoliams apibūdinti ūkio subjektas gali vartoti terminą „grynosios pajamos“.

▼M6

8A Šie terminai yra apibrėžti 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“ ir vartojami šiame standarte 32-ajame TAS apibrėžta prasme:

a) padengiamoji finansinė priemonė, priskiriama nuosavybės priemonėms (apibrėžta 32-ojo TAS 16A ir 16B straipsniuose);

b) priemonė, pagal kurią ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kuri priskiriama nuosavybės priemonėms (apibrėžta 32-ojo TAS 16C ir 16D straipsniuose).

▼M5

FINANSINĖS ATASKAITOS

Finansinių ataskaitų tikslas

9 Finansinės ataskaitos yra ūkio subjekto finansinės būklės ir finansinės veiklos struktūrizuotas pateikimas. Finansinių ataskaitų tikslas yra pateikti informaciją apie ūkio subjekto finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus, kurie daugeliui finansinių ataskaitų vartotojų padeda priimti ekonominius sprendimus. Finansinės ataskaitos taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklių tvarkymo rezultatus. Kad būtų pasiektas šis tikslas, finansinėse ataskaitose pateikiama informacija apie ūkio subjekto:

a) turtą;

b) įsipareigojimus;

c) nuosavybę;

d) pajamas ir sąnaudas, įskaitant pelną ir nuostolius;

e) savininkų įmokas ir paskirstymą savininkams kaip nuosavybės valdytojams; ir

▼M5

f) pinigų srautus.

Šie duomenys drauge su kita aiškinamajame rašte pateikiama informacija padeda finansinių ataskaitų vartotojams numatyti būsimuosius ūkio subjekto pinigų srautus ir ypač jų laiką ir tikimybę.

Visas finansinių ataskaitų rinkinys

10 Visą finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:

a) laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita;

b) laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaita;

c) laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

d) laikotarpio pinigų srautų ataskaita;

e) aiškinamasis raštas, kurį sudaro svarbių apskaitos politikos priemonių santrauka ir kita aiškinamoji informacija; ir

f) finansinės būklės ataskaita ankstyviausio lyginamojo laikotarpio pradžioje, kai ūkio subjektas taiko apskaitos politiką retrospektyviai arba atlieka retrospektyvų savo finansinių ataskaitų straipsnių taisymą, arba kai jis pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius.

Ūkio subjektas gali vartoti kitokius nei šiame standarte vartojami ataskaitų pavadinimus.

11 Ūkio subjektas turi vienodai išsamiai pateikti visas finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitas.

12 Kadangi tai leidžiama 81 straipsnyje, ūkio subjektas pelno ar nuostolių komponentus gali pateikti kaip atskiras bendrųjų pajamų ataskaitos dalis arba atskira pajamų ataskaita. Kai pajamų ataskaita pateikiama, ji laikoma viso finansinių ataskaitų rinkinio dalimi ir turi būti pateikta prieš pat bendrųjų pajamų ataskaitą.

13 Daug ūkio subjektų be finansinių ataskaitų teikia vadovybės parengtą finansinę apžvalgą, kurioje apibūdinami ir paaiškinami pagrindiniai šio ūkio subjekto finansinės veiklos ir finansinės būklės bruožai, taip pat pagrindiniai neapibrėžtumai, su kuriais tenka susidurti. Tokioje ataskaitoje gali būti nurodomi:

a) pagrindiniai šio ūkio subjekto finansinius rezultatus nulemiantys veiksniai ir įtaka, tarp jų – aplinkos, kurioje šis ūkio subjektas veikia, pokyčiai, ūkio subjekto atsakas į tuos pokyčius ir jų poveikis; ūkio subjekto investicinė politika, siekiant išlaikyti ir gerinti finansinius rezultatus, įskaitant jo dividendų politiką;

b) ūkio subjekto finansavimo šaltiniai, jo numatomas įsipareigojimų ir nuosavybės santykis; ir

c) ūkio subjekto ištekliai, nepripažinti finansinės būklės ataskaitoje, vadovaujantis TFAS.

▼M5

14 Daugelis ūkio subjektų be finansinių ataskaitų teikia ir kitokias ataskaitas ir pranešimus, pvz., aplinkos apsaugos ataskaitas arba pridėtinės vertės ataskaitas. Jas rengia tų pramonės šakų įmonės, kurioms aplinkos apsaugos veiksniai yra reikšmingi arba kuriose darbuotojai laikomi svarbia vartotojų grupe. Pranešimams ir ataskaitoms, kurios nėra finansinių ataskaitų dalis, TFAS nėra taikomi.

Bendrosios ypatybės

Teisingas pateikimas ir TFAS atitikimas

15 Finansinėse ataskaitose turi būti teisingai pateikiama ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Siekiant teisingai pateikti, būtina tiksliai nurodyti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį, pagal *Pagrinduose* numatytų turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimus ir pripažinimo kriterijus. TFAS taikymas ir, kai būtina, papildomų duomenų atskleidimas leidžia tikėtis, kad gautas rezultatas ir bus teisingos finansinės ataskaitos.

16 Ūkio subjektas, kurio finansinės ataskaitos atitinka TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodo šį atitikimą aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas finansines ataskaitas gali apibūdinti kaip atitinkančias TFAS tik tada, jei jos atitinka visus TFAS reikalavimus.

17 Bet kokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi teisingai pateikti informaciją laikydamasis taikomų TFAS. Kad informacija būtų pateikiama teisingai, taip pat reikia, kad ūkio subjektas:

a) pasirinktų ir taikytų apskaitos politiką pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*. 8-ajame TAS pateikiamas patikimų nurodymų taikymo nuoseklumas, į kurį vadovybė turi atsižvelgti, jeigu nėra TFAS, kurį būtų galima pritaikyti tam straipsniui;

b) pateiktų informaciją, įskaitant apskaitos politiką, tokiu būdu, kuris garantuotų šios informacijos svarbumą, patikimumą, palyginimą ir aiškumą;

c) atskleistų papildomą informaciją tada, kai konkrečių TFAS reikalavimų atitikimo nepakanka, kad vartotojai galėtų suvokti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui.

18 Ūkio subjektas negali ištaisyti netinkamo apskaitos tvarkymo nei atskleisdamas duomenis apie taikytus apskaitos politikos principus, nei pateikdamas aiškinamąjį raštą ar aiškinamąją medžiagą.

19 Ypač retomis aplinkybėmis, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro TFAS reikalavimo laikymasis taip klaidintų, kad būtų prieštaraujama *Pagrinduose* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, ūkio subjektas gali nukrypti nuo to reikalavimo 20 straipsnyje nurodytu būdu, jeigu tokio nukrypimo reikalauja (arba nedraudžia) atitinkami reglamentuojantys pagrindai.

▼M5

20 Kai ūkio subjektas nukrypsta nuo TFAS reikalavimo pagal 19 straipsnį, jis turi atskleisti:

a) vadovybės išvadą, kad finansinės ataskaitos teisingai parodo ūkio subjekto finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus;

b) kad buvo laikomasi taikomų TFAS, išskyrus tą vieną konkretų reikalavimą, nuo kurio buvo nukrypta siekiant teisingo pateikimo;

c) TFAS, nuo kurio buvo nukrypta, pavadinimą, nukrypimo pobūdį, įskaitant tą apskaitos tvarką, kurios reikėtų pagal minėtą TFAS, priežastį, dėl kurios tokia apskaitos tvarka būtų tokia klaidinanti esamomis aplinkybėmis, kad prieštarautų *Pagrinduose* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, ir pasirinktąją apskaitos tvarką; ir

d) finansinį nukrypimo poveikį kiekvieno pateikiamo ataskaitinio laikotarpio kiekvienam finansinių ataskaitų straipsniui, kuris būtų buvęs pripažintas laikantis reikalavimo.

21 Jeigu ūkio subjektas nuo TFAS reikalavimo nukrypo ankstesnį atskaitinį laikotarpį ir tas nukrypimas daro įtaką dabartinio laikotarpio finansinių ataskaitų sumoms, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 20 straipsnio c ir d punktuose.

22 21 straipsnis taikomas, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas, vertindamas turtą ir įsipareigojimus, ankstesnį laikotarpį buvo nukrypęs nuo TFAS, ir toks nukrypimas turi įtakos turto ir įsipareigojimų, pripažįstamų dabartinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, pokyčių vertinimui.

23 Ypač retomis aplinkybėmis, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro TFAS reikalavimų laikymasis taip klaidintų, kad būtų prieštaraujama *Pagrinduose* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, tačiau susiję reglamentuojantys pagrindai draudžia nesilaikyti šio reikalavimo, ūkio subjektas turi, kiek tai įmanoma, maksimaliai sumažinti dėl reikalavimo laikymosi pastebėtus klaidinančius aspektus, pateikdamas informaciją:

a) atitinkamo TFAS pavadinimą, reikalavimo pobūdį, priežastį, kodėl vadovybė nutarė, kad minėto reikalavimo laikymasis šiomis aplinkybėmis yra toks klaidinantis, kad prieštarauja *Pagrinduose* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui; ir

b) kiekvieno pateikto ataskaitinio laikotarpio kiekvieno finansinių ataskaitų straipsnio koregavimus, kurie, vadovybės manymu, yra būtini siekiant teisingo pateikimo.

24 Pagal 19–23 straipsnius informacija prieštarauja finansinių ataskaitų tikslui tada, kai neteisingai pateikiami sandoriai, kiti įvykiai ir sąlygos, kuriuos būtina pateikti pagal šį straipsnį (arba kai tokio pateikimo galima pagrįstai tikėtis), ir tai galėtų daryti įtaką finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. Vertindama, ar tam tikro TFAS reikalavimo laikymasis tikrai būtų toks klaidinantis, kad prieštarautų *Pagrinduose* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui, vadovybė apsvarsto:

a) kodėl finansinių ataskaitų tikslas nėra pasiekiamas šiomis išskirtinėmis aplinkybėmis; ir

▼M5

b) kuo šio ūkio subjekto aplinkybės skiriasi nuo kitų ūkio subjektų, vykdančių minėtus reikalavimus, aplinkybių. Jeigu kiti ūkio subjektai panašiomis aplinkybėmis reikalavimo laikosi, daroma prielaida (kurią dar galima atmesti), kad ir šio ūkio subjekto atveju tokio reikalavimo laikymasis neturėtų būti toks klaidinantis, kad prieštarautų *Pagrinduose* apibrėžtam finansinių ataskaitų tikslui.

Tęstinumo prielaida

25 Sudarydama finansines ataskaitas vadovybė turi įvertinti ūkio subjekto pajėgumą tęsti veiklą. Ūkio subjektas turi parengti finansines ataskaitas laikydamasis veiklos tęstinumo prielaidos, išskyrus tą atvejį, kai šio ūkio subjekto vadovybė ketina jį likviduoti, sustabdyti veiklą ar yra priversta tą padaryti, neturėdama kitos realios išeities. Jeigu, atlikdama tokį įvertinimą, vadovybė žino apie reikšmingus neaiškumus, siejamus su įvykiais arba sąlygomis, kurie gali sukelti žymių abejonių dėl ūkio subjekto sugebėjimo tęsti veiklą, ūkio subjektas šiuos neaiškumus turi atskleisti. Jeigu ūkio subjektas finansines ataskaitas rengia nesilaikydamas veiklos tęstinumo prielaidos, jis turi atskleisti šį faktą drauge nurodydamas pagrindą, kuriuo remdamasis sudarė šias finansines ataskaitas ir priežastį, dėl kurios ūkio subjektas neatsižvelgė į tęstinumo prielaidą.

26 Vertindama, ar šiam ūkio subjektui taikytina tęstinumo prielaida, vadovybė turi atsižvelgti į bet kokią turimą informaciją mažiausiai (bet neapsiribojant) apie dvylikos ateinančių mėnesių laikotarpį nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos datos. Kiekvienu atveju svarstant reikia atsižvelgti į faktus. Jeigu šis ūkio subjektas veiklą vykdo pelningai ir gali laisvai naudotis finansavimo šaltiniais, tada jis ir be detalios analizės gali daryti išvadą, kad apskaitai taikytina veiklos tęstinumo prielaida. Kitais atvejais, prieš padarant išvadą, kad veiklos tęstinumo prielaida tinka, vadovybei gali tekti įvertinti daug įvairių su esamu ir prognozuojamu pelningumu susijusių veiksnių, numatyti skolų grąžinimo grafikus ir galimus alternatyvius finansavimo šaltinius.

Kaupimo principo taikymas apskaitoje

27 Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (išskyrus informaciją apie pinigų srautus) turi būti sudaromos taikant kaupimo principą.

28 Kai apskaitai taikomas kaupimo principas, ūkio subjektas įsipareigojimus, nuosavybę, pajamas ir sąnaudas pripažįsta finansinių ataskaitų elementais tada, kai jie atitinka tokių elementų apibrėžimus ir pripažinimo kriterijus, nurodytus *Pagrinduose*.

Reikšmingumas ir sujungimas

29 Ūkio subjektas turi atskirai pateikti kiekvieną reikšmingą panašių duomenų grupę. Ūkio subjektas turi atskirai pateikti nepanašaus pobūdžio arba paskirties duomenis, išskyrus tuos atvejus, kai jie yra nereikšmingi.

▼M5

30 Finansinės ataskaitos sudaromos apdorojus daug sandorių ar kitų įvykių, kurie pagal jų pobūdį ar paskirtį sujungiami į grupes. Galutinė jungimo ir klasifikavimo pakopa – apibendrintų ir sugrupuotų duomenų, kurie įrašomi į finansinių ataskaitų straipsnių eilutes, pateikimas. Jeigu ataskaitos straipsnio eilutė nėra reikšminga, šiose ataskaitose arba aiškinamajame rašte ji sujungiama su kitais straipsniais. Tačiau straipsnis, kuris nėra pakankamai reikšmingas, kad būtų privaloma jį atskirai pateikti minėtose ataskaitose, gali būti reikšmingas, kad būtų atskirai pateiktas aiškinamajame rašte.

31 Ūkio subjektas neturi specialiai atskleisti informacijos, kurios reikalauja TFAS, jei ji nėra svarbi.

Tarpusavio užskaita

32 Ūkio subjektas neturi užskaityti turto ir įsipareigojimų arba pajamų ir sąnaudų, išskyrus tą atvejį, jeigu to reikalauja arba leidžia TFAS.

33 Ūkio subjektas atskirai pateikia duomenis apie turtą ir įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas. Tarpusavio užskaita bendrųjų pajamų ar finansinės būklės ataskaitose, ar atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama) sumažina vartotojų galimybes tiek suprasti įvykusius sandorius, kitus įvykius ir sąlygas, tiek įvertinti būsimuosius šio ūkio subjekto pinigų srautus, išskyrus tą atvejį, kai užskaita perteikia sandorio arba kito įvykio esmę. Turto vertinimas atimant vertės sumažėjimą, pavyzdžiui, pasenusių atsargų vertės sumažėjimą arba gautinų sumų vertės sumažėjimą abejotinomis skolomis, nėra tarpusavio užskaita.

34 18-ajame TAS „*Pajamos*“ apibrėžiamos pajamos ir reikalaujama, kad jos būtų vertinamos gauto ar gautino atlygio tikrąja verte, atsižvelgiant į bet kokių prekybos nuolaidų ir panašių lengvatų, taikomų šiam ūkio subjektui, sumas. Vykdydamas savo įprastinę veiklą, ūkio subjektas sudaro ir tokių sandorių, kurie nekuria pajamų, bet yra tvirtai susieti su pagrindine pajamas kuriančia veikla. Ūkio subjektas šių sandorių rezultatus pateikia, kai toks pateikimas atspindi sandorio ar kito įvykio esmę, iš pajamų atimdamas to paties sandorio atitinkamas sąnaudas. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas pateikia ilgalaikio turto, įskaitant investicijas ir gamybai naudojamą turtą, perleidimo pelną ir nuostolius finansinėje ataskaitoje iš perleidimo pajamų atimdamas turto balansinę vertę ir susijusias pardavimo sąnaudas; ir

b) ūkio subjektas gali grynąsias sąnaudas, susijusias su atidėjiniu, pripažįstamu pagal 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“, ir grąžinamas pagal sutartimi įformintą susitarimą su trečiąja šalimi (pavyzdžiui, tiekėjo garantinio aptarnavimo sutartį), atimti iš atitinkamos kompensacijos.

35 Be to, ūkio subjektas kaip grynąjį pelną ar grynuosius nuostolius pateikia pelną arba nuostolius, atsirandančius dėl panašių sandorių grupės, pavyzdžiui, užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostoliai arba dėl prekybai laikomų finansinių priemonių atsirandantis pelnas arba nuostoliai. Tačiau ūkio subjektas tokį pelną ar nuostolius pateikia atskirai, jeigu jie yra reikšmingi.

▼M5

Atskaitomybės dažnumas

36 Ūkio subjektas pateikia visą finansinių ataskaitų rinkinį (įskaitant lyginamąją informaciją) bent kartą per metus. Kai ūkio subjektas pakeičia savo ataskaitinio laikotarpio pabaigą ir pateikia ilgesnio ar trumpesnio negu vienerių metų laikotarpio finansines ataskaitas, jis kartu su ataskaitų apimamu laikotarpiu turi atskleisti:

a) priežastį, dėl kurios naudojamas ilgesnis arba trumpesnis laikotarpis, ir

b) faktą, kad finansinėse ataskaitose pateikiamos sumos negali būti visiškai palyginamos su kitomis.

37 Paprastai ūkio subjektas sudaro vienerių metų laikotarpį apimančias finansines ataskaitas. Tačiau praktiniais sumetimais kai kurie ūkio subjektai pasirenka teikti, pavyzdžiui, 52 savaičių finansines ataskaitas. Šis standartas to nedraudžia.

Lyginamoji informacija

38 Išskyrus tą atvejį, kai pagal TFAS leidžiama ar reikalaujama kitaip, ūkio subjektas turi atskleisti visų dabartinio laikotarpio finansinių ataskaitų sumų lyginamąją informaciją. Ūkio subjektas lyginamąją informaciją turi papildyti pateikiamais duomenimis ir aprašomąja informacija, kuri svarbi dabartinio ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų supratimui.

39 Atskleisdamas lyginamąją informaciją, ūkio subjektas turi pateikti bent dviejų ataskaitinių laikotarpių duomenis finansinės būklės ataskaitoje, dviejų laikotarpių – kitose ataskaitose ir susijusius aiškinamuosius raštus. Kai ūkio subjektas retrospektyviai taiko apskaitos politiką arba savo finansinėse ataskaitose atlieka retrospektyvų straipsnių taisymą, ar retrospektyviai taiso savo finansinių ataskaitų straipsnius, arba kai pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius, jis turi pateikti mažiausiai trijų laikotarpių duomenis finansinės būklės ataskaitoje, dviejų – kitose ataskaitose ir susijusius aiškinamuosius raštus. Ūkio subjektas pateikia tokius finansinės būklės ataskaitos duomenis:

a) ataskaitinio laikotarpio pabaigos,

b) ankstesnio laikotarpio pabaigos (kuri atitinka ataskaitinio laikotarpio pradžią) ir

c) anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžios.

40 Kai kuriais atvejais finansinėse ataskaitose pateikta ankstesnio laikotarpio informacija tebėra svarbi dabartinį laikotarpį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas dabartinį laikotarpį atskleidžia teisminio ginčo, kurio baigtis praėjusį ataskaitinį laikotarpį buvo neaiški ir kuris dar turi būti sprendžiamas, detales. Vartotojams yra naudinga informacija apie tai, kad praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buvo tam tikrų neaiškumų, ir apie veiksmus, kurių per laikotarpį buvo imtasi jiems išspręsti.

41 Kai ūkio subjektas pakeičia finansinių ataskaitų straipsnių pateikimo arba grupavimo tvarką, jis turi pergrupuoti duomenis, išskyrus atvejį, kai pergrupuoti neįmanoma. Kai ūkio subjektas pergrupuoja lyginamąsias sumas, jis turi atskleisti:

a) pergrupavimo pobūdį;

▼M5

b) kiekvieno pergrupuojamo straipsnio arba straipsnių grupės sumą; ir

c) pergrupavimo priežastį.

42 Kai lyginamųjų sumų pergrupavimas neįmanomas, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) priežastį, kodėl sumos nebuvo pergrupuotos; ir

b) koregavimų, kurie būtų buvę atlikti, jeigu sumos būtų buvusios pergrupuotos, pobūdį.

43 Atskirų laikotarpių informacijos palyginimo galimybių padidinimas padeda vartotojams priimti ekonominius sprendimus, ypač suteikdamas jiems galimybę įvertinti finansinės informacijos tendencijas prognozuojant. Kai kuriomis aplinkybėmis konkretaus praėjusio laikotarpio lyginamosios informacijos pergrupavimas norint sudaryti galimybę palyginti su einamojo laikotarpio informacija, yra neįmanomas. Pavyzdžiui, ankstesnio laikotarpio duomenys buvo kaupiami ne tokiu būdu, todėl jų pergrupuoti ir reikiamos informacijos atkurti gali būti neįmanoma.

44 8-ajame TAS nurodyti lyginamosios informacijos koregavimai būtini tada, kai ūkio subjektas keičia apskaitos politiką arba ištaiso klaidą.

Pateikimo pastovumas

45 Ūkio subjektas turi išlaikyti tą pačią finansinių ataskaitų straipsnių pateikimo ir grupavimo tvarką nuo vieno atskaitinio laikotarpio iki kito, išskyrus šiuos atvejus:

a) kai po reikšmingo ūkio subjekto veiklos pobūdžio pasikeitimo arba jo finansinių ataskaitų peržiūrėjimo yra akivaizdu, kad atsižvelgiant į 8-ojo TAS apskaitos politikos pasirinkimo ir taikymo kriterijus kitoks pateikimas arba grupavimas būtų tinkamesnis; arba

b) TFAS reikalaujama, kad būtų pakeista pateikimo tvarka.

46 Pavyzdžiui, reikšmingas įsigijimas ar perleidimas arba finansinių ataskaitų pateikimo peržiūrėjimas gali versti manyti, kad finansines ataskaitas reikia pateikti kitaip. Ūkio subjektas keičia finansinių ataskaitų pateikimo tvarką tik tada, jeigu pagal pakeistą tvarką finansinių ataskaitų vartotojams teikiama patikima ir svarbesnė informacija, o pataisyta pateikimo struktūra gali būti naudojama ir toliau, kad nenukentėtų palyginimo galimybė. Atlikdamas tokius pateikimo keitimus, ūkio subjektas pagal 41 ir 42 straipsnius pergrupuoja ir savo lyginamąją informaciją.

STRUKTŪRA IR TURINYS

Įžanga

47 Šis standartas nustato finansinės būklės ar bendrųjų pajamų ataskaitos, atskiros pajamų ataskaitos (jei pateikiama) ar nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos straipsnių atskleidimo reikalavimus, o kitų straipsnių atskiras eilutes reikalauja atskleisti šiose ataskaitose arba aiškinamajame rašte. 7-ajame TAS „*Pinigų srautų ataskaita*“ nurodomi pinigų srautų informacijos pateikimo reikalavimai.

▼M5

48 Šiame standarte „atskleidimo“ sąvoka kartais vartojama plačiąja prasme, apimdama finansinių ataskaitų straipsnius. Pagal kitus TFAS taip pat reikalaujama informacijos atskleidimo. Jeigu šiame standarte ar kituose TFAS nenurodoma kitaip, tokia informacija gali būti atskleista finansinėse ataskaitose.

Finansinių ataskaitų identifikavimas

49 Ūkio subjektas turi aiškiai identifikuoti finansines ataskaitas ir atskirti jas nuo kitos tame pačiame dokumente pateikiamos informacijos.

50 TFAS taikomi tik finansinėms ataskaitoms ir jų nebūtina taikyti kitai informacijai, pateikiamai metiniame pranešime, priežiūros institucijai teikiamoje formoje ar kitame dokumente. Todėl svarbu, kad vartotojai galėtų atskirti pagal TFAS parengtą informaciją nuo kitos informacijos, kuri jiems gali būti naudinga, bet nėra pateikta pagal šiuos reikalavimus.

51 Ūkio subjektas turi aiškiai pavadinti kiekvieną finansinę ataskaitą ir aiškinamąjį raštą. Be to, ūkio subjektas turi aiškiai pateikti ir, kai tai būtina deramam pateiktos informacijos supratimui, pakartoti šią informaciją:

a) ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pavadinimą ar kitą jo atpažinimo būdą ir bet kokius tokios informacijos pasikeitimus nuo praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigos;

b) ar šios finansinės ataskaitos yra atskiro ūkio subjekto ar ūkio subjektų grupės;

c) ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą ar finansinių ataskaitų ir aiškinamojo rašto apimamo laikotarpio datas;

d) pateikimo valiutą, kaip nurodyta 21-ajame TAS; ir

e) apvalinimo lygį, naudojamą finansinėse ataskaitose pateikiant sumas.

52 Ūkio subjektas įvykdo 51 straipsnio reikalavimus, jei pateikia atitinkamų puslapių, ataskaitų, aiškinamųjų raštų, stulpelių ir pan. antraštes. Reikia nuspręsti, koks būdas tokiai informacijai pateikti yra geriausias. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas finansines ataskaitas teikia elektroniniu būdu, ne visada naudojami atskiri puslapiai; tada ūkio subjektas pateikia anksčiau minėtus duomenis, užtikrindamas, kad į finansines ataskaitas įtraukta informacija būtų suprasta.

53 Ūkio subjektas dažnai finansines ataskaitas padaro suprantamesnes, pateikdamas informaciją tūkstančiais arba milijonais pateikimo valiutos vienetų. Tai priimtina, jei ūkio subjektas nurodo apvalinimo lygį ir dėl to neprarandama svarbios informacijos.

Finansinės būklės ataskaita

Finansinės būklės ataskaitoje pateikiama informacija

54 Finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateiktos bent šių straipsnių eilučių sumos:

a) nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai;

b) investicinis turtas;

▼**M5**

c) nematerialusis turtas;

d) finansinis turtas (išskyrus e, h ir i punktuose nurodytas sumas);

e) nuosavybės metodu apskaičiuotos investicijos;

f) biologinis turtas;

g) atsargos;

h) prekybos ir kitos gautinos sumos;

i) pinigai ir pinigų ekvivalentai;

j) turtas, kuris klasifikuojamas kaip skirtas parduoti, ir turtas, įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS „*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*“;

k) prekybos ir kitos mokėtinos sumos;

l) atidėjiniai;

m) finansiniai įsipareigojimai (išskyrus k ir l punktuose nurodytas sumas);

n) įsipareigojimai ir turtas, skirtas ataskaitinio laikotarpio mokesčiams, kaip apibūdinama 12-ajame TAS „*Pelno mokesčiai*“;

o) atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai ir atidėtųjų mokesčių turtas, kaip apibūdinama 12-ajame TAS;

p) įsipareigojimai, įtraukti į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS;

q) ►**M11** nekontroliuojama ◄ dalis, pateikiama nuosavybės dalyje; ir

r) išleistas kapitalas ir rezervai, priskirtini patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams.

55 Ūkio subjektas finansinės būklės ataskaitoje pateikia papildomas straipsnių eilutes, antraštes ir tarpines sumas, kai toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansinei būklei suprasti.

56 Kai ūkio subjektas savo finansinės būklės ataskaitoje atskirai išskiria trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus, jis neturi priskirti atidėtųjų mokesčių turto (įsipareigojimų) trumpalaikiam turtui (įsipareigojimams).

57 Šis standartas nenurodo tvarkos ar formos, pagal kurias ūkio objektas turi pateikti straipsnius. 54 straipsnyje tiesiog išvardyti straipsniai, kurie yra pakankamai išskirtinio pobūdžio ar paskirties, kad finansinės būklės ataskaitoje būtų pateikiami atskirai. Be to:

a) atskiros straipsnių eilutės įtraukiamos tada, kai duomenų ar panašių duomenų grupės dydis, pobūdis ar paskirtis yra tokie, kad atskiras pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansinei būklei suprasti; ir

▼M5

b) straipsnių ar panašių straipsnių grupės aprašymas ir tvarka gali būti koreguojami atsižvelgiant į ūkio subjekto ir jo sandorių pobūdį, kad ūkio subjekto finansinei būklei suprasti būtų pateikiama svarbi informacija. Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti anksčiau nurodytą informacijos, susijusios su finansų įstaigos veikla, pateikimo tvarką.

58 Ūkio subjektas sprendžia, ar pateikti papildomus duomenis atskirai, įvertinęs:

a) turto pobūdį ir likvidumą;

b) turto paskirtį šiame ūkio subjekte; ir

c) įsipareigojimų sumas, pobūdį ir laiką.

59 Skirtingoms turto grupėms taikomi skirtingi vertinimo pagrindai leidžia daryti prielaidą, kad skiriasi šių grupių pobūdis arba paskirtis ir dėl to ūkio subjektas jų sumas turėtų pateikti atskirose straipsnių eilutėse. Pavyzdžiui, pagal 16-ąjį TAS apskaitoje gali būti registruojama skirtingų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupių savikaina arba – pakartotinio įvertinimo sumos.

Sąvokų „trumpalaikis“ ir „ilgalaikis“ atskyrimas

60 Ūkio subjektas finansinės būklės ataskaitoje turi išskirti į atskiras grupes trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus pagal 66–76 straipsnius, išskyrus tą atvejį, kai pagal likvidumo principą pateikta informacija yra patikimesnė ir svarbesnė. Kai taikoma ši išimtis, ūkio subjektas turi išsamiai pateikti visą turtą ir įsipareigojimus nuosekliai pagal jų likvidumą.

61 Nesvarbu, kuris pateikimo būdas būtų pasirinktas, ūkio subjektas turi atskleisti sumą, kuri bus atgaunama ar padengiama po dvylikos mėnesių pagal kiekvieną turto ir įsipareigojimų eilutę, kurių sumos turėtų būti atgautos ar padengtos:

a) ne vėliau kaip per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos; ir

b) vėliau kaip per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

62 Kai ūkio subjektas tiekia prekes ar teikia paslaugas akivaizdžiai cikliškai, atskiras trumpalaikio ir ilgalaikio turto ir įsipareigojimų grupavimas finansinės būklės ataskaitoje suteikia naudingos informacijos, nes atskiriamas grynasis turtas, nuolat cirkuliuojantis kaip apyvartinis kapitalas, nuo turto, naudojamo ūkio subjekto ilgalaikei veiklai. Taip klasifikuojant taip pat atskiriamas turtas, kurį tikimasi realizuoti dabartinio veiklos ciklo metu, ir to paties laikotarpio įsipareigojimai, kuriuos reikia įvykdyti.

▼**M5**

63 Kai kurie ūkio subjektai, pvz., finansų įstaigos, pateikdamos turtą ir įsipareigojimus didėjančio arba mažėjančio likvidumo tvarka, gauna patikimą ir svarbesnę informaciją, negu būtų pateikiama atskiriant trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, nes toks ūkio subjektas netiekia prekių ar neteikia paslaugų su aiškiai matomu veiklos ciklišku.

64 Taikant 60 straipsnį, ūkio subjektui yra leidžiama pateikti dalį savo turto ir įsipareigojimų grupuojant juos į trumpalaikius ir ilgalaikius, o kitą dalį – likvidumo tvarka, kai šitaip pateikiama informacija yra patikima ir svarbesnė. Mišraus pateikimo poreikis gali iškilti, kai ūkio subjekto veikla yra labai įvairi.

65 Informacija apie numatomas turto ir įsipareigojimų realizavimo datas yra naudinga įvertinant ūkio subjekto likvidumą ir mokumą. 7-ajame TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“ reikalaujama atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų terminų datas. Finansinis turtas apima iš verslo gaunamas ir kitas gautinas sumas, o finansiniai įsipareigojimai – atitinkamas mokėtinas sumas. Taip pat naudinga informacija apie numatomas nepiniginio turto, pvz., atsargų, atgavimo ir numatomas atsiskaitymo už įsipareigojimus, pvz., atidėjinius, galutines datas, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas ir įsipareigojimai klasifikuojami kaip trumpalaikiai ar ilgalaikiai. Pavyzdžiui, ūkio subjektas atskleidžia atsargų vertę, kuri, kaip tikimasi, bus padengta vėliau negu per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Trumpalaikis turtas

66 Ūkio subjektas turtą turi priskirti trumpalaikiam, jeigu:

a) jis tikisi realizuoti turtą, ketina jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį veiklos ciklą;

b) jis laiko turtą visų pirma prekybai;

c) jis tikisi realizuoti turtą per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio; arba

d) turtas yra pinigai ar pinigų ekvivalentai (kaip nurodyta 7-ajame TAS), išskyrus tuos atvejus, kai mažiausiai dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui padengti.

Ūkio subjektas visą kitą turtą klasifikuoja kaip ilgalaikį.

67 Šiame standarte vartojama sąvoka „ilgalaikis“ apibrėžia materialųjį, nematerialųjį ir finansinį ilgalaikį turtą. Nedraudžiama vartoti kitokius apibūdinimus, jei prasmė lieka aiški.

▼M8

68 Ūkio subjekto veiklos ciklas – laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirbimui, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigus arba pinigų ekvivalentus. Kai ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai nustatytas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių. Trumpalaikiam turtui priskiriamas turtas (pvz., atsargos ir iš pirkėjų gautinos sumos), kuris yra parduodamas, suvartojamas ar realizuojamas kaip įprastinio veiklos ciklo dalis netgi tada, jei nesitikima jo realizuoti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Trumpalaikiam turtui taip pat priskiriamas visų pirma prekybai laikomas turtas (pavyzdžiai apima tam tikrą finansinį turtą, priskiriamą laikomam prekybai turtui pagal 39-ąjį TAS) ir einamoji ilgalaikio finansinio turto dalis.

▼M5

Trumpalaikiai įsipareigojimai

▼M22

69 Ūkio subjektas įsipareigojimą turi priskirti trumpalaikiams įsipareigojimams, kai:

a) tikisi įvykdyti įsipareigojimą per įprastinį savo veiklos ciklą;

b) įsipareigojimas visų pirma yra susijęs su prekyba;

c) įsipareigojimas turi būti įvykdytas per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio; arba

d) neturi besąlygiškos teisės atidėti įsipareigojimo vykdymą bent dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio (žr. 73 straipsnį). Įsipareigojimo sąlygos, kurios sutarties šalies pasirinkimu galėtų lemti jo vykdymą išleidžiant nuosavybės priemones, neturi poveikio jo grupavimui.

Visus kitus įsipareigojimus ūkio subjektas turi priskirti ilgalaikiams.

▼M5

70 Kai kurie trumpalaikiai įsipareigojimai, pvz., mokėtinos verslo sumos, kai kurios kaupimo sumos darbuotojams ir kitos veiklos sąnaudos, yra įprastinio ūkio subjekto veiklos ciklo metu naudojamo apyvartinio kapitalo dalis. Ūkio subjektas tokius veiklos įsipareigojimus klasifikuoja kaip trumpalaikius įsipareigojimus, net jei jie turi būti įvykdyti vėliau nei per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Tas pats įprastinis ūkio subjekto veiklos ciklas taikomas tiek ūkio subjekto turtui, tiek įsipareigojimams grupuoti. Kai ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai nustatytas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių.

▼M8

71 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai nėra įvykdomi kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, tačiau turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio arba yra visų pirma laikomi prekybai. Pavyzdžiai – tam tikri finansiniai įsipareigojimai, priskiriami laikomiems prekybai pagal 39-ąjį TAS, banko sąskaitos kreditai, taip pat einamoji ilgalaikių finansinių įsipareigojimų dalis, mokėtini dividendai, pelno mokesčiai ir kitos mokėtinos ne prekybos sumos. Ilgą laiką finansavimą teikiantys finansiniai įsipareigojimai (t. y. nesantys apyvartinio kapitalo, naudojamo per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą, dalimi), už kuriuos neprivaloma atsiskaityti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, yra ilgalaikiai įsipareigojimai, aptariami 74 ir 75 straipsniuose.

▼**M5**

72 Ūkio subjektas savo įsipareigojimus priskiria trumpalaikiams įsipareigojimams, kai už juos turi būti atsiskaityta per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, netgi tais atvejais, jei:

a) pradinis laikotarpis buvo ilgesnis negu dvylika mėnesių; ir

b) susitarimas pakartotinai finansuoti ar pertvarkyti mokėjimų grafiką yra užbaigiamas ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus ir prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.

73 Jeigu ūkio subjektas tikisi ir turi galimybę pakartotinai finansuoti ar perkelti prievolės vykdymą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pagal esamą paskolos susitarimą, jis klasifikuoja prievolę kaip ilgalaikę, net jeigu kitu atveju ši turėtų būti padengiama per trumpesnį laikotarpį. Tačiau kai ūkio subjektas neturi pakartotinio finansavimo arba prievolės perkėlimo galimybės (pavyzdžiui, nėra susitarimo dėl pakartotinio finansavimo), tada ūkio subjektas nesvarsto šios prievolės pakartotinio finansavimo galimybės ir prievolė priskiriama trumpalaikėms.

74 Kai ūkio subjektas dar nesibaigus ataskaitiniam laikotarpiui arba jo pabaigos dieną pažeidžia ilgalaikės paskolos susitarimo nuostatą, ir dėl to įsipareigojimas turės būti įvykdytas skolintojui pareikalavus, tada įsipareigojimas klasifikuojamas kaip trumpalaikis netgi tuo atveju, kai skolintojas yra sutikęs ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus ir iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas nereikalauti nedelsiant mokėti dėl šio pažeidimo. Ūkio subjektas įsipareigojimą klasifikuoja kaip trumpalaikį, nes ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jis neturi besąlyginės teisės atidėti atsiskaitymo už jį mažiausiai dvylikai mėnesių nuo tos datos.

75 Tačiau ūkio subjektas klasifikuoja įsipareigojimą kaip ilgalaikį, jeigu skolintojas iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutiko pratęsti laikotarpį, kuris baigsis ne anksčiau kaip po dvylikos mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, per kurį ūkio subjektas gali ištaisyti pažeidimą ir kurio metu skolintojas negali reikalauti nedelsiant grąžinti paskolą.

76 Jeigu laikotarpiu nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas dienos atsiranda toliau minimi įvykiai, susiję su paskolomis, priskiriamomis trumpalaikiams įsipareigojimams, šiuos įvykius reikia atskleisti kaip nekoreguojančius, vadovaujantis 10-uoju TAS „*Įvykiai po balanso datos*“:

a) ilgalaikis pakartotinis finansavimas;

b) ilgalaikio paskolos susitarimo pažeidimo ištaisymas; ir

c) skolintojo pratęstas laikotarpis, kad būtų galima ištaisyti ilgalaikės paskolos susitarimo, kuris baigsis ne anksčiau negu po dvylikos mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, pažeidimą.

Finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateikiama informacija

77 Finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi atskleisti pateiktų straipsnių eilučių smulkesnį grupavimą, atsižvelgdamas į savo veiklos pobūdį.

▼M5

78 Pogrupiuose pateikiami elementai priklauso nuo TFAS reikalavimų ir nuo susijusių sumų dydžio, pobūdžio ir paskirties. Ūkio subjektas naudoja ir 58 straipsnyje nurodytus veiksnius, kad galėtų pasirinkti išsamesnio grupavimo pagrindą. Informacija pateikiama atsižvelgiant į kiekvieną straipsnį, pavyzdžiui:

a) nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai suskirstomi į grupes pagal 16-ąjį TAS;

b) gautinos sumos skirstomos į verslo klientų mokėtinas sumas, iš susijusių šalių gautinas sumas, išankstines įmokas ir kitas sumas;

c) atsargos pagal 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ skirstomos į tokius pogrupius: prekės, skirtos parduoti, žaliavos, nebaigta gamyba ir pagaminti produktai;

d) atidėjiniai skirstomi į išmokoms darbuotojams skirtus atidėjinius ir kitus atidėjinius; ir

e) nuosavas kapitalas ir rezervai skirstomi į įvairias grupes, pvz., apmokėtą kapitalą, akcijų priedus ir rezervus.

79 Finansinės būklės ataskaitoje arba nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas taip pat turi atskleisti:

a) kiekvienos akcinio kapitalo klasės:

i) pasirašytų akcijų skaičių;

ii) išleistų ir visiškai apmokėtų akcijų skaičių ir išleistų, bet nevisiškai apmokėtų akcijų skaičių;

iii) akcijos nominaliąją vertę arba tai, kad akcijos jos neturi;

iv) neapmokėtų akcijų skaičiaus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą;

v) klasei priskirtinas teises, privilegijas ir apribojimus, įskaitant dividendų paskirstymo apribojimus ir kapitalo apmokėjimą;

vi) ūkio subjekto turimas ar jo dukterinių įmonių ar asocijuotųjų įmonių turimas šio ūkio subjekto akcijas; ir

vii) akcijas, rezervuotas išleidimui pagal pasirinkimo sandorius ir akcijų pardavimo sutartis, nurodant atitinkamus terminus ir sumas; ir

b) kiekvieno rezervo pobūdžio ir paskirties nuosavybėje aprašymą.

80 Akcinio kapitalo neturintis ūkio subjektas, pvz., bendrija ar fondas, turi atskleisti informaciją, analogišką reikalaujamai 79 straipsnio a punkte, parodydamas kiekvienos nuosavybės dalies grupės pokyčius per ataskaitinį laikotarpį, taip pat kiekvienai nuosavybės dalies grupei priskiriamas teises, privilegijas ir apribojimus.

▼M6

80A Jei ūkio subjektas pergrupavo

a) padengiamąją finansinę priemonę, priskiriamą nuosavybės priemonėms, arba

▼M6

b) priemonę, pagal kurią ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kuri priskiriama nuosavybės priemonėms,

tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, šis ūkio subjektas atskleidžia sumą, pergrupuotą į kiekvieną kategoriją (finansinių įsipareigojimų arba nuosavybės) ar iš jos, ir tokio pergrupavimo laiką ir priežastį.

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita

81 Ūkio subjektas pateikia visas per ataskaitinį laikotarpį pripažintas pajamas ir sąnaudas:

a) atskiroje bendrųjų pajamų ataskaitoje arba

b) dviejose ataskaitose: ataskaitoje, kurioje pateikiami pelno ir nuostolių komponentai (atskira pajamų ataskaita) ir antroje ataskaitoje, kuri prasideda pelno ar nuostolių straipsniais ir kurioje pateikiami kitų bendrųjų pajamų komponentai (bendrųjų pajamų ataskaita).

Bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikiama informacija

82 Bendrųjų pajamų ataskaitoje turi būti atskiros straipsnių eilutės, nurodančios bent šias ataskaitinio laikotarpio sumas:

a) pajamas;

b) finansines sąnaudas;

c) asocijuotųjų įmonių ir bendrų įmonių pelno arba nuostolių dalis, apskaitomas naudojant nuosavybės metodą;

d) mokesčių sąnaudas;

e) atskirą sumą, sudarančią visą:

i) nutrauktos veiklos pelną ar nuostolius atėmus mokesčius ir

ii) pelną ar nuostolius atėmus mokesčius, pripažintus vertinant tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę (grupes), iš kurių susideda nutraukta veikla;

f) pelną ar nuostolius;

g) visus kitus bendrųjų pajamų komponentus, klasifikuojamus pagal kilmę (išskyrus h punkte nurodytas sumas);

h) asocijuotųjų ir bendrų įmonių kitų bendrųjų pajamų dalį, apskaičiuotą nuosavybės metodu; ir

i) visas bendrąsias pajamas.

83 Ūkio subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje laikotarpio pelną ar nuostolius turi atskleisti:

a) ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus:

i) ►**M11** nekontroliuojamai ◄ daliai ir

ii) patronuojančios įmonės savininkams;

▼M5

b) ataskaitinio laikotarpio visas bendrąsias pajamas, priskirtinas:

i) ►M11 nekontroliuojamai ◄ daliai ir

ii) patronuojančios įmonės savininkams.

84 Ūkio subjektas atskiroje pajamų ataskaitoje (žr. 81 straipsnį) gali pateikti straipsnių eilutes pagal 82 straipsnio a–f punktus ir atskleistiną informaciją pagal 83 straipsnio a punktą.

85 Ūkio subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje ir atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama) pateikia papildomas straipsnių eilutes, antraštes ir tarpines sumas, kai toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansiniam rezultatui suprasti.

86 Kadangi įvairios ūkio subjekto veiklos, įvairių sandorių ir kitų įvykių rezultatai skiriasi savo dažnumu, tikimybe gauti pelną arba nuostolius ir galimybe numatyti, finansinio rezultato elementų atskleidimas padeda vartotojams suprasti pasiektą finansinį rezultatą ir numatyti būsimus rezultatus. Ūkio subjektas į bendrųjų pajamų ataskaitą ir atskirą pajamų ataskaitą (jei pateikiama) įtraukia papildomas straipsnių eilutes ir pakeičia vartojamus straipsnių pavadinimus ir jų pateikimo tvarką, kai tai būtina finansinės veiklos rezultatų elementams paaiškinti. Ūkio subjektas atsižvelgia į tokius veiksnius: reikšmingumą, taip pat pajamų ir sąnaudų straipsnių pobūdį ir paskirtį. Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti nurodytą informacijos, susijusios su finansų įstaigos veikla, pateikimo tvarką. Ūkio subjektas neužskaito tarpusavyje pajamų ir sąnaudų, išskyrus tą atvejį, kai atitinka 32 straipsnio nurodytus kriterijus.

87 Nei bendrųjų pajamų ataskaitoje, nei atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama), nei aiškinamajame rašte ūkio subjektas neturi pateikti jokių pajamų ir sąnaudų straipsnių kaip ypatingųjų straipsnių.

Ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostoliai

88 Ūkio subjektas pripažįsta visas ataskaitinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas pelnu arba nuostoliais, išskyrus tą atvejį, kai TFAS reikalaujama kitaip.

89 Kai kuriuose TFAS nurodomos aplinkybės, kada ūkio subjektas tam tikrų pajamų ir sąnaudų neįtraukia, apskaičiuodamas ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolius. 8-ajame TAS nurodomos dvi tokios aplinkybės: klaidos ištaisymas ir apskaitos politikos keitimo poveikis. Kituose TFAS reikalaujama ar leidžiama kitų bendrųjų pajamų ataskaitos komponentų, kurie atitinka *Pagrinduose* pateiktą pajamų ar sąnaudų apibrėžimą, neįtraukti skaičiuojant pelną ar nuostolius (žr. 7 straipsnį).

Kitos bendrosios ataskaitinio laikotarpio pajamos

90 Ūkio subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte atskleidžia pelno mokesčio, susijusio su kiekvienu kitų bendrųjų pajamų komponentu, sumą, įskaitant pergrupuotas sumas.

91 Ūkio subjektas gali pateikti kitų bendrųjų pajamų komponentus:

a) atskaičius susijusius mokesčius arba

▼M5

b) prieš atskaičiuojant susijusius mokesčius nurodydamas bendrą pelno mokesčio, susijusio su tais komponentais, sumą.

92 Ūkio subjektas turi atskleisti pergrupuotas sumas, susijusias su kitų bendrųjų pajamų komponentais.

93 Kituose TFAS nurodoma, ar gali būti ir kada anksčiau pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis sumos pripažįstamos pelnu ar nuostoliais. Toks pergrupavimas šiame standarte vadinamas pergrupuotomis sumomis. Pergrupuota suma yra įtraukiama į kitų ataskaitinio laikotarpio, kuriuo suma pergrupuota į pelną ar nuostolius, bendrųjų pajamų susijusį komponentą. Pavyzdžiui, pelnas, gautas pardavus galimą parduoti finansinį turtą, yra įtraukiamas į dabartinio laikotarpio pelną ar nuostolius. Šios sumos einamuoju ar ankstesniais laikotarpiais galėjo būti pripažintos kitų bendrųjų pajamų dalyje kaip nerealizuotas pelnas. Nerealizuotas pelnas, kad nebūtų du kartus įtrauktas į visas bendrąsias pajamas, turi būti atimtas iš kitų bendrųjų pajamų tą laikotarpį, kada realizuotas pelnas pergrupuojamas į pelną ar nuostolius.

94 Ūkio subjektas gali pateikti pergrupuotas sumas bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas, atlikęs bet kokį susijusį pergrupavimą, aiškinamajame rašte pateikdamas pergrupuotas sumas nurodo kitų bendrųjų pajamų komponentus.

95 Pergrupuotos sumos atsiranda, pavyzdžiui, dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimo (žr. 21-ąjį TAS), dėl galimo parduoti finansinio turto pripažinimo nutraukimo (žr. 39-ąjį TAS) ir kai prognozuojamas apsidraudimo sandoris daro įtaką pelnui arba nuostoliams (žr. 39-ojo TAS 100 straipsnį dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių).

96 Pergrupuotos sumos neatsiranda dėl pelno, susijusio su perkainojimu, pokyčių pagal 16-ojo ar 38-ojo TAS nuostatas arba dėl aktuarinio pelno ir nuostolių pagal nustatytų išmokų planus, pripažįstamus pagal 19-ojo TAS 93A straipsnį. Šie komponentai yra pripažįstami kitose bendrosiose pajamose ir nėra pergrupuojami į vėlesnio laikotarpio pelną ar nuostolius. Pelno dėl perkainojimo pokyčiai vėlesniais laikotarpiais gali būti perkelti į nepaskirstytąjį pelną naudojant turtą arba kai jo pripažinimas nutraukiamas (žr. 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS). Aktuarinis pelnas ir nuostoliai priskiriami nepaskirstytajam pelnui to laikotarpio, kada jie pripažįstami kaip kitos bendrosios pajamos (žr. 19-ąjį TAS).

Bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateikiama informacija

97 Kai pajamos ar sąnaudos yra reikšmingos, ūkio subjektas jų pobūdį ir sumas turi atskleisti atskirai.

▼M5

98 Aplinkybės, dėl kurių pajamas ir sąnaudas reikėtų atskleisti atskirai, yra šios:

a) atsargų nukainojimas iki jų grynosios galimo realizavimo vertės, o nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų – iki jo atsiperkamosios vertės, taip pat tokių nukainojimų panaikinimas;

b) ūkio subjekto veiklos restruktūrizavimas ir bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms padengti panaikinimas;

c) kai kurio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perleidimas;

d) investicijų perleidimas;

e) veiklos nutraukimas;

f) teisminių ginčų sprendimai; ir

g) kiti atidėjinių panaikinimai.

99 Ūkio subjektas turi pateikti sąnaudų, pripažįstamų pelnu arba nuostoliais, analizę grupuodamas sąnaudas pagal paskirtį ar funkciją ūkio subjekte, atsižvelgdamas į tai, kuris sąnaudų grupavimo būdas lemia patikimesnę ir svarbesnę informaciją.

100 Ūkio subjektai 99 straipsnyje nurodytas analizes raginami pateikti bendrųjų pajamų ataskaitoje arba atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama).

101 Sąnaudos išsamiau klasifikuojamos dėl to, kad būtų išryškinti finansinio rezultato elementai, kurie gali skirtis savo dažnumu, pelno arba nuostolių galimybėmis ir nuspėjamumu. Ši analizė pateikiama viena iš dviejų formų.

102 Pirmoji analizės forma yra sąnaudų paskirties metodas. Ūkio subjektas sąnaudas, pripažintas pelnu ir nuostoliais, sujungia pagal jų paskirtį (pvz., nusidėvėjimas, medžiagų pirkimai, sąnaudos transportui, išmokų darbuotojams sąnaudos, sąnaudos reklamai) ir neperskirsto jų pagal funkcijas. Šį metodą taikyti gali būti paprasta, nes nėra būtina sąnaudas sugrupuoti pagal funkcijas. Toliau pateikiamas sąnaudų grupavimo taikant sąnaudų paskirties metodą pavyzdys:

Pajamos		X
Kitos pajamos		X
Pagamintų produktų ir nebaigtos gamybos atsargų pasikeitimai	X	
Naudojamos žaliavos ir medžiagos	X	
Išmokų darbuotojams sąnaudos	X	
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	X	
Kitos sąnaudos	X	
Bendra sąnaudų suma		(X)
Pelnas prieš apmokestinimą		X

▼M5

103 Antrasis analizės būdas pagrįstas „sąnaudų funkcijos“ arba „pardavimo savikainos“ metodu, kai sąnaudos grupuojamos pagal funkciją kaip pardavimo ar, pavyzdžiui, gaminių paskirstymo arba administracinės veiklos sąnaudos. Naudodamas šį metodą, ūkio subjektas pateikia bent pardavimo sąnaudas atskirai nuo kitų sąnaudų. Šis būdas suteikia vartotojams tikslesnę informaciją, negu sąnaudų grupavimas pagal jų paskirtį, bet sąnaudų priskyrimas tam tikrai sričiai gali pareikalauti sąlyginio priskyrimo, todėl būtina nuspręsti, ar šis būdas tinkamas. Toliau pateikiamas sąnaudų grupavimo taikant sąnaudų funkcijos metodą pavyzdys:

Pajamos	X
Pardavimo savikaina	(X)
Bendrasis pelnas	X
Kitos pajamos	X
Paskirstymo sąnaudos	(X)
Administracinės sąnaudos	(X)
Kitos sąnaudos	(X)
Pelnas prieš apmokestinimą	X

104 Ūkio subjektas, klasifikuojantis sąnaudas pagal jų funkcijas, turi atskleisti papildomą informaciją apie sąnaudų paskirtį, įskaitant nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas taip pat išmokų darbuotojams sąnaudas.

105 Sąnaudų grupavimo pagal funkcijas arba paskirtį metodo pasirinkimą lemia tiek istoriniai ir atitinkamos pramonės šakos veiksniai, tiek ūkio subjekto pobūdis. Abiem metodais pateikiama informacija apie tas sąnaudas, kurios gali tiesiogiai ar netiesiogiai kisti kartu su ūkio subjekto pardavimų ar gamybos apimtimi. Kadangi kiekvienas iš šių pateikimo metodų tinka skirtingiems ūkio subjektų tipams, šiame standarte reikalaujama, kad vadovybė pasirinktų patikimą ir tinkamiausią pateikimo būdą. Tačiau, kadangi informacija apie sąnaudų paskirtį yra naudinga prognozuojant būsimus pinigų srautus, grupuojant pagal sąnaudų funkcijas reikia atskleisti papildomą informaciją. 104 straipsnyje „išmokos darbuotojams“ turi tą pačią reikšmę kaip ir 19-ajame TAS.

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita

▼M11

106 Ūkio subjektas turi pateikti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, joje nurodydamas:

a) visas bendrąsias pajamas per ataskaitinį laikotarpį, atskirdamas bendras sumas, kurios priskirtinos patronuojančios įmonės ir nekontroliuojamų dalių savininkams;

b) kiekvieno nuosavybės komponento atžvilgiu – retrospektyvaus taikymo poveikį arba retrospektyvų pataisymą, pripažįstamą pagal 8-ąjį TAS; ir

c) [panaikintas] ir

d) kiekvieno nuosavybės komponento balansinės vertės sutikrinimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, atskirai nurodant pasikeitimus, atsirandančius dėl:

i) pelno ar nuostolių;

▼M11

ii) kiekvieno kitų bendrųjų pajamų straipsnio; ir

iii) sandorių su savininkais kaip nuosavybės valdytojais, rodančių atskirus įnašus ir paskirstymus savininkams bei nuosavybės dalių dukterinėse įmonėse pokyčius, kurie neturi įtakos kontrolės praradimui.

▼M5

107 Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi pateikti dividendų, paskirtų savininkams per ataskaitinį laikotarpį, sumą, ir atitinkamą vienai akcijai tenkančią sumą.

108 106 straipsnyje nuosavybės komponentai yra, pavyzdžiui, įnešta nuosavybė pagal klases, sukauptas kiekvienos klasės kitų bendrųjų pajamų rezultatas ir nepaskirstytasis pelnas.

109 Ūkio subjekto nuosavybės pokyčiai nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios iki pabaigos atspindi jo grynojo turto padidėjimą arba sumažėjimą per tą laikotarpį. Išskyrus pokyčius dėl sandorių su savininkais (kapitalo įnašus, ūkio subjektui priklausančių nuosavybės priemonių pakartotiną įsigijimą ir dividendus), taip pat sandorių išlaidas, tiesiogiai susijusias su tokiais sandoriais, bendrasis nuosavybės pokytis per ataskaitinį laikotarpį parodo bendras veiklos pajamas ir sąnaudas, įskaitant pelną ir nuostolius, ūkio subjekto sukurtus per ataskaitinį laikotarpį.

110 8-ajame TAS reikalaujama retrospektyvių koregavimų, atliekamų pakeitus apskaitos politiką – tiek, kiek tai įmanoma, išskyrus tuos atvejus, kai pagal pereinamąsias nuostatas kitame TFAS reikalaujama kitaip. 8-ajame TAS taip pat reikalaujama, kad klaidų ištaisymai, kiek tik įmanoma, būtų atliekami retrospektyviai. Retrospektyvūs koregavimai ir retrospektyvūs perskaičiavimai nėra laikomi nuosavybės pokyčiais, o nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimais, išskyrus tuos atvejus, kai TFAS reikalaujama kito nuosavybės komponento retrospektyvaus koregavimo. Pagal 106 straipsnio b punktą reikalaujama nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje atskleisti bendrą kiekvieno nuosavybės komponento koregavimą, atsiradusį dėl apskaitos politikos keitimo, ir atskirai nurodyti koregavimus dėl klaidų taisymo. Informacija apie tokius koregavimus pateikiama kiekvieno ankstesnio ataskaitinio laikotarpio ir dabartinio laikotarpio pradžioje.

Pinigų srautų ataskaita

111 Informacija apie pinigų srautus suteikia finansinių ataskaitų vartotojams pagrindą įvertinti ūkio subjekto gebėjimą uždirbti grynuosius pinigus ir grynųjų pinigų ekvivalentus, taip pat ūkio subjekto poreikį šiuos pinigų srautus panaudoti. 7-ajame TAS nurodomi pinigų srautų informacijos pateikimo ir atskleidimo reikalavimai.

Aiškinamasis raštas

Struktūra

112 Aiškinamajame rašte privalu:

a) pateikti informaciją apie finansinių ataskaitų sudarymo pagrindą ir naudotas konkrečias apskaitos politikos priemones pagal 117–124 straipsnius;

b) nurodyti niekur kitur finansinėse ataskaitose nepateiktą TFAS reikalaujamą informaciją; ir

▼M5

c) pateikti niekur kitur finansinėse ataskaitose nenurodytą informaciją, kuri reikalinga finansinių ataskaitų duomenims suprasti.

113 Ūkio subjektas aiškinamąjį raštą turi pateikti kaip galima sistemingiau. Kiekvienam finansinės būklės ataskaitos, bendrųjų pajamų ataskaitos, atskiros pajamų ataskaitos (jei pateikiama), nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos straipsniui ūkio subjektas turi pateikti visas nuorodas į bet kokią su juo susijusią aiškinamojo rašto informaciją.

114 Paprastai informaciją aiškinamajame rašte ūkio subjektas pateikia toliau nurodyta tvarka, kuri padeda vartotojams suprasti finansines ataskaitas ir palyginti jas su kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis:

a) pareiškimas dėl atitikimo TFAS (žr. 16 straipsnį);

b) svarbių taikomų apskaitos politikos priemonių santrauka (žr. 117 straipsnį);

c) papildoma finansinės būklės ataskaitos, bendrųjų pajamų ataskaitos, atskiros pajamų ataskaitos (jei pateikiama), nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos atskirų straipsnių informacija; nurodoma tokia tvarka, kokia pateikta ataskaita ir straipsnių eilutės; ir

d) kita informacija, įskaitant:

i) neapibrėžtuosius įsipareigojimus (žr. 37-ąjį TAS) ir nepripažintus sutartinius įsipareigojimus; ir

ii) nefinansinės informacijos, pvz., ūkio subjekto finansinės rizikos kontroliavimo tikslų ir politikos (žr. 7-ąjį TFAS), atskleidimas.

115 Susidarius kai kurioms aplinkybėms, būtina (ar pageidautina) pakeisti tam tikrų straipsnių aprašymo tvarką aiškinamajame rašte. Pavyzdžiui, ūkio subjektas informaciją apie tikrosios vertės pokyčius, pripažįstamus pelnu arba nuostoliais, gali sujungti su informacija apie finansinių priemonių terminų pabaigos datas, nors pirmoji informacija siejama su bendrųjų pajamų ar atskira pajamų (jei pateikiama) ataskaitomis, o antroji – su finansinės būklės ataskaita. Nepaisant to, ūkio subjektas turi kiek įmanoma išlaikyti sistemingą aiškinamojo rašto struktūrą.

116 Ūkio subjektas kaip atskirą finansinių ataskaitų komponentą gali pateikti aiškinamąjį raštą, kuriame būtų pateikta informacija apie finansinių ataskaitų sudarymo pagrindą ir konkrečias apskaitos politikos priemones.

Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas

117 Savo svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje ūkio subjektas turi atskleisti:

a) finansinėms ataskaitoms rengti taikomą vertinimo pagrindą (ar pagrindus); ir

b) kitas naudojamas apskaitos politikos priemones, svarbias finansinėms ataskaitoms suprasti.

▼M5

118 Svarbu, kad ūkio subjektas informuotų vartotojus apie tai, koks vertinimo pagrindas naudojamas finansinėse ataskaitose (pavyzdžiui, įsigijimo savikaina, einamosios išlaidos, grynoji galimo realizavimo vertė, tikroji vertė ar atsiperkamoji vertė), nes pagrindas, kuriuo remdamasis ūkio subjektas sudaro finansines ataskaitas, turi reikšmingą įtaką jų analizei. Kai ūkio subjektas finansinėse ataskaitose naudoja daugiau negu vieną vertinimo pagrindą, pavyzdžiui, kai perkainojamos tam tikros turto klasės, pakanka nurodyti turto ir įsipareigojimų grupes, kurioms taikomi atitinkami vertinimo pagrindai.

119 Nuspręsdama, ar tam tikra apskaitos politikos priemonė turėtų būti atskleista, vadovybė apsvarsto, ar toks atskleidimas padėtų vartotojams suprasti, kaip sandoriai, kiti įvykiai ir sąlygos parodyti pateiktame finansiniame rezultate ir finansinėje būklėje. Informacijos apie konkrečias apskaitos politikos priemones atskleidimas ypač naudingas vartotojams tada, kai šios priemonės pasirenkamos iš TFAS leidžiamų alternatyvų. Pavyzdžiu gali būti dalininko dalies pripažinimas bendrai kontroliuojamame ūkio subjekte naudojant proporcingo konsolidavimo ar nuosavybės metodus (žr. 31-ąjį TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“). Kai kuriuose TFAS reikalaujama atskleisti specifines jų leidžiamas apskaitos politikos priemones, įskaitant ir vadovybės pasirinktas skirtingos apskaitos politikos galimybes. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindus, naudojamus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių grupėms.

120 Kiekvienas ūkio subjektas turi apsvarstyti savo veiklos pobūdį ir apskaitos politikos priemones, kokios informacijos pateikimo apie jas iš tokio tipo ūkio subjekto galėtų tikėtis jo finansinių ataskaitų vartotojai. Pavyzdžiui, iš ūkio subjekto, kuris moka pelno mokestį, vartotojai tikisi informacijos apie jo pelno mokesčių apskaitos politiką, įskaitant politikos priemones, taikomas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimams ir turtui. Kai ūkio subjektas turi svarbių užsienyje veikiančių ūkio subjektų arba sandorių užsienio valiutomis, tada vartotojai tikisi informacijos apie užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių pripažinimo apskaitos politiką.

121 Apskaitos politika gali būti svarbi ūkio subjekto veiklos pobūdžiui netgi tada, kai dabartinio ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių sumos nėra reikšmingos. Taip pat derėtų atskleisti kiekvieną svarbią apskaitos politikos priemonę, kurios TFAS konkrečiai nereikalauja, tačiau kurią ūkio subjektas parenka ir taiko pagal 8-ąjį TAS.

122 Svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje ar kitose aiškinamojo rašto pastabose ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus (išskyrus siejamus su įvertinimais, žr. 125 straipsnį), kurie taikant ūkio subjekto apskaitos politiką turėjo reikšmingiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.

123 Taikydama ūkio subjekto apskaitos politiką, vadovybė priima įvairius sprendimus (išskyrus minėtus sprendimus, susijusius su įvertinimais), kurie gali labai paveikti tas sumas, kurias ji pripažįsta finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, vadovybė priima sprendimus nustatydama:

a) ar finansinis turtas yra investicijos, laikomos iki termino pabaigos;

▼M5

b) kada iš esmės visa svarbi rizika ir nauda iš finansinio turto ir nuomojamo turto nuosavybės perduodama kitiems ūkio subjektams;

c) ar konkrečių prekių pardavimai iš esmės yra finansavimo susitarimai ir dėl to nedidina pajamų; ir

d) ar ūkio subjekto ir specialiosios paskirties ūkio subjekto santykių esmė rodo, kad ūkio subjektas kontroliuoja specialiosios paskirties ūkio subjektą.

124 Iš 122 straipsnyje pateikti reikalaujamos informacijos kai kurią pateikti reikalaujama ir kituose TFAS. Pavyzdžiui, 27-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų priežastis, kodėl jo nuosavybės dalis nesuteikia jam investicijų objekto, nesančio dukterine įmone, kontrolės, nors daugiau negu pusė investicijų objekto balsų ar potencialių balsų priklauso šiam ūkio subjektui tiesiogiai arba netiesiogiai per dukterines įmones. 40-ajame TAS „*Investicinis turtas*“ reikalaujama atskleisti ūkio subjekto susikurtus kriterijus, pagal kuriuos jis skiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto ir turto, skirto parduoti įprastinės veiklos metu, kada sugrupuoti tokį turtą yra sunku.

Įvertinimo neaiškumo šaltiniai

125 Ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi atskleisti informaciją apie su ateitimi susijusias prielaidas ir kitus pagrindinius įvertinimo neaiškumo šaltinius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, keliančius žymią riziką, kad ateinančiais finansiniais metais gali tekti reikšmingai koreguoti turto ir įsipareigojimų balansines vertes. Nustatant šį turtą ir įsipareigojimus, į aiškinamąjį raštą turi būti įtraukta tokia informacija:

a) jų pobūdis ir

b) jų balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

126 Nustatant tam tikro turto ir įsipareigojimų balansines vertes, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikia įvertinti nenumatytų būsimų įvykių galimą įtaką šiam turtui ir įsipareigojimams. Pavyzdžiui, jeigu nėra informacijos apie stebimas naujausias nustatytas rinkos kainas, tada neišvengiami tam tikri ateities įvertinimai, kurių tikslas – nustatyti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių grupių atsiperkamąsias vertes, technologinio senėjimo įtaką atsargoms, atidėjinius, priklausomus nuo dabartinių teisminių ginčų būsimos baigties, taip pat ilgalaikius išmokų darbuotojams įsipareigojimus (pvz., pensijų įsipareigojimus). Šie įvertinimai apima prielaidas apie tokius straipsnius, kaip, pvz., pinigų srautų arba diskonto normų koregavimas atsižvelgiant į riziką, būsimi atlyginimų už darbą pokyčiai ir būsimi kainų pokyčiai, darantys įtaką kitoms išlaidoms.

127 Prielaidos ir kiti įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai, atskleidžiami pagal 125 straipsnį, siejasi su tais įvertinimais, pagal kuriuos turi būti priimti sunkiausi, subjektyviausi arba sudėtingiausi vadovybės sprendimai. Didėjant kintamųjų ir prielaidų, nuo kurių priklauso būsimieji tokių neapibrėžtumų išaiškinimai, skaičiui, tokie sprendimai tampa vis subjektyvesni ir sudėtingesni, o dėl to kylančių turto ir įsipareigojimų balansinių verčių reikšmingų koregavimų tikimybė paprastai išauga.

▼M5

128 Pagal 125 straipsnį nereikalaujama pateikti turto ir įsipareigojimų, kuriems būdinga reikšminga rizika, kad jų balansinės vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tuo atveju, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jie yra vertinami tikrąja verte remiantis naujausiomis nustatytomis rinkos kainomis. Tokios tikrosios vertės ateinančiais finansiniais metais gali reikšmingai pasikeisti, tačiau šie pokyčiai nėra susiję su prielaidomis ar kitais nenumatytais įvertinimais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

129 Pagal 125 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas informaciją pateikia tokiu būdu, kuris padėtų finansinių ataskaitų vartotojams suprasti vadovybės priimamus sprendimus dėl ateities ir dėl kitų įvertinimo neapibrėžtumų. Pateikiamos informacijos pobūdis ir apimtis turi kisti atsižvelgiant į tam tikros prielaidos pobūdį ir kitas aplinkybes. Ūkio subjekto pateikiamos informacijos tipų pavyzdžiai:

a) prielaidos arba kito įvertinimo neapibrėžtumo pobūdis;

b) balansinių sumų pokyčiai dėl metodų, prielaidų ir įvertinimų, kuriais grindžiamas jų skaičiavimas, nurodant tokio kitimo priežastis;

c) numatomas neapibrėžtumo panaikinimas ir pagrįstai įmanomi jo poveikio padariniai turto ir įsipareigojimų balansinėms vertėms kitais finansiniais metais; ir

d) ankstesnių prielaidų keitimo dėl šio turto ir įsipareigojimų paaiškinimas, jeigu neapibrėžtumas lieka neišspręstas.

130 Šiame standarte nereikalaujama, kad ūkio subjektas, atskleisdamas 125 straipsnyje nurodytą informaciją, pateiktų ir biudžeto informaciją ar prognozes.

131 Kartais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje neįmanoma nustatyti prielaidos ar kito įvertinimo neapibrėžtumo galimų padarinių dydžio. Tokiais atvejais ūkio subjektas turi nurodyti, kad, remiantis turimomis žiniomis dėl būsimųjų finansinių metų rezultatų, kurie skiriasi nuo prielaidų, gali tekti reikšmingai pakoreguoti paveiktojo turto ir įsipareigojimų balansines vertes. Visais atvejais ūkio subjektas atskleidžia konkretaus turto ar įsipareigojimo (arba turto ar įsipareigojimų grupės) balansinę sumą, kurią veikia prielaida.

132 Konkrečių vadovybės priimtų sprendimų taikant ūkio subjekto apskaitos politiką atskleidimas pagal 122 straipsnį nėra susijęs su įvertinimo neapibrėžtumu pagal 125 straipsnį.

133 Kituose TFAS reikalaujama atskleisti kai kurias prielaidas, kurių kitu atveju būtų reikalaujama pagal 125 straipsnį. Pavyzdžiui, pagal 37-ąjį TAS reikalaujama tam tikromis aplinkybėmis atskleisti pagrindines būsimų įvykių, veikiančių atidėjinių grupes, prielaidas. 7-ajame TFAS reikalaujama atskleisti reikšmingas prielaidas, kurias ūkio subjektas taiko nustatydamas tikrąja verte apskaitomų finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrąsias vertes. 16-ajame TAS reikalaujama atskleisti reikšmingas prielaidas, kurias ūkio subjektas taiko įvertindamas perkainojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikrąsias vertes.

▼M5

Kapitalas

134 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti jo kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesą.

135 Kad įvykdytų 134 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas nurodo:

a) kokybinę informaciją apie savo kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesus, įskaitant:

i) aprašymą, ką jis valdo kaip kapitalą;

ii) kai ūkio subjektui taikomi išorėje nustatyti kapitalo reikalavimai, tų reikalavimų pobūdį ir kaip jais naudojasi valdydamas kapitalą; ir

iii) kaip, valdydamas savo kapitalą, siekia tikslų;

b) kiekybinių duomenų apie tai, ką jis valdo kaip kapitalą, santrauką. Kai kurie ūkio subjektai kai kuriuos finansinius įsipareigojimus (pvz., kai kurias sujungtas skolas) laiko kapitalo dalimi. Dar kiti ūkio subjektai iš kapitalo išskiria kai kuriuos nuosavybės komponentus (pvz., komponentus, susijusius su pinigų srautų apsidraudimo sandoriais);

c) bet kokius pokyčius, palyginti su ankstesniuoju laikotarpiu, atsižvelgdamas į a ir b punktų nuostatas;

d) ar per ataskaitinį laikotarpį jis įvykdė visus išorėje nustatytus kapitalo reikalavimus, kurie jam taikomi;

e) jei jis neįvykdė tokių išorėje nustatytų kapitalo reikalavimų, nurodo tokio neįvykdymo padarinius.

Ūkio subjektas, pateikdamas šiuos duomenis, remiasi vidaus informacija, pateikta pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

136 Ūkio subjektas valdyti kapitalą gali įvairiais būdais ir jam gali būti taikomi daugelis įvairių kapitalo reikalavimų. Pavyzdžiui, konglomeratą gali sudaryti tokie ūkio subjektai, kurie vykdo draudimo ir bankų veiklą ir kurie gali veikti keliose jurisdikcijose. Tuo atveju, kai bendrai nurodant kapitalo reikalavimus ir jo valdymo būdą neatskleidžiama naudingos informacijos arba iškraipomas finansinių ataskaitų vartotojo supratimas apie ūkio subjekto kapitalo išteklius, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją atskirai pagal kiekvieną jam taikomą kapitalo reikalavimą.

▼M6

Padengiamosios finansinės priemonės, priskiriamos nuosavybei

136A Apie padengiamąją finansinę priemonę, priskiriamą nuosavybės priemonėms, ūkio subjektas atskleidžia (tiek, kiek neatskleista kitur):

a) kiekybinių duomenų apie sumą, priskiriamą nuosavybei, santrauką;

▼M6

b) savo prievolės perpirkti arba išpirkti priemones, kai to pareikalautų priemonės turėtojai, valdymo tikslus, politiką ir procesus, įskaitant bet kokius ankstesnio laikotarpio pokyčius;

c) laukiamą pinigų srautą perpirkant ar išperkant tokios grupės finansines priemones; ir

d) informaciją apie tai, kaip buvo nustatytas laukiamas pinigų srautas perpirkant ar išperkant tokios grupės finansines priemones.

▼M5

Kitos informacijos atskleidimas

137 Aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi atskleisti:

a) dividendų, pasiūlytų arba deklaruotų iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas, tačiau per laikotarpį nepripažintų kaip paskirstymas savininkams, sumą ir susijusią vienai akcijai tenkančią sumą; ir

b) kiekvieną nepripažintą sukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą.

▼M6

138 Jeigu ūkio subjektas to neatskleidė kitose finansinėse ataskaitose, jis turi atskleisti šiuos dalykus:

a) ūkio subjekto buvimo vietą ir teisinę formą, registracijos šalį ir buveinės adresą (arba pagrindinę verslo vietą, jeigu ūkio subjekto adresas skiriasi nuo buveinės adreso);

b) savo veiklos pobūdžio ir pagrindinės veiklos aprašą;

c) patronuojančios įmonės pavadinimą ir pagrindinę patronuojančią grupės įmonę; ir

d) jei tai riboto veikimo laiko ūkio subjektas – informaciją apie jo veikimo trukmę.

▼M5

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

139 Ūkio subjektas turi šį standartą taikyti metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M11

139A 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisytas 106 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisa turi būti taikoma retrospektyviai.

▼**M6**

139B 2008 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ (32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisos) pataisytas 138 straipsnis ir įterpti 8A, 80A ir 136A straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir tam ankstesniam laikotarpiui taikyti susijusias 32-ojo TAS, 39-ojo TAS, 7-ojo TFAS ir TFAAK 2-ojo aiškinimo „*Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės*“ pataisas.

▼**M8**

139C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 68 ir 71 straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M22**

139D 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 69 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M5**

1-OJO TAS PANAIKINIMAS (PERSVARSTYTAS 2003 M.)

140 Šis standartas pakeičia 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytą 2003 m.) su 2005 m. pakeitimais.

▼B

2-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Atsargos“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti atsargų apskaitos tvarką. Svarbiausia atsargų apskaitos problema yra išlaidų suma, kuri turi būti pripažinta turtu ir kuria toliau pateikiamos atsargos tol, kol bus pripažintos susijusios pajamos. Šiame standarte pateikiami nurodymai, kaip nustatyti išlaidas ir vėliau jas pripažinti sąnaudomis įskaitant įvairius nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės atvejus. Taip pat pateikiami nurodymai dėl savikainos formulių, pagal kurias išlaidos priskiriamos atsargoms, naudojimo.

TAIKYMAS

2 Šis standartas taikomas visoms atsargoms, išskyrus:

a) nebaigtą gamybą pagal statybos sutartis, įtraukiant tiesiogiai susijusių paslaugų sutartis (žr. 11-ąjį TAS „*Statybos sutartys*“);

b) finansines priemones (žr. 32-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“ ir 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“); ir

c) biologinį turtą, susijusį su žemės ūkio veikla ir žemės ūkio produkcija derliaus nuėmimo metu (žr. 41-ąjį TAS „*Žemės ūkis*“).

3 Šis standartas netaikomas vertinimui atsargų, priklausančių:

a) žemės ūkio ir miško produkcijos, žemės ūkio produktų po derliaus nuėmimo, naudingųjų iškasenų ir gaminių iš jų gamintojams (tiek, kiek šios atsargos vertinamos grynąja galimo realizavimo verte, remiantis tose ūkio šakose priimta praktika). Kai tokios atsargos vertinamos jų grynąja galimo realizavimo verte, šios vertės pokyčiai pripažįstami to ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais;

b) biržos prekių pardavimo tarpininkams, kurie vertina atsargas jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Kai tokios atsargos vertinamos jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, pokyčiai tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pripažįstami to ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais.

4 Atsargos, minėtos 3 straipsnio a punkte, tam tikrais gamybos etapais vertinamos jų grynąja galimo realizavimo verte. Taip atsitinka, pavyzdžiui, kai nuimamas žemės ūkio derlius ar išgaunamos naudingosios iškasenos, kurių pardavimą užtikrina išankstinė sutartis, vyriausybės garantija, arba aktyviosios rinkos egzistavimas ir todėl rizika neparduoti produkcijos yra maža. Šio standarto vertinimo reikalavimai tokioms atsargoms netaikomi.

5 Prekybos tarpininkai yra tie, kurie perka ar parduoda prekes kitiems arba savo pačių sąskaita. Atsargos, minėtos 3 straipsnio b punkte, įsigyjamos daugiausia turint tikslą jas parduoti netolimoje ateityje ir kurti pelną dėl kainos arba pardavimo tarpininko maržos svyravimų. Kai tokios atsargos vertinamos jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, šio standarto vertinimo reikalavimai joms netaikomi.

▼B

APIBRĖŽIMAI

6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Atsargos – turtas, kuris yra:

a) laikomas parduoti įprastinės veiklos metu;

b) yra šiuo metu gaminamas, numatant jį parduoti; arba

c) žaliavų ar medžiagų, kurios bus sunaudotos gamybos proceso metu arba teikiant paslaugas, pavidalu.

Grynoji galimo realizavimo vertė – įvertinta pardavimo kaina įprastinės veiklos metu, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo išlaidas ir įvertintas pardavimo išlaidas.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

7 Grynoji galimo realizavimo vertė rodo grynąją sumą, kurią ūkio subjektas pardavęs atsargas tikisi gauti įprastinės savo veiklos metu. Tikroji vertė atspindi sumą, už kurią rinkoje gali būti apsikeista tomis pačiomis atsargomis tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų. Pirmoji vertė yra priskiriama konkrečiam ūkio subjektui, antroji – ne. Atsargų grynoji galimo realizavimo vertė gali būti nelygi tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas.

8 Atsargos apima prekes, įsigytas ir laikomas ketinant jas perparduoti, pavyzdžiui, mažmenininko įsigytas ir perparduoti numatomas prekes, taip pat žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, skirtą perparduoti. Atsargos taip pat apima ūkio subjekto pagamintą arba gaminamą produkciją, be to, žaliavas ir kitokias medžiagas, laikomas ketinant jas panaudoti gamybos procese. Paslaugų teikėjo atsargos sudaro tas paslaugų išlaidas, kurios apibūdintos 19 straipsnyje ir už kurias ūkio subjektas dar nėra pripažinęs susijusių pajamų (žr. 18-ąjį TAS *„Pajamos“*).

ATSARGŲ VERTINIMAS

9 Atsargos turi būti vertinamos savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte (mažesniąja iš jų).

Atsargų savikaina

10 Atsargų savikaina apima visas įsigijimo, perdirbimo ir kitas išlaidas, susidariusias gabenant atsargas į dabartinę jų buvimo vietą ir suteikiant joms dabartinę būklę.

Įsigijimo savikaina

11 Atsargų įsigijimo savikaina apima įsigijimo kainą, importo mokestį ir kitus mokesčius, išskyrus tuos, kuriuos vėliau ūkio subjektas galės atgauti iš apmokestinančiųjų įstaigų, taip pat transporto, krovimo ir kitas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas užbaigtų prekių, medžiagų ir paslaugų įsigijimui. Nustatant įsigijimo savikainą išskaičiuojamos prekybos nuolaidos, kitos lengvatos ir panašūs veiksniai.

▼B

Perdirbimo išlaidos

12 Atsargų perdirbimo išlaidas sudaro išlaidos, tiesiogiai susijusios su produkcijos vienetais, pavyzdžiui, išlaidos tiesioginei darbo jėgai. Joms taip pat priskiriamas sistemingas pastovių ir kintamų pridėtinių gamybos išlaidų, patiriamų perdirbant žaliavas į baigtus gaminius, paskirstymas. Pastovios pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurios yra santykinai pastovios nepriklausomai nuo gamybos apimties (tai gamyklos pastatų, įrenginių nusidėvėjimo ir priežiūros, taip pat gamyklos valdymo išlaidos). Kintamos pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurias tiesiogiai arba beveik tiesiogiai lemia gamybos apimtis, pvz., išlaidos netiesioginėms medžiagoms arba netiesioginiam darbui.

13 Pastovių pridėtinių gamybos išlaidų priskyrimas perdirbimo išlaidoms grindžiamas normaliu gamybos įrenginių pajėgumu. Normalus pajėgumas - numatomas vidutinis produkcijos kiekis, kurį tikimasi pagaminti per tam tikrą ataskaitinių laikotarpių ar sezonų skaičių normaliomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant į tam tikrą pajėgumo praradimą, atsirandantį dėl planuotos techninės priežiūros. Faktinis gamybos lygis gali būti taikomas tada, kai jis apytiksliai atitinka normalų pajėgumą. Pastovių pridėtinių gamybos išlaidų suma, priskiriama kiekvienam produkcijos vienetui, dėl žemo gamybos lygio ar nepakankamo gamybos galimybių išnaudojimo nedidėja. Nepriskirtos pridėtinės gamybos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada atsiranda (susidaro). Neįprastai aukšto gamybos lygio laikotarpiais pastovios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, sumažinamos tiek, kad atsargų vertė neviršytų savikainos. Kintamos pridėtinės gamybos išlaidos kiekvienam produkcijos vienetui priskiriamos remiantis faktiniu gamybos įrengimų naudojimu.

14 Tuo pačiu metu gali būti gaminami keli gaminiai. Tai toks atvejis, kai, pavyzdžiui, gaminami sudėtiniai gaminiai arba kai vienas iš jų yra pagrindinis, o kitas – šalutinis. Kai kiekvieno iš šių gaminių gamybos išlaidos negali būti nustatytos atskirai, tai jos tolygiai paskirstomos visiems gaminiams. Toks skirstymas gali būti pagrįstas, pavyzdžiui, santykine kiekvieno gaminio pardavimo verte tiek gamybai vykstant, kai tik gaminiai tampa atskirai identifikuojami, tiek ir gamybai pasibaigus. Daugelis šalutinių gaminių savo pobūdžiu yra nereikšmingi. Tokiu atveju jie dažnai vertinami grynąja galimo realizavimo verte, o ši vertė atimama iš pagrindinio gaminio savikainos. Tą atlikus, pagrindinio gaminio balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo jo savikainos.

Kitos išlaidos

15 Į atsargų savikainą kitų išlaidų įtraukiama tik tiek, kiek jų patiriama gabenant atsargas į jų dabartinę vietą ir suteikiant joms dabartinę būklę. Pavyzdžiui, galima būtų į atsargų savikainą įtraukti negamybines pridėtines išlaidas arba gaminių pritaikymo ypatingiems klientams išlaidas.

16 Išlaidų, neįtrauktų į atsargų savikainą ir pripažįstamų to ataskaitinio laikotarpio, kurio metu jos susidarė, sąnaudomis, pavyzdžiai:

a) normatyvus viršijančios medžiagų, darbo ar kitų gamybos išlaidų sumos;

▼B

b) sandėliavimo išlaidos, išskyrus tą atvejį, kai jos yra būtinos gamybos procese prieš tolesnį gamybos etapą;

c) valdymo pridėtinės išlaidos, nesusijusios su atsargų atgabenimu ir dabartinės jų būklės suteikimu; ir

d) pardavimo išlaidos.

17 Pagal 23-ąjį TAS *„Skolinimosi išlaidos“* nustatomos ribotos aplinkybės, kada skolinimosi išlaidos įtraukiamos į atsargų savikainą.

18 Ūkio subjektas gali įsigyti atsargas atidėto atsiskaitymo sąlygomis. Kai tokį sandorį iš esmės sudaro finansinis elementas, tada toks elementas (pavyzdžiui, skirtumas tarp įsigijimo kainos esant normaliam kredito terminui ir faktinės sumokėtos sumos) pripažįstamas kaip palūkanų sąnaudos tą finansinio elemento veikimo laikotarpį.

Paslaugų teikėjo atsargų savikaina

19 Jeigu paslaugų teikėjai turi atsargų, jie vertina jas jų gamybos išlaidų verte. Visų pirma tai tiesiogiai su paslaugų teikimu susijusio darbo užmokesčio ir personalo, tiesiogiai susijusio su paslaugų teikimu (įskaitant kontroliuojantį personalą) išlaidos, taip pat priskirtinos pridėtinės išlaidos. Darbo užmokestis ir kitos išlaidos, susijusios su prekyba ir bendruoju vadovaujančiu personalu, neįtraukiamos į atsargų savikainą, bet pripažįstamos sąnaudomis to ataskaitinio laikotarpio, kada jos patiriamos. Į paslaugų teikėjo atsargų savikainą neįtraukiama pelno norma ar nepriskirtinos pridėtinės išlaidos, dažnai įtraukiamos į paslaugų teikėjų nustatomas kainas.

Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina

▼M8

20 Pagal 41-ąjį TAS „*Žemės ūkis*“ ūkio subjekto iš jam priklausančio biologinio turto gautos atsargos, sudarančios žemės ūkio produkciją, vertinamos pirminio pripažinimo metu jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas derliaus nuėmimo metu. Tai ir yra atsargų savikaina tą dieną, kai pradedamas taikyti šis standartas.

▼B

Savikainos vertinimo metodai

21 Atsargų savikainos vertinimo metodai, pvz., standartinis išlaidų metodas arba mažmeninių kainų metodas, gali būti pasirenkami taikyti, kuris iš jų yra priimtinesnis, jei būtų gaunami savikainai artimi rezultatai. Nustatant normatyvinę savikainą, atsižvelgiama į normalius žaliavų, medžiagų, darbo, efektyvumo ir pajėgumų sunaudojimo lygius. Jie reguliariai peržiūrimi ir, jeigu būtina, taisomi atsižvelgiant į naujas sąlygas.

22 Mažmeninių kainų metodas dažnai taikomas mažmeniniame versle vertinant didelius kiekius greitai keičiamo asortimento atsargų, kurių pelnas panašus ir kurioms kitų savikainos nustatymo būdų pritaikyti neįmanoma. Atsargų savikaina nustatoma mažinant atsargų pardavimo kainą tam tikru bendrojo pelno procentu. Nustatant procentų dydį, atsižvelgiama į tas atsargas, kurios buvo nukainotos žemiau už jų pradinę pardavimo kainą. Dažniausiai taikomas vidutinis kiekvieno mažmeninių pardavimų skyriaus procentas.

▼B

Savikainos formulės

23 Atsargų, kurios paprastai vienos kitomis nekeičiamos, prekių ar paslaugų, gaminamų ir skiriamų ypatingiems projektams, savikaina turi būti nustatoma naudojant specialius individualios savikainos nustatymo būdus.

24 Specialus savikainos nustatymas - kai kuriems atskiriems atsargų straipsniams priskiriama tam tikra jų savikaina. Šis metodas tinka atsargoms, skiriamoms konkrečiam projektui, nežiūrint to, ar jos buvo nupirktos, ar pagamintos. Tačiau individualios savikainos metodas netinka, kai yra daug atsargų vienetų, kurie paprastai gali būti keičiami vieni kitais. Tokiomis aplinkybėmis galėtų būti taikomas likusių atsargų vienetų atrankos metodas, kad būtų galima nustatyti galimą poveikį pelnui ar nuostoliams.

25 Atsargų, nepaminėtų 23 straipsnyje, savikaina turi būti nustatoma taikant anksčiau įsigytų atsargų sunaudojimo metodą (FIFO) arba svertinio vidurkio formulę. Ūkio subjektas turi taikyti tą pačią savikainos formulę visoms atsargoms, kurių pobūdis ir panaudojimas yra panašūs. Skirtingo pobūdžio ar skirtingos paskirties atsargoms gali būti taikomos skirtingos savikainos formulės.

26 Pavyzdžiui, atsargų panaudojimas viename veiklos segmente gali skirtis nuo tos pačios rūšies atsargų panaudojimo kitame veiklos segmente. Tačiau skirtumo tarp atsargų geografinio išsidėstymo (arba atitinkamų mokesčių taisyklių skirtumo) nepakanka, kad būtų pateisintas skirtingų savikainos formulių naudojimas.

27 Taikant FIFO formulę, daroma prielaida, kad atsargos, kurios buvo įsigytos arba pasigamintos pirmiausiai, parduodamos pirmiausiai, todėl atsargos, likusios ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, buvo vėliausiai pirktos ar pagamintos. Naudojant svertinio vidurkio formulę atsargų savikaina nustatoma pagal panašių atsargų vienetų ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir įsigytų ar pagamintų per visą ataskaitinį laikotarpį panašių atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį. Vidurkis gali būti skaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną papildomą atsargų partiją, atsižvelgiant į konkrečias šio ūkio subjekto aplinkybes.

Grynoji galimo realizavimo vertė

28 Atsargų savikaina gali būti nepadengiama, jeigu tos atsargos yra apgadintos, visiškai ar iš dalies paseno arba sumažėjo jų pardavimo kaina. Atsargų savikaina taip pat gali būti nepadengiama, jeigu padidėjo įvertintos jų gamybos užbaigimo išlaidos arba įvertintos pardavimo išlaidos. Atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės žemesnės už jų savikainą, praktika atitinka požiūrį, kad atsargų vertinimo sumos neturėtų viršyti sumų, kurias tikimasi gauti tas atsargas pardavus arba panaudojus.

29 Atsargos paprastai nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų straipsnį. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis panašius arba susijusius straipsnius gali būti naudinga sugrupuoti. Taip gali būti tuo atveju, kai atsargų straipsniai yra susiję su tais pačiais produktais, kurių paskirtis arba galutinis panaudojimas yra panašūs, kurie gaminami ir realizuojami toje pačioje geografinėje zonoje ir kurių praktiškai neįmanoma įvertinti atskirai nuo kitų tos produktų grupės komponentų. Atsargos neturėtų būti nurašomos kaip priklausančios tai pačiai atsargų grupei, pavyzdžiui, kaip baigta produkcija arba kaip visos kitos konkretaus veikiančio segmento atsargos. Paslaugų teikėjai išlaidas kaupia dažniausiai kiekvienos atskiros paslaugos, kurios pardavimo kaina yra nustatoma atskirai. Taigi kiekviena tokia paslauga apskaitoma atskirai.

▼B

30 Grynosios galimo realizavimo vertės įvertinimai grindžiami pačiais naujausiais patikimais įrodymais, kokį atsargų kiekį tikimasi realizuoti. Šie įvertinimai atliekami atsižvelgiant į kainos arba savikainos svyravimus, tiesiogiai susijusius su įvykiais, vykstančiais po ataskaitinio laikotarpio pabaigos tiek, kiek tokie įvykiai patvirtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje egzistavusias sąlygas.

31 Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymui (apskaičiavimui) turi įtakos ir tikslas, kuriam atsargos yra laikomos. Pavyzdžiui, atsargų kiekio, reikalingo pardavimo ar paslaugų sutarčių įvykdymui, grynoji galimo realizavimo vertė yra pagrįsta sutartine kaina. Jeigu pardavimo sutartyse numatyti mažesni atsargų kiekiai negu jų yra, šio likučio grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis bendrosiomis pardavimo kainomis. Atidėjiniai gali atsirasti dėl sudarytų pardavimo sutarčių, pagal kurias numatytas atsargų kiekis viršija turimą atsargų kiekį, arba dėl įsigijimo sutarčių. Tokie atidėjiniai svarstomi 37-ajame TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“.

32 Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos atsargoms gaminti, nėra nukainojamos žemiau už jų savikainą, jeigu baigtus gaminius, kurių gamybai bus sunaudotos šios žaliavos, tikimasi parduoti už savikainą arba brangiau. Tačiau tuo atveju, kai žaliavų kainų sumažėjimas rodo, kad baigtų gaminių savikaina viršija jų grynąją galimo realizavimo vertę, žaliavos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės. Tokiomis aplinkybėmis žaliavų pakeitimo sąnaudos gali būti geriausias turimas jų grynosios galimo realizavimo vertės matas.

33 Kiekvieną būsimą ataskaitinį laikotarpį turi būti iš naujo įvertinama grynoji galimo realizavimo vertė. Kai išnyksta aplinkybės, dėl kurių atsargos anksčiau turėjo būti nukainotos žemiau už savikainą, arba kai yra aiškių įrodymų, kad grynoji galimo realizavimo vertė padidėjo dėl pasikeitusių ekonominių aplinkybių, tada nukainojimas yra panaikinamas (t. y. grąžinama buvusio nukainojimo suma) taip, kad nauja balansinė vertė būtų savikainos vertė arba iš naujo nustatyta grynoji galimo realizavimo vertė (mažesnioji iš jų). Taip atsitinka, kai, pavyzdžiui, atsargų straipsnis toliau apskaitoje parodomas grynąja galimo realizavimo verte (nes jo pardavimo kaina krito), tebėra turimas naujuoju ataskaitiniu laikotarpiu, o jo pardavimo kaina pakilo.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

34 Kai atsargos parduodamos, jų balansinė vertė turi būti pripažįstama to ataskaitinio laikotarpio, kada pripažįstamos atitinkamos pajamos, sąnaudomis. Bet kokių atsargų nukainojimo iki jų grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to ataskaitinio laikotarpio, kai buvo nukainota arba nuostoliai susidarė, sąnaudomis. Bet kokių atsargų nukainotos vertės atkūrimo, daromo dėl galimo grynosios realizavimo vertės padidėjimo, suma turi būti pripažįstama sąnaudų sumažinimu.

35 Kai kurios atsargos apskaitoje gali būti priskiriamos kitiems turto straipsniams, pavyzdžiui, atsargos, kurios panaudotos nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrenginiams pasigaminti ir tapusios jo sudedamąja dalimi. Tokiu būdu kitam turtui priskirtos atsargos pripažįstamos sąnaudomis per to turto naudingo tarnavimo laiką.

▼B

ATSKLEIDIMAS

36 Finansinėse ataskaitose turi būti atskleista:

a) apskaitos politika, taikoma atsargoms vertinti, įtraukiant naudojamą savikainos formulę;

b) bendra atsargų balansinė vertė ir jų balansinės vertės pagal grupes, taikomas šio ūkio subjekto;

c) atsargų, tęstiniu būdu apskaitomų jų tikrąja verte atėmus pardavimo savikainą, balansinė vertė;

d) atsargų, pripažintų sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, suma;

e) bet kokių atsargų nukainojimo suma, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis pagal 34 straipsnį;

f) bet kokių nukainojimų panaikinimo (sumažinimo) suma, pripažįstama kaip atsargų, kurios buvo pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, vertės atkūrimo pagal 34 straipsnį;

g) aplinkybės arba įvykiai, dėl kurių pagal 34 straipsnį buvo panaikintas minėtas atsargų nukainojimas; ir

h) atsargų, įkeistų įsipareigojimams apdrausti, balansinė vertė.

37 Informacija apie skirtingų grupių atsargų balansines vertes ir atitinkamų turto straipsnių pokyčių mastą yra naudinga finansinių ataskaitų vartotojams. Įprastinės atsargų klasės yra prekės, gamybos žaliavos, medžiagos, esanti gamyboje ir baigta produkcija. Paslaugų teikėjo atsargos gali būti apibūdinamos kaip gamybos procese esančios atsargos.

38 Atsargų suma, pripažįstama sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį ir dažnai nurodoma kaip pardavimo išlaidos, apima išlaidas, kurios anksčiau buvo įtrauktos į parduotų atsargų vertę, taip pat nepaskirstytąsias pridėtines gamybos išlaidas ir normatyvus viršijančias atsargų gamybos išlaidas. Dėl specifinių ūkio subjekto aplinkybių taip pat gali būti įtraukiamos ir kitos sumos, pavyzdžiui, paskirstymo.

39 Kai kurie ūkio subjektai naudoja skirtingą pelno arba nuostolių ataskaitų formą, todėl gali būti pateiktos kitokios negu atsargų savikaina sumos, pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Pagal tokią formą, ūkio subjektas pateikia sąnaudų analizę, pagrįstą sąnaudų suskirstymu pagal pobūdį. Šiuo atveju ūkio subjektas pateikia sąnaudomis pripažintas žaliavų, kitų sunaudotų medžiagų išlaidas, darbo užmokestį ir kitas išlaidas kartu su grynojo atsargų pokyčio per ataskaitinį laikotarpį suma.

ĮSIGALIOJIMO DATA

40 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

41 Šis standartas pakeičia 2-ąjį TAS „Atsargos“ (persvarstytą 1993 m.).

42 Šis standartas pakeičia NAK-1-ąjį aiškinimą. „*Pastovumas. Įvairios atsargų savikainos formulės*“.

▼B

7-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pinigų srautų ataskaitos“

TIKSLAS

Informacija apie ūkio subjekto pinigų srautus yra naudinga finansinių ataskaitų vartotojams, nes suteikia pagrindą įvertinti ūkio subjekto galimybes uždirbti pinigus ar pinigų ekvivalentus ir juos panaudoti ūkio subjekto poreikiams. Kad vartotojai galėtų priimti ekonominius sprendimus, jie turėtų įvertinti ūkio subjekto pajėgumą, laiką, garantijas uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus.

Šio standarto tikslas – reikalauti pateikti informaciją apie ūkio subjekto pinigų ir pinigų ekvivalentų pokyčius ankstesniais laikotarpiais, sudarant pinigų srautų ataskaitą, kurioje ataskaitinio laikotarpio pinigų srautai suklasifikuojami pagal pagrindinę, investicinę ir finansinę ūkio subjekto veiklą.

TAIKYMAS

1 Ūkio subjektas sudaro pinigų srautų ataskaitą remdamasis šiuo standartu ir pateikia ją kaip savo finansinių ataskaitų sudedamąją dalį kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, kurio finansinės ataskaitos yra pateikiamos.

2 Šis standartas pakeičia 7-ąjį TAS *„Finansinės būklės pasikeitimo ataskaita“*, patvirtintą 1977 m. liepos mėn.

3 Ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams svarbu žinoti, kaip ūkio subjektas uždirba ir naudoja pinigus ir pinigų ekvivalentus. Tai nepriklauso nuo ūkio subjekto veiklos pobūdžio ir to, ar galima pinigus laikyti ūkio subjekto veiklos produktu kaip finansinėse institucijose. Ūkio subjektams pinigai reikalingi iš esmės dėl tų pačių priežasčių: ūkinėms operacijoms atlikti, įsipareigojimams įvykdyti ir siekiant garantuoti pelną savo investuotojams, tačiau pagrindinė ūkio subjektų veikla, duodanti pajamas, gali būti skirtinga. Todėl šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas pateiktų pinigų srautų ataskaitas.

PINIGŲ SRAUTŲ INFORMACIJOS TEIKIAMA NAUDA

4 Pinigų srautų ataskaita, naudojama kartu su kitomis finansinių ataskaitų dalimis, suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti ūkio subjekto grynojo turto pasikeitimus, finansinę struktūrą, taip pat jo likvidumą, mokumą ir pajėgumą daryti įtaką pinigų srautų kiekiui ir pasiskirstymui per laikotarpį, siekiant prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių ir galimybių. Informacija apie pinigų srautus yra naudinga vertinant ūkio subjekto pajėgumą uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus.

▼B

Ji suteikia vartotojui galimybę sukurti būsimų laikotarpių skirtingų ūkio subjektų pinigų srautų dabartinės vertės įvertinimo ir palyginimo metodus. Pateikus šią ataskaitą galima geriau palyginti skirtingų ūkio subjektų rezultatus, kadangi taip pašalinama galimybė skirtingai aiškinti tų pačių sandorių ir įvykių apskaitą.

5 Informacija apie ankstesnių laikotarpių pinigų srautus dažnai naudojama kaip būsimų pinigų srautų kiekių, trukmės ir garantijos rodiklis. Ji taip pat naudinga tikrinant anksčiau atlikto būsimų pinigų srautų įvertinimo tikslumą, ryšį tarp pelningumo, grynųjų pinigų srautų ir besikeičiančių kainų poveikio.

APIBRĖŽIMAI

6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pinigai – grynieji pinigai ir indėliai iki pareikalavimo.

Pinigų ekvivalentai – trumpalaikės labai likvidžios investicijos, kurios gali būti lengvai iškeičiamos į aiškias pinigų sumas ir kurioms būdinga nereikšminga vertės pasikeitimo rizika.

Pinigų srautai – pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos ir išmokos.

Pagrindinė veikla – pagrindinė ūkio subjektų pajamas uždirbanti veikla ir kita nei investicinė ar finansinė veikla.

Investicinė veikla – ilgalaikio turto ir kitų investicijų, išskyrus pinigų ekvivalentus, įsigijimas ir perleidimas.

Finansinė veikla – veikla, kuri lemia ūkio subjektų nuosavo kapitalo ir skolintų lėšų dydžio ir sudėties pokyčius.

Pinigai ir pinigų ekvivalentai

7 Pinigų ekvivalentai yra skirti trumpalaikiams piniginiams įsipareigojimams įvykdyti, o ne investuoti ar kitiems tikslams. Kad investicija būtų priskiriama pinigų ekvivalentams, ji turi būti lengvai iškeičiama į aiškų pinigų kiekį, o rizika, kad pasikeis jos vertė, turi būti nereikšminga. Todėl investicija priskiriama pinigų ekvivalentams tik tada, kai ji yra trumpalaikė, pavyzdžiui, trys mėnesiai (ar mažiau) nuo įsigijimo datos. Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius nepriskiriamos pinigų ekvivalentams, nebent jos iš esmės yra pinigų ekvivalentai, pavyzdžiui, privilegijuotosios akcijos, įsigytos likus mažai laiko iki jų termino pabaigos, jei nurodyta išpirkimo data.

▼B

8 Lėšų skolinimasis iš banko paprastai laikomas finansine veikla. Tačiau kai kuriose šalyse banko kredito pereikvojimas, kuris padengiamas pagal pareikalavimą, sudaro neatskiriamą ūkio subjekto pinigų valdymo dalį. Tokiomis aplinkybėmis banko kredito pereikvojimas yra pinigų ar pinigų ekvivalentų komponentas. Tokių bankinių susitarimų bendra ypatybė ta, kad banko sąskaitos likutis dažnai svyruoja nuo teigiamo iki neigiamo.

9 Pinigų srautams nepriskiriamas pinigų ar pinigų ekvivalentų judėjimas iš straipsnio į straipsnį, kadangi šie komponentai yra ūkio subjekto pinigų valdymo, o ne jo pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos dalis. Pinigų valdymas apima pinigų perviršio investavimą į pinigų ekvivalentus.

PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS PATEIKIMAS

10 Pinigų srautų ataskaitoje pateikiami tam tikro laikotarpio pinigų srautai, suklasifikuoti pagal ūkio subjekto pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą.

11 Suklasifikuotus pagal pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą pinigų srautus ūkio subjektas pateikia taip, kaip yra tinkamiausia jo veiklai. Klasifikavimas pagal veiklą suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti tos veiklos įtaką ūkio subjekto finansinei būklei, jo pinigų ir pinigų ekvivalentų sumą. Ši informacija taip pat gali būti naudojama ryšiui tarp veiklos rūšių įvertinti.

12 Tam tikro sandorio pinigų srautai gali būti klasifikuojami skirtingai. Pavyzdžiui, kai grąžinant pinigų paskolą, grąžinamos ir paskolos palūkanos, ir paskolos suma, tai palūkanos gali būti priskiriamos pagrindinei veiklai, o paskola – finansinei veiklai.

Pagrindinė veikla

13 Pinigų srautų iš pagrindinės veiklos kiekis yra pagrindinis rodiklis, parodantis, kiek ūkio subjekto veikla sukūrė pinigų srautų, kurių pakaktų, nenaudojant išorės finansavimo šaltinių, paskoloms grąžinti, ūkio subjekto gamybiniams pajėgumams palaikyti, dividendams išmokėti ir naujoms investicijoms. Informacija apie konkrečius ankstesnių laikotarpių pagrindinės veiklos pinigų srautų komponentus, naudojama kartu su kita informacija, yra naudinga prognozuojant būsimus pagrindinės veiklos pinigų srautus.

14 Pagrindinės veiklos pinigų srautai, visų pirma, gaunami iš pagrindines pajamas uždirbančios ūkio subjekto veiklos. Todėl paprastai jie atsiranda iš sandorių ir kitų įvykių, kuriais remiantis nustatomas pelnas ar nuostolis. Pagrindinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:

a) pinigų įplaukos pardavus prekes ir suteikus paslaugas;

b) pinigų įplaukos iš autorinių atlyginimų, mokesčių, komisinių ir kitų pajamų;

▼B

c) pinigų išmokos prekių ir paslaugų tiekėjams;

d) pinigų išmokos darbuotojams ir jų vardu;

e) draudimo įmonės pinigų įplaukos ir draudimo premijų, pareikštų pretenzijų, metinių rentų ir kitos draudimo išmokos;

f) pinigų išmokos ar grąžinimas, susijęs su pelno mokesčiais, išskyrus tą, kurie gali būti priskirti konkrečiai finansinei ar investicinei veiklai; ir

g) pinigų įplaukos ar išmokos, susijusios su darbo ar prekybos sutartimis.

▼M8

Dėl kai kurių sandorių, pvz., įrangos pardavimo, gali susidaryti pelnas arba nuostoliai, įtraukiami į pripažįstamą pelną arba nuostolius. Su tokiais sandoriais susiję pinigų srautai – tai investicinės veiklos pinigų srautai. Tačiau pinigų išmokos turtui, kuris skirtas nuomoti kitiems, o vėliau skirtas parduoti, kaip aprašyta 16-ojo TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ 68A straipsnyje, pagaminti ar įsigyti – tai pinigų srautai iš pagrindinės ūkio subjekto veiklos. Pinigų įplaukos iš nuomos ir vėlesnio tokio turto pardavimo – tai taip pat pinigų srautai iš pagrindinės ūkio subjekto veiklos.

▼B

15 Ūkio subjektas gali turėti vertybinių popierių ar paskolų perparduoti ar parduoti, kurie šiuo atveju yra panašūs į atsargas, specialiai įsigytas perparduoti. Todėl pinigų srautai, susidarantys parduodant ar įsigyjant vertybinius popierius, priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams. Finansinių institucijų išankstiniai mokėjimai ir paskolos paprastai taip pat priskiriamos pagrindinei veiklai, kadangi jos yra susijusios su pagrindine ūkio subjekto pajamas uždirbančia veikla.

Investicinė veikla

▼M22

16 Pinigų srautus iš investicinės veiklos nurodyti atskirai yra svarbu dėl to, kad šie pinigų srautai parodo išlaidų, skirtų būsimų laikotarpių pajamoms uždirbti ir pinigų srautams atsirasti, dydį. Investicinei veiklai galima priskirti tik tas išlaidas, kurios yra pripažintos turtu finansinės būklės ataskaitoje. Investicinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:

▼B

a) pinigų išmokos įsigyjant nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius, nematerialųjį turtą ir kitą ilgalaikį turtą. Šios išmokos apima ir tas, kurios yra susijusios su kapitalizuota plėtros darbų savikaina ir savos gamybos nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais;

b) pinigų įplaukos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, nematerialųjį turtą ir kitą ilgalaikį turtą;

▼B

c) pinigų išmokos įsigyjant kitų ūkio subjektų nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrose įmonėse, išskyrus išmokas už tokias priemones, kurios yra pinigų ekvivalentai, skirtos parduoti ar perparduoti;

d) pinigų įplaukos, gaunamos pardavus kitų ūkio subjektų nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrose įmonėse, išskyrus įplaukas už tokias priemones, kurios yra pinigų ekvivalentai, skirtos parduoti ar perparduoti;

e) išankstiniai pinigų mokėjimai ar paskolos kitoms šalims, išskyrus tas, kurias suteikė finansinės institucijos;

f) pinigų įplaukos, susijusios su išankstinių mokėjimų ir paskolų kitoms šalims grąžinimu, išskyrus tas, kurias atliko finansinės institucijos;

g) pinigų išmokos už ateities, išankstinius, pasirinkimo ir apsikeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys laikomos parduoti ar perparduoti arba yra priskiriamos finansinei veiklai;

h) pinigų įplaukos už ateities, išankstinius, pasirinkimo ir apsikeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys laikomos parduoti ar perparduoti arba yra priskiriamos finansinei veiklai.

Kai sutartis apskaitoje parodoma kaip konkretaus įvykio apdraudimas, šios sutarties pinigų srautai skirstomi taip pat, kaip ir apdrausto objekto pinigų srautai.

Finansinė veikla

17 Atskirai parodyti finansinės veiklos pinigų srautus svarbu todėl, kad tai naudinga prognozuojant ūkio subjekto kapitalo teikėjų pretenzijas dėl būsimų laikotarpių pinigų srautų. Finansinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:

a) pinigų įplaukos, gaunamos išleidžiant akcijas ir kitas nuosavybės priemones;

b) pinigų išmokos mokėjimas savininkams ūkio subjekto akcijoms įsigyti arba išpirkti;

c) pinigų įplaukos, gautos išleidus skolinius įsipareigojimus, paskolas, vekselius, obligacijas, įkeitimo raštus ir kitus trumpalaikius ar ilgalaikius įsiskolinimus;

d) pinigų mokėjimas grąžinant pasiskolintas sumas; ir

e) pinigų mokėjimas nuomotojui, mažinantys esamus įsipareigojimus, susijusius su finansine nuoma.

▼B

PAGRINDINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

18 Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinės veiklos pinigų srautus vienu iš šių būdų:

a) tiesioginiu būdu, kuriuo atskleidžiamos pagrindinės bendrųjų pinigų įplaukų ir bendrųjų pinigų išmokų klasės; arba

b) netiesioginiu metodu, kuriuo pelnas arba nuostolis koreguojamas nepiniginio pobūdžio sandorių rezultatais, visais praeities ar būsimų laikotarpių pagrindinės veiklos pinigų įplaukų ar išmokų atidėjiniais ar kaupiniais ir pajamų ar sąnaudų, susijusių su investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais, straipsniais.

19 Ūkio subjektams rekomenduojama pagrindinės veiklos pinigų srautus pateikti tiesioginiu būdu. Tiesioginis būdas suteikia informacijos, kuri gali būti naudinga apskaičiuojant būsimųjų laikotarpių pinigų srautus, o netiesioginis būdas tokios informacijos nesuteikia. Taikant tiesioginį būdą, informacija apie pagrindines bendrųjų piniginių įplaukų ir bendrųjų piniginių išmokų klases gali būti gaunama:

a) iš ūkio subjekto apskaitos įrašų; arba

b) koreguojant pardavimo, parduotų prekių savikainą (finansinėms institucijoms palūkanų ir panašias pajamas bei palūkanų ir panašias sąnaudas) ir kitus pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnius:

i) atsargų, pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį;

ii) kitų nepiniginių straipsnių; ir

iii) kitų straipsnių, pagal kuriuos piniginis poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.

20 Netiesioginiu būdu grynieji pinigų srautai nustatomi koreguojant pelną ar nuostolį, atsižvelgiant į šių veiksnių poveikį:

a) atsargų, pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį;

b) nepiniginių straipsnių, tokių kaip nusidėvėjimas, atidėjiniai, atidėtieji mokesčiai, nerealizuotos užsienio valiutos pajamos ar nuostoliai, nepaskirstytasis asocijuotųjų įmonių pelnas ir ►**M11** nekontroliuojama ◄ dalis; ir

c) visų kitų straipsnių, pagal kuriuos pinigų poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.

Pagal netiesioginį būdą grynieji pinigų srautai gali būti pateikti parodant pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į pelno (nuostolio) ataskaitą, atsargų ir pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimą per laikotarpį.

INVESTICINĖS IR FINANSINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

21 Pagrindines bendrųjų piniginių įplaukų ir bendrųjų piniginių išmokų, atsirandančių iš investicinės ir finansinės veiklos, klases ūkio subjektas privalo parodyti atskirai, išskyrus atvejus, kai pinigų srautai, aprašyti 22 ir 24 straipsniuose, pateikiami grynąja verte.

▼B

PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS GRYNĄJA VERTE

22 Toliau nurodomi pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai, kurie gali būti pateikti grynąja verte:

a) piniginės įplaukos ir išmokos klientų vardu, kai tokie pinigų srautai parodo kliento, o ne ūkio subjekto veiklą; ir

b) piniginės įplaukos ir išmokos tokių straipsnių, kurių greita apyvarta, didelės sumos ir trumpas padengimo terminas.

23 Piniginių įplaukų ir išmokų, nurodytų 22 straipsnio a punkte, pavyzdžiai:

a) neterminuoto indėlio banke priėmimas ir išmokėjimas;

b) investicinėse įmonėse laikomos klientų lėšos; ir

c) nuomos mokesčiai, surenkami turto savininkų vardu ir jiems perduodami.

Piniginių įplaukų ar išmokų, nurodytų 22 straipsnio b punkte, pavyzdžiai yra toliau nurodyti išankstiniais mokėjimais ar grąžinimais:

a) sumos, susijusios su kreditinių kortelių klientais;

b) investicijų įsigijimas ir pardavimas; ir

c) kiti trumpalaikiai įsiskolinimai, pavyzdžiui, tokie, kurių trukmė – trys ar mažiau mėnesių.

24 Pinigų srautai, atsirandantys iš toliau nurodytų finansinės institucijos veiklos sričių, gali būti pateikti grynąja verte:

a) piniginės įplaukos ar išmokos, susijusios su indėlių, kurių trukmės terminas fiksuotas, priėmimu ir išmokėjimu;

b) indėlių padėjimas į kitas finansines institucijas ar jų atsiėmimas iš finansinių institucijų; ir

c) išankstinis pinigų mokėjimas ir paskolos klientams, tokio išankstinio mokėjimo ir paskolų grąžinimas.

PINIGŲ SRAUTAI UŽSIENIO VALIUTA

25 Pinigų srautai, atsirandantys iš sandorių užsienio valiuta, turi būti registruojami apskaitoje ūkio subjekto funkcine valiuta, sumai užsienio valiuta taikant pinigų srautų dienos funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą.

26 Užsienio dukterinės įmonės pinigų srautai turi būti perskaičiuojami taikant pinigų srautų dienos funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą.

27 Pinigų srautai užsienio valiuta pateikiami remiantis 21-uoju TAS *„Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“*. Jis leidžia taikyti valiutų keitimo kursą, kuris yra artimas faktiniam realiam kursui. Pavyzdžiui, vidutinis svertinis to laikotarpio valiutų keitimo kurso vidurkis gali būti naudojamas sandoriams užsienio valiuta registruoti ar užsienio dukterinės įmonės pinigų srautams įvertinti. Vis dėlto 21-asis TAS neleidžia taikyti valiutos keitimo kurso ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ užsienyje veikiančios dukterinės įmonės pinigų srautus perskaičiuojant į finansinių ataskaitų valiutą.

▼B

28 Nerealizuotos pajamos ir nuostoliai, atsirandantys dėl užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių, nėra pinigų srautai. Tačiau keitimo kurso pasikeitimo poveikis pinigams ir pinigų ekvivalentams, laikomiems ar mokėtiniems užsienio valiuta, parodomas pinigų srautų ataskaitoje dėl to, kad būtų galima palyginti pinigus ir pinigų ekvivalentus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje. Šis kiekis pateikiamas atskirai nuo pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų ir apima keitimo kursų skirtumus, jei tokių yra, kurie šiems pinigų srautams buvo užfiksuoti laikotarpio pabaigoje.

29 (Panaikinta)

30 (Panaikinta)

PALŪKANOS IR DIVIDENDAI

31 Visi pinigų srautai iš gautų ar sumokėtų palūkanų ir dividendų turi būti pateikiami atskirai. Kiekvienas iš jų turi būti visais ataskaitiniais laikotarpiais pastoviai pripažįstamas kaip atsirandantis iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos.

▼M1

32 Bendra per laikotarpį sumokėtų palūkanų suma atskleidžiama pinigų srautų ataskaitoje, nepaisant to, ar ji buvo pripažinta sąnaudomis ►M5 įtraukiant į pelną arba nuostolius ◄, ar kapitalizuota pagal 23-ąjį TAS „*Skolinimosi išlaidos*“.

▼B

33 Finansinėse institucijose sumokėtos ir gautos palūkanos ir dividendai paprastai priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams, tačiau nėra vieningos nuomonės, kaip klasifikuoti šiuos pinigų srautus kituose ūkio subjektuose. Sumokėtos ir gautos palūkanos ir dividendai gali būti priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams, kadangi jie yra tarp tų veiksnių, kurie lemia pelną ar nuostolį. Kita vertus, sumokėtos ir gautos palūkanos ir dividendai pagal aplinkybes gali būti priskiriami kaip finansiniams ar investiciniams pinigų srautams, kadangi jie yra finansinių išteklių gavimo savikaina arba investicijų pelnas.

34 Sumokėti dividendai gali būti priskiriami finansiniams pinigų srautams, kadangi jie yra finansinių išteklių gavimo savikaina. Kita vertus, sumokėti dividendai gali būti pripažįstami pagrindinės veiklos pinigų srautų sudedamąja dalimi, siekiant padėti vartotojams įvertinti ūkio subjekto sugebėjimą išmokėti dividendus iš pagrindinės veiklos pinigų srautų.

PELNO MOKESČIAI

35 Pinigų srautai, atsirandantys iš pelno mokesčių, turi būti pateikiami atskirai ir priskiriami ūkio subjekto pagrindinės veiklos pinigų srautams, išskyrus atvejus, kai galima konkrečiai nustatyti, kad jie priklauso investicinei ar finansinei veiklai.

▼B

36 Pelno mokesčiai atsiranda iš sandorių, kurie sukuria pinigų srautus, pinigų srautų ataskaitoje parodomus pagrindinėje, investicinėje ar finansinėje veikloje. Tada, kai mokesčių sąnaudos gali būti aiškiai tapatinamos su investicine ar finansine veikla, dažnai neįmanoma identifikuoti tų mokesčių pinigų srautų, nes jie gali atsirasti kitą laikotarpį nei buvo sudarytas sandoris, sukūręs pinigų srautus. Todėl sumokėti mokesčiai paprastai priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams. Tačiau tuo atveju, kai įmanoma susieti mokesčių pinigų srautus su konkrečiu sandoriu, sukūrusiu pinigų srautus, kurie priskirtini investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautams, tada mokesčių pinigų srautai gali būti laikomi investiciniais ar finansiniais. Jeigu mokesčių pinigų srautai priklauso daugiau kaip vienai veiklos sričiai, pateikiama bendra sumokėtų mokesčių suma.

INVESTICIJOS Į DUKTERINES, ASOCIJUOTĄSIAS IR BENDRAS ĮMONES

37 Kai investicijų į dukterines ar asocijuotąsias įmones apskaita atliekama remiantis nuosavybės arba savikainos metodais, investuotojas savo pinigų srautų ataskaitoje pateikia tik tuos pinigų srautus, kuriuos jis suteikia investicijos objektui, pavyzdžiui, dividendus ir avansinius mokėjimus.

38 Ūkio subjektas, kuris atsiskaito už savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje (žr. 31-ąjį TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*) taikydamas proporcingo konsolidavimo būdą, į savo konsoliduotą pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, proporcingus savo daliai bendrai kontroliuojamos įmonės pinigų srautuose. Ūkio subjektas, kuris pateikia tokią dalį nuosavybės metodu, į savo pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, susidariusius iš savo investicijų į bendrai kontroliuojamas įmones, paskirstymus ir kitus jo tarpusavio mokėjimus ar įplaukas tarp jo ir bendrai kontroliuojamos įmonės.

▼M11

NUOSAVYBĖS DALIŲ DUKTERINĖSE ĮMONĖSE IR KITUOSE VERSLUOSE POKYČIAI

39 Visi sukaupti pinigų srautai, atsirandantys dėl dukterinių įmonių arba kitų verslo vienetų kontrolės įgijimo arba praradimo, turi būti pateikti atskirai ir grupuojami kaip investicinė veikla.

40 Ūkio subjektas turi atskleisti, atsižvelgdamas į dukterinių įmonių ir kitų verslo vienetų kontrolės įgijimą ir praradimą per ataskaitinį laikotarpį:

a) bendrą sumokėtą arba gautą atlygį;

b) atlygio, kurį sudaro grynieji pinigai ir pinigų ekvivalentai, dalį;

c) grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų dukterinėse įmonėse arba kituose verslo vienetuose, kurių kontrolę įgijo arba prarado, sumą; ir

d) turto ir įsipareigojimų sumas, į kurias neįtraukti pinigai arba pinigų ekvivalentai dukterinėse įmonėse arba kituose verslo vienetuose, kurių kontrolė įgyta arba prarasta, apibendrintas pagal pagrindines kategorijas.

▼**M11**

41 Atskirai pateikiant dukterinių įmonių ar kitų verslo vienetų kontrolės įgijimo ar praradimo pinigų srautų poveikį to paties straipsnio vienoje eilutėje, kartu su atskirai atskleidžiamomis įsigyto ar perleisto turto ar įsipareigojimų sumomis, galima atskirti šiuos pinigų srautus nuo tų, kurie atsiranda dėl kitos pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos. Kontrolės praradimo pinigų srauto poveikis neatimamas iš kontrolės įgijimo pinigų srauto poveikio.

42 Atskirai pateikiant dukterinių įmonių ar kitų verslo vienetų kontrolės įgijimo ar praradimo pinigų srautų poveikį to paties straipsnio vienoje eilutėje, kartu su atskirai atskleidžiamomis įsigyto ar perleisto turto ar įsipareigojimų sumomis, galima atskirti šiuos pinigų srautus nuo tų, kurie atsiranda dėl kitos pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos. Kontrolės praradimo pinigų srauto poveikis neatimamas iš kontrolės įgijimo pinigų srauto poveikio.

42A. Pinigų srautai, atsirandantys dėl dukterinės įmonės nuosavybės dalių pokyčių, kurie nesukelia kontrolės praradimo, priskiriami pinigų srautams, atsirandantiems dėl finansinės veiklos.

42B. Nuosavybės dalių pokyčiai dukterinėje įmonėje, dėl kurių kontrolė nėra prarandama, pvz., kai vėliau patronuojanti įmonė perka arba parduoda dukterinės įmonės nuosavybės priemones, apskaitomi kaip nuosavybės sandoriai (žr. 27-ąjį TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*, Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.). Atitinkamai gaunami pinigų srautai grupuojami tokiu pačiu būdu kaip kiti sandoriai su savininkais, aprašyti 17 straipsnyje.

▼**B**

NEPINIGINIAI SANDORIAI

43 Investiciniai ir finansiniai sandoriai, kurie nereikalauja naudoti pinigus ar pinigų ekvivalentus, neturi būti įtraukiami į pinigų srautų ataskaitas. Tokie sandoriai turi būti parodyti kurioje nors kitoje finansinių ataskaitų dalyje taip, kad būtų pateikta visa reikalinga informacija apie šią investicinę ir finansinę veiklą.

44 Dauguma investicinės ir finansinės veiklos neturi tiesioginės įtakos einamiesiems pinigų srautams, nors jie veikia ūkio subjekto kapitalo ir turto struktūrą. Neįtraukti nepiniginiai sandoriai į pinigų srautų ataskaitą atitinka pinigų srautų ataskaitų tikslą, kadangi šie straipsniai nedaro įtakos einamojo laikotarpio pinigų srautams. Nepiniginių sandorių pavyzdžiai:

a) turto įsigijimas prisiimant tiesiogiai susijusius įsipareigojimus arba nuomos būdu;

b) ūkio subjekto įsigijimas išleidžiant akcijas; ir

c) skolos perkėlimas į nuosavybę.

PINIGŲ IR PINIGŲ EKVIVALENTŲ KOMPONENTAI

45 Ūkio subjektas turi parodyti pinigų ir pinigų ekvivalentų komponentus ir suderinti sumas, pateiktas pinigų srautų ataskaitoje, su atitinkamais ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsniais.

▼B

46 Atsižvelgdama į pinigų valdymo praktikos ir bankinės tvarkos įvairovę pasaulyje ir siekdama, kad apskaita atitiktų 1-ąjį TAS *„Finansinių ataskaitų pateikimas“*, ūkio subjektas turi nurodyti, kokios apskaitos politikos jis laikosi nustatydamas pinigų ir pinigų ekvivalentų sudėtį.

47 Kiekvieno pinigų ir pinigų ekvivalentų komponento nustatymo politikos pakeitimo įtaka, pavyzdžiui, finansinių priemonių, kurios anksčiau buvo laikomos ūkio subjekto investicijų portfeliu, klasifikavimo pasikeitimas parodomas pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

KITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

48 Ūkio subjektas privalo vadovybės ataskaitoje nurodyti jo turimą reikšmingą pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių sumą, kurios negali naudoti ūkio subjektų grupė.

49 Yra daug aplinkybių, dėl kurių ūkio subjekto turimų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių negali naudoti grupės. Pavyzdžiui, pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiai gali būti laikomi dukterinėje įmonėje, kuri veikia šalyje, kontroliuojančioje valiutų keitimą ar taikančioje kitus teisinius apribojimus, todėl likučių negali bendrai naudoti patronuojančios įmonės ar kitos dukterinės įmonės.

50 Vartotojams, norintiems suprasti ūkio subjekto finansinę būklę ar jo likvidumą, gali būti naudinga papildoma informacija. Rekomenduojama tokią informaciją pateikti vadovybės paaiškinime. Gali būti pateikta informacija apie:

a) atidėtų skolinimosi pajėgumų sumą, kuri gali būti naudojama pagrindinei veiklai ateityje ir kapitalo įsipareigojimams padengti, nurodant visus šių pajėgumų naudojimo apribojimus;

b) iš pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos sukauptas pinigų srautų sumas, susijusias su dalimis bendrose įmonėse, pateikiamas taikant proporcingą konsolidavimą;

c) bendrą pinigų srautų sumą, kuri parodo pagrindinės veiklos padidėjimą, atskirai nuo tų pinigų srautų, kurie būtini ūkio subjekto veiklai tęsti; ir

d) kiekvieno atskiro ataskaitose pateiktino segmento pinigų srautų, susidarančių iš pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos, dydžius (žr. 8-ąjį TFAS *„Veiklos segmentai“*).

51 Atskirai pateikti pinigų srautus, parodančius pagrindinės veiklos pajėgumų padidėjimą, ir pinigų srautus, reikalingus pagrindinės veiklos pajėgumams išlaikyti, yra naudinga, kadangi tai leidžia vartotojams spręsti, ar ūkio subjektas tinkamai investuoja, siekdamas palaikyti savo pagrindinę veiklą. Ūkio subjektas, kuris netinkamai investuoja, kad palaikytų savo pagrindinės veiklos lygį, galėtų prognozuoti ateities pelningumą, mažindamas likvidumą ir savininkų nuosavybę.

▼B

52 Pateikiant segmentų pinigų srautus, vartotojams sudaroma galimybė geriau suprasti santykį tarp viso verslo ir jo sudedamųjų dalių pinigų srautų, segmentų pinigų srautus ir jų įvairovę.

ĮSIGALIOJIMO DATA

53 Šis standartas taikomas 1994 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼M11

54 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisyti 39–42 straipsniai ir įtraukti 42A ir 42B straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisos turi būti taikomos retrospektyviai.

▼M8

55 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 14 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti 16-ojo TAS 68A straipsnį.

▼M22

56 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 16 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti apskaitos politikos pasirinkimo ir keitimo kriterijus, taip pat apskaitos politikos keitimo užregistravimą apskaitoje ir apskaitinių įvertinimų keitimo ir klaidų taisymo pateikimą. Taikant šį standartą siekiama padidinti ūkio subjekto finansinių ataskaitų svarbumą ir patikimumą, taip pat jų palyginamumą su kitų ataskaitinių laikotarpių ir kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis.

2 Apskaitos politikos atskleidimo pateikimo reikalavimai, išskyrus apskaitos politikos keitimų pateikimo reikalavimus, yra išdėstyti 1-ajame TAS *„Finansinių ataskaitų pateikimas“*.

TAIKYMAS

3 Šis standartas turi būti taikomas pasirenkant ir taikant apskaitos politiką, taip pat apskaitoje registruojant apskaitos politikos keitimą, apskaitinių įvertinimų keitimą ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų taisymą.

4 Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų taisymo ir retrospektyvaus koregavimo, atliekamo taikant apskaitos politikos keitimus, poveikis mokesčiams yra apskaitomas ir pateikiamas pagal 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*.

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Apskaitos politika yra tam tikri principai, pagrindai, formalumai, taisyklės ir praktika, kuriais ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansines ataskaitas.

Apskaitinio įvertinimo keitimas – turto ar įsipareigojimo balansinės vertės arba turto laipsniško sunaudojimo sumos koregavimas, atliekamas įvertinus turto ir įsipareigojimų dabartinę būklę, tikėtiną būsimą naudą ir būsimus įsipareigojimus. Apskaitinių įvertinimų keitimą lemia nauja informacija ar naujos aplinkybės, todėl jie nelaikomi klaidų taisymais.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Jie apima:

a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;

b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir

c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.

▼B

Straipsnių nepateikimas ar neteisingas pateikimas yra *reikšmingi*, jei jie po vieną ar bendrai, gali daryti įtaką ►M5 ekonominiams sprendimams, kuriuos vartotojai priima remdamiesi ◄ finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis ar pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamu veiksniu gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.

Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos - duomenų nepateikimas ar neteisingas pateikimas ūkio subjekto ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose dėl to, kad nepasinaudota ar netinkamai pasinaudota patikima informacija, kuri:

a) turima už tuos ataskaitinius laikotarpius, už kuriuos buvo nurodyta paskelbti finansines ataskaitas; ir

b) galėjo būti gauta ir tinkamai panaudota (ir to pagrįstai buvo galima tikėtis), sudarant ir pateikiant to ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas.

Tokioms klaidoms priskiriami netikslaus matematinio apskaičiavimo, neteisingo apskaitos politikos taikymo, apsirikimo, netinkamo faktų interpretavimo ar klastotės padariniai.

Retrospektyvus taikymas – tai naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms taip, tarsi ši politika būtų buvusi taikoma visada.

Retrospektyvus perskaičiavimas - finansinių ataskaitų elementų sumų pripažinimo, įvertinimo ir pateikimo taisymas taip, tarsi ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio klaidos nebūtų buvę.

Neįmanomas reikalavimo taikymas - kai ūkio subjektas negali taikyti reikalavimo net dėdamas visas įmanomas pastangas. Apskaitos politikos keitimas taikant retrospektyvų būdą, siekiant ištaisyti konkretaus ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio klaidą, yra neįmanomas, jeigu:

a) retrospektyvaus būdo taikymo ar retrospektyvaus perskaičiavimo padarinių neįmanoma nustatyti;

b) retrospektyvaus būdo taikymui ar retrospektyviam perskaičiavimui reikalingos prielaidos, kokie tą ataskaitinį laikotarpį būtų buvę vadovybės tikslai; arba

c) retrospektyvaus būdo taikymui ar retrospektyviam perskaičiavimui reikalingas reikšmingas sumos įvertinimas, tačiau šio įvertinimo atžvilgiu neįmanoma objektyviai išskirti informacijos, kuri:

   i) pateiktų įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną (tomis dienomis), kuria (-omis) remiantis šios sumos turi būti pripažįstamos, vertinamos ar pateikiamos; ir

   ii) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti;

   ir nesusijusi su kita informacija.

Apskaitos politikos keitimo *perspektyvus taikymas* ir apskaitinio įvertinimo keitimo poveikio pripažinimo *perspektyvus taikymas* yra:

a) naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, atsiradusiems (-oms) po politikos pakeitimo datos; ir

▼B

b) apskaitinio įvertinimo keitimo poveikio dabartiniam ir būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, kuriems įtakos turi šis pakeitimas, pripažinimas.

6 Įvertinant, ar nepateikimas ar neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir dėl to tapti reikšmingu, būtina atsižvelgti į šių vartotojų ypatybes. *„Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindų“* 25 straipsnyje „daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą, apskaitą ir yra pasiruošę nagrinėti informaciją su pagrįstu uolumu“. Todėl vertinant ypatybes būtina atsižvelgti į tai, kokią pagrįstą įtaką informacijos nepateikimas ar neteisingas pateikimas gali turėti vartotojų su šiomis savybėmis ekonominiams sprendimams.

APSKAITOS POLITIKA

Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas

▼M8

7 Kai TFAS konkrečiai taikomas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, tam straipsniui taikoma apskaitos politika ar politikos priemonės nustatomos taikant tą TFAS.

▼B

8 TFAS pateikiamos apskaitos politikos priemonės, kurias taikant, remiantis TASV išvadomis, finansinėse ataskaitose lengviau pateikti svarbią ir patikimą informaciją apie sandorius, kitus įvykius ir sąlygas. Šių politikos priemonių nereikia taikyti, jeigu jų taikymo poveikis yra nereikšmingas. Tačiau nedera nukrypti nuo TFAS ar palikti neištaisytus nereikšmingus nukrypimus, siekiant pateikti tam tikrą finansinę būklę, finansinį rezultatą ar pinigų srautus.

▼M8

9 TFAS pateikiami kartu su nuorodomis, kurios turėtų padėti ūkio subjektams taikyti TFAS reikalavimus. Visose tokiose nuorodose nurodyta, ar jos yra neatskiriama TFAS dalis. Nuorodos, kurios yra neatskiriama TFAS dalis, yra privalomos. Nuorodose, kurios nėra neatskiriama TFAS dalis, nepateikiami finansinėms ataskaitoms taikomi reikalavimai.

▼B

10 Jeigu nėra standarto ar aiškinimo, kurį galima pritaikyti konkrečiam sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai, vadovybė priimdama apskaitos politikos rengimo ir taikymo sprendimus turi pasikliauti savo profesine patirtimi, jeigu tokiu būdu gaunama informacija yra:

a) tenkinanti vartotojų poreikius priimant ekonominius sprendimus; ir

b) patikima – tuo, kad finansinės ataskaitos:

i) tiksliai pateikia ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ir pinigų srautus;

ii) atspindi ne tik sandorių, kitų įvykių ir sąlygų teisinę formą, bet ir tikrąją ekonominę jų esmę;

iii) neutralios, t. y. nešališkos;

iv) tinkamai, apgalvotai pateiktos; ir

v) visais reikšmingais atžvilgiais galutinės.

▼M8

11 Priimdama 10 straipsnyje nurodytą sprendimą, vadovybė turi remtis toliau nurodytais šaltiniais ir apsvarstyti galimybę juos taikyti tokia tvarka:

a) TFAS pateikti reikalavimai, susiję su panašiais ir susijusiais klausimais; ir

b) turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžtys, pripažinimo kriterijai ir vertinimo principai, pateikti *Pagrinduose*.

▼B

12 Be to, priimdama sprendimą, apibūdintą 10 straipsnyje, vadovybė gali taip pat apsvarstyti naujausius kitų standartų rengimo institucijų nutarimus, paremtus panašia apskaitos standartų kūrimo principų sistema, taip pat kitą literatūrą apie apskaitą ir taikomą veiklos praktiką – tiek, kiek visa tai neprieštarauja 11 straipsnyje nurodytoms apskaitos politikos priemonėms.

Apskaitos politikos pastovumas

13 Ūkio subjektas turi pasirinkti ir pastoviai taikyti tą pačią apskaitos politiką panašiems sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, išskyrus tą atvejį, kai pagal standartą ar aiškinimą išskirtinai reikalaujama ar leidžiama taikyti kitokią apskaitos politiką atskiroms apskaitos straipsnių grupėms. Jeigu pagal standartą ar aiškinimą reikalaujamas ar leidžiamas toks skirstymas į grupes, tai kiekvienai grupei turi būti parinkta ir nuosekliai taikoma reikiama apskaitos politika.

Apskaitos politikos keitimas

14 Ūkio subjektas keičia apskaitos politiką tik tuo atveju, jeigu keitimas:

a) atitinka ►M5 TFAS ◄; arba

b) leidžia paruošti finansines ataskaitas, teikiančias patikimą ir svarbią informaciją apie sandorių, kitų įvykių ar sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniam rezultatui ar pinigų srautams.

15 Finansinių ataskaitų vartotojai turi turėti galimybę palyginti ūkio subjekto skirtingų ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas dėl to, kad nustatytų jo finansinės būklės, finansinio rezultato ir pinigų srautų kitimo tendencijas. Todėl ta pati apskaitos politika taikoma tiek vienam ataskaitiniam laikotarpiui, tiek pereinant iš vieno ataskaitinio laikotarpio į kitą, išskyrus tą atvejį, kai apskaitos politikos keitimas atitinka vieną iš 14 straipsnyje nurodytų kriterijų.

16 Apskaitos politikos keitimu nelaikomi šie dalykai:

a) apskaitos politikos pritaikymas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, savo esme besiskiriantiems nuo ankstesnių sandorių, įvykių ar sąlygų; ir

b) naujos apskaitos politikos pritaikymas sandoriams, kitiems įvykiams ar sąlygoms, kurių iki šiol nebuvo pasitaikę ar jie buvo nereikšmingi.

17 Taikant apskaitos politiką pirmą kartą turto perkainojimui pagal 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* ar 38-ąjį TAS *„Nematerialusis turtas“* yra apskaitos politikos keitimas, kurį reikėtų vertinti kaip perkainojimą ir vadovautis 16-uoju TAS ar 38-uoju TAS, o ne šiuo standartu.

▼B

18 19–31 straipsniai netaikomi apskaitos politikos keitimui, apibūdintam 17 straipsnyje.

Apskaitos politikos keitimų taikymas

19 Atsižvelgdamas į 23 straipsnį,

a) ūkio subjektas turi apskaityti apskaitos politikos keitimą dėl standarto ar aiškinimo pirminio taikymo, remdamasis konkrečiomis pereinamosiomis nuostatomis (jei tokių yra), esančiomis tame standarte ar aiškinime; ir

b) jeigu ūkio subjektas, pirmą kartą taikydamas standartą ar aiškinimą, kuriame nėra konkrečių pereinamųjų nuostatų, taikomų šiam pakeitimui, keičia apskaitos politiką ar jeigu keičia apskaitos politiką savo noru, jis tokį pakeitimą turi taikyti retrospektyviai.

20 Pagal šį standartą išankstinis standarto ar aiškinimo taikymas nelaikomas savavališku apskaitos politikos pakeitimu.

21 Kai nėra standarto ar aiškinimo, tinkančio konkrečiam sandoriui, kitam įvykiui ar sąlygai, tada vadovybė gali pagal 12 straipsnį pritaikyti apskaitos politiką, remdamasi naujausiais kitų standartų tvirtinimo institucijų (naudojančių panašią principų sistemą apskaitos standartams rengti) nutarimais. Jeigu vadovaudamasis tokio nutarimo pataisa ūkio subjektas nusprendžia keisti apskaitos politiką, šis pakeitimas apskaitomas ir pateikiamas kaip apskaitos politikos keitimas savo noru.

Retrospektyvus taikymas

22 Remiantis 23 straipsniu, kai apskaitos politikos keitimas taikomas retrospektyviai pagal 19 straipsnio a ar b punktus, ūkio subjektas turi pakoreguoti pradinį kiekvieno paveikto nuosavybės komponento likutį anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje, o taip pat visų kitų pateiktų ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių pateiktas lyginamąsias sumas taip, tarsi naujoji apskaitos politika būtų buvusi taikoma visada.

Retrospektyvaus taikymo apribojimai

23 Kai retrospektyvaus taikymo reikalaujama pagal 19 straipsnio a ar b punktus, tada apskaitos politikos keitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus taikymą tai daliai, kiek neįmanoma nustatyti poveikio konkretiems ataskaitiniams laikotarpiams ar sukaupto pakeitimo poveikio.

24 Kai neįmanoma nustatyti konkretaus apskaitos politikos keitimo poveikio vieno ar daugiau pateiktų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai, ūkio subjektas turi pritaikyti naują apskaitos politiką turto ir įsipareigojimų balansinėms vertėms, buvusioms anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kuriam galimas retrospektyvus taikymas, pradžioje (tai gali būti ir dabartinis ataskaitinis laikotarpis) ir atitinkamai pakoreguoti kiekvieno paveikto nuosavybės komponento to ataskaitinio laikotarpio pradžios likutį.

25 Kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje neįmanoma nustatyti sukaupto naujos apskaitos politikos taikymo poveikio visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, ūkio subjektas turi pakoreguoti lyginamąją informaciją, kad perspektyviai galėtų taikyti naują apskaitos politiką nuo anksčiausios įmanomos datos.

▼B

26 Kai ūkio subjektas taiko naują apskaitos politiką retrospektyviai, jis turi pritaikyti šią politiką ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai nuo anksčiausios įmanomos datos. Retrospektyvus taikymas ankstesniajam ataskaitiniam laikotarpiui įmanomas tik tada, jeigu įmanoma nustatyti sukauptą keitimo poveikį to ataskaitinio laikotarpio sumoms tiek pradžios, tiek pabaigos ►**M5** finansinės būklės ataskaitose ◄. Gauta pataisymų suma, susijusia su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius finansinėse ataskaitose, turi būti koreguojamas anksčiausio pateikiamo ataskaitinio laikotarpio kiekvieno paveikto nuosavybės elemento pradinis likutis. Dažniausiai koreguojamas nepaskirstytasis pelnas. Tačiau gali būti koreguojamas ir kitas nuosavybės komponentas (pavyzdžiui, jeigu to reikalaujama standarte ar aiškinime). Bet kokia kita informacija apie ankstesnius ataskaitinius laikotarpius, pvz., finansinių duomenų istorinė santrauka, taip pat turi būti koreguojama nuo anksčiausios įmanomos datos.

27 Kai ūkio subjektas negali retrospektyviai taikyti naujos apskaitos politikos, nes neįmanoma nustatyti šios politikos taikymo padidėjusio poveikio visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, jis pagal 25 straipsnį taiko naują politiką perspektyviai nuo anksčiausio tam tinkamo ataskaitinio laikotarpio pradžios. Dėl to jis neatsižvelgia į anksčiau prieš šią datą sukauptų turto, įsipareigojimų ir nuosavybės koregavimų dalį. Apskaitos politikos keitimas leistinas, net jeigu šios politikos neįmanoma perspektyviai taikyti jokiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui. 50–53 straipsniuose pateikiami nurodymai, kada naujos apskaitos politikos taikymas vienam ar daugiau ankstesnių ataskaitinių laikotarpių yra neįmanomas.

Atskleidimas

28 Kai standarto ar aiškinimo taikymas pirmą kartą turi įtakos dabartiniam ar bet kuriam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui (tik neįmanoma nustatyti koregavimų kiekių), ar kai jis galėtų turėti įtakos būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, ūkio subjektas turi pateikti:

a) to standarto ar aiškinimo pavadinimą;

b) kai taikoma, kad apskaitos politikos keitimas yra suderintas su to standarto ar aiškinimo pereinamojo laikotarpio nuostatomis;

c) apskaitos politikos keitimo pobūdį;

d) kai taikoma, pereinamojo laikotarpio nuostatų apibūdinimą;

e) kai taikoma, pereinamąsias nuostatas, galinčias turėti įtakos būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams;

f) kiek tai įmanoma – dabartinio ataskaitinio laikotarpio ir visų pateiktų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių koregavimų kiekių, kaip:

   i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir

   ii) jeigu ūkio subjektui taikomas 33-iasis TAS *„Pelnas, tenkantis vienai akcijai“* – pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą;

g) kiek tai įmanoma – koregavimų kiekius, susijusius su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius; ir

h) jeigu retrospektyvus taikymas, kurio reikalaujama pagal 19 straipsnio a ir b punktus, nėra įmanomas konkrečiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui ar laikotarpiams, buvusiems anksčiau už pateiktuosius, tada aplinkybes, dėl kurių atsirado ši padėtis, ir aprašymą, kaip ir kada įvykdytas apskaitos politikos keitimas.

▼B

Vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose šios informacijos iš naujo pateikti nereikia.

29 Kai apskaitos politikos savanoriškas keitimas turi poveikį dabartiniam ar bet kuriam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, kai jis turėtų tokį poveikį (tik neįmanoma nustatyti koregavimo kiekių), ar kai jis galėtų turėti poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, ūkio subjektas turi pateikti:

a) apskaitos politikos keitimo pobūdį;

b) priežastis, kodėl taikant naują apskaitos politiką gaunama patikima ir svarbesnė informacija;

c) kiek tai įmanoma – dabartinio ataskaitinio laikotarpio ir visų pateiktų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių koregavimų kiekių, kaip:

i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir

ii) jeigu ūkio subjektas taiko 33-iąjį TAS – pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumą;

d) kiek tai įmanoma – koregavimų kiekius, susijusius su ataskaitiniais laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius; ir

e) jeigu retrospektyvus taikymas yra neįmanomas konkrečiam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui ar laikotarpiams, ankstesniems už pateiktuosius – aplinkybes, dėl kurių susiklostė ši padėtis, ir aprašymą, kaip ir kada įvykdytas apskaitos politikos keitimas.

Vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose šios informacijos iš naujo pateikti nereikia.

30 Jeigu ūkio subjektas nėra pritaikęs naujo standarto ar aiškinimo, kuris jau yra paskelbtas, tačiau dar negalioja, jis turi pateikti:

a) šį faktą; ir

b) žinomą ar pagrįstai galimą informaciją, kuri svarbi naują standartą ar aiškinimą taikant pirmą kartą, vertinant galimą būsimą poveikį ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.

31 Vykdydamas 30 straipsnyje pateiktus nurodymus, ūkio subjektas apsvarsto, ar pateikti:

a) naujojo standarto ar aiškinimo pavadinimą;

b) numatomą būsimo apskaitos politikos pokyčio ar pokyčių pobūdį;

c) datą, nuo kurios privaloma taikyti naująjį standartą ar aiškinimą;

d) datą, nuo kurios ūkio subjektas planuoja pirmą kartą taikyti šį standartą ar aiškinimą; ir

e) ir (arba):

i) tikėtinos įtakos, pradėjus standartą ar aiškinimą taikyti pirmą kartą, ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms įvertinimą; arba

ii) jeigu tas poveikis nėra žinomas ar pagrįstai numanomas – pastabą apie tai.

▼B

APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS

32 Daug finansinių ataskaitų straipsnių dėl verslui būdingo neapibrėžtumo negali būti tiksliai apskaičiuoti, tik įvertinti. Vertinimo metu paprastai priimami tam tikri sprendimai, grindžiami naujausia įmanoma ir patikima informacija. Pavyzdžiui, reikėtų įvertinti:

a) blogas skolas;

b) atsargų senėjimą;

c) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę;

d) nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiką ar numatomą jo teikiamos būsimos ekonominės naudos vartojimo būdą; ir

e) garantinio aptarnavimo sutarties įsipareigojimus.

33 Pagrįstų įvertinimų naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų sudarymo dalis ir netrukdo jų patikimumui.

34 Įvertinimą gali tekti peržiūrėti iš naujo, jeigu pasikeičia aplinkybės, kuriomis buvo grindžiamas toks įvertinimas, ar jeigu atsiranda naujos informacijos ar daugiau patirties. Įvertinimo peržiūrėjimas dėl savo pobūdžio nėra siejamas su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais ir nėra klaidos taisymas.

35 Taikomo vertinimo pagrindo keitimas yra apskaitos politikos, o ne apskaitinio įvertinimo keitimas. Kai sunku atskirti apskaitos politikos keitimą nuo apskaitinio įvertinimo keitimo, tai keitimas laikomas apskaitinio įvertinimo rezultatu.

36 Apskaitinio įvertinimo keitimo rezultatas (kitoks negu tas, kuriam taikomas 37 straipsnis) turi būti pripažįstamas perspektyviai įtraukiant jį į pelną arba nuostolius:

a) keitimo laikotarpiu, jeigu keitimas turi įtakos tik vienam ataskaitiniam laikotarpiui; arba

b) keitimo laikotarpiu ir vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, jeigu keitimas veikia ir juos.

37 Tiek, kiek dėl apskaitinio įvertinimo keitimo pasikeičia turtas ir įsipareigojimai, ar kiek jis yra susijęs su nuosavybės straipsniu, šio keitimo rezultatu turi būti koreguojama atitinkamo turto, įsipareigojimo ar nuosavybės straipsnio pokyčio ataskaitinio laikotarpio balansinė vertė.

38 Perspektyvus apskaitinio įvertinimo keitimo rezultato pripažinimas reiškia, kad keitimo poveikis taikomas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms pradedant įvertinimo pakeitimo data. Apskaitinio įvertinimo keitimas gali turėti poveikį arba tik dabartinio ataskaitinio laikotarpio pelnui ar nuostoliams, arba tiek dabartinio, tiek būsimųjų ataskaitinių laikotarpių pelnui ar nuostoliams. Pavyzdžiui, blogų skolų sumos įvertinimo pakeitimas veikia tik dabartinio ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolius, todėl jis ir pripažįstamas šį ataskaitinį laikotarpį. Tačiau nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiko ar numatomo jo teikiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo metodo įvertinimo keitimas daro poveikį nusidėvėjimo sąnaudoms dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu ir visais vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Abiem atvejais keitimo poveikis dabartiniam ataskaitiniam laikotarpiui pripažįstamas šio laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis. Jeigu keitimas veikia būsimus ataskaitinius laikotarpius, toks poveikis pripažįstamas būsimųjų ataskaitinių laikotarpių pajamomis ar sąnaudomis.

▼B

Atskleidimas

39 Ūkio subjektas turi pateikti apskaitinio įvertinimo keitimo, turinčio poveikį dabartiniam ataskaitiniam laikotarpiui ar tikėtiną poveikį būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir sumas, išskyrus tą atvejį, kai poveikis būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams nenurodomas todėl, kad jo įvertinimas neįmanomas.

40 Jeigu poveikio būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams suma nepateikiama dėl to, kad įvertinimas neįmanomas, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą.

KLAIDOS

41 Klaidų gali būti padaryta pripažįstant, vertinant ar pateikiant finansinių ataskaitų elementus. Finansinės ataskaitos neatitinka TFAS, jeigu jose yra reikšmingų ar nereikšmingų klaidų, sąmoningai padarytų siekiant klaidingai pateikti ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ar pinigų srautus. Galimos dabartinio ataskaitinio laikotarpio klaidos, aptiktos ataskaitiniam laikotarpiui nepasibaigus, turi būti ištaisomos iki nurodymo paskelbti finansines ataskaitas. Nepaisant to, reikšmingos klaidos kartais aptinkamos tik vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Šios ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos turi būti ištaisomos lyginamojoje informacijoje, pateikiamoje dabartinio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose (žr. 42–47 straipsnius).

42 Atsižvelgdamas į 43 straipsnį, ūkio subjektas pirmose po klaidų aptikimo sudarytose ir patvirtintose skelbti finansinėse ataskaitose turi retrospektyviai ištaisyti reikšmingas ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių klaidas šiais būdais:

a) taisydamas ankstesnio pateikto ataskaitinio laikotarpio, kada buvo padaryta klaida, lyginamąsias sumas; arba

b) jeigu klaida buvo padaryta dar prieš anksčiausią pateikiamą ataskaitinį laikotarpį – taisydamas anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinius turto, įsipareigojimų ir nuosavybės likučius.

Retrospektyvaus taisymo apribojimai

43 Praėjusių ataskaitinių laikotarpių klaida turi būti ištaisyta retrospektyvaus taisymo būdu, išskyrus tokį atvejį, kai šio poveikio konkretiems ataskaitiniams laikotarpiams ar sukaupto klaidos poveikio neįmanoma nustatyti.

44 Kai klaidos poveikio vieno ar daugiau ankstesnių pateiktų ataskaitinių laikotarpių lyginamajai informacijai nustatyti neįmanoma, ūkio subjektas turi taisyti anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio atžvilgiu retrospektyvų taisymą jau galima atlikti (tai gali būti ir dabartinis ataskaitiniais laikotarpis), turto, įsipareigojimų ir nuosavybės pradinius likučius.

45 Kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje nustatyti sukauptą klaidos poveikį visiems ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams neįmanoma, ūkio subjektas turi taisyti lyginamąją informaciją ištaisydamas klaidą perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.

▼B

46 Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymo rezultatas nėra įtraukiamas į to ataskaitinio laikotarpio, kada klaida aptikta, pelną arba nuostolius. Bet kokia informacija, pateikiama apie ankstesnius ataskaitinius laikotarpius (įskaitant ir bet kokias finansinių duomenų istorines santraukas), taip pat turi būti taisoma pradedant anksčiausia įmanoma data.

47 Kai klaidos (pvz., apskaitos politikos pritaikymo klaidos) dydžio visų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių atžvilgiu nustatyti neįmanoma, ūkio subjektas pagal 45 straipsnį taiso lyginamąją informaciją perspektyviai pradedant anksčiausia įmanoma data. Dėl šios priežasties jis nepaiso dalies sukauptų turto, įsipareigojimų ir nuosavybės taisymų, esančių padarytų už tą datą. 50–53 straipsniuose pateikiami nurodymai, kada neįmanoma ištaisyti vieno ar kelių ankstesnių ataskaitinių laikotarpių klaidų.

48 Klaidų taisymas skiriasi nuo apskaitinių įvertinimų keitimo. Apskaitiniai įvertinimai pagal pobūdį yra apytikslės, suapvalintos sumos, kurias gali tekti peržiūrėti, kai gaunama papildomos informacijos. Pavyzdžiui, pelnas arba nuostoliai, pripažįstami panaikinus neapibrėžtumą, nėra klaidos taisymas.

Informacijos apie ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidas atskleidimas

49 Taikydamas 42 straipsnį, ūkio subjektas turi pateikti:

a) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos pobūdį;

b) kiek tai įmanoma – kiekvieno ankstesnio pateikto ataskaitinio laikotarpio taisymų sumą, kaip:

i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir

ii) jeigu ūkio subjektas taiko 33-iąjį TAS – pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumą;

c) taisymų sumą anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje; ir

d) jeigu retrospektyvus konkretaus ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pataisymas neįmanomas – aplinkybes, dėl kurių atsirado ši sąlyga, ir aprašymą, kaip ir kada klaida ištaisyta.

Vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose šios informacijos iš naujo pateikti nereikia.

NEĮMANOMAS RETROSPEKTYVUS TAIKYMAS IR RETROSPEKTYVUS TAISYMAS

50 Tam tikromis aplinkybėmis pakoreguoti vieno ar kelių ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, siekiant ją palyginti su dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu, yra neįmanoma. Pavyzdžiui, ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys galėjo būti kaupiami kitokiu būdu negu tas, kuris leistų retrospektyviai taikyti naują apskaitos politiką (taip pat perspektyviai ją taikyti būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, atsižvelgiant į 51–53 straipsnius) ar atlikti retrospektyvų ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymą, o tokios informacijos atkurti gali būti neįmanoma.

▼B

51 Svarbu dažnai atlikti apskaitos politikos, kuri taikoma finansinių ataskaitų sudėtinėms dalims, kurios pripažįstamos ar pateikiamos atsižvelgiant į tam tikrus sandorius, kitus įvykius ar sąlygas, įvertinimą. Įvertinimui iš esmės būdingas subjektyvumas. Vertinimas gali būti toliau atliekamas ir ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄. Toliau atlikti vertinimą iš esmės sunkiau negu retrospektyviai taikyti apskaitos politiką ar retrospektyviai taisyti ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą, nes gali būti praėjęs ilgesnis laiko tarpas nuo paveikto sandorio sudarymo, kito įvykio ar sąlygos atsiradimo. Tačiau įvertinimo, susieto su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tikslas išlieka toks pats, kaip ir dabartinio ataskaitinio laikotarpio įvertinimo tikslas, t. y., įvertinimas turi atspindėti aplinkybes, egzistavusias tam tikro sandorio, kito įvykio ar sąlygos atsiradimo metu.

52 Dėl to retrospektyviai taikant naują apskaitos politiką ar taisant ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą turi būti pateikta atskira informaciją, kuri:

a) teikia įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną, kai sandoris, kitas įvykis ar sąlyga atsirado; ir

b) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti;

ir nesusijusi su kita informacija. Dėl tam tikros rūšies įvertinimų (pavyzdžiui, tikrosios vertės įvertinimo, kuris nebuvo grindžiamas stebima rinkos kaina ar stebimais duomenimis) šių informacijos rūšių išskirti neįmanoma. Kai dėl retrospektyvaus taikymo ar retrospektyvaus taisymo reikėtų atlikti reikšmingą įvertinimą, kada neįmanoma atskirti šių dviejų informacijos rūšių, tada retrospektyvus naujos apskaitos politikos taikymas ar retrospektyvus ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymas yra neįmanomas.

53 Kai ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui pritaikoma nauja apskaitos politika ar taisomos ankstesnio ataskaitinio laikotarpio sumos, nereikėtų praeities įvykių vertinti pagal ateities rezultatus – nei darant prielaidas dėl to, kokie būtų buvę vadovybės ketinimai ankstesniame ataskaitiniame laikotarpyje, nei įvertinant sumas, pripažintas, apskaičiuotas ar pateiktas ankstesnį ataskaitinį laikotarpį. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas taiso ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą vertindamas finansinį turtą, kuris iki to laiko buvo priskirtas iki termino laikomoms investicijoms pagal 39-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“*, jis neturi keisti to ataskaitinio laikotarpio turto vertinimo pagrindo, jeigu vėliau vadovybė nusprendė nelaikyti jo iki termino. Kitas pavyzdys būtų, kai ūkio subjektas taiso ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą apskaičiuodamas savo įsipareigojimus dėl darbuotojų sukauptų laikinojo nedarbingumo išmokų (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*), jis neturi atsižvelgti į informaciją, tapusią prieinama tik po to, kai pirmo ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas buvo nurodyta paskelbti, apie vėlesnį ataskaitinį laikotarpį neįprastai išplitusius gripo susirgimus. Faktas, kad, koreguojant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, dažnai prireikia svarbių įvertinimų, nereiškia, kad patikimas lyginamosios informacijos koregavimas ar ištaisymas yra neįmanomas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

54 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

55 Šis standartas pakeičia 8-ąjį TAS *„Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“* (persvarstytą 1993 m.).

56 Šis standartas pakeičia žemiau nurodytus aiškinimus:

a) NAK 2-asis aiškinimas *„Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas“*; ir

b) NAK 18-asis aiškinimas *„Pastovumas – alternatyvūs metodai“*.

▼B

10-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

▼M5

„Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“

▼B

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas - nustatyti:

a) kada ūkio subjektas turi koreguoti savo finansines ataskaitas dėl įvykių ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄; ir

b) kokią informaciją ūkio subjektas turi pateikti iki tos datos, kada finansines ataskaitas buvo įgaliotas paskelbti, taip pat apie įvykius ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄.

Šiame standarte taip pat reikalaujama, kad ūkio subjektas nerengtų finansinių ataskaitų pagal veiklos tęstinumo principą, jeigu įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ parodo, kad veiklos tęstinumo prielaida nėra tikėtina.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas įvykių ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ apskaitai ir atskleidimui.

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Įvykiai ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄ – palankūs ar nepalankūs įvykiai, kurie įvyksta per laikotarpį nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ iki tos datos, kai vadovybė įgaliojama paskelbti finansines ataskaitas. Gali būti išskiriami du šių įvykių tipai:

a) įvykiai, pateikiantys įrodymų apie ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ egzistavusias sąlygas (*koreguojantys įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄); ir

b) įvykiai, parodantys jau ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ atsiradusias sąlygas (*nekoreguojantys įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄).

4 Įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas procesas gali skirtis dėl vadovybės struktūros, įstatų reikalavimų ir procedūrų, kurių laikomasi sudarant ir užbaigiant finansines ataskaitas.

▼B

5 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas savo finansines ataskaitas turi pateikti savo akcininkams patvirtinti po to, kai jos yra jau paskelbtos. Tokiais atvejais finansinės ataskaitos laikomos patvirtintomis jų paskelbimo dieną, o ne tada, kai jas patvirtina akcininkai.

Pavyzdys

Ūkio subjekto vadovybė 20X2 m. vasario 28 d. užbaigia ataskaitinio laikotarpio iki 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų parengiamąjį projektą. 20X2 m. kovo 18 d. direktorių valdyba peržiūri finansines ataskaitas ir įgalioja jas paskelbti. 20X2 m. kovo 19 d. ūkio subjektas praneša apie savo pelną, taip pat kitą finansinę informaciją. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinės ataskaitos tampa prieinamos akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas patvirtina finansines ataskaitas ir, jau patvirtintas, 20X2 m. gegužės 17 d. pateikia priežiūros institucijai.

20X2 m. kovo 18 d. vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas (tą dieną, kai jas paskelbti įgaliojo valdyba).

6 Kai kuriais atvejais reikalaujama, kad ūkio subjekto vadovybė pateiktų savo finansines ataskaitas stebėtojų tarybai, sudarytai tik iš nepriklausančių šio ūkio subjekto vykdomajai valdžiai atstovų. Tokiais atvejais finansines ataskaitas vadovybė įgaliojama paskelbti tada, kai patvirtinamas jų pateikimas stebėtojų tarybai.

Pavyzdys

20X2 m. kovo 18 d. ūkio subjekto vadovybė patvirtina finansinių ataskaitų perdavimą savo stebėtojų tarybai. Stebėtojų taryba yra sudaryta tik iš nepriklausančių šio ūkio subjekto vykdomajai valdžiai atstovų. Jos nariais gali tapti ūkio subjekto darbuotojų atstovai ir kiti suinteresuoti asmenys iš išorės. 20X2 m. kovo 26 d. stebėtojų taryba patvirtina finansines ataskaitas. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinės ataskaitos tampa prieinamos akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas patvirtina finansines ataskaitas ir, 20X2 m. gegužės 17 d. pateikia jas priežiūros institucijai.

Vadovybė finansines ataskaitas yra įgaliota paskelbti 20X2 m. kovo 18 d. (vadovybės įgaliojimo perduoti ataskaitas stebėtojų tarybai dieną).

7 Įvykiai ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ apima visus įvykius iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas dienos, net jeigu tie įvykiai įvyksta jau paskelbus pelną ar kitą finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Koreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄

8 Ūkio subjektas turi koreguoti savo finansinėse ataskaitose pripažintas sumas, kad galėtų įtraukti ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ įvykusius koreguojančius ūkinius įvykius.

▼B

9 Toliau pateikiami koreguojančių įvykių ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, dėl kurių reikia koreguoti ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pripažintas sumas arba pripažinti anksčiau nepripažintus straipsnius, pavyzdžiai:

a) ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ priimamas teismo bylos sprendimas, patvirtinantis, kad ūkio subjektas ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ dieną turėjo dabartinį įsipareigojimą. Ūkio subjektas koreguoja bet kokį anksčiau pripažintą atidėjinį, susijusį su šia teismo byla, pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* arba pripažįsta naują atidėjinį. Ūkio subjektas to negali parodyti kaip neapibrėžto įsipareigojimo, nes teismo sprendimas pateikia papildomų įrodymų, kurie turėtų būti vertinami remiantis 37-ojo TAS 16 straipsniu.

b) ►M5 Po ataskaitinio laikotarpio ◄ gaunama informacija, kuri parodo, kad ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ dieną turto vertė buvo sumažėjusi ar kad anksčiau pripažinta šio turto vertės sumažėjimo suma turi būti koreguojama. Pavyzdžiui:

i) kliento bankrotas, įvykęs ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, paprastai patvirtina, kad ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ buvo iš pardavimo gautinų sumų nuostoliai ir kad ūkio subjektas turi pakoreguoti iš pardavimo gautinų sumų balansinę vertę; ir

ii) atsargų pardavimas ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ gali suteikti įrodymų apie jų grynąją galimo realizavimo vertę ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

c) ►M5 Po ataskaitinio laikotarpio ◄ nustatoma prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ įsigyto turto savikaina arba įplaukos už prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ parduotą turtą.

d) ►M5 Po ataskaitinio laikotarpio ◄ paskirstomas pelnas ir nustatomos premijų išmokų sumos, jeigu ūkio subjektas ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ dieną turėjo dabartinį teisinį ar konstruktyvųjį įsipareigojimą atlikti šias išmokas dėl prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ įvykusių įvykių (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*).

e) Randama apgaulė arba klaidos, rodančios, kad finansinės ataskaitos yra neteisingos.

Nekoreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄

10 Ūkio subjektas neturi koreguoti finansinėse ataskaitose pripažintų sumų dėl to, kad parodytų nekoreguojančius įvykius ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄.

11 Nekoreguojančio įvykio ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ pavyzdžiu galėtų būti investicijų rinkos vertės sumažėjimas per laikotarpį nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ iki datos, kai vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas. Rinkos vertės sumažėjimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, tik atspindi aplinkybes, kurios atsiranda vėlesniame laikotarpyje. Todėl ūkio subjektas nekoreguoja sumų, pripažintų savo finansinėse ataskaitose, investicijų atžvilgiu. Panašiai ūkio subjektas neatnaujina ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ atskleistų investicijų sumų, nors dėl to gali prireikti atskleisti papildomą informaciją, nurodytą 21 straipsnyje.

▼B

Dividendai

12 Jeigu nuosavybės priemonių turėtojams (kaip nurodyta 32-ajame TAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“*) dividendai pripažįstami ir paskelbiami ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, ūkio subjektas neturi pripažinti šių dividendų kaip įsipareigojimų ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ dieną.

▼M17

13 Jeigu apie dividendus paskelbiama pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, dividendai nėra pripažįstami įsipareigojimu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, nes tuo metu nėra jokio įsipareigojimo. Tokie dividendai atskleidžiami aiškinamajame rašte, remiantis 1-uoju TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*.

▼B

VEIKLOS TĘSTINUMO PRINCIPAS

14 Ūkio subjektas neturėtų rengti finansinių ataskaitų vadovaudamasis veiklos tęstinumo principu, jeigu vadovybė ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ numato arba likviduoti šį ūkio subjektą, arba sustabdyti veiklą, arba nemato jokios kitos realios išeities, tik vieną iš šių.

15 Dėl veiklos rezultatų ir finansinės būklės pablogėjimo ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ gali tekti apsvarstyti, ar veiklos tęstinumo principas vis dar tinka ūkio subjektui. Jei nustatoma, kad negalima taikyti veiklos tęstinumo principo, padariniai yra tokie svarbūs, kad šis standartas reikalauja iš esmės keisti apskaitos principus, o ne koreguoti pripažintas sumas taikant senuosius apskaitos principus.

16 1-ajame TAS apibrėžiama, kokią informaciją būtina pateikti, jeigu:

a) finansinės ataskaitos nėra rengiamos remiantis veiklos tęstinumo principu; arba

b) vadovybė žino reikšmingų faktų apie įvykius ar sąlygas, kurie gali sukelti rimtų abejonių dėl šio ūkio subjekto sugebėjimo tęsti veiklą. Įvykiai ar aplinkybės, kuriuos būtina pateikti, gali atsirasti jau ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄.

ATSKLEIDIMAS

Įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas data

17 Ūkio subjektas turi nurodyti datą, kada finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti, kas suteikė įgaliojimą. Jeigu ūkio subjekto savininkai (ar kas kitas) turi galią koreguoti paskelbtas finansines ataskaitas, ūkio subjektas privalo nurodyti šį faktą.

18 Vartotojams svarbu žinoti, kada vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas, nes po šios datos finansinės ataskaitos įvykių neatspindi.

Sąlygų, buvusių ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, pateikimo atnaujinimas

19 Jeigu ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ ūkio subjektas gauna informacijos apie ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ buvusias sąlygas, jis turi atnaujinti anksčiau pateiktą su šiomis sąlygomis susijusią informaciją, remdamasis naujais duomenimis.

▼B

20 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi atnaujinti finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją, papildydamas ją ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ gauta informacija, net jeigu ši nedaro įtakos sumoms, pripažintoms ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Vienas iš pavyzdžių, kada reikia atnaujinti anksčiau atskleistą informaciją, būtų gauti įrodymai apie ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ egzistavusį neapibrėžtąjį įsipareigojimą, paaiškėjusį ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄. Svarstydamas, ar dera pripažinti, ar keisti atidėjinį remiantis 37-uoju TAS, ūkio subjektas taip pat atnaujina anksčiau atskleistą informaciją apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą, atsižvelgdamas į tuos įrodymus.

Nekoreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄

21 Jeigu nekoreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ yra reikšmingi, jų nepateikimas gali turėti įtakos ►M5 ekonominiams sprendimams, kuriuos vartotojai priima remdamiesi ◄ finansinėmis ataskaitomis. Atitinkamai ūkio subjektas apie kiekvieną reikšmingos kategorijos nekoreguojantį įvykį ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ turi pateikti tokią informaciją:

a) įvykio pobūdį; ir

b) šio įvykio finansinio poveikio įvertinimą arba pranešimą, kad tokio įvertinimo atlikti neįmanoma.

22 Toliau pateikiami pavyzdžiai tų nekoreguojančių įvykių ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, kurie paprastai turėtų būti atskleisti:

a) pagrindinio verslo jungimas ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ (remiantis 3-iuoju TFAS *„Verslo jungimai“*, tokiais atvejais reikia papildomo tam tikros informacijos pateikimo) arba pagrindinės dukterinės įmonės perleidimas;

b) plano nutraukti veiklą paskelbimas;

c) pagrindiniai turto įsigijimai, turto priskyrimas turto, skirto parduoti, grupei pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*, kiti turto perleidimai ar vyriausybės atliekamas pagrindinio turto nusavinimas;

d) pagrindinės gamybinės įrangos sunaikinimas per gaisrą, įvykusį ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄;

e) pagrindinio restruktūrizavimo plano paskelbimas ar vykdymo pradžia (žr. 37-ąjį TAS);

f) pagrindiniai paprastųjų ir potencialių paprastųjų akcijų sandoriai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ (pagal 33-ąjį TAS *„Pelnas, tenkantis vienai akcijai“* reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų tokių sandorių aprašymą, išskyrus kapitalizavimą, papildomų akcijų išleidimą ar akcijų padalijimą ir perdalijimą, ir jie visi turi būti koreguojami pagal 33-ąjį TAS);

g) neįprastai dideli turto kainų ar užsienio valiutos keitimo kursų pasikeitimai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄;

h) mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų pakeitimas, priimti arba paskelbti ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄ ir turintys reikšmingos įtakos trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių turtui ir įsipareigojimams (žr. 12-ąjį TAS „*Pelno mokesčiai*“);

▼B

i) svarbių įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų prisiėmimas, pavyzdžiui, suteikiant svarbias garantijas; ir

j) svarbios teismo bylos dėl įvykių, įvykusių jau ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄, pradžia.

ĮSIGALIOJIMO DATA

23 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

10-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1999 M.) PANAIKINIMAS

24 Šis standartas pakeičia 10-ąjį TAS *„Įvykiai* ►**M5** *po ataskaitinio laikotarpio* ◄*“* (persvarstytą 1999 m.).

▼B

11-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Statybų sutartys“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su statybos sutartimis susijusių pajamų ir išlaidų apskaitos tvarką. Dėl veiklos, vykdomos pagal statybos sutartis, pobūdžio statybos sutartyje numatytos veiklos pradžios ir pabaigos datos paprastai patenka į skirtingus ataskaitinius laikotarpius. Todėl pagrindinis statybos sutarčių apskaitos klausimas – kaip paskirstyti sutarčių pajamas ir išlaidas laikotarpiams, per kuriuos buvo atliekami statybos darbai. Šiame standarte taikomi *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrinduose* nustatyti pripažinimo kriterijai, apibrėžiantys, kada sutarčių pajamos ir išlaidos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ turi būti pripažįstamos pajamomis ir sąnaudomis. Jame taip pat nurodoma, kaip praktiškai taikyti šiuos kriterijus.

TAIKYMAS

1 Šis standartas turi būti taikomas statybos sutarčių apskaitai rangovo finansinėse ataskaitose.

2 Šis standartas pakeičia 11-ąjį TAS *„Statybos sutarčių apskaita“*, patvirtintą 1978 m.

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Statybos sutartis – turto ar glaudžiai tarpusavyje susijusių ar vienas nuo kito priklausančių dėl projektavimo, technologijos ir funkcijų, galutinio tikslo ar panaudojimo turto junginių statybos specialiai sudaryta sutartis.

Pastoviųjų kainų sutartis – statybos sutartis, pagal kurią rangovas sutinka su pastovia sutarties ar kiekvieno atlikto darbo kaina, kuri kartais gali būti patikslinama remiantis sutarta išlaidų padidėjimo išlyga.

„Pridedamų išlaidų“ sutartis – statybos sutartis, pagal kurią padengiamos rangovo numatytos ar kitokiu būdu nustatytos išlaidos, pridedant tam tikrą tų išlaidų ar pastovaus užmokesčio procentą.

4 Statybos sutartis gali būti sudaryta dėl atskiro turto statybos, pavyzdžiui, tilto, pastato, užtvankos, vamzdyno, kelio, laivo ar tunelio. Statybos sutartis gali būti sudaryta ir dėl keleto artimai susijusių ar vienas nuo kito priklausančių dėl projektavimo, technologijos, funkcijų, galutinio panaudojimo ar tikslo turto junginių statybos. Tokių sutarčių pavyzdžiai gali būti sutartys statyti perdirbimo įmones ir kitokias įrangos ar įrenginių sudedamąsias dalis.

▼B

5 Pagal šį standartą statybos sutartys apima:

a) sutartis teikti paslaugas, tiesiogiai susijusias su turto statyba, pavyzdžiui, sutartis dėl projektavimo vadybininkų ir architektų paslaugų; ir

b) sutartis griauti ar restauruoti objektus ir sutvarkyti aplinką.

6 Statybos sutartys gali būti sudaromos keliais būdais. Pagal šį standartą jos skirstomos į pastoviųjų kainų sutartis ir *„pridedamų išlaidų“* sutartis. Kai kurios statybos sutartys gali turėti tiek pastoviųjų kainų, tiek *„pridedamų išlaidų“* sutarčių ypatybių, pavyzdžiui, *„pridedamų išlaidų“* sutartis, kurioje susitarta dėl maksimalios kainos. Tokiomis aplinkybėmis rangovas privalo apsvarstyti visas sąlygas, minimas 23 ir 24 straipsniuose, kad nuspręstų, kada pripažinti sutarčių pajamas ir sąnaudas.

STATYBOS SUTARČIŲ SUJUNGIMAS IR ATSKYRIMAS

7 Šio standarto reikalavimai paprastai taikomi kiekvienai statybos sutarčiai atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis būtina standartą taikyti atskiriems vienos sutarties komponentams ar sutarčių grupei, kad būtų galima atskleisti sutarties ar sutarčių grupės esmę.

8 Jeigu sutartis apima keletą objektų, kiekvienas objektas turi būti laikomas atskira statybos sutartimi, kai:

a) dėl kiekvieno objekto statybos buvo pateikti atskiri pasiūlymai;

b) dėl kiekvieno objekto statybos vyko atskiros derybos, o rangovas ir užsakovas turėjo galimybę priimti ar atmesti su atskiru objektu susijusią sutarties dalį; ir

c) kiekvieno objekto statybos išlaidos ir pajamos gali būti nustatomos atskirai.

9 Sutarčių grupė tiek su vienu, tiek su keliais užsakovais turi būti laikoma viena statybos sutartimi, jeigu:

a) derybos dėl sutarčių grupės buvo vedamos kaip dėl vienos sutarties;

b) sutartys yra taip susijusios tarpusavyje, kad dėl to jos tampa vieno projekto dalimi ir turi bendrą pelno normą; ir

c) sutartys vykdomos tuo pačiu metu ar viena po kitos.

10 Sutartyje gali būti numatyta statyti papildomą objektą užsakovo nuožiūra ar ji gali būti išplečiama, įtraukiant papildomo objekto statybą. Papildomo objekto statyba turi būti laikoma atskira statybos sutartimi, jeigu:

a) objekto projektas, technologija ar paskirtis labai skiriasi nuo pradinėje sutartyje numatyto objekto ar objektų; arba

▼B

b) dėl objekto kainos deramasi neatsižvelgiant į pirminės sutarties kainą.

SUTARTIES PAJAMOS

11 Sutarties pajamas turi sudaryti:

a) sutartyje numatyta pradinė pajamų suma; ir

b) sutartyje numatytų darbų pasikeitimai, pretenzijos ir skatinamieji mokėjimai:

i) tokie, kurie, tikėtina, bus pripažinti pajamomis; ir

ii) kuriuos įmanoma patikimai apskaičiuoti.

12 Sutarties pajamos įvertinamos gauto ar gautino atlyginimo tikrąja verte. Sutarties pajamų vertinimui įtaką daro įvairūs neapibrėžtumai, kurie priklauso nuo būsimųjų laikotarpių įvykių baigties. Įvertinimai turi būti dažnai tikrinami, kai įvyksta įvykiai ar išaiškėja neapibrėžtumai, todėl sutarties pajamų suma nuo vieno laikotarpio iki kito gali padidėti ar sumažėti. Pavyzdžiui:

a) rangovas ir užsakovas, pasibaigus laikotarpiui, kada buvo pasirašyta pirminė sutartis, gali susitarti dėl pakeitimų ar pretenzijų, kurios padidina ar sumažina pajamas;

b) pastoviųjų kainų sutartyje numatyta pajamų suma gali padidėti dėl išlaidų padidėjimo;

c) sutarties pajamų suma gali sumažėti dėl nuobaudų už sutarties įvykdymo terminų nesilaikymą dėl rangovo kaltės; arba

d) kai pastoviųjų kainų sutartyje numatyta fiksuota darbo vietų kaina, sutarčių pajamos auga didėjant darbo vietų skaičiui.

13 Sutartis gali būti pakeičiama dėl užsakovo nurodymų pakeisti darbo, atliekamo pagal sutartį, apimtį. Tokie pakeitimai gali padidinti ar sumažinti sutarties pajamas. Pakeitimų pavyzdys gali būti objekto projekto ar charakteristikų ir sutarties trukmės pakeitimai. Pokyčiai įtraukiami į sutarčių pajamas, jeigu:

a) tikėtina, kad užsakovas patvirtins pakeitimą ir dėl to padidėjusias pajamas; ir

b) pajamų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

14 Pretenzija – suma, kurią rangovas siekia gauti iš užsakovo ar kitos šalies kaip atlyginimą už neįtrauktas į sutarties kainą išlaidas. Pretenzija gali kilti, pavyzdžiui, jeigu vėluojama dėl užsakovo kaltės, projekte ar charakteristikose yra klaidų ar ginčytinų darbo sutarties pakeitimų, kuriems nepritariama. Iš pretenzijų gaunamų pajamų sumų vertinimas yra neapibrėžtas ir dažnai priklauso nuo derybų rezultatų. Todėl pretenzijos įtraukiamos į sutarties pajamas tik tada, kai:

a) derybos yra pasiekusios tokį lygį, kad tikėtina, kad užsakovas pripažins pretenziją; ir

▼B

b) suma, kurią turėtų pripažinti užsakovas, gali būti patikimai apskaičiuota.

15 Rangovui mokamos papildomos sumos, skatinamieji mokėjimai, jeigu nustatytos darbų normos yra įvykdytos ar viršytos. Pavyzdžiui, sutartis gali leisti mokėti skatinamuosius mokėjimus rangovui už darbus, pabaigtus anksčiau nei numatyta sutartyje. Skatinamieji mokėjimai įtraukiami į sutarties pajamas, jeigu:

a) sutartis yra taip sudaryta, kad tikėtina, jog numatytos darbų atlikimo normos bus įvykdytos ar viršytos; ir

b) skatinamųjų mokėjimų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

SUTARTIES IŠLAIDOS

16 Sutarties išlaidas turi sudaryti:

a) su konkrečia sutartimi tiesiogiai susijusios išlaidos;

b) išlaidos, kurios priskirtinos visų sutarčių veiklai ir kurios gali būti priskirtos konkrečioms sutartims; ir

c) kitos išlaidos, kurios išskaičiuojamos iš užsakovo, remiantis sutarties sąlygomis.

17 Išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su konkrečia sutartimi, sudaro:

a) darbo jėgos išlaidos, įskaitant objekto darbų priežiūrą;

b) statybai naudojamų medžiagų išlaidos;

c) statybos darbams naudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas;

d) įrengimų, įrangos ir medžiagų gabenimo į objektą ir iš jo išlaidos;

e) įrengimų ir įrangos nuomos išlaidos;

f) tiesiogiai su sutartimi susijusios projektavimo ir techninės pagalbos išlaidos;

g) įvertintos remonto ir garantinių darbų išlaidos, įskaitant ir tikėtinas garantinio aptarnavimo sutarties priežiūros išlaidas; ir

h) trečiųjų šalių pretenzijos.

Šios išlaidos gali būti sumažintos bet kokiomis nenumatytomis pajamomis, neįskaičiuotomis į sutarčių pajamas. Pavyzdžiui, pajamos, gautos pardavus sutarties pabaigoje likusias medžiagas, įrangą ir įrengimus.

18 Išlaidos, kurios gali būti priskirtos visoms sutartims ar konkrečiai sutarčiai yra:

a) draudimas;

b) tiesiogiai su konkrečia sutartimi nesusijusios projektavimo ir techninės pagalbos išlaidos; ir

▼B

c) pridėtinės statybos išlaidos.

Tokios išlaidos paskirstomos sisteminiais ir protingais būdais, kurie nuosekliai taikomi visoms išlaidoms, turinčioms panašių ypatybių. Išlaidos paskirstomos remiantis normalia statybos veikla. Pridėtines statybos išlaidas sudaro tokios išlaidos kaip darbuotojų darbo užmokesčio žiniaraščio sudarymo ir pildymo išlaidos. ►M1 Išlaidoms, kurios gali būti priskirtos sutarčių veiklai apskritai ir konkrečioms sutartims, priskiriamos ir skolinimosi išlaidos. ◄

19 Išlaidos, kurios išskaičiuojamos iš užsakovo pagal sutarties sąlygas, gali apimti kai kurias bendras administracines ir plėtros išlaidas, kurių apmokėjimas numatytas sutartyje.

20 Išlaidos, kurios negali būti priskirtos sutartims ar konkrečiai sutarčiai, neįtraukiamos į statybos sutarties išlaidas. Tokios išlaidos yra:

a) bendros administracinės išlaidos, kurias apmokėti sutartyje nenumatyta;

b) pardavimo išlaidos;

c) tyrimų ir plėtros išlaidos, kurias apmokėti sutartyje nenumatyta; ir

d) konkrečios sutarties vykdymui nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas.

21 Sutarties išlaidos apima išlaidas, priskirtinas sutarčiai nuo sutarties sudarymo dienos iki visiško sutarties įvykdymo. Tačiau į sutarties išlaidas galima įtraukti ir tas išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su sutartimi ir atsirado siekiant sudaryti sutartį (jeigu jas galima atskirai nustatyti, patikimai apskaičiuoti ir jeigu tikėtina, kad sutartis bus pasirašyta). Jeigu išlaidos, susidariusios siekiant pasirašyti statybos sutartį, pripažįstamos sąnaudomis to ataskaitinio laikotarpio, kurį jos buvo patirtos, į sutarties išlaidas jos neįtraukiamos, jei sutartis sudaroma vėlesnį laikotarpį.

SUTARTIES PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

22 Jeigu statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti, su statybos sutartimi susijusios pajamos ir išlaidos turi būti pripažįstamos pajamomis ir sąnaudomis, atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti nedelsiant pripažįstami sąnaudomis pagal 36 straipsnį.

23 Kai sudaroma pastoviųjų kainų sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti tada, kai įvykdomos visos šios sąlygos:

a) sutarčių bendrosios pajamos gali būti patikimai apskaičiuotos;

b) tikėtina, jog ūkio subjektas gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

▼B

c) tiek sutarties išlaidos iki sutarties įvykdymo, tiek sutarties įvykdymo lygis ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ gali būti patikimai apskaičiuotas; ir

d) sutarčiai priskirtinos išlaidos gali būti tiksliai nustatytos ir patikimai apskaičiuotos dėl to, kad būtų galima susidariusias faktines sutarties išlaidas palyginti su ankstesniais įvertinimais.

24 Kai sudaroma *„pridedamų išlaidų“* sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti, kai patenkinamos visos šios sąlygos:

a) tikėtina, jog ūkio subjektas gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi; ir

b) sutarčiai priskirtinos sutarties išlaidos atsižvelgiant į tai, ar jas numatyta padengti, gali būti aiškiai nustatytos ir patikimai apskaičiuotos.

25 Pajamų ir sąnaudų pripažinimas remiantis sutarties įvykdymo lygiu dažnai vadinamas procentiniu įvykdymo metodu. Pagal šį metodą sutarčių pajamos palyginamos su išlaidomis, susidariusiomis iki esamo sutarties įvykdymo lygio, nuo kurio priklauso atskaitomybėje pateikiamos pajamos, sąnaudos ir pelnas, kurie gali būti proporcingai paskirstomi atliktam darbui. Šis metodas suteikia naudingos informacijos apie sutarties darbų apimtį, įvykdymo lygį ir darbo rezultatus per ataskaitinį laikotarpį. Pagal procentinio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų ataskaitinių laikotarpių ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitose ◄, kada buvo atliekami darbai.

26 Sutarties išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tų ataskaitinių laikotarpių ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄, kada buvo atlikti darbai, priklausantys tiems laikotarpiams, ir su kuriais jos yra susijusios. Tačiau jeigu kurios nors tikėtinos bendros sutarties išlaidos viršija bendras sutarties pajamas, toks perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis pagal 36 straipsnį.

27 Rangovas gali patirti sutarties išlaidų, susijusių su būsimųjų laikotarpių veikla pagal sutartį. Tokios sutarties išlaidos pripažįstamos turtu, jeigu tikėtina, kad jos bus padengtos. Šios išlaidos sudaro sumą, kurią turi sumokėti užsakovas ir kuri dažnai pripažįstama kaip nebaigta statyba.

28 Statybos sutarties rezultatus galima patikimai įvertinti tik tada, kai tikėtina, kad ūkio subjektas iš sutarties gaus ekonominės naudos. Tačiau kai kyla neaiškumų dėl uždirbtų sumų, kurios jau įtrauktos į sutarties pajamas ir pripažintos ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄, atgavimo, tada neatgautos sumos ar sumos, kurių apmokėjimas gali būti nutrauktas, pripažįstamos sąnaudomis, o ne sutarties pajamų sumos patikslinimu.

29 Patikimus įvertinimus ūkio subjektas dažniausiai gali atlikti po to, kai pritaria sutarčiai, kuri numato:

a) kiekvienos šalies teises daryti įtaką statomam objektui;

b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir

c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

▼B

Ūkio subjektas privalo turėti veiksmingą vidaus finansų planavimo ir apskaitos sistemą. Visą sutarties vykdymo laiką ūkio subjektas peržiūri ir, jeigu būtina, pataiso sutarties pajamų ir išlaidų įvertinimus. Tai, kad reikia atlikti tokius pataisymus, nebūtinai reiškia, kad sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti.

30 Sutarties įvykdymo lygis gali būti nustatytas įvairiai. Ūkio subjektas taiko tą metodą, kuris leidžia patikimai įvertinti atliktą darbą. Metodai priklauso nuo sutarties pobūdžio ir gali būti skirti:

a) nustatyti, kokią įvertintų bendrų sutarties išlaidų dalį sudaro išlaidos, patirtos atliekant darbus iki konkrečios datos;

b) atlikti padarytų darbų tyrimą; arba

c) nustatyti fizinį atliktų sutarties darbų kiekį.

Dažnai iš užsakovo gauti tarpiniai mokėjimai ir avansai neparodo atlikto darbo.

31 Kai sutarties įvykdymo lygis nustatomas pagal iki numatytos datos patirtas sutarties išlaidas, į šias išlaidas įtraukiamos tik atliktą darbą parodančios sutarties išlaidos. Neįtraukiamų sutarties išlaidų pavyzdžiai:

a) su būsimais sutarties darbais susijusios išlaidos, tokios kaip pagal sutartį skirtų naudoti, atvežtų į sutarties vietą ar atidėtų, bet dar neįrengtų, nepanaudotų ar nepritaikytų sutarčiai vykdyti medžiagų išlaidos, išskyrus tuos atvejus, kai medžiagos buvo specialiai pagamintos statybos sutarties vykdymui; ir

b) avansiniai mokėjimai subrangovams už darbus, atliekamus pagal subrangos sutartį.

32 Jeigu statybos sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti, tada:

a) pajamomis turi būti pripažįstama tik ta patirtų sutarties išlaidų dalis, kuri, tikėtina, bus padengta; ir

b) sutarties išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis to ataskaitinio laikotarpio, kai jos susidarė.

Tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti nedelsiant pripažįstami sąnaudomis pagal 36 straipsnį.

33 Ankstyvuoju sutarties vykdymo laikotarpiu dažnai pasitaiko, kad sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti. Nepaisant to, gali būti tikėtina, kad ūkio subjektas atgaus patirtas sutarties išlaidas, todėl sutarčių pajamų pripažįstama tik tiek, kiek patirta išlaidų, kurios galėtų būti padengtos. Kadangi sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti, nėra pripažįstamas joks pelnas. Be to, nors sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti, gali būti, kad bendros sutarties išlaidos viršys bendras sutarties pajamas. Tokiais atvejais kiekvienas tikėtinas bendrų sutarties sąnaudų ir bendrų sutarties pajamų perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis pagal 36 straipsnį.

▼B

34 Sutarties išlaidos, kurios, tikėtina, nebus padengtos, nedelsiant pripažįstamos sąnaudomis. Tokių aplinkybių (kai nėra tikėtina, kad patirtos sutarties išlaidos bus padengtos ir sutarties išlaidas gali prireikti nedelsiant pripažinti sąnaudomis) ir sutarčių pavyzdžiai:

a) sutartys, kurios neturi visos galios, tai yra jų galiojimas yra tikrai abejotinas;

b) sutartys, kurių įvykdymas priklauso nuo nagrinėjamų teismo bylų baigties ar priimamų įstatymų;

c) sutartys, susijusios su turtu, kuris gali būti pripažintas netinkamu ar nusavintas valstybės;

d) atvejai, kai užsakovas negali laikytis įsipareigojimų; arba

e) atvejai, kai rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų pagal sutartį prisiimtų įsipareigojimų.

35 Kai nėra neapibrėžtumų, kurie trukdė patikimai įvertinti sutarties rezultatus, pajamos ir sąnaudos, susijusios su statybos sutartimi, turi būti pripažįstamos ne pagal 32, o pagal 22 straipsnį.

TIKĖTINŲ NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS

36 Jeigu tikėtina, kad bendros sutarčių išlaidos viršys bendras sutarčių pajamas, tai tikėtini nuostoliai turi būti nedelsiant pripažįstami sąnaudomis.

37 Tokių nuostolių suma nustatoma neatsižvelgiant į tai:

a) ar darbas pagal sutartį jau pradėtas, ar ne;

b) koks yra sutarties įvykdymo lygis; arba

c) kokios pelno sumos laukiama pagal 9 straipsnį iš kitų sutarčių, kai jos nėra laikomos viena statybos sutartimi.

ĮVERTINIMŲ PAKEITIMAI

38 Procentinis įvertinimo metodas taikomas kaupimo principu kiekvieną ataskaitinį laikotarpį sutarčių pajamoms ir išlaidoms įvertinti, todėl sutarčių pajamų ir išlaidų ar rezultatų įvertinimo keitimo poveikis įtraukiamas į apskaitą kaip apskaitinio įvertinimo pakeitimas (žr. 8-ąjį TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“). Pakeistieji įvertinimai naudojami apskaičiuojant pajamų ir sąnaudų sumas, pripažintas to ataskaitinio laikotarpio, kai pakeitimas buvo atliktas, ir vėlesnių laikotarpių ►**M5** pelnu arba nuostoliais ◄.

ATSKLEIDIMAS

39 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) sutarties pajamų sumą, pripažintą ataskaitinio laikotarpio pajamomis;

b) metodus, taikytus per ataskaitinį laikotarpį pripažįstamoms sutarčių pajamoms nustatyti; ir

c) metodus, taikytus nebaigtos statybos sutarčių darbų atlikimo lygiui nustatyti.

▼B

40 ►M5 Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas privalo atskleisti šiuos duomenis apie nebaigtą statybą:

a) iki atskaitomybės sudarymo datos susidariusių išlaidų ir pripažinto pelno (atėmus pripažintą nuostolį) sukauptas sumas;

b) gautų avansų sumą; ir

c) atidėtų mokėjimų sumą.

41 Atidėti mokėjimai yra tokios tarpinių mokėjimų sumos, kurios nesumokamos, kol neįvykdomos sutartyje numatytos apmokėjimo sąlygos ar kol nepašalinami trūkumai. Tarpinis mokėjimas yra sumos, išrašomos sąskaitose už pagal sutartį atliktus darbus nepaisant to, ar jos buvo užsakovo apmokėtos, ar ne. Avansas yra tokia suma, kurią gauna rangovas, kai darbas dar nėra atliktas.

42 Ūkio subjektas turi pateikti:

a) bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje numatytus darbus, kaip turtą; ir

b) bendrą sumą, kurią reikia sumokėti rangovams už sutartyje numatytus darbus, kaip įsipareigojimą.

43 Bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje nurodytus darbus, sudaro grynoji suma:

a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną;

b) atėmus pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas;

visų nebaigtų statybos sutarčių, pagal kurias patirtos išlaidos, pridėjus pripažintą pelną (atėmus pripažintus nuostolius) viršija tarpinius mokėjimus.

44 Bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už darbus pagal sutartis, sudaro grynoji suma:

a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną;

b) atėmus pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas;

visų nebaigtų statybos sutarčių, pagal kurias tarpiniai mokėjimai viršija patirtas išlaidas, pridėjus pripažintą pelną (atėmus pripažintus nuostolius).

45 Ūkio subjektas pateikia visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti dėl tokių straipsnių kaip garantinio aptarnavimo sutarties išlaidos, pretenzijos, nuobaudos ar galimi nuostoliai.

ĮSIGALIOJIMO DATA

46 Šis standartas taikomas 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼B

12-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pelno mokesčiai“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti pelno mokesčių apskaitos tvarką. Pagrindinis pelno mokesčių apskaitos klausimas – kaip įtraukti į apskaitą:

a) turto (įsipareigojimų), parodytų ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, balansinės vertės būsimą susigrąžinimą (apmokėjimą); ir

b) sandorių ir kitų ataskaitinio laikotarpio įvykių, parodytų ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, poveikį ataskaitinio laikotarpio ir būsimiesiems mokesčiams.

Turto ar įsipareigojimo pripažinimui būdinga tai, kad finansines ataskaitas teikiantis ūkio subjektas tikisi susigrąžinti ar apmokėti to turto ar įsipareigojimo balansinę vertę. Jei tikėtina, kad dėl tos balansinės vertės susigrąžinimo ar apmokėjimo būsimieji mokesčių mokėjimai padidės (sumažės), kai kitais atvejais toks susigrąžinimas ar apmokėjimas neturėtų įtakos mokesčiams, šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas parodytų, su tam tikrais apribojimais, atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (atidėtojo mokesčio turtą).

Šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas apskaitytų sandorių ir kitų įvykių poveikį mokesčiams taip pat, kaip apskaito pačių sandorių ir kitų įvykių rezultatus. ►M5 Sandorių ir kitų įvykių rezultatų, nepripažintų pelnu arba nuostoliais (kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe), atveju bet koks susijęs poveikis mokesčiams taip pat nepripažįstamas pelnu arba nuostoliais (atitinkamai – kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe). ◄ Jeigu sandorių ar kitų įvykių rezultatai tiesiogiai pripažįstami nuosavybe, visas jų poveikis mokesčiams taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe. ►M12 Panašiai atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų pripažinimas verslo jungime daro įtaką prestižo, kuris atsiranda per tą verslo jungimą, sumai arba pripažintai pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, sumai. ◄

Šis standartas taip pat taikomas atidėtojo mokesčio turtui, atsirandančiam iš nepanaudoto mokesčių nuostolio ar nepanaudoto mokesčių kredito, pripažinti, pelno mokesčiui pateikti finansinėse ataskaitose ir informacijai, susijusiai su pelno mokesčiais, atskleisti.

TAIKYMAS

1 Šis standartas turi būti taikomas pelno mokesčio apskaitai.

2 Šiame standarte pelno mokesčiai apima visus vidaus ir užsienio mokesčius, kurie grindžiami apmokestinamuoju pelnu. Pelno mokesčiai apima ir mokesčius, tokius, kaip pajamų mokestį, kuriuos moka dukterinė, asocijuotoji ar bendra įmonė nuo dalies, tenkančios ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui.

3 (Panaikinta)

▼B

4 Šis standartas nesusijęs su valstybės dotacijų apskaitos metodais (žr. 20-ąjį TAS *„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“*) ar investiciniais mokesčių kreditais. Tačiau šis standartas taikomas laikinųjų skirtumų, galinčių atsirasti iš tokių subsidijų ar investicinių mokesčių kreditų, apskaitai.

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Apskaitos pelnas – ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis neatėmus mokesčių sąnaudų.

Apmokestinamasis pelnas (mokesčių nuostolis) – ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostolis), apskaičiuotas pagal mokesčių institucijos nustatytas taisykles, nuo kurio mokamas (atgaunamas) pelno mokestis.

Mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos) – bendra suma, įtraukiama nustatant ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolį, atsižvelgiant į ataskaitinio laikotarpio mokestį ir atidėtuosius mokesčius.

Ataskaitinio laikotarpio mokestis – pelno mokesčio suma, mokama (atgaunama) nuo ataskaitinio laikotarpio apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio).

Atidėtojo mokesčio įsipareigojimai – pelno mokesčių sumos, mokėtinos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais nuo apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų.

Atidėtojo mokesčio turtas yra pelno mokesčių sumos, atgautinos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais už:

a) išskaitomuosius laikinuosius skirtumus;

b) nepanaudotų mokesčių nuostolių perkėlimą; ir

c) nepanaudotų mokesčių kreditų perkėlimą.

Laikinieji skirtumai – tai turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir to turto ar įsipareigojimo mokesčių bazės skirtumai. Laikinieji skirtumai gali būti:

a) *apmokestinamieji laikinieji skirtumai* – laikinieji skirtumai, nulemiantys apmokestinamas sumas, nustatant būsimų ataskaitinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto ar įsipareigojimo balansinė vertė atkuriama ar padengiama; arba

b) *išskaitomieji laikinieji skirtumai* – laikinieji skirtumai, nulemiantys išskaitytinas sumas, nustatant būsimų ataskaitinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto ar įsipareigojimo balansinė vertė atkuriama ar padengiama.

Turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė yra suma, kuri priskiriama tam turtui ar įsipareigojimui ir reikalinga mokesčiams apskaičiuoti.

6 Mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos) apima ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudas (ataskaitinio laikotarpio mokesčių pajamas) ir atidėtojo mokesčio sąnaudas (atidėtojo mokesčio pajamas).

▼B

Mokesčių bazė

7 Turto mokesčio bazė yra suma, kuri mokesčių reikmėms bus išskaičiuojama iš bet kokios apmokestinamos ekonominės naudos, kurią gaus ūkio subjektas, atkūręs turto balansinę vertę. Jei ši ekonominė nauda nebus apmokestinama, turto mokesčių bazė bus lygi jos balansinei vertei.

Pavyzdžiai

1. Mechanizmas kainavo 100 PV. Apskaičiuojant mokesčius per ataskaitinį ir ankstesnius ataskaitinius laikotarpius jau buvo atimtas 30 PV nusidėvėjimas, o likusi suma bus atimta būsimais laikotarpiais kaip nusidėvėjimas ar turtą pardavus. Mechanizmą naudojant gautos pajamos apmokestinamos, visas pelnas iš mechanizmo pardavimo bus apmokestinamas, o visas pardavimo nuostolis bus išskaitomas mokesčių reikmėms. *Mechanizmo mokesčių bazė yra 70 PV.*

2. Gautinų palūkanų balansinė vertė yra 100 PV. Susijusios palūkanų pajamos bus apmokestinamos grynųjų pinigų pagrindu. *Gautinų palūkanų mokesčių bazė lygi nuliui.*

3. Pirkėjų įsiskolinimo balansinė vertė yra 100 PV. Susijusios pajamos jau įtrauktos skaičiuojant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). *Pirkėjų įsiskolinimo mokesčių bazė yra 100 PV.*

4. Iš dukterinės įmonės gautinų dividendų balansinė vertė yra 100 PV. Dividendai neapmokestinami. Iš esmės visa turto balansinė vertė išskaičiuojama iš ekonominės naudos. Taigi gautinų dividendų mokesčių bazė yra 100 ([a]).

5. Gautinos paskolos balansinė vertė yra 100 PV. Paskolos grąžinimas mokestinių pasekmių neturės. *Paskolos mokesčio bazė yra 100 PV.*

([a]) Šioje analizėje nėra apmokestinamojo laikinojo skirtumo. Alternatyvi analizė gali būti tokia, kad sukauptų gautinų dividendų mokesčių bazė yra nulis ir kad gaunamam apmokestinamajam laikinajam skirtumui, kuris lygus 100 PV, taikomas nulinis mokesčio tarifas. Abiejose analizėse nėra atidėtojo mokesčio įsipareigojimo.

8 Įsipareigojimo mokesčių bazė yra jo balansinė vertė, atėmus visas sumas, kurios būsimais ataskaitiniais laikotarpiais bus išskaičiuojamos iš to įsipareigojimo. Iš anksto gautų pajamų atveju atsirandančio įsipareigojimo mokesčių bazė yra jo balansinė vertė, atėmus visas pajamų, kurios nebus apmokestinamos būsimais ataskaitiniais laikotarpiais, sumas.

Pavyzdžiai

1. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios sąnaudos bus įskaitytos, skaičiuojant mokesčius grynųjų pinigų pagrindu. *Sukauptų sąnaudų mokesčio bazė yra nulis.*

2. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima iš anksto gautas palūkanų pajamas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios palūkanų pajamos buvo apmokestintos grynųjų pinigų pagrindu. *Iš anksto gautų palūkanų mokesčio bazė yra nulis.*

▼B

3. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių balansinė vertė – 100 PV. Susijusios sąnaudos jau buvo atimtos, skaičiuojant mokesčius. *Sukauptų sąnaudų mokesčio bazė yra 100 PV.*

4. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas baudas ir delspinigius, kurių balansinė vertė – 100 PV. Baudos ir delspinigiai neišskaičiuojami mokesčių reikmėms. *Sukauptų baudų ir delspinigių mokesčio bazė yra 100* ([a])

5. Mokėtinos paskolos balansinė vertė yra 100 PV. Paskolos grąžinimas mokestinių pasekmių neturės. *Paskolos mokesčio bazė yra 100 PV.*

([a]) Šioje analizėje nėra išskaitomojo laikinojo skirtumo. Alternatyvi analizė gali būti tokia, kad sukauptų baudų ir delspinigių mokesčių bazė yra nulis ir, kad gaunamam išskaitomajam laikinajam skirtumui, kuris lygus 100 PV, taikomas nulinis mokesčio tarifas. Abiejose analizėse nėra atidėtojo mokesčio turto.

9 Kai kurie straipsniai turi mokesčių bazę, tačiau ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ nėra pripažįstami kaip turtas ir įsipareigojimai. Pavyzdžiui, tyrimų išlaidos pripažįstamos sąnaudomis apskaičiuojant apskaitos pelną to ataskaitinio laikotarpio, kurį jos buvo patirtos, tačiau tik būsimąjį laikotarpį jos gali būti išskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Tyrimų išlaidų mokesčių bazės ir nuliui lygios balansinės vertės skirtumas, kuris mokesčių institucijų leidžiamas išskaityti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, yra išskaitomasis laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtojo mokesčio turtui.

10 Jei turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė nėra iš karto aiški, pravartu prisiminti esminį principą, kuriuo grindžiamas šis standartas: ūkio subjektas turi, su tam tikromis ribotomis išimtimis, parodyti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (turtą), jeigu tik turto ar įsipareigojimo balansinės vertės atkūrimas ar padengimas padidintų (sumažintų) būsimus mokesčius, palyginus su tais, kokie būtų, jei toks atkūrimas ar padengimas neturėtų paveikti mokesčių dydžio. C pavyzdyje, kuris pateiktas po 52 straipsnio, iliustruojamos aplinkybės, kurioms susiklosčius gali būti pravartu atsižvelgti į šį esminį principą, pavyzdžiui, kai turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė priklauso nuo numatomo atkūrimo ar padengimo būdo.

11 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose laikinieji skirtumai nustatomi lyginant šiose ataskaitose nurodyto turto ir įsipareigojimų balansines vertes su atitinkama mokesčių baze. Mokesčių bazė nustatoma remiantis konsoliduotų mokesčių deklaracija tose jurisdikcijose, kuriose tokia deklaracija pildoma. Kitose jurisdikcijose mokesčių bazė nustatoma pagal kiekvieno grupės ūkio subjekto mokesčių pajamas.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ TURTO PRIPAŽINIMAS

12 Ataskaitinio laikotarpio mokestis už ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius turi būti pripažintas įsipareigojimu tiek, kiek jis neapmokėtas. Jei suma, kuri jau sumokėta už ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius, viršija už tuos laikotarpius apskaičiuotą sumą, perviršis turi būti parodytas kaip turtas.

13 Nauda, susijusi su mokesčių nuostoliu, kurį galima perkelti atgal ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio mokesčiui atkurti, turi būti parodyta kaip turtas.

▼B

14 Kai mokesčių nuostolis naudojamas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio mokesčiui atkurti, ūkio subjektas pripažįsta naudą kaip turtą tą laikotarpį, kai atsirado mokesčių nuostolis, nes tikisi, kad vėl bus gaunama ekonominė nauda ir ji gali būti tinkamai įkainota.

ATIDĖTOJO MOKESČIO ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATIDĖTOJO MOKESČIO TURTO PRIPAŽINIMAS

APMOKESTINAMIEJI LAIKINIEJI SKIRTUMAI

15 Visiems apmokestinamiesiems laikiniesiems skirtumams turi būti pripažintas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, nebent atidėtojo mokesčio įsipareigojimas kiltų dėl:

a) pirmą kartą pripažinto prestižo; arba

b) turto ar įsipareigojimo pirminio pripažinimo sandorio, kuris:

i) nėra verslo jungimas; ir

ii) sandorio metu nedaro įtakos nei apskaitos, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui).

Tačiau kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, atidėtojo mokesčio įsipareigojimas turi būti pripažintas pagal 39 straipsnio reikalavimus.

16 Turto pripažinimui būdinga tai, kad šio turto balansinė vertė bus atkuriama ekonominės naudos, kurią ūkio subjektas gaus būsimaisiais laikotarpiais, forma. Kai turto balansinė vertė viršija jos mokesčių bazę, apmokestinama ekonominė nauda viršys sumą, leistiną išskaityti iš mokesčių bazės. Šis skirtumas yra apmokestinamas laikinasis skirtumas, o įsipareigojimas mokėti būsimais laikotarpiais atsirandančius pelno mokesčius yra atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. Kai ūkio subjektas atkuria turto balansinę vertę, apmokestinamas laikinasis skirtumas išnyksta, ir ūkio subjektas turi apmokestinamą pelną. Dėl to tikėtina, kad ekonominė nauda iš ūkio subjekto išeis mokamų mokesčių forma. Todėl šis standartas reikalauja, kad būtų pripažinti visi atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, išskyrus tam tikras aplinkybes, apibūdintas 15 ir 39 straipsniuose.

Pavyzdys

Turto, kainavusio 150 PV, balansinė vertė yra 100 PV. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams apskaičiuoti yra 90 PV, o mokesčio tarifas – 25 %.

Turto mokesčių bazė yra 60 (iš 150 PV atėmus sukauptą mokesčiams nusidėvėjimą 90 PV). Norėdamas atgauti 100 PV balansinę vertę, ūkio subjektas turi uždirbti 100 PV apmokestinamąsias pajamas, tačiau jis galės įskaityti tik 60 PV mokesčių nusidėvėjimą. Taigi ūkio subjektas, atgavęs balansinę turto vertę, mokės 10 PV pelno mokestį (40 PV, esant 25 % mokesčio tarifui). 100 PV balansinės vertės ir 60 PV mokesčių bazės skirtumas yra 40 PV apmokestinamas laikinasis skirtumas. Todėl ūkio subjektas parodo 10 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (40 PV, esant 25 % mokesčio tarifui), kuris išreiškia pelno mokesčius, ūkio subjekto mokėtinus tada, kai jis atkurs turto balansinę vertę.

▼B

17 Kai kurie laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos į vieno laikotarpio apskaitos pelną ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną. Tokie laikinieji skirtumai dažnai apibūdinami kaip laiko skirtumai. Toliau pateikti šios rūšies laikinųjų skirtumų, kurie apmokestinami ir dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, pavyzdžiai:

a) Palūkanų pajamos įtrauktos į apskaitos pelną proporcingai per tam tikrą laiką, tačiau kai kuriose jurisdikcijose jos gali būti įtraukiamos į apmokestinamąjį pelną tada, kai gaunami pinigai. Bet kurių ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ parodytų gautinų sumų, susijusių su šiomis pajamomis, mokesčių bazė lygi nuliui, nes kol pinigai negaunami, šios pajamos neturi įtakos apmokestinamajam pelnui.

b) Nusidėvėjimas, naudojamas nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), gali skirtis nuo to, kuris naudojamas nustatant apskaitos pelną. Laikinasis skirtumas yra turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas, kuris yra turto pirminė kaina atėmus visus mokesčių institucijų leidžiamus išskaitymus, nustatant ankstesnių ir ataskaitinio laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Apmokestinamas laikinasis skirtumas atsiranda ir sudaro sąlygas atsirasti atidėtojo mokesčio įsipareigojimui tada, kai pagreitintas nusidėvėjimas taikomas mokesčių tikslams (jei mokesčių tikslams taikomas nusidėvėjimas yra ne toks spartus kaip apskaitos pelnui apskaičiuoti taikomas nusidėvėjimas, atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas, kuris leidžia atsirasti atidėtojo mokesčio turtui).

c) Nustatant apskaitos pelną, plėtros išlaidos gali būti kapitalizuojamos ir amortizuojamos per būsimus laikotarpius, tačiau jos turi būti išskaičiuotos, nustatant to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, apmokestinamąjį pelną. Tokių plėtros išlaidų mokesčių bazė yra nulis, kadangi jos jau buvo išskaičiuotos iš apmokestinamojo pelno. Laikinasis skirtumas yra plėtros išlaidų balansinės vertės ir nulinės plėtros išlaidų mokesčių bazės skirtumas.

18 Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

▼M12

a) identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis pagal 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai*, bet lygiavertis koregavimas nėra atliekamas mokesčių tikslais (žr. 19 straipsnį);

▼B

b) turtas perkainojamas, bet mokesčiai šiuo būdu nekoreguojami (žr. 20 straipsnį);

c) prestižas atsiranda sujungus verslą (žr. 21 straipsnį);

d) turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė pirmą kartą registruojant apskaitoje skiriasi nuo jo pradinės balansinės vertės, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas naudojasi neapmokestinamomis valstybės dotacijomis, susijusiomis su turtu (žr. 22 ir 33 straipsnius); arba

▼B

e) investicijų į dukterines įmones, filialus ir asocijuotąsias įmones ar dalių bendrose įmonėse balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės (žr. 38–45 straipsnius).

Verslo jungimai

19 ►M12 Taikant ribotas išimtis, identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. ◄ Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų mokesčių bazės neveikia verslo jungimas ar jas veikia skirtingai. Pavyzdžiui, kai turto balansinė vertė išauga iki tikrosios vertės, o turto mokesčių bazė ankstesniajam savininkui lieka savikaina, atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, kuris lemia atidėtojo mokesčio įsipareigojimo atsiradimą. Atsirandantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimas daro įtaką prestižui (žr. 66 straipsnį).

Tikrąja verte į apskaitą įtraukiamas turtas

20 TFAS leidžia ar reikalauja tam tikrą turtą apskaityti tikrąja verte ar perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“*, 38-ąjį TAS *„Nematerialusis turtas“*, 39-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“* ir 40-ąjį TAS *„Investicinis turtas“*). Kai kuriose jurisdikcijose turto perkainojimas ar kitoks jo įvertinimas tikrąja verte turi įtakos ataskaitinio laikotarpio apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui). Dėl to koreguojama turto mokesčių bazė ir neatsiranda laikinojo skirtumo. Pagal kitų jurisdikcijų reikalavimus turto perkainojimas ar perrašymas įtakos apmokestinamajam pelnui perkainojimo ar perrašymo laikotarpiu neturi ir todėl to turto mokesčių bazė nekoreguojama. Vis dėlto vėlesnis balansinės vertės atkūrimas didins ūkio subjekto apmokestinamąjį ekonominės naudos srautą ir suma, išskaitoma skaičiuojant mokesčius, skirsis nuo tos ekonominės naudos sumos. Perkainoto turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas yra laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimas ar turtas. Taip yra netgi tada, kai:

a) ūkio subjektas neketina to turto parduoti. Tokiais atvejais perkainoto turto balansinė vertė bus atkurta jį naudojant, ir tai sukurs apmokestinamąsias pajamas, viršijančias nusidėvėjimą, būsimais laikotarpiais taikomą mokesčių reikmėms; arba

b) mokestis nuo kapitalo prieaugio yra atidėtas, jei turto pardavimo pajamos investuojamos į panašų turtą. Tokiais atvejais mokestis bus mokėtinas tik pardavus ar panaudojus tą panašų turtą.

Prestižas

▼M12

21 Prestižas, atsirandantis verslo jungimo metu, įvertinamas kaip a perviršis b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-ąjį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;

▼M12

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, pripažinta pagal 3-ąjį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais – įsigijimo datą buvusi tikroji įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertė;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal 3-ąjį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

▼B

Daugelis mokesčių institucijų, nustatant apmokestinamąjį pelną, neleidžia sumažinti prestižo, kaip jį mažinančių sąnaudų, balansinės vertės. Be to, tokiose institucijose prestižo kaina dažnai neatimama, kai dukterinė įmonė parduoda savo pagrindinį verslą. Tokiose jurisdikcijose prestižo mokesčių bazė lygi nuliui. Bet koks skirtumas tarp prestižo balansinės vertės ir nulinės jo mokesčių bazės yra apmokestinamas laikinasis skirtumas. Tačiau šiame standarte neleidžiama pripažinti atsirandančio atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes prestižas vertinamas likutine verte, o atidėtojo mokesčio įsipareigojimo pripažinimas padidintų prestižo balansinę vertę.

▼M12

21A Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, kuris nėra pripažintas, nes atsirado pirmą kartą pripažįstant prestižą, vėlesni sumažėjimai taip pat laikomi atsiradusiais pirmą kartą pripažįstant prestižą, todėl nėra pripažįstami pagal 15 straipsnio a punktą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina yra 100 PV, o mokesčių bazė lygi nuliui, pagal 15 straipsnio a punktą ūkio subjektui draudžiama pripažinti atsirandantį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą. Jeigu ūkio subjektas vėliau priskiria prestižui vertės sumažėjimo nuostolius, lygius 20 PV, tuomet su prestižu susijusio apmokestinamo laikinojo skirtumo suma sumažinama nuo 100 iki 80 PV, kartu sumažėja ir nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo vertė. Šis nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo vertės sumažėjimas taip pat laikomas susijęs su prestižo pripažinimu pirmą kartą, todėl draudžiama pripažinti pagal 15 straipsnio a punktą.

21B Tačiau su prestižu susijusiems apmokestinamiesiems laikiniesiems skirtumams atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai yra pripažįstami tik tada, jeigu jie neatsiranda pirmą kartą pripažįstant prestižą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina 100 PV, iš kurios kasmet, pradedant nuo įsigijimo metų, 20 % yra atskaičiuojama mokesčių reikmėms, tai prestižo mokesčių bazė pirminio pripažinimo metu yra lygi 100 PV, o įsigijimo metų pabaigoje – 80 PV. Jeigu prestižo balansinė vertė įsigijimo metų pabaigoje išlieka nepakitusi (100 PV), tada tų metų pabaigoje atsiranda apmokestinamas laikinasis skirtumas, lygus 20 PV. Kadangi šis apmokestinamasis laikinasis skirtumas nėra susijęs su pirminiu prestižo pripažinimu, atsirandantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimas yra pripažįstamas.

▼B

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

▼M12

22 Laikinasis skirtumas gali atsirasti pirmą kartą pripažinus turtą ar įsipareigojimą, pavyzdžiui, jei turto savikainos dalis (ar visa savikaina) nebus išskaitoma skaičiuojant mokesčius. Tokio laikinojo skirtumo apskaitos metodas priklauso nuo sandorio, paskatinusio pirminį turto ar įsipareigojimo pripažinimą, pobūdžio:

a) verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta bet kokį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą arba turtą, ir tai daro įtaką prestižo arba pelno perkant pigiau nei rinkos kaina pripažinimo sumai (žr. 19 straipsnį);

▼B

b) jei sandoris veikia apskaitos pelną ar apmokestinamąjį pelną, ūkio subjektas pripažįsta visus atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ar turtą, o atsirandančias atidėtojo mokesčio sąnaudas ar pajamas pripažįsta ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄ (žr. 59 straipsnį);

c) jei sandoris nėra verslo jungimas ir neturi įtakos nei apskaitos, nei apmokestinamajam pelnui ir nėra 15 ir 24 straipsniuose numatytų išlygų, ūkio subjektas turėtų parodyti atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar turtą ir ta pačia suma koreguoti to turto ar įsipareigojimo balansinę vertę. Dėl tokios korekcijos finansinės ataskaitos būtų ne tokios skaidrios. Todėl šis standartas neleidžia ūkio subjektui pirmą kartą pripažįstant ar vėliau parodyti atsirandančio atidėtojo mokesčio įsipareigojimo ar turto (žr. toliau pateikiamą pavyzdį). Be to, ūkio subjektas nepripažįsta vėlesnių nepripažinto atidėtojo mokesčio įsipareigojimo ar turto pokyčių, kai turtas nudėvimas.

Pavyzdys, iliustruojantis 22 straipsnio c punktą

Ūkio subjektas ketina panaudoti turtą, kuris kainavo 1 000 PV, per visą penkerių metų naudingo tarnavimo laiką, tada parduoti jį, nustačius nulinę likutinę vertę. Mokesčio tarifas yra 40 %. Turto nusidėvėjimas apskaičiuojant mokesčius neatimamas. Pardavus turtą, pelnas iš turtinių sandorių nebūtų apmokestinamas ir kapitalo nuostoliai nebūtų išskaičiuojami.

Atkūręs turto balansinę vertę, ūkio subjektas gaus 1 000 PV apmokestinamąjį pelną ir sumokės 400 PV mokestį. Ūkio subjektas neparodo atsirandančio 400 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes jis atsirado iš turto pradinio pripažinimo.

Kitais metais turto balansinė vertė bus 800 PV. Gavęs 800 PV apmokestinamojo pelno, ūkio subjektas moka 320 PV mokestį. Ūkio subjektas neparodo atsirandančio 320 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, nes jis atsirado iš turto pradinio pripažinimo.

▼B

23 Pagal 32-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pateikimas“* sudėtinės finansinės priemonės (pavyzdžiui, konvertuojamos obligacijos) emitentas pripažįsta priemonės įsipareigojimų komponentą kaip įsipareigojimą, o nuosavybės komponentą – kaip nuosavybę. Pagal kai kurių jurisdikcijų reikalavimus įsipareigojimo komponento mokesčių bazė pirmą kartą ją pripažįstant lygi įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų sumos pradinei balansinei vertei. Apmokestinamo laikinojo skirtumo atsiradimą lemia tai, kad pirmą kartą pripažįstant nuosavybės komponentas atskiriamas nuo įsipareigojimo komponento. Todėl 15 straipsnio b punkte nurodyta išimtis netaikoma. Taigi, ūkio subjektas parodo atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. ►**M5** Pagal 61A straipsnį atidėtasis mokestis tiesiogiai priskiriamas nuosavybės elemento balansinei vertei. Pagal 58 straipsnį vėlesni atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo pokyčiai apskaičiuojant pelną arba nuostolius pripažįstami atidėtųjų mokesčių sąnaudomis (pajamomis). ◄

Išskaitomieji laikinieji skirtumai

24 Atidėtojo mokesčio turtas, susijęs su visais išskaitomaisiais laikinaisiais skirtumais, turi būti parodytas tiek, kiek yra tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti išskaitomąjį laikinąjį skirtumą, išskyrus atvejį, kai atidėtojo mokesčio turtas atsiranda turtą ar įsipareigojimą pirmą kartą pripažinus sandoryje, kuris:

a) nėra verslo jungimas; ir

b) sandorio metu nedaro įtakos nei apskaitos, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui).

Tačiau kai įtraukiami laikinieji skirtumai, susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas pagal 44 straipsnį.

25 Įsipareigojimo pripažinimui būdinga, kad balansinė vertė bus padengta būsimaisiais laikotarpiais, ištekliams, teikiantiems ekonominę naudą, judant iš ūkio subjekto. Ištekliams judant iš ūkio subjekto, visos jų sumos ar jų dalis gali būti įskaityta, nustatant apmokestinamąjį pelną laikotarpio, vėlesnio už tą, kada buvo pripažintas įsipareigojimas. Tokiais atvejais susidaro laikinasis skirtumas tarp įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčių bazės. Todėl pelno mokesčių, kurie bus grąžinti būsimais laikotarpiais, atžvilgiu atsiranda atidėtojo mokesčio turtas, kai nustatant apmokestinamąjį pelną įskaičiuojama ta įsipareigojimo dalis. Panašiai ir tuo atveju, kai turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir dėl šio skirtumo atsiranda atidėtojo mokesčio turtas tų pelno mokesčių, kurie bus atstatyti būsimaisiais laikotarpiais, atžvilgiu.

Pavyzdys

Ūkio subjektas parodo 100 PV įsipareigojimą už sukauptas produktų garantinio aptarnavimo sutarties sąnaudas. Mokesčių tikslais produktų garantinio aptarnavimo sutarties sąnaudos nebus išskaičiuojamos tol, kol ūkio subjektas apmokės pretenzijas. Mokesčio tarifas yra 25 %.

▼B

Įsipareigojimų mokesčių bazė yra nulis (iš 100 PV balansinės vertės atimama suma, kuri bus išskaičiuota, skaičiuojant mokesčius už tą įsipareigojimą būsimaisiais laikotarpiais). Vykdydamas įsipareigojimą jo balansine verte, ūkio subjektas sumažins savo būsimąjį apmokestinamąjį pelną 100 PV suma ir todėl būsimieji mokesčių mokėjimai bus sumažinti 25 PV (100 PV taikant 25 % mokesčių tarifą). 100 PV balansinės vertės ir nulinės mokesčių bazės yra išskaitomasis laikinasis skirtumas, lygus 100 PV. Todėl ūkio subjektas parodo 25 PV atidėtojo mokesčio turtą (100 PV taikant 25 % mokesčių tarifą), jei tikėtina, kad ūkio subjektas būsimais laikotarpiais gaus pakankamai apmokestinamojo pelno, kad jam būtų naudinga sumažinti mokamus mokesčius.

26 Toliau pateikiami išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio turtas, pavyzdžiai:

a) Pensijų išmokų išlaidos gali būti išskaitomos apskaičiuojant apskaitos pelną, nes darbuotojas teikia paslaugas, tačiau jos išskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną tada, kai ūkio subjektas moka įnašus į fondą ar pensijų išmokas. Tarp įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčių bazės yra laikinasis skirtumas. Įsipareigojimo mokesčių bazė paprastai yra nulis. Toks apskaičiuotas laikinasis skirtumas lemia atidėtąjį mokesčių turtą, nes išskaitų iš apmokestinamojo turto ekonominę naudą ūkio subjektas gaus tada, kai bus mokami įnašai ar pensijų išmokos.

b) Tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nustatant apskaitos pelną tą laikotarpį, kada jos buvo patirtos, tačiau iki būsimojo laikotarpio gali būti neleidžiama jų išskaičiuoti nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Tyrimų išlaidų mokesčių bazės ir nulinės balansinės vertės skirtumas, kurį mokesčių institucijos leis išskaityti būsimaisiais laikotarpiais, yra išskaitomasis laikinasis skirtumas, lemiantis atidėtojo mokesčio turtą.

▼M12

c) taikydamas ribotas išimtis, ūkio subjektas pripažįsta identifikuojamą verslo jungimo metu įsigytą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Kai įsigijimo datą pripažįstamas prisiimtas įsipareigojimas, tačiau susijusios išlaidos nėra atimamos apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iki vėlesnio ataskaitinio laikotarpio, atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtųjų mokesčių turtui. Atidėtųjų mokesčių turtas atsiranda ir tada, kai įsigyto identifikuojamo turto tikroji vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę. Abiem atvejais atsirandantis atidėtųjų mokesčių turtas turi įtakos prestižui (žr. 66 straipsnį); ir

▼B

d) Tam tikras turtas gali būti perkeltas savo tikrąja verte ar perkainotas nepadarant atitinkamos mokesčių korekcijos (žr. 20 straipsnį). Išskaitomasis laikinasis skirtumas atsiranda tada, jei turto mokesčių bazė viršija jo balansinę vertę.

▼B

27 Išskaitomųjų laikinųjų skirtumų išnykimas lemia išskaitas nustatant būsimų laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Tačiau ekonominę naudą iš mokesčių sumažinimo ūkio subjektas gaus tik tada, jei jis uždirbs pakankamai apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu bus galima juos priskaičiuoti. Todėl ūkio subjektas parodo atidėtojo mokesčio turtą tik tada, kai tikėtina, kad bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriuo bus galima padengti išskaitomuosius laikinuosius skirtumus.

28 Tikėtina, kad bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriuo galima padengti laikinuosius skirtumus, kai yra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, ir kurių panaikinimo laukiama:

a) tą patį laikotarpį, kada laukiama, kad išskaitomasis laikinasis skirtumas išnyks; arba

b) praėjusius ar būsimus laikotarpius, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandąs iš atidėtojo mokesčio turto.

Esant tokioms aplinkybėms atidėtojo mokesčio turtas pripažįstamas tą laikotarpį, kai atsiranda išskaitomieji laikinieji skirtumai.

29 Jei nėra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas tiek, kiek:

a) tikėtina, kad ūkio subjektas turės pakankamai apmokestinamojo pelno, susijusio su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, tą patį laikotarpį, kada išnyks ir išskaitomasis laikinasis skirtumas (ar praeitais ar būsimais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandąs dėl atidėtojo mokesčio turto). Vertindamas, ar būsimais laikotarpiais turės pakankamai apmokestinamojo pelno, ūkio subjektas ignoruoja apmokestinamas sumas, atsirandančias iš tų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, kurių laukiama atsirasiant būsimais laikotarpiais, nes atidėtojo mokesčio turtas, atsirandantis iš šių išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, pats reikalaus apmokestinamojo pelno būsimais laikotarpiais tam, kad galėtų būti panaudotas; arba

b) ūkio subjektas gali planuoti mokesčius, kadangi atitinkamais laikotarpiais bus gautas apmokestinamasis pelnas.

30 Galimybė planuoti mokesčius yra veiksmai, kurių ūkio subjektas imtųsi, kad sukurtų ar padidintų apmokestinamąsias pajamas per tam tikrą laikotarpį prieš baigdamas perkelti mokesčių nuostolį ar mokesčių kreditą. Pavyzdžiui, pagal kai kurių teisės aktų reikalavimus apmokestinamasis pelnas gali būti sukurtas ar padidintas:

a) pasirenkant palūkanų pajamų apmokestinimą gautų ar gautinų pajamų pagrindu;

b) atidedant reikalavimą atlikti tam tikras išskaitas iš apmokestinamojo pelno;

c) parduodant ir, galbūt, vėl išsinuomojant turtą, kurio vertė padidėjo, tačiau mokesčių bazė nebuvo pakoreguota dėl šio padidėjimo; ir

d) parduodant turtą, teikiantį neapmokestinamąjį pelną (pavyzdžiui, vyriausybės obligacijas, kai kuriose jurisdikcijose), kad būtų galima įsigyti kitą investiciją, teikiančią apmokestinamąjį pelną.

▼B

Kai dėl mokesčių planavimo apmokestinamasis pelnas atkeliamas iš vėlesnio laikotarpio į ankstesnį, mokesčių nuostolio ar mokesčių kredito perkėlimo panaudojimas vis tiek priklauso nuo to, ar ateityje bus gauta apmokestinamojo pelno iš kitų šaltinių nei ateityje atsirasiantys laikinieji skirtumai.

31 Jei ūkio subjektas neseniai turėjo nuostolių, jis turi laikytis 35 ir 36 straipsniuose pateiktų nurodymų.

32 (Panaikinta)

▼M12

Prestižas

32A Jei prestižo, atsirandančio verslo jungimo metu, balansinė vertė yra mažesnė nei jo mokesčių bazė, dėl skirtumo atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas. Atidėtųjų mokesčių turtas, atsirandantis per pirminį prestižo pripažinimą, turi būti pripažintas kaip verslo jungimo apskaitos dalis tiek, kiek yra tikėtina, jog bus apmokestinamo pelno, į kurį atsižvelgiant bus galima panaudoti išskaitomąjį laikinąjį skirtumą.

▼B

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

33 Vienas iš atvejų, kai atidėtojo mokesčio turtas atsiranda pirmą kartą pripažinus tam tikrą turtą, yra tas, kai su turtu susijusi neapmokestinama valstybės dotacija išskaičiuojama apskaičiuojant turto balansinę vertę, tačiau apskaičiuojant mokesčius, nėra išskaičiuojama iš turto nudėvimosios sumos (kitaip tariant, jo mokesčių bazės); turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir todėl atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas. Valstybės dotacijos gali būti pripažįstamos ir kaip atidėtosios pajamos. Tuo atveju atidėtųjų pajamų ir nulinės jų mokesčių bazės skirtumas yra išskaitomasis laikinasis skirtumas. Kad ir kurį pateikimo metodą ūkio subjektas pasirinktų, bet dėl 22 straipsnyje nurodytos priežasties atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas.

Nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai

34 Atidėtojo mokesčio turtas pripažįstamas perkeliant nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus tiek, kiek tikimasi būsimais laikotarpiais gauti apmokestinamojo pelno, iš kurio bus galima išskaičiuoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus.

35 Atidėtojo mokesčio turto, atsirandančio iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų perkėlimo, pripažinimo kriterijai yra tokie patys, kaip ir atidėtojo mokesčio turto, atsirandančio iš išskaitomųjų laikinųjų skirtumų. Tačiau nepanaudotų mokesčių nuostolių buvimas yra pagrįstas įrodymas, kad ateityje apmokestinamojo pelno gali nebūti. Todėl, jeigu ūkio subjektas yra patyręs nuostolių, jis parodo atidėtojo mokesčio turtą, atsirandantį iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų, tik tiek, kiek jis turi pakankamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų arba yra kitų įtikinamų įrodymų, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno, iš kurio ūkio subjektas galės atimti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus. Dėl tokių aplinkybių 82 straipsnis reikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio turto sumą ir įrodyti jos pobūdį ir pagrindą.

▼B

36 Ūkio subjektas, vertindamas tikimybę gauti apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu jis galės panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus, atsižvelgia į šiuos kriterijus:

a) ar pakankamai jis turi apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, darančių poveikį apmokestinamų sumų dydžiui, kurioms sumažinti gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar mokesčių kreditai, kol baigsis jų terminas;

b) ar yra tikėtina, kad jis turės apmokestinamojo pelno, kol baigsis nepanaudotų mokesčių nuostolių ar nepanaudotų mokesčių kreditų terminas;

c) ar nepanaudoti mokesčių nuostoliai atsiranda dėl nustatytų priežasčių, kurios neturėtų pasikartoti; ir

d) ar ūkio subjektas turi mokesčių planavimo galimybių (žr. 30 straipsnį), kurios sukurtų apmokestinamąjį pelną per laikotarpį, per kurį gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar mokesčių kreditai.

Atidėtojo mokesčio turto nepripažįstama tiek, kiek nesitikima gauti apmokestinamojo pelno, kad galima būtų panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus.

Pakartotinis nepripažinto atidėtųjų mokesčių turto įvertinimas

37 Kiekvieno ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas pakartotinai įvertina nepripažintą atidėtojo mokesčio turtą. Ūkio subjektas pripažįsta tiek anksčiau nepripažinto atidėtojo mokesčio turto, kiek tikėtina, kad būsimasis apmokestinamasis pelnas leis atidėtojo mokesčio turtą sumažinti. Pavyzdžiui, pagerėjus prekybos sąlygoms, gali tapti labiau tikėtina, kad ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais sugebės gauti pakankamai apmokestinamojo pelno, kad atidėtojo mokesčio turtas atitiktų 24 arba 34 straipsnyje pateiktus pripažinimo kriterijus. Kitas pavyzdys – verslo sujungimo datą ar vėliau ūkio subjektas pakartotinai įvertina atidėtojo mokesčio turtą (žr. 67 ir 68 straipsnius).

Investicijos į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalys bendrose įmonėse

38 Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ar dalių bendrose įmonėse (būtent patronuojančios įmonės ar investuotojo dalis dukterinėje įmonėje, filiale, asocijuotoje įmonėje ar investavimo objekte) balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės, kuri dažnai yra kaina. Tokie skirtumai gali atsirasti skirtingomis aplinkybėmis, pavyzdžiui:

a) dukterinėse įmonėse, filialuose, asocijuotose įmonėse ir bendrose įmonėse yra nepaskirstytojo pelno;

b) užsienio valiutos keitimo kursų pokyčiai, kai patronuojančios ir dukterinės įmonės buveinės yra skirtingose šalyse; ir

▼B

c) investicijos į asocijuotąją įmonę balansinė vertė sumažėja iki jos atsiperkamosios vertės.

Konsoliduotose finansinėse ataskaitose laikinasis skirtumas gali skirtis nuo laikinojo skirtumo, susijusio su ta investicija atskirose patronuojančios įmonės finansinėse ataskaitose, jei patronuojanti įmonė įtraukia investiciją į atskirą finansinę ataskaitą savikaina ar perkainota verte.

39 Ūkio subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą visiems apmokestinamiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, išskyrus tuos atvejus, kai įvykdytos šios dvi sąlygos:

a) patronuojanti įmonė, investuotojas ar bendros įmonės dalininkas sugeba kontroliuoti laikinojo skirtumo išnykimo laiką; ir

b) tikėtina, kad laikinasis skirtumas neišnyks artimiausioje ateityje.

40 Kadangi patronuojanti įmonė kontroliuoja dukterinės įmonės dividendų politiką, ji gali kontroliuoti laikinųjų skirtumų, susijusių su ta investicija, panaikinimo laiką (įskaitant laikinųjų skirtumų, atsirandančių ne tik iš nepaskirstytojo pelno, bet ir iš kiekvieno skirtumo, susijusio su užsienio valiutos keitimu). Be to, dažnai būtų neįmanoma nustatyti pelno mokesčių, mokėtinų panaikinus laikinąjį skirtumą, sumą. Todėl patronuojanti įmonė, nustačiusi, kad tas pelnas artimiausioje ateityje nebus paskirstytas, nepripažįsta atidėtojo mokesčio įsipareigojimo. Tas pats taikytina investicijoms į filialus.

41 Ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai vertinami jo funkcine valiuta (žr. 21-ąjį TAS *„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“*). Jeigu ūkio subjekto apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis ir jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė nustatomi kita valiuta, tada valiutų keitimo skirtumas lemia laikinųjų skirtumų atsiradimą, o dėl šių skirtumų atsiranda pripažintas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas (pagal 24 straipsnį). Atsiradęs atidėtasis mokestis padengiamas iš pelno ar nuostolio arba jis įrašomas į pelną arba nuostolius (žr. 58 straipsnį).

42 Investuotojas, investuojantis į asocijuotąją įmonę, jos nekontroliuoja ir paprastai negali nustatyti jos dividendų politikos. Todėl, kai nėra susitarimo, reikalaujančio, kad asocijuotosios įmonės pelnas nebūtų paskirstytas artimiausioje ateityje, investuotojas pripažįsta atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, atsirandantį iš apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su jo investicija į asocijuotąją įmonę. Kai kuriais atvejais investuotojas negali nustatyti mokesčio, kuris būtų mokėtinas atgavus savo investicijų į asocijuotąją įmonę vertę, sumos, tačiau gali nustatyti, kad jis bus lygus minimaliai sumai arba viršys ją. Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimo dydis matuojamas šia suma.

43 Bendrą įmonę sudarančių šalių susitarime paprastai numatomas pelno pasidalijimas ir nustatoma, ar šių klausimų sprendimams reikalingas visų įmonės dalininkų ar nurodytos dalininkų daugumos sutikimas. Jei dalininkas gali kontroliuoti pelno dalijimąsi ir tikėtina, kad pelnas nebus paskirstytas artimiausioje ateityje, atidėtasis mokesčių įsipareigojimas nepripažįstamas.

▼B

44 Ūkio subjektas turi pripažinti visų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių bendrose įmonėse, atidėtojo mokesčio turto tiek ir tik tiek, kiek tikėtina, kad:

a) laikinasis skirtumas išnyks artimiausioje ateityje; ir

b) bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriuo galima padengti laikinąjį skirtumą.

45 Spręsdamas, ar reikia pripažinti atidėtojo mokesčio turtą išskaitomiesiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su ūkio subjekto investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir su jo dalimis bendrose įmonėse, ūkio subjektas atsižvelgia į nurodymus, pateiktus 28–31 straipsniuose.

ĮVERTINIMAS

46 Ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimai (turtas) už ataskaitinį ir praėjusius laikotarpius turi būti vertinami tokia suma, kokią numatoma sumokėti mokesčių institucijoms (atgauti iš mokesčių institucijų), taikant mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus), kurie galiojo ar iš esmės galiojo ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

47 Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai turi būti apskaičiuojami taikant mokesčių tarifą, kuris, kaip tikimasi, bus taikomas tą ataskaitinį laikotarpį, per kurį bus realizuojamas atidėtojo mokesčio turtas ar padengiamas įsipareigojimas, remiantis mokesčių tarifais (ir mokesčių įstatymais), kurie galiojo ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

48 Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai paprastai apskaičiuojami taikant priimtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus). Tačiau kai kuriose jurisdikcijose vyriausybės paskelbti mokesčių tarifai (ir mokesčių įstatymai) iš esmės reiškia faktinį priėmimą, o tarp paskelbimo ir faktinio priėmimo gali būti kelių mėnesių tarpas. Tokiomis aplinkybėmis mokesčių turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami taikant paskelbtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus).

49 Jei įvairiems apmokestinamųjų pajamų lygiams taikomi skirtingi mokesčių tarifai, atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami pagal vidutinius apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolių) tarifus, kuriuos numatoma taikyti laikotarpiais, kada laukiama laikinųjų skirtumų panaikinimo.

50 (Panaikinta)

51 Atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto įvertinimas turi parodyti mokesčių rezultatus, priklausančius nuo būdo, kuriuo ūkio subjektas iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ numato atkurti ar padengti savo turto ir įsipareigojimų balansinę vertę.

52 Tai, kokiu būdu ūkio subjektas atkuria (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę, kai kuriose jurisdikcijose gali turėti įtakos:

a) mokesčių tarifui, taikomam tada, kai ūkio subjektas atkuria (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę; ir

▼B

b) turto (įsipareigojimo) mokesčio bazei ar abiem šiems dalykams.

Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ir atidėtojo mokesčio turtą ūkio subjektas apskaičiuoja, taikydamas mokesčio tarifą ir mokesčio bazę, kuris atitinka numatytą atkūrimo ar padengimo būdą.

A pavyzdys

Turto balansinė vertė yra 100 PV, o mokesčių bazė – 60 PV. Parduodant turtą, būtų taikomas 20 % mokesčių tarifas, o kitam pelnui būtų taikomas 30 % mokesčių tarifas.

Ūkio subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 8 PV (40 PV, taikant 20 % tarifą), jei jis numato turto toliau nenaudoti ir jį parduoti, arba atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 12 PV (40 PV, taikant 30 % tarifą), jei numato pasilikti turtą ir atkurti jo balansinę vertę jį naudodamas.

B pavyzdys

Turtas, kurio įsigijimo savikaina yra 100 PV, o balansinė vertė – 80 PV, perkainojamas iki 150 PV. Mokesčiai nekoreguojami. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams apskaičiuoti yra 30 PV, o mokesčio tarifas – 30 %. Jei turtas parduodamas didesne nei įsigijimo kaina, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną bus įtrauktas 30 PV dydžio sukauptas nusidėvėjimas, tačiau įsigijimo savikainą viršijančios perkainojimo pajamos nebus įtrauktos.

Turto mokesčių bazė yra 70 PV ir yra apmokestinamas laikinasis skirtumas 80 PV. Jei ūkio subjektas numato atkurti balansinę vertę, tą turtą naudodamas, jis turi gauti 150 PV pajamų, tačiau galės išskaičiuoti tik 70 PV nusidėvėjimą. Iš čia atidėtojo mokesčio įsipareigojimas lygus 24 PV (80 PV, taikant 30 % tarifą). Jei ūkio subjektas numato balansinę vertę atkurti nedelsiant parduodamas turtą ir gaudamas 150 PV įplaukas, atidėtojo mokesčio turtas skaičiuojamas taip:

	Apmokestinamas laikinasis skirtumas	*Mokesčio tarifas*	*Atidėtojo mokesčio skirtumas*
Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams	*30*	*30 %*	*9*
Suma, kuria įplaukos viršija savikainą	*50*	*nulis*	—
Iš viso:	*80*		*9*

Pastaba: pagal ►**M5** *61A straipsnį* ◄ *papildomas atidėtasis mokestis, atsirandantis po perkainojimo,* ►**M5** *pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi* ◄.

C pavyzdys

Duomenys tokie pat, kaip ir B pavyzdyje, tačiau tuo atveju, jei turtas parduodamas už didesnę nei jo kaina sumą, tada apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (kuriam taikomas 30 % dydžio tarifas), bus įtrauktas sukauptas nusidėvėjimas, o pardavimo pajamoms bus taikomas 40 % mokesčio tarifas, atskaičiavus 110 PV kainą, atsižvelgiant į infliaciją.

▼B

Jei ūkio subjektas numato atkurti balansinę vertę tą turtą naudodamas, jis turi gauti 150 PV pajamų, tačiau galės išskaičiuoti tik 70 PV nusidėvėjimą. Iš čia: mokesčių bazė yra 70 PV, apmokestinamas laikinasis skirtumas 80 PV ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimas 24 (80 PV, taikant 30 % tarifą), kaip B pavyzdyje.

Jei ūkio subjektas numato atkurti turto balansinę vertę nedelsiant parduodamas turtą už 150 PV, ūkio subjektas galės išskaičiuoti indeksuotą kainą – 110 PV. Grynosios 40 PV įplaukos bus apmokestintos 40 % mokesčių tarifu. Be to, apmokestinamasis pelnas, įtraukus 30 PV sukauptą nusidėvėjimą, bus apmokestintas 30 % mokesčių tarifu. Iš čia: mokesčių bazė yra 80 PV (iš 110 atėmus 30), apmokestinamas laikinasis skirtumas 70 PV ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimas 25 PV (40 PV, taikant 40 % tarifą, pridėjus 30 PV, taikant 30 % tarifą). Jei šiame pavyzdyje mokesčių bazė neaiški, būtų pravartu pastudijuoti 10 straipsnyje išdėstytą esminį principą.

Pastaba: pagal ►**M5** *61A straipsnį* ◄ *papildomas atidėtasis mokestis, atsirandantis po perkainojimo,* ►**M5** *pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi* ◄.

52A. Kai kuriose jurisdikcijose mokami įvairaus dydžio pelno mokesčiai, kai ūkio subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Kai kuriose kitose jurisdikcijose pelno mokesčiai gali būti grąžinami arba mokami, kai ūkio subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, nurodomi turto ir nuosavybės dalyse, skaičiuojami pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

52B. 52A straipsnyje nurodytais atvejais dividendų pelno mokesčiai apskaitoje nurodomi tada, kai pripažįstamas įsipareigojimas sumokėti dividendus. Dividendų pelno mokesčiai tiesiogiai labiau susiję su ankstesniais sandoriais ar įvykiais nei su išmokomis savininkams. Dėl to dividendų pelno mokestis įrašomas į laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį, kaip nustatyta 58 straipsnyje, išskyrus 58 straipsnio a ir b punktuose nustatytus dividendų pelno mokesčio atsiradimo atvejus.

52A ir 52B straipsnių pavyzdys

Šiame pavyzdyje apibūdinama, kaip jurisdikcijoje, kurioje nepaskirstytajam pelnui taikomi didesni pelno mokesčio tarifai (50 %), veikiantis ūkio subjektas skaičiuoja ataskaitinio laikotarpio ir atidėtuosius mokesčius, apskaitomus turto ir nuosavybės dalyse. Paskirstytojo pelno mokesčio tarifas yra 35 %. ►**M5** Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, 20XI m. gruodžio 31 d., ūkio subjektas nepripažįsta įsipareigojimo, susijusio su dividendais, pasiūlytais ar paskelbtais po ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄. Dėl to 20XI m. jokie dividendai apskaitoje nepripažįstami. Apmokestinamos 20XI m. pajamos yra 100 000 PV. Laikinasis apmokestinamas skirtumas 20XI m. yra 40 000 PV.

▼B

Ūkio subjektas apskaitoje parodo 50 000 PV sumą kaip ataskaitinio laikotarpio mokesčio įsipareigojimą ir ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas. Nenurodoma jokia turto suma, kurią potencialiai galima susigrąžinti iš būsimų dividendų. Ūkio subjektas apskaitoje taip pat parodo 20 000 PV sumą, kaip atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ir atidėtojo mokesčio sąnaudas (40 000 PV, taikant 50 % mokesčio tarifą). Pastaroji suma rodo pelno mokesčius, kuriuos ūkio subjektas turės sumokėti, susigrąžinęs ar sumokėjęs savo turto ir nuosavybės balansinę vertę pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

Vėliau ūkio subjektas 20X2 m. kovo 15 d. iš ankstesnio laikotarpio veiklos pelno 10 000 PV dividendų sumą parodo nuosavybės dalyje.

20X2 m. kovo 15 d. 1 500 PV susigrąžintą pelno mokesčių sumą (15 % dividendų, įrašytų į nuosavybę) ūkio subjektas parodo turto dalyje kaip 20X2 m. ataskaitinio laikotarpio mokesčius ir ataskaitinio 20X2 m laikotarpio pelno mokesčio sąnaudų sumažinimą.

53 Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai neturi būti diskontuojami.

54 Kad būtų galima patikimai apskaičiuoti diskontuotą atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus, būtina tiksliai suplanuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiką. Daugeliu atvejų tą suplanuoti neįmanoma ar labai sudėtinga. Todėl nereikalaujama diskontuoti atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus. Jei diskontavimas bus leidžiamas, bet ne reikalaujamas, įvairių ūkio subjektų atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų nebus galima palyginti. Todėl šis standartas nereikalauja ir neleidžia diskontuoti atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų.

55 Laikinieji skirtumai nustatomi remiantis turto ar įsipareigojimo balansine verte. Tai taikoma ir tada, kai pati balansinė vertė nustatoma diskontuojant, pavyzdžiui, išmokų, pasibaigus darbo sutarčiai, įsipareigojimų atveju (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*).

56 Atidėtojo mokesčio turto balansinė vertė turi būti tikrinama kiekvieno ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Ūkio subjektas turi sumažinti atidėtojo mokesčio turto balansinę vertę iki tokios sumos, kiek nesitikima gauti apmokestinamojo pelno, kuris leistų padengti visą atidėtojo mokesčio turtą ar jo dalį. Visi sumažinimai panaikinami, jei tampa tikėtina, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO IR ATIDĖTOJO MOKESČIO PRIPAŽINIMAS

57 Sandorio ar kito įvykio mokesčių poveikio ataskaitinio laikotarpio ar atidėtiesiems mokesčiams apskaita atitinka paties sandorio ar įvykio apskaitą. Šis principas apibūdintas 58–68C straipsniuose.

▼M5

Sumos, pripažįstamos pelnu arba nuostoliais

58 Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis arba sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda iš:

a) sandorio ar įvykio, kuris nepripažįstamas tą patį ar kitą laikotarpį pelnu arba nuostoliais, o pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe (žr. 61A–65 straipsnius);

▼B

b) verslo jungimo (žr. 66–68 straipsnius).

59 Dauguma atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos ne tik į vieno laikotarpio apskaitos pelną, bet ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Atsirandantis atidėtasis pelnas pripažįstamas ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄. Pavyzdžiui, kai:

a) palūkanų, mokesčių už licencijas, patentus ir pan. ar dividendų įplaukos gaunamos pavėluotai ir registruojant apskaitoje įtraukiamos į atitinkamo laikotarpio pelną, laikantis 18-ojo TAS *„Pajamos“* reikalavimų, tačiau į apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) įtraukiamos grynųjų pinigų pagrindu; ir

b) nematerialiojo turto išlaidos buvo kapitalizuotos pagal 38-ąjį TAS ir amortizacija parodoma ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tačiau mokesčiams apskaičiuoti buvo įskaitytos tada, kai buvo patirtos.

60 Atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų balansinė vertė gali keistis, netgi jei susijusių laikinųjų skirtumų suma nesikeičia. Taip gali būti, pavyzdžiui:

a) pasikeitus mokesčių tarifams ar mokesčių įstatymams;

b) pakartotinai įvertinus atidėtojo mokesčio turto atkūrimo galimybę; arba

c) pakeitus numatyto turto atkūrimo būdą.

Atsiradęs atidėtasis mokestis pripažįstamas ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sumomis, kurios anksčiau ►M5 nebuvo pripažintos pelnu arba nuostoliais ◄ (žr. 63 straipsnį).

Sumos, ►M5 nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais ◄

▼M5

_____

61A. Ataskaitinio laikotarpio mokesčiai ir atidėtieji mokesčiai turi būti nepripažįstami pelnu arba nuostoliais, jei mokesčiai yra susiję su sumomis, kurios tą patį ar kitą laikotarpį nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais. Todėl ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios yra pripažįstamos to paties ar kito laikotarpio:

a) kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 62 straipsnį);

b) tiesiogiai nuosavybe, turi būti pripažįstami tiesiogiai nuosavybės dalyje (žr. 62A straipsnį).

▼M5

62 Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose reikalaujama arba leidžiama pripažinti tam tikras sumas kitų bendrųjų pajamų dalimi. Tokių sumų pavyzdžiai:

a) balansinės vertės pokytis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (žr. 16-ąjį TAS) perkainojimo; ir

b) [panaikintas]

c) valiutų keitimo kursų skirtumai, susidarantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų duomenis (žr. 21-ąjį TAS).

d) [panaikintas]

62A. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose reikalaujama arba leidžiama tam tikras sumas kredituoti arba tiesiogiai įrašyti į nuosavybę. Tokių sumų pavyzdžiai:

a) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas, atliktas dėl retrospektyviai taikomo apskaitos politikos keitimo arba dėl klaidos taisymo (žr. 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*); ir

b) sumos, atsirandančios pirmą kartą pripažinus nuosavybės elementą sudėtinėje finansinėje priemonėje (žr. 23 straipsnį).

63 Išskirtinėmis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių, susijusių su sumomis, nepripažįstamomis pelnu arba nuostoliais (pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi ar tiesiogiai nuosavybėje), sumą. Taip gali būti, pavyzdžiui, tada, kai:

▼B

a) pasikeičia pelno mokesčių tarifas ir neįmanoma nustatyti mokesčio tarifo, kuris buvo taikytas tam tikram apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) komponentui;

b) mokesčių tarifų ar kitų mokesčių taisyklių pasikeitimas paveikia atidėtojo mokesčio turtą ar įsipareigojimą, susijusį (visiškai ar iš dalies) su ►M5 sumomis, kurios anksčiau buvo nepripažintos pelnu arba nuostoliais; arba ◄

c) ūkio subjektas nustato, kad visas atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas ar nebeturi būti pripažįstamas, ►M5 ir atidėtųjų mokesčių turtas (visas ar jo dalis) yra susijęs su suma, kuri anksčiau buvo nepripažinta pelnu arba nuostoliais. ◄

▼M5

Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais, remiasi pagrįstu proporcingu atitinkamos mokesčių institucijų veiklos srities ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių paskirstymu arba kitu metodu, pagal kurį tam tikromis aplinkybėmis galima tinkamiau paskirstyti.

▼B

64 16-ajame TAS nenurodyta, ar ūkio subjektas turi kasmet perkelti iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną sumą, lygią perkainoto turto nusidėvėjimo ar amortizacijos ir to turto savikainos pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos skirtumui. Jei ūkio subjektas atlieka tokį pervedimą, šiai sumai netaikomi jokie susiję atidėtieji mokesčiai. Panašios nuostatos taikomos pervedimams, atliekamiems pardavus nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą.

▼B

65 Jei turtas perkainojamas mokesčiams apskaičiuoti ir tas perkainojimas yra susijęs su apskaitiniu ankstesnio laikotarpio perkainojimu ar numatomu atlikti būsimo laikotarpio perkainojimu, tada ir turto perkainojimo, ir mokesčių bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma ►M5 pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ tą laikotarpį, kada ji atsiranda. Tačiau jei perkainojimas mokesčiams apskaičiuoti nėra susijęs su ankstesnio laikotarpio apskaitiniu perkainojimu arba numatomu atlikti perkainojimu būsimąjį laikotarpį, mokesčio bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma pripažįstama ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄.

65A Ūkio subjektui, išmokančiam savo akcininkams dividendus, dalį dividendų gali tekti akcininkų vardu sumokėti mokesčių institucijoms. Daugelyje jurisdikcijų ši suma vadinama atskaitoma mokesčių suma. Tokia mokesčių institucijoms sumokėta ar mokėtina suma įrašoma į nuosavybę kaip dividendų dalis.

Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokestis

▼M12

66 Kaip paaiškinta 19 straipsnyje ir 26 straipsnio c punkte, jungiant verslą gali atsirasti laikinųjų skirtumų. Pagal 3-iąjį TFAS ūkio subjektas pripažįsta visą atsirandantį atidėtųjų mokesčių turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 straipsnyje išdėstytus pripažinimo kriterijus) ar atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus kaip įsigijimo datą identifikuojamą turtą ir įsipareigojimus. Vadinasi, tas atidėtųjų mokesčių turtas ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai daro poveikį prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, kurį pripažįsta ūkio subjektas, sumai. Tačiau, remiantis 15 straipsnio a punktu, ūkio subjektas nepripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, atsirandančių pripažįstant prestižą pirmą kartą.

67 Dėl verslo jungimo gali pasikeisti tikimybė, kad įsigyjantis ūkio subjektas realizuos prieš įsigijimą buvusį atidėtųjų mokesčių turtą. Įsigyjantis ūkio subjektas gali manyti, kad jis atgaus savo atidėtųjų mokesčių turtą, kuris nebuvo pripažintas prieš verslo jungimą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas gali panaudoti savo nepanaudotus mokesčių nuostolius įsigyjamo ūkio subjekto būsimo apmokestinamojo pelno užskaitai. Arba dėl verslo jungimo gali tapti mažai tikėtina, kad būsimas apmokestinamasis pelnas leis atgauti atidėtųjų mokesčių turtą. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atidėtųjų mokesčių turto pokytį verslo jungimo laikotarpiu, bet neįtraukia jo kaip verslo jungimo apskaitos dalies. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas į jį neatsižvelgia vertindamas prestižą arba pelną, gautą perkant mažesne nei rinkos kaina, pripažįstamą verslo jungimo metu.

68 Galima įsigyjamo ūkio subjekto pelno mokesčio nuostolių perkėlimų arba kito atidėtųjų mokesčių turto nauda gali neatitikti atskiro pripažinimo kriterijų, kai verslo jungimas iš pradžių apskaitomas, bet gali būti realizuotas vėliau.

Ūkio subjektas turi pripažinti gautą atidėtųjų mokesčių naudą, kuri realizuojama po verslo jungimo:

▼M12

a) Gauta atidėtųjų mokesčių nauda, pripažinta vertinimo laikotarpiu ir sąlygota naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą, turi būti taikoma siekiant sumažinti bet kokio su tuo įsigijimu siejamo prestižo balansinę vertę. Jeigu to prestižo balansinė vertė yra nulis, pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pripažinta visa likusi atidėtųjų mokesčių nauda.

b) Visa kita realizuota gauta atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, ne pelno (nuostolių) ataskaitoje).

———————

▼B

Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys dėl mokėjimo akcijomis sandorių

68A. Kai kuriose mokesčių jurisdikcijose ūkio subjektui leidžiama sumažinti mokestį (t. y. atimti tam tikrą sumą nustatant apmokestinamąjį pelną) dydžiu, susijusiu su atlyginimu, mokamu akcijomis, akcijų pasirinkimo sandoriais ar kitomis ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. To leidžiamo mokesčio sumažinimo suma gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimo sąnaudų ir atsirasti per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose ūkio subjektas gali pripažinti sąnaudas, susijusias su pasinaudojimu darbuotojų paslaugomis, gautomis atsilyginant už jiems suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, pagal 2-ąjį TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*. Jam gali būti neleidžiama sumažinti mokesčių tol, kol nebus pasinaudota akcijų pasirinkimo sandoriais, mokesčių sumažinimo dydį vertinant remiantis ūkio subjekto akcijos kaina pasinaudojimo datą.

68B. Kaip ir tyrimų sąnaudų, aptartų šio standarto 9 straipsnyje ir 26 straipsnio b punkte, gautų iki tos datos darbuotojų paslaugų (suma, kurią mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius ateityje) apmokestinimo bazės ir balansinės sumos, lygios nuliui, skirtumu sumažinamas laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas. Jeigu laikotarpio pabaigoje suma, kuria mokesčių institucijos leis ateityje susimažinti mokesčius, nėra žinoma, ji turi būti nustatyta pagal laikotarpio pabaigoje žinomą informaciją. Pavyzdžiui, jeigu suma, kuria mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius būsimais laikotarpiais, priklauso nuo ūkio subjekto akcijos kainos ateities datą, tai laikinųjų skirtumų, kuriais bus leista susimažinti mokesčius, vertinimas turi būti grindžiamas laikotarpio pabaigos ūkio subjekto akcijos kaina.

68C. Kaip nurodoma 68A straipsnyje, mokesčių išskaitymo (arba numatomo būsimo mokesčių išskaitymo, įvertinto pagal 68B straipsnį) suma gali skirtis nuo susijusių sukauptų atlyginimo išlaidų. Šio standarto 58 straipsnio nuostatos reikalauja, kad ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis ar sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda dėl ►M5 a) sandorio ar įvykio rezultatų, kurie nepripažįstami to paties ar kito laikotarpio pelnu arba nuostoliais, arba b) verslo jungimo. ◄ Jei mokesčių išskaitymo suma (arba numatomas būsimas mokesčių išskaitymas) viršija susijusias sukauptas atlyginimo išlaidas, tai parodo, kad mokesčių išskaitymas yra susijęs ne tik su atlyginimo išlaidomis, bet ir nuosavybe. Tokiu atveju susiję ataskaitinio laikotarpio ar atidėtieji mokesčiai turi būti tiesiogiai pripažinti nuosavybe.

▼B

PATEIKIMAS

Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai

69 (Panaikinta)

70 (Panaikinta)

Tarpusavio užskaita

71 Ūkio subjektas turi užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ir ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus, jei jis ir tik jei:

a) turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas; ir

b) ketina atsiskaityti tik grynaisiais arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.

72 Nors ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtas ir įsipareigojimai pripažįstami ir įvertinami atskirai, ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ jie užskaitomi taikant kriterijus, panašius į tuos, kurie 32-ajame TAS nustatyti finansinėms priemonėms. Ūkio subjektas paprastai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę tarpusavyje užskaityti ataskaitinio laikotarpio turtą ir ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimą tada, kai jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir mokesčių institucija leidžia ūkio subjektui atlikti ar gauti vieną mokėjimą, grynaisiais pinigais.

73 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose vienai grupei priklausančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio turtas užskaitomas kitai grupei priklausančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimu, jei, ir tik jei, atitinkami ūkio subjektai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę atlikti ar gauti vieną mokėjimą grynaisiais pinigais ir jie ketina atlikti ar gauti tokį mokėjimą ar atgauti turtą ir padengti įsipareigojimą vienu metu.

74 Ūkio subjektas turi užskaityti atidėtojo mokesčio turtą ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimus, jei ir tik jei:

a) ūkio subjektas turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimu; ir

b) atidėtojo mokesčio turtas ir atidėtojo mokesčių įsipareigojimai, susiję su pelno mokesčiais, nustatytais tos pačios mokesčių institucijos:

i) tam pačiam apmokestinamam ūkio subjektui; arba

ii) skirtingiems apmokestinamiems ūkio subjektams, kurie ketina padengti grynuosius ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus ir turtą ar realizuoti turtą ir padengti įsipareigojimus vienu metu kiekvienu būsimuoju laikotarpiu, kuriuo numatoma padengti ar atgauti reikšmingas atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ar turto sumas.

▼B

75 Kad nereikėtų smulkiai planuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiko, šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas užskaitytų atidėtojo mokesčio turtą to paties apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimu, jei ir tik jei jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir ūkio subjektas turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimu.

76 Kai kuriais atvejais ūkio subjektams įstatymai leidžia daryti užskaitą ir ją padengti viename, bet ne skirtinguose laikotarpiuose. Tokiais atvejais gali reikėti detaliai suplanuoti, kad būtų galima patikimai nustatyti, ar vieno apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimas nulems didesnius mokesčių mokėjimus tą patį laikotarpį, kada kito apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio turtas sudarys sąlygas atlikti mažesnius antrojo ūkio subjekto mokesčių mokėjimus.

Mokesčio sąnaudos

Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliais

▼M5

77 Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais, turi būti pateiktos bendrųjų pajamų ataskaitoje.

77A. Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis toje atskiroje ataskaitoje pateikia mokesčių sąnaudas (pajamas), susijusias su įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais.

▼B

Valiutos kursų skirtumų poveikis atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui

78 21-ajame TAS reikalaujama, kad tam tikri keitimo kursų skirtumai būtų pripažinti kaip pajamos ar sąnaudos, tačiau nenurodoma, kur šie skirtumai turėtų būti parodyti ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Atitinkamai, jei ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pripažintas keitimo kursų skirtumas atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui, tokie skirtumai gali būti priskiriami atidėtojo mokesčio sąnaudoms (pajamoms), jei toks pateikimas laikomas pačiu naudingiausiu finansinių ataskaitų vartotojams.

ATSKLEIDIMAS

79 Svarbūs mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai turi būti parodyti atskirai.

80 Mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai gali būti:

a) ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos (pajamos);

b) visi praėjusių ataskaitinių laikotarpių mokesčių koregavimai pripažinti tą laikotarpį;

▼B

c) atidėtojo mokesčio sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su laikinųjų skirtumų atsiradimu ir išnykimu;

d) atidėtojo mokesčio sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su mokesčių tarifų pakeitimais ar papildomu apmokestinimu;

e) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto praėjusio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos;

f) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto praėjusio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos atidėtojo mokesčio sąnaudos;

g) atidėtojo mokesčio sąnaudos, atsirandančios iš atidėtojo mokesčio turto nurašymo ar ankstesnio nurašymo panaikinimo pagal 56 straipsnį; ir

h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos keitimais ir klaidomis, kurie įtraukiami į pelną ar nuostolį pagal 8-ąjį TAS, nes negali būti apskaitomi retrospektyviai.

▼M5

81 Atskirai turi būti atskleista ir tai:

a) bendri ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios įrašomos į nuosavybę arba kuriomis kredituojama nuosavybė (žr. 62A straipsnį);

ab) pelno mokesčių, susijusių su kiekvienu kitų bendrųjų pajamų dalies komponentu, suma (žr. 62 straipsnį ir 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.);

b) [panaikintas];

▼B

c) mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno santykio paaiškinimas viena iš šių formų ar abiem:

i) skaitmeninis mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno, padauginto iš taikomo mokesčio tarifo, suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą; arba

ii) skaitmeninis vidutinio galiojančio mokesčio tarifo ir taikomo mokesčio tarifo suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą;

d) taikomo mokesčio tarifo (tarifų) pakeitimų, lyginant su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimas;

e) išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų, kurių atžvilgiu ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ nepripažintas atidėtojo mokesčio turtas, suma (ir pasibaigimo terminas, jei toks yra);

f) laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis bendrose įmonėse, kurių atžvilgiu nepripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, bendra suma (žr. 39 straipsnį);

▼B

g) kiekvienai laikinojo skirtumo rūšiai ir kiekvienai nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų rūšiai:

i) atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų suma, pripažinta ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ kiekvieno pateikiamo laikotarpio;

ii) atidėtojo mokesčio pajamų ar sąnaudų suma, pripažinta ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄, jei ji nėra matoma iš ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažintų sumų pokyčių;

▼M12

h) nutraukiamos veiklos mokesčių sąnaudos, susijusios su:

i) pelnu ar nuostoliais nutraukus veiklą; ir

ii) veiklą nutraukusio ūkio subjekto įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais per ataskaitinį laikotarpį, kartu su kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio atitinkamomis sumomis;

i) pelno mokesčio suma už ūkio subjekto akcininkams išmokėtus dividendus, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti prieš įgaliojant skelbti finansines ataskaitas, tačiau nepripažinti kaip įsipareigojimas finansinėse ataskaitose;

j) jeigu verslo jungimas, kuriame ūkio subjektas yra įsigyjantis ūkio subjektas, sąlygoja sumos, pripažintos jo atidėtųjų mokesčių turtui prieš įsigijimą (žr. 67 straipsnį), pokytį, to pokyčio suma; ir

k) jei atidėtųjų mokesčių nauda, gauta verslo jungimo metu, nėra pripažinta įsigijimo datą, bet pripažįstama po įsigijimo datos (žr. 68 straipsnį), įvykio arba aplinkybių pokyčio, kuris lėmė, kad atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta, aprašymas.

▼B

82 Ūkio subjektas turi nurodyti atidėtojo mokesčio turto sumą ir jos pripažinimą pagrindžiančių duomenų pobūdį, jei:

a) atidėtojo mokesčio turto panaudojimas priklauso nuo to, koks bus būsimo apmokestinamojo pelno perviršis lyginant su pelnu, atsirandančiu iš esamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų panaikinimo; ir

b) ūkio subjektas patyrė nuostolių per ataskaitinį ar praėjusį laikotarpį toje mokesčių jurisdikcijoje, su kuria susijęs atidėtojo mokesčio turtas.

82A. 52A straipsnyje nurodytais atvejais ūkio subjektas turėtų nurodyti galimo pelno mokesčio už jo akcininkams išmokėtus dividendus poveikio pobūdį. Be to, ūkio subjektas turėtų atskleisti galimo pajamų mokesčio sumas, kurias galima nustatyti, ir paaiškinti, ar yra potencialių pelno mokesčių, kurių praktiškai nustatyti neįmanoma.

83 (Panaikinta)

▼B

84 81 straipsnio c punkte reikalaujama informacija leidžia finansinių ataskaitų vartotojams pamatyti, ar santykis tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno yra neįprastas, ir suvokti reikšmingus veiksnius, galinčius ateityje turėti įtakos šiam santykiui. Santykiui tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno gali turėti įtakos tokie veiksniai kaip neapmokestinamos pajamos, sąnaudos, kurios neįskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių nuostolių poveikis ir užsienio mokesčių tarifų poveikis.

85 Aiškindamas santykį tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno, ūkio subjektas taiko galiojantį mokesčio tarifą, teikiantį reikšmingiausią informaciją ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams. Dažnai pats svarbiausias mokesčių tarifas yra šalies, kurioje yra ūkio subjekto buveinė, mokesčių tarifas, sujungiantis nacionalinių mokesčių ir esamų vietinių mokesčių tarifus, apskaičiuojamus remiantis iš esmės vienodu apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) dydžiu. Tačiau jei ūkio subjektas veikia keliose jurisdikcijose, gali būti prasmingiau sumuoti atskirus suderinimus, parengtus taikant kiekvienos jurisdikcijos vidaus tarifą. Toliau pateiktas pavyzdys iliustruoja, kaip galiojančio mokesčių tarifo parinkimas veikia skaitmeninio suderinimo pateikimą.

85 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

19X2 metais ūkio subjekto apskaitos pelnas jo jurisdikcijoje (A šalyje) yra 1 500 PV (19X1 metais – 2 000 PV), o B šalyje – 1 500 PV (19X1 metais – 500 PV). Mokesčių tarifas A šalyje yra 30 %, B šalyje – 20 %. A šalyje 100 PV sąnaudos (19X1 metais – 200 PV) nėra įskaitomos skaičiuojant mokesčius.

Suderinimo su vidaus mokesčio tarifu pavyzdys

	19X1	19X2
Apskaitos pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, 30 % vidaus tarifas	750	900
Sąnaudų, kurios neįtraukiamos skaičiuojant mokesčius, poveikis mokesčiams	60	30
Mažesnio mokesčio tarifo B šalyje poveikis	(50)	(150)
Mokesčio sąnaudos	760	780

Toliau pateikiamas suderinimo pavyzdys, parengtas sumuojant atskirus kiekvienos šalies jurisdikcijos suderinimus. Taikant šį metodą skirtumų suderinimo tarp ataskaitas pateikiančio ūkio subjekto šalies vidaus mokesčio tarifo ir kitų jurisdikcijų vidaus mokesčio tarifo poveikis nepateikiamas atskiru straipsniu. Ūkio subjektui gali tekti aptarti reikšmingų mokesčių tarifų pasikeitimų ar įvairiose jurisdikcijose gauto pelno struktūros poveikį dėl to, kad būtų galima paaiškinti taikomo mokesčio tarifo pakeitimus, kaip reikalauja 81 straipsnio d punktas.

▼B

Apskaitos pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, vidaus tarifas, taikomas pelnui atitinkamoje šalyje	700	750
Sąnaudų, kurios neįtraukiamos skaičiuojant mokesčius, poveikis mokesčiams	60	30
Mokesčio sąnaudos	760	780

86 Vidutinis galiojantis mokesčių tarifas yra mokesčių sąnaudos (pajamos), padalytos iš apskaitos pelno.

87 Dažnai būtų neįmanoma apskaičiuoti nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių bendrose įmonėse, sumą (žr. 39 straipsnį). Todėl šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas atskleistų pagrindinių laikinųjų skirtumų sumą, bet nereikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio įsipareigojimų. Vis dėlto, kai įmanoma, ūkio subjektai skatinami atskleisti nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų sumas, nes tokia informacija gali būti naudinga finansinių ataskaitų vartotojams.

87A. Pagal 82A straipsnį ūkio subjektas turi atskleisti potencialaus pelno mokesčio, susijusio su jo akcininkams išmokėtais dividendais, poveikio pobūdį. Ūkio subjektas nurodo svarbius pelno mokesčio sistemos ypatumus ir veiksnius, nuo kurių priklauso galima pelno mokesčio už dividendus suma.

87B. Kartais visos galimo pelno mokesčių poveikio sumos, kurią gali tekti sumokėti už akcininkams išmokėtus dividendus, apskaičiuoti neįmanoma. Taip gali būti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai ūkio subjektas turi daug dukterinių įmonių užsienyje. Tačiau net ir tokiomis aplinkybėmis kai kurias bendros sumos dalis galima nesunkiai nustatyti. Pavyzdžiui, patronuojanti įmonių grupės įmonė ir kai kurios jos dukterinės įmonės gali būti sumokėjusios pelno mokesčius pagal didesnį mokesčių tarifą ir žinoti sumą, kurią bus galima susigrąžinti ateityje iš konsoliduoto nepaskirstytojo pelno akcininkams išmokėjus dividendus. Šiuo atveju nurodoma suma, kurią galima susigrąžinti. Tam tikrais atvejais ūkio subjektas taip pat nurodo galimą papildomą pelno mokesčio poveikį, kurio apskaičiuoti neįmanoma. Jeigu patronuojanti įmonė sudaro atskiras finansines ataskaitas, parodomas galimas pelno mokesčio poveikis patronuojančios įmonės nepaskirstytajam pelnui.

87C. Ūkio subjektui, kuris turi pateikti 82A straipsnyje nurodytus duomenis, taip pat gali tekti nurodyti laikinuosius skirtumus, susijusius su investicijomis į dukterines įmones, filialus, susijusias įmones ar su nuosavybės dalimis bendrose įmonėse. Tokiais atvejais ūkio subjektas į tai atsižvelgia, nustatydamas 82A straipsnyje reikalaujamą informaciją. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi nurodyti laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, kurių atžvilgiu ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ nepripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, bendrą sumą (žr. 81 straipsnio f punktą). Jeigu nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų sumos apskaičiuoti neįmanoma (žr. 87 straipsnį), gali būti neįmanoma nustatyti ir potencialių pelno mokesčių už dividendus sumų, susijusių su šiomis dukterinėmis įmonėmis.

▼B

88 Ūkio subjektas nurodo visus su mokesčiais susijusius neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Pavyzdžiui, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti dėl neišspręstų ginčų su mokesčių institucija. Panašiai ir tada, kai mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų pakeitimai priimami ar paskelbiami ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, ūkio subjektas parodo reikšmingą šių pakeitimų poveikį savo ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtui ir įsipareigojimams (žr. 10-ąjį TAS *„Įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄*“*).

ĮSIGALIOJIMO DATA

89 Šis standartas taikomas 1998 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms, išskyrus atvejus, nurodytus 91 straipsnyje. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą finansinėms ataskaitoms, apimančioms laikotarpius, prasidedančius prieš 1998 m. sausio 1 d., ūkio subjektas turi nurodyti, kad jis taikė šį standartą vietoj 12-ojo TAS *„Pelno mokesčių apskaita“*, patvirtinto 1979 m.

90 Šis standartas pakeičia 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčių apskaita“*, patvirtintą 1979 m.

91 52A, 52B, 65A straipsniai, 81 straipsnio i punktas, 82A, 87A, 87B, 87C straipsniai taikomi metinėms finansinėms ataskaitoms, o 3 ir 50 straipsniai netaikomi metinėms finansinėms ataskaitoms [1] ataskaitinių laikotarpių, prasidedančių 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.

▼M5

92 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ir 81 straipsniai, panaikintas 61 straipsnis ir pridėti 61A, 62A ir 77A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

93 **68 straipsnis turi būti taikomas perspektyviai nuo 3-ojo TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstyto 2008 m.) įsigaliojimo datos iki atidėtųjų mokesčių turto, įgyto verslo jungimo metu, pripažinimo**.

94 Todėl ūkio subjektai neturi koreguoti ankstesnių verslo jungimų apskaitos, jeigu mokesčių nauda neatitiko atskiro pripažinimo kriterijų įsigijimo datą ir pripažįstama po įsigijimo datos, nebent nauda pripažįstama per vertinimo laikotarpį ir atsiranda dėl naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą. Kita pripažinta mokesčių nauda turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, ne pelno (nuostolių) ataskaitoje).

[1] 91 straipsnyje terminas „metinės finansinės ataskaitos“ vartojamas dėl aiškumo, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 89 straipsnyje minimos „finansinės ataskaitos“.

▼**M12**

95	**3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 21 ir 67 straipsniai, įtrauktas 32A straipsnis ir 81 straipsnio j ir k punktai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui**.

▼B

16-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti, kokia turėtų būti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos tvarka, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojai galėtų atskirti informaciją apie ūkio subjekto investicijas į nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ir šių investicijų pokyčius. Pagrindinės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos problemos yra turto pripažinimas, su juo siejamų balansinių verčių ir nudėvimųjų sumų, taip pat nuostolių dėl vertės sumažėjimo nustatymas.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitai, išskyrus tuos atvejus, kai kitame standarte reikalaujama arba leidžiama minėtą turtą apskaitoje pateikti kitaip.

3 Šis standartas netaikomas:

a) nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, kurie pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“* yra parduoti skirtas turtas;

b) su žemės ūkio veikla susijusiam biologiniam turtui (žr. 41-ąjį TAS *„Žemės ūkis“*);

c) tyrimo ir vertinimo turto pripažinimui ir įvertinimui (žr. 6-ąjį TFAS *„Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“*); arba

d) teisėms į mineralinius išteklius ir mineralinių išteklių (naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių) atsargas.

Tačiau šis standartas taikomas nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, naudojamiems plėsti ar eksploatuoti turtą, aprašytą b–d punktuose.

4 Pagal kitus standartus gali būti reikalaujama, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimas būtų atliekamas kitokiu būdu, negu pateikta šiame standarte. Pavyzdžiui, 17-ajame TAS *„Nuoma“* reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažindamas išsinuomotą nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus įvertintų su perdavimu susijusią riziką ir naudą. Tačiau tokiais atvejais kiti šio turto apskaitos aspektai, tarp jų ir nusidėvėjimas, nustatomi laikantis šio standarto reikalavimų.

▼M8

5 Ūkio subjektas, taikantis savikainos modelį investiciniam turtui pagal 40-ąjį TAS „*Investicinis turtas*“, turi taikyti savikainos modelį, pateikiamą šiame standarte.

▼B

APIBRĖŽIMAI

6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, atėmus bet kokį sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

▼B

Savikaina – sumokėta pinigų, pinigų ekvivalentų suma ar kitokio mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, minėtam turtui priskiriama jį pirmą kartą registruojant apskaitoje pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ojo TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, atėmus iš jos likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką.

Konkrečiam ūkio subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – tai materialus turtas, kuris:

a) laikomas prekių gamybos ar paslaugų tiekimo, nuomos ar administraciniams tikslams; ir

b) ketinamas naudoti ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį.

▼M8

Atsiperkamoji vertė - turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė (didesnioji iš jų).

▼B

Turto likvidacinė vertė - įvertinta suma, kurią ūkio subjektas gautų perleisdamas turtą, atėmus įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokios tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti;

b) arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

PRIPAŽINIMAS

7 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina turi būti pripažįstama turtu tada ir tik tada, jeigu:

a) tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje iš to turto gaus ekonominės naudos; ir

b) turto savikaina gali būti patikimai įvertinta.

▼B

8 Atsarginės dalys ir priežiūros įrenginiai paprastai apskaitomi kaip atsargos, o sunaudoti pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Tačiau pagrindinės atsarginės dalys ir svarbiausi įrenginiai pripažįstami nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais, kai ūkio subjektas tikisi naudoti juos ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį. Taip pat, jeigu atsarginės dalys ir priežiūros įrenginiai gali būti naudojami tik su nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais, jie apskaitomi kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai.

9 Šiame standarte vertinimo matas, tinkamas tokiam pripažinimui, nenurodomas, t. y. kas priskiriama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniui. Todėl būtinas profesinis vertinimas dėl pripažinimo kriterijų taikymo šiam ūkio subjektui būdingomis aplinkybėmis. Gali būti tikslinga sujungti atskirus nereikšmingus straipsnius, pvz., šablonus, įrankius ir spaudimo formas, ir pripažinimo kriterijus taikyti jų bendrai vertei.

10 Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas įvertina visas su nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais susijusias išlaidas tada, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pirmines išlaidas, patirtas įsigyjant ar statant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetą, taip pat išlaidas, patiriamas vėliau papildant šį turtą, pakeičiant jo dalį ar atliekant jo priežiūrą.

Pirminės išlaidos

11 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įsigyjami saugumo ar gamtosaugos sumetimais. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimas nors tiesiogiai ir nedidina būsimos ekonominės naudos jokio kito turimo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų atžvilgiu, gali būti būtinas, kad ūkio subjektas apskritai gautų bet kokios būsimos ekonominės naudos iš kito savo turto. Toks nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti pripažinti turtu, nes jie suteikia ūkio subjektui galimybę iš susijusio turto gauti būsimos ekonominės naudos, kuri viršytų tą naudą, kurią ūkio subjektas būtų galėjęs gauti, jeigu minėtas turtas nebūtų buvęs įsigytas. Pavyzdžiui, cheminių medžiagų gamintojas, derindamasis prie gamtosaugos reikalavimų dėl pavojingų cheminių medžiagų gamybos ir laikymo, gali būti priverstas taikyti tam tikrus naujus cheminio apdorojimo procesus, todėl susijęs gamybinės įrangos patobulinimas pripažįstamas turtu, nes be jų ūkio subjektas negali gaminti ir parduoti cheminių medžiagų. Tačiau dėl to atsiradusi šio ir susijusio turto balansinė vertė turi būti nuolat peržiūrima tikrinant galimą vertės sumažėjimą pagal 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

Vėlesnės išlaidos

12 Taikydamas 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės ūkio subjektas kasdienių šio turto priežiūros išlaidų neprideda. Tokios išlaidos pripažįstamos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tada, kai jos patiriamos. Kasdienės priežiūros išlaidos visų pirma yra darbo ir suvartojamų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti išlaidas smulkioms dalims. Tokių išlaidų paskirtis dažnai apibūdinama kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų „remonto ir eksploatacinės sąnaudos“.

▼B

13 Kai kurias nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis gali tekti nuolat keisti. Pavyzdžiui, aukštakrosnę gali tekti iš naujo iškloti praėjus nustatytam naudojimo valandų skaičiui, lėktuvo interjero detales – sėdynes ir pan. – gali tekti keisti keletą kartų per lėktuvo naudojimo laiką. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetai taip pat gali būti įgyjami dėl to, kad tokie pakeitimai rečiau kartotųsi (pvz., pastato vidinių sienų keitimas) arba apskritai nebūtų reikalingi. Pagal 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės ūkio subjektas prideda minėtų dalių pakeitimų išlaidas tada, kai jos patiriamos, jeigu atitinka pripažinimo kriterijus. Keičiamų dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas remiantis šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatomis (žr. 67–72 straipsnius).

14 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (pavyzdžiui, lėktuvų) tolesnio eksploatavimo būtina sąlyga gali būti reguliarūs nuodugnūs patikrinimai, ieškant gedimų, nepaisant to, ar keičiamos tam tikros šio turto dalys. Kiekvieną kartą, atliekant nuodugnų patikrinimą, jo išlaidos pridedamos prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės kaip dalių keitimo išlaidos, jeigu atitinka tokio pripažinimo kriterijai. Bet kokių likusių ankstesnio patikrinimo išlaidų balansinių verčių (atskirtos nuo materialių dalių) pripažinimas nutraukiamas. Tai turi būti padaryta neatsižvelgiant į tai, ar ankstesnio patikrinimo išlaidos buvo nustatytos atitinkamo turto įsigijimo arba statybos (gamybos) sandorio metu. Jei tai būtina, įvertintomis panašių patikrinimų išlaidomis ateityje gali būti remiamasi kaip požymiu nustatant, kokia buvo esamo tikrinamo komponento kaina buvo tada, kai turtas buvo įsigytas arba pastatytas (pagamintas).

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

15 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, atitinkantys turto pripažinimo kriterijus, turi būti vertinami remiantis įsigijimo savikaina.

Savikainos elementai

16 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina apima:

a) jo pirkimo kainą, įskaičiuojant importo mokestį ir negrąžintinus įsigijimo mokesčius, prieš tai atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas;

b) bet kokias išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto pristatymui į vietą ir būtinam parengimui veikti, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu;

c) išlaidų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu, pirminį įvertinimą, dėl kurių ūkio subjektas buvo įsipareigojęs tada, kai šį turtą įsigijo, arba po naudojimosi juo tam tikrą laiką kitais nei prekių kūrimo tikslais.

17 Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išmokų darbuotojams išlaidos (kaip apibrėžiama 19-ajame TAS *„Išmokos darbuotojams“*), tiesiogiai kylančios dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto statybos (gamybos) arba įsigijimo;

b) šio turto buvimo vietos paruošimo išlaidos;

c) pirminės atgabenimo ir atitinkamos priežiūros išlaidos;

▼B

d) instaliavimo ir surinkimo išlaidos;

e) išlaidos, skirtos testavimui, ar turtas tinkamai veikia, atėmus grynąsias pajamas gautas iš bet kokio turto, atsiradusio ruošiant turto buvimo vietą ir parengiant jį naudoti, pardavimo (pvz., įrenginių testavimo bandinių); ir

f) atlygis specialistams.

18 Ūkio subjektas taiko 2-ąjį TAS *„Atsargos“* įsipareigojimų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu, taip pat vietos, kurioje šis turto vienetas buvo, sutvarkymu, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria per konkretų ataskaitinį laikotarpį naudodamas turtą to laikotarpio prekėms kurti. Įsipareigojimai dėl išlaidų, apskaitomų pagal 2-ąjį arba 16-ąjį TAS, pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*.

19 Išlaidų, nepriskiriamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainai, pavyzdžiai:

a) naujo padalinio atidarymo išlaidos;

b) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

c) verslo pradžios naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų apmokymo išlaidas); ir

d) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

20 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo išlaidų pripažinimas balansinėje vertėje nutraukiamas tada, kai turtas yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jo naudojimui vadovybės numatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant arba perkeliant į kitą vietą šį turtą, neįtraukiamos į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

a) išlaidos, patiriamos tada, kai turtas, rengiamas naudoti vadovybės numatomu būdu arba yra naudojamas ne visu pajėgumu;

b) pirminiai eksploatacijos nuostoliai, patiriami tol, kol, pvz., išauga šio turto gaminamos produkcijos paklausa; ir

c) išlaidos, susijusios su visos arba dalies ūkio subjekto veiklos perkėlimu arba reorganizavimu.

21 Tam tikra veikla kartais atsiranda dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto statybos (gamybos) arba plėtros, tačiau ji nėra būtina turtui atgabenti į jo būsimą vietą ir sudaryti atitinkamas sąlygas jam naudoti vadovybės numatytu būdu. Tokia atsitiktinė veikla gali atsirasti, pavyzdžiui, pradedant statybą (gamybą) ar plėtrą arba jų metu. Pavyzdžiui, pajamos gali būti uždirbamos naudojant statybų teritoriją kaip mašinų stovėjimo aikštelę tol, kol statybos bus pradėtos. Kadangi ši atsitiktinė veikla nėra būtina atgabenti turtui į jo būsimą vietą arba sudaryti tinkamas sąlygas jo naudojimui vadovybės numatytu būdu, dėl tokios atsitiktinės veiklos atsiradusios pajamos ir susijusios sąnaudos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais ir įtraukiamos į atitinkamus pajamų ir sąnaudų straipsnius.

▼B

22 Savo jėgomis statomo turto savikaina nustatoma tais pačiais principais kaip ir įsigyjant turtą. Jeigu ūkio subjektas gamina panašų turtą, kuris bus parduotas įprastinės veiklos metu, tokio turto savikaina paprastai yra tokia pati kaip ir atsargų pagaminimo, numatant jį parduoti, savikaina (žr. 2-ąjį TAS). Dėl to ją nustatant eliminuojamas bet koks galimas vidaus pelnas. Taip pat ir viršijančių normas iššvaistytų medžiagų, darbo arba kitų išteklių kiekių, susidariusių statant turtą savo jėgomis, išlaidos neįtraukiamos į turto savikainą. 23-iasis TAS *„Skolinimosi išlaidos“* nustato palūkanų pripažinimo kriterijus, kuriuos reikia atitikti, kad palūkanų išlaidos galėtų būti pripažįstamos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės dalimi.

Savikainos nustatymas

▼M1

23 *Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų* savikaina yra piniginės kainos ekvivalentas pripažinimo dieną. Jei mokėjimas atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, skirtumas tarp piniginės kainos ekvivalento ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu, išskyrus tuos atvejus, kai jis kapitalizuojamas pagal 23-ąjį TAS.

▼B

24 Vienas ar keletas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetų gali būti įsigyjami mainais į nepiniginį turtą ar į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau minimi nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina yra vertinama tikrąja verte, išskyrus tą atvejį, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) negalima patikimai įvertinti nei gaunamo, nei perduodamo turto tikrosios vertės. Įsigyjamas turto vienetas vertinamas šiuo būdu net tada, kai ūkio subjektas negali nedelsiant nutraukti perduoto turto pripažinimo. Jeigu įsigyjamas turto vienetas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama perduodamo turto balansine verte.

25 Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) gaunamo turto pinigų srautų pobūdis (rizika, pasiskirstymas per tam tikrą laiką ir suma) skiriasi nuo perduodamo turto pinigų srautų pobūdžio; arba

b) konkrečiam ūkio subjektui priskiriamos veiklos dalies vertė veikiama sandorio keičiasi dėl atliekamų mainų; ir

c) ir a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultato aiškumui gali net neprireikti tikslių ūkio subjekto apskaičiavimų.

▼B

26 Turto, su kuriuo panašūs rinkos sandoriai neatliekami, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jei: a) kintamumas pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų ribose nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų (tam tikrose ribose) kitimo tikimybė gali būti pagrįstai įvertinta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gaunamo arba perduodamo turto tikrąją vertę, tai gaunamo turto savikaina nustatoma pagal perduodamo turto tikrąją vertę, išskyrus tą atvejį, kai gaunamo turto tikroji vertė yra tikslesnė.

27 Finansinės nuomos būdu išsinuomoto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių vieneto savikaina nustatoma remiantis 17-uoju TAS.

28 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių balansinę vertę gali sumažinti vyriausybės dotacijos pagal 20-ąjį TAS *„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“*.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

29 Ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikyti 30 straipsnyje apibūdintą savikainos metodą, ar 31 straipsnyje pateiktą perkainojimo metodą, ir turi taikyti pasirinktą politiką visai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių grupei.

Savikainos metodas

30 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai po jų pripažinimo turtu turi būti apskaitomi savikaina, atimant bet kokį sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius turto vertės sumažėjimo nuostolius.

Perkainojimo metodas

31 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai po jų pripažinimo turtu, jeigu jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, turi būti apskaitomi perskaičiuota suma, kuri yra jo tikroji vertė perkainojimo dieną, atimant bet kokį vėlesnį sukauptą nusidėvėjimą ir vėlesnius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojimas turi būti atliekamas pakankamai reguliariai, kad būtų užtikrinta, jog balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo tos, kuri būtų buvusi nustatyta remiantis tikrąja verte ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ dieną.

32 Žemės ir pastatų tikroji vertė paprastai nustatoma pagal rinkos požymius, kuriuos paprastai įvertina profesionalūs vertintojai. Gamybinės įrangos ir įrenginių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nustatoma įvertinimo būdu.

33 Jeigu dėl specifinio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pobūdžio arba todėl, kad toks turtas retai parduodamas (išskyrus pardavimą kartu su visu veiklą tęsiančiu ūkio subjektu) ir rinkos duomenimis pagrįstų įrodymų apie tikrąją vertę nėra, ūkio subjektui gali tekti įvertinti tikrąją vertę remiantis pajamų arba likutinės atsiperkamosios vertės principu.

▼B

34 Vertės perskaičiavimo dažnumas priklauso nuo perskaičiuojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikrosios vertės pasikeitimų. Jeigu perskaičiuojamo turto tikroji vertė reikšmingai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtina atlikti perskaičiavimą. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė gali reikšmingai ir dažnai kisti, todėl būtina juos perskaičiuoti kiekvienais ataskaitiniais metais. Taip dažnai perskaičiuoti nebūtina tų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių tikrosios vertės pasikeitimai yra neryškūs. Dėl to perkainoti kiekvieną turto grupę gali reikėti tik kas trejus ar penkerius metus.

35 Kai perkainojamas nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, bet koks sukauptas nusidėvėjimas perkainojimo dieną yra apskaitomas vienu iš šių būdų:

a) proporcingai koreguojama šio turto pasikeitusi bendra balansinė vertė taip, kad turto balansinė vertė po perkainojimo būtų lygi jo perkainojimo sumai. Šis metodas dažnai naudojamas, kai turtas perkainojamas remiantis jo likutinės atkuriamosios vertės koeficientu;

b) arba atimama iš turto bendros balansinės vertės ir grynosios vertės, pakoreguotos iki turto perkainotos vertės. Šis metodas dažnai taikomas pastatams.

Koregavimo suma, susidaranti pakartotinio sukaupto nusidėvėjimo nustatymo arba jo eliminavimo atveju, sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaitomą pagal 39 ir 40 straipsnius.

36 Jeigu nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai perkainojami, turi būti perkainojama ir visos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupės, kuriai tas turtas priklauso, vertė.

37 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo ūkio subjekto veikloje turto vienetų grupė. Žemiau pateikiami atskirų grupių pavyzdžiai:

a) žemė;

b) žemė ir pastatai;

c) mašinos;

d) laivai;

e) lėktuvai;

f) automobiliai;

g) baldai ir apdaila; ir

h) biuro įranga.

38 Vienai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupei priklausantis turtas perkainojamas kartu, kad būtų išvengta atrankinio vertės perkainojimo, išlaidų ir verčių, nustatytų skirtingomis datomis, neatitikimo finansinėse ataskaitose. Tačiau turto grupė gali būti perkainojama etapais, jeigu perkainojimas bus baigtas per trumpą laiką ir vertė bus perskaičiuojama nuolat.

▼B

►M5 39 Jei dėl perkainojimo padidėjo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi, kaupiama nuosavybėje ir vadinama pelnu dėl perkainojimo. ◄ Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pelno (nuostolių) ataskaitoje tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelno (nuotolių) ataskaitoje.

40 Jeigu dėl perkainojimo sumažėjo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais. ►M5 Tačiau sumažėjimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi toks, kuris neviršija užfiksuotos to turto pelno dėl perkainojimo sumos. Sumažėjimas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumažina nuosavybėje sukauptą sumą, kuri vadinama pelnu dėl perkainojimo. ◄

41 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo pelnas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, kai nutraukiamas šio turto pripažinimas. Tai gali apimti viso perkainojimo pelno arba jo dalies perkėlimą, kai turtas yra nebenaudojamas arba perleidžiamas. Tačiau dalis perkainojimo pelno gali būti perkeliama, nors ūkio subjektas tebenaudoja turtą. Tokiu atveju perkelto pelno suma būtų skirtumas tarp nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal perkainoto turto balansinę vertę, ir nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal pradinę turto savikainą. Skirtumo perkėlimai iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje nerodomi.

42 Pelno mokesčių poveikis (jei toks yra), atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės perkainojimo, pripažįstamas ir pateikiamas pagal 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*.

Nusidėvėjimas

43 Kiekviena nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis, kurios savikaina yra reikšminga bendros šio turto savikainos atžvilgiu, turi būti nudėvima atskirai.

▼M12

44 Ūkio subjektas iš pradžių pripažintą visą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų sumą paskirsto reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą apskaito atskirai. Pavyzdžiui, lėktuvo karkaso ir variklių nusidėvėjimą geriau apskaityti atskirai, nežiūrint to, ar lėktuvas yra nuosavybė, ar finansinės nuomos objektas. Panašiai, jei ūkio subjektas įsigyja nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų veiklos nuomos sąlygomis ir yra nuomotojas, gali būti tinkama atskirai nuvertinti išlaidose parodytas objekto, kuris priskirtinas palankioms arba nepalankioms nuomos sąlygoms, susijusioms su rinkos sąlygomis, sumas.

▼B

45 Reikšmingos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas gali būti toks pats, kaip ir kitos to paties turto reikšmingos dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas. Tokios dalys gali būti grupuojamos nustatant jų nusidėvėjimo dydį.

46 Jeigu ūkio subjektas apskaito atskirai tam tikrų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalių nusidėvėjimą, jis atskirai apskaito ir turto likučio nusidėvėjimą. Šį likutį sudaro turto dalys, kurios atskirai nėra reikšmingos. Jeigu ūkio subjekto lūkesčiai šių dalių atžvilgiu yra skirtingi, gali būti reikalingi apvalinimo būdai, kad likučio nusidėvėjimo apskaita teisingai parodytų jo dalių vartojimo modelį ir (ar) naudingą tarnavimo laiką.

▼B

47 Ūkio subjektas gali nuspręsti turto dalių, kurių savikaina nėra reikšminga visos turto savikainos atžvilgiu, nusidėvėjimą apskaityti atskirai.

48 Nusidėvėjimo dydis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejį, kai jis įtraukiamas į kito turto balansinę vertę.

49 Nusidėvėjimo sumos per ataskaitinį laikotarpį paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais. Tačiau kartais būsimoji turto ekonominė nauda sunaudojama gaminant kitą turtą. Tokiu atveju nusidėvėjimo suma sudaro to, kito, turto savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybinių pastatų ir įrenginių nusidėvėjimas įtraukiamas į atsargų perdirbimo išlaidas (žr. 2-ąjį TAS). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, naudojamų plėtrai, nusidėvėjimas gali būti įtrauktas į nematerialiojo turto savikainą, pripažįstamą pagal 38-ąjį TAS *„Nematerialusis turtas“*.

Nudėvimoji suma ir nusidėvėjimo laikotarpis

50 Nudėvimoji turto suma turi būti sistemingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką.

51 Turto likvidacinė vertė ir naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje ir, jeigu lūkesčiai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, toks pokytis (pokyčiai) turi būti apskaitomas kaip apskaitinių įvertinimų keitimas pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

52 Nusidėvėjimas pripažįstamas netgi tada, kai turto tikroji vertė viršija jo balansinę vertę, tačiau kol turto likvidacinė vertė dar neviršija jo vertės. Turto remontas ir techninė priežiūra nepanaikina būtinybės apskaityti jo nusidėvėjimą.

53 Turto nudėvimoji suma nustatoma tik atėmus jo likvidacinę vertę. Praktiniu požiūriu turto likvidacinė vertė dažnai yra nereikšminga ir todėl nesvarbi skaičiuojant nudėvimąją sumą.

54 Turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios jo balansinei vertei ar didesnės už ją. Jei taip yra, turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas iki to laiko, kol jo likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, mažesnės už turto balansinę vertę.

55 Turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti tada, kai šis turtas yra parengtas naudojimui, t .y. kai jis yra toje vietoje ir jam sudarytos tokios sąlygos, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Turto nusidėvėjimas nustojamas skaičiuoti ankstesnę iš šių datų: datą, kada turtas yra priskiriamas laikomam parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamo turto grupę kaip parduoti skirtas turtas) pagal 5-ąjį TFAS ir datą, kai turto pripažinimas nutraukiamas. Todėl nusidėvėjimo skaičiavimas tęsiamas ir tada, kai turtas tampa nenaudingas ar nustojamas aktyviai naudoti, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau pagal naudojamus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, kai gamyba nevyksta, nusidėvėjimo dydis gali būti lygus nuliui.

▼B

56 Su turtu susijusi būsimoji ekonominė nauda dažniausiai suvartojama ūkio subjektui naudojant tą turtą. Tačiau kiti veiksniai, pvz., techninis arba komercinis senėjimas ir dėvėjimasis, kol turtas nenaudojamas, dažnai sukelia ekonominės naudos, kurios buvo galima gauti iš turto, sumažėjimą. Dėl šios priežasties nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstyti visi šie veiksniai:

a) bendras tikėtinas turto panaudojimas. Bendras panaudojimas nustatomas remiantis turto tikėtinu pajėgumu arba fiziniu galingumu;

b) tikėtinas fizinis dėvėjimasis, priklausantis nuo darbo veiksnių, pvz., pamainų, per kurias šis turtas turi būti naudojamas, skaičiaus; remonto ir priežiūros programos, turto priežiūros ir apsaugos jo nenaudojant;

c) techninis arba komercinis senėjimas dėl gamybos pasikeitimo ar tobulėjimo, dėl prekių ar paslaugų, susijusių su to turto naudojimu, paklausos rinkoje pasikeitimo;

d) teisiniai ar panašūs to turto naudojimo apribojimai, pavyzdžiui, susijusių nuomos sutarčių terminų pabaiga.

57 Turto naudingo tarnavimo laikas apibrėžiamas remiantis tikėtinu turto naudingumu ūkio subjektui. Ūkio subjektas savo turto valdymo politikoje gali numatyti turto perleidimą po numatyto laiko ar suvartojus tam tikrą turto būsimos ekonominės naudos dalį. Dėl to turto naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis už jo ekonominį gyvavimą. Turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo sprendimų, paremtų ūkio subjekto patirtimi, susijusia su panašiu turtu.

58 Žemė ir pastatai yra atskiras turtas ir apskaitomi skirtingai, net jeigu jie įsigyti kartu. Su tam tikromis išimtimis (pvz., karjerais ir vietomis, naudojamomis atliekų užkasimui) žemė turi neribotą naudingo tarnavimo laiką, todėl nėra nudėvima. Pastatai turi ribotą naudingo tarnavimo laiką ir todėl yra nudėvimas turtas. Žemės, ant kurios stovi pastatas, vertės padidėjimas neturi įtakos pastato nudėvimai sumai.

59 Jeigu žemės savikaina apima ardymo, pašalinimo ir sutvarkymo darbų sąnaudas toje vietoje, šios žemės turto savikainos dalies nusidėvėjimas yra skaičiuojamas per tą ataskaitinį laikotarpį, kada buvo gaunama su tomis sąnaudomis susijusi nauda. Kai kuriais atvejais pati žemė turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, ir jos nusidėvėjimas skaičiuojamas atspindint iš jos gaunamą naudą.

Nusidėvėjimo metodas

60 Taikomas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti metodą, kuriuo remdamasis ūkio subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą.

61 Nusidėvėjimo metodas, taikomas turto grupei, turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje, ir, jeigu pastebimas reikšmingas su tuo turtu susijusios laukiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo pasikeitimas, metodas turi būti pakeistas taip, kad atspindėtų pasikeitusį suvartojimą. Toks pasikeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

▼B

62 Turto nudėvimajai sumai nuosekliai paskirstyti per to turto naudingo tarnavimo laiką gali būti taikomi labai įvairūs nusidėvėjimo metodai. Tarp jų yra tiesinis metodas, likučio mažėjimo metodas ir produkcijos vienetų metodas. Tiesinis nusidėvėjimo metodas sąlygoja pastovų nusidėvėjimo dydį per naudingo tarnavimo laiką, jeigu turto likvidacinė vertė nesikeičia. Taikant likučio mažėjimo metodą, nusidėvėjimo dydis mažėja per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Taikant produkcijos vienetų metodą gaunamas dydis, paremtas tikėtinu naudojimu arba to naudojimo rezultatais. Ūkio subjektas pasirenka metodą, kuris tiksliausiai atspindi numatytą būsimos su turtu susijusios ekonominės naudos suvartojimo modelį. Šis metodas nuosekliai taikomas nuo ataskaitinio laikotarpio iki ataskaitinio laikotarpio, išskyrus tą atvejį, kai pasikeičia numatytas būsimosios ekonominės naudos suvartojimo būdas.

Vertės sumažėjimas

63 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*. Šiame standarte paaiškinama, kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją sumą ir kada pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius arba panaikinti jo pripažinimą.

64 (Panaikinta)

Vertės sumažėjimo kompensavimas

65 Kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo ar kurie buvo prarasti ar atiduoti, turi būti įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji gaunama.

66 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas ar jos praradimas, taip pat susiję reikalavimai trečiosioms šalims tai kompensuoti ar šių trečiųjų šalių kompensaciniai mokėjimai, be to, visi vėlesni naujo turto, pakeisiančio prarastą ar sumažėjusios vertės turtą, įsigijimas ar statyba (gamyba) yra atskiri ekonominiai įvykiai ir apskaitomi atskirai taip, kaip nurodyta toliau:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;

b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių naudojimas baigiamas ar kurie yra perleidžiami, pripažinimo nutraukimas nustatomas šiame standarte;

c) trečiųjų šalių kompensacija už nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo, kurie buvo prarasti ar perduoti, įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji gaunama; ir

d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kuris atstatomas, perkamas ar statomas kaip buvusįjį pakeičiantis turtas, savikaina nustatoma pagal šio standarto nuorodas.

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

67 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės pripažinimas turi būti nutraukiamas:

a) jį perleidžiant; arba

b) kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.

▼B

68 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pripažinimo nutraukimo, turi būti pripažįstami tada, kai nutraukiamas turto pripažinimas (išskyrus tą atvejį, kai pardavimo ir atgalinės nuomos atveju pagal 17-ąjį TAS reikalaujama kitaip). Iš to gaunamas pelnas neturi būti laikomas pajamomis. Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.

▼M8

68A Tačiau ūkio subjektas, kuris vykdydamas įprastą veiklą reguliariai parduoda nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius, kurie buvo skirti nuomoti kitiems, turi perkelti tokį turtą į atsargas jų balansine verte, kai toks turtas nebenuomojamas ir tampa skirtas parduoti. Įplaukos iš tokio turto pardavimo pripažįstamos pajamomis pagal 18-ąjį TAS „*Pajamos*“. 5-asis TFAS netaikomas, kai turtas, skirtas parduoti vykdant įprastą veiklą, perkeliamas į atsargas.

69 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių perleidimo būdai gali būti įvairūs (pavyzdžiui, pardavimas, finansinė nuoma ar dovanojimas). Nustatydamas turto perleidimo datą ūkio subjektas taiko 18-ojo TAS kriterijus, taikomus pripažįstant pajamas iš prekių pardavimo. Kai perleidžiama parduodant ir atgalinės nuomos būdu, taikomas 17-asis TAS.

▼B

70 Jeigu ūkio subjektas pagal 7 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių balansinę vertę įtraukia turto dalies pakeitimo išlaidas, tada jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę nežiūrint to, ar pakeistosios dalies nusidėvėjimas buvo apskaitomas atskirai. Jei yra neįmanoma nustatyti keičiamos dalies balansinę vertę, ūkio subjektas gali taikyti pakeitimo savikainą kaip nuorodą į tai, kokia buvo minėtos dalies savikaina jos įsigijimo ar pastatymo metu.

71 Pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo įplaukų (jei tokių yra) ir to turto balansinės vertės.

72 Perleidus nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrenginius, gautina suma iš pradžių pripažįstama tikrąja verte. Jeigu mokėjimas už turtą atidedamas, gautoji suma iš pradžių pripažįstama suma, kuri yra kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios gautos sumos ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pagal 18-ąjį TAS pripažįstamas palūkanų pajamomis atspindint faktinį gautinos sumos pelningumą.

ATSKLEIDIMAS

73 Kiekvienos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių grupės finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiami:

a) vertinimo pagrindai, taikomi nustatant bendrą balansinę vertę;

b) taikomus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus;

c) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas;

d) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje; ir

e) balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, parodant:

i) papildymus;

▼B

ii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

iii) įsigijimus sujungus verslą;

iv) padidėjimą ar sumažėjimą, susidarančius dėl perkainojimų pagal 31, 39 ir 40 straipsnius, ir vertės sumažėjimo nuostolius, ►M5 pripažįstamus ar paverčiamus kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ pagal 36-ąjį TAS;

v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąjį TAS;

vi) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 36-ąjį TAS;

vii) nusidėvėjimą;

viii) grynąjį valiutų keitimo skirtumą, atsirandantį perskaičiuojant finansines ataskaitas iš funkcinės valiutos į kitą pateikimo valiutą, įskaitant užsienyje veikiančio ūkio subjekto valiutos perskaičiavimą finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta; ir

ix) kitus pasikeitimus.

74 Finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama:

a) nuosavybės teisių apribojimo, taip pat nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikomų įsipareigojimų garantu, buvimo faktas ir sumos;

b) išlaidų suma, pripažinta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansine verte šio turto statybos (gamybos) metu;

c) sutartinių įsipareigojimų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo kiekiai; ir

d) jeigu tai ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ nepateikiama atskirai, iš trečiųjų šalių gautinų kompensacijų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo, praradimo ar perdavimo suma, kuri įtraukta į pelną arba nuostolius.

75 Nusidėvėjimo metodo pasirinkimas ir turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo atitinkamų sprendimų. Dėl to taikytų metodų ir įvertinto naudingo tarnavimo laiko ar nusidėvėjimo normų pateikimas suteikia finansinių ataskaitų vartotojams informacijos apie vadovybės pasirenkamą politiką, todėl jie gali palyginti šį ūkio subjektą su kitais. Dėl panašių priežasčių būtina nurodyti:

a) nusidėvėjimą per ataskaitinį laikotarpį, nežiūrint to, ar jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ar kito turto savikainos dalimi; ir

b) sukauptą nusidėvėjimą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

76 Remdamasis 8-uoju TAS, ūkio subjektas atskleidžia apskaitinio įvertinimo keitimo, turinčio įtakos ataskaitiniam laikotarpiui ar, kaip numatoma, turėsiančio įtakos būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir poveikį. Tokios informacijos pateikimas apie nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus gali būti sąlygojamas įvertinimų keitimo šių verčių atžvilgiu:

a) likvidacinės vertės;

b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įvertintų išmontavimo, pašalinimo ar atstatymo išlaidų;

c) naudingo tarnavimo laiko; ir

d) nusidėvėjimo metodų.

▼B

77 Jeigu nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai yra nurodomi jų perkainojimo sumomis, turi būti pateikiama tokia informacija:

a) perkainojimo data;

b) ar perkainojant dalyvavo nepriklausomas vertintojas;

c) turto tikrosioms vertėms nustatyti taikyti metodai ir reikšmingos prielaidos;

d) mastas, kuriuo turto tikrosios vertės buvo nustatytos tiesiogiai remiantis stebimomis aktyviosios rinkos kainomis, naujausiais rinkos nepriklausomų šalių sandoriais, ar įvertintos remiantis kitais vertinimo būdais;

e) kiekvienos perkainotos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu turtas būtų buvęs apskaitomas savikainos metodu; ir

f) perkainojimo pelnas, rodantis pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį, ir bet kokie likučio paskirstymo akcininkams apribojimai.

78 Ūkio subjektas, papildydamas 73 straipsnio e punkto iv–vi papunkčių reikalaujamą informaciją, pateikia informaciją apie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąjį TAS.

79 Be to, finansinių ataskaitų vartotojų reikmėms gali būti naudinga ir tokia informacija:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikinai nenaudojamų veikloje, balansinė vertė;

b) bet kokio visiškai nudėvėto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurie vis dar naudojami, bendra balansinė vertė;

c) balansinė nenaudojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, nepriskirtų turtui, skirtam parduoti, vertė pagal 5-ąjį TFAS; ir

d) kai naudojamas savikainos metodas – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė, jeigu ji reikšmingai skiriasi nuo balansinės vertės.

Todėl rekomenduojama ūkio subjektams pateikti šias sumas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

80 24–26 straipsnių reikalavimai dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, įsigytų sudarius turto mainų sandorį, pradinio įvertinimo turi būti taikomi perspektyviai tik būsimiems sandoriams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

81 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

81A 3 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 6-ąjį TFAS *„Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“* ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, šiuos pataisymus jis turi taikyti tą patį ataskaitinį laikotarpį.

▼M5

81B 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 39, 40 straipsniai ir 73 straipsnio e punkto iv papunktis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

81C 3-uoju TFAS *Verslo jungimai* (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 44 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

81D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 6 ir 69 straipsniai ir įterptas 68A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti susijusias 7-ojo TAS „*Pinigų srautų ataskaita*“ pataisas.

81E 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 5 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau, jei ūkio subjektas kartu taiko 40-ojo TAS 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ir 85B straipsnių pataisas. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

82 Šis standartas pakeičia 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (persvarstytą 1998 m.).

83 Šis standartas pakeičia toliau nurodytus aiškinimus:

a) NAK 6-asis aiškinimas *„Turimos programinės įrangos modifikavimo išlaidos“*;

b) NAK 14-asis aiškinimas „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Vertės sumažėjimo ar turto praradimo kompensavimas*“; ir

c) NAK 23-asis aiškinimas *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Pagrindinės techninės apžiūros arba kapitalinio remonto sąnaudos“*.

▼B

17-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nuoma“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti nuomininkams ir nuomotojams tinkamą apskaitos politiką ir informacijos pateikimą apie nuomą.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas visų nuomos rūšių apskaitai, išskyrus:

a) nuomą, skirtą naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių paieškai ar naudojimui; ir

b) licencijų sutartis dėl vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių.

Šis standartas neturi būti taikomas kaip vertinimo pagrindas tokiam turtui:

a) nuomininkų laikomam turtui, apskaitomam kaip investicinis turtas (žr. 40-ąjį TAS *„Investicinis turtas“*);

b) *i*nvesticiniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 40-ąjį TAS);

c) biologiniam turtui, nuomininkų laikomam pagal finansinės nuomos sutartis (žr. 41-ąjį TAS, „Žemės ūkis“); arba

d) biologiniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 41-ąjį *TAS)*.

3 Šis standartas taikomas sutartims, pagal kurias perduodama teisė naudotis turtu, net jeigu tokio turto naudojimui ar priežiūrai reikalingos specialios nuomotojo paslaugos. Šis standartas netaikomas paslaugų teikimo sutartims, kuriomis vienos šalies turto naudojimo teisė neperduodama kitai.

APIBRĖŽIMAI

4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Nuoma – sutartis, pagal kurią nuomotojas už vieną įmoką ar keletą įmokų suteikia nuomininkui teisę sutartą laikotarpį naudotis turtu.

Finansinė nuoma – nuoma, kuria perleidžiama iš esmės visa su turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Turto nuosavybės teisė vėliau gali būti perleidžiama arba neperleidžiama.

Veiklos nuoma – nuoma, neįtraukiama į finansinės nuomos apibrėžimą.

Neatšaukiama nuoma – nuoma, galinti būti atšaukta tik:

a) jeigu atsiranda mažai tikėtinų neapibrėžtumų;

b) jeigu nuomotojas sutinka;

▼B

c) jeigu nuomininkas su tuo pačiu nuomotoju sudaro naują nuomos sutartį dėl to paties arba jam lygaus turto nuomos; arba

d) jeigu nuomininkas sumoka tokią papildomą sumą, kad nuo pat nuomos pradžios galima pagrįstai garantuoti, kad nuoma bus tęsiama.

Nuomos pradžia – nuomos sutarties sudarymo ar šalių įsipareigojimo laikytis pagrindinių nuomos nuostatų data (ankstesnioji iš jų). Šią dieną:

a) nuoma priskiriama veiklos ar finansinei nuomai; ir

b) finansinės nuomos atveju – nustatomos sumos, būsiančios pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje.

Nuomos laikotarpio pradžia – data, nuo kurios nuomininkui suteikiama teisė naudotis išsinuomotu turtu. Tai pirminio nuomos pripažinimo (t. y. turto, įsipareigojimų, iš nuomos gaunamų pajamų ar susidarančių sąnaudų pripažinimo) data.

Nuomos laikotarpis – neatšaukiamas laikotarpis, per kurį nuomininkas sutartimi yra įsipareigojęs nuomotis turtą, taip pat kiti vėlesni laikotarpiai, kada nuomininkas turi galimybę pratęsti turto nuomą (mokėdamas tolesnius nuomos mokesčius ar nemokėdamas jų), kai nuomos pradžioje yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas šia galimybe pasinaudos.

Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį – įmokos, kurias per nuomos laikotarpį moka nuomininkas arba kurias sumokėti gali būti pareikalauta (išskyrus neapibrėžtą nuomos mokestį, išlaidas paslaugoms ir mokesčiams, mokamas nuomotojo ir jam grąžintinas), kartu su:

a) bet kokiomis nuomininko arba su juo susijusios šalies garantuojamomis sumomis; arba

b) bet kokia nuomotojo turto likvidacine verte, kurią jam garantuoja:

i) nuomininkas;

ii) su nuomininku susijusi šalis; arba

iii) su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi padengti šiuos garantuotus įsipareigojimus.

Tačiau, jeigu nuomininkas turi pasirinkimo teisę pirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota, tada minimalios įmokos pagal nuomos sutartį apima minimalias įmokas, mokėtinas per nuomos laikotarpį iki numatomos galimo pirkimo įvykdymo datos, ir atsiskaitymo sumą, būtiną šiai pirkimo galimybei įgyvendinti.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

▼B

Ekonominio tarnavimo laikas yra vienas iš šių:

a) laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, turtą galės ekonomiškai naudoti vienas ar keli vartotojai; arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos iš turto tikisi gauti vienas ar daugiau vartotojų, skaičius.

Naudingo tarnavimo laikas – nuo nuomos laikotarpio pradžios likęs įvertintas (neapsiribojant nuomos laikotarpiu) laikas, per kurį ūkio subjektas tikisi suvartoti turto teikiamą ekonominę naudą.

Garantuota likvidacinė vertė yra:

a) nuomininko atžvilgiu – ta likvidacinės vertės dalis, kurią jis garantuoja arba kurią garantuoja su juo susijusi šalis (garantijos suma yra maksimali suma, kurią dėl kokio nors įvykio gali tekti mokėti); ir

b) nuomotojo atžvilgiu – likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti garantijos įsipareigojimus.

Negarantuota likvidacinė vertė – išnuomoto turto likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo nuomotojas nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja tik su nuomotoju susijusi šalis.

Pirminės tiesioginės išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos deryboms ir nuomos organizavimui, išskyrus tuos atvejus, kai tokias išlaidas patiria nuomotojai gamintojai arba nuomotojai tarpininkai.

Bendrosios investicijos į nuomą – bendra suma:

a) minimalių įmokų, gautinų nuomotojo pagal finansinės nuomos sutartį;

b) ir bet kokios nuomotojo kaupiamos negarantuotos likvidacinės vertės.

Grynosios investicijos į nuomą – bendrosios investicijos į nuomą diskontavus nuomos sutartyje numatytas palūkanas.

Neuždirbtos finansinės pajamos:

a) bendrųjų investicijų į nuomą; ir

b) grynųjų investicijų į nuomą skirtumas.

Nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma – diskonto norma, dėl kurios nuomos pradžioje: a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį ir b) negarantuotos likvidacinės vertės bendra dabartinė vertė turi būti lygi: i) išnuomoto turto tikrosios vertės ir ii) bet kokių nuomotojo pirminių tiesioginių išlaidų sumai.

Papildoma nuomininko skolinimosi palūkanų norma – palūkanų norma, kurią nuomininkas turėtų mokėti panašios nuomos atveju, arba, jeigu tokios normos neįmanoma nustatyti, palūkanų norma, su kuria nuomos pradžioje nuomininkas sutiktų skolindamasis, esant panašiam laikotarpiui ir panašioms garantijoms, lėšas, būtinas šiam turtui pirkti.

Neapibrėžtas nuomos mokestis – įmokų pagal nuomos sutartį dalis, kurios suma nėra fiksuota, o grindžiama būsimu kintamu veiksniu, nesusijusiu su laiku (pavyzdžiui, procentais nuo būsimo pardavimo, būsimo naudojimo suma, būsimų kainų indeksais, būsimomis rinkos palūkanų normomis).

▼B

5 Nuomos sutartyje arba įsipareigojime gali būti sąlyga, leidžianti koreguoti nuomos įmokas pasikeitus nuomojamo turto statybos ar įsigijimo savikainai ar esant kitokiems vertės ar išlaidų (pavyzdžiui, bendrųjų kainų lygių) pasikeitimams, taip pat pasikeitus nuomotojo patiriamoms nuomos finansavimo išlaidoms per laikotarpį nuo nuomos pradžios iki nuomos laikotarpio pradžios. Tokiu atveju šiame standarte laikoma, kad bet kuris iš minėtų pasikeitimų įvyko nuomos pradžioje.

6 Nuomos apibrėžimas apima turto nuomos sutartis, kuriose yra numatyta galimybė nuomininkui, įvykdžiusiam sutarties sąlygas, įsigyti nuosavybės teisę į tą turtą. Šios sutartys kartais vadinamos išperkamosios nuomos sutartimis.

NUOMOS KLASIFIKAVIMAS

7 Šiame standarte patvirtinta nuomos klasifikacija remiasi tuo, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas, ir kiek – nuomininkas. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų ar technologinio senėjimo, taip pat ekonominių sąlygų pasikeitimo pasekmes. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per turto naudingą tarnavimo laiką, ir pelnas, atsirandantis dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.

8 Nuoma pripažįstama finansine nuoma, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Nuoma pripažįstama veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda neperduodama.

9 Kadangi sandoris tarp nuomotojo ir nuomininko pagrįstas bendra abiejų šalių sutartimi, tikslinga naudoti pastovius apibrėžimus. Dėl skirtingo abiejų šalių apibrėžimų taikymo skirtingomis aplinkybėmis, tą pačią nuomą nuomotojas ir nuomininkas gali klasifikuoti skirtingai. Taip, pavyzdžiui, gali atsitikti, jeigu nuomotojas gauna naudą dėl likvidacinės vertės garantijos, kurią teikia su nuomininku nesusijusi šalis.

10 Kokia yra nuoma: finansinė ar veiklos, priklauso nuo sandorio esmės, o ne nuo sutarties formos ([1]). Situacijų, kai nuoma gali būti priskirta finansinei nuomai, pavyzdžiai:

a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuosavybės teisė;

b) nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota;

c) nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama;

d) nuomos pradžioje minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė bent apytiksliai prilygsta visai išnuomoto turto tikrajai vertei; ir

([1]) Taip pat žr. NAK–27-ąjį aiškinimą *„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“*.

▼B

e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.

11 Sąlygos, kurioms esant nuoma taip pat galėtų būti priskirta finansinei nuomai, yra šios:

a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl šio atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;

b) likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos nuolaidos, lygios didžiajai daliai pardavimo lėšų nuomos laikotarpio pabaigoje, pavidalu); ir

c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.

12 10 ir 11 straipsniuose pateikti pavyzdžiai ir sąlygos ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma laikoma veiklos nuoma. Pavyzdžiui, tokių yra atvejų, kada turto nuosavybė perduodama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygų tuometinei tikrajai turto vertei, ar kada yra mokami neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, dėl kurių iš esmės nuomininkui nepriklauso visa rizika ir nauda.

13 Nuoma klasifikuojama nuomos pradžioje. Jeigu bet kuriuo metu nuomininkas ir nuomotojas susitaria pakeisti nuomos sąlygas (neatnaujindami nuomos), kad pagal 7–12 straipsnių kriterijus nuoma būtų klasifikuojama kitaip, jeigu pakeistos sąlygos būtų galiojusios nuo nuomos pradžios – tai pakeistoji sutartis per savo galiojimo laikotarpį būtų laikoma nauja sutartimi. Tačiau tik įvertinimų keitimas (pavyzdžiui, išnuomoto turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės skaičiavimo keitimas) ar aplinkybių kaita (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

▼M22

_____

15A Kai nuoma apima žemės ir pastatų elementus, ūkio subjektas atskirai įvertina kiekvieno elemento grupavimą: ar tai finansinė, ar veiklos nuoma pagal 7–13 straipsnius. Nustatant, ar žemės elementas yra veiklos ar finansinė nuoma, svarbu atsižvelgti į tai, kad žemės ekonominio tarnavimo laikas neribojamas.

▼B

16 Kai būtina, minimalios įmokos, norint suklasifikuoti ir apskaityti žemės ir pastatų nuomą, pagal nuomos sutartį (įtraukiant bet kokias vienkartines išankstines įmokas) paskirstomos žemės ir pastatų dalims proporcingai nuomos teisių į žemės ir pastatų dalį santykinėms tikrosioms vertėms nuomos pradžioje. Jeigu nuomos įmokos negali būti patikimai paskirstytos šiems dviems elementams, visa nuoma pripažįstama finansine nuoma, išskyrus tą atvejį, kai yra aišku, kad abu elementai priklauso veiklos nuomai. Pastaruoju atveju visa nuoma pripažįstama kaip veiklos nuoma.

▼B

17 Nuomojant žemę ir pastatus, kai suma, kuri pirmiausiai būtų priskirta žemės daliai, pagal 20 straipsnį yra nereikšminga, tai žemė ir pastatai gali būti laikomi vienu vienetu ir priskiriami finansinei ar veiklos nuomai pagal 7–13 straipsnius. Tada pastatų ekonominis tarnavimo laikas vertinamas kaip viso išnuomoto turto ekonominis tarnavimo laikas.

18 Atskirai vertinti žemės ir pastatų dalis nėra būtina, jei nuomininkas žemę ir pastatų dalis pripažįsta investiciniu turtu pagal 40-ąjį TAS, taikydamas tikrosios vertės metodą. Tokiam įvertinimui tikslūs apskaičiavimai būtini tik tada, jeigu vienos ar abiejų dalių klasifikacija be to nepakankamai aiški.

19 Nuomininkas pagal veiklos nuomos sutartį išnuomotą nekilnojamojo turto dalį pagal 40-ąjį TAS gali pripažinti investiciniu turtu. Tokiu atveju ta nekilnojamojo turto dalis apskaitoma kaip finansinė nuoma, ir šiam pripažintam turtui papildomai taikomas tikrosios vertės metodas. Nuomininkas tokią nuomą turėtų apskaityti kaip finansinę nuomą, net jeigu vėlesnis įvykis pakeistų nuomininko dalies pobūdį taip, kad ši daugiau nebūtų priskiriama investiciniam turtui. Taip gali nutikti, jeigu, pavyzdžiui, nuomininkas:

a) nuomoja nekilnojamąjį turtą, kuris vėliau tampa savininko reikmėms naudojamu turtu, o jo tikroji vertė laikoma jo savikaina turto naudojimo pasikeitimo dieną; arba

b) suteikia subnuomą, pagal kurią nesusijusiai trečiajai šaliai perleidžiama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Tokią subnuomą nuomininkas apskaito kaip finansinę nuomą trečiajai šaliai, nors trečioji šalis šią nuomą gali apskaityti kaip veiklos nuomą.

NUOMA NUOMININKŲ FINANSINĖSE ATASKAITOSE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

20 Nuomos laikotarpio pradžioje finansinė nuoma nuomininkų ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi būti pripažįstama turtu ir įsipareigojimais tokiomis sumomis, kurios lygios išsinuomoto turto tikrajai vertei, arba, jeigu jos mažesnės, dabartinei minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertei. Visos šios vertės nustatomos nuomos pradžioje. Skaičiuojant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę, naudojama diskonto norma yra nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma, jeigu ją įmanoma nustatyti, o jeigu ne, – turi būti naudojama padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma. Bet kokios pirminės tiesioginės nuomininko išlaidos pridedamos prie turtu pripažintos sumos.

21 Sandoriai ir kiti įvykiai turi būti apskaitomi ir pateikiami ne tik pagal teisinę formą, bet ir pagal jų esmę ir ekonominę prasmę. Nors nuomos sutarties teisinė forma nustato, kad nuomininkas negali įgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju esmė ir ekonominė prasmė yra ta, kad nuomininkas didesnę šio turto ekonominio tarnavimo laiko dalį gauna išsinuomoto turto teikiamą ekonominę naudą, mainais įsipareigodamas už šią teisę mokėti sumą, nuomos pradžioje apytikriai lygią turto tikrajai vertei ir susijusius finansavimo mokesčius.

▼B

22 Jeigu tokie nuomos sandoriai neparodomi nuomininko ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, tai šio ūkio subjekto ekonominiai ištekliai ir įsipareigojimai yra nepakankamai atskleidžiami, taigi iškraipomi finansiniai duomenys. Todėl nuomininko ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ reikia pripažinti finansinę nuomą tiek kaip turtą, tiek kaip įsipareigojimą mokėti būsimąsias nuomos įmokas. Nuomos laikotarpio pradžioje turtas ir įsipareigojimas dėl būsimųjų nuomos įmokų yra pripažįstami ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ tokiomis pačiomis sumomis, neįskaičiuojant bet kokių pirminių tiesioginių nuomininko išlaidų, pridedamų prie turtu pripažįstamos sumos.

23 Neleidžiama finansinėse ataskaitose, pateikiant įsipareigojimus dėl išsinuomoto turto, atimti jų vertę iš išsinuomoto turto vertės. Jeigu pateikiant finansines ataskaitas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ skiriami trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai, analogiškai turi būti paskirstomi ir nuomos įsipareigojimai.

24 Dėl tam tikros nuomos veiklos, tokios kaip derybos ir nuomos susitarimo garantavimas, dažnai patiriama pradinių tiesioginių išlaidų. Nuomininko veiklos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinės nuomos veiklai, įskaitomos į pripažįstamą nuomojamo turto sumos dalį.

Vėlesnis vertinimas

25 Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį turi būti pateikiamos atitinkamai kaip finansavimo mokesčiai ir likusios įsipareigojimo dalies sumažinimas. Finansavimo mokesčiai turi būti paskirstomi per nuomos laikotarpius taip, kad sudarytų pastovią palūkanų normą kiekvieno laikotarpio likučiams. Neapibrėžtieji nuomos mokesčiai turi būti laikomi sąnaudomis jų atsiradimo laikotarpį.

26 Praktiškai paskirstant finansavimo mokesčius atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams per nuomos laikotarpį, apskaičiavimams supaprastinti gali būti taikomi tam tikri apvalinimo būdai.

27 Dėl finansinės nuomos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį atsiranda nudėvimojo turto finansavimo sąnaudų ir nusidėvėjimo sąnaudų. Išsinuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimo apskaitos politika turi būti suderinama su nuosavam turtui taikoma nusidėvėjimo apskaitos politika, o pripažintas nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16-ąjį TAS *„„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* ir 38-ąjį TAS *„„Nematerialusis turtas“*. Jeigu nėra pakankamos tikimybės, kad iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkas perims nuosavybės teisę, tada per turto nuomos laikotarpį ar jo naudingo tarnavimo laikotarpį (trumpesnį iš jų) turi būti apskaičiuojamas visiškas turto nusidėvėjimas.

28 Išsinuomoto turto nudėvimoji suma yra sistemingai pagal nuomininko nuosavam nudėvimam turtui taikomą nusidėvėjimo apskaitos politiką paskirstoma numatomo nuomos laikotarpio kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui. Jeigu yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas iki nuomos laikotarpio pabaigos perims nuosavybės teisę, tuomet numatomas naudojimo laikas yra visas šio turto naudingo tarnavimo laikas, priešingu atveju turtas nudėvimas ir apskaitomas per nuomos laikotarpį ar jo naudingo tarnavimo laiką (trumpesnįjį iš jų).

▼B

29 Turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansavimo sąnaudų per ataskaitinį laikotarpį suma retai yra lygi per ataskaitinį laikotarpį sumokėtiems mokesčiams pagal nuomos sutartį, todėl negalima mokesčių pagal nuomos sutartį pripažinti sąnaudomis. Atitinkamai nėra tikėtina, kad po nuomos laikotarpio pradžios turto ir susijusių įsipareigojimų sumos būtų lygios.

30 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo išsinuomoto turto vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

31 Nuomininkai, vykdydami 7-ojo TFAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas“* reikalavimus, finansinės nuomos atveju papildomai turi nurodyti:

a) kiekvienos turto klasės grynąją balansinę vertę ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

b) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumos ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir jų dabartinės vertės suderinimą. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti minimalių įmokų pagal nuomos sutartį bendrą sumą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir jų dabartinę vertę kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

c) neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis;

d) būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

e) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:

i) pagrindą, kuriuo nustatomi mokėtini neapibrėžtieji nuomos mokesčiai;

ii) nuomos atnaujinimo arba turto pirkimo galimybes ir sąlygas, taip pat kainų padidėjimo atvejus, aptariamus nuomos sutartyje; ir

iii) nuomos susitarime numatytus apribojimus (pavyzdžiui, susijusius su dividendais, papildoma skola ar tolesne nuoma).

32 Be to, 16-ojo, 36-ojo, 38-ojo, 40-ojo ir 41-ojo TAS informacijos pateikimo reikalavimai taikomi turto, nuomojamo finansinės nuomos būdu, nuomininkams.

Veiklos nuoma

33 Įmokos pagal veiklos nuomos sutartį nuomos laikotarpiu turi būti tiesiogiai pripažįstamos sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kada kitas sisteminis pagrindas aiškiau parodytų per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos modelį ([1]).

34 Veiklos nuomos įmokos (išskyrus išlaidas paslaugoms, pvz., draudimui ir nuolatinei priežiūrai) turi būti iš karto pripažįstamos sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai yra kitas sisteminis per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos pateikimo modelio pagrindas, netgi jei tokios įmokos pagrįstos ne šiuo pagrindu.

([1]) Taip pat žiūrėti NAK 15-ąjį aiškinimą *„Veiklos nuoma. Skatinimas“*.

▼B

35 Pagal 7-ojo TFAS reikalavimus nuomininkai veiklos nuomos atveju turi pateikti:

a) būsimų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas veiklos nuomos sutartis bendrą sumą kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

b) būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

c) nuomos ir subnuomos įmokas, pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, atskirai pateikiant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį, neapibrėžtųjų nuomos mokesčių ir įmokų pagal subnuomos sutartį sumas;

d) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:

i) pagrindą, kuriuo nustatomi mokėtini neapibrėžtieji nuomos mokesčiai;

ii) nuomos atnaujinimo arba turto pirkimo galimybes ir sąlygas, taip pat kainų padidėjimo atvejus, aptariamus nuomos sutartyje; ir

iii) nuomos susitarime numatytus apribojimus (pavyzdžiui, susijusius su dividendais, papildoma skola ir tolesniu nuomojimu).

NUOMA NUOMOTOJŲ FINANSINĖSE ATASKAITOSE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

36 Nuomotojai ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi pripažinti finansinės nuomos būdu išnuomotą turtą ir pateikti jį kaip gautiną sumą, lygią grynųjų investicijų į nuomą sumai.

37 Pagal finansinės nuomos sutartį nuomotojas perleidžia iš esmės visą su teisine nuosavybe susijusią riziką ir naudą, todėl gautinas įmokas pagal nuomos sutartį jis aiškina kaip pagrindines ir finansines pajamas, kuriomis nuomininkas atsiskaito ir atsilygina už nuomotojo investavimą ir paslaugas.

38 Nuomotojai dažnai patiria pirmines tiesiogines išlaidas, pvz., komisinius, juridinius mokesčius ir vidaus išlaidas, kurios yra papildomos ir tiesiogiai priskirtinos deryboms ir nuomos organizavimui. Šioms išlaidoms nepriskiriamos bendrosios pridėtinės išlaidos, pvz., pardavimo ir marketingo grupės išlaidos. Finansinės nuomos (kai nuomotojai nėra gamintojai ar tarpininkai) atveju pirminės tiesioginės išlaidos įtraukiamos į pradinį už finansinę nuomą gautinos sumos skaičiavimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į pagal finansinės nuomos sutartį gautiną sumą, atskirai jų pridėti nebereikia. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nėra įtraukiamos į pirminių tiesioginių išlaidų apibrėžimą. Dėl to jos nepriskaitomos prie grynųjų investicijų į nuomą ir pripažįstamos sąnaudomis registruojant pardavimo pajamas (finansinės nuomos atveju tai paprastai daroma nuomos laikotarpio pradžioje).

▼B

Vėlesnis vertinimas

39 Finansinės pajamos turi būti pripažįstamos pagal grynųjų investicijų į finansinę nuomą nuomotojui grąžinamų sumų pastovią periodišką normą atspindintį metodą.

40 Nuomotojas turi siekti sistemiškai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Taip paskirstomos pajamos nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastoviai periodiškai grįžtančios nuomotojui. Pagal nuomos sutartį ataskaitiniam laikotarpiui priskiriamos įmokos (išskyrus išlaidas už paslaugas) atimamos iš bendrųjų investicijų į nuomą ir laipsniškai sumažina tiek pagrindines, tiek neuždirbtąsias finansines pajamas.

41 Skaičiuojant nuomotojo bendrąsias investicijas į nuomą, naudojamos įvertintos negarantuotos likutinės vertės nuolat peržiūrimos. Jeigu įvertinta negarantuota likutinė vertė sumažėja, patikrinamas pajamų paskirstymas per nuomos laikotarpį, ir bet koks sukauptų sumų sumažėjimas pripažįstamas iš karto.

41A. Turtas, įsigytas finansinės nuomos būdu, kuris yra pripažįstamas kaip turtas, laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, kuri yra priskiriama laikomam parduoti turtui) pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*, turi būti apskaitomas pagal šį TFAS.

42 Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai turi pripažinti ataskaitinio laikotarpio pardavimo pelną ar nuostolį, remdamiesi atitinkamo ūkio subjekto tiesioginiams pardavimams taikoma apskaitos politika. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, pardavimo pelnas turi būti apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis pripažįstant pardavimo pelną.

43 Gamintojai ar tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui gamintojui ar nuomotojui tarpininkui teikia dviejų rūšių pajamas:

a) pelną arba nuostolį, lygų tiesioginio išnuomoto turto pardavimo normaliomis pardavimo kainomis pelnui ar nuostoliui, atspindintį bet kokias taikomas kiekio ar prekybos nuolaidas; ir

b) finansavimo pajamas per nuomos laikotarpį.

44 Nuomotojo gamintojo ar nuomotojo tarpininko pardavimo pajamos, pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje, yra tikroji turto vertė, arba, jeigu mažesnė, nuomotojo kaupiamų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė, apskaičiuota naudojant rinkos palūkanų normą. Nuomos laikotarpio pradžioje pripažinta pardavimo savikaina – tai nuomojamo turto savikaina (arba, jeigu balansinė vertė nuo jos skiriasi – tai balansinė vertė), atėmus negarantuotos likvidacinės vertės dabartinę vertę. Skirtumas tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos yra pardavimo pelnas, pripažįstamas taikant šio ūkio subjekto tiesioginių pardavimų politiką.

45 Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Tokios palūkanų normos taikymo pasekmė būtų bendrų, su sandoriu susijusių, pajamų perviršio pripažinimas parduodant. Jeigu nustatomos dirbtinai žemos palūkanų normos, pardavimo pelnas apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jeigu būtų buvusi taikoma rinkos palūkanų norma.

▼B

46 Nuomotojų gamintojų arba nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir finansinės nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nuomos laikotarpio pradžioje pripažįstamos sąnaudomis, nes jos yra didžiąja dalimi susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu.

47 Vykdydami 7-ojo TFAS reikalavimus, finansinės nuomos atveju nuomotojai papildomai turi pateikti:

a) bendrųjų investicijų į nuomą ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinės vertės ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ sutikrinimą. Be to, ūkio subjektas turi pateikti bendrųjų investicijų į nuomą sumą ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

b) neuždirbtąsias finansines pajamas;

c) nuomotojo naudai kaupiamas negarantuotas likvidacines vertes;

d) dėl nesurinktų gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sukauptą sumažėjimą;

e) neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus ataskaitinio laikotarpio pajamomis;

f) bendrą reikšmingų nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.

48 Kaip augimo rodiklį dažnai naudinga pateikti per ataskaitinį laikotarpį pradėto naujo verslo bendrąsias investicijas atėmus neuždirbtąsias pajamas (po to, kai atimamos atitinkamos atšauktų nuomos susitarimų sumos).

Veiklos nuoma

49 Nuomotojai ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi pateikti turtą, kuriam pagal jo pobūdį taikoma veiklos nuoma.

50 Pagal veiklos nuomos sutartis gaunamos pajamos turi būti tiesiogiai pripažįstamos pajamomis per visą nuomos laikotarpį, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis metodas yra tinkamesnis, mažėjant iš nuomojamo turto gaunamai naudai ([1]).

51 Išlaidos (įskaitant nusidėvėjimą), patirtos uždirbant su nuoma susijusias pajamas, yra pripažįstamos sąnaudomis. Pajamos iš nuomos (išskyrus įmokas už suteiktas paslaugas, pvz., draudimą ir nuolatinę priežiūrą) per nuomos laikotarpį pripažįstamos iš karto, net jeigu minėtoms įmokoms taikomas kitoks pagrindas, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis metodas aiškiau parodo išnuomoto turto teikiamos naudos mažėjimą laiko atžvilgiu.

52 Pirminės tiesioginės išlaidos, nuomotojų patiriamos dėl derybų ir nuomos organizavimo, turi būti įskaičiuojamos į išnuomoto turto balansinę vertę ir pripažįstamos nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir pagal nuomos sutartį gaunamos pajamos.

([1]) Taip pat žiūrėti NAK 15-ąjį aiškinimą *„Veiklos nuoma. Skatinimas“*.

▼B

53 Išnuomoto nudėvimo turto nusidėvėjimas turi atitikti nuomotojui įprastą panašaus turto nusidėvėjimo politiką, o nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16-ąjį ir 38-ąjį TAS.

54 Norėdamas nustatyti, ar išnuomoto turto vertė sumažėjo, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS.

55 Nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.

56 Vykdydami 7-ojo TFAS reikalavimus, veiklos nuomos atveju nuomotojai turi papildomai pateikti:

a) būsimas minimalias įmokas pagal neatšaukiamą veiklos nuomos sutartį, bendrą sumą ir atskirai kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

b) bendrą neapibrėžtųjų nuomos mokesčių sumą, pripažįstamą ataskaitinio laikotarpio pajamomis;

c) bendrą nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.

57 Be to, nuomotojams, nuomojantiems turtą pagal veiklos nuomos sutartį, taikomi 16-ojo, 36-ojo, 38-ojo, 40-ojo ir 41-ojo TAS pateikimo reikalavimai.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

58 Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris apima turto pardavimą ir to paties turto išnuomojimą tam pačiam pardavėjui. Įmokos pagal nuomos sutartį ir pardavimo kaina paprastai yra tarpusavyje susijusios, nes dėl jų deramasi kaip dėl bendro paketo. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio apskaitos tvarka priklauso nuo nuomos rūšies.

59 Jeigu pardavimas ir atgalinė nuoma sudaro finansinę nuomą, jokia suma, kuria pardavimo pajamos viršija apskaitinę vertę, neturi būti nedelsiant pripažįstama pajamomis pardavėjo – nuomininko finansinėse ataskaitose. Ji turi būti atidedama ir amortizuojama per nuomos laikotarpį.

60 Jeigu atgalinė nuoma yra finansinė, tai toks sandoris tampa priemone, kuria nuomotojas suteikia nuomininkui lėšų užstatu naudodamas turtą. Dėl šios priežasties neleidžiama pardavimo pajamų apskaitinės vertės perviršį pripažinti pajamomis. Toks perviršis atidedamas ir amortizuojamas per visą nuomos laikotarpį.

▼B

61 Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos rezultatas yra veiklos nuoma ir yra akivaizdu, kad sandoris, sudarytas tikrąja verte, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto. Jeigu pardavimo kaina yra mažesnė už tikrąją vertę, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto, išskyrus tai, kad jeigu nuostolis kompensuojamas būsimomis įmokomis pagal nuomos sutartį žemesne nei rinkos kaina, jis turi būti atidėtas ir amortizuotas proporcingai nuomos įmokoms per tokį laikotarpį, kiek turtą tikimasi naudoti. Jeigu pardavimo kaina viršija tikrąją vertę, ši perviršio suma turi būti atidėta ir amortizuota per tokį laikotarpį, kiek turtą tikimasi naudoti.

62 Jeigu atgalinė nuoma yra veiklos nuoma, o nuomos mokesčiai ir pardavimo kaina nustatyta remiantis tikrąja verte, tai yra paprastas pardavimo sandoris ir iš karto yra pripažįstamas bet koks pelnas arba nuostolis.

63 Veiklos nuomos atveju, jeigu, sudarant sandorį, tikroji turto vertė pardavimo ir atgalinės nuomos yra mažesnė už jo balansinę vertę, tai iš karto turi būti pripažįstamas nuostolis, lygus balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumui.

64 Finansinės nuomos atveju toks koregavimas nėra būtinas, jeigu vertė nesumažėjo. Tokiu atveju balansinė vertė sumažinama iki atsiperkamosios vertės pagal 36-ąjį TAS.

65 Nuomininkams ir nuomotojams taikomi informacijos pateikimo reikalavimai yra taip pat taikomi ir pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių. Kadangi būtina apibūdinti reikšmingus nuomos susitarimus, privaloma nurodyti ir unikalias ar ypatingas sutarties sąlygas, pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio nuostatas.

66 Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai gali atitikti 1-ojo TAS *„Finansinių ataskaitų pateikimas*“atskiro pateikimo kriterijus.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

67 Pagal 68 straipsnį šio standarto retrospektyvus taikymas rekomenduojamas, bet nereikalaujamas. Jeigu šis standartas retrospektyviai netaikomas, bet koks iki tol buvusios finansinės nuomos likutis laikomas nuomotojo tinkamai nustatytu, o nuo to laiko turi būti apskaitomas pagal šio standarto nuostatas.

68 Ūkio subjektas, anksčiau taikęs 17-ąjį TAS (persvarstytą 1997 m.), turi taikyti šio standarto pataisas retrospektyviai visiems nuomos atvejams ar, jeigu 17-asis TAS (persvarstytas 1997 m.) nebuvo retrospektyviai taikomas, visoms nuomos sutartims, sudaromoms po šio standarto pirminio pritaikymo.

▼M22

68A Ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti galiojančios žemės elementų nuomos grupavimą 69A straipsnyje nurodytų pataisų priėmimo datą, remdamasis nuomos pradžioje turima informacija. Jis turi retrospektyviai pripažinti nuomą, naujai priskirtą finansinei nuomai, pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*. Tačiau, jei ūkio subjektas neturi informacijos, būtinos norint retrospektyviai taikyti pataisas, jis turi:

a) taikyti pataisas tokiai nuomai remdamasis faktais ir aplinkybėmis pataisų priėmimo datą; ir

▼M22

b) pripažinti turtą ir įsipareigojimą, susijusį su žemės nuoma, kuri naujai priskirta finansinei nuomai, tikrosiomis vertėmis, nustatytomis tą datą; visi tų tikrųjų verčių skirtumai pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

69 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M22

69A 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* panaikinti 14 ir 15 straipsniai ir įterpti 15A ir 68A straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

17-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1997 M.) PANAIKINIMAS

70 Šis standartas pakeičia 17-ąjį TAS *„Nuoma“* (persvarstytą 1997 m.).

▼B

18-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pajamos“

TIKSLAS

Pagal *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindus* pajamos apibrėžiamos kaip ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, kai padidėja įplaukos, turtas arba sumažėja įsipareigojimai ir kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos atvejus, kai nuosavas kapitalas didinamas savininkų įnašais. Pajamas sudaro pagrindinės ir kitos veiklos pajamos. Pajamos – sumos, atsirandančios vykdant ūkio subjekto įprastinę veiklą, vadinamos įvairiai: pardavimo, mokesčių, palūkanos, dividendai ir autoriniai atlyginimai. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip apskaitoje turi būti parodomos iš tam tikrų rūšių sandorių ir ūkinių įvykių gautos pajamos.

Apskaitoje parodant pajamas, visų pirma reikia nustatyti, kada jos turi būti pripažįstamos. Pajamos pripažįstamos tada, kai ūkio subjektui atsiranda galimybė gauti būsimos ekonominės naudos, kuri gali būti patikimai įvertinta. Šis standartas apibrėžia aplinkybes, kurios atitiks nustatytus kriterijus, kada bus pripažįstamos pajamos. Jame taip pat nurodoma, kaip praktiškai taikyti šiuos kriterijus.

TAIKYMAS

1 Šis standartas taikomas pajamų, kylančių iš šių sandorių ir įvykių, apskaitai:

a) prekių pardavimo;

b) paslaugų teikimo; ir

c) naudojamo ūkio subjekto turto, už kurį gaunamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai.

2 Šis standartas pakeičia 18-ąjį TAS *„Pajamų pripažinimas“*, kuris buvo patvirtintas 1982 metais.

3 Prekės – ūkio subjekto pagamintos prekės, skirtos parduoti, ir prekės, pirktos perparduoti, tokios kaip mažmeninko pirktos prekės arba žemė ir kitas turtas, laikomas perparduoti.

4 Teikiamos paslaugos paprastai apima ūkio subjekto vykdomą veiklą, susijusią su sutartyje numatytos užduoties įvykdymu per nustatytą laiką. Paslaugos gali būti teikiamos vieną ar kelis ataskaitinius laikotarpius. Kai kurios paslaugų teikimo sutartys yra tiesiogiai susijusios su statybos sutartimis, pavyzdžiui, projekto vadovų arba architektų paslaugų sutartys. Pagal šias sutartis gaunamos pajamos šiame standarte neaptariamos. Apie jas kalbama nustatant statybos sutarčių reikalavimus 11-ajame TAS *„Statybos sutartys“*.

5 Kai ūkio subjekto turtu naudojasi kiti, atsiranda tokios pajamos:

a) palūkanos – mokestis už grynųjų pinigų, jų ekvivalentų arba ūkio subjektui mokėtinų sumų naudojimą;

▼B

b) autoriniai atlyginimai – mokestis už ūkio subjekto ilgalaikio turto naudojimą, pavyzdžiui, patentų, prekių ženklų, autorių teisių, kompiuterių programų; ir

c) dividendai – pelno paskirstymas nuosavybės vertybinių popierių savininkams proporcingai jų turimo tam tikros rūšies kapitalo klasei.

6 Šiame standarte nenagrinėjama šių pajamų apskaita:

a) nuomos sutarčių (žr. 17-ąjį TAS *„Nuoma“*);

b) dividendų iš investicijų, kurios apskaitoje parodomos pagal nuosavybės metodą (žr. 28-ąjį TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones“*);

c) draudimo sutarčių, kurioms taikomas 4-asis TFAS *„Draudimo sutartys“*;

d) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės pasikeitimo arba jų pardavimo (žr. 39-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“*);

e) kito trumpalaikio turto vertės pasikeitimų;

f) biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, pirminio pripažinimo ir tikrosios vertės pasikeitimų (žr. 41-ąjį TAS *„Žemės ūkis“*);

g) žemės ūkio produkcijos pirminio pripažinimo (žr. 41-ąjį TAS *„Žemės ūkis“*); ir

h) mineralinių iškasenų gavybos.

APIBRĖŽIMAI

7 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pajamos – bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarančios ūkio subjekto įprastinės veiklos metu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus padidėjimą dėl savininkų įnašų.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

8 Į pajamas įeina tik paties ūkio subjekto gautos ir gautinos bendrosios ekonominės naudos įplaukos. Trečiųjų šalių vardu surinktos sumos, tokios kaip pardavimo, prekių, paslaugų mokesčiai ir pridėtinės vertės mokesčiai, nėra ūkio subjekto gaunama ekonominė nauda ir nepadidina ūkio subjekto nuosavo kapitalo. Dėl šios priežasties jos neįtraukiamos į pajamas. Panašiai ir agentų bei patikėtinių tarpusavio santykiuose – į bendrąsias ekonominės naudos įplaukas įeina užsakovo vardu surinktos sumos, kurios nepadidina ūkio subjekto nuosavo kapitalo. Užsakovo vardu surinktos sumos pajamomis nelaikomos. Tokiu atveju pajamos yra komisinių suma.

▼B

PAJAMŲ VERTINIMAS

9 Pajamos turi būti vertinamos pagal gautų arba gautinų mokėjimų tikrąją vertę ([1]).

10 Iš sandorių gaunamų pajamų suma paprastai nustatoma ūkio subjekto ir turto pirkėjo arba naudotojo tarpusavio susitarimu. Ji apskaičiuojama pagal gauto arba gautino mokėjimo tikrąją vertę, atsižvelgiant į visas ūkio subjekto numatytas prekybos ir kiekio nuolaidas.

11 Daugeliu atvejų mokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, todėl ir pajamos yra gauta ar gautina grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma. Tačiau, jeigu grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma atidėta, tuo atveju mokėjimo tikroji vertė gali būti mažesnė už gautų ar gautinų grynųjų pinigų nominalią sumą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali teikti pirkėjui kreditą be palūkanų arba priimti iš jo vekselius iki pareikalavimo kaip atsiskaitymą už parduotas prekes su mažesnėmis palūkanomis negu rinkos palūkanų norma. Jeigu toks susitarimas yra tikrasis finansavimo sandoris, tada tikroji mokėjimo vertė nustatoma įvertinant visas ateityje gautinas sumas pagal sąlyginę palūkanų normą. Sąlyginę palūkanų normą galima daug aiškiau nustatyti pagal:

a) vyraujančią panašų kredito lygį turinčio emitento panašios priemonės palūkanų normą; arba

b) palūkanų normą, kuri nominalią einamosios priemonės vertę sumažina iki prekių arba paslaugų kainos grynaisiais pinigais.

Skirtumas tarp mokėjimo tikrosios vertės ir jo nominalios vertės laikomas pajamomis iš palūkanų pagal 29 ir 30 straipsnius ir pagal 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

12 Kai prekės ar paslaugos keičiamos į panašaus pobūdžio ar vertės prekes arba paslaugas, keitimas nelaikomas pajamų duodančiu sandoriu. Toks atvejis gali būti, kai keičiamos tokios prekės kaip nafta ar pienas, kai tiekėjai keičia inventorių įvairiose vietose, siekdami laiku patenkinti paklausą tam tikroje vietoje. Kai prekės parduodamos ar paslaugos teikiamos mainais į nepanašias prekes ar paslaugas, tada keitimas laikomas pajamų duodančiu sandoriu. Pajamos vertinamos gautų prekių ar paslaugų tikrąja verte, patikslinus perduotų grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų suma. Jeigu gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, tada pajamos apskaičiuojamos pagal parduotų prekių ar suteiktų paslaugų tikrąją vertę, patikslinus perduotomis grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų sumomis.

SANDORIO IDENTIFIKAVIMAS

13 Šiame standarte pripažinimo kriterijai paprastai taikomi kiekvienam sandoriui atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis, siekiant parodyti sandorio esmę, pripažinimo kriterijus būtina taikyti atskiriems vieno sandorio straipsniams. Pavyzdžiui, kai į produkto pardavimo kainą įeina nustatyta tolesnio aptarnavimo suma, ši suma atidedama ir pripažįstama pajamomis per paslaugos teikimo laikotarpį. Pripažinimo kriterijai taikomi dviem ar daugiau sandorių kartu, jeigu jie tarpusavyje taip susiję, kad komercinio poveikio negalima suprasti neatsižvelgiant į visą sandorių grupę. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali parduoti prekes ir tuo pačiu metu sudaryti atskirą sutartį dėl prekių perpirkimo ateityje, tuo paneigdamas vieno sandorio reikšmingumą. Tokiu atveju abu sandoriai turi būti nagrinėjami kartu.

([1]) Žr. taip pat NAK 31-ąjį aiškinimą *„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“*.

▼B

PREKIŲ PARDAVIMAS

14 Pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tada, kai įvykdomos visos toliau išvardytos sąlygos:

a) ūkio subjektas perduoda pirkėjui reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiamą naudą;

b) ūkio subjektas nuosavybės nevaldo ir parduotų prekių nekontroliuoja;

c) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;

d) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir

e) su sandoriu susijusios patirtos ar būsimos išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

15 Vertinant, kada ūkio subjektas pirkėjui perdavė reikšmingą riziką ir prekių nuosavybės teikiamą naudą, reikia patikrinti sandorio aplinkybes. Dažniausiai rizikos perdavimas ir nuosavybės teikiama nauda sutampa su juridiniu nuosavybės teisės ar nuosavybės perdavimu pirkėjui. Tai būdinga mažmeninei prekybai. Kitais atvejais rizikos ir nuosavybės teikiamos naudos perdavimas įvyksta kitu laiku negu juridinis nuosavybės teisės arba nuosavybės perdavimas.

16 Jeigu ūkio subjektas pasilieka sau reikšmingą nuosavybės riziką, tai nėra pardavimo sandoris ir pajamos nepripažįstamos. Ūkio subjektas gali pasilikti su nuosavybe susijusią reikšmingą riziką daugeliu būdų. Tokių atvejų, kai ūkio subjektas gali pasilikti sau reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, pavyzdžiai:

a) dėl netinkamai vykdomos veiklos ūkio subjektas pasilieka sau įsipareigojimą, kurio nepadengia įprastos garantinio aptarnavimo sutarties nuostatos;

b) iš tam tikro pardavimo gautos pajamos priklauso nuo pirkėjo pajamų, gautų jam pardavus prekes;

c) išsiųstos prekės turi būti paruoštos naudoti ir tai yra svarbi sutarties, kurios ūkio subjektas dar nėra baigęs vykdyti, dalis; ir

d) pirkėjas gali panaikinti pirkimą dėl pardavimo sutartyje nurodytos priežasties, o ūkio subjektas nėra tikras dėl gautinų pajamų.

17 Jeigu ūkio subjektas pasilieka sau tik nereikšmingą su nuosavybe susijusią riziką, sandoris laikomas pardavimu ir gautos pajamos pripažįstamos. Pavyzdžiui, pardavėjas gali pasilikti sau juridinę teisę į prekes tik dėl to, kad užtikrintų jam priklausančios sumos surinkimą. Tokiu atveju, kai ūkio subjektas perduoda reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, sandoris laikomas pardavimu ir pajamos pripažįstamos. Kitas pavyzdys, kai ūkio subjektas pasilieka tik nereikšmingą, su nuosavybe susijusią riziką, tai gali būti mažmeninė prekyba, kai grąžinti prekes galima tik tuo atveju, jeigu klientas nepatenkintas. Tokiais atvejais pajamos pripažįstamos parduodant prekes, jeigu pardavėjas gali patikimai įvertinti, kiek gali būti grąžinta prekių, ir pripažįsta atsakomybę už grąžinimą, remdamasis ankstesne patirtimi ir kitais susijusiais veiksniais.

▼B

18 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Kai kada tai nepaaiškėja tol, kol negaunamas mokėjimas ar kol neišnyksta abejonės. Pavyzdžiui, gali būti neaišku, ar užsienio vyriausybė duos leidimą pervesti sumas, gautas iš pardavimo užsienio šalyje. Kai toks leidimas gaunamas, abejonės išnyksta ir pajamos pripažįstamos. Tačiau jeigu kyla abejonių dėl jau į pajamas įtrauktos sumos atgavimo, ta suma, kurios negalima atgauti ar kurios atgauti nesitikima, įtraukiama į sąnaudas, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

19 Su tuo pačiu sandoriu ar kitokiu įvykiu susijusios pajamos ir sąnaudos pripažįstamos tuo pačiu metu. Šis procesas paprastai vadinamas pajamų ir sąnaudų palyginimu. Sąnaudos, įskaitant garantijas ir kitas sąnaudas, kurios bus patirtos išsiuntus prekes, paprastai gali būti patikimai įvertintos tada, kai įvykdomos kitos būtinos pajamų pripažinimo sąlygos. Tačiau pajamos negali būti pripažintos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų; tokiomis aplinkybėmis visos už prekių pardavimą jau gautos sumos įtraukiamos į įsipareigojimus.

PASLAUGŲ TEIKIMAS

20 Jeigu sandorių, į kuriuos įeina paslaugų teikimas, rezultatas gali būti patikimai įvertintas, su sandoriu susijusios pajamos turi būti pripažįstamos atsižvelgiant į sandorio įvykdymo lygį ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas tada, kai įvykdomos šios sąlygos:

a) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;

b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;

c) sandorio įvykdymo lygis ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ gali būti įvertintas patikimai; ir

d) sandorio vykdymo ir su jo užbaigimu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos ([1]).

21 Pajamų pripažinimas pagal sandorio įvykdymo lygį dažnai vadinamas procentinio įvertinimo metodu. Pagal šį metodą pajamos pripažįstamos tais ataskaitiniais laikotarpiais, kuriais teikiamos paslaugos. Šiuo pagrindu pripažįstant pajamas, gaunama naudingos informacijos apie paslaugos teikimo apimtį ir atlikimą per laikotarpį. 11-asis TAS „Statybos sutartys“ reikalauja pajamas pripažinti taip pat šiuo pagrindu. Minėto standarto reikalavimai paprastai taikomi sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, pajamoms ir susijusioms sąnaudoms pripažinti.

22 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Tačiau jeigu abejojama, ar į pajamas jau įtrauktos sumos bus gautos, sumos, kurių gauti nėra galimybių, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

([1]) Žr. taip pat NAK-27 *„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“* ir NAK-31 *„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“*.

▼B

23 Paprastai ūkio subjektas gali atlikti patikimus įvertinimus tada, kai su kitomis sandorio šalimis jis susitaria dėl:

a) kiekvienos sandoryje dalyvaujančios šalies teisių, susijusių su jos teikiama ir gaunama paslauga;

b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir

c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

Ūkio subjektas privalo turėti veiksmingą vidaus finansų planavimo ir apskaitos sistemą. Ūkio subjektas patikrina ir, jeigu reikia, iš naujo įvertina pajamas po paslaugos suteikimo. Tai, kad reikia tokių patikrinimų, nebūtinai reiškia, kad sandorio rezultatas negali būti patikimai įvertintas.

24 Sandorio įvykdymo lygis gali būti nustatytas keletu būdų. Ūkio subjektas taiko tokį būdą, kuris leidžia įvertinti suteiktų paslaugų patikimumą. Pagal sandorio pobūdį gali būti tokie būdai:

a) atlikti padarytų darbų tyrimą;

b) iki nustatytos datos paslaugos, lyginant su visomis paslaugomis, kurias reikia suteikti, įvykdymo procentas; arba

c) iki tam tikros datos patirtų išlaidų ir visų įvertintų bendrųjų sandorio išlaidų santykis. Į išlaidas, patirtas iki tos datos, įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios priskiriamos iki tos datos suteiktoms paslaugoms. Į įvertintas bendrąsias sandorio išlaidas įtraukiamos tik suteiktas paslaugas ar paslaugas, kurias reikia suteikti, atitinkančios išlaidos.

Būsimieji mokėjimai ir avansu iš klientų gautos sumos dažnai neatspindi suteiktų paslaugų.

25 Praktiniais sumetimais, jeigu suteiktą paslaugą sudarančių veiksmų kiekio per tam tikrą laikotarpį nustatyti negalima, pajamos į apskaitą įtraukiamos tiesiogiai proporcingu metodu per nustatytą laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai yra įrodymų, kad kuris nors kitas metodas gali geriau parodyti sandorio įvykdymo lygį. Jeigu kuris nors vienas konkretus veiksmas yra daug svarbesnis už kitus paslaugos teikimo veiksmus, pajamų pripažinimas yra atidedamas iki tol, kol bus atliktas šis veiksmas.

26 Jeigu sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, rezultato patikimai įvertinti negalima, pajamos turi būti pripažįstamos tik atsižvelgiant į pripažintas sąnaudas, kurias galima atgauti.

27 Sandorio vykdymo pradžioje dažnai būna sunku patikimai įvertinti sandorio rezultatą. Nepaisant to, gali būti, kad ūkio subjektas atgaus išlaidas, kurias patyrė vykdydamas sandorį. Todėl pajamos įtraukiamos į apskaitą tik pagal patirtas išlaidas, kurias tikimasi atgauti. Kadangi sandorio rezultato patikimai įvertinti negalima, pelnas nepripažįstamas.

28 Jeigu sandorio rezultato patikimai įvertinti ir atgauti patirtų išlaidų negalima, pajamos nepripažįstamos, o patirtos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis. Kai išnyksta abejonės, neleidusios patikimai įvertinti sutarties rezultatą, pajamos pripažįstamos ne pagal 26, o pagal 20 paragrafą.

▼B

PALŪKANOS, AUTORINIAI ATLYGINIMAI IR DIVIDENDAI

29 Pajamos, gaunamos, kai kiti naudoja ūkio subjekto turtą, už kurį mokamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai, turi būti į apskaitą įtraukiami pagal 30 straipsnį, jeigu:

a) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir

b) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta.

30 Pajamos turi būti pripažįstamos remiantis šiais principais:

a) palūkanos pripažįstamos taikant faktinių palūkanų metodą, kaip išdėstyta 39-ojo TAS 9 ir 5TN–8TN straipsniuose;

b) autoriniai atlyginimai pripažįstami kaupimo principu remiantis atitinkamo susitarimo esme; ir

c) dividendai pripažįstami tada, kai nustatoma akcininko teisė gauti mokėjimą.

31 (Panaikinta)

▼M7

32 Jeigu nesumokėtos palūkanos sukaupiamos prieš įsigyjant investicijas su palūkanomis, būsimosios gautinos palūkanos paskirstomos laikotarpiams prieš įsigijimą ir po įsigijimo; tik po įsigijimo gautos palūkanos pripažįstamos pajamomis.

▼B

33 Autoriniai atlyginimai kaupiami pagal atitinkamos sutarties sąlygas ir paprastai šiuo pagrindu pripažįstami, išskyrus tuos atvejus, kai pagal sutartį pajamas į apskaitą įtraukti geriau kokiu nors kitu nuosekliu ir racionaliu būdu.

34 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Tačiau jeigu abejojama, ar į pajamas jau įtrauktos sumos bus gautos, sumos, kurių gauti nėra galimybių, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

ATSKLEIDIMAS

35 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) pajamų pripažinimo apskaitos politiką ir metodus, taikomus sandorių, į kuriuos įeina paslaugų teikimas, įvykdymo lygiui nustatyti;

b) kiekvienos svarbios per laikotarpį į apskaitą įtrauktų pajamų kategorijos sumą, įskaitant pajamas iš:

i) prekių pardavimo;

ii) paslaugų teikimo;

iii) palūkanų;

iv) autorinių atlyginimų;

v) dividendų; ir

c) pajamas, gautas iškeitus prekes ar paslaugas, įeinančias į kiekvieną svarbią pajamų kategoriją.

▼B

36 Ūkio subjektas pateikia visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti iš garantinio aptarnavimo sutarties išlaidų, pretenzijų, piniginių baudų ar galimų nuostolių.

ĮSIGALIOJIMO DATA

37 Šis standartas taikomas 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼M7

38 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*“ ir 27-ojo TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“ pataisas „*Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*“, pataisytas 32 straipsnis. Tą pataisą ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas susijusias 27-ojo TAS 4 ir 38A straipsnių pataisas taiko ankstesniems laikotarpiams, kartu jis turi taikyti ir 32 straipsnio pataisą.

▼B

19-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Išmokos darbuotojams“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti darbuotojams mokamų išmokų apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus. Šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas pripažintų:

a) įsipareigojimą, kai darbuotojas atliko darbą mainais į išmokas, kurios bus mokamos ateityje; ir

b) sąnaudas, kai ūkio subjektas suvartoja ekonominę naudą, gaunamą iš paslaugos, darbuotojo suteiktos mainais į išmokas.

TAIKYMAS

1 Šį standartą darbdavys turi taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*.

2 Šis standartas nenagrinėja planuojamų darbuotojų pensijų išmokų atskaitomybės (žr. 26-ąjį TAS „*Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė*“).

3 Šis standartas taikomas išmokoms darbuotojams, įskaitant mokamas išmokas:

a) pagal oficialius planus ar kitus oficialius susitarimus tarp ūkio subjekto ir pavienių darbuotojų, darbuotojų grupių ar jų atstovų;

b) laikantis įstatymų reikalavimų arba ūkio šakos susitarimų, pagal kuriuos ūkio subjektai privalo mokėti įmokas į nacionalinius, valstybinius, ūkio šakos ar kitus jungtinius darbdavių planus; arba

c) laikantis neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti. Patirtis sudaro sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvaus įsipareigojimo pavyzdys – kai ūkio subjekto patirties pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.

4 Išmokų darbuotojams rūšys:

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, tokios kaip alga, atlyginimas ir socialinio draudimo įmokos, mokamos metinės atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos, pelno dalis ir priemokos (jei išmokamos per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas ir sveikatos priežiūra pensiniu laikotarpiu;

c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas už ilgalaikį darbą ar moksliniko atostogas, išmokas jubiliejaus proga ar kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikio nedarbingumo išmokas ir (jei išmokama per dvylika ar daugiau mėnesių po laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas; ir

▼B

d) išeitinės išmokos.

Kadangi a–d punktuose nurodytai kiekvienai kategorijai būdingos skirtingos savybės, šiame standarte nustatyti atskiri kiekvienai kategorijai keliami reikalavimai.

5 Išmokos darbuotojams apima išmokas patiems darbuotojams ar jų išlaikytiniams, kurios gali būti suteiktos tiesiogiai darbuotojams, jų sutuoktiniams, vaikams, kitiems išlaikytiniams ar kitiems subjektams, pavyzdžiui, draudimo bendrovėms, mokėjimų (arba prekių ar paslaugų) forma.

6 Darbuotojas gali teikti paslaugas ūkio subjektui dirbdamas visu etatu, ne visu etatu, dirbdamas nuolatinį, nenuolatinį ar laikiną darbą. Pagal šį standartą darbuotojai yra taip pat direktoriai ir kiti vadovaujantys darbuotojai.

APIBRĖŽIMAI

7 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Išmokos darbuotojams – visų formų atlyginimas, ūkio subjekto mokamas darbuotojams mainais į atliktą darbą.

▼M8

Trumpalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas), kurios sumokamos per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojas atliko reikiamą darbą, pabaigos.

▼B

Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas), mokėtinos išėjus iš darbo.

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai – oficialūs ar neoficialūs susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka išmokas vienam ar daugiau darbuotojų, kai jie išeina iš darbo.

Nustatytų įmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka nustatyto dydžio įmokas atskiram subjektui (į fondą) ir neturi teisinio ar konstruktyvaus įsipareigojimo toliau mokėti įmokas, jei fondas neturi pakankamai turto, kad sumokėtų visas išmokas darbuotojams, susijusias su jų tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Nustatytų išmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai, išskyrus nustatytų įmokų planus.

Jungtiniai darbdavių planai – nustatytų įmokų planai (išskyrus valstybinius planus) ar nustatytų išmokų planai (išskyrus valstybinius planus), kurie:

a) sukaupia turtą, įmokėtą įvairių ne bendro pavaldumo ūkio subjektų; ir

b) naudoja šį turtą daugiau nei vieno ūkio subjekto darbuotojų išmokoms, o įmokų ir išmokų dydžiai nustatomi neatsižvelgiant į tai, kuriame ūkio subjekte dirba konkretūs darbuotojai.

▼M8

Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, ir išeitines išmokas), kurių nereikia sumokėti per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

▼B

Išeitinės išmokos – išmokos darbuotojams, mokamos:

a) ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki išėjimo į pensiją amžiaus; arba

b) darbuotojui priėmus sprendimą savo noru išeiti iš darbo mainais į tokias išmokas.

Privalomos išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams, nepriklausančios nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą ūkio subjekte.

Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė – numatomų būsimų mokėjimų, reikalingų įvykdyti įsipareigojimui, kylančiam iš darbuotojo tarnybos dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais, dabartinė vertė neatskaičius plano turto.

Einamoji paslaugų savikaina – nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis iš dabartinės darbuotojo tarnybos.

Palūkanų išlaidos – nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, atsirandantis todėl, kad vienu laikotarpiu priartėjama prie išmokų mokėjimo laiko.

Plano turtą sudaro:

a) ilgalaikių išmokų darbuotojams fondo turimas turtas; ir

b) sąlygas atitinkantys draudimo polisai.

Ilgalaikių išmokų darbuotojams fondo turimas turtas – turtas, išskyrus neperleidžiamas finansines priemones, išleistas ataskaitas teikiančio ūkio subjekto:

a) priklausantis ūkio subjektui (fondui), kuris yra juridiškai nepriklausomas nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir kurio vienintelė paskirtis – mokėti arba finansuoti išmokas darbuotojams; ir

b) skirtas tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti, negali būti naudojamas ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ar grąžinamas minėtam ūkio subjektui, jeigu:

   i) likusio fondo turto pakanka visiems susijusiems plano ar ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išmokų darbuotojams įsipareigojimams įvykdyti; arba

   ii) turtas grąžinamas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

▼B

Sąlygas atitinkantis draudimo polisas – su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu nesusijusio draudiko (apibūdinto 24-ajame TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“) išduotas draudimo polisas ([1]), jeigu jame numatytos lėšos:

a) gali būti naudojamos tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti pagal nustatytų išmokų planą; ir

b) negali būti naudojamos ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ir jam išmokamos, jeigu:

i) minėtos lėšos sudaro perteklinį turtą, kurio nereikia naudoti polisui, norint įvykdyti visus susijusius išmokų darbuotojams įsipareigojimus; arba

ii) minėtos lėšos grąžinamos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

▼M8

Plano turto grąža – palūkanos, dividendai ir kitos pajamos, gautos iš plano turto, kartu su realizuotu ir nerealizuotu plano turto pelnu ar nuostoliais, prieš tai atėmus visas plano administravimo išlaidas (išskyrus įtrauktąsias į aktuarines prielaidas, naudojamas nustatytų išmokų įsipareigojimui įvertinti) ir paties plano mokamus mokesčius.

▼B

Aktuarinis pelnas ir nuostolis apima:

a) pakeitimus, paremtus praeities duomenimis (skirtumus tarp ankstesnių aktuarinių prielaidų ir faktinio įvykio padarinių); ir

b) aktuarinių prielaidų pasikeitimo poveikį.

▼M8

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina – nustatytų išmokų įsipareigojimo už ankstesnius tarnybos laikotarpius dabartinės vertės pasikeitimas, atsirandantis dabartiniu laikotarpiu dėl išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, ar kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams įvedimo ar pakeitimų. Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina gali būti teigiama (kai išmokos įvedamos ar pakeičiamos taip, kad padidėja dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė) arba neigiama (kai esamos išmokos pakeičiamos taip, kad dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė sumažėja).

▼B

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

8 Trumpalaikės išmokos darbuotojams:

a) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;

([1]) Kriterijus atitinkantis draudimo polisas nebūtinai yra draudimo sutartis, apibrėžiama 4-ajame TFAS „*Draudimo sutartys*“.

▼M8

b) trumpalaikės išmokos už kompensuojamą nedirbtą laiką (pavyzdžiui, metinės mokamos atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos), kai už ne darbo laiką kompensacija sumokama per dvylika mėnesių po to, kai baigiasi laikotarpis, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą;

▼B

c) pelno dalis ir priemokos, mokamos per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos; ir

d) nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams.

9 Trumpalaikių išmokų darbuotojams apskaita paprastai atliekama remiantis tiesiogiai proporcingu principu, nes įsipareigojimui ar kainai įvertinti aktuarinės prielaidos nereikalingos ir negali susidaryti aktuarinio pelno ar nuostolių. Be to, trumpalaikių išmokų darbuotojams įsipareigojimai vertinami netaikant diskontavimo.

Pripažinimas ir įvertinimas

Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams

10 Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą, ūkio subjektas turi pripažinti trumpalaikių išmokų darbuotojams, kurias numatoma mokėti už tą darbą, nediskontuotą sumą:

a) kaip įsipareigojimą (sukauptąsias sąnaudas), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą sumą. Jei sumokėta suma viršija nediskontuotą išmokų sumą, ūkio subjektas turi pripažinti šį perviršį kaip turtą (iš anksto apmokėtas sąnaudas) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimuosius mokėjimus ar sugrąžinti pinigus; ir

b) kaip sąnaudas, nebent kitas tarptautinis apskaitos standartas reikalautų ar leistų įtraukti šias išmokas į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ ir 16 -ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai*“).

11, 14 ir 17 straipsniuose paaiškinta, kaip ūkio subjektas turėtų taikyti šį reikalavimą trumpalaikėms išmokoms darbuotojams, mokamoms už kompensuojamą nedirbtą laiką pelno dalies ir priemokų planų forma.

Trumpalaikis kompensuojamas nedirbtas laikas

11 Ūkio subjektas turi pripažinti laukiamą trumpalaikių išmokų darbuotojams dydį, mokamą už kompensuojamą nedirbtą laiką taip, kaip numatyta 10 straipsnyje:

a) kaupiant kompensuojamą nedirbtą laiką – kai darbuotojai atlieka darbą, padidinantį jų teisę į būsimą kompensuojamą nedirbtą laiką; ir

b) nekaupiant kompensuojamo nedirbto laiko – kai kompensuojamas nedirbtas laikas išnaudojamas.

12 Ūkio subjektas gali mokėti darbuotojams už nebuvimą darbe dėl įvairių priežasčių: atostogų, ligos ir trumpalaikio nedarbingumo, motinystės ar tėvystės, prisiekusiojo prievolės ir karinės tarnybos. Teisė į kompensuojamą nedirbtą laiką skirstoma į dvi kategorijas:

a) kaupiamąjį; ir

b) nekaupiamąjį.

▼B

13 Kaupiamasis kompensuojamas nedirbtas laikas yra toks, kurį galima perkelti ir išnaudoti būsimais laikotarpiais, jei dabartiniu laikotarpiu nebuvimo darbe trukmė nevisiškai išnaudota. Kaupiamasis kompensuojamas nedirbtas laikas gali būti privalomas apmokėti (kitaip tariant, išeinantys iš darbo darbuotojai turi teisę gauti pinigines išmokas už nepasinaudojimą šia teise) arba neprivalomas apmokėti (kai išeinantys iš darbo darbuotojai neturi teisės gauti piniginių išmokų). Įsipareigojimas atsiranda tada, kai darbuotojai atlieka darbą, didinantį jų teisę į būsimą kompensuojamą nedirbtą laiką. Įsipareigojimas yra ir turi būti pripažįstamas, net jei kompensuoti nebuvimą darbe neprivaloma, nors vertinant tokį įsipareigojimą turi įtakos tikimybė, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo nepasinaudojęs teise į sukauptąjį neprivalomą apmokėti ne darbo laiką.

14 Ūkio subjektas turi vertinti laukiamą kaupiamojo mokamo ne darbo laiko kainą kaip papildomą sumą, kurią jis numato mokėti dėl neišnaudoto teisėto ne darbo laiko, sukaupto iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

15 Ankstesniajame straipsnyje nurodytu metodu įsipareigojimas vertinamas papildomų mokėjimų, kurių laukiama atsirasiant vien dėl išmokų kaupimo, suma. Daugeliu atvejų ūkio subjektui gali neprireikti atlikti išsamių skaičiavimų įvertinant, kad nėra svarbaus įsipareigojimo dėl neišnaudoto mokamo ne darbo laiko. Pavyzdžiui, tikėtina, kad įsipareigojimas, susijęs su atostogomis dėl ligos, bus svarbus tik tada, jei yra oficialus ar neoficialus susitarimas, kad neišnaudotos atostogos dėl ligos gali būti išnaudojamos kaip mokamos atostogos.

14 ir 15 straipsnius iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjekte yra 100 darbuotojų, kurie kasmet turi teisę gauti penkias darbo dienas mokamų atostogų sveikatos priežiūrai. Neišnaudotos sveikatos priežiūros atostogos gali būti perkeltos į kitus kalendorinius metus (tik vienerius). Šios atostogos pirmiausia atimamos iš einamųjų metų atostogų trukmės, o paskui – iš esamo likučio, perkelto iš praėjusių metų (LIFO būdas). 20X1 m. gruodžio 30 d. vidutinė neišnaudoto vieno darbuotojo ne darbo laiko trukmė yra dvi dienos. Remdamasis ankstesne patirtimi, ūkio subjektas numato, kad 20X2 metais 92 darbuotojai pasinaudos ne daugiau kaip penkiomis dienomis mokamų atostogų dėl ligos ir kad likę 8 darbuotojai pasinaudos vidutiniškai po 6,5 dienos.

Ūkio subjektas numato, kad dėl 20X1 m. gruodžio 31 d. susikaupusio neišnaudoto ne darbo laiko jis turės papildomai sumokėti nedarbingumo pašalpą už 12 dienų (po pusantros dienos kiekvienam iš 8 darbuotojų). Todėl ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą, lygų nedarbingumo pašalpai už 12 dienų.

16 Nekaupiamasis mokamas ne darbo laikas neperkeliamas: jis išnyksta, jei dabartiniu laikotarpiu skirtas laikas visiškai neišnaudojamas, ir nesuteikia išeinantiems iš darbo darbuotojams teisės gauti piniginę išmoką už neišnaudotą mokamų atostogų laiką. Paprastai taip yra nedarbingumo pašalpos (jei praėjusį laikotarpį neišnaudotas atostogų laikas nepailgina jų būsimaisiais laikotarpiais), motinystės ir tėvystės atostogų ir mokamo ne darbo laiko dėl prisiekusiojo prievolės ar karinės tarnybos atvejais. Įsipareigojimą ar sąnaudas ūkio subjektas pripažįsta tik po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

▼B

Pelno padalijimo ir priemokų planai

17 Ūkio subjektas turi pripažinti laukiamas išlaidas dėl pelno padalijimo ir priemokų mokėjimų pagal 10 straipsnį tada ir tik tada:

a) kai jis turi dabartinį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą atlikti tokius mokėjimus už praėjusius įvykius; ir

b) kai šį įsipareigojimą galima patikimai įvertinti.

Dabartinis įsipareigojimas yra tada ir tik tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik atlikti šiuos mokėjimus.

18 Pagal kai kuriuos pelno padalijimo planus darbuotojai gauna pelno dalį tik tuo atveju, jei jie dirba ūkio subjekte nustatytą laiką. Tokie planai sukuria konstruktyvų įsipareigojimą, nes darbuotojai atlieka darbą, kuris padidina mokėtiną sumą, jei jie tęsia darbą iki nustatyto laikotarpio pabaigos. Tokių konstruktyvių įsipareigojimų įvertinimas atspindi galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę atitinkamos pelno dalies.

18 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Pelno padalijimo planas reikalauja, kad ūkio subjektas sumokėtų tam tikrą savo metinio grynojo pelno dalį tiems darbuotojams, kurie dirbo tais metais. Jei per metus iš darbo neišėjo nė vienas darbuotojas, visa darbuotojams iš pelno sumokama suma sudarys 3 % grynojo pelno. Ūkio subjektas apskaičiavo, kad darbuotojų kaita sumažins išmokas iš pelno iki 2,5 % grynojo pelno.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą ir sąnaudas, lygias 2,5 % grynojo pelno.

19 Ūkio subjektas gali neturėti teisinės prievolės mokėti priemoką. Vis dėlto kai kuriais atvejais ūkio subjektai išmoka priemokas. Tokiu atveju ūkio subjektas turi konstruktyvų įsipareigojimą, nes jis neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti priemoką. Konstruktyvaus įsipareigojimo vertinimas atspindi tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę premijos.

20 Ūkio subjektas gali patikimai įvertinti teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą pagal pelno padalijimo ar priemokų planą tada ir tik tada, kai:

a) oficialiose plano sąlygose numatyta formulė išmokos sumai nustatyti;

b) jis nustato išmokėtinas sumas prieš įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas; arba

c) ankstesnė praktika aiškiai parodo ūkio subjekto konstruktyvaus įsipareigojimo sumą.

21 Įsipareigojimas pagal pelno padalijimo ir priemokų planą kyla iš darbuotojų tarnybos, o ne iš sandorio su ūkio subjekto savininkais. Todėl ūkio subjektas pripažįsta pelno pasidalijimo ir priemokų plano išlaidas sąnaudomis, o ne grynojo pelno paskirstymu.

▼B

22 Jei pelno dalies ir priemokų mokėjimas neturi būti visiškai įvykdytas per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, šie mokėjimai tampa kitomis ilgalaikėmis išmokomis darbuotojams (žr. 126–131 straipsnius).

Atskleidimas

23 Nors šiame standarte nereikalaujama specialių atskleidimų apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokių atskleidimų gali būti reikalaujama kituose standartuose. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“ reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniam vadovaujančiam personalui. 1-ajame TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANŲ IR NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANŲ SKIRTUMAS

24 Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apima, pavyzdžiui:

a) išmokas, mokamas išeinant į pensiją, pensijas; ir

b) kitas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pavyzdžiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikotarpiui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai. Visiems tokiems susitarimams ūkio subjektas taiko šį standartą, neatsižvelgdamas į tai, ar įsteigtas atskiras ūkio subjektas įmokoms gauti ir išmokoms mokėti, ar ne.

25 Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai skirstomi į nustatytų įmokų planus ir nustatytų išmokų planus, atsižvelgiant į plano ekonominę esmę, parodomą pagrindinių plano sąlygų. Pagal nustatytų įmokų planus:

a) ūkio subjekto teisinis ar konstruktyvus įsipareigojimas ribojama suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą. Taigi išmokų, darbuotojo gaunamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sumą nulemia įmokų, ūkio subjekto (ir, galbūt, darbuotojo) sumokėtų į išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą ar draudimo bendrovei, suma, kartu su iš įmokų gaunama investicijų grąža; ir

b) vadinasi, aktuarinė rizika (kad išmokos bus mažesnės nei laukiama) ir investicinė rizika (kad investuoto turto neužteks numatomoms išmokoms sumokėti) tenka darbuotojui.

26 Atvejai, kai ūkio subjekto įsipareigojimas neapsiriboja suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą, yra tada, kai ūkio subjektas turi teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą dėl:

a) plano išmokų formulės, susietos ne tik su įmokų suma;

▼B

b) tam tikros įmokų grąžos garantijos, gaunamos netiesiogiai per planą arba tiesiogiai, konkrečia atlyginimo už įmokas suma; arba

c) neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti. Pavyzdžiui, konstruktyvus įsipareigojimas gali atsirasti tada, jei anksčiau ūkio subjektas yra didinęs išmokas buvusiems darbuotojams, atsižvelgdamas į infliaciją, net jei jis neturi teisinio įsipareigojimo to daryti.

27 Pagal nustatytų išmokų planus:

a) ūkio subjektas įsipareigoja mokėti sutartas išmokas dabartiniams ir buvusiems darbuotojams; ir

b) aktuarinė rizika (kad išmokos kainuos daugiau, nei numatyta) ir investicinė rizika iš esmės tenka ūkio subjektui. Jei aktuarinė ar investicinė būklė yra blogesnė nei buvo tikėtasi, ūkio subjekto įsipareigojimas gali padidėti.

28 Toliau pateikiamuose 29–42 straipsniuose nustatytų įmokų planų ir nustatytų išmokų planų skirtumas paaiškinamas pagal jungtinius darbdavių planus, valstybės planus ir apdraustas išmokas.

Jungtiniai darbdavių planai

29 Jungtinį darbdavių planą ūkio subjektas turėtų priskirti nustatytų įmokų planams ar nustatytų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visus konstruktyvius įsipareigojimus, neįeinančius į oficialias sąlygas). Jei jungtinis darbdavių planas yra apibrėžtųjų išmokų planas, ūkio subjektas turi:

a) apskaitoje parodyti jam priklausančią proporcingą nustatytų išmokų įsipareigojimo, plano turto ir su planu susijusių sąnaudų dalį taip pat, kaip atliktų bet kurio kito nustatytų išmokų plano apskaitą; ir

b) nurodyti informaciją, reikalaujamą 120A straipsnyje.

30 Jei nepakanka informacijos, kad jungtiniam darbdavių planui, kuris yra nustatytų išmokų planas, būtų galima taikyti nustatytų išmokų apskaitą, ūkio subjektas turi:

a) plano apskaitą tvarkyti pagal 44–46 straipsnių reikalavimus, tarsi tai būtų nustatytų įmokų planas;

b) nurodyti:

i) faktą, kad planas yra nustatytų išmokų planas; ir

ii) priežastį, dėl kurios nepakanka informacijos, leidžiančios ūkio subjektui planą apskaitoje parodyti kaip nustatytų išmokų planą; ir

c) jei plano perviršis ar trūkumas gali veikti būsimų įmokų sumą, papildomai nurodyti:

i) visą turimą informaciją apie tą perviršį ar trūkumą;

▼B

ii) tam perviršiui ar trūkumui nustatyti taikytą pagrindą; ir

iii) padarinius ūkio subjektui, jei jų yra.

31 Nustatytų įmokų jungtinio darbdavių plano pavyzdys:

a) planas finansuojamas pagal principą: mokėti iš einamųjų pajamų, t. y. nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tą patį laikotarpį, išmokėti; o būsimos išmokos, uždirbtos pereinamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų; ir

b) išmokos darbuotojams nustatomos pagal jų tarnybos trukmę ir plano dalyvės realiai negali pasitraukti iš plano nesumokėjusios įmokos už išmokas, uždirbtas darbuotojų iki pasitraukimo dienos. Toks planas sukuria ūkio subjektui aktuarinę riziką: jei galutinė išmokų, uždirbtų iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, kaina yra didesnė nei buvo tikėtasi, ūkio subjektas turi padidinti savo įmokas arba įtikinti darbuotojus sutikti su mažesnėmis išmokomis. Todėl toks planas yra nustatytų išmokų planas.

32 Jei pakanka informacijos apie jungtinį darbdavių planą, kuris yra nustatytų išmokų planas, ūkio subjektas apskaitoje parodo jam priklausančią nustatytų išmokų įsipareigojimo, plano turto ir su planu susijusių išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išlaidų proporcingą dalį taip pat, kaip apskaitytų bet kurį kitą nustatytų išmokų planą. Tačiau kai kuriais atvejais ūkio subjektas, įtraukdamas į apskaitą, gali nesugebėti apskaitos reikmėms pakankamai tiksliai nustatyti jam tenkančios plano finansinės būklės ir rezultatų dalies. Taip gali atsitikti, jei:

a) jis negauna apie planą tokios informacijos, kuri tenkintų šio standarto reikalavimus; arba

b) planas ūkio subjektams dalyviams parodo aktuarinę riziką, susijusią su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais, todėl nėra nuoseklaus ir patikimo pagrindo įsipareigojimą, plano turtą ir sąnaudas paskirstyti atskiriems ūkio subjektams plano dalyviams.

Tokiais atvejais ūkio subjektas apskaito planą taip, tarsi tai būtų nustatytų įmokų planas ir pateikia papildomą informaciją, kurios reikalauja 30 straipsnis.

▼B

32A Sutartyje gali būti susitarimas tarp jungtinio darbdavių plano ir jo dalyvių, kuriuo nustatoma, kaip plano pelnas bus paskirstytas dalyviams (arba finansuojamas deficitas). Jungtinio darbdavių plano dalyvis su tokia sutartimi, pagal kurią planas apibūdinamas kaip nustatytų įmokų planas pagal 30 straipsnį, turi pripažinti turtą arba įsipareigojimus, kurie atsiranda iš sutarties susitarimo ir susidarančių pajamų ar sąnaudų, matomų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

32A straipsnį paaiškinantis pavyzdys

Ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių (nustatytų išmokų) plane, kurio įvertinimas remiantis 19-uoju TAS neparengtas. Tačiau jis atsiskaito už planą taip, lyg jis būtų nustatytų įmokų planas. Finansavimo įvertinimas ne pagal 19-ąjį TAS rodo, kad plane yra 100 milijonų deficitas. Dėl plano buvo sudaryta sutartis, su plane dalyvaujančiais darbdaviais sudarytas įnašų tvarkaraštis, kad per kitus penkerius metus būtų panaikintas deficitas. Bendri ūkio subjektų įnašai pagal sutartį yra 8 milijonai.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimus mokėti įnašus, nustatytus pagal pinigų vertę, įskaitant būsimąsias įplaukas, ir lygias sąnaudų dalis, tenkančias pelnui ar nuostoliams.

▼M8

32B 37-ajame TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie tam tikrus neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Jungtinių darbdavių plano kontekste neapibrėžtieji įsipareigojimai susidaro, pavyzdžiui, iš:

▼B

a) aktuarinių nuostolių, susijusių su kitais dalyvaujančiais ūkio subjektais, nes kiekvienas jungtiniame darbdavių plane dalyvaujantis ūkio subjektas dalinasi kiekvieno kito dalyvaujančio ūkio subjekto aktuarinę riziką; arba

b) bet kokios atsakomybės pagal plano sąlygas finansuoti bet kokį plano trūkumą, jei kiti ūkio subjektai nustoja dalyvauti.

33 Jungtiniai darbdavių planai skiriasi nuo grupės administravimo planų. Grupės administravimo planas yra sudaromas tik atskiriems darbdavių planams dėl to, kad šie darbdaviai galėtų sujungti savo turtą investiciniais tikslais ir sumažintų investicijų valdymo ir administravimo išlaidas, tačiau atskirų darbdavių įsipareigojimai jų darbuotojams yra skirtingi. Bendro administravimo planai nekelia ypatingų apskaitos problemų, kadangi lengvai gaunama informacija, leidžianti aiškinti juos kaip bet kurį vieno darbdavio planą, kadangi tokie planai dalyvaujantiems ūkio subjektams nekelia aktuarinės rizikos, susijusios su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais. Šio standarto apibrėžimai reikalauja, kad ūkio subjektas grupės administravimo planą priskirtų nustatytų įmokų planams arba nustatytų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visus konstruktyvius įsipareigojimus, neįtrauktus į oficialias sąlygas).

▼B

Nustatytų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma įvairiems bendro pavaldumo ūkio subjektams

34 Nustatytų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma įvairiems bendro pavaldumo ūkio subjektams, pvz., patronuojančiai įmonei ir dukterinėms įmonėms, nėra jungtiniai darbdavių planai.

34A. Tokiame plane dalyvaujantis ūkio subjektas turi gauti informaciją apie visą planą, įvertintą pagal 19-ąjį TAS remiantis prielaidomis, kurios taikomos visam planui. Jei sutartyje yra susitarimas ar apskaitos politika dėl plane numatytų grynųjų nustatytų išmokų išlaidų apmokestinimo, nustatyto pagal 19-ąjį TAS atskiros grupės ūkio subjektams, ūkio subjektas savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti taip apmokestinamas grynąsias nustatytų išmokų išlaidas. Jei nėra tokio susitarimo ar politikos, grynosios nustatytų išmokų išlaidos turi būti pripažįstamos atskirose finansinėse ataskaitose tos grupės ūkio subjekto, kuris teisėtai subsidijuoja planą. Kitos grupės ūkio subjektai savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti išlaidas, lygias jų įmokoms, mokamoms per tam tikrą laikotarpį.

34B. Dalyvavimas tokiame plane yra susijusios šalies sandoris su kiekvienu atskiru grupės ūkio subjektu. Todėl ūkio subjektas savo atskirose ar individualiose finansinėse ataskaitose atskleidžia:

a) susitarimą pagal sutartį ar apskaitos politiką dėl grynųjų nustatytų išmokų išlaidų apmokėjimo ar faktą, kad tokios politikos nėra;

b) politiką, kuria nustatomas ūkio subjekto mokamas įnašas;

c) jei ūkio subjektas atsiskaito už grynųjų nustatytų išmokų išlaidų paskirstymą pagal 34A straipsnį, visa informacija apie planą kaip apie visumą pateikiama pagal 120–121 straipsnius;

d) jei ūkio subjektas atsiskaito už įnašą, mokamą tam tikrą laikotarpį pagal 34A straipsnį, informacijos apie planą kaip apie visumą reikalaujama pagal 120A straipsnio b–e, j, n, o, q punktus ir 121 straipsnį. Kito atskleidimo, kurio reikalaujama pagal 120A straipsnį, nereikia.

35 (Panaikinta)

Valstybės planai

36 Ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti valstybės planą taip pat kaip ir jungtinį darbdavių planą (žr. 29 ir 30 straipsnius).

37 Įstatymuose numatomi valstybės planai apima visus ūkio subjektus (ar visus tam tikros kategorijos, pavyzdžiui, tam tikros ūkio šakos ūkio subjektus). Juos tvarko šalies, vietos valdžios institucijos ar kuri nors kita institucija (pavyzdžiui, nepriklausoma įstaiga, įkurta specialiai šiam tikslui), kurios ataskaitas teikiantis ūkio subjektas nekontroliuoja ir neveikia. Kai kuriuose ūkio subjektų kuriamuose planuose numatomos ir privalomos išmokos, pakeičiančios išmokas, kurias priešingu atveju padengtų valstybės planas, ir papildomos savo noru mokamos išmokos. Tokie planai nėra valstybės planai.

▼B

38 Valstybės planas pagal pobūdį gali būti nustatytų išmokų ar nustatytų įmokų planas, atsižvelgiant į plane numatytą ūkio subjekto įsipareigojimą. Daugelis valstybės planų finansuojami pagal principą: mokėti iš einamųjų pajamų, t. y. nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tą patį laikotarpį, būsimos išmokos, uždirbtos pereinamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų. Vis dėlto daugelyje valstybės planų nenumatomas teisinis ar konstruktyvus ūkio subjektų įsipareigojimas mokėti šias būsimas išmokas: vienintelis ūkio subjekto įsipareigojimas yra mokėti įmokas tada, kai jos tampa mokėtinos, o jei ūkio subjekte valstybės plano nariai nedirba, jis nebeprivalo mokėti išmokų, kurias uždirbo jo paties darbuotojai ankstesniais metais. Todėl valstybės planai paprastai yra nustatytų įmokų planai. Tačiau tais retais atvejais, kai valstybės planas yra nustatytų išmokų planas, ūkio subjektas taiko 29 ir 30 straipsniuose numatytą tvarką.

Apdraustos išmokos

39 Ūkio subjektas gali mokėti draudimo premijas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planui finansuoti. Ūkio subjektas tokį planą laiko nustatytų įmokų planu, nebent jis turėtų (tiesiogiai arba netiesiogiai per planą) teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą:

a) tiesiogiai mokėti darbuotojams išmokas tada, kai jos tampa mokėtinos; arba

b) mokėti papildomas sumas, jei draudikas nesumoka darbuotojams visų būsimų išmokų, susijusių su darbuotojo tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Jei ūkio subjektas turi tokį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą, jis turi aiškinti planą kaip nustatytų išmokų planą.

40 Draudimo sutartimi apdraustos išmokos neprivalo turėti tiesioginio ar savaiminio ryšio su ūkio subjekto įsipareigojimu mokėti išmokas darbuotojams. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planuose, turinčiuose draudimo sutartis, apskaita ir finansavimas atskiriami taip pat kaip ir kituose finansavimo planuose.

41 Jei ūkio subjektas finansuoja išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimą mokėdamas už draudimo polisą, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą (tiesiogiai ar netiesiogiai per planą, per būsimų premijų nustatymo mechanizmą ar per susijusios šalies santykį su draudiku), tai premijų mokėjimas nėra nustatytų įmokų susitarimas. Vadinasi, ūkio subjektas:

a) apskaitoje parodo sąlygas atitinkantį draudimo polisą kaip plano turtą (žr. 7 straipsnį); ir

b) pripažįsta kitus draudimo polisus kaip kompensacines teises (jei polisai atitinka 104A straipsnyje numatytus kriterijus).

▼B

42 Jei draudimo polisas išduotas tam tikro plano dalyvio ar plano dalyvių grupės vardu ir ūkio subjektas pagal polisą neturi jokio teisinio ar konstruktyvaus įsipareigojimo padengti atsirandantį nuostolį, ūkio subjektas neturi įsipareigojimo mokėti išmokas darbuotojams ir už išmokų mokėjimą atsako tik draudikas. Nustatytų įmokų mokėjimas pagal tokias sutartis iš esmės yra įsipareigojimo mokėti išmokas darbuotojams apmokėjimas, o ne investicija įsipareigojimui įvykdyti. Vadinasi, ūkio subjektas neturi nei turto, nei įsipareigojimo. Todėl ūkio subjektas aiškina tokius mokėjimus kaip įmokas į nustatytų įmokų planą.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANAI

43 Nustatytų įmokų apskaita yra paprasta, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto įsipareigojimą kiekvieną laikotarpį lemia už tą laikotarpį mokėtina suma. Vadinasi, įsipareigojimui ar sąnaudoms įvertinti nereikalingos aktuarinės prielaidos ir negali susidaryti aktuarinis pelnas ar nuostolis. Be to, įsipareigojimai vertinami netaikant diskontavimo, išskyrus atvejus, kai visas įsipareigojimas neturi būti įvykdytas per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

Pripažinimas ir įvertinimas

44 Jei darbuotojas atliko darbą ūkio subjekte per ataskaitinį laikotarpį, tai įmoką už tą darbą, mokėtiną į nustatytų įmokų planą, ūkio subjektas turi pripažinti:

a) kaip įsipareigojimą (sukauptąsias sąnaudas), prieš tai išskaičiavęs jau sumokėtą įmoką. Jei sumokėta įmoka viršija įmoką, mokėtiną už darbą iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, ūkio subjektas turi pripažinti šį perviršį kaip turtą (iš anksto apmokėtas sąnaudas) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus; ir

b) kaip sąnaudas, nebent kitas standartas reikalautų ar leistų įtraukti įmoką į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ ir 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“).

45 Jei įmokos į nustatytų įmokų planą neturi būti visiškai sumokėtos per dvylika mėnesių po laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos, taikant 78 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

Atskleidimas

46 Ūkio subjektas turi nurodyti sumą, pripažintą sąnaudomis nustatytų įmokų planuose.

47 Kaip reikalaujama 24-ajame TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“ ūkio subjektas pateikia informaciją apie pagrindinių vadovaujančių darbuotojų įmokas į nustatytų įmokų planus.

▼B

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: APIBRĖŽTŲJŲ IŠMOKŲ PLANAI

48 Nustatytų išmokų planų apskaita sudėtinga, nes įsipareigojimui ir sąnaudoms įvertinti reikalingos aktuarinės prielaidos ir yra aktuarinio pelno ir nuostolių tikimybė. Be to, įsipareigojimai vertinami diskontuojant, nes jie gali būti įvykdyti praėjus daugeliui metų po to, kai darbuotojai atliko susijusį darbą.

Pripažinimas ir įvertinimas

49 Nustatytų išmokų planai gali būti nefinansuojami visiškai ar iš dalies finansuojami ūkio subjekto (kartais jo darbuotojų) įmokomis į ūkio subjektą arba fondą, kuris teisiškai atskirtas nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir iš kurio mokamos išmokos darbuotojams. Finansuojamų išmokų mokėjimas suėjus terminui priklauso ne tik nuo fondo finansinės būklės ir investicinių rezultatų, bet ir nuo ūkio subjekto sugebėjimo (ir noro) padengti esamą fondo turto trūkumą. Todėl ūkio subjektas iš esmės prisiima įsipareigojimą dėl aktuarinės ir investicinės rizikos, susijusios su planu. Vadinasi, nustatytų išmokų plane pripažintos sąnaudos nebūtinai lygios už laikotarpį mokėtinų įmokų sumai.

50 Ūkio subjektas vykdo nustatytų išmokų planų apskaitą tokiais etapais:

a) taiko aktuarinius metodus, siekdamas patikimai apskaičiuoti išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais į savo darbą per einamąjį ir ankstesnius laikotarpius, dydį. Tam ūkio subjektas turi nustatyti, kiek išmokų yra priskirtina einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (žr. 67–71 straipsnius), apskaičiuoti (įvertinti aktuarines prielaidas) demografinius (tokius, kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) ir finansinius (tokius, kaip būsimas atlyginimų ir medicinos išlaidų augimas) kintamuosius, turėsiančius įtakos išmokų išlaidoms (žr. 72–91 straipsnius);

b) diskontuoja tą išmoką taikydamas planuojamą sąlyginio vieneto metodą, kad nustatytų dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimo vertę ir einamąją paslaugų savikainą (žr. 64–66 straipsnius);

c) nustato plano turto tikrąją vertę (žr. 102–104 straipsnius);

d) nustato visą aktuarinio pelno ir nuostolių sumą ir tą aktuarinio pelno ir nuostolių sumą, kuri turi būti pripažinta (žr. 92–95 straipsnius);

e) jei planas buvo įdiegtas arba pakeistas, nustato atsirandančią anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (žr. 96–101 straipsnius); ir

f) jei planas buvo sumažintas ar įvykdytas, nustato atsirandantį pelną ar nuostolį (žr. 109–115 straipsnius).

Jei ūkio subjektas turi keletą nustatytų išmokų planų, kiekvienam svarbiam planui jis taiko šias procedūras atskirai.

▼B

51 Kai kuriais atvejais gali būti laikomos patikimomis sąmatos, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai, artimi detaliems skaičiavimams, iliustruojamiems šiame standarte.

Konstruktyvaus įsipareigojimo apskaita

52 Ūkio subjektas turi įtraukti į apskaitą ne tik savo teisinius įsipareigojimus pagal oficialiąsias nustatytų išmokų plano sąlygas, bet ir visus konstruktyvius įsipareigojimus, kylančius iš ūkio subjekto patirties. Patirtis sudaro sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvaus įsipareigojimo pavyzdys – kai ūkio subjekto patirties pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.

53 Nustatytų išmokų plano oficialios sąlygos gali leisti ūkio subjektui nutraukti savo įsipareigojimą pagal planą. Vis dėlto paprastai ūkio subjektui sunku atsisakyti plano, jei jis nori išlaikyti darbuotojus. Todėl, jeigu nėra prieštaraujančių įrodymų, išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apskaitoje daroma prielaida, kad dabar žadamas išmokas ūkio subjektas mokės ir per likusį darbuotojų darbo laiką.

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

54 Nustatytų išmokų įsipareigojimu pripažinta suma turi būti grynoji šių dydžių suma:

a) dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ (žr. 64 straipsnį);

b) pridėjus aktuarinį pelną (atėmus aktuarinį nuostolį), nepripažintą dėl 92–93 straipsniuose išdėstytų nuorodų;

c) atėmus dar nepripažintą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (žr. 96 straipsnį);

d) atėmus plano turto (jei jo yra), kuris bus tiesiogiai panaudotas įsipareigojimams vykdyti, tikrąją vertę ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ (žr. 102–104 straipsnius).

55 Nustatytų įmokų įsipareigojimo dabartinė vertė yra bendras įsipareigojimas prieš išskaičiuojant tikrąją plano turto vertę.

56 Ūkio subjektas turi tiksliai nustatyti dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų vertę ir tikrąją plano turto vertę, kad finansinėse ataskaitose pripažintos sumos iš esmės nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

57 Šiame standarte rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad ūkio subjektas pasitelktų kvalifikuotą aktuarą visiems svarbiausiems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimams įvertinti. Praktiškai ūkio subjektas gali paprašyti, kad kvalifikuotas aktuaras atliktų išsamų tokio įsipareigojimo įvertinimą iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄. Vis dėlto tokio įvertinimo rezultatai tikslinami atsižvelgiant į visus svarbius sandorius ir kitus esminius aplinkybių pasikeitimus (įskaitant rinkos kainų ir palūkanų normų pasikeitimus), įvykusius iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

▼B

58 Pagal 54 straipsnį apskaičiuota suma gali būti neigiama (turtas). Ūkio subjektas turi vertinti gaunamą turtą mažesniąja iš žemiau nurodytų sumų:

a) suma, nustatyta pagal 54 straipsnį; ir

b) grynąja šių dydžių suma:

i) visų nepripažintų aktuarinių nuostolių ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainos (žr. 92, 93 ir 96 straipsnius); ir

ii) ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinės vertės. Šio ekonominio pelno dabartinė vertė turi būti nustatyta taikant 78 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

58A. Taikant 58 straipsnį, einamojo laikotarpio pelnas neturi būti pripažįstamas tik kaip einamojo laikotarpio aktuarinio pelno ar anksčiau suteiktų paslaugų savikainos rezultatas ar kaip nuostolis, gavus aktuarinį pelną per einamąjį laikotarpį. Dėl to pagal 54 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas turėtų iš karto pripažinti toliau nurodytą pelną ir nuostolius, o nustatytą išmokų turtą apskaityti 58 straipsnio b punkte nustatyta tvarka:

a) einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius ir einamojo laikotarpio anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, jeigu jie viršija 58 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytos išmokų darbuotojams dabartinės vertės sumažėjimą. Jeigu išmokų darbuotojams dabartinė vertė nesikeičia ar nepadidėja, visus einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius ir einamojo laikotarpio išlaidas buvusiems darbuotojams reikėtų pripažinti iš karto, kaip reikalaujama 54 straipsnyje;

b) einamojo laikotarpio grynąjį draudimo pelną, atskaičius einamojo laikotarpio anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, jeigu jis viršija 58 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytų išmokų darbuotojams dabartinės vertės padidėjimą. Jeigu išmokų darbuotojams dabartinė vertė nesikeičia ar nesumažėja, visus einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius, atskaičius einamojo laikotarpio anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, reikėtų pripažinti iš karto, kaip nurodoma 54 straipsnyje.

58B. 58A straipsnį ūkio subjektas taiko tik jeigu ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba pabaigoje pagal patvirtintą išmokų planą susidaro perviršis ([1]) ir pagal dabartines plano sąlygas jo negalima pilnai susigrąžinti kompensuojant ar mažinant būsimas įmokas. Tokiais atvejais 58 straipsnio b punkto i papunktyje nurodyta suma padidinama per ataskaitinį laikotarpį patirtais aktuariniais nuostoliais, kurių pripažinimas atidedamas pagal 54 straipsnį. Jeigu minėtas padidinimas nekompensuojamas atitinkamų išmokų darbuotojams, kurios gali būti pripažįstamos pagal 58 straipsnio b punkto ii papunktį, dabartinės vertės sumažėjimas, 58 straipsnio b punkte nurodyta gryna bendroji suma padidinama ir apskaičiuojamas pelnas. Pagal 58A straipsnio reikalavimus tokiais atvejais pelnas negali būti pripažįstamas. Priešingas poveikis būna ataskaitinio laikotarpio aktuarinio pelno, kuris pagal 54 straipsnį nepripažįstamas, atveju, kai dėl aktuarinio pelno sumažėja sukaupti aktuariniai nuostoliai. 58A straipsnyje nustatyta, kad tokiais atvejais nuostolis nepripažįstamas. Šios dalies taikymo pavyzdžiai pateikti C priede.

([1]) Perviršis – tai suma, kuria plane numatyto turto tikroji vertė viršija nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinę vertę.

▼B

59 Turtas gali atsirasti tada, kai nustatytų išmokų planas buvo per daug finansuojamas arba tam tikrais atvejais, kai pripažįstamas aktuarinis pelnas. Ūkio subjektas tokiais atvejais pripažįsta turtą, nes:

a) jis kontroliuoja išteklius, kurie suteikia galimybę panaudoti perviršį būsimajai naudai gauti;

b) ši kontrolė yra praeities įvykių rezultatas (ūkio subjekto sumokėtų įmokų ir darbuotojo atlikto darbo); ir

c) ūkio subjektas gali gauti būsimąją ekonominę naudą sumažindamas būsimąsias įmokas arba grąžindamas pinigines lėšas tiesiogiai ūkio subjektui ar netiesiogiai į kitą planą, kuriame trūksta lėšų.

60 58 straipsnio b punkte nurodyta riba nepanaikina atidėto tam tikrų aktuarinių nuostolių (žr. 92 ir 93 straipsnius) ir tam tikros anksčiau suteiktų paslaugų savikainos (žr. 96 straipsnį), kitų nei nurodyta 58A straipsnyje, pripažinimo. Tačiau ši riba panaikina pereinamąją nuostatą, nurodytą 155 straipsnio b punkte. 120 straipsnio f punkto iii papunktis reikalauja, kad ūkio subjektas atskleistų visas sumas, kurios nebuvo pripažintos turtu dėl 58 straipsnio b punkte nurodytos ribos.

60 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Nustatytų išmokų plano apibūdinimas yra toks:

Dabartinė įsipareigojimo vertė	1 100
Plano turto tikroji vertė	(1 190)
	(90)
Nepripažinti aktuariniai nuostoliai	(110)
Nepripažinta anksčiau suteiktų paslaugų savikaina	(70)
Nepripažintas įsipareigojimo padidėjimas pirmą kartą taikant šį standartą pagal 155 straipsnio b punktą	(50)
Neigiama suma, nustatyta pagal 54 straipsnį	(320)
Diskontuota ateityje galimų grąžinti lėšų ir būsimųjų įmokų dabartinė vertė	90
Riba pagal 58 straipsnio b punktą skaičiuojama taip:	
Nepripažinti aktuariniai nuostoliai	*110*
Nepripažinta anksčiau suteiktų paslaugų savikaina	*70*
Diskontuota ateityje galimų grąžinti lėšų ir būsimųjų įmokų dabartinė vertė	*90*
Riba	*270*

270 yra mažiau už 320. Todėl ūkio subjektas pripažįsta 270 dydžio turtą ir nurodo, kad riba sumažino turto balansinę vertę 50 (žr. 120 straipsnio f punkto iii papunktį).

▼B

Pelnas arba nuostolis

61 Ūkio subjektas turi pripažinti visas grynąsias šias sumas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus tas, kiek kitame standarte reikalaujama ar leidžiama jas įtraukti į turto savikainą:

a) einamąją paslaugų savikainą (žr. 63–91 straipsnius);

b) palūkanų išlaidas (žr. 82 straipsnį);

c) planuojamą bet kokio turto (žr. 105–107 straipsnius) ir bet kokių kompensacijos teisių atsiperkamumą (žr. 104A straipsnį);

d) aktuarinį pelną ir nuostolį, kaip reikalaujama pagal ūkio subjekto apskaitos politiką (žr. 92–93D straipsnius);

e) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (žr. 96 straipsnį);

f) bet kokių sumažinimų ar atsiskaitymų poveikį (žr. 109 ir 110 straipsnius); ir

g) 58B straipsnyje aprašyto apribojimo poveikį, išskyrus atvejus, kai jis pagal 93C straipsnį pripažįstamas už pelno ar nuostolių ribų.

62 Kiti standartai reikalauja įtraukti į turto savikainą tam tikras išmokų darbuotojams išlaidas, tokias kaip atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai (žr. 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS). Visos išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išlaidos, įtrauktos į tokio turto savikainą, nurodytos 61 straipsnyje.

Pripažinimas ir įvertinimas: nustatytų išmokų įsipareigojimų ir einamosios paslaugų savikainos dabartinė vertė

63 Galutinėms nustatytų išmokų plano išlaidoms gali turėti įtakos daug kintamųjų, tokių, kaip galutiniai atlyginimai, darbuotojų kaita ir mirtingumas, medicinos išlaidų tendencijos, o finansuojamo plano kainai – investicinės pajamos iš plano turto. Galutinės plano išlaidos yra neaiškios ir manoma, kad šis neaiškumas išliks ilgai. Kad būtų galima įvertinti dabartinę įsipareigojimų, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, ir einamąja paslaugų savikaina, vertę, būtina:

a) taikyti aktuarinį vertinimo metodą (žr. 64–66 straipsnius);

b) priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams (žr. 67–71 straipsnius); ir

c) įvertinti aktuarines prielaidas (žr. 72–91 straipsnius).

Aktuarinio vertinimo metodas

64 Dabartinei nustatytų išmokų įsipareigojimų vertei ir dabartinei einamajai paslaugų savikainai (prireikus – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainai) nustatyti ūkio subjektas turi taikyti planuojamo sąlyginio vieneto metodą.

▼B

65 Taikant planuojamo sąlyginio vieneto metodą (kartais vadinamą tarnybos metais sukauptų išmokų metodu ar išmokų/tarnybos metų metodu), daroma prielaida, kad kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia teisę gauti papildomą išmokos vienetą (žr. 67–71 straipsnius) ir, prieš apskaičiuojant galutinį įsipareigojimą, kiekvienas vienetas įvertinamas atskirai (žr. 72–91 straipsnius).

65 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Baigus tarnybą, išmokama vienkartinė išmoka, lygi 1 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. 1 metais atlyginimas yra 10 000 PV ir daroma prielaida, kad kasmet jis didės po 7 % (sudėtinis procentas). Taikoma diskonto norma – 10 % per metus. Pateikiamoje lentelėje parodyta, kaip didėja įsipareigojimas darbuotojui, kuris turėtų išeiti iš darbo 5-ų metų pabaigoje, darant prielaidą, kad aktuarinės prielaidos išliks nepakitusios. Paprastumo dėlei šiame pavyzdyje neatsižvelgiama į papildomą patikslinimą, kuris reikalingas siekiant parodyti tikimybę, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo anksčiau ar vėliau nei numatyta.

Metai	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Įmoka priskiriama:					
ankstesniems metams	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
einamiesiems metams (1 % galutinio atlyginimo)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
einamiesiems ir ankstesniems metams	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Pradinis įsipareigojimas	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Palūkanos 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Einamoji paslaugų savikaina	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Galutinis įsipareigojimas	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Pastaba:

1. *pradinis įsipareigojimas yra išmokų, priskirtų ankstesniems metams, dabartinė vertė.*

2. *Einamoji paslaugų savikaina yra išmokų, priskirtų einamiesiems metams, dabartinė vertė.*

3. *Galutinis įsipareigojimas yra išmokų, priskirtų einamiesiems ir ankstesniems metams, dabartinė vertė.*

66 ►**M5** Ūkio subjektas diskontuoja visą įsipareigojimą, susijusį su išmokomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, net jei įsipareigojimo dalies apmokėjimo terminas sueina per dvylika mėnesių skaičiuojant po ataskaitinio laikotarpio pabaigos. ◄

Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams

67 Ūkio subjektas, apskaičiuodamas nustatytų išmokų įsipareigojimų dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, jei reikia – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, išmoką priskiria tarnybos laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais skatins mokėti daug didesnes išmokas nei ankstesniais metais, ūkio subjektas turi paskirstyti išmoką tiesiogiai proporcingu principu:

a) nuo momento, kai darbuotojo tarnyba pirmą kartą suteikia teisę gauti išmoką pagal planą (nepaisant to, ar išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos, ar ne); iki

▼B

b) momento, kai tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės gauti reikšmingų papildomų išmokų sumų pagal planą, išskyrus tai, kiek jos susijusios su tolesniu atlyginimo didėjimu.

68 Planuojamo sąlyginio vieneto metodas reikalauja, kad ūkio subjektas priskirtų išmoką einamajam laikotarpiui (kad būtų galima apskaičiuoti einamąją paslaugų savikainą) ir einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (kad būtų galima apskaičiuoti dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų vertę). Ūkio subjektas priskiria išmoką laikotarpiams, kada atsirado išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimas. Ši įsipareigojimas atsiranda, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, kurias ūkio subjektas numato mokėti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Aktuariniai metodai leidžia ūkio subjektui įvertinti šį įsipareigojimą pakankamai patikimai, kad būtų galima pagrįstai pripažinti įsipareigojimą.

68 straipsnį iliustruojantys pavyzdžiai

1. Nustatytų išmokų plane numatyta vienkartinė 100 PV dydžio išmoka, mokama darbuotojui išeinant į pensiją už kiekvienus tarnybos metus.

Kiekvieniems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė 100 PV vertė. Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė yra dabartinė 100 PV vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ►**M5** *ataskaitinio laikotarpio pabaigos* ◄.

Jei išmoka turi būti sumokėta iš karto darbuotojui išeinant iš darbo, einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimų vertė atspindi datą, kurią, kaip numatoma, darbuotojas išeis. Taigi dėl diskontavimo poveikio, jos yra mažesnės nei sumos, kurios būtų gautos, jei darbuotojas išeitų iš darbo ►**M5** *ataskaitinio laikotarpio pabaigoje* ◄.

2. Plane numatyta mėnesio pensija, sudaranti 0,2 % galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus. Pensija mokama nuo 65 metų amžiaus.

Kiekvieniems tarnybos metams priskiriama įmoka, lygi dabartinei mėnesio pensijos, sudarančios 0,2 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertei. Pensija mokėtina nuo numatomo išėjimo į pensiją dienos iki mirties dienos. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė tos išmokos vertė. Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė yra dabartinė mėnesinių pensijos mokėjimų, sudarančių 0,2 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ►**M5** *ataskaitinio laikotarpio pabaigos* ◄. *Einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė diskontuojama, nes pensijos pradedamos mokėti nuo 65 metų amžiaus.*

69 Darbuotojo tarnyba sukelia įsipareigojimą pagal nustatytų išmokų planą netgi tada, kai išmokas lemia būsimas darbas (kitaip tariant, jos nėra privalomos mokėti). Darbuotojo tarnyba iki privalomo mokėjimo sukelia konstruktyvų įsipareigojimą, nes kiekvieno kito ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ būsimo darbo, kurį darbuotojas turi atlikti prieš įgydamas teisę į išmoką, apimtis mažėja. Ūkio subjektas,

▼B

vertindamas nustatytų išmokų įsipareigojimą, atsižvelgia į tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali neįvykdyti privalomų mokėjimo reikalavimų. Be to, nors kai kurios iš išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pavyzdžiui, pašalpos sveikatos priežiūrai, tampa mokėtinomis tik tada, jeigu įvyksta tam tikras įvykis, kai darbuotojas jau nebedirba, įsipareigojimas atsiranda darbuotojui dar atliekant darbą, kuris suteikia teisę į išmoką tokiam įvykiui įvykus. Tam tikro įvykio tikimybė turi įtakos įsipareigojimo įvertinimui, tačiau nenulemia įsipareigojimo buvimo.

69 straipsnį iliustruojantys pavyzdžiai

1. Pagal planą mokama 100 PV dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti po 10 tarnybos metų.

   Kiekvieniems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka. Kiekvienais pirmųjų 10 metų einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė įsipareigojimo vertė atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų.

2. Pagal planą mokama 100 PV dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus, neįskaitant tarnybos iki 25 metų amžiaus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti iš karto.

   Tarnybai iki 25 metų amžiaus išmoka nepriskiriama, nes tarnyba iki šio amžiaus nesuteikia teisės į išmokas (su išlyga ar be išlygos). Kiekvieniems kitiems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka.

70 Įsipareigojimas didėja iki datos, kol tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į papildomą išmokų sumą. Todėl visa išmoka priskiriama laikotarpiams, pasibaigiantiems tą dieną ar iki jos. Išmoka priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais suteiks teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais, ūkio subjektas išmoką turi paskirstyti tiesiogiai proporcingai iki datos, kai tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į papildomą išmokų sumą. Taip yra todėl, kad darbuotojo tarnyba per visą laikotarpį galiausiai privers mokėti padidintą išmoką.

70 straipsnį iliustruojantys pavyzdžiai

1. Pagal planą mokama vienkartinė 1 000 PV dydžio išmoka, į kurią darbuotojas įgyja teisę išdirbęs 10 metų. Už vėlesnę tarnybą papildoma išmoka nenumatyta.

   Kiekvieniems pirmųjų 10 metų priskiriama 100 PV (1 000 PV padalijus iš 10) dydžio išmoka. Einamoji paslaugų savikaina per kiekvienus pirmuosius 10 metų atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų. Vėlesniems metams išmoka nepriskiriama.

2. Pagal planą mokama vienkartinė 2 000 PV dydžio išėjimo į pensiją išmoka visiems darbuotojams, kurie dar dirba būdami 55 metų amžiaus ir yra išdirbę dvidešimt metų arba kurie dar dirba būdami 65 metų, neatsižvelgiant į jų tarnybos trukmę.

▼B

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą iki 35 metų amžiaus, tarnyba pirmą kartą suteikia teisę į išmokas, kai jiems yra 35 metai (darbuotojas galėtų išeiti iš darbo būdamas 30 metų ir sugrįžti būdamas 33 ir tai neturės įtakos išmokų sumai ar mokėjimo laikui). Šios išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos. Tarnyba po 55 metų amžiaus nesuteikia teisės į papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus metus nuo 35 iki 55 metų amžiaus.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 35–45 metų amžiaus, ilgesnė nei dvidešimties metų tarnyba neskatina mokėti papildomų išmokų. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus 20 pirmųjų tarnybos metų.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 55 metų amžiaus, ilgesnė nei dešimties metų tarnyba nesuteikia teisės į papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 200 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 10) už kiekvienus 10 pirmųjų tarnybos metų.

Visų darbuotojų einamoji paslaugų savikaina ir dabartinė įsipareigojimo vertė atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti reikiamo laikotarpio.

3. Pagal sveikatos priežiūros, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 40 % medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau nei 10, bet mažiau nei 20 metų, ir 50 % šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

Pagal plano išmokų formulę, ūkio subjektas skiria 4 % dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (40 % padalijus iš 10) kiekvieniems 10 pirmųjų metų ir 1 % (10 % padalijus iš 10) kiekvieniems antrojo dešimtmečio metų. Einamoji paslaugų savikaina kiekvienais metais atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti laikotarpio, reikalingo daliai ar visoms išmokoms uždirbti. Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

4. Pagal sveikatos priežiūros, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 10 % medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau nei 10, bet mažiau nei 20 metų, ir 50 % šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

Tarnyba vėlesniais metais suteikia teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais. Todėl tiems darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išdirbs 20 ar daugiau metų, ūkio subjektas skiria išmoką tiesiog proporcingai pagal 68 straipsnį. Ilgesnė nei 20 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Todėl išmoka, priskiriama kiekvieniems 20 pirmųjų metų, sudaro 2,5 % dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (50 % padalijus iš 20).

▼B

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš ūkio subjekto išdirbę 10–20 metų, kiekvienais 10 pirmųjų metų skiriama išmoka sudaro 1 % dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės. Šiems darbuotojams ūkio subjektas neskiria išmokų už laikotarpį nuo dešimtųjų metų pabaigos iki numatomo išėjimo iš darbo dienos.

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

71 Jei išmokos suma sudaro nustatytą galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus dalį, atlyginimo padidėjimas ateityje turės įtakos sumai, kuri reikalinga įsipareigojimui už tarnybą iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ įvykdyti, tačiau nesukurs papildomo įsipareigojimo. Todėl:

a) pagal 67 straipsnio b punktą atlyginimo padidėjimas nesuteikia papildomų išmokų, netgi jei išmokų suma ir priklauso nuo galutinio atlyginimo; ir

b) kiekvienam laikotarpiui priskiriama išmokų suma sudaro pastovią atlyginimo, su kuriuo išmoka susieta, dalį.

71 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Darbuotojai turi teisę į išmoką, sudarančią 3 % galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus iki 55 metų amžiaus.

Išmoka, sudaranti 3 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, priskiriama kiekvieniems metams, kol darbuotojui sukaks 55 metai. Nuo šios datos tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas pagal planą. Už tarnybą nuo šio amžiaus išmokos nebeskiriamos.

Aktuarinės prielaidos

72 Aktuarinės prielaidos turi būti nešališkos ir tarpusavyje suderinamos.

73 Aktuarinės prielaidos yra geriausias ūkio subjekto kintamųjų, kurie nulems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, sąnaudas, įvertinimas. Aktuarinės prielaidos yra šios:

a) demografinės prielaidos, atspindinčios būsimas dabartinių ir buvusių darbuotojų (ir jų išlaikytinių), turinčių teisę į išmokas, charakteristikas. Demografinės prielaidos susijusios su:

   i) mirtingumu – tiek tarnybos laikotarpiu, tiek jam pasibaigus;

   ii) darbuotojų kaita, nedarbingumu ir ankstesniu išėjimu į pensiją;

   iii) plano narių ir jų išlaikytinių, turinčių teisę gauti išmokas, skaičiumi; ir

   iv) reikalavimų padengti medicinos išlaidas kiekiu; ir

b) finansinės prielaidos, susijusios su:

   i) diskonto norma (žr. 78–82 straipsnius);

▼B

ii) būsimų atlyginimų ir išmokų lygiais (žr. 83–87 straipsnius);

iii) išmokų medicinos priežiūrai atvejais – būsimomis medicinos išlaidomis, įskaitant reikalavimų ir išmokų administravimo sąnaudas, jei jos reikšmingos (žr. 88–91 straipsnius); ir

iv) laukiama plano turto grąžos norma (žr. 105–107 straipsnius).

74 Aktuarinės prielaidos yra nešališkos, jei jos apgalvotos ir ne per daug konservatyvios.

75 Aktuarinės prielaidos tarpusavyje suderinamos, jei jos atspindi ekonominius santykius tokių veiksnių kaip infliacija, atlyginimų augimo tempai, plano turto grąža ir diskonto normos. Pavyzdžiui, visos prielaidos, priklausančios nuo tam tikro infliacijos lygio (pavyzdžiui, palūkanų normų, atlyginimų bei išmokų didėjimo prielaidos), atspindi bet kurio numatomo būsimo laikotarpio infliacijos lygį.

76 Ūkio subjektas nustato nominalią diskonto normą ir kitas finansines prielaidas, nebent realūs (pakoreguoti pagal infliaciją) skaičiavimai būtų patikimesni, pavyzdžiui, hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis (žr. 29-ąjį TAS „*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*“) jei išmokos indeksuojamos, o indeksuojamų obligacijų ta pačia valiuta ir tais pačiais terminais rinka yra stipri.

77 Finansinės prielaidos turi būti grindžiamos ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ numatomomis rinkos sąlygomis to laikotarpio, per kurį turi būti įvykdytas įsipareigojimas.

Aktuarinės prielaidos: diskonto norma

78 Norma, taikoma išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimams (ir finansuojamiems, ir nefinansuojamiems) diskontuoti, turi būti nustatoma remiantis rinkos pajamomis iš aukštos kokybės ūkio subjektų obligacijų ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Šalyse, kuriose nėra didelės tokių obligacijų rinkos, remiamasi rinkos pajamomis (►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄) iš vyriausybės obligacijų. Ūkio subjektų obligacijų ar vyriausybės obligacijų valiuta ir terminas turi atitikti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimų valiutą ir terminą.

79 Viena iš aktuarinių prielaidų, darančių reikšmingą įtaką, yra diskonto norma. Diskonto norma atspindi pinigų laiko vertę, bet ne aktuarinę ar finansinę riziką. Be to, diskonto norma neatspindi ūkio subjektui būdingos kredito rizikos, kurią patiria ūkio subjekto kreditoriai, ir rizikos, kad realūs rodikliai gali skirtis nuo aktuarinių prielaidų.

80 Diskonto norma atspindi numatomą išmokų mokėjimo laiką. Praktiškai ūkio subjektas dažniausiai tai pasiekia taikydamas vieną diskonto normos svertinį vidurkį, parodantį apskaičiuotą išmokų mokėjimo laiką, sumą ir valiutą, kuria išmokos bus mokamos.

▼B

81 Kai kuriais atvejais gali nebūti didelės obligacijų rinkos su pakankamai ilgu išpirkimo terminu, atitinkančiu numatomą visų išmokų mokėjimo terminą. Tokiais atvejais ūkio subjektas taiko einamąsias atitinkamo termino rinkos normas trumpesnio termino mokėjimams diskontuoti, o diskonto normą ilgesnio termino mokėjimams apskaičiuoja ekstrapoliuodamas einamąsias rinkos normas pagal pajamų kreivę. Visa dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė neturėtų ypatingai priklausyti nuo diskonto normos, taikomos tai išmokų daliai, kuri mokėtina vėliau, nei sueina ūkio subjektų ar vyriausybės obligacijų terminas.

82 Palūkanų išlaidos skaičiuojamos dauginant laikotarpio pradžioje nustatytą diskonto normą iš to laikotarpio dabartinės nustatytų įmokų įsipareigojimo vertės, atsižvelgiant į visus reikšmingus įsipareigojimo pasikeitimus. Dabartinė įsipareigojimo vertė skirsis nuo ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažinto įsipareigojimo, kadangi įsipareigojimas pripažįstamas atskaičius tikrąją plano turto vertę ir dėl to, kad kai kuris aktuarinis pelnas ar nuostolis ir kai kuri anksčiau suteiktų paslaugų savikaina pripažįstama ne iš karto. [A priede, be kita ko, iliustruojamas palūkanų išlaidų skaičiavimas.]

Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicinos išlaidos

83 Įsipareigojimai, susiję su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, turi būti vertinami taip, kad vertinime atsispindėtų:

a) įvertintas būsimasis atlyginimų padidėjimas;

b) plano sąlygose numatytos išmokos (arba atsirandančios iš kiekvienos konstruktyvaus įsipareigojimo, neįeinančio į šias sąlygas) ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄; ir

c) apskaičiuoti būsimi valstybės išmokų dydžio pokyčiai, veikiantys išmokas, mokėtinas pagal nustatytų išmokų planą, jei ir tik jei:

i) šie pokyčiai buvo priimti iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄; arba

ii) ankstesnė praktika ar kiti patikimi duomenys rodo, kad šios valstybės išmokos kaip nors nuspėjamai keisis, pavyzdžiui, pagal bendro kainų lygio ar bendro atlyginimų lygio pasikeitimus.

84 Įvertinant būsimų atlyginimų padidėjimą, atsižvelgiama į infliaciją, darbo stažą, paaukštinimą ir kitus svarbius veiksnius, tokius kaip darbo rinkos pasiūla ir paklausa.

85 Jei oficialios plano sąlygos (ar bet kuris konstruktyvus įsipareigojimas, neįeinantis į šias sąlygas) reikalauja, kad ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais keistų išmokas, tai vertinant įsipareigojimą, šie pokyčiai turi atsispindėti. Taip yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui:

a) anksčiau ūkio subjekte pašalpos buvo didinamos, pavyzdžiui, siekiant sušvelninti infliacijos poveikį, ir nėra požymių, kad ši praktika ateityje keistųsi; arba

b) aktuarinis pelnas jau buvo pripažintas finansinėse ataskaitose ir oficialios plano sąlygos (arba konstruktyvus įsipareigojimas, neįeinantis į šias sąlygas) ar įstatymai įpareigoja ūkio subjektą panaudoti šio plano perviršį plano dalyvių išmokoms (žr. 98 straipsnio c punktą).

▼B

86 Aktuarinės prielaidos neatspindi tų būsimų išmokų pokyčių, kurie ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nenurodyti oficialiose plano sąlygose (arba konstruktyviame įsipareigojime). Tokius pokyčius sukelia:

a) anksčiau suteiktų paslaugų savikaina tiek, kiek jie pakeičia išmokas už tarnybą iki tokio pasikeitimo; ir

b) einamoji paslaugų savikaina po pasikeitimo tiek, kiek jie pakeičia išmokas už tarnybą iki tokio pasikeitimo.

87 Kai kurios išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, yra susietos su kintamaisiais, tokiais kaip valstybės pensijų išmokų ar valstybinės sveikatos priežiūros lygis. Tokių išmokų įvertinimas parodo laukiamus tokių kintamųjų pokyčius, pagrįstus ankstesne praktika ir kitais patikimais įrodymais.

88 Prielaidose dėl medicinos išlaidų reikia atsižvelgti į numatomus būsimus medicinos paslaugų kainų pokyčius, kylančius dėl infliacijos ir specifinio medicinos išlaidų pasikeitimo.

89 Išmokų medicinos išlaidoms, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įvertinimas reikalauja daryti prielaidas dėl būsimų reikalavimų lygio, dažnio ir šių reikalavimų įvykdymo kainos. Ūkio subjektas įvertina būsimas medicinines išlaidas, remdamasis savo paties ankstesnės praktikos duomenimis, prireikus – papildomais kitų ūkio subjektų, draudimo bendrovių, medicinos paslaugų teikėjų ir kitų šaltinių duomenimis. Įvertinant būsimas medicinos išlaidas, atsižvelgiama į technologijų pažangos poveikį, naudojimosi sveikatos priežiūros paslaugomis ar jų teikimo pokyčius ir plano dalyvių sveikatos būklės pasikeitimus.

90 Reikalavimų lygis ir dažnumas ypač priklauso nuo darbuotojų (ir jų išlaikytinių) amžiaus, sveikatos būklės ir lyties, taip pat gali būti veikiamas kitų veiksnių, pavyzdžiui, geografinės padėties. Todėl praeities duomenys koreguojami tiek, kiek gyventojų demografinė struktūra skiriasi nuo gyventojų, kurių praeities duomenys buvo panaudoti, demografinės struktūros. Jie tikslinami ir tada, kai yra patikimų įrodymų, kad praeities tendencijos nebesitęs.

91 Kai kurie sveikatos priežiūros išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai reikalauja, kad darbuotojai mokėtų įnašus ir padengtų plano medicinos išlaidas. Skaičiuojant būsimąsias medicinos išlaidas, atsižvelgiama į tokias įmokas, remiantis plano sąlygomis ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ (arba remiantis konstruktyviu įsipareigojimu, neįeinančiu į tokias sąlygas). Šių darbuotojų įnašai pakeičia anksčiau suteiktų paslaugų savikainą ar, pagal aplinkybes, sumažina. Reikalavimų vykdymo išlaidas galima sumažinti išmokomis iš valstybės ar kitų medicinos paslaugų teikėjų (žr. 83 straipsnio c punktą ir 87 straipsnį).

Aktuarinis pelnas ir nuostoliai

92 Vertindamas savo nustatytų išmokų įsipareigojimą pagal 54 straipsnį, ūkio subjektas turi, vadovaudamasis 58A straipsniu, pripažinti savo aktuarinio pelno ar nuostolių dalį (kaip numatyta 93 straipsnyje) pajamomis arba sąnaudomis, jei grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas ir nuostolis ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje viršija didesnį iš šių dydžių:

a) 10 % dabartinės nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės tą dieną (prieš atskaitant plano turtą); ir

▼B

b) 10 % tikrosios plano turto vertės tą dieną.

Šios ribos turi būti apskaičiuotos ir taikomos atskirai kiekvienam nustatytų išmokų planui.

93 Kiekvieno nustatytų išmokų plano pripažinta aktuarinio pelno ir nuostolių dalis yra pagal 92 straipsnį nustatytas perviršis, padalintas iš tikėtinos likusios vidutinės plane dalyvaujančių darbuotojų darbo trukmės. Tačiau ūkio subjektas gali taikyti bet kurį sistemingą metodą, leidžiantį greičiau pripažinti aktuarinį pelną ir nuostolį, bet tik tuo atveju, jei ir pelnui, ir nuostoliams bus taikomas tas pats pagrindas ir jei tas pagrindas bus taikomas pastoviai visais laikotarpiais. Ūkio subjektas gali taikyti tokį sistemingą metodą aktuariniam pelnui ir nuostoliams net tada, jei jie ribojami 92 straipsnio.

►M5 93A. Jeigu, kaip leidžiama 93 straipsniu, ūkio subjektas laikosi politikos pripažinti visą aktuarinį pelną ir nuostolius tą laikotarpį, per kurį juos gauna, tada jis gali pripažinti juos kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 93B–93D straipsnius, su sąlyga, ◄ kad jis tai daro:

a) visų savo nustatytų išmokų planų atžvilgiu; ir

b) viso savo aktuarinio pelno ir nuostolių atžvilgiu.

▼M5

93B. Aktuarinis pelnas ir nuostoliai, pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi, kaip leidžiama 93A straipsniu, turi būti pateikiami bendrųjų pajamų ataskaitoje.

93C. Ūkio subjektas, kuris pripažįsta aktuarinį pelną ir nuostolius pagal 93A straipsnį, taip pat turi pripažinti bet kokius kitų bendrųjų pajamų dalies koregavimus, kurie daromi dėl 58 straipsnio b punkto apribojimo.

93D. Aktuarinis pelnas ir nuostoliai, taip pat koregavimai, padaryti dėl 58 straipsnio b punkto apribojimo, kurie buvo pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti iš karto pripažįstami nepaskirstytuoju pelnu. Jie neturi būti perkeliami į vėlesnio laikotarpio pelną arba nuostolius.

▼B

94 Aktuarinis pelnas ir nuostolis gali atsirasti padidėjus ar sumažėjus dabartinei nustatytų išmokų įsipareigojimo vertei arba bet kurio susijusio plano turto tikrajai vertei. Aktuarinio pelno ar nuostolių priežastys, pavyzdžiui, būtų šios:

a) neįtikėtinai didelė ar maža darbuotojų kaita, priešlaikinis išėjimas į pensiją, mirtingumas, atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) ar medicinos išlaidų padidėjimas;

b) būsimos darbuotojų kaitos, priešlaikinio išėjimo į pensiją, mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) ar medicinos išlaidų padidėjimo skaičiavimo pasikeitimo poveikis;

c) diskonto normos pasikeitimo poveikis; ir

d) faktinės plano turto grąžos ir lauktos plano turto grąžos skirtumai (žr. 105–107 straipsnius).

▼B

95 Ilgainiui aktuarinis pelnas ir nuostoliai gali būti tarpusavyje užskaityti. Todėl įsipareigojimų, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, įvertinimas gali būti laikomas tam tikros srities (arba „vertės intervalu“) geriausiu įvertinimu. Ūkio subjektui leidžiama, tačiau nereikalaujama, pripažinti aktuarinį pelną ir nuostolį, patenkantį į šią sritį. Šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas pripažintų bent jau nustatytą aktuarinio pelno ir nuostolių, nukrypstančio į vieną ar kitą pusę nuo „vertės intervalo“ 10 %, dalį. (A priede, be kita ko, iliustruojamas aktuarinio pelno ir nuostolių traktavimas). Standartas taip pat leidžia taikyti sistemingus greitesnio pripažinimo metodus, jeigu šie metodai tenkina 93 straipsnyje nurodytas sąlygas. Tokie leistini metodai, pavyzdžiui yra viso aktuarinio pelno ir nuostolių (ir patenkančio, ir nepatenkančio į „vertės intervalą“) pripažinimas nedelsiant. 155 straipsnio b punkto iii papunktyje paaiškinamas reikalingumas įvertinti nepripažintą tarpinio įsipareigojimo dalį į apskaitą įtraukiant vėlesnį aktuarinį pelną.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina

96 Vertindamas savo nustatytų išmokų įsipareigojimą pagal 54 straipsnį, ūkio subjektas, vadovaudamasis 58A straipsniu, anksčiau suteiktų paslaugų savikainą turi pripažinti sąnaudomis tiesiogiai proporcingomis per vidutinį laikotarpį, kol tampa privaloma mokėti išmoką. Jei išmokas reikia sumokėti iš karto po nustatytų išmokų plano įdiegimo ar pakeitimo, ūkio subjektas turi nedelsdamas pripažinti anksčiau suteiktų paslaugų savikainą.

▼M8

97 Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina atsiranda tada, kai ūkio subjektas pradeda taikyti nustatytų išmokų planą, pagal kurį skiriamos išmokos už ankstesnę tarnybą, arba keičiamos išmokos, mokėtinos už ankstesnę tarnybą pagal esamą nustatytų išmokų planą. Tokie pakeitimai atliekami mainais į darbuotojų tarnybą per laikotarpį tol, kol išmoka tampa mokėtina. Todėl ūkio subjektas anksčiau suteiktų paslaugų savikainą pripažįsta tą laikotarpį, nesvarbu, kad išlaidos yra susijusios su darbuotojų tarnyba ankstesniais laikotarpiais. Ūkio subjektas ankstesnių paslaugų savikainą vertina kaip įsipareigojimo pasikeitimą, atsiradusį dėl pataisos (žr. 64 straipsnį). Neigiama anksčiau suteiktų paslaugų savikaina atsiranda tada, kai ūkio subjektas išmokas, priskirtinas ankstesnei tarnybai, pakeičia taip, kad dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė sumažėja.

▼B

97 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas turi pensijų planą, kuriame numatyta pensija sudaro 2 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos bus mokamos po penkerių tarnybos metų. 20X5 m. sausio 1 d. ūkio subjektas padidino pensiją iki 2,5 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus, pradedant 20X1 m. sausio 1 d. Pensijos padidinimo dieną dabartinė papildomų išmokų už tarnybą nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki 20X5 m. sausio 1 d. vertė yra tokia:

Darbuotojai, X5 01 01 išdirbę daugiau nei 5 metus	150
Darbuotojai, X5 01 01 išdirbę mažiau nei 5 metus (vidutinis laikotarpis iki dienos, kai išmokos mokėtinos – 3 metai)	120
	270

▼B

Ūkio subjektas iš karto pripažįsta 150 PV, nes šią išmoką jau priklauso sumokėti. Ūkio subjektas pripažįsta 120 tiesiogiai proporcingu principu per trejus metus nuo 20X5 m. sausio 1 d.

▼M8

98 Į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą neįskaičiuojama:

a) faktinio ir anksčiau planuoto atlyginimo padidėjimo skirtumų poveikis įsipareigojimui mokėti išmokas už tarnybą ankstesniais metais (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti planuojami atlyginimai);

b) pensijų savo nuožiūra didinimo per mažas ar per didelis įvertinimas, kai ūkio subjektas turi konstruktyvų įsipareigojimą didinti pensijas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti tokie padidinimai);

c) išmokų padidėjimo, atsirandančio iš finansinėse ataskaitose jau pripažinto aktuarinio pelno, įvertinimas, jei ūkio subjektas pagal oficialias plano sąlygas (arba pagal konstruktyvų įsipareigojimą, nenumatytą šiose sąlygose) arba pagal įstatymus privalo plano perviršį naudoti plano dalyvių išmokoms, netgi jei išmokų padidinimas oficialiai dar neįformintas (atsirandantis įsipareigojimo padidėjimas yra aktuarinis nuostolis, o ne anksčiau suteiktų paslaugų savikaina (žr. 85 straipsnio b punktą));

d) privalomų mokėti išmokų padidėjimas, kai, nesant naujų ar padidintų išmokų, darbuotojai atitinka privalomo išmokų mokėjimo reikalavimus (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes ūkio subjektas apskaičiuotas išmokų sąnaudas pripažino einamąja paslaugų savikaina atliekant tarnybą), ir

e) plano pataisymų, mažinančių išmokas už būsimą tarnybą, poveikis (plano sumažinimas).

▼B

99 Ūkio subjektas, įvesdamas ar keisdamas išmokas, nustato anksčiau suteiktų paslaugų savikainos amortizavimo grafiką. Būtų neįmanoma parengti išsamius dokumentus, reikalingus vėlesniems amortizavimo grafiko pakeitimams nustatyti ir įgyvendinti. Be to, tikėtina, kad poveikis būtų svarbus tik sumažinant ar įvykdant. Todėl ūkio subjektas atlieka anksčiau suteiktų paslaugų savikainos amortizavimo grafiko pataisas tik tada, jei yra išmokų sumažinimas ar kompensacija.

100 Jei ūkio subjektas sumažina išmokas, mokėtinas pagal esamą nustatytų išmokų planą, atsirandantis nustatytų išmokų įsipareigojimo sumažėjimas pripažįstamas kaip anksčiau suteiktų paslaugų savikaina per vidutinį laikotarpį (neigiama), kol tampa privaloma mokėti sumažintą išmokų dalį.

101 Jei ūkio subjektas sumažina tam tikras išmokas, mokėtinas pagal esamą nustatytų išmokų planą, ir tuo pačiu metu padidina kitas išmokas, mokėtinas pagal planą tiems patiems darbuotojams, ūkio subjektas aiškina šį pakeitimą kaip vienintelį grynąjį pakeitimą.

▼B

Pripažinimas ir įvertinimas: plano turtas

Plano turto tikroji vertė

102 Bet kurio plano turto tikroji vertė išskaičiuojama nustatant sumą, pripažįstamą ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pagal 54 straipsnį. Jei rinkos kainos nėra, plano turto tikroji vertė apskaičiuojama, pavyzdžiui, diskontuojant laukiamus būsimuosius pinigų srautus diskonto norma, atspindinčia riziką, siejamą ir su plano turtu, ir su šio turto terminu ar laukiama perleidimo data (arba, jei turtas neturi termino, numatomu laikotarpiu iki susijusio įsipareigojimo įvykdymo).

103 Į plano turtą neįtraukiamos ataskaitas teikiančio ūkio subjekto neįmokėtos į fondą įmokos, taip pat kaip ir ūkio subjekto išleistos ir fonde laikomos neperleidžiamos finansinės priemonės. Iš plano turto atimami visi fondo įsipareigojimai, nesusiję su išmokomis darbuotojams, pavyzdžiui, prekybinės, kitos mokėtinos sumos ir įsipareigojimai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.

104 Jeigu plano turtas apima sąlygas atitinkančius draudimo polisus, kurie tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, minėtų draudimo polisų tikroji vertė apskaičiuojama kaip dabartinė susijusių įsipareigojimų vertė 54 straipsnyje nurodytu būdu (atliekant bet kokį sumažinimą, jeigu ne visas pagal draudimo polisus gautinas sumas įmanoma susigrąžinti).

Kompensacijos

104A. Jeigu ir tik kai įsitikinama, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas išlaidas, reikalingas nustatytų išmokų įsipareigojimui įvykdyti, ūkio subjektas savo teisę į kompensaciją ataskaitose turi nurodyti kaip atskirą turtą. Turtą ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti tikrąja verte. Visais kitais atvejais minėtą turtą ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti taip pat, kaip plano turtą. Pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ nustatyto išmokų plano išlaidas, galima nenurodyti sumos, kuri apskaitoje parodoma kaip išlaidų kompensavimas.

104B. Kartais ūkio subjektas gali reikalauti, kad kita šalis, tokia kaip draudikas, sumokėtų visas nustatytai išmokai reikalingas išlaidas ar jų dalį. 7 straipsnyje apibūdinti sąlygas atitinkantys draudimo polisai yra plano turtas. Sąlygas atitinkančius draudimo polisus ūkio subjektas apskaitoje rodo taip pat, kaip visą kitą plano turtą, o 104A straipsnis netaikomas (žr. 39–42 ir 104 straipsnius).

▼B

104C. Sąlygų neatitinkantis draudimo polisas nepriskiriamas plano turtui. 104A straipsnis taikomas tokiais atvejais: savo teisę į kompensaciją pagal draudimo polisą ūkio subjektas apskaitoje parodo kaip atskirą turtą ir neišskaičiuoja, apskaičiuodamas nustatytų išmokų įsipareigojimą, kuris ataskaitose pateikiamas pagal 54 straipsnio reikalavimus. Visais kitais atvejais minėtą turtą ūkio subjektas apskaitoje parodo taip pat kaip savo plano turtą. Pirmiausia nustatytų išmokų įsipareigojimas, kuris ataskaitose pateikiamas pagal 54 straipsnio reikalavimus, padidinamas (sumažinamas) taip, kad bendra suma draudimo pelno (nuostolių), susijusio su nustatytų išmokų įsipareigojimu ir atitinkama teise į išlaidų kompensavimą, lieka neparodyta apskaitoje pagal 92 ir 93 straipsnius. Pagal 120 straipsnio f punkto vii papunkčio reikalavimus ūkio subjektas ataskaitose turi trumpai apibūdinti ryšį tarp teisės į išlaidų kompensavimą ir susijusio įsipareigojimo.

104A–104C straipsnių pavyzdys

Dabartinė įsipareigojimų vertė	1 241
Nepripažintas aktuarinis pelnas	17
►**M5** Finansinės būklės ataskaitoje ◄ parodomas įsipareigojimas	1 258
Teisės, įgyjamos pagal draudimo polisus, kurie tiksliai atitinka kai kurių pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus. Šių išmokų dabartinė vertė yra 1 092.	1 092

Nepripažintas aktuarinis pelnas, lygus 17 PV, yra bendras grynasis aktuarinis pelnas iš įsipareigojimo ir teisės į kompensaciją.

104D. Jeigu teisė į kompensaciją atsiranda pagal draudimo polisą, kuris tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal nustatytų išmokų planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, teisės į kompensaciją tikroji vertė yra dabartinė susijusio įsipareigojimo vertė, apibūdinta 54 straipsnyje (atliekant bet kurį sumažinimą, jeigu galima susigrąžinti ne visą kompensaciją).

Plano turto grąža

105 Laukiama plano turto grąža yra viena iš ►**M5** pelnu arba nuostoliais ◄ pripažintų pajamų sudedamųjų dalių. Laukiamos plano turto grąžos ir faktinės plano turto grąžos skirtumas yra aktuarinis pelnas ar nuostolis. Į jį ir nustatytų išmokų įsipareigojimo aktuarinį pelną ir nuostolius atsižvelgiama, nustatant grynąją sumą, kuri lyginama su 10 % „vertės intervalu“, apibūdintu 92 straipsnyje.

106 Laukiama plano turto grąža remiasi laikotarpio pradžios rinkos prognozėmis dėl grąžos per visą susijusio įsipareigojimo trukmę. Laukiama plano turto grąža parodo turimo plano turto tikrosios vertės to laikotarpio pokyčius, atsirandančius dėl į fondą sumokėtų faktinių įmokų ir iš fondo išmokėtų faktinių išmokų.

▼B

106 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

20X1 m. sausio 1 d. plano turto tikroji vertė buvo 10 000 PV, o grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas – 760 PV. 20X1 m. birželio 30 d. pagal planą buvo išmokėta 1 900 PV išmokų suma ir gauta 4 900 PV įmokų suma. 20X1 m. gruodžio 31 d. plano turto tikroji vertė buvo 15 000 PV, o dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė buvo 14 792 PV. Aktuariniai įsipareigojimo nuostoliai per 20X1 metus buvo 60 PV.

20X1 m. sausio 1 d. ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atliko šiuos tuometinėmis rinkos kainomis pagrįstus įvertinimus:

	%
Palūkanų ir dividendų pajamos atskaičius fondo mokėtinus mokesčius	9,25
Realizuotas ir nerealizuotas plano turto pelnas (atskaičius mokesčius)	2,00
Administracinės išlaidos	(1,00)
Laukiama grąžos norma	10,25
Laukiama ir faktinė plano turto grąža 20X1 metais:	
Grąža iš 10 000 PV, turimų 12 mėn. esant 10,25 % palūkanų normai	*1 025*
Grąža iš 3 000 PV, turimų 6 mėn. esant 5 % palūkanos (tolygiems 10,25 % per metus, sudedamiems kas 6 mėn.)	*150*
Laukiama plano turto grąža 20X1 metais	*1 175*
Plano turto tikroji vertė 20X1 m. gruodžio 31 d.	*15 000*
Atėmus plano turto tikrąją vertę 20X1 m. sausio 1 d.	*(10 000)*
Atėmus gautas įmokas	*(4 900)*
Pridėjus išmokėtas išmokas	*1 900*
Faktinė plano turto grąža	*2 000*

Laukiamosios plano turto grąžos (1 175) ir faktinės plano turto grąžos (2 000) skirtumas yra aktuarinis pelnas, lygus 825 PV. Todėl sukauptas grynasis nepripažintas aktuarinis pelnas yra 1 525 PV (760 pridėjus 825 atėmus 60). Pagal 92 straipsnį nustatytos „vertės intervalo“ ribos yra 1 500 PV (didesnis iš dviejų dydžių: i) 10 % nuo 15 000 PV arba ii) 10 % nuo 14 792 PV). Kitais metais (20X2) ūkio subjektas ►**M5** *pelnu arba nuostoliais* ◄ *pripažįsta aktuarinį pelną, lygų 25 PV (1 525 minus 1 500), padalytą iš laukiamos vidutinės likusios susijusių darbuotojų darbo trukmės.*

20X2 metais laukiama plano turto grąža bus grindžiama X2 01 01 dienos rinkos prognozėmis dėl grąžos per visą įsipareigojimo laikotarpį.

▼B

107 Ūkio subjektas, nustatydamas laukiamąją ir faktinę plano turto grąžą, išskaičiuoja laukiamas administracines išlaidas, išskyrus tas, kurios įtrauktos į aktuarines prielaidas įsipareigojimui įvertinti.

Verslo jungimai

108 Jungiant verslą, ūkio subjektas turtą ir įsipareigojimus, atsirandančius dėl išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pripažįsta dabartine šio įsipareigojimo verte, prieš tai atėmęs planui skirto turto tikrąją vertę (žr. 3-iąjį TFAS „*Verslo jungimai*“). Dabartinė įsipareigojimo vertė apima visas toliau nurodytas sudedamąsias dalis, net jeigu įsigyjamas ūkio subjektas įsigijimo datą jų nepripažino:

a) aktuarinį pelną ir nuostolius, atsiradusius iki įsigijimo datos (ir patenkančius, ir nepatenkančius į 10 % „*vertės intervalą*“);

b) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, atsiradusią dėl išmokų pasikeitimų arba plano įdiegimo iki įsigijimo datos; ir

c) sumas, kurių įsigyjamas ūkio subjektas nepripažino pagal 155 straipsnio b punkto nuostatas.

Plano sumažinimas ir įvykdymas

109 Ūkio subjektas turi pripažinti nustatytų įmokų plano sumažinimo ar įvykdymo pelną ar nuostolius tada, kai sumažinamas ar įvykdomas planas. Plano sumažinimo ar įvykdymo pelnas ar nuostolis turi apimti:

a) visus atsirandančius nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės pasikeitimus;

b) visus atsirandančius plano turto tikrosios vertės pasikeitimus;

c) visą susijusį aktuarinį pelną, nuostolį ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, kurie anksčiau nebuvo pripažinti pagal 92 ir 96 straipsnius.

110 Ūkio subjektas, prieš nustatydamas plano sumažinimo ar įvykdymo poveikį, turi dar kartą įvertinti įsipareigojimą (ir susijusio pelno turtą, jei toks yra) pagal dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas).

▼M8

111 Planas sumažinamas tada, kai ūkio subjektas:

a) akivaizdžiai yra įpareigotas labai sumažinti plane numatytų darbuotojų skaičių; arba

b) pakeičia nustatytų išmokų plano sąlygas taip, kad svarbiausias elementas, būsimoji dabartinių darbuotojų tarnyba, nebesuteiks teisės į išmokas arba suteiks teisę tik į sumažintas išmokas.

Planas gali būti sumažinamas dėl atskiro įvykio, tokio kaip gamyklos uždarymas, veiklos nutraukimas, plano nutraukimas ar laikinas sustabdymas, arba sumažinimo mastas yra toks, kad padidėję būsimi atlyginimai yra susiję su išmokomis, mokėtinomis už ankstesnę tarnybą. Plano sumažinimas dažnai būna susijęs su reorganizavimu. Tokiu atveju ūkio subjektas apskaitoje parodo plano sumažinimą tuo pat metu, kaip ir susijusį reorganizavimą.

▼M8

111A Kai dėl plano pataisų sumažėja išmokos, tik sumažinimo poveikis būsimai tarnybai yra plano sumažinimas. Bet kokio sumažinimo, susijusio su ankstesne tarnyba, poveikis yra neigiama anksčiau suteiktų paslaugų savikaina.

▼B

112 Planas įvykdomas, kai ūkio subjektas sudaro sandorį, panaikinantį visą tolesnį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą dėl dalies ar visų išmokų, teikiamų pagal nustatytų išmokų planą, pavyzdžiui, kai iš karto sumokama piniginė išmoka plano dalyviams ar jų vardu mainais į teisę gauti nurodytas išmokas pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

113 Kartais ūkio subjektas įsigyja draudimo polisą kai kurioms arba visoms išmokoms darbuotojams už dabartinį ar pasibaigusį tarnybos laikotarpį. Tokio poliso įsigijimas nėra atsiskaitymas, jei ūkio subjektas lieka juridiškai ar netiesiogiai įsipareigojęs (žr. 39 straipsnį) sumokėti kitas sumas, draudikui neišmokėjus darbuotojams draudimo polise nustatytų išmokų. 104A–104D straipsniuose nurodoma, kaip turi būti pripažįstamos ir įvertinamos apskaitoje plano turtui nepriskiriamos teisės į kompensacijas pagal draudimo polisus.

114 Planas įvykdomas, kartu ir sumažinamas, jei jis nustoja galioti įvykdžius įsipareigojimą. Tačiau plano nutraukimas nėra jo sumažinimas ar įvykdymas, jei jį pakeičia naujas planas, teikiantis iš esmės analogiškas išmokas.

115 Jei plano sumažinimas susijęs tik su kai kuriais plane dalyvaujančiais darbuotojais ar jei įvykdoma tik įsipareigojimo dalis, į pelną ar nuostolį įtraukiama proporcinga anksčiau nepripažintos anksčiau suteiktų paslaugų savikainos ir aktuarinio pelno ar nuostolių dalis (ir pereinamosios sumos, likusios nepripažintos pagal 155 straipsnio b punktą). Proporcinga dalis nustatoma remiantis dabartine įsipareigojimų verte prieš sumažinimą ar įvykdymą ir po to, nebent konkrečiomis aplinkybėmis būtų protingiau taikyti kitą pagrindą. Pavyzdžiui, gali būti taikomas bet kuris pelnas, atsirandantis iš to paties plano sumažinimo ar įvykdymo, pirmiausia siekiant panaikinti visą nepripažintą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, susijusią su tuo pačiu planu.

115 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas nutraukia veikiančio segmento veiklą ir jo darbuotojai daugiau išmokų nebegaus. Tai yra plano sumažinimas neįvykdžius. Taikant dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas) prieš pat sumažinimą, ūkio subjekto nustatytų išmokų įsipareigojimo grynoji dabartinė vertė yra 1 000 PV, plano turto tikroji vertė – 820 PV, o grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas – 50 PV. Ūkio subjektas pradėjo taikyti šį standartą prieš vienerius metus. Tai padidino grynąjį įsipareigojimą 100 ir ūkio subjektas nusprendė pripažinti šią sumą per penkerius metus (žr. 155 straipsnio b punktą). Šis sumažinimas mažina įsipareigojimo grynąją dabartinę vertę 100 PV ir ji lygi 900 PV.

▼B

10 % anksčiau nepripažinto aktuarinio pelno ir pereinamųjų sumų (100/1 000) yra susiję su ta įsipareigojimo dalimi, kuri buvo panaikinta mažinant. Todėl sumažinimo poveikis yra toks:

	Iki sumažinimo	*Sumažinimo pelnas*	*Po sumažinimo*
Grynoji dabartinė įsipareigojimo vertė	*1 000*	*(100)*	*900*
Plano turto tikroji vertė	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Nepripažintas aktuarinis pelnas	*50*	*(5)*	*45*
Nepripažinta pereinamoji suma (100 X 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
►**M5** *Finansinės būklės ataskaitoje* ◄ *pripažintas grynasis įsipareigojimas*	*150*	*(97)*	*53*

Pateikimas

Tarpusavio užskaita

116 Ūkio subjektas turi užskaityti turtą, susijusį su vienu planu, ir kito plano įsipareigojimą tada ir tik tada, kai jis:

a) turi juridiškai įgyvendinamą teisę naudoti vieno plano perviršį kito plano įsipareigojimams vykdyti; ir

b) ketina įvykdyti įsipareigojimus „grynuoju“ būdu arba realizuoti vieno plano perteklių ir įvykdyti kito plano įsipareigojimą vienu metu.

117 Užskaitos kriterijai yra panašūs į finansinėms priemonėms nustatytus kriterijus (žr. 32-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“).

Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas

118 Kai kurie ūkio subjektai trumpalaikį turtą ir įsipareigojimus atskiria nuo ilgalaikio turto ir įsipareigojimų. Šis standartas nenurodo, ar ūkio subjektas turi atskirti trumpalaikes ir ilgalaikes turto ir įsipareigojimų, kylančių dėl išmokų, mokamų tarnybos laikotarpiui pasibaigus, dalis.

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sąnaudų finansiniai elementai

119 Šis standartas nenurodo, ar ūkio subjektas turi pateikti einamųjų paslaugų savikainą, palūkanų išlaidas ir laukiamą plano turto grąžą kaip vieno pajamų ar sąnaudų straipsnio komponentus ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

Atskleidimas

120 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti jo nustatytų išmokų planų pobūdį ir finansinį tų planų pakeitimų poveikį per ataskaitinį laikotarpį.

▼M5

120A. Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją apie nustatytų išmokų planus:

▼B

a) ūkio subjekto apskaitos politiką, taikytą pripažįstant aktuarinį pelną ir nuostolius;

b) bendrą plano pobūdžio aprašymą;

c) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės laikotarpio pradžios ir pabaigos likučių suderinimą, atskirai parodant, jei taikoma, poveikius per laikotarpį, priskiriamus kiekvienam iš šių punktų:

i) einamosios paslaugų savikainos;

ii) palūkanų išlaidų;

iii) plano dalyvių įnašų;

iv) aktuarinio pelno ir nuostolio;

v) užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių planuose, apskaičiuotuose kita valiuta nei ūkio subjekto pateikimo valiuta;

vi) sumokėtų išmokų;

vii) anksčiau suteiktų paslaugų savikainos;

viii) verslo jungimų;

ix) sumažinimų;

x) atsiskaitymų;

d) nustatytų išmokų įsipareigojimo analizę sumoms, atsirandančioms iš planų, kurie visiškai nefinansuojami, ir sumoms, atsirandančios iš planų, kurie visiškai ar iš dalies finansuojami;

e) laikotarpio pradžios ir pabaigos tikrosios plano turto vertės ir laikotarpio pradžios ir pabaigos kompensacijos teisės likučių sutikrinimą. Likučiai pripažįstami kaip turtas, pagal 104A straipsnį rodomi atskirai, jei taikoma, poveikius per ataskaitinį laikotarpį priskiriant kiekvienam iš šių punktų:

i) planuojamo turto atsiperkamumo;

ii) aktuarinio pelno ir nuostolio;

iii) užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių planuose, apskaičiuotuose kita valiuta nei ūkio subjekto pateikimo valiuta;

iv) darbdavio įnašų;

v) plano dalyvių įnašų;

vi) sumokėtų išmokų;

vii) verslo jungimų;

viii) atsiskaitymų;

f) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės c punkte ir tikrosios plano turto vertės e punkte sutikrinimą pagal turtą ir įsipareigojimus, pripažįstamus ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, parodant bent jau:

i) ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ nepripažintą grynąjį aktuarinį pelną ar nuostolius (žr. 92 straipsnį);

▼B

ii) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, dar nepripažintą ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ (žr. 96 straipsnį);

iii) bet kurią sumą, nepripažintą turtu dėl 58 straipsnio b punkte nustatytos ribos;

iv) tikrąją bet kokios kompensacijos teisės vertę ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Minėta vertė pripažįstama turtu pagal 104A paragrafą (su trumpu ryšio tarp kompensacijos teisės ir susijusio įsipareigojimo aprašymu);

v) ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažintas kitas sumas;

g) bendras sąnaudas, pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ kiekvienam iš pateiktų punktų ir straipsnio eilutei (eilutėms), į kurias jie įtraukti:

i) einamosios paslaugų savikainos;

ii) palūkanų sąnaudų;

iii) planuojamo turto atsiperkamumo;

iv) planuojamo bet kokios kompensacijos teisės, pripažįstamos turtu, atsiperkamumo pagal 104A straipsnį;

v) aktuarinio pelno ir nuostolių;

vi) anksčiau suteiktų paslaugų savikainos;

vii) bet kokių sumažinimų ar atsiskaitymų poveikio;

viii) 58 straipsnio b punkto apribojimo poveikio;

▼M5

h) bendrą sumą, pripažįstamą kitų bendrųjų pajamų dalimi kiekvieno iš šių:

▼B

i) aktuarinio pelno ir nuostolių;

ii) 58 straipsnio b punkto apribojimo poveikio;

▼M5

i) ūkio subjektų, kurie pripažįsta aktuarinį pelną ir nuostolius kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 93A straipsnį, sukauptą aktuarinio pelno ir nuostolių, pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumą;

▼B

j) plano turto kiekvienos didelės kategorijos, kuri apima, tačiau neapsiriboja, nuosavybės priemonėmis, skolų priemonėmis, nekilnojamuoju turtu ir visu kitu turtu plano turto procentinį dydį ar sumą, kurią ji sudaro nuo viso plano turto tikrosios vertės;

k) sumas, įtrauktas į plano turto tikrąją vertę:

i) kiekvieną ūkio subjekto nuosavų finansinių priemonių kategoriją; ir

ii) visą ūkio subjekto valdomą nekilnojamąjį turtą ar kitokį naudojamą turtą;

▼B

l) išsamų aprašymą pagrindo, naudojamo nustatyti bendrą numatomą planuojamo turto atsiperkamumo normą, įskaitant didžiausių plano turto kategorijų poveikį;

m) realų planuojamą turto atsiperkamumą, taip pat realų bet kokios kompensacijos teisės, pripažįstamos turtu, atsiperkamumą pagal 104A straipsnį;

n) pagrindines aktuarines prielaidas, naudojamas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, įskaitant, kai taikoma:

i) diskonto normas;

ii) numatytas planuojamo bet kokio turto atsiperkamumo normas finansinėse ataskaitose pateiktais laikotarpiais;

iii) numatytas bet kokios kompensacijos teisės atsiperkamumo normas laikotarpiams, pateiktiems finansinėse ataskaitose, kai kompensacijos teisė pripažįstama turtu pagal 104A straipsnį;

iv) numatytas atlyginimo padidėjimo normas (ir indeksų ar kitų kintamųjų pokyčių, apibrėžtų formaliomis ar konstruktyviomis plano sąlygomis, kaip būsimų išmokų padidėjimo pagrindas;

v) medicinos sąnaudų normų tendencijas; ir

vi) bet kokią kitokią medžiagą, kuriai naudojamos aktuarinės prielaidos;

ūkio subjektas turi besąlygiškai atskleisti kiekvieną aktuarinę prielaidą (pavyzdžiui, absoliutus procentinis dydis) ir ne tik kaip skirtingų procentinių dydžių ar kitų kintamųjų maržą;

o) numatomų medicinos sąnaudų normų padidėjimo vienu procentiniu punktu ir sumažėjimo vienu procentiniu punktu tendencijų poveikį:

i) bendriems grynųjų periodinių medicinos sąnaudų, atsirandančių pasibaigus tarnybos laikui, einamosios paslaugų savikainos ir palūkanų sąnaudų komponentams; ir

ii) sukauptiems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimams, susijusiems su medicinos išlaidomis.

Šio atskleidimo tikslais visos kitos prielaidos turi būti pastovios. Kai planai vykdomi aukšto infliacijos lygio aplinkoje, atskleidimą turi veikti procentinio dydžio padidėjimo ar sumažėjimo numatytoms medicinos išlaidų normos tendencijoms poveikis tokios reikšmės, kuri panaši į vieną procentinį dydį žemo infliacijos lygio aplinkoje.

p) dabartinio metinio ataskaitinio laikotarpio ir ankstesnių keturių metinių ataskaitinių laikotarpių sumas:

i) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinę vertę, plano turto tikrąją vertę ir plano pertekliaus ar deficito tikrąją vertę; ir

▼B

ii) pakeitimus, paremtus praeities duomenimis, atsirandančius:

a) plano įsipareigojimus, išreikštus kaip 1) sumą arba kaip 2) plano įsipareigojimų procentinį dydį ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄; ir

b) plano turtą, išreikštą kaip 1) sumą arba kaip 2) plano turto procentinį dydį ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

q) geriausią darbdavio įvertinimą, kai tik gali būti pagrįstai nustatytas, numatytų mokėtinų plano įnašų per metinį ataskaitinį laikotarpį, prasidedantį ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄.

121 120 straipsnio b punkte reikalaujama pateikti bendrą plano pobūdžio aprašymą. Tokiame aprašyme turi būti nurodyta, pavyzdžiui, ar planas yra pensijų, skaičiuojamų nuo vienodo atlyginimo, ar pensijų, skaičiuojamų pagal galutinį atlyginimą, ar medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planas. Plano aprašymas turi susidėti iš neoficialios praktikos, kuri yra konstruktyvių įsipareigojimų dalis. Šie įsipareigojimai įtraukti į nustatytų išmokų įsipareigojimo įvertinimą pagal 52 straipsnį. Daugiau informacijos nereikalaujama.

122 Jei ūkio subjektas turi kelis nustatytų išmokų planus, jis gali pateikti informaciją pagal visus planus bendrai, kiekvieną planą atskirai ar, savo nuožiūra, pasirinktas grupes. Skirstant į grupes, pravartu atsižvelgti į šiuos kriterijus:

a) geografinę planų padėtį, pvz., vietiniai planai atskiriami nuo užsienio planų; arba

b) iš esmės skirtingą su planais susijusią riziką, pavyzdžiui, pensijų, skaičiuojamų nuo vienodo atlyginimo, pensijų, skaičiuojamų pagal galutinį atlyginimą, planai ar medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai.

Jei informacija pateikiama pagal planų grupes, ji pateikiama taikant svertinius vidurkius arba santykinai siaurų sričių.

123 30 straipsnis reikalauja pateikti papildomą informaciją apie jungtinius darbdavių nustatytų išmokų planus, kurie aiškinami kaip nustatytų įmokų planai.

124 Jei 24-asis TAS reikalauja, ūkio subjektas pateikia informaciją apie:

a) susijusių šalių sandorius su išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planais; ir

b) išmokas, mokamas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

125 Jei reikalauja 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, ūkio subjektas pateikia informaciją apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atsirandančius dėl įsipareigojimų mokėti išmokas pasibaigus darbo sutarčiai.

KITOS ILGALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

126 Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams yra, pavyzdžiui:

a) ilgalaikės mokamos ne darbo laiko išmokos, pavyzdžiui, atostogos už ištarnautus metus arba mokslininko atostogos;

▼B

b) išmokos jubiliejaus proga ar kitos išmokos už ištarnautus metus;

c) ilgalaikės nedarbingumo išmokos;

d) pelno dalis ir priemokos, išmokamos per dvylika ar daugiau mėnesių pasibaigus laikotarpiui, per kurį darbuotojas atliko susijusį darbą; ir

e) atidėtosios kompensacijos, mokamos per dvylika ar daugiau mėnesių pasibaigus laikotarpiui, per kurį jos buvo uždirbtos.

127 Kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams vertinimas paprastai nėra toks neaiškus, kaip išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui. Be to, kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams įsteigimas ar pakeitimas retai nulemia dideles buvusios tarnybos išlaidas. Todėl šis standartas reikalauja, kad kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apskaitoje būtų parodomos supaprastintai. Šis metodas ir išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apskaitos metodas skiriasi tuo, kad:

a) aktuarinis pelnas ir nuostoliai pripažįstami nedelsiant ir „vertės intervalas“ netaikomas; ir

b) visa anksčiau suteiktų paslaugų savikaina pripažįstama nedelsiant.

Pripažinimas ir įvertinimas

128 Suma pripažįstama kaip įsipareigojimas mokėti kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams yra lygi grynajai sumai:

a) dabartinės nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ (žr. 64 straipsnį);

b) atėmus plano turto (jei jo yra), kuris bus tiesiogiai panaudotas įsipareigojimams vykdyti, tikrąją vertę ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ (žr. 102–104 straipsnius).

Ūkio subjektas, vertindamas įsipareigojimą, turi taikyti 49–91 straipsnių reikalavimus ir netaikyti 54 ir 61 straipsnių. Ūkio subjektas turi taikyti 104A straipsnį pripažindamas ir vertindamas visas teises gauti kompensacijas.

129 Dėl kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams, ūkio subjektas visas šias sumas turi pripažinti sąnaudomis arba (kaip numatyta 58 straipsnyje) pajamomis, išskyrus tas, kurias kitame standarte reikalaujama ar leidžiama įtraukti į turto savikainą:

a) einamoji paslaugų savikaina (žr. 63–91 straipsnius);

b) palūkanų išlaidos (žr. 82 straipsnį);

c) laukiama plano turto grąža (žr. 105–107 straipsnius) ir visos teisės gauti kompensaciją, pripažintos turtu (žr. 104A straipsnį);

d) aktuarinis pelnas ir nuostoliai, visi, kurie turi būti pripažinti nedelsiant;

e) anksčiau suteiktų paslaugų savikaina, kuri turi būti pripažinta nedelsiant; ir

f) visas sumažinimo ar įvykdymo poveikis (žr. 109 ir 110 straipsnius).

▼B

130 Ilgalaikė nedarbingumo išmoka yra viena iš kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams formų. Jei išmokos dydis priklauso nuo tarnybos trukmės, įsipareigojimas atsiranda tada, kai atliekamas darbas. Šio įsipareigojimo vertinimas atspindi tikimybę, kad mokėjimas turės būti įvykdytas, ir laikotarpį, už kurį mokėjimas turėtų būti atliktas. Jei išmokos dydis yra vienodas visiems nedarbingiems darbuotojams, į ištarnautą laiką neatsižvelgiant, laukiamos šių išmokų išlaidos pripažįstamos tada, kai įvyksta įvykis, sukėlęs ilgalaikį nedarbingumą.

Atskleidimas

131 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informaciją apie kitas ilgalaikes išmokas, mokamas darbuotojams, tokią informaciją atskleisti gali būti reikalaujama pagal kitus standartus, pavyzdžiui, kai dėl tokių išmokų atsiradusios sąnaudos yra reikšmingos ir dėl to turėtų būti atskleidžiamos pagal 1-ąjį TAS. Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie kitas ilgalaikes išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

IŠEITINĖS IŠMOKOS

132 Šiame standarte išeitinės išmokos nagrinėjamos atskirai nuo kitų išmokų darbuotojams, nes čia įsipareigojimą nulemia išėjimas iš darbo, o ne darbuotojo tarnyba.

Pripažinimas

133 Ūkio subjektas turi pripažinti išeitinę išmoką įsipareigojimu ir sąnaudomis tada ir tik tada, kai ūkio subjektas akivaizdžiai įpareigotas:

a) nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki nustatyto išėjimo į pensiją dienos; arba

b) teikti išeitines išmokas po to, kai jos buvo pasiūlytos už išėjimą iš darbo savo noru.

134 Ūkio subjektas akivaizdžiai įpareigotas nutraukti darbo santykius tada ir tik tada, kai jis turi detalų oficialų darbo santykių nutraukimo planą ir realiai negali jo atsisakyti. Detaliame plane turi būti nurodyti bent šie dalykai:

a) darbuotojų, su kuriais ketinama nutraukti darbo santykius, vieta, funkcijos ir apytikris skaičius;

b) išeitinės išmokos pagal kiekvieną darbų ar funkcijų kategoriją; ir

c) plano įgyvendinimo laikas. Įgyvendinti reikia pradėti kiek įmanoma greičiau, o laikotarpis, per kurį tai turi būti atlikta, turi būti toks, kad plano iš esmės pakeisti nebūtų galima.

▼B

135 Ūkio subjektas gali būti įsipareigojęs pagal įstatymus, sutartis ar kitus susitarimus su darbuotojais ar jų atstovais ar turėti konstruktyvų įsipareigojimą, grindžiamą verslo praktika, papročiais arba pageidavimu veikti teisingai ir sumokėti (ar suteikti kitas išmokas) išeinantiems iš darbo darbuotojams. Tokios išmokos yra išeitinės išmokos. Išeitinės išmokos paprastai yra vienkartiniai mokėjimai, tačiau kartais jie apima ir:

a) pensijų ar kitų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tiesioginį ar netiesioginį padidinimą per išmokų darbuotojams planą; ir

b) atlyginimą iki tam tikro nurodyto laikotarpio pabaigos, jei darbuotojas daugiau nebedirba darbo, teikiančio ūkio subjektui ekonominės naudos.

136 Kai kurios išmokos darbuotojams mokamos neatsižvelgiant į darbuotojo išėjimo priežastį. Tokių išmokų mokėjimas yra garantuotas (atsižvelgiant į esamus išmokos priklausymo ar minimalios tarnybos reikalavimus), tačiau jų išmokėjimo laikas nenustatytas. Nors kai kuriose šalyse tokios išmokos vadinamos išeitine kompensacija arba išeitiniu atlyginimu, tai yra veikiau išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, todėl ūkio subjektas jas ir parodo apskaitoje kaip išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui. Kai kurie ūkio subjektai už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu (iš esmės tai išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui) moka mažesnio dydžio išmokas kaip už atleidimą iš darbo ūkio subjekto iniciatyva. Papildoma išmoka, mokama ne savo noru išėjusiems iš darbo darbuotojams, yra išeitinė išmoka.

137 Išeitinės išmokos neteikia ūkio subjektui būsimosios ekonominės naudos ir pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant.

138 Ūkio subjektui, pripažinusiam išeitines išmokas, gali tekti apskaitoje parodyti ir pensijų ar kitų išmokų darbuotojams sumažinimą (žr. 109 straipsnį).

Įvertinimas

139 Jei išeitines išmokas reikia sumokėti vėliau nei per 12 mėnesių nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, jos turi būti diskontuojamos taikant 78 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

140 Tuo atveju, jei išmokos buvo pasiūlytos skatinant išeiti iš darbo savo noru, išeitinės išmokos turi būti vertinamos remiantis darbuotojų, kurie, kaip tikimasi, priims pasiūlymą, skaičiumi.

Atskleidimas

141 Kai neaišku, kiek darbuotojų priims pasiūlymą gauti išeitines išmokas, atsiranda neapibrėžtasis įsipareigojimas. Kaip reikalauja 37-asis TAS, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent tikimybė, kad reikės išmokų jam padengti, būtų labai nedidelė.

142 Kaip to reikalaujama 1-ajame TAS, ūkio subjektas atskleidžia sąnaudų pobūdį ir sumą tada, jeigu šios sąnaudos yra reikšmingos. Dėl išeitinių išmokų gali susikaupti sąnaudų, kurias privalu atskleisti, kad šis reikalavimas būtų įvykdytas.

▼B

143 Kai 24-asis TAS reikalauja, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie išeitines išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

144–152 (Panaikinta)

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

153 Šiame skyriuje nurodomos pereinamosios išmokų planų aiškinimo nuostatos. Kai ūkio subjektas pirmą kartą taiko šį standartą kitoms išmokoms darbuotojams, jis taiko ir 8-ąjį TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“.

154 Ūkio subjektas, pirmą kartą taikydamas šį standartą ir atsižvelgdamas į nustatytų išmokų planus, turi nustatyti savo tarpinį įsipareigojimą:

a) dabartinę įsipareigojimo vertę (žr. 64 straipsnį) standarto priėmimo datą;

b) atėmus plano turto (jei jo yra), iš kurio bus tiesiogiai padengiami įsipareigojimai, tikrąją vertę standarto priėmimo datą (žr. 102–104 straipsnius);

c) atėmus visą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, kuri pagal 96 straipsnį turi būti pripažinta ateinančiais laikotarpiais.

155 Jei tarpinis įsipareigojimas yra didesnis už įsipareigojimą, kuris būtų buvęs pripažintas tą pačią dieną pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką, ūkio subjektas privalo pripažinti šį padidėjimą kaip jo nustatytų išmokų įsipareigojimo dalį pagal 54 straipsnį:

a) nedelsdamas, pagal 8-ąjį TAS; arba

b) kaip sąnaudas tiesiogiai proporcingai per penkerius metus nuo standarto priėmimo datos. Jei ūkio subjektas pasirenka šį variantą, jis turi:

i) vertindamas bet kurį ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažintą turtą, atsižvelgti į 58 straipsnio b punkte nurodytą ribą;

ii) kiekvieno ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nurodyti: 1) likusio nepripažinto padidėjimo sumą; ir 2) dabartiniu laikotarpiu pripažintą sumą;

iii) paskesnio aktuarinio pelno (tačiau ne neigiamos anksčiau suteiktų paslaugų savikainos) pripažinimą apriboti taip: jei aktuarinis pelnas turi būti pripažintas pagal 92 ir 93 straipsnius, ūkio subjektas turi pripažinti tą aktuarinį pelną tik tiek, kiek grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas (iki to aktuarinio pelno pripažinimo) viršija nepripažintą tarpinio įsipareigojimo dalį; ir

iv) nustatydamas vėliau gaunamą pelną ar nuostolį dėl plano įvykdymo ar sumažinimo, įtraukti susijusią nepripažinto tarpinio įsipareigojimo dalį.

Jei tarpinis įsipareigojimas yra mažesnis už įsipareigojimą, kuris būtų buvęs pripažintas tą pačią dieną pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką, ūkio subjektas turi nedelsdamas pripažinti šį sumažėjimą pagal 8-ąjį TAS.

▼B

156 Pirmą kartą taikant standartą apskaitos politikos pakeitimas veikia visą aktuarinį pelną ir nuostolį, atsiradusį ankstesniais laikotarpiais, netgi jei jie patenka į 10 % „vertės intervalą“, apibūdintą 92 straipsnyje.

154–156 straipsnius iliustruojantis pavyzdys

1998 m. gruodžio 31 d. ūkio subjekto ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ yra 100 PV dydžio pensijų įsipareigojimas. Ūkio subjektas pradeda taikyti standartą 1999 m. sausio 1 d., kai pagal standartą dabartinė įsipareigojimo vertė yra 1 300 PV, o plano turto tikroji vertė – 1 000 PV. 1993 m. sausio 1 d. ūkio subjektas padidino pensijas (išlaidos neprivalomoms išmokoms – 160; vidutinis likęs laikotarpis nuo tos dienos iki pensijos priklausymo pradžios – 10 metų).

Pereinamasis poveikis yra toks:

Dabartinė įsipareigojimo vertė	*1 300*
Plano turto tikroji vertė	*(1 000)*
Atėmus: anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, kuri turi būti pripažinta ateinančiais laikotarpiais (160 × 4/10)	*(64)*
Tarpinis įsipareigojimas	*236*
Jau pripažintas įsipareigojimas	*100*
Įsipareigojimo padidėjimas	*136*

Ūkio subjektas gali pripažinti 136 padidėjimą arba iš karto, arba per ne ilgesnį nei 5 metų laikotarpį. Šis pasirinkimas neatšaukiamas.

1999 m. gruodžio 31 d. dabartinė įsipareigojimo pagal standartą vertė yra 1 400 PV, o plano turto tikroji vertė – 1 050 PV. Grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas nuo standarto priėmimo datos yra 120 PV. Tikėtinas vidutinis likęs plane dalyvaujančių darbuotojų darbo laikas buvo 8 metai. Ūkio subjektas laikosi politikos pripažinti visą aktuarinį pelną ir nuostolius iš karto, kaip leidžiama 93 straipsnio.

155 straipsnio b punkto iii papunktyje numatytos ribos poveikis yra toks:

Grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas	*120*
Nepripažinta tarpinio įsipareigojimo dalis (136x4/5)	*(109)*
Didžiausias pelnas, kurį galima pripažinti (155 straipsnio b punkto iii papunktis)	*11*

ĮSIGALIOJIMO DATA

157 Šis standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms, išskyrus 159–159C straipsnių nurodymus. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą finansinėms ataskaitoms laikotarpių, prasidedančių anksčiau nei 1999 m. sausio 1 d., jis nurodo, kad taikė šį standartą vietoje 19-ojo TAS „*Pensinių mokėjimų išlaidos*“, patvirtinto 1993 m.

▼B

158 Šis standartas pakeičia 19-ąjį TAS „*Pensinių mokėjimų išlaidos*“, patvirtintą 1993 m.

159 Metinėms finansinėms ataskaitoms ([1]), apimančioms laikotarpius, kurie prasideda 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau, taikoma:

a) pakeistas plano turto apibrėžimas, pateiktas 7 straipsnyje, ir susiję turto, kurį turi ilgalaikis išmokų darbuotojams fondas, ir sąlygas atitinkančio draudimo poliso apibrėžimai; ir

b) kompensacijų pripažinimo ir įvertinimo apskaitoje reikalavimai, nustatyti 104A, 128, 129 straipsniuose, 120A straipsnio f punkto iv papunktyje, 120A straipsnio g punkto iv papunktyje, 120A straipsnio m punkte ir 120A straipsnio n punkto iii papunktyje nurodyti susiję rodikliai, kuriuos reikia parodyti ataskaitose.

Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.

159A. 58A straipsnyje pateiktas pakeitimas galioja metinėms finansinėms ataskaitoms, apimančioms periodus, kurie pasibaigė 2002 m. gegužės 31 d. ar vėliau. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.

159B. Ūkio subjektas turi taikyti 32A, 34–34B, 61 ir 120–121 straipsnius metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

159C. 93A–93D straipsniuose pateikti pasirinkimo variantai gali būti naudojami metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, pasibaigiantiems 2004 m. gruodžio 16 d. ar vėliau. Ūkio subjektas, pasirinkęs metinius ataskaitinius laikotarpius, prasidedančius anksčiau kaip 2006 m. sausio 1 d., taip pat turi taikyti 32A, 34–34B, 61 ir 120–121 straipsnių pataisas.

▼M8

159D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 7 straipsnis, 8 straipsnio b punktas, 32B, 97, 98 ir 111 straipsniai ir įterptas 111A straipsnis. 7 straipsnio, 8 straipsnio b punkto ir 32B straipsnio pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą. 97, 98, 111 ir 111A straipsnių pataisas ūkio subjektas taiko išmokų pakeitimams, atsirandantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau.

160 8-asis TAS taikomas, kai ūkio subjektas, atsižvelgdamas į 159–159D straipsnių pataisas, pakeičia savo apskaitos politiką. Taikydamas šias pataisas retrospektyviai, kaip reikalaujama 8-ajame TAS, ūkio subjektas juos turi traktuoti taip, lyg jie būtų buvę pritaikyti tuo pačiu metu, kaip ir likusi šio standarto dalis. Išimtis yra tai, kad ūkio subjektas gali atskleisti sumas, kurių reikalaujama 120A straipsnio p punkte, nes tos sumos nustatomos kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui perspektyviai nuo pirmojo ataskaitinio laikotarpio, nurodyto finansinėse ataskaitose, kuriose ūkio subjektas pirmą kartą taikė 120A straipsnio pataisas.

([1]) 159 ir 159A straipsniuose sąvoka „*metinė finansinė ataskaita*“ vartojama aiškumo tikslais, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 157 straipsnyje minimos „*finansinės ataskaitos*“.

▼**M5**

161	1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 93A–93D straipsniai, 106 straipsnio pavyzdys ir 120A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

20-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“

TAIKYMAS ►M8 [1] ◄

1 Šis standartas turi būti taikomas valstybės dotacijų apskaitai ir atskleidimui, kitokios valstybės paramos atskleidimui.

2 Šis standartas netaikomas:

a) kai kuriems valstybės dotacijų apskaitos finansinėse ataskaitose atvejams arba papildomoje panašaus pobūdžio informacijoje parodant kainų pasikeitimo poveikį;

▼M8

b) valstybės paramai, kuri teikiama ūkio subjektui kaip tam tikros formos privilegijos nustatant apmokestinamąjį pelną arba mokesčių nuostolį, nustatant ar sumažinant pelno mokesčio įsipareigojimą. Tokių privilegijų pavyzdžiai: terminuotas atleidimas nuo pelno mokesčio, investicijų apmokestinimo nuolaidos, greitesnio nusidėvėjimo galimybės ir sumažintos pelno mokesčio normos;

▼B

c) valstybės daliai ūkio subjekto nuosavybėje;

d) valstybės dotacijoms, minimoms 41-ajame TAS „*Žemės ūkis*“.

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Valstybė – vyriausybė, vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

Valstybės parama – valstybės veiksmas, skirtas suteikti ekonominės naudos konkrečiam ūkio subjektui arba ūkio subjektų, atitinkančių tam tikrus kriterijus, grupei. Pagal šį standartą valstybės parama nelaikoma netiesiogiai suteikiama nauda, veikianti bendras veiklos sąlygas, pvz., besivystančios srities infrastruktūros sukūrimas arba prekybos apribojimų konkurentams nustatymas.

Valstybės dotacija – vyriausybės pervedami ištekliai ūkio subjektui, kuris praeityje atitiko arba ateityje atitiks tam tikras sąlygas, susijusias su pagrindine ūkio subjekto veikla, paremti. Tai neapima tų valstybės paramos formų, kurių neįmanoma pagrįstai įvertinti, ir sandorių su vyriausybe, kurių iš ūkio subjekto normalios prekybos sandorių neįmanoma išskirti [2].

---

[1] Valdyba 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisė šiame standarte vartojamus terminus, kad jie atitiktų kitus TFAS:
a) „apmokestinamos pajamos“ pakeista į „apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis“,
b) „pripažįstama pajamomis (sąnaudomis)“ pakeista į „pripažįstama pelnu arba nuostoliais“,
c) „įtraukiamas į apskaitą tiesiogiai kaip akcininkų turtas (nuosavybė)“ pakeista į „nepripažįstama pelnu arba nuostoliais“,
d) „apskaitinio įvertinimo pataisymas“ pakeista į „apskaitinio įvertinimo keitimas“.

[2] Žr. NAK 10-ąjį aiškinimą „*Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla*“.

▼B

Dotacijos, susijusios su turtu – valstybės dotacijos, kurias suteikiant reikalaujama, kad ūkio subjektas nusipirktų, pastatytų ar kitaip įsigytų ilgalaikį turtą. Gali būti keliamos ir papildomos sąlygos, susijusios su turto rūšimi, vieta arba laikotarpiu, per kurį turtas turi būti įsigytas arba išlaikytas.

Dotacijos, susijusios su pajamomis – visos kitos valstybės dotacijos, išskyrus dotacijas turto įsigijimui.

Negrąžinamos paskolos – paskolos, kurių davėjas įsipareigoja atsisakyti teisės jas atgauti, remdamasis tam tikromis iš anksto nustatytomis sąlygomis.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp žinomo ir ketinančio pirkti pirkėjo ir norinčio parduoti pardavėjo lygiateisio sandorio metu.

4 Valstybės parama gali būti teikiama įvairia forma, kuri gali skirtis tiek skyrimo pobūdžiu, tiek sąlygomis, kurios paprastai nustatomos suteikiant valstybės paramą. Parama gali būti teikiama siekiant paskatinti ūkio subjektą imtis tokios veiklos, kurios jis paprastai nesiimtų, jei nebūtų suteikiama valstybės parama.

5 Jei ūkio subjektas gauna valstybės paramą, sudarant finansines ataskaitas, tai gali būti svarbu dėl dviejų priežasčių. Pirma, jei pervedamos tam tikros lėšos, turi būti pasirinktas atitinkamas minėto pervedimo apskaitos būdas. Antra, pravartu nurodyti, kokią naudą ūkio subjektas gavo iš šios paramos per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to būna lengviau palyginti ūkio subjekto finansines ataskaitas su praėjusių laikotarpių ar kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis.

6 Valstybės dotacijos kartais dar vadinamos subsidijomis, pašalpomis ar premijomis.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

7 Valstybės dotacijos, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti pripažįstamos tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad:

a) ūkio subjektas atitinka visas dotacijos suteikimo sąlygas; ir

b) dotacijos bus gautos.

8 Valstybės dotacija pripažįstama tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad ūkio subjektas atitinka visas dotacijai gauti keliamas sąlygas ar kad dotacija bus gauta. Dotacijos gavimas pats savaime nėra svarus įrodymas, kad dotacijos suteikimo sąlygos buvo arba bus įvykdytos.

9 Dotacijos gavimo būdas nedaro įtakos tam, kokie bus taikomi apskaitos metodai. Taigi dotacija apskaitoje parodoma tokiu pačiu būdu, neatsižvelgiant į tai, ar ji gauta pinigais, ar sumažinant įsipareigojimą valstybei.

10 Negrąžintina valstybės paskola laikoma valstybės dotacija tada, kai yra pagrįstai garantuojama, kad ūkio subjektas įvykdys sąlygas, kurios panaikina prievolę grąžinti paskolą.

▼M8

10A Valstybės paskolos išmoka mažesnėmis nei rinkos palūkanomis laikoma valstybės dotacija. Paskola pripažįstama ir vertinama pagal 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“. Išmoka mažesnėmis nei rinkos palūkanomis vertinama kaip paskolos pradinės balansinės vertės, nustatytos pagal 39-ąjį TAS, ir gautų įplaukų skirtumas. Išmoka apskaitoje registruojama pagal šį standartą. Ūkio subjektas, identifikuodamas išlaidas, kuriomis ketinama kompensuoti paskolos išmoką, turi atsižvelgti į sąlygas ir įsipareigojimus, kurie įvykdyti arba turi būti įvykdyti.

▼B

11 Pripažinus valstybės dotaciją, visi susiję neapibrėžtieji įsipareigojimai ar neapibrėžtasis turtas bus aiškinami pagal 37-ojo TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* reikalavimus.

▼M8

12 Valstybės dotacijos sistemingai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais laikotarpiais, kuriais ūkio subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis.

13 Valstybės dotacijos gali būti apskaitoje parodomos dviem metodais: kapitalo metodu, pagal kurį dotacija nepripažįstama pelnu arba nuostoliais, ir pajamų metodu, pagal kurį dotacija pripažįstama pelnu ar nuostoliais kaip vieno ar kelių laikotarpių pajamos.

14 Kapitalo metodas grindžiamas tokiais argumentais:

a) valstybės dotacijos yra finansavimo priemonė, todėl taip ir turi būti parodomos finansinės būklės ataskaitoje, o ne pelne ar nuostoliuose, tarpusavyje užskaitant tuos sąnaudų straipsnius, kuriuos jos finansuoja. Kadangi dotacijų nereikės grąžinti, jos neturėtų būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais;

b) valstybės dotacijų pripažinti pelnu arba nuostoliais negalima, kadangi jos neuždirbtos – tai valstybės suteikta paskata be susijusių išlaidų.

15 Pajamų metodas grindžiamas tokiais argumentais:

a) kadangi valstybės dotacijos gaunamos ne iš akcininkų, o iš kito šaltinio, jos neturi būti tiesiogiai pripažįstamos nuosavybėje – jos turi būti pripažįstamos atitinkamų laikotarpių pelnu arba nuostoliais;

b) valstybės dotacijos retai suteikiamos be jokių sąlygų. Ūkio subjektas jas gauna, jeigu įvykdo dotacijų skyrimo sąlygas ir sutinka su numatytais įsipareigojimais. Todėl valstybės dotacijos turėtų būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais laikotarpiais, kuriais ūkio subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis;

c) kadangi pajamų ir kiti mokesčiai yra sąnaudos, logiška ir valstybės dotacijas, tęsiant fiskalinę politiką, perkelti į pelną ar nuostolius.

▼M8

16 Pajamų metodui būdinga, kad valstybės dotacijos turėtų būti sistemingai pripažįstamos pelnu ar nuostoliais laikotarpiais, kuriais ūkio subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis. Valstybės dotacijų pripažinimas pelnu ar nuostoliais tada, kai jos gaunamos, neatitinka kaupimo principo (žr. 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“), todėl taip pripažinti dotaciją galima tik tuo atveju, jei nėra jokio pagrindo priskirti ją kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, per kurį dotacija buvo gauta.

17 Daugeliu atvejų laikotarpiai, kuriais ūkio subjektas pripažįsta išlaidas arba sąnaudas, susijusias su valstybės dotacija, yra nustatomi iš karto. Todėl dotacijos, skirtos konkrečioms sąnaudoms, pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tuo pačiu laikotarpiu kaip ir atitinkamos sąnaudos. Panašiai ir tos dotacijos, kurios yra susijusios su nudėvimuoju turtu, paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tais laikotarpiais ir tokiomis dalimis, kurios atitinka atitinkamo turto nusidėvėjimo normas.

18 Dotacijos, susijusios su nenudėvimuoju turtu, gali būti skiriamos keliant reikalavimą įvykdyti tam tikrus įsipareigojimus, tada dotacijos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tais laikotarpiais, kai buvo patirtos su įsipareigojimų vykdymu susijusios sąnaudos. Pavyzdžiui, dotacija žemei gali būti suteikta, jeigu ant jos bus pastatytas pastatas, todėl ją galima pripažinti pelnu arba nuostoliais per visą pastato naudojimo laiką.

▼B

19 Kartais dotacija gaunama kaip finansinės arba mokestinės paramos, kuriai keliamos tam tikros sąlygos, dalis. Tokiais atvejais reikia apdairiai numatyti sąlygas, dėl kurių susidaro sąnaudų ir išlaidų, kuriomis remiantis nustatomi laikotarpiai, per kuriuos dotacija bus uždirbta. Gali būti taip, kad vieną dotacijos dalį reikia skirti sąnaudoms, o kitą – išlaidoms padengti.

▼M8

20 Valstybės dotacija, gautina kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius arba siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui be jokių su tuo siejamų būsimų išlaidų, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais tą ataskaitinį laikotarpį, kai dotacija bus gaunama.

21 Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui, o ne skatinant patirti konkrečių išlaidų. Tokios dotacijos gali būti skiriamos atskiram ūkio subjektui, o ne tam tikrai dotacijos gavėjų grupei. Tokiomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama pripažinti dotaciją pelnu arba nuostoliais tuo laikotarpiu, kai ūkio subjektas įvykdo dotacijos gavimo reikalavimus, ir pateikti informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprasta.

22 Valstybės dotacija gali būti ūkio subjekto gautina kompensacija už per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį patirtas sąnaudas ar nuostolius. Tokia dotacija pripažįstama laikotarpio, kada ji gaunama, pelnu arba nuostoliais, pateikiant informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprasta.

▼B

Nepiniginės valstybės dotacijos

23 Valstybės dotacija gali būti skiriama ūkio subjektui perduodant naudoti nepiniginį turtą, tokį, kaip žemė ar kiti ištekliai. Tokiomis aplinkybėmis paprastai nepiniginis turtas įkainojamas tikrąja verte ir tiek dotacija, tiek minėtas turtas apskaitoje parodomi nustatyta tikrąja verte. Kitas pasirinkimas gali būti tiek dotaciją, tiek turtą įtraukti į apskaitą nominaliąja verte.

Dotacijų, susijusių su turtu, pateikimas atskaitomybėje

24 Dotacijos, susijusios su turtu, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti parodomos ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ kaip būsimųjų laikotarpių pajamos arba dotacijos suma sumažinama turto balansinė vertė.

25 Yra du galimi dotacijų (arba atitinkamų dotacijų dalių), susijusių su turtu, pateikimo finansinėse ataskaitose būdai.

▼M8

26 Taikant vieną metodą dotacija pripažįstama būsimojo laikotarpio pajamomis, sistemingai parodomomis pelnu ar nuostoliais per turto naudingo tarnavimo laiką.

27 Taikant kitą metodą dotacija atimama skaičiuojant turto balansinę vertę. Dotacija pripažįstama pelnu ar nuostoliais nudėvimojo turto naudingo tarnavimo metu kaip sumažintos nusidėvėjimo sąnaudos.

▼B

28 Turto įsigijimas ir su tuo susijusios dotacijos gavimas gali nulemti didelius ūkio subjekto pinigų srautų pokyčius. Dėl šios priežasties ►M5 siekiant pateikti finansinės būklės ataskaitą ◄ ir siekiant parodyti visą investiciją į turtą, tokie pokyčiai paprastai parodomi kaip atskiri pinigų srautų ataskaitos straipsniai neatsižvelgiant į tai, ar dotacijos suma buvo atimta iš tam tikro turto vertės, ar ne.

Dotacijų, susijusių su pajamomis, pateikimas atskaitomybėje

29 Dotacijos, susijusios su pajamomis, paprastai pateikiamos kaip pajamos (kreditas) ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ atskirai arba kaip kitos pajamos. Kitas būdas – dotacijų suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.

▼M5

29A. Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis atskiroje ataskaitoje pateikia su pajamomis susijusias dotacijas, kaip reikalaujama pagal 29 straipsnį.

▼B

30 Tie, kas palaiko pirmąjį būdą, sako, kad nepriimtina pateikti tik grynuosius pajamų ir sąnaudų straipsnius ir kad dotacijos atskyrimas nuo sąnaudų leidžia lengviau palyginti minėtas pajamas su kitomis sąnaudomis, kurioms dotacijos nedaro įtakos. Antrojo būdo šalininkai teigia, kad ūkio subjektas iš viso nebūtų patyręs sąnaudų, jei nebūtų buvusi suteikta dotacija, todėl sąnaudų pateikimas ataskaitoje be tarpusavio užskaitos su dotacijų suma yra neteisingas.

▼B

31 Abu būdai priimtini pateikiant ataskaitose dotacijas susietas su pajamomis. Atskaitomybėje gali prireikti paaiškinti dotaciją dėl to, kad finansinės ataskaitos būtų teisingai suprastos. Paprastai reikėtų nurodyti dotacijos poveikį pateikiamiems sąnaudų ir pajamų straipsniams.

Valstybės dotacijų grąžinimas

▼M8

32 Valstybės dotacija, kurią reikės grąžinti, turi būti apskaitoje parodoma kaip apskaitinio įvertinimo keitimas (žr. 8-ąjį TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“). Dotacijos, susijusios su pajamomis, pirmiausia grąžinamos iš dotacijai taikomo neamortizuoto būsimojo laikotarpio kredito. Grąžintinos sumos viršija minėtą būsimojo laikotarpio kreditą arba, kai tokio kredito nėra, grąžintina suma turi būti iš karto pripažįstama pelnu ar nuostoliais. Dotacijos, susijusios su turtu, grąžinimas turi būti apskaitoje parodomas padidinant turto balansinę vertę arba grąžintina suma sumažinant būsimojo laikotarpio pajamų likutį. Papildomas sukauptas nusidėvėjimas, kuris tam tikrą dieną būtų buvęs pripažintas pelnu ar nuostoliais, netekus dotacijos turi būti iš karto pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

▼B

33 Aplinkybės, dėl kurių dotaciją, susijusią su turtu, reikia grąžinti, turi būti kruopščiai įvertintos, atsižvelgiant į galimybę sumažinti naujo turto balansinę vertę.

VALSTYBĖS PARAMA

34 Išskyrus 3 straipsnyje nurodytas valstybės dotacijas, tam tikros formos valstybės paramą gali būti sunku įkainoti arba gali būti neįmanoma atskirti sandorių su vyriausybe nuo ūkio subjekto įprastinės veiklos sandorių.

35 Paramos, kurios negalima pagrįstai įkainoti, pavyzdys gali būti nemokama techninė arba rinkodaros konsultacija ir suteiktos garantijos. Paramos, kurios neįmanoma atskirti nuo įprastinės ūkio subjekto veiklos sandorių, pavyzdys gali būti valstybės pirkimų politika, kuri sudaro ūkio subjekto pardavimų dalį. Neabejotina, kad naudos yra, tačiau bet kokios pastangos atskirti veiklos sandorius nuo valstybės paramos gali būti pakankamai subjektyvios.

36 Minėtuose pavyzdžiuose nurodytos naudos svarba gali būti tokia, kad siekiant išvengti klaidinančių finansinių ataskaitų, tokios paramos pobūdį, dydį ir laikotarpį būtina nurodyti.

▼M8

_____

▼B

38 Šiame standarte valstybės paramai nepriskiriama: infrastruktūros sukūrimas, pagerintas bendras transporto ir komunikacijų tinklas, paslaugos, tokios, kaip kanalizacijos ar vandens valymas, tiekimas, kuris skirtas visai vietovės bendruomenei ir kuris tęsiasi neribotą laiką.

▼B

ATSKLEIDIMAS

39 Turi būti nurodomi šie dalykai:

a) valstybės dotacijoms taikomi apskaitos principai, įskaitant finansinių ataskaitų sudarymo metodus;

b) finansinėse ataskaitose nurodytų valstybės dotacijų pobūdis, dydis ir nuoroda apie kitas valstybės paramos formas, kuriomis tiesiogiai naudojasi ūkio subjektas; ir

c) neįvykdytos sąlygos ir kiti neapibrėžtumai, susiję su pripažinta valstybės parama.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

40 Pirmą kartą šį standartą taikantis ūkio subjektas turi:

a) įvykdyti tam tikrus informacijos pateikimo reikalavimus; ir

b) arba

i) pataisyti savo finansines ataskaitas ir atlikti apskaitos politikos pakeitimus pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“; arba

ii) taikyti šio standarto apskaitos nuostatas tik dotacijoms ar dotacijų dalims, kurios gaunamos arba sugrąžinamos po šio standarto įsigaliojimo datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41 Šis standartas taikomas 1984 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼M5

42 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pridėtas 29A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

43 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ panaikintas 37 straipsnis ir įterptas 10A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas perspektyviai taiko valstybės paskoloms, gautoms metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

21-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“

TIKSLAS

1 Ūkio subjektas veiklą užsienyje gali plėtoti dviem būdais. Jis gali vykdyti sandorius užsienio valiuta ar turėti užsienyje veikiančių ūkio subjektų. Be to, ūkio subjektas gali pateikti savo finansines ataskaitas užsienio valiuta. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip reikia sandorius užsienio valiutomis ir užsienyje veikiančius ūkio subjektus pateikti ūkio subjekto finansinėse ataskaitose ir kaip perskaičiuoti finansinių ataskaitų duomenis pagal pateikimo valiutą.

2 Pagrindinės problemos yra šios: koks valiutos keitimo kursas turi būti naudojamas ir kaip finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama valiutų keitimo kursų pasikeitimo įtaka.

TAIKYMAS

3 Šis standartas turi būti taikomas ([1]):

a) apskaitant sandorius ir likučius užsienio valiutomis, išskyrus tuos išvestinius sandorius ir likučius, kuriems taikomas 39-asis TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“;*

b) perskaičiuojant rezultatus ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinę būklę, kurie ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiami konsoliduojant, proporcingai konsoliduojant arba nuosavybės metodu; ir

c) perskaičiuojant ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę pagal pateikimo valiutą.

4 Daugeliui išvestinių finansinių priemonių užsienio valiuta yra taikomas 39-asis TAS, dėl to joms netaikomas šis standartas. Tačiau tos išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, kurių neapima 39-asis TAS (pvz., kai kurios išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, įterptos į kitas sutartis), yra aptariamos šiame standarte. Be to, šis standartas taikomas ūkio subjektui perskaičiuojant su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusias sumas iš savo funkcinės valiutos į pateikimo valiutą.

5 Šis standartas netaikomas apsidraudimo sandorių užsienio valiuta apskaitai, įskaitant grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apdraudimą. Apsidraudimo sandorių apskaitai taikomas 39-asis TAS.

6 Šis standartas taikomas ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimui užsienio valiuta ir nustato atitinkamus reikalavimus, kad parengtas finansines ataskaitas būtų galima apibūdinti kaip atitinkančias Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Šiame standarte nurodoma konkreti informacija, kuri turi būti pateikiama tada, kai finansinės informacijos perskaičiavimas į užsienio valiutą neatitinka šių reikalavimų.

7 Šis standartas netaikomas pinigų srautų iš sandorių užsienio valiuta pateikimui pinigų srautų ataskaitoje ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų pinigų srautų perskaičiavimui į kitą valiutą (žr. 7-ąjį TAS *„Pinigų srautų ataskaitos“*).

([1]) Taip pat žr. NAK 7-ąjį aiškinimą „Euro įvedimas“.

▼B

APIBRĖŽIMAI

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Valiutų keitimo kursas laikotarpio pabaigoje – valiutų keitimo kursas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

Valiutų keitimo skirtumas – skirtumas, atsirandantis, kai, esant skirtingiems keitimo kursams, tam tikras vienos valiutos vienetų skaičius perskaičiuojamas į kitą valiutą.

Valiutos keitimo kursas – dviejų valiutų keitimo santykis.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Užsienio valiuta – kita, negu ūkio subjekto funkcinė valiuta.

Užsienyje veikiantis ūkio subjektas – dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, bendra įmonė arba ataskaitas teikiančiojo ūkio subjekto padalinys, kurio veikla pradėta vykdyti arba vykdoma kitoje šalyje arba kita negu ataskaitas teikiančio ūkio subjekto valiuta.

Funkcinė valiuta – pagrindinės ekonominės aplinkos, kurioje šis ūkio subjektas veikia, valiuta.

Grupė – patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.

Piniginiai straipsniai – turimi valiutos vienetai, turtas ir įsipareigojimai, kurie turi būti gauti ar padengti fiksuotu ar kitaip nustatomu valiutos vienetų skaičiumi.

Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą – užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto dalies, priklausančios ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, suma.

Pateikimo valiuta – valiuta, kuria pateikiamos finansinės ataskaitos.

Dabartinis valiutų keitimo kursas – valiutos kursas, kuriuo atliekami perskaičiavimai.

Apibrėžimų tikslinimas

Funkcinė valiuta

9 Pagrindinė ekonominė aplinka, kurioje ūkio subjektas veikia, paprastai yra ta, kurioje pirmiausia jis uždirba ir išleidžia grynuosius pinigus. Nustatydamas savo funkcinę valiutą, ūkio subjektas įvertina šiuos veiksnius:

a) valiutą:

i) kuri labiausiai lemia prekių pardavimo ir paslaugų teikimo kainas (tai dažniausiai yra valiuta, kuria prekių ir paslaugų pardavimo kainos išreiškiamos ir mokamos); ir

ii) priklausančią valstybei, kurios konkurencinės jėgos ir konkurencijos taisyklės labiausiai lemia prekių ir paslaugų pardavimo kainas;

b) valiutą, labiausiai lemiančią prekių tiekimo ir paslaugų teikimo metu patiriamas darbo jėgos, medžiagų ir kitas išlaidas (tai dažnai yra valiuta, kuria tokios išlaidos išreiškiamos ir padengiamos).

▼B

10 Kiti ūkio subjekto funkcinės valiutos požymiai:

a) valiuta, kuria gaunamos lėšos iš finansinės veiklos (t. y. skolos ir nuosavybės priemonių išleidimas);

b) valiuta, kuria paprastai gaunamos įplaukos iš pagrindinės veiklos.

11 Nustatant užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinę valiutą ir tai, ar ši funkcinė valiuta sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta (kai ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui priklausantis užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, bendra įmonė arba padalinys), atsižvelgiama į šiuos papildomus veiksnius:

a) ar užsienyje veikiantis ūkio subjektas tik tęsia finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto veiklą, ar veikia turėdamas reikšmingą nepriklausomybę. Pirmuoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis ūkio subjektas tik parduoda prekes, importuojamas iš ataskaitas teikiančio ūkio subjekto, ir perveda jam įplaukas. Antruoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis ūkio subjektas kaupia grynuosius pinigus ir kitą piniginį turtą, patiria sąnaudas, kuria pajamas ir skolina iš esmės tik vietine valiuta;

b) ar sandoriai su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu sudaro didelę, ar mažą užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos dalį;

c) ar pinigų srautai iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos tiesiogiai veikia ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pinigų srautus ir ar jie gali būti laisvai pervedami šiam ūkio subjektui;

d) ar pinigų srautų iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos pakanka, kad būtų galima už esamus ir įprastai tikėtinus skolinius įsipareigojimus atsiskaityti su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu nenaudojant savo lėšų.

12 Kai aukščiau pateiktieji rodikliai yra mišrūs ir funkcinė valiuta neaiški, vadovybė turi pati nustatyti funkcinę valiutą, kuri geriausiai atspindi pagrindinių sandorių, įvykių ir aplinkybių ekonominius rezultatus. Vadovaudamasi šiuo požiūriu, vadovybė pirmenybę teikia 9 straipsnyje pateiktiems rodikliams, prieš įvertindama 10 ir 11 straipsniuose nustatytus rodiklius, kurie laikomi papildomais požymiais nustatant ūkio subjekto funkcinę valiutą.

13 Pagrindinius su ūkio subjektu susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes atspindi funkcinė valiuta. Atitinkamai, kartą nustačius funkcinę valiutą, ji nėra keičiama, nebent pasikeistų minėti pagrindiniai sandoriai, įvykiai ir aplinkybės.

14 Jeigu funkcinė valiuta yra didelės infliacijos ekonomikoje veikiančios valstybės valiuta, tada ūkio subjekto finansinės ataskaitos taisomos pagal 29-ąjį TAS *„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*. Ūkio subjektas negali išvengti taisymo pagal 29-ąjį TAS, pavyzdžiui, kai savo funkcine valiuta pasirenka kitokią valiutą negu apibrėžiama šiame standarte (pvz., jį patronuojančios įmonės funkcinę valiutą).

▼B

Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą

15 Ūkio subjektas gali turėti piniginį turtą, gautiną iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto arba mokėtiną jam. Turtas, už kurį atsiskaityti neplanuojama ir už kurį atsiskaitymas neturėtų būti įvykdomas artimoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą dalis ir toks turtas yra apskaitomas pagal 32 ir 33 straipsnius. Toks turtas gali apimti per ilgą laiką gautinas sumas ar paskolas. Jam nepriskiriamos už prekes gautinos arba už prekes mokėtinos sumos.

15A. 15 straipsnyje apibūdintu ūkio subjektu, kuris gali turėti iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto gautiną ar jam mokėtiną piniginį turtą, gali būti bet kuri įmonių grupės dukterinė įmonė. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi dvi dukterines įmones „A“ ir „B“. Dukterinė įmonė „B“ yra užsienyje veikianti įmonė. Dukterinė įmonė „A“ suteikia paskolą dukterinei įmonei „B“. Paskola, kurią dukterinė įmonė „A“ turi gauti iš dukterinės įmonės „B“, sudarytų dalį dukterinės įmonės „A“ grynųjų investicijų į dukterinę įmonę „B“, jeigu artimiausioje ateityje nebūtų numatyta paskolą grąžinti, ir jeigu ji nebūtų grąžinta. Taip būtų ir tuo atveju, jeigu dukterinė įmonė „A“ pati būtų užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

Piniginis turtas

16 Esminė piniginio turto savybė yra teisė gauti (arba įsipareigojimas pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiui, pensijos ir kitos išmokos darbuotojams, kurios turi būti sumokėtos grynaisiais pinigais, atidėjiniai, mokėtini grynaisiais pinigais, taip pat grynųjų pinigų dividendai, pripažįstami įsipareigojimu. Susitarimas gauti (pervesti) šio ūkio subjekto tam tikrą nuosavybės priemonių skaičių ar tam tikrą turto sumą, pagal kurį gautina (pervestina) tikroji vertė yra lygi pastoviam ar kitaip nustatomam piniginių vienetų skaičiui, taip pat yra piniginis turtas. Ir priešingai, esminė nepiniginio turto savybė yra neturėjimas teisės gauti (ar įsipareigojimo pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiui, iš anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos,– (pvz., išankstinė nuomos įmoka), prestižas, nematerialusis turtas, atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, atidėjiniai, už kuriuos reikės atsiskaityti nepiniginiu turtu.

METODIKOS, KURI TURI BŪTI TAIKOMA ATSIŽVELGIANT Į ŠĮ STANDARTĄ, SANTRAUKA

17 Rengdamas finansines ataskaitas, kiekvienas ūkio subjektas – atskiras ūkio subjektas ar ūkio subjektas, turintis užsienyje veikiančių ūkio subjektų (pvz., patronuojanti įmonė), ar užsienyje veikiantis ūkio subjektas (pvz., dukterinė įmonė ar filialas) – savo funkcinę valiutą nustato pagal 9–14 straipsnius. Ūkio subjektas valiutinius straipsnius perskaičiuoja į savo funkcinę valiutą ir tokio perskaičiavimo rezultatus apskaito pagal 20–37 ir 50 straipsnius.

▼B

18 Daugumą finansines ataskaitas teikiančių ūkio subjektų sudaro tam tikras atskirų įmonių skaičius (pvz., grupė, sudaryta iš patronuojančios įmonės ir vienos arba daugiau dukterinių įmonių). Įvairių tipų ūkio subjektai, neatsižvelgiant į tai, ar jie priklauso grupei, ar ne, gali turėti investicijų į asocijuotąsias arba bendras įmones. Jie taip pat gali turėti filialų. Finansines ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui priklausančio kiekvieno atskiro ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė privalo būti perskaičiuojami į valiutą, kuria šis ūkio subjektas pateikia savo finansines ataskaitas. Šiame standarte leidžiama, kad finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta būtų bet kuri valiuta (arba valiutos). Bet kurio atskiro ūkio subjekto, kuris priklauso ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui ir kurio funkcinė valiuta skiriasi nuo pateikimo valiutos, rezultatai ir finansinė būklė perskaičiuojami pagal 38–50 straipsnius.

19 Šiame standarte taip pat leidžiama finansines ataskaitas rengiančiam atskiram ūkio subjektui, taip pat ūkio subjektui, rengiančiam atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąjį TAS *„Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“*, pateikti savo finansines ataskaitas bet kuria valiuta (arba valiutomis). Jeigu ūkio subjekto pateikimo ir funkcinė valiutos skiriasi, jo rezultatai ir finansinė būklė taip pat perskaičiuojami į pateikimo valiutą pagal 38–50 straipsnius.

SANDORIŲ UŽSIENIO VALIUTA PATEIKIMAS FUNKCINE VALIUTA

Pirminis pripažinimas

20 Sandoris užsienio valiuta – tai sandoris, kuris yra išreiškiamas arba už kurį reikia atsiskaityti užsienio valiuta, arba kurį sudarant reikalaujama atsiskaityti užsienio valiuta, įskaitant sandorius, atsirandančius tada, kai ūkio subjektas:

a) perka arba parduoda prekes ar paslaugas, kurių kaina išreikšta užsienio valiuta;

b) skolinasi arba skolina lėšas, kai mokėtinos ar gautinos sumos išreikštos užsienio valiuta; arba

c) kitu būdu įsigyja ar perleidžia turtą, prisiima ar atsiskaito už įsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.

21 Sandoris užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamas funkcine valiuta, turi būti pateikiamas taikant dabartinį funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą sandorio dieną.

22 Minėta sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Praktiškai dažniausiai taikomas kursas, apytikriai artimas tikrajam sandorio datos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės arba mėnesio kursas gali būti taikomas visiems tuo laiku atitinkama užsienio valiuta vykdomiems sandoriams. Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netikslinga.

▼M5

Vėlesnių ataskaitinių laikotarpių pabaigos atskaitomybė

▼B

23 Kiekvieno ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄:

a) piniginio turto straipsniai užsienio valiuta turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą;

b) nepiniginio turto straipsniai, kurių įsigijimo savikaina vertinama užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant atitinkamo sandorio dienos valiutų keitimo kursą; ir

c) nepiniginio turto straipsniai, vertinami jų tikrąja verte užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą.

24 Turto balansinė vertė nustatoma pagal kitus susijusius standartus. Pavyzdžiui, ilgalaikis materialusis turtas gali būti vertinamas tikrąja verte arba įsigijimo savikaina pagal 16-ąjį *TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“*. Nepaisant to, ar balansinė vertė, kai ji pateikiama užsienio valiuta, nustatoma įsigijimo savikaina, ar tikrąja verte, pagal šį standartą ji turi būti perskaičiuojama į funkcinę valiutą.

25 Kai kurio turto balansinė vertė nustatoma palyginant dvi arba daugiau sumų. Pavyzdžiui, atsargų balansinė vertė yra jų savikaina arba grynoji galimo realizavimo vertė – mažesnioji iš jų – pagal 2-ąjį TAS *„Atsargos“*. Panašiai pagal 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“* turto, kai nustatomas vertės sumažėjimas, balansinė vertė yra arba jo balansinė vertė, buvusi prieš nustatant galimus vertės sumažėjimo nuostolius, arba turto atsiperkamoji vertė, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Kai toks turtas yra nepiniginis ir vertinamas užsienio valiuta, balansinė vertė nustatoma lyginant:

a) savikainą ir balansinę vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą naudojant tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t. y. turto, vertinamo jo įsigijimo savikaina, sandorio dienos kursą); ir

b) grynąją galimo realizavimo vertę ar atsiperkamąją vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą pagal tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t. y. dienos pabaigos valiutų keitimo kursą ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄).

Dėl tokio palyginimo turto vertės sumažėjimo nuostolis gali būti pripažįstamas funkcine valiuta, bet nepripažįstamas užsienio valiuta, arba atvirkščiai.

26 Kai galimi keli valiutų keitimo kursai, iš jų naudojamas tas, kuriuo pinigų srautai, parodyti sandoryje arba ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, būtų buvę padengti, jeigu būtų susidarę vertinimo dieną. Jeigu vienos valiutos laikinai keisti į kitą negalima, tada naudojamas kursas yra pirmas vėlesnis keitimo kursas, kuriuo jau galima keisti šias valiutas.

Valiutų keitimo skirtumų pripažinimas

27 Kaip pažymėta 3 straipsnyje, 39-asis TAS taikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo sandorių apskaitai. Registruodamas apskaitoje apsidraudimo sandorius, ūkio subjektas tam tikrus valiutų keitimo skirtumus turi apskaityti kitaip, negu nurodoma šiame standarte. Pavyzdžiui, pagal 39-ąjį TAS reikalaujama, kad piniginių straipsnių, pripažįstamų pinigų srautų apsidraudimo priemonėmis, valiutų keitimo skirtumai, ►M5 iš pradžių turi būti pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ tiek, kiek toks apsidraudimas yra veiksmingas.

▼B

28 Valiutų keitimo kursų skirtumai, atsirandantys atsiskaitant už piniginį turtą arba perskaičiuojant piniginį turtą kursais, skirtingais nuo kursų, buvusių tą piniginį turtą pirmą kartą pripažįstant tą ataskaitinį laikotarpį arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose, turi būti pripažinti laikotarpio, kada jie atsiranda, pelnu arba nuostoliu – su išlyga, nurodyta 32 straipsnyje.

29 Valiutų keitimo skirtumas susidaro tada, kai dėl sandorio užsienio valiuta atsiranda piniginio turto, o valiutų keitimo kursas nuo sandorio dienos iki atsiskaitymo dienos pasikeičia. Jeigu už sandorį atsiskaitoma tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai jis įvykdomas – visi keitimo kursų skirtumai pripažįstami tą patį laikotarpį. Tačiau, jeigu už sandorį atsiskaitoma vėlesnį ataskaitinį laikotarpį, valiutų keitimo kursų skirtumas, pripažįstamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį iki atsiskaitymo dienos, nustatomas pagal valiutos keitimo kursų pokytį kiekvieną laikotarpį.

30 Kai pelnas arba nuostolis iš nepiniginio turto yra ►M5 pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje. Ir priešingai, kai pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio turto yra pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tada bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

31 Kituose standartuose reikalaujama tam tikrą pelną arba nuostolį ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama tam tikrą dėl ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo atsirandantį pelną arba nuostolį tiesiogiai pripažinti nuosavybe. Kai toks turtas vertinamas užsienio valiuta, šio standarto 23 straipsnio c punkte reikalaujama perkainojimo sumą perskaičiuoti taikant jos nustatymo dieną galiojusį valiutos kursą (dėl to susidarantis valiutų keitimo skirtumas taip pat ►M5 pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄).

32 Valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl piniginio turto, finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, dalies (žr. 15 straipsnį), turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais atskirose ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose arba, jei reikia, individualiose užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Finansinėse ataskaitose, apimančiose tiek užsienyje veikiantį ūkio subjektą, tiek ataskaitas teikiantį ūkio subjektą (pvz. konsoliduotos finansinės ataskaitos, kada užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra dukterinė įmonė), tokie valiutų keitimo skirtumai turi būti iš pradžių pripažįstami ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, o perleidžiant grynąją investiciją ►M5 pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius ◄ pagal 48 straipsnį.

33 Jeigu piniginis turtas yra ataskaitas teikiančio ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą dalis, parodyta ataskaitas teikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta, tada užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose atsiranda valiutų keitimo kursų skirtumas, nurodytas 28 straipsnyje. Jeigu toks turtas yra išreikštas užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta, tada valiutų keitimo kursų skirtumas pagal 28 straipsnį atsiranda ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose. Jei piniginis turtas išreikštas ne finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine, o kita valiuta, valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, parodomi pagal 28 straipsnį. Tokie valiutų keitimo skirtumai finansinėse ataskaitose, apimančiose užsienyje veikiantį ūkio subjektą ir ataskaitas teikiantį ūkio subjektą, kuriose užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra konsoliduotas, proporcingai konsoliduotas arba apskaitomas naudojant nuosavybės metodą, turi būti ►M5 pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄.

▼B

34 Kai ūkio subjektas atlieka įrašus apskaitos registruose ir dokumentuose ne savo funkcine, o kita valiuta, tada, rengdamas finansines ataskaitas, visas sumas perskaičiuoja į funkcinę valiutą pagal 20–26 straipsnius. Gaunamos tokios pačios sumos funkcine valiuta, kokios būtų gautos, jeigu straipsniai iš karto būtų buvę apskaičiuoti funkcine valiuta. Pavyzdžiui, piniginis straipsnis perskaičiuojamas į funkcinę valiutą naudojant ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, o nepiniginis straipsnis, vertinamas įsigijimo savikaina, naudojant sandorio, kurio metu jis buvo pripažintas, sudarymo dienos valiutų keitimo kursą.

Funkcinės valiutos pakeitimas

35 Ūkio subjektas, pakeitęs funkcinę valiutą, nuo pakeitimo dienos turi perspektyviai taikyti naujos funkcinės valiutos perskaičiavimo tvarką.

36 Kaip nurodyta 13 straipsnyje, ūkio subjekto funkcinė valiuta atspindi pagrindinius su juo susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes. Todėl pirmą kartą nustačius funkcinę valiutą, ji gali būti keičiama tik pasikeitus tiems pagrindiniams sandoriams, įvykiams ar aplinkybėms. Pavyzdžiui, pasikeitus valiutai, kuri daro reikšmingą įtaką prekių ir paslaugų pardavimo kainoms, gali tekti keisti ir šio ūkio subjekto funkcinę valiutą.

37 Funkcinės valiutos pakeitimo rezultatai apskaičiuojami perspektyviai. Kitaip tariant, ūkio subjektas visus straipsnius perskaičiuoja į naują funkcinę valiutą, naudodamas pakeitimo dienos valiutų keitimo kursą. Perskaičiuojant nepiniginį straipsnį susidariusios sumos pateikiamos jų įsigijimo savikaina. ►**M5** Valiutų keitimo kursų skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto sumas, anksčiau pripažintas kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 32 straipsnį ir 39 straipsnio c punktą, perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tik perleidus užsienyje veikiantį ūkio subjektą. ◄

KITOS VALIUTOS NAUDOJIMAS

Perskaičiavimas į pateikimo valiutą

38 Savo finansines ataskaitas ūkio subjektas gali pateikti bet kuria valiuta. Jeigu pateikimo valiuta skiriasi nuo šio ūkio subjekto funkcinės valiutos, jis savo rezultatus ir finansinę būklę perskaičiuoja į pateikimo valiutą. Pavyzdžiui, kada grupę sudaro atskiri ūkio subjektai, kurie apskaitą tvarko skirtingomis funkcinėmis valiutomis, tada kiekvieno ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė pateikiami visiems bendra valiuta, kad būtų galima sudaryti konsoliduotas finansines ataskaitas.

39 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:

a) ►**M5** kiekvienoje pateikiamoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ turtas ir įsipareigojimai (taip pat ir lyginamosios sumos) perskaičiuojami naudojant atitinkamai ►**M5** tos finansinės būklės ataskaitos datos uždarymo kursą ◄;

b) ►**M5** kiekvienoje pateiktoje bendrųjų pajamų ataskaitoje arba atskiroje pajamų ataskaitoje ◄ pajamos ir sąnaudos (taip pat ir lyginamosios sumos) perskaičiuojamos naudojant atitinkamų sandorių datų valiutų kursus; ir

▼B

c) visi susidarę valiutų keitimo skirtumai pripažįstami ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄.

40 Pajamų ir sąnaudų straipsniams perskaičiuoti praktiškai dažniausiai naudojamas suapvalintas atitinkamų sandorių datų kursas (pavyzdžiui, vidutinis ataskaitinio laikotarpio kursas). Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netikslinga.

41 Valiutų keitimo skirtumai, minimi 39 straipsnio c punkte, susidaro:

▼M5

a) perskaičiuojant pajamas ir sąnaudas pagal atitinkamų sandorių datų valiutų keitimo kursų, o turtą ir įsipareigojimus – ataskaitinio laikotarpio uždarymo kursu;

▼B

b) pradinį grynąjį turtą perskaičiuojant pagal laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, kuris skiriasi nuo ankstesnio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kurso.

►M5 Šie valiutų keitimo kursų skirtumai nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nes tokie valiutų keitimo kursų pokyčiai beveik arba iš viso neturi tiesioginio poveikio gaunamiems dabartiniams ir būsimiesiems veiklos pinigų srautams. Sukaupta valiutų keitimo kursų skirtumų suma pateikiama kaip atskiras nuosavybės komponentas, kol neperleidžiamas užsienyje veikiantis ūkio subjektas. Kai valiutų keitimo kursų skirtumai yra susiję su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuris yra konsoliduojamas, tačiau ne visiškai priklauso ◄ tai sukaupti valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl perskaičiavimo ir priskirtini ►M11 nekontroliuojamai ◄ daliai, ►M5 konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstami ►M11 nekontroliuojamai ◄ daliai ir jai priskiriami.

42 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:

a) visos sumos (t. y. turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos ir sąnaudos, įskaitant lyginamąsias sumas) perskaičiuojamos naudojant laikotarpio pabaigos valiutų kursą paskutinio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, išskyrus tai, kad:

b) kai sumos perskaičiuojamos į nehiperinfliacinės ekonomikos šalies valiutą, lyginamosios sumos turi būti tos, kurios atitinkamose ankstesnių metų finansinėse ataskaitose buvo pateiktos kaip ataskaitinių metų sumos (t. y. nekoreguotos dėl vėlesnių kainų lygio arba valiutų kursų kitimo).

43 Kada ūkio subjekto funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, tada šio ūkio subjekto finansinės ataskaitos prieš 42 straipsnio perskaičiavimo metodo taikymą turi būti pataisomos pagal 29-ąjį TAS, išskyrus lyginamąsias sumas, perskaičiuojamas į nehiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiutą (žr. 42 straipsnio b punktą). Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacine, o ūkio subjektas savo finansinių ataskaitų netaiso pagal 29-ąjį TAS, jis sumas, suderintas su tos dienos kainų lygiu, kai baigiama taisyti finansines ataskaitas, turi pateikti kaip įsigijimo savikainą, perskaičiuodamas ją į pateikimo valiutą.

▼B

Užsienyje veikiančio ūkio subjekto rodiklių perskaičiavimas

44 45–47 straipsniai, kurie papildo 38–43 straipsnius, taikomi, kada užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė yra perskaičiuojami pagal pateikimo valiutą tam, kad užsienyje veikiantis ūkio subjektas būtų įtrauktas į ataskaitas teikiančiojo ūkio subjekto finansines ataskaitas konsolidavimo, proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodu.

45 Užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė sujungiami su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto rezultatais ir finansine būkle atliekant įprastines konsolidavimo procedūras, pvz., eliminuojant dukterinės įmonės vidaus sandorių ir vidaus likučius (žr. 27-ąjį TAS *„Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“* ir 31-ąjį TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*). Tačiau grupės vidaus piniginis turtas (ar įsipareigojimas), tiek trumpalaikis, tiek ilgalaikis, negali būti eliminuojamas kartu su kitu atitinkamu vidaus įsipareigojimu (ar turtu), neparodžius konsoliduotose finansinėse ataskaitose valiutų kursų svyravimo rezultatų. Taip yra todėl, kad piniginis straipsnis reiškia įsipareigojimą konvertuoti vieną valiutą į kitą, o ataskaitas teikiantis ūkio subjektas dėl valiutų kurso svyravimų patiria pelną ar nuostolius. ►M5 Todėl ataskaitas teikiančio ūkio subjekto konsoliduotose finansinėse ataskaitose toks valiutų keitimo kursų skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais arba, jeigu jis atsiranda dėl 32 straipsnyje nurodytų aplinkybių, jis pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas iki užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimo. ◄

46 Kai užsienyje veikiančio ūkio subjekto ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaiga ◄ skiriasi nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, užsienyje veikiantis ūkio subjektas dažnai parengia papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaiga ◄. To nepadarius, ►M5 pagal 27-ąjį TAS leidžiama pateikti kitą datą su sąlyga, kad skirtumas tarp ataskaitų datų neviršytų trijų mėnesių, ir būtų atliekami bet kokių svarbių sandorių ar kitų įvykių, įvykusių per laikotarpį tarp skirtingų datų, poveikių koregavimai. ◄ Tokiu atveju užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami naudojant šio ūkio subjekto ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ valiutos keitimo kursą. Svarbių keitimo kursų pokyčių, įvykstančių iki ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, pataisymai atliekami pagal 27-ąjį TAS. Ta pati metodika naudojama taikant nuosavybės metodą asocijuotosioms ir bendroms įmonėms, taip pat proporcingo konsolidavimo metodą bendroms įmonėms pagal 28-ąjį TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones“* ir 31-ąjį TAS.

47 Bet koks prestižas, atsirandantis dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto įsigijimo, ir bet koks dėl įsigijimo atliekamas turto ir įsipareigojimų balansinių verčių koregavimas tikrąja verte turi būti apskaitomas kaip užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai. Todėl jie turi būti išreiškiami šio užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta ir perskaičiuojami naudojant ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą pagal 39 ir 42 straipsnius.

▼M11

Užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimas arba dalinis perleidimas

▼M5

48 Perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą, sukaupta valiutų keitimo kursų skirtumų suma, susijusi su tuo užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir parodoma kaip atskiras nuosavybės komponentas, turi būti pergrupuojama iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (kaip pergrupuota suma), kai pripažįstamas perleidimo pelnas arba nuostoliai (žr. 1-ąjį TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*, persvarstytą 2007 m.).

▼M11

48A Greta visos ūkio subjekto dalies užsienyje veikiančiame ūkio subjekte perleidimo, perleidžiant apskaitomi toliau nurodyti dalykai, net jei ūkio subjektas išsaugo dalį buvusioje dukterinėje, asocijuotojoje įmonėje arba bendrai kontroliuojamame ūkio subjekte:

a) dukterinės įmonės, apimančios užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kontrolės praradimas;

b) reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, apimančiai užsienyje veikiantį ūkio subjektą, praradimas; ir

c) bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto, apimančio užsienyje veikiantį ūkio subjektą, bendros kontrolės praradimas.

48B Perleidžiant dukterinę įmonę, kuri apima užsienyje veikiantį ūkio subjektą, turi būti nutrauktas valiutos keitimo kurso skirtumų sukauptų sumų, susijusių su tuo užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuris priskiriamas nekontroliuojamoms nuosavybės dalims, pripažinimas, bet nėra pergrupuojama į pelną arba nuostolius.

48C Dukterinės įmonės, apimančios užsienyje veikiantį ūkio subjektą, dalinio perleidimo metu ūkio subjektas turi pakartotinai priskirti valiutos keitimo kurso skirtumų sukauptos sumos proporcingą dalį, pripažintą kitose bendrosiose pajamose, to užsienyje veikiančio ūkio subjekto nekontroliuojamoms nuosavybės dalims. Bet kokio kitokio užsienyje veikiančio ūkio subjekto dalinio perleidimo atveju ūkio subjektas turi pergrupuoti į pelną arba nuostolius tik valiutos keitimo kurso skirtumų sukauptos sumos proporcingą dalį, pripažintą kitose bendrosiose pajamose.

48D Ūkio subjekto dalies užsienyje veikiančiame ūkio subjekte dalinis perleidimas yra bet koks ūkio subjekto nuosavybės dalies sumažėjimas užsienyje veikiančiame ūkio subjekte, išskyrus 48A straipsnyje nurodytus sumažėjimus, apskaitytus kaip perleidimas.

▼M7

49 Ūkio subjektas gali perleisti arba iš dalies perleisti jam priklausančią užsienyje veikiančio ūkio subjekto dalį ją parduodamas, likviduodamas, išmokėdamas akcinį kapitalą ar atsisakydamas viso tokio ūkio subjekto ar jo dalies. Užsienyje veikiančio ūkio subjekto balansinės vertės nurašymas dėl jo paties nuostolių arba dėl investuotojo pripažinto vertės sumažėjimo nėra dalinis perleidimas. Atitinkamai, nurašant jokia pelno ar nuostolių dėl valiutų keitimo skirtumų dalis, pripažįstama kitose bendrosiose pajamose, nėra pergrupuojama į pelną arba nuostolius.

▼B

VALIUTŲ KEITIMO SKIRTUMŲ ĮTAKA MOKESČIAMS

50 Pelnas ir nuostoliai dėl sandorių užsienio valiuta, taip pat valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl ūkio subjekto (taip pat ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto) rezultatų ir finansinės būklės perskaičiavimo į kitą valiutą, gali daryti įtaką mokesčiams. Tokiam poveikiui taikomas 12-asis TAS *„Pelno mokesčiai“*.

ATSKLEIDIMAS

51 Grupės atveju 53 ir 55–57 straipsnių nuorodos dėl „funkcinės valiutos“ taikomos patronuojančios įmonės funkcinei valiutai.

▼B

52 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) valiutų keitimo skirtumų sumą, pripažįstamą pelnu ar nuostoliais, išskyrus finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 39-ąjį TAS; ir

▼M5

b) grynuosius valiutų keitimo kursų skirtumus, pripažįstamus kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiamus kaip atskirą nuosavybės komponentą, ir tokio valiutų keitimo kursų skirtumo sumų sutikrinimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

▼B

53 Kada pateikimo ir funkcinė valiutos skiriasi, šis faktas turi būti nurodomas, kartu pateikiant funkcinę valiutą ir priežastį, dėl ko naudojama skirtinga pateikimo valiuta.

54 Kada pasikeičia ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ar svarbaus užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinė valiuta, nurodomas toks faktas ir pakeitimo priežastis.

55 Kada ūkio subjektas savo finansines ataskaitas pateikia skirtinga valiuta, nei jo funkcinė valiuta, jis savo finansines ataskaitas kaip atitinkančias Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus turi apibūdinti tik tada, kai jos atitinka visus kiekvieno taikytino standarto ir kiekvieno šio standarto atitinkamo aiškinimo reikalavimus, įskaitant perskaičiavimo metodą, pateiktą 39 ir 42 straipsniuose.

56 Kartais ūkio subjektas, nesilaikydamas 55 straipsnyje nurodytų reikalavimų, savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia ne savo funkcine valiuta. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali perskaičiuoti į kitą valiutą tik pasirinktus savo finansinių ataskaitų straipsnius. Arba, pvz., ūkio subjektas, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiuta, gali perskaičiuoti finansines ataskaitas į kitą valiutą, perskaičiuodamas visus straipsnius paskutinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu. Tokie perskaičiavimai neatitinka Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų, todėl būtina pateikti informaciją pagal 57 straipsnio nuostatas.

57 Kai ūkio subjektas savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia kita valiuta nei jo funkcinė ar pateikimo valiuta ir nesilaiko 55 straipsnyje pateiktų reikalavimų, jis turi:

a) aiškiai nurodyti, kad tokia informacija yra papildoma, ir atskirti ją nuo informacijos, suderintos su Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais;

b) nurodyti valiutą, kuria pateikiama tokia papildoma informacija; ir

c) nurodyti šio ūkio subjekto funkcinę valiutą ir perskaičiavimo metodą, taikytą papildomai informacijai nustatyti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

58 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼B

58A. Dėl 21-ojo TAS pataisos *„Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą“,* išleistos 2005 m. gruodžio mėn., buvo pridėtas 15A straipsnis ir pataisytas 33. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

59 Ūkio subjektas 47 straipsnį turi taikyti perspektyviai visiems įsigijimams, kurie vykdomi nuo to finansinės atskaitomybės laikotarpio pradžios, kada pirmą kartą pritaikytas šis standartas. Ankstesniems įsigijimams 47 straipsnį leidžiama taikyti retrospektyviai. Jeigu užsienyje veikiančio ūkio subjekto įsigijimas apskaitomas perspektyviai, bet yra įvykęs prieš šio standarto pirmojo pritaikymo datą, ūkio subjektas neturi taisyti ankstesnių metų duomenų ir, atitinkamai (kai toks taikymas yra tinkamas), gali po įsigijimo atliekamus prestižo ir turto tikrųjų verčių koregavimus pateikti kaip savo turtą ir įsipareigojimus, o ne užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti ūkio subjekto funkcine valiuta, arba yra nepiniginis turtas (įsipareigojimas) užsienio valiuta, apskaičiuojamas naudojant įsigijimo dienos valiutų keitimo kursą.

60 Visi kiti dėl šio standarto taikymo atsirandantys pakeitimai turi būti apskaitomi pagal 8-ojo TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“* reikalavimus.

▼M5

60A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 ir 52 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

60B 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) įtraukti 48A–48D straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

61 Šis standartas pakeičia 21-ąjį TAS *„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“* (persvarstytą 1993 m.).

62 Šis standartas pakeičia toliau nurodytus aiškinimus:

a) NAK 11-ąjį aiškinimą *„Valiutos keitimas. Nuostolių, patirtų dėl didelio valiutos devalvavimo, kapitalizavimas“*;

b) NAK 19-ąjį aiškinimą *„Atskaitomybės valiuta. Finansinių ataskaitų vertinimas ir pateikimas pagal 21-ąjį TAS ir 29-ąjį TAS“;* ir

c) NAK 30-ąjį aiškinimą *„Atskaitomybės valiuta. Vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą“*.

▼M1

23-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Skolinimosi išlaidos

PAGRINDINIS PRINCIPAS

1 Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, sudaro to turto savikainos dalį. Kitos skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis.

TAIKYMAS

2 Įmonė turi taikyti šį standartą skolinimosi išlaidų apskaitai.

3 Šis standartas netaikomas faktinei ar priskiriamai nuosavybės vertei, taip pat privilegijuotosioms akcijoms, kurios nepriskiriamos įsipareigojimams.

4 Įmonei nereikia taikyti šio standarto skolinimosi išlaidoms, tiesiogiai priskirtinoms šių objektų įsigijimui, statybai ar gamybai:

a) ilgo parengimo turto, vertinamo tikrąja verte, pavyzdžiui, biologinio turto, arba

b) dideliais kiekiais dažnai gaminamų ar kitaip sukuriamų atsargų.

APIBRĖŽIMAI

5 Šiame standarte vartojami tokie terminai su nurodytomis reikšmėmis:

Skolinimosi išlaidos – palūkanos ir kitos išlaidos, kurias patiria įmonė skolindamasi lėšas.

Ilgo parengimo turtas – turtas, kurio parengimas numatomam naudojimui ar pardavimui trunka ilgai.

▼M8

6 Skolinimosi išlaidas gali sudaryti:

a) palūkanų išlaidos, apskaičiuotos pagal faktinių palūkanų metodą, kaip nurodyta 39-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“;

b) [panaikintas]

c) [panaikintas]

d) finansiniai mokesčiai, susiję su finansine nuoma, pripažinta pagal 17-ąjį TAS „*Nuoma*“; ir

e) valiutos keitimo skirtumai, kurie atsiranda skolinantis užsienio valiuta ir kurie naudojami palūkanų išlaidoms tikslinti.

▼M1

7 Pagal aplinkybes, ilgo parengimo turtas gali būti:

a) atsargos

b) gamybos įranga

▼**M1**

c) elektros energijos gamybos įrenginiai

d) nematerialusis turtas

e) investicinis turtas.

Finansinis turtas ir per trumpą laikotarpį pagamintos ar kitaip sukurtos atsargos nėra ilgo parengimo turtas. Turtas, kuris įsigyjamas jau parengtas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, nėra ilgo parengimo turtas.

PRIPAŽINIMAS

8 Įmonė turi kapitalizuoti skolinimosi išlaidas, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, kaip to turto savikainos dalį. Kitas skolinimosi išlaidas įmonė turi pripažinti to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis.

9 Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, įtraukiamos į to turto savikainą. Tokios skolinimosi išlaidos kapitalizuojamos kaip to turto savikainos dalis, kai tikėtina, kad jos teiks įmonei būsimos ekonominės naudos ir jas galima patikimai įvertinti. Kai įmonė taiko 29-ąjį TAS „*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*“, ji pripažįsta sąnaudomis tą skolinimosi išlaidų dalį, kuria tikslinama to paties laikotarpio infliacija pagal šio standarto 21 straipsnį.

Kapitalizuoti tinkamos skolinimosi išlaidos

10 Skolinimosi išlaidos, tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, yra tokios išlaidos, kurių būtų buvę galima išvengti, jei nebūtų buvę padaryta išlaidų ilgo parengimo turtui. Kai įmonė skolinasi lėšas tik dėl to, kad įsigytų tam tikrą ilgo parengimo turtą, nesunkiai galima nustatyti skolinimosi išlaidas, tiesiogiai susijusias su tuo turtu.

11 Kartais būna sunku nustatyti tiesioginį ryšį tarp konkretaus skolinimosi ir ilgo parengimo turto ir numatyti, kurio skolinimosi buvo galima išvengti. Kyla sunkumų, pavyzdžiui, kai įmonės finansinė veikla koordinuojama centralizuotai. Taip pat kyla sunkumų, kai įmonių grupė naudoja įvairias skolos priemones skolindamasi lėšas skirtingomis palūkanų normomis ir įvairiu pagrindu skolindama šias lėšas kitoms tos grupės įmonėms. Kitokių sunkumų atsiranda, kai naudojamos paskolos, kurios gautos užsienio valiuta ar kurios su ja yra susietos, kai grupė veikia didelės infliacijos ekonomikos sąlygomis, o keitimo kursai svyruoja. Todėl būna sudėtinga nustatyti skolinimosi išlaidų, tiesiogiai priskirtinų ilgo parengimo turtui įsigyti, sumą, ir todėl reikia ją įvertinti.

12 Jei įmonė skolinasi lėšas specialiai ilgo parengimo turtui įsigyti, ji turi nustatyti, kokia kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų suma turi būti faktinės skolinimosi išlaidos, susijusios su to laikotarpio skolinimusi, atėmus visas investicines pajamas, gaunamas laikinai investavus pasiskolintą sumą.

▼M1

13 Finansiniai susitarimai dėl ilgo parengimo turto gali būti tokie, kad įmonė gauna pasiskolintas lėšas ir patiria susijusias skolinimosi išlaidas anksčiau nei visos lėšos (ar jų dalis) išleidžiamos turtui. Tokiomis aplinkybėmis gautos lėšos dažnai laikinai investuojamos prieš jas išleidžiant šiam turtui. Nustatant skolinimosi išlaidų, tinkamų kapitalizuoti per tam tikrą laikotarpį, sumą, iš patirtų skolinimosi išlaidų turi būti atimamos visos investicinės pajamos, gautos investavus šias lėšas.

14 Jei įmonė paprastai skolinasi lėšas ir naudoja jas ilgo parengimo turtui įsigyti, ji turi nustatyti kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą, taikydama kapitalizacijos normą išlaidoms, patirtoms įsigyjant tą turtą. Kapitalizacijos norma turi būti skolinimosi išlaidų, susijusių su įmonės skolomis, kurios tuo laikotarpiu lieka negrąžintos, svertinis vidurkis, išskyrus skolinimąsi, kuris buvo skirtas konkrečiai ilgo parengimo turtui įsigyti. Per laikotarpį įmonės kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma neturi viršyti per tą laikotarpį jos patirtų skolinimosi išlaidų sumos.

15 Kai kuriomis aplinkybėmis visą patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių skolinimąsi galima įtraukti apskaičiuojant skolinimosi išlaidų svertinį vidurkį, kitomis aplinkybėmis kiekviena dukterinė įmonė gali taikyti skolinimosi išlaidų, susijusių su jos pačios skolinimusi, svertinį vidurkį.

Suma, kuria ilgo parengimo turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę

16 Kai ilgo parengimo turto balansinė vertė ar laukiama galutinė kaina viršija to turto atsiperkamąją ar grynąją galimo realizavimo vertę, balansinė vertė nurašoma arba sumažinama pagal kitų standartų reikalavimus. Tam tikromis aplinkybėmis nurašymo ar sumažinimo suma atkuriama pagal tuos kitus standartus.

Kapitalizavimo pradžia

17 Skolinimosi išlaidas, kurios sudaro ilgo parengimo turto savikainos dalį, įmonė turi pradėti kapitalizuoti nuo kapitalizavimo pradžios. Kapitalizavimo pradžia yra laikoma diena, kai įmonė pirmą kartą įvykdo visas šias sąlygas:

a) ji patiria išlaidas tam turtui;

b) ji patiria skolinimosi išlaidas;

c) ji vykdo veiklą, reikalingą parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui.

▼M1

18 Į ilgo parengimo turto išlaidas įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios sudaro grynųjų pinigų mokėjimus, kito turto perdavimą ar įsipareigojimų, kuriems skaičiuojamos palūkanos, prisiėmimą. Iš išlaidų atimami visi gauti su tuo turtu susiję tarpiniai mokėjimai ir gautos subsidijos (žr. 20-ąjį TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas*“). Vidutinė turto tam tikro laikotarpio balansinė vertė, įskaitant anksčiau kapitalizuotas skolinimosi išlaidas, paprastai yra apytikriai apskaičiuotos išlaidos, kurioms tą laikotarpį taikoma kapitalizacijos norma.

19 Veikla, reikalinga paruošti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui, yra daugiau nei fizinė turto statyba. Į ją įtraukiamas techninis ir administravimo darbas, atliekamas iki fizinės turto statybos pradžios, pavyzdžiui, veikla siekiant gauti leidimus iki fizinės turto statybos pradžios. Tačiau tokiai veiklai nepriskiriamas turto laikymas, kai nevyksta jokia turto būklę keičianti gamyba ar plėtra. Pavyzdžiui, skolinimosi išlaidos, patirtos žemę rengiant statyboms, kapitalizuojamos tą laikotarpį, kai vyko su tuo žemės parengimu statyboms susijusi veikla. Tačiau kapitalizuoti negalima tų skolinimosi išlaidų, kurios buvo patirtos, kai statybai įsigyta žemė buvo laikoma nevykdant su statybomis susijusios veiklos.

Laikinas kapitalizavimo sustabdymas

20 Įmonė turi laikinai sustabdyti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, kai ji ilgam laikotarpiui sustabdo aktyvią ilgo parengimo turto plėtrą.

21 Įmonė ilgą laiką gali patirti skolinimosi išlaidų, kai ji sustabdo veiklą, reikalingą parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui. Tokios išlaidos yra beveik užbaigto turto išlaikymo sąnaudos ir kapitalizuoti jų negalima. Tačiau įmonė paprastai nesustabdo skolinimosi išlaidų kapitalizavimo tą laikotarpį, kai ji atlieka didelį techninį ir administravimo darbą. Taip pat įmonė nesustabdo skolinimosi išlaidų kapitalizavimo tą laikotarpį, kai, rengiant turtą naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, laikinas delsimas būtinas. Pavyzdžiui, kapitalizavimas tęsiamas, kai dėl aukšto vandens lygio, įprasto vykdant statybas tame geografiniame regione, ilgą laiką sulaikoma tilto statyba.

Kapitalizavimo nutraukimas

22 Įmonė turi nutraukti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, kai iš esmės visa veikla, būtina ilgo parengimo turtui parengti numatomam naudojimui ar pardavimui, yra baigta.

23 Paprastai turtas numatomam naudojimui ar pardavimui yra parengtas, kai baigiama fizinė jo statyba, net jei įprastas administravimo darbas dar tęsiamas. Nors ir lieka mažų pakeitimų, pavyzdžiui, turto apdaila pagal pirkėjo ar naudotojo nurodymus, tai rodo, kad iš esmės visa veikla jau yra baigta.

▼M1

24 Jei įmonė ilgo parengimo turto statybą vykdo dalimis ir kiekviena dalis gali būti naudojama, kol kita statoma, skolinimosi išlaidų kapitalizavimą ji turi nutraukti iš esmės užbaigusi visą veiklą, būtiną tos dalies parengimui numatomam naudojimui ar pardavimui.

25 Verslo kompleksas, sudarytas iš kelių pastatų, kurių kiekvienas gali būti naudojamas atskirai, yra ilgo parengimo turto, kurio kiekviena dalis yra tinkama naudoti vykdant kitų dalių statybą, pavyzdys. Ilgo parengimo turto, kuris visas privalo būti baigtas norint panaudoti kurią nors jo dalį, pavyzdys yra pramonės įmonė, kurios veikla sudaryta iš kelių procesų, paeiliui atliekamų skirtingose įmonės dalyse, esančiose toje pačioje vietoje, pavyzdžiui, plieno gamykla.

ATSKLEIDIMAS

26 Įmonė turi atskleisti:

a) per ataskaitinį laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų sumą;

b) kapitalizacijos normą, taikomą nustatant kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

27 Jei šio standarto taikymas lemia apskaitos politikos pokyčius, įmonė turi taikyti šį standartą toms su ilgo parengimo turtu susijusioms skolinimosi išlaidoms, kurių kapitalizacijos pradžia yra standarto įsigaliojimo diena arba vėliau.

28 Tačiau įmonė gali nustatyti bet kurią ankstesnę nei standarto įsigaliojimo diena datą ir taikyti standartą toms su visu ilgo parengimo turtu susijusioms skolinimosi išlaidoms, kurių kapitalizacijos pradžia yra ta diena arba vėliau.

ĮSIGALIOJIMO DATA

29 Įmonė turi taikyti šį standartą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei įmonė pradeda taikyti šį standartą anksčiau nei nuo 2009 m. sausio 1 d., ji turi tai atskleisti.

▼M8

29A 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 6 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M1

23-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1993 M.) PANAIKINIMAS

30 Šis standartas pakeičia 23-ąjį TAS „*Skolinimosi išlaidos*“, persvarstytą 1993 m.

▼M26

24-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Susijusių šalių atskleidimas

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad ūkio subjekto finansinėse ataskaitose būtų atskleista informacija, būtina siekiant atkreipti dėmesį, kad susijusių šalių buvimas, su šiomis šalimis siejami sandoriai ir skolų likučiai, įskaitant įsipareigojimus, gali turėti įtakos šio ūkio subjekto finansinei būklei, taip pat pelnui ar nuostoliams.

TAIKYMAS

2 **Šis standartas turi būti taikomas:**

a) nustatant susijusių šalių santykius ir sandorius;

b) nustatant ūkio subjekto ir susijusių šalių skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus;

c) nustatant aplinkybes, kurioms esant reikalaujama atskleisti a ir b punktuose nurodytus duomenis; ir

d) nustatant, kokią informaciją būtina atskleisti apie minėtus straipsnius.

3 **Šiame standarte reikalaujama atskleisti susijusių šalių santykius, sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, konsoliduotose ir atskirose patronuojančios įmonės, dalininko ar investuotojo finansinėse ataskaitose, pateikiamose vadovaujantis 27-uoju TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“. Šis standartas taip pat taikomas individualioms finansinėms ataskaitoms.**

4 Susijusios šalies sandoriai su kitais grupės ūkio subjektais ir skolų šiems ūkio subjektams likučiai atskleidžiami ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Grupės vidaus susijusių šalių sandoriai ir skolų likučiai eliminuojami rengiant konsoliduotas grupės finansines ataskaitas.

SUSIJUSIŲ ŠALIŲ ATSKLEIDIMO TIKSLAS

5 Susijusių šalių santykiai yra įprasta prekybos ir verslo ypatybė. Pavyzdžiui, ūkio subjektai dažnai dalį savo veiklos vykdo per dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones. Esant tokioms aplinkybėms ūkio subjektas gali paveikti ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinę ir veiklos politiką kontrolės, bendros kontrolės arba reikšmingos įtakos būdu.

6 Susijusių šalių santykiai gali daryti poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliams ir jo finansinei būklei. Susijusios šalys gali sudaryti tokius sandorius, kurių nesudarytų nesusijusios šalys. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, parduodantis prekes jį patronuojančiai įmonei jų savikaina, kitam klientui prekių tokiomis sąlygomis gali ir neparduoti. Be to, sandorių tarp susijusių šalių sumos gali skirtis nuo sandorių tarp nesusijusių šalių sumų.

▼M26

7 Susijusių šalių santykiai gali paveikti ūkio subjekto pelną ar nuostolius ir finansinę būklę net tada, kai nevykdomi susijusių šalių sandoriai. Vien tokių santykių buvimas gali daryti poveikį ūkio subjekto sandoriams su kitomis šalimis. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali nutraukti santykius su prekybos partneriu, kai patronuojanti įmonė įsigyja kitą dukterinę įmonę, besiverčiančią tuo pačiu verslu, kaip ir buvęs prekybos partneris. Arba viena šalis gali susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų dėl reikšmingos kitos šalies įtakos, pavyzdžiui, patronuojanti įmonė gali nurodyti savo dukterinei įmonei nevykdyti tyrimo ir plėtros veiklos.

8 Dėl šių priežasčių žinios apie ūkio subjekto susijusių šalių sandorius, skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, ir santykius gali turėti įtakos tam, kaip finansinių ataskaitų vartotojai įvertins ūkio subjekto veiklą, įskaitant jo patiriamą riziką ir galimybes.

APIBRĖŽTYS

9 **Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:**

Susijusi šalis **yra asmuo arba ūkio subjektas, susijęs su finansines ataskaitas rengiančiu ūkio subjektu (šiame standarte vadinamas „ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu“).**

a) Asmuo arba artimas to asmens šeimos narys yra susijęs su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu, jei tas asmuo:

i) kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja ataskaitas teikiantį ūkio subjektą;

ii) turi reikšmingos įtakos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui; arba

iii) yra vienas iš ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba jį patronuojančios įmonės pagrindinių vadovaujančių darbuotojų.

b) Ūkio subjektas yra susijęs su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu, jei taikoma bet kuri iš šių sąlygų:

i) ūkio subjektas ir ataskaitas teikiantis ūkio subjektas priklauso tai pačiai grupei (tai reiškia, kad kiekviena patronuojanti įmonė, dukterinė įmonė ir bendra dukterinė įmonė yra susijusi su kitomis);

ii) vienas ūkio subjektas yra kito ūkio subjekto asocijuotoji įmonė arba bendra įmonė (arba grupės, kuriai priklauso kitas ūkio subjektas, asocijuotoji įmonė arba bendra įmonė);

iii) abu ūkio subjektai yra tos pačios trečiosios šalies bendros įmonės;

iv) vienas ūkio subjektas yra trečiosios šalies bendra įmonė, o kitas ūkio subjektas yra trečiosios šalies asocijuotoji įmonė;

v) ūkio subjektas yra išmokų, mokamų ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba su juo susijusio ūkio subjekto darbuotojams, pasibaigus jų tarnybos laikui, plano vykdytojas. Jei ataskaitas teikiantis ūkio subjektas pats yra tokio plano vykdytojas, finansuojantys darbdaviai taip pat yra susiję su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu;

▼M26

vi) ūkio subjektą kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja a punkte nurodytas asmuo;

vii) a punkto i papunktyje nurodytas asmuo turi reikšmingos įtakos ūkio subjektui arba yra vienas iš ūkio subjekto (arba ūkio subjekto patronuojančios įmonės) pagrindinių vadovaujančių darbuotojų.

Susijusių šalių sandoris – išteklių, paslaugų arba įsipareigojimų perdavimas tarp ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir susijusios šalies, neatsižvelgiant į tai, nustatoma kokia nors kaina ar ne.

Artimi asmens šeimos nariai – šeimos nariai, kurie gali turėti įtakos asmeniui arba kuriems asmuo gali turėti įtakos sandoriuose su ūkio subjektu; jie gali būti:

a) to asmens vaikai ir sutuoktinis arba šeimyninis partneris;

b) to asmens sutuoktinio arba šeimyninio partnerio vaikai; ir

c) to asmens arba jo sutuoktinio arba šeimyninio partnerio išlaikytiniai.

Kompensacija apima visas išmokas darbuotojams (kaip apibrėžta 19-ajame TAS „Išmokos darbuotojams“), įskaitant tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“. Išmokos darbuotojams – tai visų formų atlygis, mokamas, mokėtinas ar teikiamas paties ūkio subjekto ar ūkio subjekto vardu mainais už šiam ūkio subjektui suteiktas paslaugas. Tai taip pat ir toks patronuojančios įmonės vardu ūkio subjektui mokamas atlygis. Kompensacija yra:

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, tokios kaip alga, atlyginimas ir socialinio draudimo įmokos, mokamos metinės atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos, pelno dalis ir priemokos (jei išmokamos per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas ir sveikatos priežiūra pensiniu laikotarpiu;

c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas už ilgalaikį darbą ar mokslininko atostogas, išmokas jubiliejaus proga ar kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikio nedarbingumo išmokas ir (jei išmokama per dvylika ar daugiau mėnesių po laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas;

d) išeitinės išmokos; ir

e) mokėjimas akcijomis.

Kontrolė – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

▼M26

***Bendra kontrolė* – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas.**

***Pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai* – asmenys, kurie turi valdžią ir yra tiesiogiai ar netiesiogiai atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, vadovavimą šiai veiklai ir jos kontrolę, pvz., direktoriai (generalinis direktorius ar kiti).**

***Reikšminga įtaka* – teisė dalyvauti priimant ūkio subjekto finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, tačiau tai nėra šios politikos kontrolė. Reikšmingą įtaką gali garantuoti akcijų nuosavybė, įstatai arba sutartis.**

***Valdžios institucija* – vyriausybė, vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.**

***Su valdžios institucija susijęs ūkio subjektas* – ūkio subjektas, kuris yra valstybės kontroliuojamas, bendrai kontroliuojamas arba kuriam valstybė turi reikšmingos įtakos.**

10 Vertinant kiekvieną įmanomą susijusių šalių santykių atvejį, dėmesys turi būti sutelkiamas ne tik į teisinę formą, bet ir santykių esmę.

11 Šiame standarte susijusiomis šalimis nelaikomi:

a) du ūkio subjektai vien todėl, kad jie turi bendrą direktorių ar kitą pagrindinį vadovaujantį darbuotoją, arba todėl, kad vieno ūkio subjekto pagrindinis vadovaujantis darbuotojas turi reikšmingos įtakos kitam ūkio subjektui;

b) du dalininkai vien todėl, kad jie bendrai kontroliuoja bendrą įmonę;

c) i) finansų teikėjai;

ii) profsąjungos;

iii) komunalinių paslaugų įmonės; ir

iv) vyriausybės departamentai ir agentūros, kurie nekontroliuoja ar bendrai nekontroliuoja ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir neturi jam reikšmingos įtakos;

turintys įprastinių sandorių su ūkio subjektu (net jei jie gali paveikti ūkio subjekto veiksmų laisvę ar dalyvauti jam priimant sprendimus);

d) klientas, tiekėjas, frančizės teisės suteikėjas, platintojas ar generalinis agentas, su kuriuo ūkio subjektas sudaro didelę savo verslo sandorių dalį, tik dėl atsiradusios ekonominės priklausomybės.

12 Susijusios šalies apibrėžtyje asocijuotoji įmonė apima asocijuotosios įmonės dukterines įmones, o bendra įmonė apima bendros įmonės dukterines įmones. Todėl, pavyzdžiui, asocijuotosios įmonės dukterinė įmonė ir investuotojas, turintis reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, yra susiję vienas su kitu.

▼**M26**

ATSKLEIDIMAS

Visi ūkio subjektai

13 **Patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių santykiai atskleidžiami nepriklausomai nuo to, ar tarp šių susijusių šalių kada nors buvo sudarytų sandorių. Ūkio subjektas turi pateikti jį patronuojančios įmonės pavadinimą ir (jei jos skirtingos) pagrindinės kontroliuojančiosios šalies pavadinimą. Jeigu ūkio subjektą patronuojanti įmonė ir pagrindinė kontroliuojančioji šalis neteikia viešai prieinamų konsoliduotų finansinių ataskaitų, taip pat turi būti nurodomas kitos aukštesnės patronuojančios įmonės, kuri teikia tokias ataskaitas, pavadinimas.**

14 Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų susidaryti nuomonę apie susijusių šalių santykių įtaką ūkio subjektui, reikia atskleisti informaciją apie kontroliuojamus susijusių šalių santykius, neatsižvelgiant į tai, ar buvo sandorių tarp šių susijusių šalių.

15 Reikalavimas atskleisti susijusių šalių santykius tarp patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių taikomas kartu su 27-ojo TAS, 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ ir 31-ojo TAS „Dalys bendrose įmonėse“ atskleidimo reikalavimais.

16 13 dalyje nurodyta kita aukštesnė patronuojanti įmonė. Tai pirma grupės patronuojanti įmonė, pagal subordinaciją aukštesnė už tiesioginę patronuojančią įmonę, teikianti viešai prieinamas konsoliduotas finansines ataskaitas.

17 **Ūkio subjektas turi pateikti bendrą pagrindinių vadovaujančių darbuotojų kompensacijos sumą ir sumas pagal šias kategorijas:**

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui;

c) kitos ilgalaikės išmokos;

d) išeitinės išmokos; ir

e) mokėjimas akcijomis.

18 **Jeigu finansinių ataskaitų laikotarpiais ūkio subjektas turėjo susijusių šalių sandorių, jis turi atskleisti susijusių šalių santykių pobūdį, informaciją apie šiuos sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, reikalingą tam, kad informacijos naudotojai galėtų suprasti galimą šių santykių poveikį finansinėms ataskaitoms. Šie atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su 17 straipsnio reikalavimais. Būtina atskleisti bent šią informaciją:**

a) sandorių sumas;

b) skolų likučių sumą, įskaitant įsipareigojimus, ir:

i) jų terminus ir sąlygas, įskaitant tai, ar jie yra užtikrinti garantu, o taip pat skolų padengimo pobūdį; ir

ii) išsamią informaciją apie bet kokias suteiktas ar gautas garantijas;

▼**M26**

c) abejotinų skolų, susijusių su skolų likučių suma, atidėjinius; ir

d) per ataskaitinį laikotarpį pripažintas sąnaudas, susijusias su blogomis ar abejotinomis susijusių šalių skolomis.

19 **Pagal 18 straipsnį turi būti atskirai atskleista informacija apie:**

a) patronuojančią įmonę;

b) kitus ūkio subjektus, bendrai kontroliuojančius šį ūkio subjektą arba darančius jam reikšmingą įtaką;

c) dukterines įmones;

d) asocijuotąsias įmones;

e) bendras įmones, kurių dalininkas yra ūkio subjektas;

f) ūkio subjekto ar jį patronuojančios įmonės pagrindinius vadovaujančius darbuotojus; ir

g) kitas susijusias šalis.

20 Pagal 19 straipsnį reikalaujamas sumų, mokėtinų susijusioms šalims arba iš jų gautinų, skirstymas į skirtingas grupes papildo 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalavimą pateikti informaciją finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte. Šios grupės išplečiamos, siekiant pateikti išsamesnę susijusių šalių skolų likučių analizę, ir taikomos susijusių šalių sandoriams.

21 Sandorių, kuriuos reikia atskleisti tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti su susijusia šalimi, pavyzdžiai:

a) produktų (baigtų ar nebaigtų gaminti) pirkimas arba pardavimas;

b) nekilnojamojo ir kito turto pirkimas ar pardavimas;

c) paslaugų teikimas ar gavimas;

d) nuomos sutartys;

e) tyrimų ir plėtros perdavimas;

f) perdavimas pagal licencijų sutartis;

g) perdavimai pagal finansinius susitarimus (įskaitant paskolas ir kapitalo įnašus grynaisiais pinigais ar natūra);

h) garantijos arba užstato teikimas;

i) įsipareigojimai ką nors padaryti, jei ateityje įvyktų arba neįvyktų tam tikras įvykis, įskaitant vykdomas sutartis (*) (pripažinti ir nepripažinti); ir

(*) 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ vykdomos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo prievolės arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienodu lygiu.

▼M26

j) ūkio subjekto vardu ar tos susijusios šalies vardu ūkio subjekto įvykdomi įsipareigojimai.

22 Patronuojančios ar dukterinės įmonės dalyvavimas nustatytų išmokų plane, pagal kurį rizika paskirstoma grupės ūkio subjektams, yra susijusių šalių sandoris (žr. 19-ojo TAS 34B straipsnį).

23 Informacija apie tai, kad susijusių šalių sandoriai buvo sudaryti sąlygomis, būdingomis sandoriams tarp nesusijusių šalių, atskleidžiama tik tada, kai tokias sąlygas galima pagrįsti.

24 **Panašaus pobūdžio straipsniai gali būti atskleidžiami juos sujungiant, išskyrus tuos atvejus, kai atskiras pateikimas būtinas dėl to, kad būtų galima suprasti susijusių šalių sandorių įtaką ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.**

Su valdžios institucija susiję ūkio subjektai

25 **Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atleidžiamas nuo prievolės vykdyti 18 straipsnio reikalavimus atskleisti susijusių šalių sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, kai susijusi šalis yra:**

a) valdžios institucija, kontroliuojanti, bendrai kontroliuojanti ataskaitas teikiantį ūkio subjektą arba turinti jam reikšmingos įtakos; ir

b) kitas ūkio subjektas, kuris yra susijusi šalis dėl to, kad ta pati valdžios institucija kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja tiek ataskaitas teikiantį ūkio subjektą, tiek kitą ūkio subjektą arba turi jiems reikšmingos įtakos.

26 **Jeigu ataskaitas teikiantis ūkio subjektas taiko 25 straipsnyje numatytą išimtį, jis turi atskleisti tokią informaciją apie 25 straipsnyje nurodytus sandorius ir susijusius skolų likučius:**

a) valdžios institucijos pavadinimą ir jos santykių su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu pobūdį (t. y. kontrolė, bendra kontrolė arba reikšminga įtaka);

b) tokią pakankamai išsamią informaciją, padedančią ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams suprasti susijusių šalių sandorių poveikį jo finansinėms ataskaitoms:

i) kiekvieno savaime reikšmingo sandorio pobūdį ir sumą; ir

ii) kitų sandorių, kurie yra reikšmingi kaip visuma, bet ne kiekvienas atskirai, atveju – kokybinį arba kiekybinį jų turinį. Sandorių tipai išvardyti 21 straipsnyje.

27 Spręsdamas kaip išsamiai reikia atskleisti informaciją pagal 26 straipsnio b punkto reikalavimus, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atsižvelgia į susijusių šalių santykių artumą ir kitus veiksnius, kurie yra svarbūs nustatant sandorio reikšmingumo lygį, tokius kaip:

a) ar jis reikšmingas savo mastu;

b) ar jis vykdomas ne rinkos sąlygomis;

▼**M26**

c) ar jis nepriskiriamas kasdienės veiklos operacijoms, pvz., verslo įsigijimas ir pardavimas;

d) ar apie jį pranešta reguliavimo ar priežiūros institucijoms;

e) ar apie jį pranešta aukštesniajai vadovybei;

f) ar jam reikalingas akcininkų pritarimas.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

28 Ūkio subjektas šį standartą turi retrospektyviai taikyti 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Tiek visą standartą, tiek 25–27 straipsniuose nurodytas išimtis, taikomas su valdžios institucija susijusiems ūkio subjektams, leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko visą standartą arba tas dalines išimtis laikotarpiui, prasidedančiam iki 2011 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

24-OJO TAS (2003 m.) PANAIKINIMAS

29 Šis standartas pakeičia 24-ąjį TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ (persvarstytą 2003 m.).

▼B

26-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“

TAIKYMAS

1 Šis standartas turi būti taikomas pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms, kai tokios ataskaitos yra sudaromos.

2 Pensinio aprūpinimo planai vadinami įvairiai: pensinės schemos, senatvės pensijų schemos ar pensinio aprūpinimo schemos. Šiame standarte pensinio aprūpinimo planais laikomi ataskaitas teikiantys ūkio subjektai, atskirti nuo plano dalyvių darbdavių. Pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms taikomi visi kiti tarptautiniai apskaitos standartai tiek, kiek to nedraudžia šis standartas.

3 Šis standartas taikomas plano apskaitai ir atskaitomybei, teikiamai visiems dalyviams. Jis nesusijęs su atskiriems plano dalyviams teikiamomis ataskaitomis apie jų pensinio aprūpinimo teises.

4 19-asis TAS *„Išmokos darbuotojam“* yra susijęs su pensinių mokėjimų išlaidų pateikimu planus turinčių darbdavių finansinėse ataskaitose. Taigi šis standartas papildo 19-ąjį TAS.

5 Pensinio aprūpinimo planai gali būti nustatytų įmokų planai arba nustatytų išmokų planai. Daug kur reikalaujama įkurti atskirus fondus, kurie gali būti (arba ne) atskirai teisiškai įforminti, gali turėti (arba neturėti) patikėtinių. Į tokius fondus bus mokamos įmokos, iš jų bus mokamos pensijos. Šis standartas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar yra įsteigtas toks fondas ir ar yra patikėtinių.

6 Pensinio aprūpinimo planams, į kuriuos investuojamas draudimo įmonių turtas, taikomi tie patys apskaitos ir lėšų suteikimo reikalavimai kaip ir tiems planams, į kuriuos investuojama privačiai. Taigi jiems taikomas šis standartas, išskyrus atvejus, kai sutartis su draudimo įmone yra sudaryta konkretaus dalyvio ar dalyvių grupės vardu, o pensinio aprūpinimo įsipareigojimas yra tik draudimo įmonės atsakomybė.

7 Šis standartas nesusijęs su kitomis darbdavio išmokomis, tokiomis kaip išeitinės išmokos, atidėti kompensaciniai susitarimai, išeitinės pašalpos už ilgalaikį darbą, specialūs ankstyvos pensijos arba etatų mažinimo planai, sveikatos ir socialinio aprūpinimo arba premijų planai. Vyriausybės socialinės apsaugos susitarimams šis standartas netaikomas.

▼B

APIBRĖŽIMAI

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pensinio aprūpinimo planai – sutartys, kurių pagrindu ūkio subjektas moka savo darbuotojams pensijas (metines išmokas arba visą sumą iš karto) išeinant iš darbo ar vėliau. Pensijos dydis ar įnašai, skirti pensijoms, gali būti įvertinti iš anksto, prieš išeinant darbuotojams į pensiją, pagal turimus dokumentus arba ūkio subjekto praktiką.

Nustatytų įmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis apskaičiuojamas atsižvelgiant į įmokas į fondą ir jų uždirbtas investicijų pajamas.

Nustatytų išmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis apskaičiuojamas remiantis formule, kurios pagrindą paprastai sudaro darbuotojų atlyginimai ir (ar) dirbtų metų skaičius.

Finansavimas – turto perdavimas ūkio subjektui (fondui), atskirtam nuo darbdavio ūkio subjekto, kad būtų patenkinti pensinio aprūpinimo įsipareigojimai ateityje.

Šiame standarte vartojamos ir tokios sąvokos:

Dalyviai – pensijų išmokų plano ir kiti dalyviai, kurie turi teisę į plano išmokas.

Grynasis turtas, tenkantis pensijoms – plano turtas, atėmus įsipareigojimus, išskyrus sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę.

Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė – planuojamų pensinio aprūpinimo plano išmokų dabartinė vertė dabartiniams ir buvusiems darbuotojams, atsižvelgiant į jau suteiktas paslaugas.

Privalomos išmokos – pensiniai mokėjimai, teisė į kuriuos pagal pensinio aprūpinimo plano sąlygas nepriklauso nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą ūkio subjekte.

9 Kai kurie pensinio aprūpinimo planai turi kitų nei darbdaviai rėmėjų. Šis standartas taikomas ir tokių planų finansinėms ataskaitoms.

10 Dauguma pensinio aprūpinimo planų sudaromi remiantis oficialiomis sutartimis. Kai kurie planai yra neoficialūs, bet pagal darbdavių nustatytą praktiką yra įsipareigojimai. Nors kai kurie planai leidžia darbdaviams riboti savo įsipareigojimus pagal planus, paprastai darbdaviui sunku panaikinti planą, jeigu darbuotojai lieka tarnyboje. Apskaitos ir atskaitomybės pagrindas yra toks pats tiek neoficialiam planui, tiek oficialiam planui.

▼B

11 Dauguma pensinio aprūpinimo planų numato steigti atskirus fondus, į kuriuos mokamos įmokos ir iš kurių mokamos išmokos. Tokius fondus gali administruoti šalys, kurios fondo turtą valdo nepriklausomai. Jos kai kuriose šalyse vadinamos patikėtiniais. Sąvoka *patikėtinis* šiame standarte vartojama tokioms šalims apibūdinti, neatsižvelgiant į tai, ar patikėjimo teisė yra įtvirtinta.

12 Pensinio aprūpinimo planai paprastai apibūdinami arba kaip nustatytų įmokų planai, arba kaip nustatytų išmokų planai, iš kurių kiekvienas turi skiriamųjų požymių. Kartais būna planų, turinčių abiejų planų požymių. Mišrūs planai šiame standarte laikomi nustatytų išmokų planais.

NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANAI

13 Nustatytų įmokų planų finansinėse ataskaitose turi būti pateikta grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita ir finansavimo politikos aprašymas.

14 Remiantis nustatytų įmokų planu, dalyvio būsimų pensijų suma nustatoma pagal darbdavio, dalyvio ar jų abiejų mokamas įmokas, fondo veiklos veiksmingumą ir investicijų pajamas. Paprastai darbdavio įsipareigojimas fondui yra mokėti įmokas. Aktuaro patarimas nebūtinas, nors tokiu patarimu kartais naudojamasi dėl to, kad būtų įvertintas būsimų pensijų dydis, kuris gali būti pasiekiamas, remiantis dabartinėmis įmokomis ir kintamais būsimų įnašų ir investicinių pajamų lygiais.

15 Dalyviai rūpinasi plano veikla, nes ji yra tiesiogiai susijusi su jų būsimų pensijų dydžiu. Dalyviai linkę žinoti, ar buvo gautos įmokos ir ar tinkamai buvo atliekama kontrolė, ginanti gavėjų teises. Darbdavys suinteresuotas veiksminga ir teisinga plano veikla.

16 Nustatytų įmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai pateikti informaciją apie planą ir jo investicijų rezultatus. Šis tikslas paprastai yra pasiekiamas paskelbiant finansines ataskaitas, kuriose pateikiama:

a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymas, visų su planu susijusių pokyčių poveikis, informacija apie dalyvius ir sąlygos;

b) ataskaitos, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas, plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje; ir

c) investicijų politikos aprašymas.

NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANAI

17 Nustatytų išmokų plano finansinėse ataskaitose turi būti arba:

a) ataskaita, kurioje parodoma:

i) grynasis turtas, tenkantis pensijoms;

▼B

ii) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, privalomas išmokas atskiriant nuo neprivalomų; ir

iii) susidarantis perteklius ar trūkumas; arba

b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita, kurioje pateikiama arba:

i) sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, išskiriant privalomas ir neprivalomas išmokas, paaiškinimas; arba

ii) nuoroda į šią informaciją pridedamoje aktuarų ataskaitoje.

Jeigu aktuarų įvertinimas nebuvo atliktas iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, turi būti remiamasi vėliausiu įvertinimu, nurodant įvertinimo datą.

18 17 straipsnyje reikalaujama, kad sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė būtų nustatoma remiantis plano sąlygose sutartomis išmokomis, dirbtu laikotarpiu, dabartiniu atlyginimu arba numatomu atlyginimo dydžiu ir kad pasirinktas pagrindas būtų atskleistas. Visi aktuarinių prielaidų pakeitimai, kurie gali turėti reikšmingą poveikį sutartų pensijų aktuarinei dabartinei vertei, taip pat turi būti atskleisti.

19 Finansinėse ataskaitose turi būti paaiškintas ryšys tarp sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir sutartų pensijų finansavimo politikos.

20 Pagal nustatytų išmokų planą sutartų pensijų mokėjimas priklauso nuo plano finansinės būklės, įmokų mokėtojų sugebėjimo toliau mokėti plano įmokas ir nuo plano investicijų rezultato ir veiklos efektyvumo.

21 Nustatytų išmokų planui periodiškai turi patarti aktuaras, kad būtų įvertinta plano finansinė būklė, patikrintos prielaidos ir rekomenduoti būsimų įmokų lygiai.

22 Nustatytų išmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai pateikti informaciją apie finansinius išteklius ir plano veiklą, kuri yra naudinga vertinant lėšų kaupimo ir plano išmokų santykį per tam tikrą laiką. Šis tikslas paprastai pasiekiamas ataskaitoje, kurioje pateikiama:

a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymas, visų su planu susijusių pokyčių poveikis, informacija apie dalyvius, terminai ir sąlygos;

b) ataskaitos, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas, plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje;

c) aktuarinė informacija (kaip ataskaitų dalis arba kaip atskira ataskaita); ir

d) investicijų politikos aprašymas.

▼B

Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė

23 Pagal pensinio aprūpinimo planą tikėtinų mokėjimų dabartinė vertė gali būti apskaičiuojama ir pateikiama remiantis dabartiniais ar numatomais atlyginimais iki pat dalyvių išėjimo į pensiją.

24 Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti dabartinio atlyginimo metodą:

a) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė yra dabar kiekvienam plano dalyviui paskirtų dydžių suma, kuri gali būti objektyviau apskaičiuota nei numatomų atlyginimų, nes daroma mažiau prielaidų;

b) išmokų padidėjimas dėl didėjančio atlyginimo tampa plano įsipareigojimu tuo momentu, kai padidėja atlyginimas; ir

c) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nustatoma pagal dabartinį atlyginimą, paprastai yra labiau susijusi su mokėtina suma planą nutraukus ar jo netęsiant.

25 Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti numatomo atlyginimo metodą:

a) finansinė informacija turi būti parengiama veiklos tęstinumo principu, neatsižvelgiant į prielaidas ir įvertinimus, kurie turi būti atlikti;

b) pagal galutinio užmokesčio planus pensijos dydis nustatomas remiantis atlyginimais, gautinais išėjimo į pensiją (ar artimą) dieną. Taigi atlyginimai, įmokos ir pelningumo norma turi būti numatyta; ir

c) kai finansavimas daugiausia remiasi numatomais atlyginimais, pateikiamoje ataskaitoje gali būti nurodoma, kad gaunamas aiškiai per didelis finansavimas, kai planui nesuteikta tiek daug lėšų, kad planas gauna reikiamą finansavimą, kai jis nepakankamai finansuojamas.

26 Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri apskaičiuota remiantis dabartiniais atlyginimais, parodoma plano finansinėse ataskaitose tam, kad būtų parodyti mokėtinų išmokų įsipareigojimai ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri remiasi numatomais atlyginimais, parodoma dėl to, kad būtų nurodytas galimų įsipareigojimų dydis remiantis veiklos tęstinumo principu – tai iš esmės ir yra finansavimo pagrindas. Be sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, gali būti reikalinga pateikti išsamų sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės konteksto paaiškinimą. Toks paaiškinimas gali būti pateikiamas kaip informacija apie ateityje planuojamą finansavimą ir finansavimo politiką, remiantis numatomais atlyginimais. Paaiškinimas gali būti įtrauktas į finansinę informaciją ar į aktuaro ataskaitą.

▼B

Aktuaro įvertinimų dažnumas

27 Daugelyje šalių aktuariniai įvertinimai neatliekami dažniau kaip kas treji metai. Jeigu iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ nebuvo atliktas aktuarinis įvertinimas, naudojamas paskutinis įvertinimas ir nurodoma jo data.

Finansinių ataskaitų turinys

28 Nustatytų išmokų planų informacija pateikiama viena iš šių formų, parodančių įvairią aktuarų informacijos atskleidimo ir pateikimo praktiką:

a) plano finansinėse ataskaitose pateikiama ataskaita, kurioje nurodomas grynasis turtas, tenkantis pensijoms, sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė ir susidarantis perteklius ar trūkumas. Plano finansinėse ataskaitose taip pat nurodomi grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės pokyčiai. Plano finansinėse ataskaitose gali būti pateikta atskira aktuaro ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;

b) plano finansinėse ataskaitose pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos. Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma ataskaitų aiškinamajame rašte. Į finansines ataskaitas taip pat gali būti įtraukta aktuaro ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę; ir

c) plano finansinėse ataskaitose pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma atskiroje aktuaro ataskaitoje.

Kiekvienu atveju patikėtinio ataskaita, atitinkanti vadovybės ar direktoriaus ataskaitos formą ir investicijų ataskaita gali būti pridedama prie finansinių ataskaitų.

29 Tie, kas remia formą, aprašytą 28 straipsnio a punkte ir 28 straipsnio b punkte, mano, kad pensinio aprūpinimo ir kitos informacijos pateikimas kiekybiniu požiūriu padeda vartotojui įvertinti dabartinę plano būklę ir plano įsipareigojimų įvykdymo tikimybę. Jie taip pat mano, kad viskas turi būti pateikta finansinėse ataskaitose ir nereikia rengti lydimųjų ataskaitų. Tačiau kiti mano, kad 28 straipsnio a punkte aprašyta forma gali sudaryti įspūdį, kad yra įsipareigojimas, tačiau, jų nuomone, sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi visų įsipareigojimo požymių.

▼B

30 Remiantis 28 straipsnio c punkte aprašyta forma, manoma, kad sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi būti įtraukiama į grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitą taip, kaip 28 straipsnio a punkte aprašytoje formoje, ar netgi atskleista aiškinamajame rašte (28 straipsnio b punktas), nes ji bus tiesiogiai sulyginama su plano turtu, o tai gali būti nepagrįsta. Tvirtinama, kad aktuarai nebūtinai turi lyginti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę su investicijų rinkos verte. Vietoj to jie gali įvertinti pinigų srautų, kurių tikimasi iš investicijų, dabartinę vertę. Todėl jie mano, kad toks lyginimas neatspindėtų bendro aktuaro plano įvertinimo ir jis gali būti neteisingai suprastas. Be to, kai kas tiki, kad informacija apie sutartas pensijų išmokas, neatsižvelgiant į tai, ar jų dydis pateiktas, turėtų būti pateikiama tik atskiroje aktuaro ataskaitoje, kurioje galėtų būti tinkamai paaiškinta.

31 Šiame standarte aprašyti požiūriai, kuriais remiantis gali būti pateikiama informacija, susijusi su sutartų pensijų išmokomis, atskiroje aktuaro ataskaitoje. Pasisakančiųjų prieš sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės dydžio nurodymą argumentai atmetami. Taigi 28 straipsnio a ir b punktuose aprašytos formos laikomos priimtinomis taip pat kaip ir 28 straipsnio c punkte apibūdinta forma, jei finansinėse ataskaitose yra nuoroda į tai ir pateikiama aktuaro ataskaita, kurioje nurodyta sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė.

VISI PLANAI

Plano turto įvertinimas

32 Pensinio aprūpinimo planų investicijos turi būti įtraukiamos į apskaitą tikrąja verte. Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė yra jų rinkos vertė. Tuo atveju, kai plano investicijos yra tokios, kad neįmanoma įvertinti tikrosios vertės, turi būti nurodyta tikrosios vertės netaikymo priežastis.

33 Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nes ji laikoma naudingiausiu vertybinių popierių ir laikotarpio investicijų rezultatų matu ataskaitų pateikimo datą. Vertybiniai popieriai (ar tam tikra jų dalis), kurie turi fiksuotą atgavimo vertę ir buvo įsigyti plano įsipareigojimams vykdyti, apskaitoje gali būti registruojami sumomis, grindžiamomis galutine jų atgavimo verte darant prielaidą, kad palūkanų norma bus pastovi iki išpirkimo. Kai plano investicijos yra tokios, kad tikrosios vertės nustatyti neįmanoma (tokios, kaip visiška ūkio subjekto nuosavybė), turi būti paaiškintos priežastys, kodėl netaikoma tikroji vertė. Kai didžioji investicijų dalis apskaitoje registruojama ne rinkos ar tikrąja verte, o kitomis sumomis, tikroji vertė paprastai taip pat turi būti nurodoma. Fondo veikloje naudojamas turtas į apskaitą įtraukiamas pagal tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus.

Atskleidimas

34 Pensijų išmokų plano (nesvarbu, ar nustatytų įmokų, ar išmokų) finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama ši informacija:

a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaita;

▼B

b) svarbiausių apskaitos politikos nuostatų santrauka; ir

c) plano aprašymas ir bet kokių plano pasikeitimų poveikis per laikotarpį.

35 Pensijų išmokų planų finansinės ataskaitos apima tokią informaciją, jei ji yra:

a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitoje parodoma:

i) tinkamai suklasifikuotas turtas, turimas laikotarpio pabaigoje;

ii) turto įvertinimo pagrindas;

iii) kiekviena atskira investicija, viršijanti 5 % grynojo turto, tenkančio pensijoms arba 5 % bet kurios vertybinių popierių klasės ar tipo;

iv) investicijos į darbdavio ūkio subjektą aprašymas; ir

v) įsipareigojimai, išskyrus sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;

b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitoje parodomi šie dalykai:

i) darbdavio įmokos;

ii) darbuotojo įmokos;

iii) pajamos iš investicijų tokios, kaip palūkanos ar dividendai;

iv) kitos pajamos;

v) išmokėtos ar mokėtinos pensijos (detalizuotos, pavyzdžiui, kaip pensijų išmokos, išmokos mirties atveju, invalidumo pensijos ir vienkartiniai išmokėjimai);

vi) administracinės sąnaudos;

vii) kitos sąnaudos;

viiii) pelno mokesčiai;

ix) pelnas ar nuostolis, susidarantis disponuojant investicijomis, ir investicijų vertės pokyčiai; ir

x) perdavimai iš kitų planų ir kitiems planams;

c) finansavimo politikos aprašymas;

d) pagal nustatytų išmokų planą sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė (kuri gali būti suskirstyta į jau suteiktas ir dar nesuteiktas teises į išmokas), apskaičiuota remiantis pensijomis, sutartomis pagal plano sąlygas už iki šiol suteiktas paslaugas, ir dabartiniais ar numatomais atlyginimais. Šita informacija gali būti įtraukiama į pridedamą aktuaro ataskaitą, kuri pateikiama kartu su susijusiomis finansinėmis ataskaitomis; ir

e) nustatytų išmokų planams taikytų svarbių aktuaro prielaidų ir sutartų pensijų aktuarinei dabartinei vertei apskaičiuoti taikyto metodo aprašymą.

36 Pensinio aprūpinimo plano atskaitomybėje plano aprašymas pateikiamas kaip finansinių ataskaitų dalis arba atskiroje ataskaitoje. Joje gali būti pateikiama:

a) plane dalyvaujančių darbdavių ir darbuotojų grupių sąrašai;

▼B

b) tinkamai suklasifikuotas dalyvių, gaunančių pensijas, ir kitų dalyvių skaičius;

c) plano tipas – nustatytų išmokų ar nustatytų įmokų;

d) pastaba apie tai, ar dalyviai moka plano įmokas;

e) su dalyviais sutartų pensijų aprašymas;

f) plano pabaigos visų sąlygų aprašymas; ir

g) informacijos, nurodytos a–f punktuose, pakeitimai per ataskaitinį laikotarpį.

Galima remtis ir kitais dokumentais, kuriuose aprašytas planas, lengvai vartotojams prieinamais ir įtrauktais į ataskaitos informaciją tik apie vėlesnius pasikeitimus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

37 Šis tarptautinis apskaitos standartas taikomas 1988 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms.

▼M11

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos

TAIKYMAS

1 **Šis standartas turi būti taikomas rengiant ir pateikiant ūkio subjektų grupės, kurią kontroliuoja patronuojanti įmonė, konsoliduotas finansines ataskaitas.**

2 Šiame standarte nenagrinėjami verslo jungimų apskaitos metodai ir jų poveikis konsolidavimui, įskaitant verslo jungimo metu atsirandantį prestižą (žr. 3-iąjį TFAS *Verslo jungimai*).

3 **Šis standartas taip pat turi būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones, kai toks ūkio subjektas pasirenka ar pagal vietinį reglamentavimą iš jo yra reikalaujama pateikti atskiras finansines ataskaitas.**

APIBRĖŽIMAI

4 **Šiame standarte vartojami terminai ir jų apibrėžtys:**

***Konsoliduotos finansinės ataskaitos* – ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, pateikiamos kaip vieno ūkio subjekto finansinės ataskaitos.**

***Kontrolė* – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.**

***Grupė* – patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.**

***Nekontroliuojama dalis* – dukterinės įmonės nuosavybės dalis, tiesiogiai arba netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiai įmonei.**

***Patronuojanti įmonė* – ūkio subjektas, turintis vieną ar daugiau dukterinių įmonių.**

***Atskiros finansinės ataskaitos* – patronuojančios įmonės, investuotojo į asocijuotąją įmonę ar bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto dalininko pateikiamos finansinės ataskaitos, kuriose investicijos apskaitomos tiesioginės teisės į nuosavybę principu, o ne ūkio subjekto, į kurį buvo investuota, paskelbtų rezultatų ir grynojo turto principu.**

***Dukterinė įmonė* – įmonė, kurią kontroliuoja kitas ūkio subjektas (vadinamas patronuojančia įmone). Į sąvoką įtraukiami ir juridinio statuso neturintys ūkio subjektai, pvz., valdomi partnerystės principu.**

5 Patronuojanti įmonė arba jos dukterinė įmonė gali būti investuotojai į asocijuotąją įmonę arba bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto dalininkai. Tokiais atvejais pagal šį standartą rengiamos ir pateikiamos konsoliduotos finansinės ataskaitos taip pat turi atitikti 28-ojo TAS *Investicijos į asocijuotąsias įmones* ir 31-ojo TAS *Dalys bendrose įmonėse* reikalavimus.

6 5 straipsnyje aprašytam ūkio subjektui atskiros finansinės ataskaitos yra tos, kurios yra parengtos ir pateiktos papildomai prie 5 straipsnyje nurodytų finansinių ataskaitų. Atskiros finansinės ataskaitos neturi būti prijungiamos arba pateikiamos kartu su tomis ataskaitomis.

▼M11

7 Ūkio subjekto, neturinčio dukterinių įmonių, asocijuotųjų įmonių arba dalininkui priklausančios dalies bendrai kontroliuojamame ūkio subjekte, finansinės ataskaitos nėra atskiros.

8 Pagal 10 straipsnį nuo konsoliduotų finansinių ataskaitų pateikimo atleista patronuojanti įmonė gali pateikti vien tik atskiras finansines ataskaitas.

KONSOLIDUOTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ PATEIKIMAS

9 Patronuojanti įmonė (jeigu ji nėra 10 straipsnyje apibūdinta patronuojanti įmonė) turi pateikti konsoliduotas finansines ataskaitas, kuriose savo investicijas į dukterines įmones konsoliduoja pagal šį standartą.

10 Patronuojanti įmonė neprivalo teikti konsoliduotų finansinių ataskaitų tada ir tik tada, jeigu:

a) patronuojanti įmonė yra visiškai ar iš dalies kito ūkio subjekto kontroliuojama dukterinė įmonė, o jos kiti savininkai (įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisių) yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojanti įmonė nepateiktų konsoliduotų finansinių ataskaitų;

b) patronuojančios įmonės skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiaujama atviroje rinkoje (šalies, užsienio vertybinių popierių biržose ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas);

c) patronuojanti įmonė neteikia vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės finansinių priemonių išplatinimo atviroje rinkoje; ir

d) pagrindinė arba bet kuri tarpinė patronuojančios įmonės patronuojanti įmonė pateikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

11 Patronuojanti įmonė, kuri, remdamasi 10 straipsniu, pasirenka neteikti konsoliduotų finansinių ataskaitų ir teikia tik atskiras finansines ataskaitas, vykdo 38–43 straipsnių reikalavimus.

KONSOLIDUOTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ TAIKYMAS

12 Konsoliduotos finansinės ataskaitos turi apimti visas patronuojančios įmonės dukterines įmones ([1]).

13 Manoma, kad kontrolė yra tada, kai patronuojančiai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto balsavimo teisių, išskyrus atvejus, kai išskirtinėmis aplinkybėmis galima akivaizdžiai parodyti, kad tokia nuosavybė nėra kontrolė. Kontrolė yra ir tada, kai patronuojančiai įmonei priklauso pusė ar mažiau ūkio subjekto balsavimo teisių, jeigu ji turi ([2]):

a) teisę į daugiau kaip pusę balsavimo teisių sudarius sutartį su kitais investuotojais;

([1]) Jeigu įsigijimo metu dukterinė įmonė atitinka kriterijus, kad būtų priskiriama skirtam parduoti turtui pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*, ji turi būti apskaitoma pagal to standarto reikalavimus.

([2]) Taip pat žr. NAK 12-ąjį aiškinimą *Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai*.

▼**M11**

b) teisę valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką pagal įstatus arba sutartį;

c) teisę skirti ar atšaukti didžiąją to ūkio subjekto direktorių valdybos ar jai prilygstančio valdymo organo narių dalį, kai ūkio subjektą kontroliuoja tokia valdyba ar valdymo organas; arba

d) teisę turėti balsų daugumą direktorių valdybos ar jai prilygstančio valdymo organo susirinkimuose (kai ūkio subjektą kontroliuoja tokia valdyba ar valdymo organas).

14 Ūkio subjektas gali turėti akcijų varantų, pasirinkimo pirkti akcijas sandorių, skolos ar nuosavybės priemonių, konvertuojamų į paprastąsias akcijas, ar kitų panašių finansinių priemonių, kurias naudojant ar keičiant būtų gautos balsavimo teisės arba būtų sumažintos kitos šalies balsavimo teisės dėl minėto ūkio subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimų (potencialios balsavimo teisės). Į potencialias balsavimo teises, kuriomis gali būti pasinaudota ar kurios gali būti keičiamos, taip pat ir į kito ūkio subjekto turimas potencialias balsavimo teises atsižvelgiama vertinant, ar minėtas ūkio subjektas turi teisę valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką. Potencialios balsavimo teisės dabartiniu metu negali būti naudojamos ar keičiamos, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti (ar iškeisti) tik nuo tam tikros datos ateityje ar tik po tam tikro įvykio.

15 Vertindamas, ar potencialios balsavimo teisės suteikia kontrolės teisę, ūkio subjektas turi išnagrinėti visus faktus ir aplinkybes (įskaitant potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo ir bet kokių kitų susitarimų pagal sutartis sąlygų atskirą ar bendrą įvertinimą), darančias įtaką potencialioms balsavimo teisėms, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą šias teises įgyvendinti arba iškeisti.

16 Dukterinė įmonė negali būti nekonsoliduojama tik dėl to, kad investuotojas yra rizikos kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas.

17 Dukterinė įmonė negali būti nekonsoliduojama, kai jos verslo pobūdis skiriasi nuo kitų grupės ūkio subjektų. Konsoliduojant tokias dukterines įmones ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose atskleidžiant papildomą informaciją apie skirtingą dukterinių įmonių verslo pobūdį, pateikiama susijusi informacija. Pavyzdžiui, informacija, kurios reikalaujama pagal 8-ąjį TFAS *Veiklos segmentai*, padeda nustatyti skirtingų veiklos krypčių vienoje grupėje svarbą.

KONSOLIDAVIMO PROCEDŪROS

18 Rengdamas konsoliduotas finansines ataskaitas, ūkio subjektas sujungia patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinių ataskaitų eilutes nuosekliai, sudėdamas turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų ir sąnaudų straipsnius. Kad konsoliduotose finansinėse ataskaitose informacija apie ūkio subjektų grupę būtų pateikiama kaip apie vieną ūkio subjektą, reikia:

a) eliminuoti patronuojančios įmonės investicijos į kiekvieną dukterinę įmonę balansinę vertę ir patronuojančiai įmonei priklausančią nuosavybės dalį kiekvienoje dukterinėje įmonėje (žr. 3-iąjį TFAS dėl susidarančio prestižo apskaitos tvarkos);

▼M11

b) identifikuoti nekontroliuojamas konsoliduotų dukterinių įmonių ataskaitinio laikotarpio pelno arba nuostolių dalis; ir

c) konsoliduotų dukterinių įmonių nekontroliuojamas grynojo turto dalis identifikuoti atskirai nuo patronuojančios įmonės nuosavybės dalių jose. Nekontroliuojamas grynojo turto dalis sudaro:

i) nekontroliuojamų dalių suma pagrindinio sujungimo dieną, apskaičiuota pagal 3-iąjį TFAS; ir

ii) nekontroliuojamų dalių suma, atspindinti nuosavybės pokyčius nuo sujungimo datos.

19 Kai yra potencialios balsavimo teisės, pelno arba nuostolių dalys ir nuosavybės pokyčiai, kurie paskirstomi patronuojančiai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, yra nustatomi pagal dabartines nuosavybės dalis ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo arba iškeitimo.

20 Ūkio subjektų grupės vidaus likučiai, sandoriai, pajamos ir sąnaudos turi būti visiškai eliminuojami.

21 Grupės vidaus likučiai ir sandoriai (taip pat pajamos, sąnaudos ir dividendai) visiškai eliminuojami. Pelnas ir nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių ir pripažįstami turtu (pvz., atsargomis ir ilgalaikiu turtu), taip pat visiškai eliminuojami. Grupės vidaus nuostoliai gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė, ir tą sumažėjimą reikia pripažinti konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Laikiniesiems skirtumams, susidariusiems dėl grupės vidaus sandorių pelno ir nuostolių eliminavimo, taikomas 12-asis TAS *Pelno mokesčiai*.

22 Konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms parengti naudojamos patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinės ataskaitos turi būti parengtos tą pačią datą. Kai patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės ataskaitinio laikotarpio pabaiga skiriasi, dukterinė įmonė konsolidavimo tikslu parengia papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų data, išskyrus atvejį, kai to padaryti neįmanoma.

23 Kai pagal 22 straipsnį dukterinės įmonės parengtų finansinių ataskaitų, naudojamų rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas, data skiriasi nuo patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų datos, turi būti atliekami reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykstančių per laikotarpį tarp abiejų datų, poveikio koregavimai. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp dukterinės ir patronuojančios įmonės ataskaitinio laikotarpio pabaigos negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir tokie skirtumai tarp ataskaitinių laikotarpių pabaigos datų visais laikotarpiais turi būti vienodi.

24 Konsoliduotos finansinės ataskaitos turi būti parengiamos taikant vienodą panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką.

25 Jeigu ūkio subjektų grupės narys panašių sandorių ir įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai taiko kitokią apskaitos politiką negu yra taikoma konsoliduotose finansinėse ataskaitose, rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas jo finansinės ataskaitos atitinkamai pakoreguojamos.

▼M11

26 Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos įtraukiamos į konsoliduotas finansinėse ataskaitas nuo įsigijimo datos, kaip nustatyta 3-iajame TFAS. Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos turi būti pagrįstos turto ir įsipareigojimų vertėmis, pripažintomis patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose įsigijimo datą. Pavyzdžiui, nusidėvėjimo sąnaudos, pripažintos konsoliduotoje bendrųjų pajamų ataskaitoje po įsigijimo datos, turi būti pagrįstos susijusio nudėvimojo turto, pripažinto konsoliduotose finansinėse ataskaitose įsigijimo datą, tikrosiomis vertėmis. Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos pateikiamos konsoliduotose finansinėse ataskaitose iki datos, kurią patronuojanti įmonė nustoja kontroliuoti dukterinę įmonę.

27 Nekontroliuojamos dalys turi būti pateiktos konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje, nuosavybės dalyje, atskirai nuo patronuojančios įmonės savininkų nuosavybės.

28 Pelnas arba nuostoliai ir kiekvienas kitų bendrųjų pajamų komponentas priskiriami patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims. Visos bendrosios pajamos priskiriamos patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamose dalyse susidaro neigiamas likutis.

29 Jeigu dukterinė įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurios priskiriamos nuosavybei ir kurias valdo nekontroliuojamos dalys, patronuojanti įmonė savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja tik suderinusi su dukterinės įmonės privilegijuotųjų akcijų dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

30 Patronuojančios įmonės nuosavybės dalies pokyčiai dukterinėje įmonėje, dėl kurių neprarandama kontrolė, apskaitomi kaip nuosavybės sandoriai (t. y. sandoriai su savininkais kaip nuosavybės valdytojais).

31 Tokiomis aplinkybėmis kontrolinių ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės turi būti pakoreguojamos, kad būtų atspindėti jų pokyčiai santykinėse dalyse dukterinėje įmonėje. Visi sumos, kuria pakoreguojamos nekontroliuojamos dalys, ir sumokėto arba gauto atlygio tikrosios vertės skirtumai turi būti tiesiogiai pripažįstami nuosavybėje ir priskiriami patronuojančios įmonės savininkams.

KONTROLĖS PRARADIMAS

32 Patronuojanti įmonė gali prarasti dukterinės įmonės kontrolę pasikeičiant absoliučios ar santykinės nuosavybės lygiams arba nepasikeičiant. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, dukterinę įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administruojančios ar prižiūrinčios institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartimi įformintą susitarimą.

33 Patronuojanti įmonė gali prarasti dukterinės įmonės kontrolę dviem arba daugiau susitarimų (sandorių). Tačiau kartais aplinkybės rodo, kad keletas susitarimų turėtų būti apskaitomi kaip vienas sandoris. Nustatydama, ar susitarimus apskaityti kaip vieną sandorį, patronuojanti įmonė gali apsvarstyti visus susitarimų terminus ir sąlygas bei jų ekonominį poveikį. Vienas arba daugiau iš šių punktų gali rodyti, kad patronuojanti įmonė turėtų keletą susitarimų apskaityti kaip vieną sandorį:

a) jie sudaryti tuo pačiu metu arba kartu apsvarstant;

b) jie sudaro vieną sandorį, kuriuo siekiama bendro komercinio poveikio;

▼M11

c) vieno susitarimo atsiradimas priklauso nuo bent vieno kito susitarimo atsiradimo;

d) vienas atskiras susitarimas nėra ekonomiškai pagrįstas, bet jį galima ekonomiškai pagrįsti apsvarstant kartu su kitais susitarimais. Vienas iš pavyzdžių, kai perleidžiamų akcijų kaina žemesnė už rinkos kainą ir kompensuojama vėlesniu perleidimu už aukštesnę nei rinkos kainą.

34 **Jeigu patronuojanti įmonė praranda dukterinės įmonės kontrolę, ji:**

a) nutraukia dukterinės įmonės turto (įskaitant prestižą) ir įsipareigojimų, atsižvelgiant į jų balansines vertes, pripažinimą kontrolės praradimo datą;

b) nutraukia visų nekontroliuojamų dalių buvusioje dukterinėje įmonėje balansinės vertės pripažinimą kontrolės praradimo datą (įskaitant visus joms priskirtinus kitų bendrųjų pajamų komponentus);

c) pripažįsta:

i) iš sandorio, įvykio arba aplinkybių, dėl kurių buvo prarasta kontrolė, gauto atlygio, jei gautas, tikrąją vertę; ir

ii) jei sandoris, dėl kurio buvo prarasta kontrolė, apima dukterinės įmonės akcijų paskirstymą savininkams kaip nuosavybės valdytojams, tokį paskirstymą;

d) pripažįsta bet kokią išlaikytą investiciją į buvusią dukterinę įmonę (jos tikrąja verte kontrolės praradimo datą);

e) 35 straipsnyje nurodytas sumas pergrupuoja į pelną arba nuostolius ar perkelia tiesiogiai į nepaskirstytąjį pelną, jei būtina pagal kitus TFAS; ir

f) bet kokį gautą skirtumą pripažįsta kaip pelną arba nuostolius patronuojančiai įmonei priskirtiname pelne arba nuostoliuose.

35 Jeigu patronuojanti įmonė praranda dukterinės įmonės kontrolę, patronuojanti įmonė turi apskaityti visas sumas, pripažintas kitose bendrosiose pajamose, susijusias su ta dukterine įmone, tuo pačiu pagrindu kaip jos būtų pripažįstamos, jeigu patronuojanti įmonė būtų tiesiogiai perleidusi susijusį turtą arba įsipareigojimus. Todėl, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai būtų pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus, patronuojanti įmonė pergrupuoja pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelno (nuostolių) ataskaitą (pergrupuota suma) tada, kai praranda dukterinės įmonės kontrolę. Pavyzdžiui, jei dukterinė įmonė turi galimo parduoti finansinio turto, o patronuojanti įmonė praranda dukterinės įmonės kontrolę, patronuojanti įmonė turi pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintą pelną arba nuostolius, susijusius su tuo turtu. Panašiai, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas dėl perkainojimo perleidžiant turtą būtų perkeliamas tiesiai į nepaskirstytąjį pelną, patronuojanti įmonė pelną dėl perkainojimo perkelia tiesiai į nepaskirstytąjį pelną, kai praranda dukterinės įmonės kontrolę.

36 **Praradus dukterinės įmonės kontrolę, visos išlaikytos investicijos į buvusią dukterinę įmonę ir visos buvusiai dukterinei įmonei mokėtinos ar iš jos gautinos sumos turi būti apskaitytos pagal kitus TFAS nuo kontrolės praradimo datos.**

▼M11

37 Bet kokių buvusioje dukterinėje įmonėje išlaikytųjų investicijų tikroji vertė kontrolės praradimo datą turi būti laikoma tikrąja verte pirminiam finansinio turto pripažinimui pagal 39-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas* ir *vertinimas* arba, kai tinkama, savikaina pirminiam investicijų į asocijuotąją įmonę arba bendrai kontroliuojamą ūkio subjektą pripažinimui.

INVESTICIJŲ Į DUKTERINES ĮMONES, BENDRAI KONTROLIUOJAMUS ŪKIO SUBJEKTUS IR ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES APSKAITA ATSKIROSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

38 Kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, investicijas į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones jis turi apskaityti:

a) savikaina arba

b) pagal 39-ąjį TAS.

Ūkio subjektas tokią pačią apskaitą turi taikyti kiekvienai investicijų rūšiai. Savikaina apskaitomos investicijos turi būti apskaitomos pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, kai jos laikomos skirtomis parduoti (arba įtraukiamos į perleidžiamą grupę, kuri laikoma skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS. Pagal 39-ąjį TAS apskaitomų investicijų vertinimas tokiomis aplinkybėmis nesikeičia.

38A Ūkio subjektas savo atskirose finansinėse ataskaitose dividendus iš dukterinės įmonės, bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto ir asocijuotosios įmonės pripažįsta pelnu arba nuostoliais, kai nustatoma jo teisė gauti dividendus.

38B Kai patronuojanti įmonė reorganizuoja savo grupės struktūrą įsteigdama naują ūkio subjektą kaip savo patronuojančią įmonę pagal tokius kriterijus:

a) naujoji patronuojanti įmonė įgyja pirminės patronuojančios įmonės kontrolę išleisdama nuosavybės priemones mainais į esamas pirminės patronuojančios įmonės nuosavybės priemones,

b) naujosios grupės ir pirminės grupės turtas ir įsipareigojimai prieš pat reorganizavimo dieną ir iš karto po jos yra tokie pat 'ir

c) pirminės patronuojančios įmonės savininkai prieš reorganizaciją turi tokią pat absoliučią ir santykinę pirminės grupės ir naujosios grupės grynojo turto dalį prieš pat reorganizavimo dieną ir iš karto po jos,

ir naujoji patronuojanti įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose apskaito savo investicijas į pirminę patronuojančią įmonę pagal 38 straipsnio a punktą, naujoji patronuojanti įmonė vertina savikainą balansine savo dalies nuosavybėje verte, reorganizavimo datą pirminės patronuojančios įmonės parodyta atskirose finansinėse ataskaitose.

38C Taip pat ir ūkio subjektas, kuris nėra patronuojanti įmonė, gali įsteigti naują ūkio subjektą kaip savo patronuojančią įmonę pagal 38B straipsnio kriterijus. 38B straipsnio reikalavimai tokioms reorganizacijoms taikomi vienodai. Tokiais atvejais nuorodos į pirminę patronuojančią įmonę ir pirminę grupę yra nuorodos į pirminį ūkio subjektą.

▼M11

39 Šiame standarte nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi parengti viešai skelbiamas atskiras finansines ataskaitas. 38 ir 40–43 straipsniai taikomi, kai ūkio subjektas parengia atskiras finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Pagal 9 straipsnį įmonė taip pat viešai paskelbia konsoliduotas finansines ataskaitas, išskyrus atvejį, kai galima pritaikyti 10 straipsnyje numatytą išimtį.

40 Investicijos į bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones, kurių apskaita konsoliduotose finansinėse ataskaitose tvarkoma pagal 39-ojo TAS reikalavimus, tokiu pačiu būdu turi būti apskaitomos ir atskirose investuotojo finansinėse ataskaitose.

ATSKLEIDIMAS

41 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiama ši informacija:

a) patronuojančios ir dukterinės įmonių santykių pobūdis, kai patronuojanti įmonė nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones nevaldo daugiau kaip pusės balsavimo teisių;

b) priežastys, dėl kurių, tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turint daugiau kaip pusę balsavimo teisių ar potencialių balsavimo teisių, teisė kontroliuoti investicijų objektą nesuteikiama;

c) dukterinės įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaiga, kai tokios finansinės ataskaitos naudojamos rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas, bet dukterinės įmonės finansinių ataskaitų data arba ataskaitinis laikotarpis skiriasi nuo patronuojančios įmonės finansinių ataskaitų atitinkamos datos arba ataskaitinio laikotarpio; taip pat priežastys, kodėl naudojama kita data arba laikotarpis;

d) bet kokių reikšmingų apribojimų (pvz., atsirandančių dėl skolinimosi susitarimų arba priežiūros reikalavimų), suvaržančių dukterinės įmonės galimybę perleisti lėšas patronuojančiai įmonei dividendų pavidalu arba atsiskaityti už paskolas ar avansus, dydis ir pobūdis;

e) grafikas, rodantis visų patronuojančios įmonės nuosavybės dalies pokyčių dukterinėje įmonėje poveikį, dėl kurio nėra prarandama patronuojančios įmonės savininkams priskirtinos nuosavybės kontrolė; ir

f) jeigu prarandama dukterinės įmonės kontrolė, patronuojanti įmonė turi atskleisti pelną arba nuostolius, jei yra, pripažįstamus pagal 34 straipsnį, ir:

i) pelno arba nuostolių, priskirtinų pripažįstant visas išlaikytąsias investicijas buvusioje dukterinėje įmonėje tikrąja verte kontrolės praradimo datą, dalį; ir

ii) straipsnio eilutę (-es) bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje yra pripažintas pelnas arba nuostoliai (jei nepateikta atskirai bendrųjų pajamų ataskaitoje).

42 Patronuojanti įmonė, kuri, remdamasi 10 straipsniu, nusprendžia nerengti konsoliduotų finansinių ataskaitų, atskirose finansinėse ataskaitose turi atskleisti:

a) faktą, kad finansinės ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos; kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti; taip pat ūkio subjekto, kurio konsoliduotos finansinės ataskaitos atitinka tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus ir yra paskelbtos viešai, pavadinimą, registracijos ar veiklos šalį; ir adresą, kur galima gauti šias konsoliduotas finansines ataskaitas;

▼M11

b) svarbių investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įtraukiant tų įmonių pavadinimus, registracijos ar veiklos šalis, nuosavybės dalių santykį ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį jose; ir

c) b punkte išvardytų investicijų apskaitai taikomo metodo aprašymą.

43 **Kai patronuojanti įmonė (kita nei apibūdinta 42 straipsnyje), dalininkas, turintis dalį bendrai kontroliuojamame ūkio subjekte, arba investuotojas į asocijuotąją įmonę parengia atskiras finansines ataskaitas, jose turi atskleisti:**

a) faktą, kad ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos, taip pat priežastis, dėl kurių tokios ataskaitos parengtos, jeigu įstatymuose nereikalaujama jas rengti;

b) svarbių investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įtraukiant tų įmonių pavadinimus, registracijos ar veiklos šalis, nuosavybės dalių santykį ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį jose; ir

c) b punkte išvardytų investicijų apskaitai taikomo metodo aprašymą;

ir turi nurodyti pagal šio standarto 9 straipsnį arba 28-ąjį TAS ir 31-ąjį TAS parengtas finansines ataskaitas, su kuriomis yra susijusios.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

44 **Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį standartą laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.**

45 **Ūkio subjektas turi taikyti Tarptautinių apskaitos standartų valdybos 2008 m. padarytas 27-ojo TAS 4, 18, 19, 26–37 straipsnių ir 41 straipsnio e bei f punktų pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šių pataisų metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems anksčiau kaip 2009 m. liepos 1 d., nebent jis taip pat taiko 3-iąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.). Jeigu ūkio subjektas taiko pataisas anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą. Ūkio subjektas turi taikyti pataisas retrospektyviai, išskyrus:**

a) 28 straipsnio pataisą dėl visų bendrųjų pajamų priskyrimo patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamose dalyse susidaro nepakankamas likutis. Todėl ūkio subjektas neturi perskaičiuoti jokio pelno arba nuostolių priskyrimo ataskaitiniams laikotarpiams prieš pritaikant pataisą;

b) 30 ir 31 straipsnių dėl pokyčių dukterinės įmonės nuosavybės dalyse įgijus kontrolę apskaitos reikalavimus. Todėl 30 ir 31 straipsnių reikalavimai netaikomi pokyčiams, įvykusiems prieš ūkio subjektui pritaikant pataisas;

▼M11

c) 34–37 straipsnių dėl dukterinės įmonės kontrolės praradimo reikalavimus. Ūkio subjektas neturi perskaičiuoti investicijų į buvusią dukterinę įmonę balansinės vertės, jeigu kontrolė buvo prarasta prieš pritaikant tas pataisas. Be to, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti jokio pelno arba nuostolių, patirtų prarandant dukterinės įmonės kontrolę prieš pritaikant pataisas.

45A 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 38 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau, perspektyviai nuo tos dienos, kurią pirmą kartą taikė 5-ąjį TFAS. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

45B 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisas „*Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*“, standarto 4 straipsnyje išbraukta savikainos metodo apibrėžtis ir įtrauktas 38A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti susijusias 18-ojo TAS, 21-ojo TAS ir 36-ojo TAS pataisas.

45C 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisas „*Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*“, standartas papildytas 38B ir 38C straipsniais. Šiuos straipsnius ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai reorganizacijoms, įvykusioms metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Be to, ūkio subjektas gali pasirinkti 38B ir 38C straipsnius retrospektyviai taikyti ankstesnėms reorganizacijoms pagal tuos straipsnius. Tačiau jei ūkio subjektas pataiso kurią nors reorganizaciją, kad laikytųsi 38B arba 38C straipsnio, jis pagal tuos straipsnius pataiso ir visas vėlesnes reorganizacijas. Jeigu ūkio subjektas 38B arba 38C straipsnį taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

27-OJO TAS (2003 M.) PANAIKINIMAS

46 Šis standartas pakeičia 27-ąjį TAS *Konsoliduotos* ir *atskiros finansinės ataskaitos* (persvarstytą 2003 m.).

▼B

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Investicijos į asocijuotąsias įmones“

TAIKYMAS

▼M8

1 Šis standartas turi būti taikomas investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitai. Tačiau jis netaikomas toms investicijoms į asocijuotąsias įmones, kurios priklauso:

a) rizikos kapitalo įmonėms arba

b) kolektyvinio investavimo fondams, patikėjimo fondams ir panašiems ūkio subjektams, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus,

ir kurios per pirminį pripažinimą parodomos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, arba yra pripažįstamos kaip laikomos prekybai ir apskaitoje registruojamos pagal 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“. Tokios investicijos vertinamos tikrąja verte pagal 39-ąjį TAS, tikrosios vertės pasikeitimus pripažįstant laikotarpio, kada įvyko pasikeitimas, pelnu ar nuostoliais. Ūkio subjektas, turintis tokių investicijų, atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 37 straipsnio f punkte.

▼B

APIBRĖŽIMAI

2 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Asocijuotoji įmonė – ūkio subjektas (taip pat ir neturintis juridinio statuso ūkio subjektas, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką ir kuris nėra nei dukterinė įmonė, nei dalis bendroje įmonėje.

Konsoliduotos finansinės ataskaitos – ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, pateikiamos kaip vieno ūkio subjekto finansinės ataskaitos.

Kontrolė – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pradžioje investicija apskaitoje užregistruojama jos savikaina, o po to suderinama su investuotojui priklausančios ūkio subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto dalies pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Į investuotojo pelną ar nuostolius įtraukiama ir investuotojui priklausanti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalis.

Bendra (jungtinė) kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su veikla susijusiems strateginiams finansiniams ir veiklos sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, (dalininkų) sutikimas.

Atskiros finansinės ataskaitos – patronuojančiosios įmonės, investuotojo į asocijuotąją įmonę ar bendrai kontroliuojamos įmonės dalininko teikiamos finansinės ataskaitos, kuriose investicijos pateikiamos kaip tiesioginės nuosavybės dalis, o ne kaip ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskelbti rezultatai ir grynasis turtas.

▼B

Reikšminga įtaka - galimybė dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant šios politikos.

Dukterinė įmonė – įmonė, kontroliuojama kitos (patronuojančios) įmonės. Į sąvoką įtraukiami ir juridinio statuso neturintys ūkio subjektai, pvz., valdomi partnerystės principu.

3 Finansinės ataskaitos, kuriose taikomas nuosavybės metodas, nėra atskiros finansinės ataskaitos ūkio subjekto, neturinčio dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės ar nesančio bendros įmonės dalininku, ataskaitos.

4 Atskiros finansinės ataskaitos yra tokios finansinės ataskaitos, kurios pateikiamos papildomai šalia konsoliduotų finansinių ataskaitų, finansinės ataskaitos, kuriose investicijos yra apskaitomos naudojant nuosavybės metodą, ir finansinės ataskaitos, kuriose dalininko dalis bendroje įmonėje yra proporcingai konsoliduojama. Atskiros finansinės ataskaitos gali būti ar nebūti prijungtos prie konsoliduotų finansinių ataskaitų ar pateikiamos kartu su jomis.

5 Ūkio subjektai, atleisti pagal 27-ojo TAS *„Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“* 10 straipsnį nuo konsolidavimo, pagal 31-ojo TAS *„Dalys bendrose įmonėse“* 2 straipsnį atleisti nuo proporcingo konsolidavimo ar pagal šio standarto 13 straipsnio c punktą – nuo nuosavybės metodo taikymo, gali pateikti atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles savo finansines ataskaitas.

Reikšminga įtaka

6 Jeigu tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) investuotojas turi 20 % ar daugiau ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, galima teigti, kad investuotojo įtaka reikšminga, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi mažiau kaip 20 % ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad investuotojas reikšmingos įtakos neturi, nebent galėtų būti įrodyta priešingai. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą įtaką ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, dar nereiškia, kad investuotojas negali turėti reikšmingos įtakos.

7 Investuotojo reikšmingą įtaką paprastai įrodo vienas ar keli iš šių požymių:

a) jam atstovaujama ūkio subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyboje ar lygiaverčiame valdymo organe;

b) jis dalyvauja nustatant veiklos politiką, taip pat ir priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų;

c) tarp investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, yra reikšmingų sandorių;

d) vyksta pasikeitimas vadovaujančiais darbuotojais; arba

e) teikiama esminė techninė informacija.

▼B

8 Ūkio subjektui gali priklausyti akcijų varantai, pasirinkimo pirkti akcijas sandoriai, skolos ar nuosavybės priemonės, konvertuojamos į paprastąsias akcijas, ar kitos panašios priemonės, kurios, jomis pasinaudojus ar jas konvertavus, gali suteikti ūkio subjektui papildomų balsavimo teisių ar sumažinti kitos šalies balsavimo teisę priimant kito ūkio subjekto finansinės ar veiklos politikos sprendimus (t. y. potencialios balsavimo teisės). Vertinant, ar ūkio subjektas turi reikšmingos įtakos, atsižvelgiama į turimas potencialias balsavimo teises, kurios šiuo metu gali būti naudojamos ar keičiamos, ir jų įtaką, taip pat į kitų ūkio vienetų turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės dabartiniu metu negali būti naudojamos ar konvertuojamos, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti (ar jas konvertuoti) tik nuo tam tikros datos ateityje ar tik po tam tikro įvykio.

9 Įvertindamas, ar potencialios balsavimo teisės sustiprina reikšmingą įtaką, ūkio subjektas išnagrinėja visus faktus ir aplinkybes (įskaitant potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo sąlygas ir bet kokius kitus sutartimi įformintus susitarimus, vertinamus atskirai ar kartu), kurios veikia potencialias teises, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą šias teises įgyvendinti ar konvertuoti.

10 Ūkio subjektas reikšmingą įtaką ūkio subjektui, į kurį investuojama, praranda tada, kai praranda teisę dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinius ir veiklos politikos sprendimus. Reikšminga įtaka gali būti prarasta tiek pasikeitus, tiek ir nepasikeitus absoliučiam ar santykiniam nuosavybės lygiui. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, asocijuotąją įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administracinės ar priežiūros institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartimi įformintą susitarimą.

Nuosavybės metodas

11 Remiantis nuosavybės metodu, pradžioje investicija į asocijuotąją įmonę apskaitoje pripažįstama jos savikaina, o po to balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, susidariusią investuotojui priklausančią pelno ar nuostolių dalį. Investuotojas jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno arba nuostolių dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliais. Iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gauto pelno paskirstymas sumažina investicijos balansinę vertę. ►**M5** Dėl investicijos objekto kitų bendrųjų pajamų dalies pokyčių keičiantis investuotojo daliai, taip pat gali tekti tikslinti investicijos objekto balansinę vertę. Tai gali būti pokyčiai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo ir dėl užsienio valiutos perskaičiavimo skirtumų. Šių pasikeitimų dalis, tenkanti investuotojui, pripažįstama investuotojo kitų bendrųjų pajamų dalimi (žr. 1-ąjį TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*, peržiūrėtą 2007 m.). ◄

12 Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės, investuotojui tenkanti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno, nuostolių ir nuosavybės pokyčių dalis yra nustatoma dabartinių nuosavybės teisių pagrindu ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo ar konvertavimo.

▼B

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

13 Investicija į asocijuotąją įmonę turi būti apskaitoma nuosavybės metodu, išskyrus tą atvejį, kai:

a) investicija yra skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS „*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*“;

b) gali būti pritaikyta 27-ojo TAS 10 straipsnyje numatyta išimtis, leidžianti patronuojančiajai įmonei, kuri turi investiciją į asocijuotąją įmonę, neteikti konsoliduotų finansinių ataskaitų; arba

c) tinka visi toliau nurodyti punktai:

i) investuotojas yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti dukterinė įmonė, o kiti jos savininkai, įskaitant ir tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad nuosavybės metodas nebūtų taikomas;

ii) investuotojo skolos ar nuosavybės priemonėmis atviroje rinkoje (šalies, užsienio biržose ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas) neprekiaujama;

iii) investuotojas vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių išplatinimo viešojoje rinkoje; ir

iv) pagrindinė ar bet kuri tarpinė investuotojo patronuojančioji įmonė teikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines ataskaitas pagal tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus.

14 Investicijos, aprašytos 13 straipsnio a punkte, turi būti apskaitomos pagal 5-ąjį TFAS.

15 Kai investicija į asocijuotąją įmonę, kuri anksčiau buvo priskiriama skirtoms parduoti, neatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo jos nepriskyrimo skirtoms parduoti datos. Laikotarpių, kada investicija buvo pripažįstama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

16 (Panaikinta)

17 Investuotojo paskirstytų pajamų pripažinimas gali būti netinkamas vertinant iš investicijos į asocijuotąją įmonę uždirbtas pajamas, nes gautos įplaukos gali būti nesusijusios su asocijuotosios įmonės rezultatais. Investuotojui, turinčiam reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, priklauso asocijuotosios įmonės veiklos dalis, vadinasi, ir pelnas iš tokios investicijos. Investuotojas, išplėsdamas savo finansinių ataskaitų apimtį, įtraukia tokį faktą dėl to, kad pateiktų jam priklausančią asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalį. Dėl to, taikant nuosavybės metodą, pateikiamos grynojo turto, pelno ar nuostolių ataskaitos yra informatyvesnės.

▼M11

18 Investuotojas nuosavybės metodo turi nenaudoti nuo tos datos, kai netenka reikšmingos įtakos asocijuotojoje įmonėje, ir nuo tos datos turi apskaityti investiciją pagal 39-ąjį TAS (su sąlyga, kad asocijuotoji įmonė netampa dukterine ar bendra įmone, kaip apibrėžta 31-ajame TAS). Netekdamas reikšmingos įtakos investuotojas turi įvertinti visų investicijų, kurios išlieka buvusioje asocijuotojoje įmonėje, tikrąją vertę. Investuotojas pelnu arba nuostoliais turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) visų išlaikytų investicijų tikrosios vertės ir visų įplaukų, gautų perleidžiant asocijuotosios įmonės dalį; ir

b) investicijų balansinės vertės reikšmingos įtakos praradimo datą.

19 Kai investicija nustoja būti asocijuotąja įmone ir apskaitoma pagal 39-ąjį TAS, tikroji investicijų vertė tą datą, kai ji nustoja būti asocijuotąja įmone, laikoma jos tikrąja verte per pirminį pripažinimą finansiniu turtu pagal 39-ąjį TAS.

19A Jeigu investuotojas praranda reikšmingą įtaką asocijuotojoje įmonėje, jis turi apskaityti visas sumas, pripažintas kitose bendrosiose pajamose, susijusias su ta asocijuotąja įmone, tuo pačiu pagrindu kaip reikėtų pripažinti, jeigu asocijuotoji įmonė būtų tiesiogiai perleidusi susijusį turtą arba įsipareigojimus. Todėl, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai būtų pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus, investuotojas pergrupuoja pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelno (nuostolių) ataskaitą (kaip pergrupuota suma) tada, kai praranda reikšmingą įtaką asocijuotojoje įmonėje. Pavyzdžiui, jei asocijuotoji įmonė turi galimo parduoti finansinio turto, o investuotojas praranda reikšmingą įtaką asocijuotojoje įmonėje, investuotojas turi pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintą pelną arba nuostolius, susijusius su tuo turtu. Jei investuotojo nuosavybės dalis asocijuotojoje įmonėje yra sumažinta, bet investicija ir toliau yra asocijuotoji įmonė, investuotojas turi pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą tik proporcingą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažinto pelno arba nuostolių sumą.

▼B

20 Dauguma procedūrų, tinkančių nuosavybės metodo taikymui, yra panašios į 27-ajame TAS aprašytas konsolidavimo procedūras. Be to, principai, kuriais vadovaujamasi apskaitant dukterinės įmonės įsigijimą, taip pat taikomi ir įsigyjant investiciją į asocijuotąją įmonę.

21 Ūkio subjektų grupei priklausanti asocijuotosios įmonės dalis yra patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių valdomų dalių toje asocijuotojoje įmonėje suma. Kitų asocijuotųjų ar bendrų įmonių dalys, kurias valdo minėta grupė, šiuo atveju yra neįtraukiamos. Kai asocijuotoji įmonė turi dukterinių, kitų asocijuotųjų ar bendrų įmonių, nuosavybės metodu apskaitomas pelnas ar nuostoliai ir grynasis turtas pripažįstami asocijuotosios įmonės finansinėse ataskaitose (įskaitant asocijuotajai įmonei priklausančią pelno ar nuostolių ir grynojo turto dalį kitose asocijuotosiose ar bendrose įmonėse) po to, kai atliekami būtini koregavimai, siekiant suvienodinti apskaitos politiką (žr. 26 ir 27 straipsnius).

▼B

22 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš sandorių „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ tarp investuotojo (įskaitant ir jo konsoliduotas dukterines įmones) ir asocijuotosios įmonės, investuotojo finansinėse ataskaitose pripažįstami tik tokio dydžio, kuris lygus su investuotoju nesusijusioms dalims asocijuotojoje įmonėje. „Iš apačios į viršų“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, asocijuotosios įmonės turto pardavimas investuotojui. „Iš viršaus į apačią“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, investuotojo turto pardavimas asocijuotajai įmonei. Investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių, atsiradusių iš šio sandorio, dalis yra eliminuojama.

▼M12

23 Investicija į asocijuotąją įmonę yra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ji tampa asocijuotąja įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks investicijos savikainos ir asocijuotosios įmonės identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, priklausančios investuotojui, skirtumas apskaitomas taip:

a) su asocijuotąja įmone susijęs prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. To prestižo amortizacija negalima;

b) bet kokia investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, įtraukiama kaip pajamos nustatant investuotojui priklausančios asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpį.

▼B

Po įsigijimo asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolio dalies, priklausančios investuotojui, koregavimai yra atliekami, pavyzdžiui, apskaitant nudėvimo turto nusidėvėjimą remiantis to turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Atitinkami asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios investuotojui, panašūs koregavimai po įsigijimo yra atliekami dėl prestižo ir ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo nuostolių, kuriuos pripažįsta asocijuotoji įmonė.

24 Taikydamas nuosavybės metodą, investuotojas naudojasi pačiomis naujausiomis asocijuotosios įmonės finansinėmis ataskaitomis. ►M5 Kai investuotojo ataskaitinio laikotarpio pabaiga skiriasi nuo asocijuotosios įmonės ataskaitinio laikotarpio pabaigos, asocijuotoji įmonė sudaro investuotojui finansines atskaitas, kurių data sutampa su investuotojo finansinių ataskaitų data, išskyrus atvejį, kai to padaryti neįmanoma. ◄

25 Kai pagal 24 straipsnį ►M5 asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, sudarymo data skiriasi nuo investuotojo finansinių ataskaitų datos ◄, turi būti atlikti reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių per laikotarpį tarp abiejų finansinių ataskaitų parengimo datų, poveikio patikslinimai. ►M5 Bet kuriuo atveju, skirtumas tarp asocijuotosios įmonės ir investuotojo ataskaitinio laikotarpio pabaigos negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir tokie skirtumai tarp ataskaitinių laikotarpių pabaigos datų turi būti visų laikotarpių vienodi. ◄

26 Investuotojo finansinės ataskaitos turi būti sudaromos vadovaujantis panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis vienoda apskaitos politika.

▼B

27 Jeigu asocijuotoji įmonė panašiems sandoriams ir kitiems įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko kitokią apskaitos politiką nei ta, kurią taiko investuotojas, atitinkamai koreguojamos asocijuotosios įmonės finansinės ataskaitos, kai investuotojas jas naudoja taikydamas nuosavybės metodą.

28 Jeigu išorės šalys turi asocijuotosios įmonės neapmokėtų kaupiamų privilegijuotųjų akcijų, investuotojas apskaičiuoja savo pelno ar nuostolių dalį, suderinęs su privilegijuotųjų akcijų dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

29 Jeigu investuotojo nuostolių dalis asocijuotojoje įmonėje yra lygi ar viršija jam priklausančią dalį asocijuotojoje įmonėje, investuotojas paprastai neįtraukia savo vėlesnio nuostolio dalies. Investuotojo dalis asocijuotojoje įmonėje yra investicijos į tą įmonę balansinė vertė, nustatyta nuosavybės metodu, ir tam tikros ilgalaikės dalys, kurios iš esmės sudaro investuotojui priklausančios grynosios investicijos į asocijuotąją įmonę dalį. Pavyzdžiui, straipsnis, už kurį atsiskaitymas nėra nei planuojamas, nei tikėtinas numatomoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto investicijos į asocijuotąją įmonę išplėtimas. Tokie straipsniai gali apimti privilegijuotąsias akcijas ir ilgalaikes gautinas sumas ar paskolas, bet į juos neįtraukiama pirkėjų įsiskolinimo, mokėtinos prekybos sumos ar bet kokios ilgalaikės gautinos sumos, kurios papildomai turi būti padengiamos, pavyzdžiui, užtikrintosiomis paskolomis. Nuostoliai, pripažinti nuosavybės metodu ir viršijantys investuotojo investicijas į paprastąsias akcijas, atvirkštine pirmenybės tvarka (t. y. likvidavimo pirmenybės tvarka) yra priskiriami prie kitų investuotojo dalies asocijuotojoje įmonėje komponentų.

30 Po to, kai investuotojo dalis sumažinta iki nulio, papildomi nuostoliai pateikiami ar įsipareigojimas pripažįstamas tik tiek, kiek investuotojas turi teisinių ar konstruktyvių įsipareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuotosios įmonės vardu. Jeigu asocijuotoji įmonė vėliau ataskaitose nurodo pelną, investuotojas vėl pradeda pripažinti tik tada, kai pelnas prilygsta nepripažintų nuostolių daliai.

Vertės sumažėjimo nuostoliai

31 Pritaikęs nuosavybės metodą, taip pat pripažinęs asocijuotosios įmonės nuostolius pagal 29 straipsnį, investuotojas taiko 39-ojo TAS reikalavimus dėl to, kad nustatytų, ar būtina pripažinti kokius nors papildomus vertės sumažėjimo nuostolius investuotojo grynosios investicijos asocijuotojoje įmonėje atžvilgiu.

32 Investuotojas taip pat taiko 39-ojo TAS reikalavimus dėl to, kad nustatytų, ar investuotojo daliai asocijuotojoje įmonėje pripažįstami kokie nors papildomi vertės sumažėjimo nuostoliai, kurie nėra grynosios investicijos ir anksčiau minėtų vertės sumažėjimo nuostolių sumos dalis.

▼M8

33 Kadangi prestižas, kuris yra investicijų į asocijuotąją įmonę balansinės vertės dalis, atskirai nepripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36-ajame TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ išdėstytus prestižo vertės sumažėjimo patikrinimo reikalavimus. Užuot tai darius, visa investicijos, kaip atskiro turto, balansinė vertė tikrinama dėl galimo sumažėjimo pagal 36-ąjį TAS, investicijos atsiperkamąją vertę (naudojimo vertę ar tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas – didesnę iš jų) lyginant su investicijos balansine verte, jeigu taikant 39-ojo TAS reikalavimus matyti, kad investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Vertės sumažėjimo nuostolis, pripažįstamas tokiomis aplinkybėmis, nepaskirstomas jokiam turtui, įskaitant prestižą, kuris yra investicijos į asocijuotąją įmonę balansinė vertės dalis. Atitinkamai bet koks tokio vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS tiek, kiek investicijos atsiperkamoji vertė vėliau padidėja. Nustatydamas investicijos naudojimo vertę ūkio subjektas nustato:

▼B

a) jam priklausančią dalį įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės, kurią, tikimasi, sukaups asocijuotoji įmonė, įskaitant pinigų srautus iš asocijuotosios įmonės veiklos ir pajamas iš galutinio investicijos perleidimo; arba

b) įvertintų būsimųjų pinigų srautų, kurie turėtų susidaryti dėl dividendų, gautinų iš investicijos ir galutinio investicijos perdavimo, dabartinę vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, abu metodai duoda tokį pat rezultatą.

34 Investicijos į asocijuotąją įmonę atsiperkamoji vertė įvertinama kiekvienos asocijuotosios įmonės atžvilgiu, išskyrus tą atvejį, jei kuri nors asocijuotoji įmonė dėl tęsiamo investicijų naudojimo nesukuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo pinigų įplaukų, sukuriamų kito įmonės turto.

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

35 Investicija į asocijuotąją įmonę turi būti apskaitoma atskirose investuotojo finansinėse ataskaitose pagal 27-ojo TAS 37–42 straipsnius.

36 Šiuo standartu nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi parengti viešai skelbiamas atskiras finansines ataskaitas.

ATSKLEIDIMAS

37 Privalu pateikti šiuos dalykus:

a) investicijų į asocijuotąsias įmones, kurių kainos kursai viešai skelbiami, tikroji vertė;

b) asocijuotųjų įmonių finansinės informacijos santrauka, įskaitant apibendrintas turto, įsipareigojimų, pajamų ir pelno arba nuostolių sumas;

c) priežastys, kodėl paneigiama prielaida, kad investuotojas neturi reikšmingos įtakos, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turi 20 ar mažiau procentų balsavimo ar potencialių balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, ir vis tiek teigiama, kad jis turi reikšmingos įtakos;

▼B

d) priežastys, kodėl paneigiama prielaida, kad investuotojas turi reikšmingos įtakos, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones turi 20 ar daugiau procentų balsavimo ar potencialių balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, ir vis tiek teigiama, kad jis neturi reikšmingos įtakos;

▼M5

e) asocijuotosios įmonės finansinėse ataskaitose nurodyto ataskaitinio laikotarpio pabaiga, kai tokiose finansinėse ataskaitose taikomas nuosavybės metodas, o jų sudarymo data arba laikotarpis skiriasi nuo investuotojo atitinkamos datos ar laikotarpio ir priežastis, kodėl jos sudaromos skirtingomis datomis ar laikotarpiais;

▼B

f) bet kokių asocijuotųjų įmonių reikšmingų apribojimų (pvz., atsirandančių dėl skolinimosi susitarimų ar priežiūros reikalavimų) perleisti lėšas investuotojui dividendų (grynųjų pinigų) forma ar ar atsiskaityti už paskolas ar avansus pobūdis ir dydis;

g) nepripažinta nuostolių asocijuotojoje įmonėje dalis (tiek ataskaitinio laikotarpio, tiek sukaupta), jei investuotojas nustoja pripažinti jam priklausančią asocijuotosios įmonės nuostolių dalį;

h) faktas, kad asocijuotoji įmonė nėra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą, suderinus tai su 13 straipsnio nuostatomis; ir

i) *apibendrinta* asocijuotųjų įmonių, atskirai ar grupių (tų, kurių apskaitai netaikomas nuosavybės metodas) finansinė informacija, įskaitant bendro turto, bendrų įsipareigojimų, pajamų ir pelno ar nuostolių sumas.

38 Investicijos į asocijuotąsias įmones, apskaitomos nuosavybės metodu, turi būti pripažįstamos ilgalaikiu turtu. Investuotojui priklausanti tokių asocijuotųjų įmonių pelno arba nuostolių dalis ir šių investicijų balansinė vertė turi būti *atskleidžiama* atskirai. Investuotojui priklausanti tokių asocijuotųjų įmonių bet kokios nutraukiamos veiklos dalis taip pat turi būti *atskleidžiama* atskirai.

▼M5

39 Pakeitimų, asocijuotosios įmonės pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi, dalis, tenkanti investuotojui, investuotojo turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi.

▼B

40 Pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* investuotojas turi pateikti:

a) jam priklausančią asocijuotosios įmonės neapibrėžtųjų įsipareigojimų, bendrų su kitais investuotojais, dalį; ir

b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atsirandančius dėl to, kad investuotojas yra griežtai įsipareigojęs dėl visų ar dalies asocijuotosios įmonės įsipareigojimų.

▼M8

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼B

41 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M5

41A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 11 ir 39 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

41B 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisyti 18 ir 19 straipsniai ir įtrauktas 19A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

41C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 1 ir 33 straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 7-ojo TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“ 3 straipsnio, 31-ojo TAS 1 straipsnio ir 32-ojo TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“ 4 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Ūkio subjektui leidžiama taikyti pataisas perspektyviai.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

42 Šiuo standartu pakeičiamas 28-asis TAS „*Investicijų į asocijuotąsias įmones apskaita*“, persvarstytas 2000 m.

43 Šiuo standartu pakeičiami toliau nurodyti aiškinimai:

a) NAK 3-iasis aiškinimas „*Nerealizuoto pelno ir nuostolių iš sandorių su asocijuotosiomis įmonėmis eliminavimas*“;

b) NAK 20-asis aiškinimas *„Nuosavybės apskaitos metodas. Nuostolių pripažinimas“;* ir

c) NAK 33-iasis aiškinimas *„Konsolidavimas ir nuosavybės metodas. Potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės dalių paskirstymas“*.

▼B

29-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“

TAIKYMAS ►M8 ([1]) ◄

1 Šis standartas turi būti taikomas bet kurio ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, atskiroms finansinėms ataskaitoms, taip pat konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms.

2 Hiperinfliacijos sąlygomis sudaryti veiklos rezultatų ir finansinės būklės ataskaitas naudojant vietinę valiutą be patikslinimo nenaudinga. Pinigų perkamoji galia nevaldomai mažėja tokiu santykiniu dydžiu, kad skirtingu laiku, nors ir tą patį ataskaitinį laikotarpį, sudarytų sandorių ir kitų įvykių verčių lyginimas yra netikslus.

3 Šis standartas nenustato absoliutaus kainų kilimo tempo, kuris parodytų, kad atsirado hiperinfliacija. Būtinybė tikslinti finansines ataskaitas pagal šio standarto nuorodas nustatoma subjektyviai. Hiperinfliaciją apibūdina šie (ir ne tik šie) šalies ekonominės aplinkos požymiai:

a) dauguma gyventojų linkę laikyti turtą nepinigine išraiška arba santykinai stabilia užsienio valiuta. Turimos vietinės valiutos sumos yra nedelsiant investuojamos siekiant išlaikyti perkamąją jų galią;

b) dauguma gyventojų skaičiuoja pinigines sumas ne vietine valiuta, bet santykinai stabilia užsienio valiuta. Kainos gali būti nustatomos ta valiuta;

c) pardavimas ir pirkimas skolon vykdomas tokiomis kainomis, kurios padengia tikėtiną perkamosios galios sumažėjimo nuostolį per skolos laikotarpį, netgi jei tas laikotarpis yra trumpas;

d) palūkanų normos, atlyginimai ir kainos, susietos su kainų indeksu; ir

e) kaupiamoji infliacijos norma per trejus metus artėja prie arba net viršija 100 %.

4 Pageidautina, kad visi ūkio subjektai, kurie teikia finansines ataskaitas tos pačios hiperinfliacijos šalies valiuta, taikytų šį standartą nuo tos pačios datos. Nepaisant to, šis standartas taikomas kiekvieno ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms nuo ataskaitinio laikotarpio, kai buvo nustatyta hiperinfliacija šalyje, kurios valiuta pateikiamos ataskaitos, pradžios.

FINANSINIŲ ATASKAITŲ TIKSLINIMAS

5 Dėl įvairių specifinių ar bendrųjų politinių, ekonominių ir socialinių jėgų įtakos laikui bėgant kainos kinta. Specifinės jėgos, tokios kaip pasiūlos ir paklausos, technologijos pokyčiai gali reikšmingai ir nepriklausomai vienos nuo kitų padidinti ar sumažinti pavienes kainas. Be to, bendrosios jėgos gali sukelti bendrojo kainų lygio, taigi ir pinigų, bendros perkamosios galios pokyčius.

([1]) Valdyba 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisė 29-ajame TAS vartojamus terminus, kad jie atitiktų kitus TFAS: a) „rinkos vertė“ pakeista į „tikroji vertė“ ir b) „veiklos rezultatai“ ir „grynosios pajamos“ pakeista į „pelnas arba nuostoliai“.

▼M8

6 Ūkio subjektai, kurie rengia finansines ataskaitas įsigijimo savikainos metodu, neatsižvelgia nei į bendrojo kainų lygio pokyčius, nei į pripažinto turto ar įsipareigojimų konkrečių kainų padidėjimą. Išimtis – tas turtas ir įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektas privalo arba pasirenka vertinti tikrąja verte. Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti perkainoti iki tikrosios vertės, o biologinis turtas paprastai turi būti vertinamas tikrąja verte. Tačiau kai kurie ūkio subjektai pateikia finansines ataskaitas, pagrįstas einamųjų išlaidų metodu, kuris parodo turimo turto konkrečių kainų pokyčių poveikį.

▼B

7 Hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis sudarytos finansinės ataskaitos, nesvarbu, ar jos būtų pagrįstos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu, yra naudingos tada, kai jos ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ išreikštos tos šalies piniginiais vienetais. Todėl šis standartas taikomas ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms, pateikiamoms hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Neleidžiama šio standarto reikalaujamą informaciją pateikti kaip nepatikslintų finansinių ataskaitų priedą. Be to, nepriimtina atskirai pateikti finansines ataskaitas prieš pakartotinį tikslinimą.

▼M8

8 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos (nepaisant to, ar jos sudaromos įsigijimo savikainos metodu, ar einamųjų išlaidų metodu), turi būti sudarytos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais piniginiais vienetais. Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, kurių reikalaujama 1-ajame TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytame 2007 m.), ir visa informacija apie ankstesnius laikotarpius taip pat turi būti išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais piniginiais vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo* įtaka“ 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.

▼B

9 Grynųjosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis turi būti įtrauktas į pelną ar nuostolį ir parodytas atskirai.

10 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti tam tikras procedūras ir remtis profesine patirtimi. Pastoviai taikyti šias procedūras ir remtis profesine patirtimi nuo vieno iki kito laikotarpio yra svarbiau, negu skrupulingai siekti į patikslinamas finansines ataskaitas įtraukiamų sumų tikslumo.

Įsigijimo savikainos metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

11 ►M5 Finansinės būklės ataskaitos ◄ sumos, dar neišreikštos ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais, tikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą.

12 Piniginiai straipsniai antrą kartą netikslinami, nes jie jau išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais. Piniginiai straipsniai – turimi pinigai ir turtas, kurie gaunami ar apmokami pinigais.

▼B

13 Turtas ir įsipareigojimai, sutartimi susieti su kainų pokyčiais, tokie kaip su indeksu susietos obligacijos ar paskolos, suderinami su sutartimi, kad būtų nustatyta ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ neapmokėta suma. ►M5 Patikslintoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ parodoma šių straipsnių suderinta suma.

▼M8

14 Visas kitas turtas ir įsipareigojimai yra nepiniginiai. Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiomis sumomis, tokiomis kaip grynoji galimo realizavimo vertė ir tikroji vertė, taigi jie pakartotinai netikslinami. Visas kitas nepiniginis turtas ir įsipareigojimai yra tikslinami.

15 Dauguma nepiniginių straipsnių apskaitoje parodomi savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą; vadinasi, jie išreiškiami sumomis, buvusiomis jų įsigijimo datą. Patikslinta kiekvieno straipsnio savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą nustatoma jo įsigijimo vertei ir sukauptam nusidėvėjimui taikant bendrojo kainų indekso pokytį nuo įsigijimo dienos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, investicijos, žaliavų ir prekių atsargos, prestižas, patentai, prekių ženklai ir panašus turtas yra tikslinamas nuo įsigijimo datos. Nebaigtų gaminti ir pagamintų prekių atsargos yra tikslinamos nuo to laiko, kai įsigijimo ir perdirbimo išlaidos buvo patirtos.

▼B

16 Tiksli nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių įsigijimo data gali būti sunkiai nustatoma ar netinkama įvertinimui. Tokiomis aplinkybėmis taikant šį standartą pirmą kartą, gali iškilti būtinybė atlikti nepriklausomą profesionalų turto įvertinimą, kuriuo būtų galima remtis tikslinant.

17 Gali atsitikti taip, kad nėra galimybės pasinaudoti tų laikotarpių, kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių patikslinimo reikalauja šis standartas, bendruoju kainų indeksu. Tokiomis aplinkybėmis gali būti privalu atlikti įvertinimą, pagrįstą, pavyzdžiui, funkcinės ir santykinai stabilios užsienio valiutų keitimo kurso svyravimais.

18 Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi sumomis, galiojančiomis ne įsigijimo ar ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄, o kitą datą, pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, kurie buvo pakartotinai įvertinti kada nors anksčiau. Šiais atvejais balansinė vertė tikslinama nuo pakartotinio įvertinimo.

▼M8

19 Pakartotinai tikslinamo nepiniginio straipsnio suma sumažinama pagal atitinkamus TFAS, kai ji viršija atsiperkamąją vertę. Pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, prestižo, patentų ir prekių ženklų pakartotinai tikslinamos sumos sumažinamos iki atsiperkamosios vertės, o pakartotinai tikslinamos atsargų sumos sumažinamos iki grynosios galimo realizavimo vertės.

20 Ūkio subjektas, į kurį investuojama, apskaitoje parodomas nuosavybės metodu, gali pateikti ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Tokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės būklės ataskaita ir bendrųjų pajamų ataskaita yra tikslinamos pagal šį standartą, kad būtų galima apskaičiuoti investuotojo grynojo turto dalį ir pelną ar nuostolius. Kai pakartotinai tikslinamos ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ataskaitos išreiškiamos užsienio valiuta, jos perskaičiuojamos laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu.

▼B

21 Infliacijos poveikis paprastai pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos. Negalima kartu tikslinti investicijų į ilgalaikį materialųjį turtą, finansuojamų skolinantis, ir kapitalizuoti tą skolinimosi išlaidų dalį, kuri tikslina to paties laikotarpio infliaciją. Ši skolinimosi išlaidų dalis pripažįstama to laikotarpio, kada išlaidos buvo patirtos, sąnaudomis.

22 Ūkio subjektas gali įsigyti turtą pagal sutartį, kurioje numatyta atidėti mokėjimą ir neskaičiuoti nustatytos palūkanų normos. Kai neįmanoma nustatyti palūkanų normos sumos, toks turtas pakartotinai įvertinamas mokėjimo, o ne pirkimo datą.

23 (Panaikinta)

24 Pradėjus taikyti šį standartą, pirmo laikotarpio pradžioje savininko nuosavo kapitalo komponentai, išskyrus nepaskirstytąjį pelną ir visą pelną dėl perkainojimo, yra pakartotinai vertinami taikant bendrąjį kainų indeksą tų datų, kai už juos buvo sumokėta ar kitaip buvo įsigyti. Bet kuris per ankstesnį laikotarpį susidaręs Pelnas dėl perkainojimo turi būti panaikintas. Patikslintas nepaskirstytasis pelnas ►M5 patikslintoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ gaunamas iš visų kitų sumų.

25 Pirmo laikotarpio pabaigoje ir vėlesniais laikotarpiais visi savininko nuosavo kapitalo komponentai vertinami taikant laikotarpio pradžios ar įmokos datos, jei ji vėlesnė, bendrąjį kainų indeksą. Savininko nuosavo kapitalo pokyčiai per laikotarpį pateikiami pagal 1-ąjį TAS.

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita

▼B

26 Šiuo standartu reikalaujama, kad visi ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsniai būtų išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais. Todėl visos sumos turi būti patikslinamos pagal bendrojo kainų indekso pokyčius nuo tų datų, kai pajamų ir sąnaudų straipsniai buvo pirmą kartą parodyti finansinėse ataskaitose.

Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis

27 Infliacijos laikotarpiu ūkio subjektas, turintis daugiau piniginio turto nei piniginių įsipareigojimų, praranda perkamąją galią, o ūkio subjektas, turintis daugiau piniginių įsipareigojimų nei piniginio turto, įgyja perkamosios galios tiek, kiek turtas ir įsipareigojimai nėra susieti su kainų lygiu. Šis grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis gali būti nustatomas pakartotinai vertinant nepiniginį turtą, nuosavo kapitalo ir ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnius ir koreguojant su indeksu susietą turtą ir įsipareigojimus. Pelnas ar nuostolis gali būti įvertintas taikant bendrojo kainų indekso pokytį laikotarpio vidutiniam svertiniam piniginio turto ir piniginių įsipareigojimų skirtumui.

▼M8

28 Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostoliai parodomi pelne ar nuostoliuose. Tokio turto ir įsipareigojimų, sutartimi susietų su kainų pokyčiu, koregavimas, atliktas pagal 13 straipsnį, užskaitomas tarpusavyje su grynosios piniginės pozicijos pelnu ar nuostoliais. Kiti pajamų ir sąnaudų straipsniai, pvz., palūkanų pajamos ir sąnaudos, ir užsienio valiutos keitimo kurso skirtumai, susiję su investuotomis ar pasiskolintomis lėšomis, taip pat susiejami su grynąja pinigine pozicija. Nors tokie straipsniai atskleidžiami atskirai, gali būti naudinga bendrųjų pajamų ataskaitoje juos pateikti kartu su grynosios piniginės pozicijos pelnu arba nuostoliais.

▼B

Einamųjų išlaidų metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

29 Straipsniai, nurodomi einamosiomis išlaidomis, pakartotinai nevertinami, nes jie jau yra išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais. Kiti ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsniai pakartotinai vertinami pagal 11–25 straipsnius.

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita

▼B

30 Einamųjų išlaidų metodu grindžiamoje ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ iki pakartotino vertinimo atitinkami sandoriai ar įvykiai paprastai parodomi savikaina, buvusia tuo metu, kai jie įvyko. Pardavimo išlaidos ir nusidėvėjimas apskaitoje parodomas einamosiomis išlaidomis naudojimo metu. Pardavimo ir kitos sąnaudos į apskaitą įtraukiamos tada, kai jos susidaro. Todėl visos sumos turi būti tikslinamos, išreiškiant jas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais, taikant bendrąjį kainų indeksą.

Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis

31 Grynosios piniginės pozicijos pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal 27 ir 28 straipsnius.

Mokesčiai

32 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, gali susidaryti skirtumų tarp atskiro turto ir įsipareigojimų balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir jų mokesčių bazės. Šie skirtumai apskaitomi pagal 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*.

Pinigų srautų ataskaita

33 Šiuo standartu reikalaujama, kad visi pinigų srautų ataskaitos straipsniai būtų išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais.

▼B

Atitinkami skaičiai

▼M8

34 Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, nesvarbu, ar jie grindžiami įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu, yra pataisomi taikant bendrąjį kainų indeksą taip, kad lyginamosios finansinės ataskaitos būtų pateiktos to ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais piniginiais vienetais. Pateikiama ankstesniųjų laikotarpių informacija taip pat išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiais vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.

▼B

Konsoliduotos finansinės ataskaitos

35 Patronuojančioji įmonė, kuri pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, gali turėti dukterinių įmonių, kurios taip pat pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Kiekvienos tokios dukterinės įmonės finansinės ataskaitos, prieš įtraukiant jas į patronuojančiosios įmonės sudaromas konsoliduotas finansines ataskaitas, turi būti patikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą tos šalies, kurios valiuta ji pateikia ataskaitas. Kai tokia dukterinė įmonė yra užsienyje veikianti dukterinė įmonė, jos patikslintos finansinės ataskaitos perskaičiuojamos taikant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą. Dukterinių įmonių, kurių ataskaitos pateikiamos ne hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos sudaromos pagal 21-ąjį TAS.

36 Jeigu konsoliduojamos finansinės ataskaitos, kurių ►M5 ataskaitinių laikotarpių pabaigos datos ◄ skirtingos, visi straipsniai, nesvarbu, nepiniginiai ar piniginiai, turi būti patikslinti naudojant konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo datą naudojamus piniginius vienetus.

Bendrojo kainų indekso pasirinkimas ir panaudojimas

37 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti bendrąjį kainų indeksą, parodantį bendrosios perkamosios galios pokyčius. Pageidautina, kad ūkio subjektai, sudarantys ataskaitas tos pačios šalies valiuta, naudotųsi tuo pačiu indeksu.

EKONOMIKA, NUSTOJANTI BŪTI HIPERINFLIACINĖ

38 Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė ir ūkio subjektas pagal šį standartą finansinių ataskaitų nesudaro ir neteikia, sumas, nustatytas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiais vienetais, jis turi laikyti balansinės vertės pagrindu vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

ATSKLEIDIMAS

39 Privalu pateikti šiuos dalykus:

a) faktą, kad finansinės ataskaitos ir atitinkami ankstesnių laikotarpių skaičiai buvo pataisyti dėl funkcinės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčių ir dėl to pateikiami ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais;

▼B

b) ar finansinės ataskaitos grindžiamos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu; ir

c) kainų indekso identiškumą ir lygį ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir jo pokyčius per dabartinį ir ankstesnį ataskaitinius laikotarpius.

40 Šiuo standartu reikalaujama nurodyti informacija padeda nuspręsti, kaip elgtis su infliacijos padariniais sudarant finansines ataskaitas. Be to, ja remiantis turi būti pateikta kita informacija, padedanti suprasti atsirandančias sumas ir jų atsiradimo pagrindą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41 Šis standartas taikomas 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼B

31-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Dalys bendrose įmonėse“

TAIKYMAS

▼M8

1 Šis standartas taikomas dalių bendrose įmonėse apskaitai ir bendrų įmonių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimui dalininkų ir investuotojų apskaitoje ir pateikimui finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į bendros įmonės veiklos struktūrą ar formą. Tačiau jis netaikomas dalininkų dalių apskaitai bendrai kontroliuojamuose ūkio subjektuose:

a) rizikos kapitalo įmonėse arba

b) kolektyvinio investavimo fonduose, patikos fonduose ir panašiuose ūkio subjektuose, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus,

kurios per pirminį pripažinimą parodomos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, arba yra pripažįstamos kaip laikomos prekybai ir apskaitoje registruojamos pagal 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“. Tokios investicijos vertinamos tikrąja verte pagal 39-ąjį TAS, tikrosios vertės pasikeitimus pripažįstant laikotarpio, kada įvyko pasikeitimas, pelnu arba nuostoliais. Dalininkas, turintis tokią dalį, atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 55 ir 56 straipsniuose.

▼B

2 Dalininkas, kuriam priklauso dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, yra atleidžiamas nuo 30 (proporcingas konsolidavimas) ir 38 (nuosavybės metodas) straipsnių reikalavimų vykdymo, jei tenkinamos toliau nurodytos sąlygos:

a) dalis yra pripažįstama skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS „*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*“;

b) taikoma 27-ojo TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinė ataskaitos*“ 10 straipsnyje nurodyta išimtis, leidžianti patronuojančiajai įmonei, kuri taip pat turi dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, neteikti konsoliduotų finansinių ataskaitų; arba

c) tinka visi toliau nurodyti punktai:

i) dalininkas yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti dukterinė įmonė, o jos savininkai, įskaitant ir tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad dalininkas netaiko proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodo;

ii) dalininko skolos ar nuosavybės priemonėmis atviroje rinkoje (šalies vidaus, užsienio biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas) neprekiaujama;

iii) *dalininkas* vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių išplatinimo atviroje rinkoje; ir

▼B

iv) pagrindinė ar bet kuri tarpinė dalininko patronuojančioji įmonė teikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus.

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Kontrolė – teisė valdyti ūkio veiklos finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš veiklos.

Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pradžioje dalis apskaitoje užregistruojama savikaina, o po to suderinama su dalininkui priklausančios grynojo turto dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Į dalininko pelną ar nuostolius įtraukiama ir dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės pelno ar nuostolių dalis.

Bendros įmonės investuotojas – viena iš bendros įmonės šalių, nedalyvaujanti šios įmonės bendroje kontrolėje.

Bendra (jungtinė) kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su veikla susijusiems strateginiams finansiniams ir veiklos sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, (dalininkų) sutikimas.

Bendra įmonė – įmonė, kurios veiklą pagal sutartimi įformintą susitarimą vykdo dvi ar daugiau šalių, ir kuri yra bendrai kontroliuojama.

Proporcingas konsolidavimas – apskaitos metodas, kai bendrai kontroliuojamos įmonės dalininkui viso priklausančio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalių atitinkamų eilučių sumos sudedamos su panašių dalininko finansinių ataskaitų straipsnių sumomis ar registruojamos kaip atskiros straipsnių eilutės dalininko finansinėse ataskaitose.

Atskiros finansinės ataskaitos – patronuojančiosios įmonės, investuotojo į asocijuotąją įmonę ar bendrai kontroliuojamos įmonės dalininko teikiamos finansinės ataskaitos, kuriose investicijos pateikiamos kaip tiesioginės nuosavybės dalis, o ne kaip ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskelbti rezultatai ir grynasis turtas.

Reikšminga įtaka - galimybė dalyvauti priimant ūkio subjekto ekonominės ir finansinės veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant šios politikos.

Dalininkas – bendros įmonės dalininkas su kitais dalininkais bendrai kontroliuojantis tą įmonę.

4 Finansinės ataskaitos, kuriose taikomas proporcingas konsolidavimas arba nuosavybės metodas, nėra nei atskiros finansinės ataskaitos, nei ūkio subjekto, neturinčio dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės ar dalininko dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, finansinės ataskaitos.

▼B

5 Atskiros finansinės ataskaitos yra tokios ataskaitos, kurios pateikiamos papildomai šalia konsoliduotų finansinių ataskaitų, finansinės ataskaitos, kuriose investicijos yra apskaitomos naudojant nuosavybės metodą, ir finansinės ataskaitos, kuriose dalininko dalis bendroje įmonėje yra proporcingai konsoliduojama. Atskiros finansinės ataskaitos gali būti ar nebūti prijungtos ar pateikiamos kartu su konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis.

6 Ūkio subjektai, atleisti nuo konsolidavimo pagal 27-ojo TAS 10 straipsnį, nuo nuosavybės metodo taikymo pagal 28-ojo TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones“* 13 straipsnio c punktą ar nuo proporcingo konsolidavimo taikymo pagal šio standarto 2 straipsnį, gali pateikti atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles savo finansines ataskaitas.

Bendros įmonės tipai

7 Bendros įmonės gali būti skirtingos formos ir struktūros. Šiame standarte nurodomos trys plačiausiai paplitusios rūšys – bendrai kontroliuojamos veiklos, bendrai kontroliuojamo turto ir bendrai kontroliuojamos įmonės – paprastai apibūdinamos kaip bendros įmonės ir atitinka bendrų įmonių apibrėžimą. Visoms bendroms įmonėms būdingi toliau nurodyti požymiai:

a) du arba daugiau dalininkų yra saistomi sutartimi įforminto susitarimo; ir

b) sutartimi įformintas susitarimas nustato bendrą kontrolę.

Bendra kontrolė

8 Bendra kontrolė gali būti sustabdyta, jei ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra teisiškai reorganizuojamas, bankrutuoja ar jo galimybėms pervesti lėšas dalininkui taikomas griežtas ilgalaikis apribojimas. Jeigu bendra kontrolė tęsiama, šių įvykių nepakanka paaiškinti, kodėl bendrų įmonių apskaitai šis standartas netaikomas.

Sutartimi įformintas susitarimas

9 Dalių, kurioms taikoma bendra kontrolė, ir investicijų į asocijuotąsias įmones, kurioms investuotojas daro reikšmingą įtaką (žr. 28-ąjį TAS) skirtumą rodo sutartimi įformintas susitarimas. Pagal šį standartą įmonės, kurių veiklai netaikomas sutartimi įformintas susitarimas vykdyti bendrą kontrolę, nėra bendros įmonės.

10 Sutartimi įformintas susitarimas gali būti įrodytas keliais būdais, pavyzdžiui, remiantis bendra dalininkų sutartimi ar dalininkų derybų protokolu. Kai kuriais atvejais susitarimas įtraukiamas į bendros įmonės sutartis ar įstatus. Nepaisant jo formos, sutartimi įformintas susitarimas paprastai būna rašytinis, o jame nurodomi šie dalykai:

a) bendros įmonės veikla, veiklos trukmė ir finansinių ataskaitų teikimo įsipareigojimai;

b) bendros įmonės direktorių valdybos ar jai prilygstančio valdymo organo skyrimas ir dalininkų balsavimo teisės;

c) dalininkų kapitalo įnašai; ir

d) bendros įmonės produkcijos, pajamų, sąnaudų ar rezultatų pasidalijimas tarp dalininkų.

▼B

11 Sutartimi įformintu susitarimu nustatoma bendros įmonės bendra kontrolė. Šis reikalavimas garantuoja, kad nė vienas dalininkas negalėtų vienašališkai kontroliuoti bendros įmonės veiklos.

12 Pagal sutartimi įformintą susitarimą vienas dalininkas gali būti paskirtas bendros įmonės vadovu ir valdytoju. Šis valdytojas nekontroliuoja bendros įmonės, bet veikia finansinės ir ekonominės veiklos politiką, dėl kurios dalininkai susitarė įformindami susitarimą sutartimi ir kurią valdytojas yra įgaliotas vykdyti. Jeigu valdytojas įmonės finansinę ir veiklos politiką turi teisę valdyti, tuomet yra laikoma, kad jis kontroliuoja įmonę. Vadinasi, ši įmonė yra valdytojo dukterinė, o ne bendra įmonė.

BENDRAI KONTROLIUOJAMA VEIKLA

13 Kai kurių bendrų įmonių veikloje naudojamas dalininkų turtas ir kiti ištekliai, o ne steigiamos korporacijos, partnerystės ar kitokiais principais valdomos įmonės, ar atskiros nuo pačių dalininkų finansinės struktūros. Kiekvienas dalininkas naudoja savo nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ir kaupia savo individualias atsargas. Be to, jis patiria individualias sąnaudas, prisiima individualius įsipareigojimus ir turi savo individualius finansavimo šaltinius, atitinkančius jo įsipareigojimus. Su bendra įmone susijusioje veikloje, kaip ir panašioje dalininko veikloje, gali dalyvauti šio dalininko darbuotojai. Bendros įmonės sutartyje paprastai nurodomi būdai, kaip dalininkai pasiskirsto bendro produkto pardavimo pajamas ir bendrai patiriamas sąnaudas.

14 Bendrai kontroliuojamos veiklos įmonės pavyzdžiu gali būti atvejis, kai du ar daugiau dalininkų sujungia savo veiklą, išteklius ir specialistų žinias, kad bendrai pagamintų, rinkai pateiktų ir parduotų tam tikrą, pvz., aviacijos, produktą. Atskiras gamybos proceso dalis atlieka atskiras dalininkas. Kiekvienas dalininkas patiria individualias sąnaudas ir gauna pajamų dalį iš aviacijos produktų pardavimo, kai tokia dalis nustatoma pagal sutartimi įformintą susitarimą.

15 Dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamos veiklos dalį, savo finansinėse ataskaitose pripažįsta:

a) savo kontroliuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus; ir

b) savo patiriamas sąnaudas ir pajamų dalį, uždirbamą pardavus bendros įmonės prekes ar paslaugas.

16 Dalininkui pateikiant konsoliduotas finansines ataskaitas, šių straipsnių nereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų, nes turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos pripažįstami dalininko finansinėse ataskaitose.

17 Pačios bendros įmonės atžvilgiu gali nereikėti atskirų apskaitos dokumentų, todėl bendros įmonės finansinės ataskaitos gali būti nesudaromos. Tačiau dalininkai, siekdami įvertinti bendros įmonės rezultatus gali rengti valdymo ataskaitas.

▼B

BENDRAI KONTROLIUOJAMAS TURTAS

18 Kai kuriose bendrose įmonėse yra bendrai kontroliuojamas (ir dažnai priklauso bendrai nuosavybei) dalininkų turtas, įneštas ar įgytas ir skiriamas bendros įmonės tikslams. Šis turtas naudojamas, kad dalininkai iš jo gautų pelno. Kiekvienas dalininkas gali gauti iš turto atsirandančios produkcijos dalį ir kiekvienam iš jų tenka sutarta susidariusių sąnaudų dalis.

19 Šios bendros įmonės nesusijusios su korporacijos, partnerystės ar kitokiais principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, atskiro nuo pačių dalininkų, steigimu. Kiekvienas dalininkas kontroliuoja savo būsimos ekonominės naudos dalį per jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį.

20 Bendrai kontroliuojamą turtą naudoja didelė dalis įvairių naftos, dujų ir kitų naudingųjų iškasenų gavybos pramonės įmonių. Pavyzdžiui, daug naftos gavybos kompanijų gali bendrai kontroliuoti ir eksploatuoti naftos vamzdyną. Kiekvienas dalininkas naudojasi vamzdynu savo produktui tiekti, o už tai padengia sutartą vamzdyno naudojimo sąnaudų dalį. Kitas bendrai kontroliuojamo turto pavyzdys yra, kai du ūkio subjektai bendrai kontroliuoja nuosavybę ir kiekvienas iš jų gauna atitinkamą gautų nuomos mokesčių dalį ir padengia dalį sąnaudų.

21 Dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, savo finansinėse ataskaitose pripažįsta:

a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, priskirtą atsižvelgiant į turto pobūdį;

b) bet kokius atsiradusius įsipareigojimus;

c) jam priklausančią bet kokių įsipareigojimų, prisiimtų bendrai su kitais dalininkais bendros įmonės atžvilgiu, dalį;

d) bet kokias pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį, kartu su jam priklausančia bet kokių bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi; ir

e) sąnaudas, patirtas dalininko dėl jo dalies bendroje įmonėje.

22 Kiekvienas dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, įtraukia į apskaitą ir savo finansinėse ataskaitose pripažįsta šiuos dalykus:

a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, priskirtą pagal turto pobūdį, o ne kaip investicijas. Pavyzdžiui, bendrai kontroliuojamo naftos vamzdyno dalis priskiriama nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams;

b) visus savo įsipareigojimus, pavyzdžiui, tuos, kurie susidarė finansuojant jam priklausančią turto dalį;

c) jam priklausančią bet kokių įsipareigojimų, prisiimtų drauge su kitais įmonės dalininkais bendros įmonės atžvilgiu, dalį;

d) visas pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį drauge su jam priklausančia bet kokių bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi;

▼B

e) visas sąnaudas, dalininko patiriamas dėl jo dalies bendroje įmonėje, pavyzdžiui, susijusias su įmonės dalininkui priklausančios turto dalies finansavimu ir jam priklausančios produkcijos dalies pardavimu.

Dalininkui pateikiant konsoliduotas finansines ataskaitas, šių straipsnių nereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų, nes turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos pripažįstami dalininko finansinėse ataskaitose.

23 Bendrai kontroliuojamo turto apskaita atspindi bendros įmonės esmę, ekonominę realybę ir paprastai jos juridinę formą. Pačios bendros įmonės apskaitos dokumentai gali apsiriboti sąnaudų, kurias patyrė įmonės dalininkai bendrai ir kurios įmonės dalininkų buvo padengtos sutartomis dalimis, apskaita. Bendra įmonė gali nesudaryti finansinių ataskaitų, nors dalininkai gali rengti valdymo ataskaitas, siekdami įvertinti bendros įmonės veiklos rezultatus.

BENDRAI KONTROLIUOJAMOS ĮMONĖS

24 Bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kuri apima korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį, įsteigimą. Šis ūkio subjektas veikia tuo pačiu būdu kaip ir kiti, išskyrus tai, kad sutartimi įformintas susitarimas tarp dalininkų nustato bendrą šio ūkio subjekto ekonominės veiklos kontrolę.

25 Bendrai kontroliuojama įmonė kontroliuoja bendros įmonės turtą, prisiima įsipareigojimus, patiria sąnaudas ir uždirba pajamas. Ji savo vardu gali sudaryti sutartis ir ieškoti finansinių išteklių bendros įmonės veiklai. Kiekvienas įmonės dalininkas turi teisę į bendrai kontroliuojamos įmonės rezultatų dalį, nors kai kurios bendrai kontroliuojamos įmonės taip pat dalijasi ir bendros įmonės produkcija.

26 Dažnai pasitaikantis bendrai kontroliuojamos įmonės pavyzdys galėtų būti, kai du ūkio subjektai derina savo veiklą tam tikroje verslo srityje, parduodami atitinkamą turtą ir įsipareigojimus ūkio subjektų įsteigtai bendrai kontroliuojamai įmonei. Kitas pavyzdys yra tas, kai ūkio subjektas pradeda verslą užsienio šalyje drauge su vyriausybine ar kita tos šalies įstaiga, įsteigdamas atskirą įmonę, bendrai kontroliuojamą tiek ūkio subjekto, tiek vyriausybės ar kitos institucijos.

27 Daug bendrai kontroliuojamų įmonių savo esme yra panašios į tas bendras įmones, kurios apibūdinamos kaip bendrai kontroliuojama veikla ar bendrai kontroliuojamas turtas. Pavyzdžiui, dalininkai dėl mokesčių ar kitų priežasčių gali perduoti bendrai kontroliuojamą turtą, pvz., naftos vamzdyną, bendrai kontroliuojamai įmonei. Panašiai dalininkai gali įnešti savo įnašą į bendrai kontroliuojamos įmonės turtą, kuris bus valdomas bendrai. Tam tikra bendrai kontroliuojama veikla taip pat gali būti bendrai kontroliuojamos įmonės įsteigimo priežastis, siekiant sutvarkyti tam tikrus veiklos aspektus, pavyzdžiui, produkto projektavimą, prekybą, platinimą ar po pardavimo teikiamas paslaugas.

▼B

28 Bendrai kontroliuojama įmonė atlieka savo apskaitos įrašus, parengia ir pateikia finansines ataskaitas tuo pačiu būdu kaip ir kiti ūkio subjektai, atsižvelgdama į tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

29 Kiekvienas dalininkas paprastai įneša savo dalį į bendrai kontroliuojamą įmonę grynaisiais pinigais ar kitais ištekliais. Šie įnašai įtraukiami į dalininko apskaitą ir pripažįstami jo finansinėse ataskaitose kaip investicija į bendrai kontroliuojamą įmonę.

Konsoliduotos dalininko finansinės ataskaitos

Proporcingas konsolidavimas

30 Dalininkas turi pripažinti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, naudodamas proporcingo konsolidavimo arba alternatyvų metodą, aprašytą 38 straipsnyje. Kai naudojamas proporcingo konsolidavimo metodas, turi būti panaudotas vienas iš toliau aprašytų pateikimo būdų.

31 Dalininkas pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje naudodamas vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo pateikimo metodų, nežiūrint to, ar jis taip pat turi investicijų į dukterines įmones ir ar jis apibūdina savo finansines ataskaitas kaip konsoliduotas finansines ataskaitas.

32 Kai pripažįstama dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės dalis, tuomet labai svarbu, kad įmonės dalininkas pateiktų susitarimo esmę ir ekonominę realybę, o ne bendros įmonės specifinę struktūrą ar formą. Bendrai kontroliuojamos įmonės dalininkas per jam priklausančią bendros įmonės turto ir įsipareigojimų dalį kontroliuoja savo būsimos ekonominės naudos dalį. Ši esmė ir ekonominė realybė atsispindi dalininko konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kai dalininkas pripažįsta jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį, naudodamas vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo pateikimo metodų, aprašytų 34 straipsnyje.

33 Proporcingo konsolidavimo taikymas reiškia, kad į dalininko ►**M5** finansinės būklės ataskaitą ◄ įtraukiama turto dalis, kurią jis bendrai kontroliuoja, ir įsipareigojimų dalis, už kurią jis yra bendrai atsakingas. Įmonės dalininko ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaita ◄ apima jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės pajamų ir sąnaudų dalį. Daugelis procedūrų, tinkamų proporcingo konsolidavimo taikymui, yra panašios į investicijų į dukterines įmones konsolidavimo procedūras, nurodytas 27-ajame TAS.

▼B

34 Proporcingam konsolidavimui gali būti taikomi skirtingi pateikimo metodai. Dalininkas gali jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės viso turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį nuosekliai sudėti su atitinkamais savo finansinių ataskaitų straipsniais. Pavyzdžiui, jis gali sujungti jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės atsargų dalį su savo atsargomis, o jam priklausančią minėtos įmonės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalį – su savo nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais. Dalininkas taip pat gali pasirinkti į savo finansines ataskaitas įtraukti atskiras straipsnių eilutes, dėl jam priklausančios bendros kontroliuojamos įmonės įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalies. Pavyzdžiui, gali būti atskirai parodoma dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės trumpalaikio turto dalis greta kito dalininkui priklausančio trumpalaikio turto, gali būti atskirai parodyta jam priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis greta kito dalininkui priklausančio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų. Naudojant abu šiuos ataskaitų pateikimo metodus, gaunamos vienodos pelno ar nuostolių, taip pat turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumos, todėl abu metodai yra priimtini taikant šį standartą.

35 Nepaisant to, kuris metodas naudojamas proporcingam konsolidavimui atlikti, negalima tarpusavyje užskaityti jokio turto ar įsipareigojimų, atimant iš jų kitus įsipareigojimus ar turtą, taip pat jokių pajamų ar sąnaudų, atimant iš jų kitas sąnaudas ar pajamas, nebent tarpusavio užskaita būtų įteisinta ir pateisintų turto realizavimo ar atsiskaitymo už įsipareigojimą lūkesčius.

36 Dalininkas nustoja taikyti proporcingą konsolidavimą nuo tos datos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę.

37 Dalininkas nustoja taikyti proporcingo konsolidavimo metodą nuo tos datos, kai nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, kai dalininkas perleidžia savąją dalį ar kai bendrai kontroliuojamai įmonei nustatomi tokie išorės apribojimai, kad dalininkas netenka bendros kontrolės.

Nuosavybės metodas

38 Nuosavybės metodas, kurį naudodamas dalininkas gali pripažinti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, yra alternatyvus 30 straipsnyje aprašytam proporcingo konsolidavimo metodui.

39 Dalininkas, pripažindamas savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, naudoja nuosavybės metodą nežiūrint to, ar jis taip pat turi investicijų į dukterines įmones ir ar savo finansines ataskaitas apibūdina kaip konsoliduotas finansines ataskaitas.

▼B

40 Kai kurie dalininkai pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamose įmonėse naudodami nuosavybės metodą, kaip tai apibūdinta 28-ajame TAS. Nuosavybės metodo naudojimo šalininkai įrodinėja, kad nepriimtina jungti kontroliuojamus straipsnius su bendrai kontroliuojamais arba įrodinėja, kad dalininkai bendrai kontroliuojamoje įmonėje turi reikšmingą įtaką, o ne bendrą kontrolę. Šiame standarte nerekomenduojama taikyti nuosavybės metodo, nes proporcingas konsolidavimas geriau atspindi dalininko dalies esmę ir ekonominius rezultatus bendrai kontroliuojamoje įmonėje, tai yra įmonės dalininko būsimosios ekonominės naudos dalies kontrolę. Nepaisant to, pripažįstant dalininkų dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse, šiame standarte leidžiama taikyti nuosavybės metodą kaip alternatyvų būdą.

41 Dalininkas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos datos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę ar nustoja daryti jai reikšmingą įtaką.

Proporcingo konsolidavimo ir nuosavybės metodų taikymo išimtys

42 Investicijos į bendrai kontroliuojamas įmones, kurios pagal 5-ąjį TFAS yra skirtos parduoti, turi būti apskaitomos pagal šį TFAS.

43 Jeigu dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, anksčiau pripažinta kaip skirta parduoti, neatitinka šių kriterijų ir negali būti toliau šitaip pripažįstama, ji turi būti apskaitoma naudojant proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodą nuo tada, kai buvo pripažįstama kaip skirta parduoti. Laikotarpių, kada dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje buvo pripažįstama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

44 (Panaikinta)

▼M11

45 Kai investuotojas netenka bendros ūkio subjekto kontrolės, visos likusios investicijos turi būti apskaitomos pagal 39-ąjį TAS nuo tos datos, jeigu ankstesnis bendrai kontroliuojamas ūkio subjektas netampa dukterine arba asocijuotąja įmone. Nuo datos, kai bendrai kontroliuojamas ūkio subjektas tampa investuotojo dukterine įmone, investuotojas turi apskaityti savo dalį pagal 27-ąjį TAS ir 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.). Nuo datos, kai bendrai kontroliuojamas ūkio subjektas tampa investuotojo asocijuotąja įmone, investuotojas savo dalį turi apskaityti pagal 28-ąjį TAS. Praradęs bendrą kontrolę, investuotojas turi įvertinti visų investicijų, kurios lieka anksčiau bendrai kontroliuotame ūkio subjekte, tikrąją vertę. Investuotojas pelnu arba nuostoliais turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) visų išlaikytų investicijų tikrosios vertės ir visų įplaukų, gautų perleidžiant bendrai kontroliuoto ūkio subjekto dalį; ir

b) investicijų balansinės vertės bendros kontrolės praradimo datą.

45A Kai investicija nustoja būti bendrai kontroliuojamu ūkio subjektu ir apskaitoma pagal 39-ąjį TAS, tikroji investicijos vertė tą datą, kai ji nustoja būti bendrai kontroliuojamu ūkio subjektu, laikoma jos tikrąja verte per pirminį pripažinimą finansiniu turtu pagal 39-ąjį TAS.

▼M11

45B Jeigu investuotojas praranda bendrą ūkio subjekto kontrolę, jis turi apskaityti visas sumas, pripažintas kitose bendrosiose pajamose, susijusias su tuo ūkio subjektu, tuo pačiu pagrindu kaip pripažintų, jeigu bendrai kontroliuojamas ūkio subjektas būtų tiesiogiai perleidęs susijusį turtą arba įsipareigojimus. Todėl, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai būtų pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus, investuotojas pergrupuoja pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelno (nuostolių) ataskaitą (kaip pergrupuota suma) tada, kai praranda bendrą ūkio subjekto kontrolę. Pavyzdžiui, jei bendrai kontroliuojamas ūkio subjektas turi galimo parduoti finansinio turto, o investuotojas praranda bendrą ūkio subjekto kontrolę, investuotojas turi pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintą pelną arba nuostolius, susijusius su tuo turtu. Jei investuotojo nuosavybės dalis bendrai kontroliuojamame ūkio subjekte yra sumažinta, bet investicija ir toliau yra bendrai kontroliuojamas ūkio subjektas, investuotojas turi pergrupuoti į pelno (nuostolių) ataskaitą tik proporcingą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažinto pelno arba nuostolių sumą.

▼B

Atskiros dalininko finansinės ataskaitos

46 Dalininkui priklausanti dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje dalininko atskirose finansinėse ataskaitose turi būti apskaitoma pagal 27-ojo TAS 37–42 straipsnius.

47 Šiame standarte nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi parengti viešai skelbiamas atskiras finansines ataskaitas.

DALININKO IR BENDROS ĮMONĖS SANDORIAI

48 Kai dalininkas įneša turtą ar parduoda jį bendrai įmonei, dėl sandorio susidariusio pelno ar nuostolių bet kokios dalies pripažinimas turi parodyti sandorio esmę. Kol turtas išlieka bendroje įmonėje, dalininkui perleidus reikšmingą riziką ir naudą, susijusią su turto nuosavybe, dalininkas pripažįsta tik tą pelno ar nuostolių dalį, kuri priskirtina kitų įmonės dalininkų dalims ([1]). Dalininkas pripažįsta visą kiekvieno nuostolio sumą tada, kai įnašas ar pardavimas įrodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar susidarė nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo.

49 Kai dalininkas perka turtą iš bendros įmonės, jis tol neturi pripažinti savo pelno dalies, atsiradusios dėl sandorio, bendroje įmonėje, kol turtas bus perparduotas nepriklausomai šaliai. Dalininkas turi pripažinti jam priklausančią nuostolių, susidariusių dėl tokių sandorių, dalį tuo pačiu būdu kaip ir pelną, išskyrus atvejį, kai nuostoliai turi būti pripažįstami iš karto, nes jie parodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar susidarė nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo.

([1]) Žr. taip pat NAK 13-ąjį aiškinimą *„Bendrai kontroliuojamos įmonės. Nepiniginiai dalininkų įnašai“*.

▼B

50 Siekdamas įvertinti, ar dalininko ir bendros įmonės sandoris suteikia turto vertės sumažėjimo įrodymų, dalininkas nustato atkuriamąją turto sumą remdamasis 36-uoju TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*. Nustatydamas naudojimo vertę, dalininkas įvertina iš šio turto gautinus būsimuosius pinigų srautus nepertraukiamai jį naudojant ir kai bendra įmonė galutinai jį realizuoja.

DALIES BENDROJE ĮMONĖJE PATEIKIMAS INVESTUOTOJO FINANSINĖSE ATASKAITOSE

51 Investuotojas į bendrą įmonę, bendrai jos nekontroliuojantis, investiciją apskaito pagal 39-ąjį TAS arba, jeigu jis turi reikšmingos įtakos bendroje įmonėje, pagal 28-ąjį TAS.

BENDRŲ ĮMONIŲ VALDYTOJAI

52 Bendros įmonės valdytojai ar vadovai visus atlyginimus turi apskaityti pagal 18-ąjį TAS *„Pajamos“*.

53 Vienas ar daugiau dalininkų gali veikti kaip bendros įmonės valdytojas ar vadovas. Valdytojams už tokių pareigų atlikimą paprastai mokamas pagrindinių vadovaujančių darbuotojų atlyginimas. Bendra įmonė atlyginimus įtraukia į sąnaudas.

ATSKLEIDIMAS

54 Atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumos dalininkas turi parodyti bendrą toliau nurodytų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumą (išskyrus tą atvejį, kai nuostolio tikimybė maža):

a) bet kokių neapibrėžtųjų įsipareigojimų, tenkančių dalininkui dėl jo dalies bendrose įmonėse, ir jam priklausančios kiekvieno neapibrėžtojo įsipareigojimo, patirto bendrai su kitais įmonės dalininkais, dalies;

b) jam priklausančios pačių bendrų įmonių neapibrėžtųjų įsipareigojimų dalies, už kurią jis yra neapibrėžtai įsipareigojęs; ir

c) neapibrėžtųjų įsipareigojimų, kylančių dėl to, kad dalininkas yra neapibrėžtai atsakingas už kitų bendros įmonės dalininkų įsipareigojimus.

55 Atskirai nuo kitų įsipareigojimų dalininkas privalo parodyti bendrą toliau nurodytų įsipareigojimų sumą savo dalių bendrose įmonėse atžvilgiu:

a) visų dalininko kapitalo įsipareigojimų, susijusių su jo dalimis bendrose įmonėse ir jam priklausančios bendrų su kitais įmonės dalininkais kapitalo įsipareigojimų dalies; ir

b) dalininkui priklausančios pačių bendrų įmonių kapitalo įsipareigojimų dalies.

56 Dalininkas turi pateikti, išvardyti ir aprašyti savo reikšmingas dalis bendrose įmonėse, taip pat savo nuosavybės dalių, turimų bendrai kontroliuojamose įmonėse, proporciją. *Dalininkas,* ataskaitose parodantis dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse nuoseklaus atitinkamų eilučių sumavimo būdu, proporcingai konsoliduodamas ar taikydamas nuosavybės metodą turi parodyti bendras kiekvieno trumpalaikio ir ilgalaikio turto, trumpalaikių ir ilgalaikių įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų, susijusių su jo dalimis bendrose įmonėse, sumas.

57 Dalininkas turi nurodyti metodą, naudojamą jam priklausančioms bendrai kontroliuojamų įmonių dalims pripažinti.

▼M8

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼B

58 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M11

58A 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisytas 45 straipsnis, įtraukti 45A ir 45B straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

58B 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 1 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 7-ojo TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“ 3 straipsnio, 28-ojo TAS 1 straipsnio ir 32-ojo TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“ 4 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Ūkio subjektui leidžiama taikyti pataisas perspektyviai.

▼B

31-OJO TAS (PERSVARSTYTO 2000 M.) PANAIKINIMAS

59 Šiuo standartu pakeičiamas 31-asis TAS „*Dalių bendrose įmonėse finansinė atskaitomybė*“, persvarstytas 2000 m.

▼B

32-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Pateikimas“

TIKSLAS

1 (Panaikinta)

2 Šio standarto tikslas – nustatyti finansinių priemonių priskyrimo įsipareigojimams ar nuosavybei, taip pat finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tarpusavio užskaitos principus. Jis taikomas ūkio subjekto išleidžiamų finansinių priemonių – finansinio turto, finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės priemonių – klasifikacijai: susijusių palūkanų, dividendų, pelno ir nuostolių klasifikacijai, ir sąlygoms, kurioms esant finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai turėtų būti užskaitomi tarpusavyje, nustatyti.

3 Šio standarto principai papildo finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo principus, nustatytus 39-ojo TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“,* ir informacijos apie juos atskleidimo principus, nustatytus 7-ojo TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas“*.

TAIKYMAS

4 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visoms finansinių priemonių rūšims, išskyrus:

▼M8

a) dalis dukterinėse, asocijuotosiose arba bendrose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 27-ąjį TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“, 28-ąjį TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones*“ ir 31-ąjį TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“. Tačiau kai kuriais atvejais 27-ajame TAS, 28-ajame TAS ar 31-ajame TAS ūkio subjektui leidžiama savo dalį dukterinėje, asocijuotojoje ar bendroje įmonėje įtraukti į apskaitą pagal 39-ąjį TAS; tokiais atvejais ūkio subjektai turi taikyti šio standarto reikalavimus. Šį standartą ūkio subjektai taip pat taiko visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;

▼B

b) darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“;

▼M12

———————

▼B

d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS *„Draudimo sutartys“*. Tačiau šis standartas taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jeigu *39-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitytų atskirai.* Be to, išleidėjas turi taikyti šį standartą finansinių garantijų sutartims, jeigu sutarčių pripažinimui ir vertinimui išleidėjas taiko 39-ąjį TAS, tačiau jų pripažinimui ir vertinimui išleidėjas gali pasirinkti taikyti 4-ąjį TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;

▼B

e) finansines priemones, kurioms taikomas *4-asis TFAS, nes jos turi savarankiško dalyvavimo elementą*. Šių priemonių išleidėjas tokiems elementams neprivalo taikyti šio standarto *15–32 ir 25TN–35TN* straipsnių*, susijusių su finansinių įsipareigojimų ir* nuosavybės priemonių atskyrimu. Tačiau šios priemonės turi atitikti visus kitus šio standarto reikalavimus. Be to, šis standartas taikomas į tokias priemones įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms (žr. 39-ąjį TAS);

f) finansines priemones, sutartis ir įsipareigojimus, susijusius su mokėjimo akcijomis sandoriais, kuriems taikomas 2-asis TFAS *„Mokėjimas akcijomis“, išskyrus:*

i) sutartis, kurioms šis standartas yra taikomas ir kurioms tinka šio standarto *8–10 straipsnių nuostatos;*

ii) šio standarto 33 ir 34 straipsnius, kurie turi būti taikomi įsigytoms, parduotoms, išleistoms ar anuliuojamoms nuosavoms akcijoms, siejamoms su darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių planais, darbuotojų akcijų įsigijimo planais ir visais kitais susitarimais dėl mokėjimo akcijomis.

5–7 (Panaikinta)

8 Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sutartims atsiskaitant pinigais ar kita finansine priemone, ar keičiantis finansinėmis priemonėmis taip, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomų įsigijimo, pardavimo arba naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

9 Yra įvairių būdų, kai už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis gali būti atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar finansinių priemonių apsikeitimu. Pavyzdžiui:

a) kai pagal sutarties sąlygas šalis gali atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis;

b) kai galimybė vykdyti sutartį grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas turi panašių sutarčių, vykdomų grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis (arba su antrąja sutarties šalimi, arba sudarant tarpusavio užskaitos sutartis, arba parduodant sutartį prieš jos įvykdymą ar baigimąsi), patirtį;

c) kai ūkio subjektas, turėdamas panašių sutarčių patirties, perima turtą ir parduoda jį per trumpą laikotarpį nuo jo perėmimo, siekdamas uždirbti pelno dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų pelno svyravimų; ir

d) kai nefinansinis turtas, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

▼B

Sutartis, kuriai taikomas b ar c punktas, nesudaroma siekiant perduoti arba gauti nefinansinį turtą, remiantis ūkio subjekto numatomais pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiais, ir dėl to tokiai sutarčiai taikomi šio standarto reikalavimai. Kitos sutartys, kurioms taikomas 8 straipsnis, yra įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir laikomos norint gauti ar perduoti nefinansinius straipsnius, remiantis ūkio subjekto numatomais pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiais, ir ar dėl to joms taikomi šio standarto reikalavimai.

10 Šis standartas taikomas nefinansinio turto pasirašytam pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriui, kai atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone, ar keičiantis finansinėmis priemonėmis pagal 9 straipsnio a ar d punktą. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant perduoti ar gauti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

APIBRĖŽIMAI (TAIP PAT ŽR. 3TN–23TN STRAIPSNIUS)

11 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Finansinė priemonė – tai bet kuri sutartis, dėl kurios pas vieną ūkio subjektą atsiranda finansinis turtas, o pas kitą – finansinis įsipareigojimas ar nuosavybės priemonė.

Finansinis turtas – bet kuris turtas, kuris yra:

a) pinigai;

b) kito ūkio subjekto nuosavybės priemonė;

c) sutartinė teisė:

i) gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito ūkio subjekto; arba

ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios šiam ūkio subjektui; arba

d) sutartis, kuri bus ar gali būti vykdoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, dėl kurios ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs gauti kintamą paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičių; arba

▼M6

ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės neapima padengiamųjų priemonių, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B straipsnius, priemonių, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16C ir 16D straipsnius, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones.

▼M6

Finansinis įsipareigojimas – bet koks įsipareigojimas, kuris yra:

a) sutartinė prievolė:

i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui arba

ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios šiam ūkio subjektui; arba

b) sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir kuri yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, už kurią ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs perduoti kintamą savo paties nuosavybės priemonių skaičių; arba

ii) ►M21 išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu teisės, pasirinkimo sandoriai ar varantai, skirti fiksuotam paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičiui įsigyti už fiksuotą sumą bet kokia valiuta, yra nuosavybės priemonės, jei ūkio subjektas tas teises, pasirinkimo sandorius ar varantus proporcingai siūlo visiems esamiems savo paties tos pačios grupės neišvestinių finansinių nuosavybės priemonių savininkams. Be to, šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės ◄ neapima padengiamųjų priemonių, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B straipsnius, priemonių, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16C ir 16D straipsnius, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones.

Kaip išimtis, priemonė, kuri atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

▼B

Nuosavybės priemonė yra bet kuri sutartis, įrodanti likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

▼M6

Padengiamoji priemonė – finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą, arba kuri savaime grąžinama išleidėjui atsitikus neapibrėžtam ateities įvykiui ar mirus arba pasitraukus priemonės turėtojui.

▼B

12 Toliau pateikiamos 39-ojo TAS 9 straipsnyje ir šiame standarte naudojamos sąvokos su 39-ajame TAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina,

▼B

— finansinis turtas, galimas parduoti,

— pripažinimo nutraukimas,

— išvestinė finansinė priemonė,

— faktinių palūkanų metodas,

— finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄,

— finansinės garantijos sutartis,

— tvirtas pasižadėjimas,

— prognozuojamas sandoris,

— apsidraudimo efektyvumas,

— apdraustasis objektas,

— apsidraudimo priemonė,

— iki termino laikomos investicijos,

— paskolos ir gautinos sumos,

— įprastinis pirkimas arba pardavimas,

— sandorio išlaidos.

13 Šiame standarte sąvokos „sutartis“ ir „sutartinis“ taikomos susitarimui tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriame numatyti aiškūs ekonominiai padariniai, kurių išvengti šalys turi mažai galimybių (jei apskritai turi) paprastai todėl, kad sutarties įsigaliojimą reguliuoja įstatymai. Sutartys, taigi ir finansinės priemonės, gali būti įvairiausių formų ir nebūtinai turi būti sudarytos raštu.

14 Šiame standarte sąvoka „ūkio subjektas“ vartojama fiziniams asmenims, bendrijoms, juridiniams asmenims, koncernams bei vyriausybinėms institucijoms apibūdinti.

PATEIKIMAS

▼M6

Įsipareigojimai ir nuosavybė (taip pat žr. 13TN–14JTN ir 25TN–29ATN straipsnius)

▼B

15 Finansinės priemonės išleidėjas pirminio pripažinimo metu priemonę ar jos sudedamąsias dalis suskirsto į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą ar nuosavybės priemones pagal sutarties turinį ir atsižvelgdamas į finansinių įsipareigojimų, finansinio turto ir nuosavybės priemonių apibrėžimus.

16 Kai išleidėjas taiko 11 straipsnyje pateiktus apibrėžimus, kad nustatytų, ar finansinė priemonė yra nuosavybės priemonė, o ne finansinis įsipareigojimas, priemonė yra nuosavybės priemonė tada ir tik tada, jeigu atitinka toliau a ir b punktuose pateiktas sąlygas:

a) priemonė neapima sutartimi įformintos prievolės:

i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui; arba

ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui.

▼**M21**

b) jeigu už priemonę bus arba gali būti atsiskaitoma paties išleidėjo nuosavybės priemonėmis, ji yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, pagal kurią išleidėjas nėra sutartimi įsipareigojęs perduoti kintamą jo paties nuosavybės priemonių skaičių; arba

ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus atsiskaitoma tik išleidėjui keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į jo paties nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu teisės, pasirinkimo sandoriai ar varantai, skirti fiksuotam paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičiui įsigyti už fiksuotą sumą bet kokia valiuta, yra nuosavybės priemonės, jei ūkio subjektas tas teises, pasirinkimo sandorius ar varantus proporcingai siūlo visiems esamiems savo paties tos pačios grupės neišvestinių finansinių nuosavybės priemonių savininkams. Be to, šiuo tikslu paties išleidėjo nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti paties išleidėjo nuosavybės priemones.

▼**M6**

Sutartinė prievolė, įskaitant ir tą, kuri atsiranda dėl išvestinės finansinės priemonės ir kuri gali reikšti paties išleidėjo nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą ateityje, tačiau neatitinka pirmiau minėtų a ir b punktų sąlygų, nėra nuosavybės priemonė. Kaip išimtis, priemonė, kuri atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

Padengiamosios priemonės

16A Padengiamoji priemonė apima išleidėjo sutartinę prievolę perpirkti ar išpirkti tą priemonę už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą pasirinkimo sandorio metu. Kaip finansinio įsipareigojimo apibrėžties išimtis, priemonė, kuri apima tokią prievolę, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas tokias savybes:

a) Priemonė suteikia turėtojui teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ūkio subjekto likvidavimo atveju. Ūkio subjekto grynasis turtas – tai turtas, kuris lieka atėmus visus kitus reikalavimus į turtą. Proporcijos turimoms akcijoms dalis nustatoma:

i) padalijant ūkio subjekto grynąjį turtą likvidavimo metu į lygias pagal sumą dalis; ir

ii) padauginant tą sumą iš dalių, kurias turi finansinės priemonės turėtojas, skaičiaus.

b) Priemonė priklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes. Priklausydama tokiai grupei, priemonė:

i) neturi pirmumo prieš kitus reikalavimus į likviduojamo ūkio subjekto turtą ir

ii) neturi būti konvertuojama į kitas priemones, kol nepriklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes.

▼M6

c) Visos finansinės priemonės, priklausančios priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes, turi vienodas savybes. Pavyzdžiui, jos turi būti padengiamosios, o jų perpirkimo ar išpirkimo kainos apskaičiavimo formulė arba kitas metodas yra toks pat visoms tos grupės priemonėms.

d) Išskyrus sutartinę prievolę, pagal kurią išleidėjas turi perpirkti arba išpirkti priemonę už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą, priemonė neapima jokios sutartinės prievolės suteikti pinigų ar kito finansinio turto kitam ūkio subjektui arba pasikeisti su kitu ūkio subjektu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui, ir tai nėra sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis, kaip nustatyta finansinio įsipareigojimo apibrėžties b punkte.

e) Bendri laukiami pinigų srautai, priskiriami priemonei per priemonės galiojimo laiką, iš esmės yra pagrįsti pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu per priemonės galiojimo laiką (išskyrus bet kurį priemonės poveikį).

16B Kad priemonę būtų galima priskirti nuosavybės priemonėms, ji ne tik turi turėti visas pirmiau išvardytas savybes, bet išleidėjas privalo neturėti kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų:

a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu (išskyrus bet kurį tokios priemonės ar sutarties poveikį), ir

b) poveikį, dėl kurio būtų iš esmės apribota ar nustatyta likutinė grąža padengiamosios priemonės turėtojams.

Taikant šią sąlygą, ūkio subjektas neatsižvelgia į jokias nefinansines sutartis su 16A straipsnyje aprašytos priemonės turėtoju, kuriose būtų sutartinės sąlygos, panašios į lygiavertės sutarties, kuri gali būti sudaryta tarp ne priemonės turėtojo ir išleidžiančio ūkio subjekto, sutartines sąlygas. Jei ūkio subjektas negali nustatyti, ar laikomasi šios sąlygos, jis neturi priskirti padengiamosios priemonės nuosavybės priemonėms.

Priemonės arba priemonių dalys, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms

16C Kai kuriose finansinėse priemonėse yra sutartinė prievolė, pagal kurią išleidžiantis ūkio subjektas tik likvidavimo metu turi suteikti kitam ūkio subjektui savo grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Prievolė atsiranda dėl to, kad likvidavimas arba tikrai įvyks ir ūkio subjektas negalės jo kontroliuoti (pavyzdžiui, riboto veikimo laiko ūkio subjektas), arba neaišku, ar jis įvyks, bet priemonės turėtojas turi galimybę rinktis. Kaip finansinio įsipareigojimo apibrėžties išimtis, priemonė, kuri apima tokią prievolę, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas tokias savybes:

▼**M6**

a) Ūkio subjekto likvidavimo atveju priemonė suteikia turėtojui teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Ūkio subjekto grynasis turtas – tai turtas, kuris lieka atėmus visus kitus reikalavimus į turtą. Proporcijos turimoms akcijoms dalis nustatoma:

i) padalijant ūkio subjekto grynąjį turtą likvidavimo metu į lygias pagal sumą dalis; ir

ii) padauginant tą sumą iš dalių, kurias turi finansinės priemonės turėtojas, skaičiaus.

b) Priemonė priklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes. Priklausydama tokiai grupei, priemonė:

i) neturi pirmumo prieš kitus reikalavimus į likviduojamo ūkio subjekto turtą ir

ii) neturi būti konvertuojama į kitas priemones, kol nepriklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes.

c) Visos finansinės priemonės, priklausančios priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes, turi turėti tokią pat sutartinę prievolę, pagal kurią išleidžiantis ūkio subjektas likvidavimo metu turi suteikti savo grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms.

16D Kad priemonę būtų galima priskirti nuosavybės priemonėms, ji ne tik turi turėti visas pirmiau išvardytas savybes, bet išleidėjas privalo neturėti kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų:

a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu (išskyrus bet kurį tokios priemonės ar sutarties poveikį) ir

b) poveikį, dėl kurio iš esmės būtų apribota ar nustatyta likutinė grąža priemonės turėtojams.

Taikant šią sąlygą, ūkio subjektas neatsižvelgia į jokias nefinansines sutartis su 16C straipsnyje aprašytos priemonės turėtoju, kuriose būtų sutartinės sąlygos, panašios į lygiavertės sutarties, kuri gali būti sudaryta tarp ne priemonės turėtojo ir išleidžiančio ūkio subjekto, sutartines sąlygas. Jei ūkio subjektas negali nustatyti, ar laikomasi šios sąlygos, jis neturi priskirti priemonės nuosavybės priemonėms.

▼M6

Padengiamųjų priemonių ir priemonių, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, pergrupavimas

16E Ūkio subjektas pripažįsta finansinę priemonę nuosavybės priemone pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius nuo tos dienos, nuo kurios priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, išdėstytas tuose straipsniuose. Ūkio subjektas pergrupuoja finansinę priemonę nuo tos dienos, nuo kurios priemonė nebeturi visų savybių arba neatitinka tuose straipsniuose išdėstytų sąlygų. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas išperka visas savo išleistas nepadengiamąsias priemones, ir bet kurios likusios neišpirktos padengiamosios priemonės turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, ūkio subjektas pergrupuoja padengiamąsias priemones į nuosavybės priemones nuo tos dienos, kai jis išperka nepadengiamąsias priemones.

16F Ūkio subjektas apskaitoje priemonės pergrupavimą pagal 16E straipsnį parodo taip:

a) jis pergrupuoja nuosavybės priemonę į finansinį įsipareigojimą nuo tos dienos, nuo kurios priemonė nebeturi visų savybių ir nebeatitinka sąlygų, nurodytų 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Finansinis įsipareigojimas vertinamas priemonės tikrąja verte pergrupavimo dieną. Ūkio subjektas nuosavybėje pripažįsta bet kokį skirtumą tarp nuosavybės priemonės balansinės vertės ir finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pergrupavimo dieną;

b) jis pergrupuoja finansinį įsipareigojimą į nuosavybę nuo tos dienos, nuo kurios priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Nuosavybės priemonė vertinama finansinio įsipareigojimo balansine verte pergrupavimo dieną.

▼B

Nesutartinė prievolė perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą (16 straipsnio a punktas)

►M6 17 Išskyrus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose aprašytas aplinkybes, esminis bruožas, skiriantis finansinį įsipareigojimą nuo nuosavybės priemonės, yra sutartinė vienos finansinės priemonės šalies (išleidėjo) prievolė suteikti pinigų ar kito finansinio turto kitai šaliai (turėtojui) arba pasikeisti su turėtoju kitu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui. ◄ Nors nuosavybės priemonės turėtojas gali turėti teisę gauti dividendus ar kitas iš kapitalo paskirstomas sumas proporcingai jo turimoms akcijoms, išleidėjas neturi sutartinės prievolės atlikti tokį paskirstymą, nes negali būti pareikalauta perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą kitai šaliai.

▼M6

18 Finansinių priemonių turinys, bet ne jų teisinė forma, nulemia jų grupavimą ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Turinys ir teisinė forma paprastai sutampa, tačiau ne visada. Kai kurių finansinių priemonių teisinė forma yra nuosavybė, bet pagal turinį jos yra įsipareigojimai; kitos gali turėti savybių, siejamų tiek su nuosavybės priemonėmis, tiek su finansiniais įsipareigojimais. Pavyzdžiui:

▼M6

a) privilegijuotosios akcijos, kurias išleidėjas privalo išpirkti už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, fiksuotą ar kitaip nustatomą ateities datą, arba suteikiančios turėtojui teisę reikalauti, kad išleidėjas išpirktų akcijas nustatytą dieną arba vėliau už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, yra finansinis įsipareigojimas;

b) finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiamoji priemonė), yra finansinis įsipareigojimas, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, kurie gali ir didėti, ir mažėti. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad padengiamoji priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Pavyzdžiui, atviri kolektyvinio investavimo fondai, patikos fondai, bendrijos ir kai kurios kooperatyvinės bendrovės gali suteikti savo dalininkams ar nariams teisę parduoti jų dalis išleidėjui bet kuriuo metu už pinigus, ir dėl to dalininkų ar narių dalys pripažįstamos finansiniais įsipareigojimais, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Tačiau priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui netrukdo vartoti tokių sąvokų kaip „grynoji turto vertė, priskirtina dalininkams“ ir „grynosios turto vertės, priskirtinos dalininkams, pasikeitimas“ ūkio subjekto, neturinčio nuosavo kapitalo (pvz., kolektyvinio investavimo ar patikos fondo, žr. 7 pavyzdį), finansinėse ataskaitose arba papildomam atskleidimui, kuris parodytų, kad bendros dalininkų dalys apima straipsnius, pavyzdžiui, rezervus, kurie atitinka nuosavybės apibrėžtį, ir padengiamąsias priemones, kurios neatitinka apibrėžties (žr. 8 pavyzdį).

19 Jeigu ūkio subjektas, vykdydamas sutartines prievoles, neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo, tokia prievolė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Pavyzdžiui:

▼B

a) ūkio subjekto galimybių įvykdyti sutartinę prievolę apribojimas, nesant galimybės pasinaudoti užsienio valiuta ar poreikio gauti leidimą atsiskaityti iš priežiūros institucijos, nepanaikina ūkio subjekto sutartinės prievolės ar turėtojo sutartinės teisės, slypinčių šioje priemonėje;

b) sutartinė prievolė, kuri yra sąlyginė kitai šaliai, pasinaudojančiai savo išpirkimo teise, yra finansinis įsipareigojimas, nes ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo.

▼B

20 Finansinė priemonė, kuri tiesiogiai nenustato sutartinės prievolės perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, gali šią prievolę nustatyti netiesiogiai pagal sutarties nuostatas ir sąlygas. Pavyzdžiui:

a) finansinė priemonė gali apimti ir nefinansinę prievolę, kuri privalo būti įvykdyta tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas nesugeba laiku sumokėti ar išpirkti priemonės. Jei ūkio subjektas gali išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo vien tik įvykdydamas nefinansinę prievolę, tada tokia finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas;

b) finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas, jeigu pagal ją numatoma, kad ūkio subjektas atsiskaitydamas kartu perduos:

i) grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą; arba

ii) savo akcijas, kurių nustatyta vertė žymiai didesnė už grynųjų pinigų arba kito finansinio turto vertę.

Nors ūkio subjektas neturi aiškiai nurodytos sutartinės prievolės perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą, alternatyvaus atsiskaitymo akcijomis vertė yra tokia, kokią ūkio subjektas apmokėtų pinigais. Bet kuriuo atveju turėtojas yra garantuotas, kad gaus sumą, kuri mažų mažiausiai būtų lygi sumai pasirinkto mokėjimo grynaisiais pinigais (žr. 21 straipsnį).

Mokėjimas paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (16 straipsnio b punktas)

21 Sutartis negali būti nuosavybės priemonė vien dėl to, kad gali nulemti paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą. Ūkio subjektas gali turėti sutartinę teisę ar prievolę gauti arba perduoti tokį savo paties akcijų ar kitų nuosavybės priemonių skaičių, kuris keičiasi taip, kad paties ūkio subjekto gautinų ar perduodamų nuosavybės priemonių tikroji vertė būtų lygi sutartinių teisių arba prievolių sumai. Tokia sutartinė teisė ar prievolė gali būti lygi fiksuotai sumai arba sumai, kuri visiškai ar iš dalies keičiasi dėl kintamojo, kito nei paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių rinkos kaina (pvz., palūkanų normos, biržos prekių kainos arba finansinės priemonės kainos), pokyčių. Yra du pavyzdžiai: a) sutartis perduoti tiek šio ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 PV ([1]) vertei, ir b) sutartis perduoti tiek ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 aukso uncijų vertei. Tokia sutartis yra ūkio subjekto finansinis įsipareigojimas netgi tada, jei ūkio subjektas privalo ar gali atsiskaityti už jį savo paties nuosavybės priemonėmis. Tai nėra nuosavybės priemonė, nes ūkio subjektas naudoja kintamą savo paties nuosavybės priemonių kiekį kaip būdą įvykdyti sutartį. Atitinkamai pagal tokią sutartį neparodoma likutinė ūkio subjekto turto dalis atėmus visus jo įsipareigojimus.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

►M6 22 Išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje, sutartis, kurią ūkio subjektas įvykdys (gaudamas ar) perduodamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais už fiksuotą pinigų ar kitokio finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Pavyzdžiui, ◄ sudaryti akcijų pasirinkimo sandoriai, duodantys kitai šaliai teisę nusipirkti fiksuotą kiekį ūkio subjekto akcijų už fiksuotą kainą ar už fiksuotą nustatytą pagrindinę obligacijos sumą, yra nuosavybės priemonės. Sutarties tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl rinkos palūkanų normų svyravimų, kurie neveikia grynųjų pinigų ar kito gautino ar mokėtino finansinio turto sumos arba gautino ar perduodamo nuosavybės priemonių kiekio, atsiskaitant pagal sutartį netrukdo sutarčiai būti nuosavybės priemone. Bet koks gautas atlygis (pvz., gautas perviršis už pasirašytą ūkio subjekto akcijų pasirinkimo sandorį arba varantą) yra tiesiogiai įtraukiamas į nuosavybę. Bet koks sumokėtas atlygis (pvz., sumokėtas perviršis už nusipirktą pasirinkimo sandorį) yra tiesiogiai atimamas iš nuosavybės. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.

▼M6

22A Jei paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, kurias jis turėtų gauti arba pateikti atsiskaitydamas pagal sutartį, yra padengiamosios priemonės, turinčios visas savybes ir atitinkančios sąlygas, nurodytas 16A ir 16B straipsniuose, arba priemonės, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, turinčios visas savybes ir atitinkančios sąlygas, nurodytas 16C ir 16D straipsniuose, tai sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Tai apima sutartį, kurią ūkio subjektas įvykdys gaudamas ar perduodamas fiksuotą tokių priemonių skaičių mainais už fiksuotą pinigų ar kitokio finansinio turto sumą.

▼B

►M6 23 Išskyrus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose aprašytas aplinkybes, sutartis, kuria ūkio subjektas įsipareigoja įsigyti savo paties nuosavybės priemonių už grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, sukuria finansinį įsipareigojimą, lygų išperkamosios sumos dabartinei vertei (pavyzdžiui, išankstinės perpirkimo kainos, pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos ar kitos išperkamosios sumos dabartinei vertei). Taip yra net ir tuo atveju, kai pati sutartis yra nuosavybės priemonė. Vienas iš pavyzdžių ◄ yra ūkio subjekto įsipareigojimas pagal išankstinę sutartį įsigyti savo paties nuosavybės priemonių už grynuosius pinigus. Kai finansinis įsipareigojimas iš pradžių pripažįstamas pagal 39-ąjį TAS, jo tikroji vertė (dabartinė išperkamosios sumos vertė) yra perkeliama iš nuosavybės. Vėliau finansinis įsipareigojimas yra vertinamas pagal 39-ąjį TAS. Jeigu sutarties galiojimo laikas baigiasi perdavimo neįvykdžius, finansinio įsipareigojimo balansinė vertė yra perkeliama į nuosavybę. Sutartinė ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties nuosavybės priemones sukuria finansinį įsipareigojimą, lygų išperkamosios sumos dabartinei vertei net ir tuo atveju, jei pirkimo prievolė priklauso nuo to, ar kita šalis pasinaudos teise išpirkti (pvz., pasirašytas pardavimo pasirinkimo sandoris, suteikiantis kitai šaliai teisę parduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones jam pačiam už fiksuotą kainą).

▼B

24 Sutartis, kurią ūkio subjektas įvykdys perduodamas ar gaudamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais į kintamą grynųjų pinigų sumą ar kitokį finansinį turtą, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti sutartis, pagal kurią ūkio subjektas turi perduoti 100 vienetų savo paties nuosavybės priemonių už grynųjų pinigų sumą, lygią 100 uncijų aukso vertei.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai

▼M6

25 Finansine priemone galima pareikalauti iš ūkio subjekto perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą arba atsiskaityti tokiu būdu – dėl to atsirastų finansinis įsipareigojimas tuo atveju, jei įvyktų arba neįvyktų tam tikras neapibrėžtasis įvykis ar išaiškėtų tam tikros aplinkybės, kurių negali kontroliuoti nei priemonės išleidėjas, nei turėtojas; pvz., akcijų rinkos indekso, vartojimo kainų indekso, palūkanų normų ar mokesčių reikalavimų pasikeitimas arba išleidėjo būsimų pajamų, grynųjų pajamų ar skolos ir kapitalo santykio pokytis. Tokios priemonės išleidėjas neturi besąlygiškos teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo (arba atsiskaitymo tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas). Todėl tai yra išleidėjo finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejus, kai:

a) dalis neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių, už kuriuos gali tekti atsiskaityti grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba finansinio įsipareigojimo būdu), nėra tikra;

b) iš išleidėjo gali būti pareikalauta įvykdyti prievolę grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba atsiskaityti tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas) tik tada, kai išleidėjas likviduojamas; arba

c) priemonė turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

▼B

Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai

26 Kai išvestinė finansinė priemonė leidžia vienai šaliai pasirinkti, kaip turi būti atsiskaitoma (pvz., išleidėjas ar turėtojas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais ar akcijų mainus į pinigus), tai yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejį, jeigu dėl visų alternatyvių atsiskaitymo būdų jis taptų nuosavybės priemone.

27 Išvestinės finansinės priemonės kaip atsiskaitymo pasirinkimo sandorio, kuris yra finansinis įsipareigojimas, pavyzdys yra akcijų pasirinkimo sandoris, kurį išleidėjas gali nuspręsti vykdyti grynaisiais pinigais arba mainydamas savo akcijas į pinigus. Kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo ir pardavimo mainais už ūkio subjekto nuosavybės priemones sutartims taikomi šio standarto reikalavimai, nes už jas galima atsiskaityti perduodant nefinansinius straipsnius arba grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone (žr. 8–10 straipsnius). Tokios sutartys yra finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, o ne nuosavybės priemonės.

▼B

Sudėtinės finansinės priemonės (taip pat žr. 30TN–35TN straipsnius bei 9–12 pavyzdžius)

28 Neišvestinių finansinių priemonių išleidėjas įvertina finansinės priemonės sąlygas, kad nustatytų, ar ji sudaryta tiek iš įsipareigojimo, tiek iš nuosavybės komponento. Tokie komponentai pagal 15 straipsnį skirstomi į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą arba nuosavybės priemones.

29 Ūkio subjektas atskirai pripažįsta finansinių priemonių komponentus, kurie: a) sukuria ūkio subjekto finansinį įsipareigojimą ir b) suteikia priemonės turėtojui pasirinkimo teisę konvertuoti juos į to ūkio subjekto nuosavybės priemonę. Pavyzdžiui, obligacija ar kita panaši priemonė, kurią savininkas gali konvertuoti į fiksuotą paprastųjų akcijų skaičių, yra sudėtinė finansinė priemonė. Žvelgiant iš minėto ūkio subjekto pozicijų, tokia priemonė apima du komponentus: finansinį įsipareigojimą (susitarimą pagal sutartį perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą) ir nuosavybės priemonę (pirkimo pasirinkimo sandorį, suteikiantį savininkui teisę per numatytą laikotarpį konvertuoti jį į fiksuotą paprastųjų ūkio subjekto akcijų skaičių). Tokios priemonės išleidimo ekonominis poveikis yra iš esmės toks pat kaip tuo pačiu metu išleidus skolos priemonę su išankstinio atsiskaitymo nuostata ir varantais įsigyti paprastąsias akcijas arba su atskiriamu akcijų pirkimo varantu. Visais atvejais ūkio subjektas įsipareigojimo ir nuosavybės elementus ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi pateikti atskirai.

30 Konvertuojamos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų klasifikavimas nėra peržiūrimas dėl galimų pokyčių, kai tampa tikėtina, kad konvertavimo sandoris bus pasirinktas, netgi tada, jei gali pasirodyti, kad toks pasirinktas sandoris gali tapti ekonomiškai naudingas tam tikriems turėtojams. Turėtojai ne visada gali elgtis taip, kaip iš jų tikimasi, nes, pavyzdžiui, mokesčių padariniai dėl tokios pačios konversijos įvairiems turėtojams gali būti skirtingi. Be to, konvertavimo tikimybė skirtingu laiku gali keistis. Ūkio subjekto sutartinė prievolė atlikti būsimuosius mokėjimus išlieka neįvykdyta tol, kol ji išnyksta dėl konvertavimo, priemonės galiojimo pabaigos ar kokio kito sandorio.

31 39-ajame TAS nagrinėjamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas. Nuosavybės priemonės yra priemonės, įrodančios likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus. Todėl, kai sudėtinės finansinės priemonės pradinė balansinė vertė yra paskirstoma jos nuosavybės ir įsipareigojimų komponentams, tada nuosavybės komponentui priskiriama suma, likusi iš visos priemonės tikrosios vertės atėmus atskirai nustatytą įsipareigojimo komponento sumą. Bet kokių išvestinių elementų (pvz., pirkimo pasirinkimo sandorio), įeinančių į sudėtinę finansinę priemonę, kitokių nei nuosavybės komponentas (pvz., nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris), vertė yra įtraukiama į įsipareigojimo komponentą. Balansinių verčių, priskirtų įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams, suma pirminio pripažinimo metu visada yra lygi tikrajai vertei, kuri būtų priskirta tai priemonei kaip visumai. Atskirai pripažįstant priemonės komponentus pirmą kartą, gaunamas pelnas ar nuostolis.

▼B

32 Pagal 31 straipsnyje aprašomą metodiką obligacijos, konvertuojamos į paprastąsias akcijas, išleidėjas pirmiausia nustato įsipareigojimo komponento balansinę vertę, įvertindamas panašaus įsipareigojimo, kuris neturi susijusio nuosavybės komponento (įskaitant bet kokius įterptus ne nuosavybės išvestinius elementus), tikrąją vertę. Tada nuosavybės priemonės, kurią atspindi pasirinkimo teisė konvertuoti priemonę į paprastąsias akcijas, balansinė vertė yra nustatoma atimant finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę iš visos sudėtinės priemonės tikrosios vertės.

Supirktos akcijos (žr. taip pat 36TN straipsnį)

33 Jeigu ūkio subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones, šios priemonės (supirktos akcijos) atimamos iš nuosavybės. Joks pelnas ar nuostolis nepripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ dėl ūkio subjektui priklausančių nuosavybės priemonių pirkimo, pardavimo, išleidimo ar atšaukimo. Tokias supirktas akcijas įsigyti ir laikyti gali ūkio subjektas ar kitas konsoliduotos grupės narys. Sumokėtas ar gautas atlygis tiesiogiai perkeliamas į nuosavybę.

34 Laikomų supirktų akcijų kiekis atskirai parodomas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ arba aiškinamajame rašte pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“. Jeigu ūkio subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones iš susijusių šalių, jis tai atskleidžia pagal 24-ąjį TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“.

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (žr. taip pat 37TN straipsnį)

35 Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su finansine priemone ar jos komponentu, kuris yra finansinis įsipareigojimas, pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomos sumos debetuojamos tiesiogiai į nuosavybę, atėmus bet kokius susijusius mokesčius. Nuosavybės paskirstymo sandorių išlaidos, neskaičiuojant ūkio subjekto nuosavybės priemonių, tiesiogiai priskiriamų verslo įsigijimui (apskaitoje registruojamų pagal 22-ąjį TAS), išleidimo išlaidų, atimamos iš nuosavybės, atėmus bet kokias susijusias mokesčių išmokas.

36 Finansinės priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybės priemonei nulemia, ar palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su šia priemone, yra pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Todėl visi dividendų išmokėjimai už akcijas, kurios laikomos įsipareigojimais, yra pripažįstami sąnaudomis, kaip ir palūkanos už obligacijas. Taip pat ir pelnas ar nuostoliai, susiję su finansinių įsipareigojimų išpirkimu ar perfinansavimu, yra pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, bet nuosavybės priemonių išpirkimas ar perfinansavimas pripažįstamas nuosavybės pokyčiu. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.

37 Ūkio subjektas paprastai patiria įvairių išlaidų, išleisdamas ar įsigydamas savo paties nuosavybės priemones. Į šias išlaidas gali būti įtraukiami mokesčiai už registraciją ir kitokį reguliavimą; teisininkams, apskaitininkams ir kitiems profesionaliems patarėjams mokamos sumos, taip pat išlaidos spausdinimui ir žyminiai mokesčiai. Nuosavybės sandorio išlaidos yra apskaitoje registruojamos atimant jas iš nuosavybės (atėmus bet kokią susijusią mokesčių išmoką) tokiu dydžiu, kiek yra papildomų išlaidų, tiesiogiai priskiriamų nuosavybės sandoriams, kurių būtų buvę galima išvengti. Nuosavybės sandorio išlaidos, nutraukus sandorį, yra pripažįstamos sąnaudomis.

▼B

38 Sandorio išlaidos, susijusios su sudėtinės finansinės priemonės išleidimu, yra paskirstomos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams proporcingai įplaukų paskirstymui. Sandorio išlaidos, susijusios su daugiau negu vienu sandoriu (pvz., tuo pačiu metu siūlomų akcijų bei kitų akcijų, kotiruojamų vertybinių popierių biržoje, išlaidos), pagal panašius sandorius yra racionaliai ir tinkamai paskirstomos minėtiems sandoriams.

39 Sandorio išlaidų suma, atimta iš nuosavybės tuo laikotarpiu, atskleidžiama atskirai pagal 1-ąjį TAS. Suma, pripažinta tiesiogiai nuosavybėje, susijusi su pelno mokesčiu, yra įtraukiama į bendrą trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių, kredituojamų arba atimamų iš nuosavybės, sumą, atskleidžiamą pagal 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*.

40 Dividendai, priskiriami sąnaudoms, gali būti pateikiami ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje arba atskiroje pajamų ataskaitoje (jeigu pateikiama) ◄ arba kartu su kitų įsipareigojimų palūkanomis, arba kaip atskiras straipsnis. Be šio standarto reikalavimų, atskleidžiant informaciją apie palūkanas ir dividendus, taikomi 1-ojo TAS ir 7-ojo TFAS reikalavimai. Kai kuriais atvejais dėl skirtumų tarp palūkanų ir dividendų, susijusių su tokiais atvejais kaip mokesčių atskaitymas, pageidautina ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje arba atskiroje pajamų ataskaitoje (jeigu pateikiama) ◄ palūkanas ir dividendus parodyti atskirai. Informacija apie mokesčių poveikį atskleidžiama pagal 12-ąjį TAS.

41 Pelnas ir nuostoliai, susiję su finansinio įsipareigojimo balansinės vertės pokyčiais, pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ netgi tada, kai jie siejasi su priemone, apimančia teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį mainais į pinigus ar kitokį finansinį turtą (žr. 18 straipsnio b punktą). Pagal 1-ąjį TAS ūkio subjektas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ atskirai pateikia bet kokį pelną ar nuostolį, atsirandantį dėl tokių priemonių vertinimo, kuris yra svarbus ūkio subjekto veiklos rezultatų paaiškinimui.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (taip pat žr. 38TN ir 39TN straipsnius)

42 Finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas tarpusavyje užskaitomi ir ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikiami grynąja verte tada ir tik tada, kai ūkio subjektas:

a) pagal įstatymą turi įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas; ir

b) ketina atsiskaityti tik grynaisiais arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.

Ūkio subjektas, registruodamas apskaitoje finansinio turto, kuris neatitinka pripažinimo nutraukimo požymių, perdavimą, tarpusavyje neužskaito perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo (žr. 39-ojo TAS 36 straipsnį).

▼B

43 Pagal šį standartą reikalaujama pateikti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą grynąja verte, kai tai atspindi ūkio subjekto laukiamus pinigų srautus dėl dviejų ar daugiau atskirų finansinių priemonių įvykdymo. Kai ūkio subjektas turi teisę gauti ar sumokėti vienintelę grynąją sumą ir ketina tai padaryti, iš esmės jis turi tik vienintelį finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą. Kitomis aplinkybėmis finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai yra pateikiami atskirai vienas nuo kito kaip ūkio subjekto ištekliai ar prievolės.

44 Pripažinto finansinio turto ir pripažinto finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita ir grynųjų pinigų pateikimas skiriasi nuo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimo. Nors tarpusavio užskaita nesukuria pagrindo pripažinti pelną ar nuostolį, finansinės priemonės pripažinimo nutraukimas ne tik lemia tai, kad anksčiau pripažintas straipsnis išbraukiamas iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄, bet dėl to gali susidaryti pelnas ar nuostolis.

45 Užskaitos teisė yra juridinė skolininko teisė pagal sutartį ar kitaip padengti ar kitaip eliminuoti visą ar dalį kreditoriui priklausančios sumos, užskaitant ją drauge su suma, kurią skolingas kreditorius. Išskirtiniais atvejais skolininkas gali turėti juridinę teisę ta suma, kurią privalo sumokėti trečioji šalis, užskaityti sumą, kurią jis turi mokėti kreditoriui, jeigu, remiantis visų trijų šalių susitarimu, aiškiai nustatoma skolininko teisė atlikti užskaitą. Kadangi įvairiose juridinėse sistemose užskaitos teisės yra skirtingos (o užskaita yra juridinė teisė), reikia atsižvelgti į įstatymus, taikomus sutarties šalių tarpusavio santykiams.

46 Įvykdomos teisės užskaityti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą buvimas veikia teises ir prievoles, susijusias su finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, ir gali paveikti ūkio subjekto kredito ir likvidumo riziką. Tačiau pats teisės egzistavimas nėra pakankamas užskaitos pagrindas. Neketinant pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, ūkio subjekto būsimųjų pinigų srautų suma ir periodiškumas nėra veikiami. Kai ūkio subjektas ketina pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, tada turto ir įsipareigojimo pateikimas grynąja verte geriau atspindi tikėtinų pinigų srautų sumas ir periodiškumą, taip pat riziką, tenkančią tiems pinigų srautams. Vienos ar abiejų šalių ketinimas atsiskaityti grynąja verte be juridinės teisės tai daryti nėra pakankamas pagrindas užskaitai pateisinti, nes teisės ir prievolės, susijusios su atskiru finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, išlieka nepakitusios.

47 Ūkio subjekto ketinimus atsiskaityti už konkretų turtą ar įsipareigojimus gali paveikti įprastinė jo verslo praktika, finansų rinkų reikalavimai ir kitos aplinkybės, galinčios riboti galimybę atsiskaityti grynąja verte arba tuo pačiu metu. Kai ūkio subjektas turi tarpusavio užskaitos teisę, tačiau neketina atsiskaityti grynais arba iš karto realizuoti turto ir įvykdyti įsipareigojimų, tarpusavio užskaitos teisės poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.

▼B

48 Dviejų finansinių priemonių apmokėjimas vienu metu gali būti atliekamas, pavyzdžiui, kliringo namų veikloje organizuotoje finansinėje rinkoje arba vykstant tiesioginiams mainams. Tokiomis aplinkybėmis pinigų srautai iš esmės yra lygūs vienai grynajai vertei ir nėra kredito ar likvidumo rizikos. Kitais atvejais ūkio subjektas gali atsiskaityti už dvi priemones, gaudamas ir sumokėdamas atskiras sumas, prisiimdamas kredito riziką dėl visos turto sumos arba likvidumo riziką dėl visos įsipareigojimo sumos. Tokia rizika gali būti didelė, nors ir palyginti trumpą laiką. Atitinkamai finansinio turto realizavimas ir finansinio įsipareigojimo padengimas yra laikomi įvykdomais tuo pačiu metu, kai sandoriai įvyksta tuo pačiu momentu.

49 42 straipsnyje išdėstytos sąlygos paprastai nėra tenkinamos ir tarpusavio užskaita nėra tinkama, kai:

a) naudojamos kelios skirtingos finansinės priemonės, kad atitiktų vienos finansinės priemonės savybes (sintetinė priemonė);

b) finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas atsiranda dėl finansinių priemonių, turinčių tokią pačią pirminę riziką (pavyzdžiui, turtas ir įsipareigojimai išankstinių sutarčių ar kitų išvestinių finansinių priemonių portfelyje), bet skirtingus sandorio partnerius;

c) finansinis ar kitas turtas yra įkeičiamas už finansinius įsipareigojimus be teisės nukreipti išieškojimą į kitokį turtą;

d) finansinį turtą skolininkas yra atidėjęs pagal patikėjimo teisę prievolei apmokėti, kreditoriui nepriėmus to turto prievolei padengti (pavyzdžiui, atskaitymų fondo sudarymas); arba

e) tikimasi, kad prievoles, patirtas kaip įvykių, dėl kurių atsirado nuostoliai, padengs trečioji šalis, pateikiant pretenziją pagal draudimo sutartį.

50 Ūkio subjektas, atliekantis daug finansinių priemonių sandorių su viena šalimi, gali su ja sudaryti bendrąją tarpusavio užskaitos sutartį. Tokia sutartis leidžia atlikti vieną iš visų finansinių priemonių, kurias apima sutartis, grynosios vertės padengimą sutarties nesilaikymo arba nutraukimo atveju. Tokias sutartis paprastai sudaro finansinės institucijos, siekdamos apsisaugoti nuo nuostolių, bankroto ar kitų įvykių, dėl kurių sandorio šalis nepajėgtų įvykdyti savo prievolių. Dėl bendrosios tarpusavio užskaitos sutarties paprastai atsiranda užskaitos teisė, kuri yra vykdoma ir paveikia atskiro finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų realizavimą ar atsiskaitymą už juos tik po tam tikrų įsipareigojimų nevykdymo ar kitomis aplinkybėmis, kurių nesitikima normaliomis verslo sąlygomis. Bendroji tarpusavio užskaitos sutartis nesuteikia pagrindo užskaitai, kol abu 42 straipsnyje nurodyti kriterijai nėra tenkinami. Kai finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, kuriems taikomas pagrindinis tarpusavio užskaitos susitarimas, nėra užskaitomi tarpusavyje, tokio susitarimo poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.

▼B

ATSKLEIDIMAS

51–95 (Panaikinta)

▼M8

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼B

96 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Šį standartą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas netaiko šio standarto ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2005 sausio 1 d., jeigu jis taip pat netaiko 39-ojo TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) su pakeitimais, išleistais 2004 m. kovo mėn. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M6

96A 2008 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ (32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisos) reikalaujama, kad finansinės priemonės, turinčios visas savybes ir atitinkančios visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, būtų priskiriamos nuosavybės priemonėms, taip pat pataisyti šio standarto 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, 13TN, 14TN ir 27TN straipsniai ir įterpti 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, 14ATN–14JTN ir 29ATN straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti susijusias 1-ojo TAS ir 39-ojo TAS, 7-ojo TFAS ir TFAAK 2-ojo aiškinimo pataisas.

96B Dokumentu „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ įtraukta ribotos taikymo srities išimtis; todėl ūkio subjektas netaiko išimties pagal analogiją.

96C Priemonių grupavimas pagal šią išimtį taikomas tik tokių priemonių apskaitai pagal 1-ąjį TAS, 32-ąjį TAS, 39-ąjį TAS ir 7-ąjį TFAS. Priemonė nelaikoma nuosavybės priemone pagal kitas rekomendacijas, pavyzdžiui, 2-ąjį TFAS „*Mokėjimas akcijomis*“.

▼B

97 Šis standartas taikomas retrospektyviai.

▼M5

97A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 40 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

97B 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) panaikintas 4 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M6

97C Reikalaujama, kad ūkio subjektas, taikydamas 96A straipsnyje aprašytas pataisas, padalytų sudėtinę finansinę priemonę, pagal kurią yra prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, į atskiras įsipareigojimo ir nuosavybės dalis. Jei įsipareigojimo dalis nebėra neišpirkta, retrospektyviai taikant tas 32-ojo TAS pataisas būtų atskiriamos dvi nuosavybės dalys. Pirmoji dalis būtų nepaskirstytasis pelnas ir ji parodo iš įsipareigojimų dalies sukauptas palūkanas. Kita dalis parodytų tikrojo nuosavo kapitalo dalį. Todėl ūkio subjektui reikia atskirti šias dvi dalis, jei įsipareigojimo dalis nebėra neišpirkta šių pataisų taikymo dieną.

▼M8

97D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 4 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 7-ojo TFAS 3 straipsnio, 28-ojo TAS 1 straipsnio ir 31-ojo TAS 1 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Ūkio subjektui leidžiama taikyti pataisą perspektyviai.

▼M21

97E 2009 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Teisių emisijų grupavimas“ pataisyti 11 ir 16 straipsniai. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. vasario 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

98 Šiuo standartu pakeičiamas 32-asis TAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“*, peržiūrėtas 2000 m ([1]).

99 Šiuo standartu pakeičiami toliau nurodyti aiškinimai:

a) NAK 5-asis aiškinimas *„Finansinių priemonių grupavimas. Atidėjiniai neapibrėžtiesiems atsiskaitymams“*;

b) NAK 16-asis aiškinimas *„Akcinis kapitalas. Supirktos nuosavybės priemonės (nuosavos akcijos)“;* ir

c) NAK 17-asis aiškinimas *„Nuosavybė. Nuosavybės sandorio sąnaudos“*.

100 Šiuo standartu atšaukiamas NAK aiškinimo 34D *„Finansinės priemonės. Turėtojo išperkamos priemonės ar teisės“* projektas.

Priedas

TAIKYMO NUORODOS

32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

1TN. Šios taikymo nuorodos paaiškina tam tikrų šio standarto aspektų taikymą.

([1]) 2005 m. rugpjūčio mėn. TASV perkėlė visus atskleidimus, susijusius su finansinėmis priemonėmis, į 7-ąjį TFAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas“*.

▼B

2TN. Šiame standarte neaptariamas finansinių priemonių pripažinimas arba vertinimas. Reikalavimai dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo yra nustatyti 39-ajame TAS.

APIBRĖŽIMAI (11–14 STRAIPSNIAI)

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

3TN. Valiuta (grynieji pinigai) yra finansinis turtas, nes ji yra mainų priemonė ir dėl to yra visų sandorių vertinimo ir pripažinimo finansinėse ataskaitose pagrindas. Piniginis indėlis banke arba panašioje finansinėje institucijoje yra finansinis turtas, nes jis reiškia indėlininko sutartinę teisę gauti iš tos institucijos grynuosius pinigus arba iš sąskaitoje esančios sumos išrašyti kreditoriui čekį arba panašią priemonę finansiniam įsipareigojimui apmokėti.

4TN. Finansinio turto, išreiškiančio sutartinę teisę ateityje gauti grynuosius pinigus, ir atitinkamų finansinių įsipareigojimų, reiškiančių sutartinę prievolę ateityje perduoti grynuosius pinigus, pavyzdžiai yra:

a) gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;

b) gautini ir apmokėtini vekseliai;

c) gautinos ir mokėtinos paskolos; ir

d) gautinos ir apmokėtinos obligacijos.

Kiekvienu atveju vienos šalies sutartinė teisė gauti (arba prievolė sumokėti) pinigus yra derinama su kitos šalies atitinkama prievole juos mokėti (arba teise juos gauti).

5TN. Kita finansinė priemonė bus tokia finansinė priemonė, kurios gautina arba atiduodama ekonominė nauda yra finansinis turtas, išskyrus finansinį turtą grynaisiais pinigais. Pavyzdžiui, vekselis, apmokėtinas valstybinėmis obligacijomis, suteikia jo turėtojui sutartinę teisę gauti, o vekselio išleidėjo sutartinę prievolę perduoti valstybines obligacijas, o ne pinigus. Obligacijos yra finansinis turtas, nes jos išreiškia valstybės kaip išleidėjo prievolę mokėti grynuosius pinigus. Todėl vekselis yra jo turėtojo finansinis turtas, o jo išleidėjo finansinis įsipareigojimas.

6TN. Nuolatinės skolos finansinės priemonės (pvz., nuolatinės obligacijos, skoliniai įsipareigojimai ir kapitalo vekseliai) paprastai suteikia jų turėtojui sutartinę teisę gauti palūkanas nustatytomis dienomis neribotą laiką ateityje tiek be teisės susigrąžinti pagrindinę sumą, tiek su teise ją susigrąžint pagal tokias sutarties sąlygas, dėl kurių šis grąžinimas tampa nelabai tikėtinu arba nukeliamas į labai tolimą ateitį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išleisti finansinę priemonę su nuolatiniais metiniais mokėjimais neribotą laiką, kai mokėjimai lygūs nustatytai 8 proc. palūkanų normai, kuri taikoma nustatytai nominaliai arba pagrindinei sumai, lygiai 1 000 PV ([1]). Darydamas prielaidą, kad 8 % yra rinkos palūkanų norma priemonės išleidimo metu, išleidėjas prisiima sutartinę prievolę mokėti būsimąsias palūkanų išmokas, kurių tikroji vertė (dabartinė vertė) pirminio pripažinimo metu yra 1 000 PV. Priemonių turėtojas ir išleidėjas atitinkamai turi finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

7TN. Sutartinė teisė ar sutartinė prievolė gauti, perduoti ar keistis finansinėmis priemonėmis, pati yra finansinė priemonė. Sutartinių teisių ar sutartinių prievolių grandinė atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, jeigu jos galutinis rezultatas yra grynųjų pinigų gavimas arba mokėjimas arba nuosavybės priemonės įsigijimas ar išleidimas.

8TN. Galimybė pasinaudoti sutartine teise arba reikalavimas įvykdyti sutartinę prievolę gali būti absoliutus arba neapibrėžtas (kurio atsiradimas priklauso nuo kokio nors būsimojo įvykio). Pavyzdžiui, finansinė garantija yra sutartinė skolintojo teisė gauti grynuosius pinigus iš garantuotojo ir atitinkama sutartinė garantuotojo prievolė sumokėti skolintojui, jei paskolos gavėjas nevykdo įsipareigojimo. Sutartinė teisė ir prievolė, atsirandanti dėl praeityje įvykusio sandorio ar kito įvykio (garantijos prisiėmimas), net jeigu tiek skolintojo sugebėjimas pasinaudoti savo teise, tiek reikalavimas, kad garantuotojas vykdytų savo prievolę, yra neapibrėžti dėl būsimojo paskolos gavėjo įsipareigojimo nevykdymo. Neapibrėžta teisė ir prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimą, nors toks turtas ir įsipareigojimai ne visada pripažįstami finansinėse ataskaitose. Kai kurios iš šių neapibrėžtųjų teisių ir įsipareigojimų gali būti draudimo sutartys, kurioms taikomas 4-asis TFAS.

9TN. Pagal 17-ąjį TAS *„Nuoma“* finansine nuoma yra laikoma pirmiausia kaip nuomotojui suteikta teisė gauti, o nuomininko prisiimta prievolė mokėti įmokų seriją, iš esmės lygią bendrai pagrindinės sumos ir palūkanų, mokamų pagal paskolos sutartį, sumai. Nuomotojas savo investiciją įtraukia į pagal nuomos sutartį gautinas sumas, o ne patį nuomojamą turtą. Kita vertus, veiklos nuoma pirmiausia laikoma kaip neužbaigta sutartis, kuri nuomotoją įpareigoja suteikti teisę ateityje naudotis turtu už mokestį, panašų į atlygį už paslaugą. Nuomotojas ir toliau apskaitoje registruoja nuomojamą turtą, o ne sumas, gautinas pagal sutartį būsimaisiais laikotarpiais. Atitinkamai, finansinė nuoma yra laikoma finansine priemone, o veiklos nuoma nelaikoma finansine priemone (išskyrus atskirus mokėjimus, kurie yra neapmokėti dabartiniu laikotarpiu ir mokėtini).

10TN. Fizinis turtas (toks kaip atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai), išnuomotas turtas ir nematerialusis turtas (toks kaip patentai ir prekių ženklai) nėra finansinis turtas. Tokio fizinio ir nematerialiojo turto kontrolė sudaro galimybę sukurti grynųjų pinigų ar kito finansinio turto įplaukas, bet dėl jos neatsiranda dabartinė teisė gauti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą.

11TN. . Turtas (toks kaip iš anksto apmokėtos sąnaudos), kurio būsimoji ekonominė nauda yra prekių ar paslaugų gavimas, o ne teisė gauti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą, nėra finansinis turtas. Taip pat kaip ir straipsniai, tokie kaip atidėtosios pajamos ir dauguma garantinio aptarnavimo sutarties prievolių, nėra finansiniai įsipareigojimai, nes su jais susijusios galimos ekonominės naudos išmokos yra prekių ir paslaugų teikimas, o ne sutartinė prievolė mokėti grynaisiais pinigais ar kitokiu finansiniu turtu.

▼B

12TN. Įsipareigojimai ar turtas, kurie nėra sutartiniai (tokie kaip pelno mokesčiai, kurie atsiranda dėl vyriausybės nustatytų teisinių reikalavimų), nelaikomi finansiniais įsipareigojimais ar finansiniu turtu. Pelno mokesčių apskaitą nagrinėja 12-asis TAS. Panašiai ir konstruktyvios prievolės, kaip jos apibrėžtos 37-ajame TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*, neatsiranda dėl sutarčių ir nėra finansiniai įsipareigojimai.

Nuosavybės priemonės

▼M6

13TN. Nuosavybės priemonių pavyzdžiai apima paprastąsias nepadengiamąsias akcijas, tam tikras padengiamąsias priemones (žr. 16A ir 16B straipsnius), tam tikras priemones, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms (žr. 16C ir 16D straipsnius), tam tikrų rūšių privilegijuotąsias akcijas (žr. 25TN ir 26TN straipsnius) bei garantijas ar pasirašytus pirkimo pasirinkimo sandorius, kurie leidžia turėtojui nusipirkti fiksuotą paprastųjų nepadengiamųjų akcijų skaičių iš išleidėjo už fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą. Ūkio subjekto prievolė išleisti ar pirkti fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą yra ūkio subjekto nuosavybės priemonė (išskyrus, kai nurodyta 22A straipsnyje). Tačiau, jei tokia sutartis įpareigoja ūkio subjektą mokėti pinigais ar kitu finansiniu turtu (išskyrus sutartį, priskiriamą nuosavybei pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius), tai taip pat sukuria įsipareigojimą, kurio dabartinė vertė lygi atpirkimo sumai (žr. 27TN straipsnio a punktą). Paprastųjų nepadengiamųjų akcijų išleidėjas prisiima įsipareigojimą tada, kai jis oficialiai įtvirtina paskirstymą ir tampa juridiškai įsipareigojęs akcininkams jį vykdyti. Taip gali atsitikti deklaravus dividendus arba kai ūkio subjektas yra likviduojamas, o visas turtas, likęs įvykdžius įsipareigojimus, turi būti paskirstytas akcininkams.

14TN. Įsigytas pirkimo pasirinkimo sandoris ar kita ūkio subjekto įsigyta panaši sutartis, suteikianti jam teisę perpirkti fiksuotą skaičių savo paties nuosavybės priemonių mainais už perduodamą fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą, nėra ūkio subjekto finansinis turtas (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Bet koks už šias priemones sumokėtas atlygis yra atimamas iš nuosavybės.

Priemonių grupė, kuri yra žemesnė už visas kitas grupes (16A straipsnio b punktas ir 16C straipsnio b punktas)

14ATN. Viena iš 16A ir 16C straipsniuose nurodytų savybių yra ta, kad finansinė priemonė yra priemonių grupėje, kuri yra žemesnė už visas kitas grupes.

14BTN. Ūkio subjektas, nustatydamas, ar priemonė priklauso žemesnei grupei, vertina reikalavimą į priemonę likvidavimo metu taip, lyg ūkio subjektas būtų likviduojamas tą dieną, kai priemonė yra grupuojama. Ūkio subjektas pakartotinai vertina grupavimą, jei keičiasi svarbios aplinkybės. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas išleidžia ar išperka kitą finansinę priemonę, tai gali turėti poveikio tos priemonės priskyrimui priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas grupes.

▼M6

14CTN. Priemonė, kuri suteikia pirmumo teisę ūkio subjekto likvidavimo metu, nėra priemonė, kuri suteikia teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Pavyzdžiui, priemonė turi pirmumo teisę ūkio subjekto likvidavimo metu, jei ji, be teisės į ūkio subjekto grynojo turto dalį, taip pat suteikia turėtojui teisę į nustatytus dividendus likvidavimo metu, kai kitos priemonės, priklausančios žemesnei grupei ir suteikiančios teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, nesuteikia tokios pat teisės likvidavimo metu.

14DTN. Jei ūkio subjektas turi tik vieną finansinių priemonių grupę, ta grupė traktuojama taip, lyg būtų žemesnė už visas kitas grupes.

Bendri laukiami pinigų srautai, priskiriami priemonei per priemonės galiojimo laiką (16A straipsnio e punktas)

14ETN. Bendri laukiami priemonės pinigų srautai per jos galiojimo laiką iš esmės turi būti pagrįsti pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu per priemonės galiojimo laiką. Pelnas arba nuostoliai ir pripažinto grynojo turto pokytis vertinami pagal atitinkamus TFAS.

Sandoriai, sudaryti priemonės turėtojo, kuris veikia ne kaip ūkio subjekto savininkas (16A ir 16C straipsniai)

14FTN. Padengiamosios finansinės priemonės arba priemonės, pagal kurią ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, turėtojas gali sudaryti sandorį su ūkio subjektu, veikdamas ne kaip savininkas. Pavyzdžiui, priemonės turėtojas taip pat gali būti ūkio subjekto darbuotojas. Vertinant, ar priemonė turėtų būti priskirta nuosavybės priemonėms pagal 16A ar 16C straipsnį, atsižvelgiama tik į pinigų srautus ir priemonės sutartines sąlygas, susijusius su priemonės turėtoju kaip ūkio subjekto savininku.

14GTN. Pavyzdys – ribotos atsakomybės bendrija, kurioje yra ribotos atsakomybės ir tikrieji nariai. Kai kurie tikrieji nariai gali suteikti garantiją ūkio subjektui ir jiems gali būti atlyginama už tos garantijos suteikimą. Tokiose situacijose garantija ir susiję pinigų srautai yra susiję su priemonės turėtojais, kurie veikia kaip garantijos teikėjai, o ne kaip ūkio subjekto savininkai. Todėl dėl tokios garantijos ir susijusių pinigų srautų nebus laikoma, kad tikrieji nariai yra pavaldūs ribotos atsakomybės nariams, ir į tokią garantiją ir susijusius pinigų srautus nebus atsižvelgiama vertinant, ar ribotos atsakomybės narių priemonių ir tikrųjų narių priemonių sutartinės sąlygos yra tokios pat.

14HTN. Dar vienas pavyzdys – pelno arba nuostolių dalijimosi susitarimas, pagal kurį pelnas arba nuostoliai paskirstomi priemonės turėtojams pagal jų per einamuosius ir ankstesnius metus suteiktas paslaugas ar sukurtą verslą. Tokie susitarimai – tai sandoriai su priemonės turėtojais, kurie veikia ne kaip savininkai, ir į tokius susitarimus nereikėtų atsižvelgti vertinant 16A ir 16C straipsniuose išvardytas savybes. Tačiau pelno arba nuostolių dalijimosi susitarimai, pagal kuriuos pelnas arba nuostoliai paskirstomi priemonės turėtojams pagal jų priemonių, susijusių su kitomis tos grupės priemonėmis, nominalų kiekį, yra sandoriai su priemonių turėtojais, veikiančiais kaip savininkai, ir į juos turėtų būti atsižvelgiama vertinant 16A arba 16C straipsniuose išvardytas savybes.

▼M6

14ITN. Sandorio tarp priemonės turėtojo (veikiančio ne kaip savininkas) ir išleidžiančio ūkio subjekto pinigų srautai ir sutartinės sąlygos turi būti panašūs į lygiavertį sandorį, kuris gali būti sudarytas tarp ne priemonės turėtojo ir išleidžiančio ūkio subjekto.

Reikalavimas neturėti jokios kitos finansinės priemonės ar sutarties su bendrais pinigų srautais, kuria iš esmės nustatoma ar apribojama likutinė grąža priemonės turėtojui (16B ir 16D straipsniai)

14JTN. Sąlyga, leidžianti finansinę priemonę, kuri kitaip atitinka 16A arba 16C straipsnių kriterijus, priskirti nuosavybės priemonėms, yra ta, kad ūkio subjektas neturi turėti jokios kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu, ir b) poveikį, dėl kurio būtų iš esmės apribota ar nustatyta likutinė grąža. Toliau nurodytos priemonės, kai yra sudarytos įprastomis komercinėmis sąlygomis su nesusijusiomis šalimis, greičiausiai netrukdys priemonių, kurios kitaip atitinka 16A arba 16C straipsnių kriterijus, priskirti nuosavybei:

a) priemonės su bendrais pinigų srautais, iš esmės pagrįstais konkrečiu ūkio subjekto turtu,

b) priemonės su bendrais pinigų srautais, pagrįstais pajamų procentu,

c) sutartys, skirtos atlyginti atskiriems darbuotojams už ūkio subjektui suteiktas paslaugas,

d) sutartys, pagal kurias reikalaujama mokėti nereikšmingą pelno procentą už suteiktas paslaugas ar prekes.

▼B

Išvestinės finansinės priemonės

15TN. Finansinėms priemonėms priskiriamos tiek pirminės priemonės (tokios kaip gautinos sumos, mokėtinos sumos ir nuosavybės priemonės), tiek išvestinės finansinės priemonės (tokios kaip finansiniai pasirinkimo sandoriai, būsimieji sandoriai ir išankstiniai sandoriai, pasikeitimo palūkanų norma sandoriai ir pasikeitimo valiuta sandoriai). Išvestinės finansinės priemonės atitinka finansinių priemonių apibrėžimą, todėl joms yra taikomas šis standartas.

16TN. Išvestinės finansinės priemonės sukuria teises ir prievoles, kurių rezultatas yra vienos ar kelių finansinių rizikų, susijusių su atitinkama pirmine finansine priemone, perkėlimas iš vienos priemonės šalies kitai šaliai. Iš pradžių išvestinė finansinė priemonė suteikia vienai šaliai sutartinę teisę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios, arba sutartinę prievolę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios. Tačiau dėl jų paprastai ([1]) neįvyksta pirminės finansinės priemonės perdavimas sutarties sudarymo metu, ir toks perdavimas nebūtinai įvyks sutarties termino pabaigoje. Kai kurios priemonės įkūnija tiek teisę, tiek prievolę atlikti mainus. Kadangi mainų sąlygos nustatomos išvestinės finansinės priemonės pasirašymo dieną, kainoms finansinėse rinkose keičiantis, šios sąlygos gali tapti arba palankiomis, arba nepalankiomis.

([1]) Tai taikoma daugumai, tačiau ne visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, pavyzdžiui, kai kuriais palūkanų normų pasikeitimo sandoriais dėl nepalankių pagrindinės valiutos kursų pagrindine suma apsikeičiama sutarties pradžioje (ir vėl pasikeičiama sutarties pabaigoje).

▼B

17TN. Pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoris pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais (t. y. finansinėmis priemonėmis, išskyrus ūkio subjekto jo paties nuosavybės priemones), suteikia priemonės turėtojui teisę gauti potencialią būsimą ekonominę naudą, susijusią su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Ir atvirkščiai, pasirašiusioji pasirinkimo sandorį šalis prisiima prievolę iš anksto atsisakyti potencialios būsimos naudos arba prisiimti potencialius ekonominius nuostolius, susijusius su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Sutartinė turėtojo teisė ir pasirašiusiojo prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimus. Finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, gali būti bet koks finansinis turtas, įskaitant kitų ūkio subjektų akcijas ir finansines priemones, kurioms skaičiuojamos palūkanos. Pagal pasirinkimo sandorį gali būti reikalaujama, kad jį pasirašiusioji šalis išleistų skolos priemonę, o ne perduotų finansinį turtą, bet finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, taps turėtojo finansiniu turtu, jeigu pasirinkimo sandoris bus panaudotas. Pasirinkimo sandorio turėtojo teisė pasikeisti turtu esant potencialiai palankioms sąlygoms ir pasirašiusiojo prievolė pasikeisti finansiniu turtu esant potencialiai nepalankioms sąlygoms yra atskiri nuo finansinio turto, nurodyto sutartyje, kuriuo bus pasikeista, pasinaudojus pasirinkimo sandoriu. Turėtojo teisės ir pasirašiusiojo prievolės pobūdžiui neturi įtakos tikėtinumas, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota.

18TN. Kitas išvestinės finansinės priemonės pavyzdys yra išankstinio sandorio sutartis šešių mėnesių laikotarpiui, kada viena šalis (pirkėjas) pažada pateikti 1 000 000 PV grynųjų pinigų mainais į 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų, o kita šalis (pardavėjas) įsipareigoja pateikti 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų mainais į 1 000 000 PV grynųjų pinigų. Per šešis mėnesius abi šalys turi sutartinę teisę ir sutartinę prievolę pasikeisti finansinėmis priemonėmis. Jeigu valstybinių obligacijų rinkos kaina viršys 1 000 000 PV, sąlygos bus palankios pirkėjui ir nepalankios pardavėjui; o jeigu rinkos kaina nukris žemiau už 1 000 000 PV, poveikis bus priešingas. Pirkėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę, turimą pagal pirkimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pardavimo pasirinkimo sandorį; pardavėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę pagal turimą pardavimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Kaip ir pasirinkimo sandorių atveju, šios sutartinės teisės ir prievolės sudaro finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie yra atskiri ir atskirti nuo finansinių priemonių, sudarančių sutarties sudarymo pagrindą (obligacijų ir grynųjų pinigų, kuriais keičiamasi). Abi šios išankstinės sutarties šalys turi prievolę sutartu laiku vykdyti sandorį, kai, kita vertus, pasirinkimo sandorio sutartis būtų vykdoma tik tuo atveju ir tada, kai pasirinkimo sandorio turėtojas nuspręstų juo pasinaudoti.

19TN. Dauguma kitų išvestinių finansinių priemonių rūšių įkūnija teisę arba prievolę ateityje atlikti mainus, pavyzdžiui pasikeitimo palūkanų norma ir pasikeitimo valiuta sandoriai, maksimalios palūkanų normos sandoriai, minimalios palūkanų normos sandoriai, paskolų įsipareigojimai, vekselių išleidimo priemonės ir akredityvai. Pasikeitimo palūkanų norma sandorio sutartį galima pateikti kaip išankstinio sandorio

▼B

sutarties alternatyvą, kai šalys susitaria atlikti keletą būsimų mainų piniginėmis sumomis, kurių viena skaičiuojama remiantis kintama palūkanų norma, o kita – fiksuota palūkanų norma. Kita išankstinių sandorių sutarčių alternatyva yra ateities sandorių sutartys, kurios skiriasi pirmiausia tuo, kad yra standartizuotos ir jomis prekiaujama biržoje.

Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys (8–10 straipsniai)

20TN. Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys neatitinka finansinės priemonės apibrėžimo, nes vienos šalies sutartinė teisė gauti nefinansinį turtą arba paslaugas ir atitinkama kitos šalies prievolė nesukuria abiejų šalių dabartinės teisės ar prievolės gauti, perduoti arba apsikeisti finansiniu turtu. Pavyzdžiui, sutartys, kuriose numatomas atsiskaitymas tik gaunant ar perduodant nefinansinį turtą (pvz., pasirinkimo sandorį, ateities sandorį arba išankstinį sandorį dėl sidabro), nėra finansinės priemonės. Dauguma biržos prekių sutarčių priklauso tokiai sutarčių rūšiai. Kai kurios yra standartizuotos formos, jomis prekiaujama organizuotose rinkose beveik taip pat kaip ir kai kuriomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui, būsimoji sutartis dėl biržos prekių gali būti lengvai nupirkta ir parduota už grynuosius pinigus, nes ji yra įtraukta į biržos prekybos sąrašą ir gali daug kartų būti perleista iš rankų į rankas. Tačiau sutartį perkančioji ir parduodančioji šalys iš esmės perka ir parduoda biržos prekę, kuri yra šios sutarties pagrindas. Tai, kad sutartį dėl biržos prekės galima nupirkti arba parduoti už grynuosius pinigus, tokio pirkimo ir pardavimo nesudėtingumas ir tai, kad dėl atsiskaitymo grynaisiais pinigais už prievolę gauti arba perduoti biržos prekes galima derėtis, iš esmės nekeičia sutarties pobūdžio taip, kad ji taptų finansine priemone. Nepaisant to, kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynuoju pagrindu ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis, ar tos, pagal kurias nefinansiniai straipsniai gali būti lengvai konvertuojami į pinigus, taikomi šio standarto reikalavimai, tarsi tokios sutartys būtų finansinės priemonės (žr. 8 straipsnį).

21TN. Sutartis, pagal kurią perduodamas arba gaunamas fizinis turtas, nesudaro sąlygų atsirasti vienos šalies finansiniam turtui, o kitos šalies finansiniam įsipareigojimui, išskyrus atvejį, kai bet koks susijęs mokėjimas yra atidedamas vėlesniam laikui negu data, kurią perduodamas fizinis turtas. Toks atvejis yra prekių pirkimas arba pardavimas į kreditą.

22TN. Kai kurios sutartys yra susietos su biržos prekėmis, bet nenumato atsiskaitymo fiziškai gaunant arba perduodant prekę. Jose numatomas atsiskaitymas piniginiais mokėjimais, nustatomais pagal sutartyje nurodytą formulę, o ne atsiskaitymas sumokant fiksuotas sumas. Pavyzdžiui, pagrindinė obligacijos suma gali būti suskaičiuota taikant naftos rinkos kainą, esančią obligacijos galiojimo termino pabaigoje, už nustatytą apibrėžtą naftos kiekį. Pagrindinė suma indeksuojama pagal biržos prekės kainą, bet už ją atsiskaitoma tik pinigais. Tokia sutartis yra finansinė priemonė.

23TN. Finansinės priemonės apibrėžimą taip pat atitinka sutartis, kuri be finansinio turto arba įsipareigojimo, sukuria ir nefinansinį turtą arba įsipareigojimą. Tokios finansinės priemonės dažnai vienai šaliai suteikia pasirinkimo teisę pakeisti finansinį turtą į nefinansinį. Pavyzdžiui, su nafta susieta obligacija gali suteikti jos turėtojui teisę gauti

▼B

seriją fiksuotų periodiškų palūkanų mokėjimų ir fiksuotą grynųjų pinigų sumą galiojimo termino pabaigoje su pasirinkimo teise iškeisti pagrindinę sumą į apibrėžtą naftos kiekį. Tai, ar bus pageidaujama pasinaudoti šia pasirinkimo teise (pasirinkimo sandoriu), skirtingu metu kinta priklausomai nuo naftos tikrosios vertės santykio su pinigų ir naftos mainų koeficientu (mainų kaina), nurodyta obligacijoje. Obligacijų turėtojo ketinimai dėl pasirinkimo teisės panaudojimo neturi įtakos sudedamojo turto turiniui. Turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas obligaciją paverčia finansine priemone, nepaisant kitokių taip pat kuriamų turto ir įsipareigojimų rūšių.

24TN. (Panaikinta)

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (15–27 straipsniai)

Sutartimi neiforminta prievolė perduoti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą (17–20 straipsniai)

25TN. Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina su akcijomis siejamas teises, kad nustatytų, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, apima finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama. Išleidėjo pasirinkimo sandoris atpirkti akcijas už grynuosius pinigus neatitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimo kriterijų, nes išleidėjas neturi dabartinės prievolės perduoti finansinį turtą akcininkams. Tokiu atveju akcijos išperkamos tik išleidėjo nuožiūra. Tačiau prievolė gali atsirasti, jeigu akcijų išleidėjas pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu, paprastai oficialiai pranešdamas akcininkams apie savo ketinimą išpirkti akcijas.

26TN. Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas jų teises. Klasifikavimas yra pagrįstas sutarčių turinio įvertinimu ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams dividendus savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų perkėlimas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);

d) išleidėjo rezervų dydžio;

▼B

e) išleidėjo pelno ar nuostolių lūkesčių tam laikotarpiui; arba

f) išleidėjo gebėjimo ar negebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolių dydį per laikotarpį.

Ūkio subjekto atsiskaitymas savo nuosavybės priemonėmis (21–24 straipsniai)

▼M6

27TN. Toliau pateiktais pavyzdžiais iliustruojama, kaip reikia grupuoti skirtingų rūšių sutartis dėl paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių:

a) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto gaunamu ar perduodamu fiksuotu jo paties akcijų skaičiumi be jokių būsimų apmokėjimų arba pasikeičiant fiksuotu jo paties akcijų dydžiu už fiksuotą grynųjų pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Atitinkamai bet koks mokėjimas, gautas ar sumokėtas už tokią sutartį, yra pridedamas prie nuosavybės arba atimamas tiesiogiai iš jos. Vienas iš pavyzdžių yra išleistas akcijų pasirinkimo sandoris, kuris duoda kitai sutarties šaliai teisę nusipirkti fiksuotą ūkio subjekto akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą. Tačiau, jei sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pirktų (išpirktų) savo paties akcijas už pinigus ar kitokį finansinį turtą fiksuotą ar kitaip nustatomą datą, arba pareikalavus, ūkio subjektas taip pat pripažįsta finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei (išskyrus priemones, kurios turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas iš pavyzdžių būtų ūkio subjekto prievolė pagal išankstinę sutartį perpirkti fiksuotą skaičių savo paties akcijų už fiksuotą pinigų sumą.

b) Ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties akcijas už pinigus sukuria finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei, net jeigu akcijų skaičius, kurį ūkio subjektas yra įpareigotas perpirkti, nėra fiksuotas, arba jei prievolė yra sąlyginė ir priklauso nuo to, ar kita šalis pasinaudos jai priklausančia teise (išskyrus atvejus, nurodytus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas iš sąlyginės prievolės pavyzdžių yra išleistas pasirinkimo sandoris, reikalaujantis iš ūkio subjekto perpirkti jo paties akcijas už grynuosius pinigus, jeigu kita šalis pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu.

c) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu grynųjų pinigų ar kito finansinio turto suma, kuri bus gauta ar perduota, priklauso nuo paties ūkio subjekto nuosavybės vertybinių popierių rinkos kainos pokyčių (išskyrus atvejus, nurodytus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas pavyzdys yra grynaisiais pinigais padengiamas akcijų pasirinkimo sandoris.

▼B

d) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto kintamu akcijų skaičiumi, kurių vertė lygi fiksuotai sumai ar sumai, nustatytai atsižvelgiant į kintamojo pokyčius (pvz., biržos prekės kainos), yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiui, pasirašytas pasirinkimo sandoris aukso pirkimui, už kurį, jeigu

▼B

juo pasinaudojama, yra atsiskaitoma grynąja verte paties ūkio subjekto priemonėmis, šiam perduodant tiek priemonių, kiek prilygsta pasirinkimo sandorio sutarties vertei. Tokia sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu kintamasis yra paties ūkio subjekto akcijų kaina, o ne auksas. Ir panašiai sutartis, už kurią bus atsiskaitoma fiksuota paties ūkio subjekto akcijų suma, tačiau teisės, siejamos su tomis akcijomis, bus kintamos taip, kad apmokėjimo vertė bus lygi fiksuotai sumai arba sumai, paremtai kintamųjų pokyčiais, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai (25 straipsnis)

28TN. 25 straipsnyje reikalaujama, kad, jeigu neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių dalis, už kurią reikėtų atsiskaityti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitokiu būdu, kuris priemonę paverstų finansiniu įsipareigojimu), nėra aiški, atsiskaitymo atidėjinys neveikia finansinės priemonės klasifikavimo. Taigi, sutartis, reikalaujanti atsiskaitymo grynaisiais pinigais arba kintamu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi, tik įvykus labai retam, neįprastam ir labai netikėtam įvykiui, yra nuosavybės priemonė. Ir panašiai atsiskaitymas fiksuotu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi gali būti sutartimi neleidžiamas tokiomis aplinkybėmis, kurių ūkio subjektas negali kontroliuoti, tačiau jeigu tokios aplinkybės neturi tikėtinos galimybės atsirasti, klasifikavimas nuosavybės priemone yra tinkamas.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo tvarka

29TN. Konsoliduotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas informaciją apie ►**M11** nekontroliuojamas ◄ dalis, t. y. kitų šalių dalis nuosavybėje ir pajamas iš jo dukterinių įmonių, pateikia pagal 1-ąjį TAS ir 27-ąjį TAS. Klasifikuodamas finansinę priemonę (ar jos sudedamąją dalį) konsoliduotose finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas apsvarsto visas tarp grupės narių ir priemonių turėtojų sutartas sąlygas, nustatydamas ar grupė kaip visuma turi prievolę perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą pagal priemonę, arba atsiskaityti už šią prievolę tokiu būdu, dėl kurio finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip įsipareigojimas. Kai grupės dukterinė įmonė išleidžia finansinę priemonę, o patronuojanti ar kita grupės įmonė susitaria dėl papildomų sąlygų tiesiogiai su priemonės (pvz., garantijos) turėtojais, grupė gali neturėti veiksmų laisvės dėl paskirstymo ar išpirkimo. Nors dukterinė įmonė gali tinkamai klasifikuoti priemonę savo finansinėse ataskaitose neatsižvelgdama į šias papildomas sąlygas, kitų sutarčių tarp grupės narių ir priemonės turėtojų poveikis įvertinamas dėl to, kad užtikrintų, jog konsoliduotos finansinės ataskaitos atspindi grupės kaip visumos sudarytas sutartis ir sandorius. Tiek, kiek yra tokia prievolė ar atsiskaitymo atidėjinys, priemonė (ar jos sudedamoji dalis, kuri yra priklausoma nuo prievolės) konsoliduotose finansinėse ataskaitose klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

▼M6

29ATN. Kai kurių tipų priemonės, pagal kurias ūkio subjektui tenka sutartinė prievolė, priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Grupavimas pagal tuos straipsnius yra kitaip šiame standarte priemonių grupavimui taikomų principų išimtis. Ši išimtis netaikoma nekontroliuojamų dalių grupavimui konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Todėl priemonės, kurios priskiriamos

▼M6

nuosavybės priemonėmis pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose ir kurios yra nekontroliuojama dalis, grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose priskiriamos įsipareigojimams.

▼B

Sudėtinės finansinės priemonės (28–32 straipsniai)

30TN. 28 straipsnis taikomas tik neišvestinių sudėtinių finansinių priemonių išleidėjams. 28 straipsnis nenagrinėja sudėtinių finansinių priemonių, žvelgiant iš jų turėtojų perspektyvos. 39-ajame TAS nagrinėjamas įterptųjų išvestinių finansinių priemonių atskyrimas nuo sudėtinių finansinių priemonių, turinčių skolos ir nuosavybės elementų, turėtojų požiūriu.

31TN. Plačiai naudojama sudėtinė finansinė priemonė yra skolos priemonė su įterptu konvertavimo pasirinkimo sandoriu, pavyzdžiui, obligacija, konvertuojama į paprastąsias išleidėjo akcijas ir be jokių kitų įterptų išvestinių finansinių priemonių savybių. 28 straipsnyje reikalaujama, kad tokių finansinių priemonių išleidėjas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateiktų atskirai šiuo būdu:

a) išleidėjo prievolė atlikti numatytus palūkanų ir pagrindinės sumos mokėjimus yra finansinis įsipareigojimas, kuris egzistuoja tol, kol priemonė nėra konvertuota. Pirminio pripažinimo metu įsipareigojimo komponento tikroji vertė yra sutartyje numatytų visų būsimųjų pinigų srautų tikroji vertė, diskontuota tokia palūkanų norma, kuri tuo metu taikoma rinkoje palyginamoms kredito priemonėms su iš esmės tokiais pačiais pinigų srautais tokiomis pačiomis sąlygomis, bet be konvertavimo pasirinkimo sandorio;

b) nuosavybės priemonė yra įterptas pasirinkimo sandoris konvertuoti įsipareigojimą į išleidėjo nuosavybę. Pasirinkimo sandorio tikroji vertė apima jo laiko vertę ir jo vidinę vertę, jei tokia yra. Šis pasirinkimo sandoris turi vertę jau pirminio pripažinimo metu, net jeigu jis neturi piniginės vertės.

32TN. Konvertuojant konvertuojamą priemonę pasibaigus terminui, ūkio subjektas nutraukia įsipareigojimo komponento pripažinimą ir pripažįsta jį nuosavybe. Pirminis nuosavybės komponentas išlieka nuosavybe (nors jis gali būti perkeliamas iš vienos nuosavybės pokyčių ataskaitos straipsnio eilutės į kitą). Pelnas ar nuostolis, atliekant konvertavimą pasibaigus terminui, negaunamas.

33TN. Kai ūkio subjektas per išankstinį išpirkimą ar perpirkimą, dėl kurio pirminio konvertavimo privilegijos išlieka nepakitusios, panaikina konvertuojamą priemonę prieš termino pabaigą, jis paskirsto sumokėtą atlygį ir kitas sandorio išlaidas perperkant ar išperkant finansinės priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams sandorio dieną. Metodas, naudotas paskirstant sumokėtą atlygį ir sandorio išlaidas atskiriems komponentams, atitinka metodą, naudotą šio ūkio subjekto gautų įplaukų išleidžiant konvertuojamą priemonę pirminiam paskirstymui atskiriems komponentams pagal 28–32 straipsnius.

34TN. Atlikus atlygio paskirstymą, atsiradęs pelnas arba nuostolis apskaitoje registruojamas pagal susijusiam komponentui taikomus apskaitos principus šiuo būdu:

a) pelno arba nuostolio, susijusio su įsipareigojimo komponentu, suma yra pripažįstama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄; ir

b) atlygio, susijusio su nuosavybės komponentu, suma pripažįstama nuosavybe.

▼B

35TN. Ūkio subjektas gali taisyti konvertuojamos priemonės sąlygas dėl to, kad paskatintų ankstyvą konvertavimą, pavyzdžiui, pasiūlydamas patrauklesnį konvertavimo santykį arba sumokėdamas papildomą atlygį tuo atveju, jei konvertavimas būtų vykdomas anksčiau už nustatytą datą. Skirtumas, užfiksuotas sąlygų pataisymo dieną tarp pagal persvarstytas priemonės konvertavimo sąlygas turėtojo gaunamo atlygio tikrosios vertės ir tarp atlygio, kurį turėtojas būtų gavęs pagal pirmines sąlygas, tikrosios vertės, yra pripažįstamas nuostoliu ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

Supirktos akcijos (33 ir 34 straipsniai)

36TN. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra pripažįstamos finansiniu turtu, nepaisant priežasties, dėl kurios jos yra perperkamos. 33 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas, perperkantis savo paties nuosavybės priemones, atimtų šias nuosavybės priemones iš nuosavybės. Tačiau, kai ūkio subjektas savo nuosavybę laiko kitų vardu (pvz., finansų įstaiga, laikanti savo nuosavybę kliento vardu), atsiranda tarpininkavimo santykiai ir dėl to tokia turima nuosavybė neįtraukiama į ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitą ◄.

Palūkanos, dividendai, pelnas ir nuostoliai (35–41 straipsniai)

37TN. Toliau pateiktu pavyzdžiu iliustruojamas 35 straipsnio taikymas sudėtinei finansinei priemonei. Įsivaizduokite, kad nekaupiamosios privilegijuotosios akcijos yra privalomai išpirktinos pinigais per penkerius metus, tačiau dividendai yra mokėtini ūkio subjekto nuožiūra prieš išpirkimo datą. Tokia priemonė yra sudėtinė finansinė priemonė su įsipareigojimo komponentu, kuriuo laikoma išpirkimo sumos dabartinė vertė. Šio komponento diskonto išskleidimas yra pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir klasifikuojamas kaip palūkanų sąnaudos. Bet kokie sumokėti dividendai yra susiję su nuosavybės komponentu ir atitinkamai pripažįstami kaip pelno ar nuostolių paskirstymas. Panaši tvarka būtų taikoma, jeigu išpirkimas būtų neprivalomas, bet priklausytų nuo ūkio subjekto pasirinkimo, arba jeigu akcijos būtų privalomai konvertuojamos į paprastąsias akcijas, suskaičiuojamas taip, kad prilygtų fiksuotai sumai arba sumai, grindžiamai pagrindinio kintamojo (pvz., biržos prekės) pokyčiais. Tačiau, jeigu bet kokie nesumokėti dividendai yra pridedami prie išperkamosios sumos, visa priemonė yra įsipareigojimas. Tokiu atveju bet kokie dividendai klasifikuojami kaip palūkanų sąnaudos.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (42–50 straipsniai)

38TN. Kad užskaitytų finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą, ūkio subjektas privalo turėti įgyvendinamą juridinę teisę užskaityti pripažintas sumas. Ūkio subjektas gali turėti sąlyginę teisę užskaityti pripažintas sumas, tokią kaip gaunama pagal bendrą tarpusavio užskaitos susitarimą ar kai kurių formų skolos be regreso sandorius, tačiau tokia teisė yra vykdoma tik tam tikrų būsimųjų įvykių atvejais, dažniausiai kai sutarties šalys nevykdo savo įsipareigojimų. Todėl toks susitarimas neatitinka užskaitos sąlygų.

39TN. Šiame standarte nenumatoma, kaip apskaitoje registruoti sintetines priemones, kurios yra atskirų finansinių priemonių, įsigytų ir laikomų norint įgyti pranašumą prieš kitų priemonių savybes, grupės. Pavyzdžiui, kintančios normos ilgalaikė skola, sujungta su pasikeitimų palūkanų normomis sandoriu, įtraukiančiu kintamų mokėjimų gavimą ir fiksuotus mokėjimus, sukuria fiksuotos normos ilgalaikę skolą.

▼B

Kiekviena atskira finansinė priemonė, drauge sudaranti sintetinę priemonę, perteikia sutartinę teisę arba prievolę jai būdingais terminais ir sąlygomis, ir kiekviena iš jų gali būti perduota arba įvykdyta atskirai. Kiekviena finansinė priemonė yra neapsaugota nuo tam tikros rizikos, kuri gali skirtis nuo kitų finansinių priemonių patiriamos rizikos. Todėl, kai viena finansinė priemonė, priklausanti sintetinei priemonei, yra turtas, o kita – įsipareigojimas, jos nėra užskaitomos ir nepateikiamos ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ grynąja verte, jeigu netenkinta užskaitos kriterijų, nurodytų 42 straipsnyje.

ATSKLEIDIMAS

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (94 straipsnio f punktas)

40TN. (Panaikinta)

▼B

33-IASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pelnas, tenkantis vienai akcijai“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti principus, kuriais remiantis turi būti apskaičiuojamas ir pateikiamas pelnas, tenkantis vienai akcijai, kad būtų galima palyginti skirtingų ūkio subjektų rezultatus per tą patį ataskaitinį laikotarpį ar to paties ūkio subjekto skirtingų ataskaitinių laikotarpių rezultatus. Nors duomenys apie pelną, tenkantį vienai akcijai, yra riboti, nes tokiam pelnui nustatyti gali būti taikomos skirtingos apskaitos politikos priemonės, tačiau tvirtai apibrėžtas ir nuosekliai vartojamas vardiklis pagerina finansinę atskaitomybę. Šiame standarte pagrindinis dėmesys skiriamas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardikliui.

TAIKYMAS

2 Šis standartas taikomas:

a) atskiroms arba individualioms ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokio ūkio subjekto paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (nacionalinėje arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba užbiržinės prekybos rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba

ii) kai toks ūkio subjektas vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros institucijai pateikė arba tuo metu teikia savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastąsias akcijas į viešąją rinką; ir

b) grupės, turinčios patronuojančią įmonę, konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokios patronuojančios įmonės paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (nacionalinėje arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba užbiržinės prekybos rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba

ii) kai tokia patronuojanti įmonė vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros institucijai kaip visada arba tuo metu teikia savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastąsias akcijas į viešąją rinką.

3 Ūkio subjektas, nurodantis pelną, tenkantį vienai akcijai, turi apskaičiuoti ir nurodyti tokį pelną pagal šį standartą.

4 Kai ūkio subjektas teikia tiek konsoliduotas, tiek atskiras finansines ataskaitas, sudaromas pagal 27-ąjį TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“, šio standarto reikalaujami atskleidimai turi būti taikomi tik konsoliduotai informacijai. Ūkio subjektas, pasirenkantis atskleisti savo pelną, tenkantį vienai akcijai, atskirose finansinėse ataskaitose, tokią informaciją apie pelną, tenkantį vienai akcijai, turi pateikti tik ►**M5** savo bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Konsoliduotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas informacijos apie pelną, tenkantį vienai akcijai, neturi pateikti.

▼M5

4A. Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis pateikia vienai akcijai tenkantį pelną tik toje atskiroje ataskaitoje.

▼B

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Rezultato, tenkančio vienai akcijai, pokytis – pelno, tenkančio vienai akcijai, didinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, mažinimas, atsižvelgiant į prielaidą, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų – susitarimas išleisti akcijas, kai įgyvendinamos nurodytos sąlygos.

Neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos – paprastosios akcijos, išleistinos už mažą grynųjų pinigų sumą arba visiškai be jų ar kito atlygio, kai įgyvendinamos neapibrėžtame susitarime dėl akcijų nurodytos sąlygos.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimas – pelno, tenkančio vienai akcijai, mažinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, didinimas, daromas remiantis prielaida, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos yra išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai – finansinės priemonės, suteikiančios jų savininkui teisę pirkti paprastąsias akcijas.

Paprastoji akcija – nuosavybės priemonė, antraeilė visų kitų nuosavybės priemonių klasių atžvilgiu.

Potenciali paprastoji akcija – finansinė priemonė ar kita sutartis, galinti suteikti jos savininkui teisę į paprastąsias akcijas.

Pasirinkimo parduoti sandoriai – sutartys, suteikiančios jų savininkui teisę nustatytu laiku parduoti paprastąsias akcijas nustatyta kaina.

6 Paprastųjų akcijų savininkai gauna teisę į ataskaitinio laikotarpio pelną tik po to, kai ją jau yra gavę kitų rūšių akcijų savininkai, pvz., privilegijuotųjų akcijų. Ūkio subjektas gali turėti daugiau negu vieną paprastųjų akcijų klasę. Tos pačios klasės paprastosios akcijos turi vienodas teises į dividendus.

7 Potencialių paprastųjų akcijų pavyzdžiai yra:

a) finansiniai įsipareigojimai arba nuosavybės priemonės, įskaitant privilegijuotąsias akcijas, galinčios būti konvertuojamos į paprastąsias akcijas;

b) pasirinkimo sandoriai ir varantai;

c) akcijos, kurios būtų išleistos vykdant sutartimis įformintų susitarimų, pvz., verslo arba kito turto pirkimo, sąlygas.

▼B

8 Sąvokos, apibrėžtos 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas“,* šiame standarte vartojamos 32-ojo TAS 11 straipsnyje nustatytomis reikšmėmis, jeigu nenurodoma kitaip. 32-ajame TAS apibrėžiama finansinė priemonė, finansinis turtas, finansinis įsipareigojimas, nuosavybės priemonė, tikroji vertė ir pateikiamos nuorodos, kaip šiuos apibrėžimus taikyti.

VERTINIMAS

Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai

9 Ūkio subjektas turi skaičiuoti pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, kuris priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkų pelnui arba nuostoliams, ir tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius (jeigu jie pateikiami), priskirtinus šiems nuosavybės savininkams.

10 Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti skaičiuojamas dalijant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (skaitiklį), iš tuo laikotarpiu esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinio vidurkio (vardiklio).

11 Informacijos apie pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tikslas - pateikti patronuojančiosios įmonės rezultatų per ataskaitinį laikotarpį kiekvienai paprastajai akcijai priskiriamos dalies įvertinimą.

Pelnas

12 Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priskirtinos sumos, atsižvelgiant į:

a) pelną arba nuostolius dėl tęsiamos veiklos, priskirtinus patronuojančiajai įmonei; ir

b) pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiajai įmonei.

Sumos, nurodytos a ir b punktuose, turi būti koreguojamos privilegijuotųjų dividendų sumomis (po apmokestinimo), skirtumais, atsirandančiais atsiskaitant už privilegijuotąsias akcijas, ir dėl kitokio panašaus privilegijuotųjų akcijų, priskiriamų nuosavybei, poveikio.

13 Visos pajamos ir sąnaudos, priskirtinos patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (įskaitant mokesčių sąnaudas ir privilegijuotųjų akcijų dividendus, pripažįstamus įsipareigojimais), pripažįstamos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti įtraukiamos skaičiuojant laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (žr. 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas“*).

14 Privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą po apmokestinimo, kuri yra atimama iš pelno arba nuostolių, sudaro:

a) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų privilegijuotųjų akcijų nekaupiamųjų dividendų suma (po apmokestinimo); ir

b) ataskaitinio laikotarpio kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma (po apmokestinimo), neatsižvelgiant į tai, ar dividendai buvo paskelbti. Ataskaitinio laikotarpio privilegijuotųjų dividendų sumai nepriskiriama jokia šį ataskaitinį laikotarpį už ankstesnius ataskaitinius laikotarpius išmokėta ar paskelbta kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma.

▼B

15 Privilegijuotosios akcijos, kurioms numatomi nedideli pradiniai dividendai, kad ūkio subjektui būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pardavimą su nuolaida, arba vėlesniaisiais laikotarpiais didesni už rinkos dividendus, kad investuotojams būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pirkimą su perviršiu, kartais vadinamos didėjančio tarifo privilegijuotosiomis akcijomis. Bet kokia pradinė didėjančio tarifo privilegijuotųjų akcijų išleidimo nuolaida arba perviršis amortizuojama pagal faktinių palūkanų metodą, kai amortizacijos suma didinamas arba mažinamas nepaskirstytasis pelnas ir kai toks perviršis ar nuolaida, skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, laikoma privilegijuotųjų dividendų mokėjimais.

16 Privilegijuotosios akcijos gali būti atperkamos remiantis ūkio subjekto pateiktu oficialiu pasiūlymu jų savininkams. Privilegijuotųjų akcijų savininkams sumokėtas atlygis, kurio tikroji vertė viršija privilegijuotųjų akcijų balansinę vertę, atspindi privilegijuotųjų akcijų savininkams iš ūkio subjekto nepaskirstytojo pelno mokamą sumą. Ši suma atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

17 Išankstinę konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų konversiją gali paskatinti pats ūkio subjektas palankiai pakeisdamas pradines konversijos sąlygas arba mokėdamas papildomą atlygį. Paprastųjų akcijų tikrosios vertės perviršis arba kitas atlygis, didesnis už paprastųjų akcijų, išleistų pradinėmis konvertavimo sąlygomis, tikrąją vertę, yra grąžos suma, mokama privilegijuotiesiems akcininkams ir atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

18 Bet koks privilegijuotųjų akcijų balansinės vertės perviršis, viršijantis sumos, mokamos už jas atsiskaitant, tikrąją vertę, pridedamas skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

Akcijos

19 Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius turi būti per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis.

20 Naudojant per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, parodoma akcininkų kapitalo dydžio keitimosi galimybė dėl tam tikru metu esančių apyvartoje akcijų skaičiaus didėjimo arba mažėjimo per ataskaitinį laikotarpį. Per ataskaitinį laikotarpį apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis yra laikotarpio pradžioje buvusių paprastųjų akcijų skaičius, koreguotas per ataskaitinį laikotarpį atpirktų arba išleistų paprastųjų akcijų skaičiumi, šį padauginus iš svertinio laiko rodiklio. Svertinis laiko rodiklis yra ataskaitinio laikotarpio dienų, kada akcijos buvo apyvartoje, skaičiaus ir ataskaitinio laikotarpio viso dienų skaičiaus santykis. Dažniausiai galima taikyti tinkamai suapvalintą svertinį vidurkį.

21 Paprastai akcijos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį įtraukiamos nuo tos dienos, kada atlygis už jas tampa gautinas (dažniausiai tai yra jų išleidimo diena), pavyzdžiui:

a) paprastosios akcijos, išleistos mainais į grynuosius pinigus, įtraukiamos tada, kai grynieji pinigai tampa gautini;

b) paprastosios akcijos, išleidžiamos savo noru reinvestuojant paprastųjų arba privilegijuotųjų akcijų dividendus, įtraukiamos tada, kai dividendai reinvestuojami;

▼B

c) paprastosios akcijos, išleidžiamos dėl skolos priemonės konvertavimo į paprastąsias akcijas, įtraukiamos nuo tos dienos, kada nustoja kauptis palūkanos;

d) paprastosios akcijos, išleidžiamos vietoje kitų finansinių priemonių palūkanų arba pagrindinės sumos, įtraukiamos nuo tos dienos, kada nustoja kauptis palūkanos;

e) paprastosios akcijos, išleidžiamos mainais už ūkio subjekto įsipareigojimo padengimą, įtraukiamos nuo padengimo datos;

f) paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip atlygis už turto, išskyrus grynuosius pinigus, įsigijimą, įtraukiamos tą dieną, kada įsigijimas pripažįstamas; ir

g) paprastosios akcijos, išleidžiamos už paslaugų suteikimą ūkio subjektui, įtraukiamos tada, kai paslaugos suteikiamos.

Paprastųjų akcijų įtraukimo į svertinį vidurkį išdėstymas per tam tikrą laiką nustatomas pagal nuostatas ir sąlygas, susietas su šių akcijų išleidimu. Turi būti atsižvelgiama į tam tikros sutarties, susijusios su išleidimu, esmę.

▼M12

22 Paprastosios akcijos, išleistos kaip atlygio, perleidžiamo verslo jungimo metu, dalis, įtraukiamos skaičiuojant akcijų skaičiaus svertinį vidurkį nuo įsigijimo datos. Taip yra dėl to, kad įsigyjantis ūkio subjektas į savo bendrųjų pajamų ataskaitą įtraukia įsigyjamo ūkio subjekto pelną ir nuostolius nuo šios datos.

▼B

23 Paprastosios akcijos, būsiančios išleistos konvertuojant privalomai konvertuotiną priemonę, įtraukiamos į bendro pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo sutarties sudarymo dienos.

24 Neapibrėžtai išleistinos akcijos laikomos išleistomis ir į bendro pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos tik nuo tos dienos, kada įvykdomos visos būtinos sąlygos (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Akcijos, išleistinos vien dėl to, kad praėjo tam tikras laiko tarpas, nėra neapibrėžtai išleistinos akcijos, nes laiko tėkmė yra apibrėžtas faktas. Esančios apyvartoje paprastosios akcijos, kurios yra neapibrėžtai grąžintinos (t. y. galinčios būti atšauktos), nelaikomos esančiomis apyvartoje ir neįtraukiamos skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, iki tos dienos, kol šių akcijų nebus galima atšaukti.

25 (Panaikinta)

26 Per ataskaitinį laikotarpį ir visais pateikiamais laikotarpiais esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis turi būti koreguojamas dėl įvykių (išskyrus potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą), keičiančių esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičių, bet nekeičiančių atitinkamų išteklių.

27 Paprastosios akcijos gali būti išleidžiamos arba apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičius gali sumažėti, kai atitinkami ištekliai nepasikeičia. Pavyzdžiui:

a) kapitalizavimas arba papildomų akcijų išleidimas (kartais vadinamas akcijų dividendais);

b) bet kokio kito papildomų akcijų išleidimo elementas, pavyzdžiui, išleidžiamas papildomas elementas suteikiant teises dabartiniams akcininkams;

c) akcijų padalijimas; ir

d) atvirkštinis akcijų padalijimas (akcijų konsolidavimas).

▼B

28 Kapitalizavimo, papildomo akcijų išleidimo arba akcijų padalijimo atveju paprastosios akcijos išleidžiamos dabartiniams akcininkams be jokio papildomo atlygio. Dėl to esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padidėja, atitinkamiems ištekliams nesikeičiant. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius prieš tokį įvykį koreguojamas proporcingai esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus pokyčiui taip, tarsi minėtas įvykis būtų įvykęs paties anksčiausio pateikiamo ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Pavyzdžiui, išleidžiant papildomai, kada už vieną akciją išleidžiamos dvi, prieš išleidimą buvusių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padauginamas iš trijų ir taip gaunamas naujas bendras paprastųjų akcijų skaičius, o dauginant iš dviejų, gaunamas papildomų paprastųjų akcijų skaičius.

29 Dėl paprastųjų akcijų konsolidavimo esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius paprastai sumažėja, tačiau dėl to atitinkami ištekliai nesumažėja. Tačiau, kai bendrasis poveikis yra akcijų atpirkimas jų tikrąja verte, esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius sumažėja dėl atitinkamo išteklių sumažėjimo. Pavyzdžiui galima pateikti akcijų konsolidavimą kartu su ypatingųjų dividendų išmokėjimu. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis per ataskaitinį laikotarpį, kada įvyksta toks sudėtinis sandoris, yra koreguojamas dėl paprastųjų akcijų skaičiaus mažėjimo nuo tos dienos, kada pripažįstamas ypatingojo dividendo mokėjimas.

Sumažintasis pelnas, tenkantis vienai akcijai

30 Ūkio subjektas turi suskaičiuoti sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą, pelnui arba nuostoliams, priskirtiniems patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat (jei pateikiama) tęsiamos veiklos pelnui arba nuostoliams, priskirtiniems šiems nuosavybės savininkams.

31 Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas, atsižvelgdamas į visų potencialių paprastųjų akcijų rezultatą vienai akcijai mažinantį poveikį, turi koreguoti pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat esančių apyvartoje akcijų skaičiaus svertinį vidurkį.

32 Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, paskirtis susijusi su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, paskirtimi – pateikti kiekvienai paprastajai akcijai tenkančios šio ūkio subjekto rezultatų dalies įvertinimą – atsižvelgiant į visas pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, esančias apyvartoje per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to:

a) patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priklausantis pelnas ar nuostoliai padidinami dividendų, nuosavybės dalių suma po mokesčių ir per laikotarpį pripažintų palūkanų už pelną, tenkantį vienai akcijai, suma ir koreguojami atsižvelgiant į visus pajamų ir sąnaudų pokyčius, kuriuos nulems pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių akcijų konvertavimas; ir

b) esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį didina papildomų paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios apyvartoje, jeigu visos pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos būtų buvusios konvertuotos, skaičiaus svertinis vidurkis.

▼B

Pelnas

33 Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastiesiems akcininkams priklausantis laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai), kuris apskaičiuojamas 12 straipsnyje nurodytu būdu, turi būti koreguojamas, įtraukiant šias sumas atskaičius mokesčius:

a) bet kokių dividendų ar kitų straipsnių, susijusių su pelną mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis ir atimamų apskaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojamus pagal 12-ą straipsnį.;

b) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį pripažintų palūkanų, susijusių su pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis; ir

c) bet kokių kitų pajamų arba sąnaudų pokyčių, kurie atsirastų konvertavus pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas.

34 Potencialias paprastąsias akcijas konvertavus į paprastąsias akcijas 33 straipsnio a–c punktuose paminėti straipsniai nebeatsiranda. O patronuojančiosios įmonės naujųjų paprastųjų akcijų savininkai įgyja teisę į paprastosioms akcijoms tenkantį pelną arba nuostolius. Dėl to pelnas arba nuostoliai, priskirtini patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojami pagal 12 straipsnį, koreguojami pagal 33 straipsnio a–c punktų nurodymus ir atimant bet kokius susijusius mokesčius. Su potencialiomis paprastosiomis akcijomis siejamos sąnaudos apima sandorio išlaidas ir nuolaidas, apskaitomas pagal faktinių palūkanų metodą (žr. 39-ojo TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“,* persvarstyto *2003 m., 9 straipsnį.)*

35 Konvertuojant potencialiąsias paprastąsias akcijas gali atsirasti atitinkami pajamų ar sąnaudų pokyčiai. Pavyzdžiui, palūkanų sąnaudų, susijusių su potencialiomis paprastosiomis akcijomis, sumažėjimas, ir dėl to padidėjęs laikotarpio pelnas ar sumažėję nuostoliai, gali sąlygoti sąnaudų, siejamų su privalomuoju pelno padalijimo darbuotojams planu, padidėjimą. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, pelnas ar nuostoliai, priskirtini patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojami atsižvelgiant į visus tokius pajamų arba sąnaudų pokyčius.

Akcijos

36 Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius turi būti paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis, apskaičiuotas pagal 19 ir 26 straipsnius, pridėjus tų paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos konvertuojant visas pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas į paprastąsias akcijas, skaičiaus svertinį vidurkį. Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos konvertuotomis į paprastąsias akcijas ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba (jeigu vėliau) potencialių paprastųjų akcijų išleidimo dieną.

37 Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti nustatomos atskirai kiekvieną pateikiamą ataskaitinį laikotarpį. Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių paprastųjų akcijų skaičius per vienerius metus iki duotosios dienos nėra pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis, įtraukiamas į kiekvieną tarpinį skaičiavimą.

▼B

38 Potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis nustatomas to laikotarpio, kada jos yra apyvartoje, atžvilgiu. Potencialios paprastosios akcijos, kurios per ataskaitinį laikotarpį anuliuojamos arba kurių galiojimo laikui leidžiama pasibaigti, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tik tai laikotarpio daliai, kada jos buvo apyvartoje. Potencialios paprastosios akcijos, per ataskaitinį laikotarpį konvertuojamos į paprastąsias akcijas, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo laikotarpio pradžios iki konvertavimo datos. Nuo konvertavimo datos atsiradusios paprastosios akcijos įtraukiamos tiek į pagrindinį, tiek į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

39 Paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos konvertavus pelną mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, skaičius nustatomas pagal tokių potencialių paprastųjų akcijų sąlygas. Kada yra ne vienas konvertavimo pagrindas, tai skaičiuojama pagal palankiausią konvertavimo normą arba panaudojimo kainą (potencialių paprastųjų akcijų savininko požiūriu).

40 Dukterinė, bendra arba asocijuotoji įmonė gali kitoms šalims (išskyrus patronuojančią įmonę, dalininką ar investuotoją) išleisti potencialias paprastąsias akcijas, galimas konvertuoti į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančiosios įmonės, dalininko ar investuotojo (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto) paprastąsias akcijas. Jeigu tokios dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos mažina ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, jos įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą.

Pelną mažinančios potencialios paprastosios akcijos

41 Potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos pelną mažinančiomis tada ir tik tada, jeigu jų konvertavimas į paprastąsias akcijas sumažintų pelną, tenkantį vienai akcijai, ar padidintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos.

42 Ūkio subjektas naudoja tęsiamos veiklos, priskirtinos patronuojančiai įmonei, pelną arba nuostolius kaip kontrolinį skaičių dėl to, kad nustatytų, ar potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną, ar mažinančios nuostolius vienai akcijai. Tęsiamosios veiklos, priskirtinos patronuojančiajai įmonei, pelnas ar nuostolis koreguojamas pagal 12 straipsnį ir neapima straipsnių, siejamų su nutraukta veikla.

43 Potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną arba mažinančios nuostolius vienai akcijai tada, kai jų konvertavimas į paprastąsias akcijas padidintų tęsiamosios veiklos pelną, tenkantį vienai akcijai, ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai. Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai skaičiavimas neapima konvertavimo, panaudojimo arba kitokio potencialių paprastųjų akcijų išleidimo, kuris padidintų pelną ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai.

44 Nustatant, ar potencialios paprastosios akcijos mažina nuostolį ar didina pelną, tenkantį vienai akcijai, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas ar serija įvertinama atskirai, o ne kartu. Eilės tvarka, kuria yra svarstomos potencialios paprastosios akcijos, gali lemti tai, ar jos turi

▼B

pelną mažinantį poveikį. Dėl to, siekiant nustatyti maksimalų pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimą, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas arba jų serija pradedama vertinti labiausiai pelną mažinančiu ir baigiama mažiausiai mažinančiu, t. y. pelną mažinančios potencialios paprastosios akcijos su mažiausiu pelnu, tenkančiu vienai papildomai akcijai, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą anksčiau, negu įtraukiamos kitos, kurių pelnas, tenkantis vienai papildomai akcijai, yra didesnis. Pasirinkimo sandoriai ir varantai paprastai įtraukiami pirmiausiai, nes jie neveikia apskaičiavimų skaitiklio.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai

45 Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pelną mažinančių pasirinkimo sandorių ir varantų panaudojimą. Dėl šių priemonių gautinos įplaukos turi būti laikomos gautomis dėl paprastųjų akcijų išleidimo vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina Išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus ir paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios išleistos vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina, skaičiaus skirtumas turi būti laikomas paprastųjų akcijų išleidimu be jokio atlygio.

46 Pasirinkimo sandoriai ir varantai mažina pelną tada, kai dėl jų paprastosios akcijos būtų išleidžiamos mažesne už vidutinę ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Sumažinimo suma gaunama, iš paprastųjų akcijų vidutinės ataskaitinio laikotarpio rinkos kainos atėmus išleidimo kainą. Dėl to skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, potencialias paprastąsias akcijas reikia laikyti sudarytomis iš šių abiejų dalių:

a) sutarties išleisti apibrėžtą paprastųjų akcijų skaičių jų vidutine ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina. Tokios paprastosios akcijos laikomos tinkamai įkainotomis ir nei mažinančiomis nuostolius, nei didinančiomis pelną. Į jas neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai;

b) sutarties išleisti likusias paprastąsias akcijas be jokio atlygio. Tokios paprastosios akcijos nekuria įplaukų ir neturi įtakos pelnui ar nuostoliams, priskirtiniems apyvartoje esančioms paprastosioms akcijoms. Dėl to tokios akcijos yra pelną mažinančios ir, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, pridedamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus.

47 Pasirinkimo sandoriai ir varantai turi mažinantį poveikį tik tada, kai paprastųjų akcijų vidutinė ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina viršija pasirinkimo sandorių ar varantų panaudojimo kainą (t. y. jie yra „piniguose“). Anksčiau į apskaitą įtrauktas pelnas, tenkantis vienai akcijai, retrospektyviai nekoreguojamas dėl to, kad atspindėtų paprastųjų akcijų kainų pokyčius.

47A. Akcijų pasirinkimo sandorių ir kitų susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kuriems taikomas 2-asis TFAS „*Mokėjimas akcijomis*“, atžvilgiu 46 straipsnyje minima išleidimo kaina ir 47 straipsnyje minima pasinaudojimo kaina turi apimti bet kokių prekių ar paslaugų, kurios bus ūkio subjektui suteiktos ateityje pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą dėl mokėjimo akcijomis, tikrąją vertę.

48 Darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai su fiksuotomis arba kitaip nustatomomis sąlygomis, taip pat paprastosios akcijos, į kurias teisės neparduotos, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, laikomos pasirinkimo sandoriais, net jeigu neprivalomas jų apmokėjimas nėra apibrėžtas. Teisių suteikimo dieną jos laikomos esančiomis apyvartoje. Rezultatais grindžiami darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai laikomi neapibrėžtai išleistinomis akcijomis, nes jų išleidimas yra neapibrėžtas nurodytų sąlygų vykdymo ir laiko trukmės atžvilgiu.

▼B

Konvertuojamos priemonės

49 Konvertuojamų priemonių pelną mažinantį poveikį turi atspindėti sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, pagal 33 ir 36 straipsnius.

50 Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos yra didinančios pelną tada, kai tokių akcijų dividendų, deklaruojamų arba kaupiamų dabartiniu laikotarpiu, suma, tenkanti paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai. Panašiai ir konvertuojama skola didina pelną, kai tik jos palūkanos (išgrynintos nuo mokesčių ir kitų pajamų ar sąnaudų pokyčių), tenkančios paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai.

51 Konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų išpirkimas arba priverstinė konversija gali paveikti tik dalį anksčiau apyvartoje buvusių konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų. Tokiais atvejais bet koks atlygio perviršis, minimas 17 straipsnyje, yra priskiriamas toms akcijoms, kurios išperkamos arba konvertuojamos turint tikslą nustatyti, ar likusios apyvartoje privilegijuotosios akcijos yra mažinančios pelną. Išpirktos arba konvertuotos akcijos vertinamos atskirai nuo neišpirktų ar nekonvertuotų akcijų.

Neapibrėžtai išleistinos akcijos

52 Kaip ir skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos laikomos esančiomis apyvartoje ir į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos, jeigu atitinka reikiamas sąlygas (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Neapibrėžtai išleistinos akcijos įtraukiamos nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios (arba nuo neapibrėžto susitarimo dėl akcijų dienos, jei ji vėlesnė). Jeigu nėra atitinkamų sąlygų, tuomet neapibrėžtai išleistinų akcijų skaičius, įtraukiamas į sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamas akcijų, kurios būtų išleistinos, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaiga sutaptų su neapibrėžtumo laikotarpio pabaiga, skaičiumi. Jeigu, neapibrėžtumo laikotarpiui pasibaigus, reikiamos sąlygos nevykdomos, pataisymas neleidžiamas.

53 Jeigu neapibrėžtojo išleidimo sąlyga yra nustatyto pelno lygio pasiekimas arba palaikymas per laikotarpį, o šis lygis pasiekiamas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tačiau turi būti palaikomas ir po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, tada papildomos paprastosios akcijos laikomos esančiomis apyvartoje, jeigu, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, gaunamas sumažėjęs rezultatas. Tokiu atveju sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas grindžiamas paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos, jeigu pelno suma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų tapati pelno sumai neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičiumi. Kadangi pelnas būsimaisiais laikotarpiais gali keistis, skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, šios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes dar nėra įvykdytos visos privalomos sąlygos.

54 Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimoji paprastųjų akcijų rinkos kaina. Šiuo atveju, jeigu gaunamas sumažėjęs rezultatas, sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, skaičiuojamas pagal paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos, jeigu rinkos kaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų rinkos kaina neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičių. Jeigu sąlyga yra grindžiama rinkos

▼B

kainų vidurkiu per laikotarpį, ilgesnį nei ataskaitinis laikotarpis, tai naudojamas praeito laikotarpio vidurkis. Kadangi rinkos kaina būsimąjį laikotarpį gali keistis, į pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tokios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes nėra įvykdomos visos privalomos sąlygos.

55 Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimas paprastųjų akcijų pelnas ir kainos. Tokiais atvejais paprastųjų akcijų skaičius įtraukiamas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, atsižvelgiant į abi sąlygas (t. y. pelnu iki šios dienos ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos rinkos kaina). Neapibrėžtai išleistinos akcijos neįtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, jeigu neįvykdomos abi šios sąlygos.

56 Kitais atvejais neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių lemia kita sąlyga, o ne pelnas arba rinkos kaina (pavyzdžiui, tam tikro mažmeninių parduotuvių skaičiaus atidarymas). Tokiais atvejais darant prielaidą, kad dabartinės sąlygos išliks nepakitusios iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą atsižvelgiant į minėtų sąlygų būklę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

57 Neapibrėžtai išleistinos potencialios paprastosios akcijos (išskyrus tas, kurioms taikomas neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų, pvz., neapibrėžtai išleistinos konvertuojamos priemonės) įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą šiuo būdu:

a) ūkio subjektas nustato, ar potencialios paprastosios akcijos gali būti laikomos išleistinomis, remdamasis jų išleidimui nustatytomis sąlygomis pagal neapibrėžtų paprastųjų akcijų 52–56 straipsnių nuostatas; ir

b) jeigu šios potencialios paprastosios akcijos turėtų atsispindėti skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tai ūkio subjektas nustato jų poveikį sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimui, taikydamas nuostatas: dėl pasirinkimo sandorių ir varantų – 45–48 straipsnių, dėl konvertuojamų priemonių – 49–51 straipsnių, dėl sutarčių, galimų įvykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, – 58–61 straipsnių, o kitas nuostatas taikydamas tinkamu būdu.

Tačiau panaudojimas arba konvertavimas nenumatomas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu nenumatomas panašių esančių apyvartoje potencialių paprastųjų akcijų, nesančių neapibrėžtai išleistinomis, panaudojimas arba konvertavimas.

Sutartys, kurios gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais

58 Kada ūkio subjektas yra išleidęs sutartį, kurią gali pasirinkti vykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, jis turi daryti prielaidą, kad sutartis bus vykdoma paprastosiomis akcijomis, o dėl to atsirandančios potencialios paprastosios akcijos įtraukiamos į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu jų poveikis yra mažinantis.

59 Kada tokia sutartis apskaitoma kaip turtas ar įsipareigojimas arba turi nuosavybės ir įsipareigojimo požymių, tada ūkio subjektas turi koreguoti skaičiavimo skaitiklį dėl bet kokių pelno arba nuostolių pokyčių, kurie būtų atsiradę per ataskaitinį laikotarpį, jeigu visa sutartis būtų buvusi priskiriama nuosavybės priemonėms. Toks koregavimas yra panašus į koregavimus, kurie turi būti atlikti pagal 33 straipsnį.

▼B

60 Sutartims, kurios pagal savininko pasirinkimo teisę gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, turi būti panaudojamas atsiskaitymas pinigais arba akcijomis atsižvelgiant į tai, kuris poveikis yra labiau mažinantis.

61 Sutarties, kurią galima vykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, pavyzdys yra skolos priemonė, po galiojimo laikotarpio pabaigos suteikianti ūkio subjektui neribotą teisę sumokėti pagrindinę sumą grynaisiais pinigais arba savo paties paprastosiomis akcijomis. Kitas pavyzdys būtų, kai pasirašomas pasirinkimo parduoti sandoris, leidžiantis jo savininkui pasirinkti atsiskaitymą paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais.

Įsigyti pasirinkimo sandoriai

62 Tokios sutartys, kaip įsigyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir įsigyti pasirinkimo pirkti sandoriai (t. y. ūkio subjekto pasirinkimo sandoriai jo paties paprastosioms akcijoms) neįtraukiami į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes juos įtraukus, pelnas padidėtų. Pasirinkimo parduoti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo panaudojimo kaina būtų aukštesnė už rinkos kainą, o pasirinkimo pirkti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo panaudojimo kaina būtų žemesnė už rinkos kainą.

Pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai

63 Sutartys, pagal kurias reikalaujama, kad ūkio subjektas atpirktų savo paties akcijas (pvz., pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir išankstiniai pirkimo sandoriai), yra atspindimos skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tada, jeigu jų poveikis yra mažinantis. Jeigu tokios sutartys per ataskaitinį laikotarpį yra pelningos (t. y. jų panaudojimo arba atsiskaitymo kaina viršija vidutinę to laikotarpio rinkos kainą), tada potencialus pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinantis poveikis turi būti skaičiuojamas taip:

a) daroma prielaida, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje bus išleista pakankamai paprastųjų akcijų (vidutine laikotarpio rinkos kaina) dėl to, kad būtų sukurta įplaukų, reikalingų sutarčiai įgyvendinti;

b) daroma prielaida, kad įplaukos dėl išleidimo bus naudojamos sutarčiai įvykdyti (t. y. paprastosioms akcijoms atpirkti); ir

c) papildomos paprastosios akcijos (paprastųjų akcijų skaičiaus, darant prielaidą kad jos išleistos, ir paprastųjų akcijų, gaunamų įvykdžius sutartį, skaičiaus skirtumas įtraukiamas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

RETROSPEKTYVŪS KOREGAVIMAI

64 Jeigu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičius išauga dėl kapitalizavimo, papildomo išleidimo ar akcijų padalijimo, ar sumažėja dėl atvirkštinio akcijų padalijimo, tai visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas turi būti koreguojamas retrospektyviai. Jeigu tokie pasikeitimai įvyksta ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄, tačiau prieš įgaliojimą skelbti finansines ataskaitas, tai to ataskaitinio laikotarpio ir bet kurių kitų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai turi būti atliekami pagal naują akcijų skaičių. Turi būti atskleidžiamas faktas, kad pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai atspindi tokius akcijų skaičiaus pasikeitimus. Be to, visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinis ir sumažintasis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti koreguojamas dėl klaidų ar dėl apskaitos politikos pakeitimo daromo poveikio, apskaityto retrospektyviai.

▼B

65 Ūkio subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, jeigu pasikeičia prielaidos, naudotos skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, arba potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą į paprastąsias akcijas.

PATEIKIMAS

66 Ūkio subjektas savo ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ turi pateikti pelno arba nuostolių dėl tęsiamos veiklos, priskirtinų patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat pelno ar nuostolių, priskirtinų patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, per ataskaitinį laikotarpį kiekvienos paprastųjų akcijų klasės, turinčios skirtingas teises į ataskaitinio laikotarpio pelno dalį, atžvilgiu. Ūkio subjektas turi pateikti vienodai išsamiai visų ataskaitinių laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

67 Pelnas, tenkantis vienai akcijai, pateikiamas kiekvieno laikotarpio, kurio ►M5 bendrųjų pajamų ataskaita ◄ sudaroma. Jeigu pateikiamas bent vieno ataskaitinio laikotarpio sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti pateikiamas visų ataskaitinių laikotarpių pelnas, tenkantis vienai akcijai, net jeigu jis sutampa su pagrindiniu pelnu, tenkančiu vienai akcijai. Jeigu pagrindinis ir sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, yra lygūs, galima juos abu pateikti vienoje ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ eilutėje.

▼M5

67A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną, kaip reikalaujama 66 ir 67 straipsniuose, toje atskiroje ataskaitoje.

▼B

68 Ūkio subjektas, apskaitantis nutrauktą veiklą, turi nurodyti pagrindinę ir sumažintą sumas, tenkančias vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ar finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

▼M5

68A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną dėl nutraukiamos veiklos, kaip reikalaujama 68 straipsnyje, toje atskiroje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte.

▼B

69 Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, net ir tada, jeigu šios sumos yra neigiamos (t. y. nuostoliai, tenkantys vienai akcijai).

ATSKLEIDIMAS

70 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) sumas, kurios naudojamos kaip skaitikliai skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat šių sumų suderinimą su ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliais, priskirtinais patronuojančiajai įmonei. Suderinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;

▼B

b) paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, naudojamą kaip vardiklį skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat tokių vardiklių tarpusavio suderinimą. Suderinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;

c) priemones (įskaitant neapibrėžtai išleistinas akcijas), galinčias ateityje sumažinti pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tačiau neįtrauktas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą dėl to, kad per pateikiamą ataskaitinį laikotarpį jos yra didinančios pelną;

d) tų paprastųjų akcijų sandorių ar potencialių paprastųjų akcijų sandorių aprašymą (išskyrus sandorius, apskaitomus pagal 64 straipsnį), kurie įvykdomi ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ ir kurie būtų žymiai pakeitę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išleistų ir nepadengtų paprastųjų akcijų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičių, jeigu būtų įvykdyti iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

71 70 straipsnio d punkte pateikiamų sandorių pavyzdžiai yra:

a) akcijų išleidimas už grynuosius pinigus;

b) akcijų išleidimas, kai įplaukomis padengiama ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turima skola ar neapmokėtos privilegijuotosios akcijos;

c) išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų išpirkimas;

d) potencialių paprastųjų akcijų, ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ esančių apyvartoje, konvertavimas ar panaudojimas, paverčiant jas paprastosiomis akcijomis;

e) pasirinkimo sandorių, varantų ar konvertuojamųjų priemonių išleidimas; ir

f) sąlygų, dėl kurių būtų išleidžiamos neapibrėžtai išleistinos akcijos, pasiekimas.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ nekoreguojamos, nes šios operacijos neveikia kapitalo, naudoto siekiant gauti ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, sumos.

72 Finansinės priemonės ir kitos sutartys, kuriančios potencialias paprastąsias akcijas, gali apimti nuostatas ir sąlygas, veikiančias pagrindinio ir sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, vertinimą. Tokios nuostatos ir sąlygos gali nulemti, ar kurios nors potencialios paprastosios akcijos turi mažinantį poveikį, ar ne, o jeigu taip – koks yra šis poveikis išleistų ir dar neapmokėtų akcijų skaičiaus svertiniam vidurkiui, taip pat kitus dėl to daromus pelno arba nuostolių, priskirtinų paprastosios nuosavybės savininkams, koregavimus. Ūkio subjektas yra skatinamas pateikti tokių finansinių priemonių ir kitų sutarčių nuostatas ir sąlygas, nors kitu atveju to nereikalaujama (žr. 7-ąjį TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“).

▼B

73 Jeigu ūkio subjektas, be pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, pateikia vienai akcijai tenkančias sumas, naudodamas kitokį nei šiame standarte reikalaujama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ komponentą, tokios sumos turi būti skaičiuojamos naudojant paprastųjų akcijų svertinį vidurkį, nustatomą pagal šį standartą. Pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos, siejamos su tokiu komponentu, turi būti nurodomos vienodai išsamiai ir pateikiamos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas turi nurodyti pagrindą, pagal kurį nustatomas skaitiklis įskaitant tai, ar pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra pateikiamos iki apmokestinimo, ar po jo. Jeigu yra naudojamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ komponentas, kuris nepateikiamas kaip ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnio eilutė, tai turi būti pateikiamas šio naudojamo komponento ir ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateiktos straipsnio eilutės sutikrinimas.

▼M5

73A. 73 straipsnis taip pat taikomas ūkio subjektui, kuris be pagrindinio ir sumažinto vienai akcijai tenkančio pelno atskleidžia sumas, tenkančias vienai akcijai, kitaip nei reikalaujama šio standarto, kaip atskiros pajamų ataskaitos komponentą (kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje).

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

74 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M5

74A. 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pridėti 4A, 67A, 68A ir 73A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

75 Šiuo standartu pakeičiamas 33-iasis TAS „*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*“ (išleistas 1997 m.).

76 Šiuo standartu pakeičiamas NAK 24-asis aiškinimas *„Pelnas, tenkantis vienai akcijai. Finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis“*.

▼B

Priedas

TAIKYMO NUORODOS

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

PATRONUOJANČIAJAI ĮMONEI PRISKIRTINAS PELNAS ARBA NUOSTOLIAI

A1. Skaičiuojant pelną vienai akcijai konsoliduotose finansinėse ataskaitose, nuoroda į pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiai įmonei, taikoma konsoliduotos įmonės pelnui arba nuostoliams po atitinkamo ►**M11** nekontroliuojamų ◄ dalių koregavimo.

TEISIŲ IŠLEIDIMAS

A2. Paprastųjų akcijų išleidimas panaudojant ar konvertuojant potencialias paprastąsias akcijas paprastai papildomo elemento nesuteikia. Taip yra dėl to, kad potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos visa jų verte. Tai nulemia proporcingą ūkio subjekto turimų išteklių pasikeitimą. Tačiau perleidžiant teises, pardavimo kaina dažnai būna mažesnė už tikrąją akcijų vertę. Dėl to, kaip pažymima 27 straipsnio b punkte, toks akcijų perleidimas apima papildomą elementą. Jeigu akcijų perleidimas siūlomas visiems akcininkams, tada paprastųjų akcijų, naudojamų skaičiuojant visų laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, iki akcijų išleidimo, skaičius yra paprastųjų akcijų, buvusių apyvartoje prieš teisių emisiją, skaičius, padaugintas iš šio veiksnio:

$$\frac{\text{Tikroji vienos akcijos vertė prieš pat teisės panaudojimą}}{\text{Teorinė vienos akcijos tikroji vertė, jeigu teisės nebūtų panaudotos}}$$

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė (jeigu teisės nebūtų panaudotos) skaičiuojama pridedant bendrą akcijų rinkos verčių prieš pat teisių panaudojimą sumą prie įplaukų dėl teisių panaudojimo sumos ir gautą sumą padalijant iš esančių apyvartoje akcijų skaičiaus po teisių panaudojimo. Kada pačiomis teisėmis prieš jų panaudojimo datą viešai prekiaujama atskirai nuo akcijų, tada šiam skaičiavimui tikroji vertė nustatoma tokia, kokia ji yra paskutinės dienos pabaigoje, kai akcijomis prekiaujama kartu su teisėmis.

KONTROLINIS SKAIČIUS

A3. Kontrolinio skaičiaus sąvokos, aprašytos 42 ir 43 straipsniuose, taikymui iliustruoti įsivaizduokite, kad ūkio subjektas dėl tęsiamos veiklos turi 4 800 PV ([1]) pelną, priskirtiną patronuojančiajai įmonei, 7 200 PV nuostolius dėl nutrauktos veiklos, priskirtiną patronuojančiajai įmonei, 2 400 PV nuostolius, priskirtinus patronuojančiajai įmonei, 2 000 paprastųjų akcijų ir 400 potencialių paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje. Ūkio subjekto pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, yra 2,40 PV dėl tęsiamos veiklos, 3,60 PV dėl nutrauktos veiklos ir 1,20 PV dėl nuostolio. 400 potencialių paprastųjų akcijų įtraukiama į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes gaunamas 2,00 PV pelnas, tenkantis vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos turi mažinantį poveikį, padarius prielaidą, kad šios 400 potencialių paprastųjų akcijų nedaro įtakos pelnui arba nuostoliams.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

Kadangi pelnas priskirtinas patronuojančiai įmonei dėl tęstinės veiklos yra kontrolinis skaičius, ūkio subjektas į kitas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo sumas įtraukia ir 400 šių potencialių paprastųjų akcijų, net jeigu gaunamos pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra didinančios pelną, palyginti su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumomis, t. y. nuostolis, tenkantis vienai akcijai, yra mažesnis (-3,00 PV nuostolio, tenkančio vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos ir -1,00 PV tenka vienai akcijai nuostolio atžvilgiu).

VIDUTINĖ PAPRASTŲJŲ AKCIJŲ RINKOS KAINA

A4. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų, laikomų išleistomis, vidutinė rinkos vertė skaičiuojama paprastųjų akcijų vidutinės laikotarpio rinkos kainos pagrindu. Teoriškai kiekvienas rinkos sandoris, apimantis ūkio subjekto paprastąsias akcijas, galėtų būti įtraukiamas nustatant vidutinę rinkos kainą. Tuo tarpu praktikoje paprastai tinka paprastas savaitės ar mėnesio kainų vidurkis.

A5. Vidutinės rinkos kainos skaičiavimui tinka rinkos uždarymo kainos. Kada kainos smarkiai svyruoja, tinkamesnė kaina yra aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkis. Metodas, naudojamas vidutinės rinkos kainos skaičiavimui, turi būti naudojamas nuosekliai, jei dėl pasikeitusių sąlygų netampa neinformatyviu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, vidutinės rinkos kainos skaičiavimui kelerius metus naudojantis santykinai stabilias rinkos uždarymo kainas, gali pradėti skaičiuoti aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkį tada, jeigu kainos pradeda smarkiai svyruoti, ir rinkos uždarymo kainos daugiau nebeužtikrina reprezentatyvios vidutinės kainos.

PASIRINKIMO SANDORIAI, VARANTAI IR JŲ EKVIVALENTAI

A6. Pasirinkimo sandoriai ar varantai konvertuojamoms priemonėms pirkti yra laikomi panaudotais konvertuojamai priemonei pirkti tada, kai vidutinės konvertuojamos priemonės ir paprastųjų akcijų, gaunamų po konvertavimo, kainos viršija pasirinkimo sandorių ar varantų panaudojimo kainas. Tačiau panaudojimas laikomas įvykdomu tik tada, jeigu įvykdomu laikomas ir išleistų panašių esančių apyvartoje konvertuojamų priemonių konvertavimas.

A7. Pasirinkimo sandoriai ar varantai gali leisti ūkio subjekto (ar jo patronuojančiosios ar dukterinės įmonės) skolos ar kitų priemonių oficialų pasiūlymą arba reikalauti tokio pasiūlymo už visą panaudojimo kainą ar jos dalį. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, šie pasirinkimo sandoriai ar varantai turi pelną mažinantį poveikį, jeigu: a) susijusių paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina viršija minėtų priemonių panaudojimo kainą arba b) siūlomosios priemonės pardavimo kaina yra mažesnė už tą, kuria priemonė gali būti siūloma

▼B

pagal pasirinkimo sandorio ar varantų susitarimą, o dėl to atsirandanti nuolaida sukuria faktinę panaudojimo kainą, žemesnę už paprastųjų akcijų, gaunamų dėl panaudojimo, rinkos kainą. Skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudotais, o skolos ar kitos priemonės laikomos oficialiai siūlomomis. Jeigu siūlymas už grynuosius pinigus yra palankesnis pasirinkimo sandorio ar varanto savininkui, o sutartis leidžia siūlymą už grynuosius pinigus, tada siūlymas pinigais laikomas įvykusiu. Bet kokių mokamų skolų, laikomų oficialiai siūlomomis, palūkanos (po apmokestinimo) yra pridedamos, siekiant pakoreguoti skaitiklį.

A8. Taip pat traktuojamos ir privilegijuotosios akcijos, turinčios panašių nuostatų, arba kitos priemonės, turinčios konvertavimo pasirinkimo sandorių, leidžiančių investuotojui mokėti grynaisiais pinigais naudojant palankesnę konvertavimo normą.

A9. Tam tikrų pasirinkimo sandorių arba varantų pagrindinės sąlygos gali reikalauti, kad įplaukos, gaunamos iš šių priemonių panaudojimo, būtų taikomos išpirkti ūkio subjekto (ar jo patronuojančiosios ar dukterinės įmonės) skoloms ar kitoms priemonėms. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudojamais, o įplaukos – skiriamomis skolai išpirkti vidutine šios skolos rinkos kaina, o ne paprastosioms akcijoms pirkti. Tačiau įplaukų, gaunamų dėl menamo panaudojimo, perviršis, viršijantis sumą, skirtą menamam skolos išpirkimui, yra panaudojamas (t. y. laikant jį skirtu paprastosioms akcijoms atpirkti) skaičiuoti sumažintam pelnui, tenkančiam vienai akcijai. Bet kokios paskolos, laikomos įsigyta, palūkanos (po apmokestinimo) pridedamos prie skaitiklio jį koreguojant.

PASIRAŠYTI PASIRINKIMO PARDUOTI SANDORIAI

A10. 63 straipsnio taikymui iliustruoti įsivaizduokime, kad ūkio subjektas turi 120 išleistų į apyvartą pasirašytų pasirinkimo parduoti sandorių, skirtų paprastosioms akcijoms, kurių panaudojimo kaina lygi 35 PV. Jo paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina yra 28 PV. Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas laiko, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje jis išleido 150 akcijų po 28 PV už vienetą, kad atsiskaitytų už savo 4 200 PV sumos pardavimo prievolę. Skirtumas tarp 150 išleistų paprastųjų akcijų ir 120 paprastųjų akcijų, gautų vykdant pasirinkimo parduoti sandorį (30 papildomų paprastųjų akcijų), pridedamas prie skaitiklio skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

DUKTERINIŲ ĮMONIŲ, BENDRŲ ĮMONIŲ ARBA ASOCIJUOTŲJŲ ĮMONIŲ PRIEMONĖS

A11. Dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos, konvertuojamos į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas ar į patronuojančiosios įmonės, dalininko ar investuotojo (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto) paprastąsias akcijas, į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos šitaip:

a) dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės išleistos priemonės, suteikiančios jų savininkams gebėjimą gauti dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, įtraukiamos į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą. Toks pelnas, tenkantis vienai akcijai, vėliau įtraukiamas į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamą ataskaitas teikiančio ūkio subjekto turimomis dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės priemonėmis;

▼B

b) dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės priemonės, konvertuojamos į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto paprastąsias akcijas, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, apsvarstomos kartu su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis. Taip pat ir pasirinkimo sandoriai ar varantai, dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės išleisti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto paprastosioms akcijoms pirkti, skaičiuojant konsoliduotą sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtraukiami kartu su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis.

A12. Siekiant nustatyti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išleistų priemonių, konvertuojamų į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas, poveikį pelnui, tenkančiam vienai akcijai, šios priemonės laikomos konvertuotomis, o skaitiklis (pelnas ar nuostolis, priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams) koreguojamas taip, kaip būtina pagal 33 straipsnį. Be to, skaitiklis koreguojamas bet kokių ataskaitas teikiančio ūkio subjekto užfiksuotų pelno ar nuostolio pokyčių (pvz., dividendų pajamų ar pajamų pagal nuosavybės metodą), priskirtinų dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje, skaičiaus padidėjimui dėl konvertavimo. Sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardiklis nėra veikiamas, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius dėl konvertavimo nepasikeistų.

PRISIDEDANČIOS NUOSAVYBĖS PRIEMONĖS IR DVIKLASĖS PAPRASTOSIOS AKCIJOS

A13. Kai kurių ūkio subjektų nuosavybė apima:

a) priemones, kurioms skiriami dividendai drauge su paprastosiomis akcijomis pagal iš anksto nustatytą formulę (pavyzdžiui, dvi už vieną), kartais ribojant tokio skyrimo lygį (pavyzdžiui, ne didesnę sumą, vienai akcijai, negu nustatyta);

b) paprastųjų akcijų klasę, kurios dividendų norma skiriasi nuo kitos paprastųjų akcijų klasės, bet pirmenybės teisių kitos klasės atžvilgiu ji neturi.

A14. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, konvertuotomis laikomos A13 straipsnyje aprašytos priemonės, kurios konvertuojamos į paprastąsias akcijas, jeigu gautas poveikis yra mažinantis. Priemonių, nekonvertuojamų į paprastųjų akcijų klasę, atžvilgiu ataskaitinio laikotarpio pelnas ar nuostolis paskirstomas skirtingoms akcijų ir dalyvaujančių nuosavybės priemonių klasėms pagal jų dividendų gavimo teises arba kitas teises į nepaskirstytojo pelno dalį. Skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai:

a) pelnas ar nuostolis, priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojamas (pelnas mažinamas, nuostolis didinamas) per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų kiekvienai akcijų klasei dividendų suma, taip pat sutartine dividendų (ar dalyvaujančių obligacijų palūkanų) suma, kuri turi būti sumokama per laikotarpį (pavyzdžiui, nesumokėtų kaupiamųjų dividendų);

▼B

b) likęs pelnas ar nuostolis paskirstomas paprastosioms akcijoms ir dalyvaujančioms nuosavybės priemonėms taip, kad kiekvienai priemonei tektų savo pelno dalis – tarsi visas laikotarpio pelnas ar nuostolis būtų buvęs paskirstytas. Bendras pelnas ar nuostolis, paskirstomas kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, nustatomas sudedant dividendams ir dalyvavimo elementams paskirstytas sumas;

c) visa pelno ar nuostolio suma, paskirstyta kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, dalijama iš esančių apyvartoje priemonių, kurioms pelnas yra paskirstomas, skaičiaus, kad būtų galima nustatyti priemonės pelną, tenkantį vienai akcijai.

Skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai, visos išleistomis laikomos potencialios paprastosios akcijos prijungiamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų.

IŠ DALIES APMOKĖTOS AKCIJOS

A15. Kada paprastosios akcijos yra išleistos, bet nevisai apmokėtos, skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, jos vertinamos kaip paprastųjų akcijų dalys tiek, kiek joms buvo suteikta teisė į laikotarpio dividendus, per ataskaitinį laikotarpį skiriamus visiškai apmokėtoms akcijoms.

A16. Jeigu iš dalies apmokėtos akcijos neturi teisės į dividendus už ataskaitinį laikotarpį, tada, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, su jomis turi būti elgiamasi, kaip su varantų ar pasirinkimo sandorių ekvivalentais. Laikoma, kad nesumokėtas likutis rodo tęsiamą veiksmą paprastųjų akcijų pirkimui. Į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtrauktų akcijų skaičius yra pasirašytų akcijų skaičiaus ir laikomų nenupirktomis akcijų skaičiaus skirtumas.

▼B

34-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Tarpinė finansinė atskaitomybė“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti minimalų tarpinės finansinės ataskaitos turinį, nurodyti pripažinimo ir vertinimo principus, taikomus pilnose ar sutrumpintose tarpinio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose. Laiku pateikiama ir patikima tarpinė finansinė atskaitomybė padeda investuotojams, kreditoriams ir kitiems vartotojams geriau suprasti ūkio subjekto galimybes uždirbti pajamas ir kurti pinigų srautus, jo finansinę būklę ir likvidumą.

TAIKYMAS

1 Šis standartas nenurodo, kurie ūkio subjektai, kaip dažnai ar per kiek laiko nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos turėtų pateikti tarpines finansines ataskaitas. Tačiau šalių vyriausybės, vertybinių popierių rinkos priežiūros institucijos, biržos ir apskaitos organizacijos dažnai reikalauja, kad tie ūkio subjektai, kurių skolos ar nuosavybės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, skelbtų tarpines finansines ataskaitas. Šis standartas taikomas, jeigu reikalaujama arba pats ūkio subjektas nusprendžia skelbti tarpinę finansinę ataskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Tarptautinių apskaitos standartų komitetas (*) skatina ūkio subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, pateikti tarpines finansines ataskaitas, atitinkančias šiame standarte nurodytus pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo principus. Paprastai ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, yra skatinami:

a) pateikti bent jau finansinių metų pirmosios pusės tarpines finansines ataskaitas; ir

b) sudaryti sąlygas susipažinti su jų tarpinėmis finansinėmis ataskaitomis ne vėliau kaip po 60 dienų nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

2 Kiekviena finansinė ataskaita, metinė ar tarpinė, yra atskirai įvertinama dėl atitikimo tarptautiniams finansinės atskaitomybės standartams. Faktas, kad tam tikrais finansiniais metais ūkio subjektas galėjo nepateikti tarpinių finansinių ataskaitų ar pateikė tarpines finansines ataskaitas, kurios neatitinka šio standarto, netrukdo ūkio subjektui teikti metines finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, jei kitais atžvilgiais jos juos atitinka.

3 Jeigu ūkio subjekto tarpinė finansinė ataskaita yra laikoma atitinkančia tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, ji turi atitikti visus šio standarto reikalavimus. 19 straipsnis reikalauja atskleisti šį faktą.

APIBRĖŽIMAI

4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

(*) Tarptautinių apskaitos standartų komitetas buvo pakeistas Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, kuri veiklą pradėjo 2001 m.

▼B

Tarpinis ataskaitinis laikotarpis – trumpesnis nei visi finansiniai metai ataskaitinis laikotarpis.

▼M5

Tarpinės finansinės ataskaitos – finansinės ataskaitos, kurias sudaro visas finansinių ataskaitų rinkinys (kaip nurodyta 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) *Finansinių ataskaitų pateikimas*) arba tarpinio ataskaitinio laikotarpio sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinys (kaip aprašyta šiame standarte).

▼B

TARPINĖS FINANSINĖS ATASKAITOS TURINYS

▼M5

5 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) nurodoma, kas sudaro visą finansinių ataskaitų rinkinį, įskaitant šiuos komponentus:

a) laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaitą;

b) laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaitą;

c) laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą;

d) laikotarpio pinigų srautų ataskaitą;

e) aiškinamąjį raštą, kurį sudaro svarbių apskaitos politikos priemonių santrauka ir kita aiškinamoji informacija; ir

f) finansinės būklės ataskaitą ankstyviausio lyginamojo laikotarpio pradžioje, kai ūkio subjektas taiko apskaitos politiką retrospektyviai arba atlieka retrospektyvų savo finansinių ataskaitų straipsnių taisymą, arba kai jis pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius.

▼B

6 Siekiant ataskaitas pateikti laiku, nepatiriant pernelyg didelių išlaidų ir norint išvengti anksčiau pateiktos informacijos kartojimo, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama arba leidžiama pasirinkti tarpiniais laikotarpiais pateikti mažiau informacijos negu metinėse finansinėse ataskaitose. Šis standartas nustato minimalų tarpinės finansinės ataskaitos turinį, įskaitant sutrumpintas finansines ataskaitas ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas. Tarpinė finansinė ataskaita skirta tam, kad būtų pateiktas visas atnaujintas paskutinių metinių finansinių ataskaitų rinkinys. Taigi joje aprašoma nauja veikla, įvykiai, aplinkybės ir nedubliuojama ankstesnėje ataskaitoje pateikta informacija.

7 Niekas šiame standarte ūkio subjektui nedraudžia ir netrukdo teikiamoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje skelbti viso finansinių ataskaitų rinkinio (kaip nurodyta 1-ajame TAS) vietoj sutrumpintų finansinių ataskaitų ir pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų. Šis standartas taip pat nedraudžia ir netrukdo įmonei į sutrumpintas tarpines finansines ataskaitas įtraukti daugiau kaip minimalų kiekį straipsnių ar pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų, nurodytų šiame standarte. Šio standarto pripažinimo ir vertinimo nuorodos taip pat taikomos visoms tarpinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, kuriose turėtų būti pateikti visi šio standarto reikalaujami atskleidimai (ypač 16 straipsnio reikalaujamos pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos), taip pat ir tie, kurių reikalauja kiti standartai.

▼B

Tarpinės finansinės ataskaitos sudedamosios dalys

8 Tarpinę finansinę ataskaitą sudaro mažiausiai šios sudedamosios dalys:

▼M5

a) sutrumpinta finansinės būklės ataskaita;

b) sutrumpinta bendrųjų pajamų ataskaita, pateikiama:

i) kaip viena sutrumpinta ataskaita; arba

ii) kaip atskira sutrumpinta pajamų ataskaita ir sutrumpinta bendrųjų pajamų ataskaita;

c) sutrumpinta nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

d) sutrumpinta pinigų srautų ataskaita; ir

e) pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos.

8A. Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis pateikia tarpinę sutrumpintą informaciją iš tos atskiros ataskaitos.

▼B

Tarpinių finansinių ataskaitų forma ir turinys

9 Jeigu ūkio subjektas, sudarantis tarpinę finansinę ataskaitą, pateikia visą finansinių ataskaitų rinkinį, šių ataskaitų forma ir turinys atitinka 1-ajame TAS visam finansinių ataskaitų rinkiniui keliamus reikalavimus.

10 Jeigu ūkio subjektas, sudarantis tarpinę finansinę ataskaitą, pateikia sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, šios sutrumpintos ataskaitos apima mažiausiai kiekvieną straipsnį ir tarpines sumas, kurios buvo įtrauktos į paskutines jo metines finansines ataskaitas, ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas, kaip to reikalauja šis standartas. Papildomi straipsniai ar pastabos įtraukiami, jeigu juos praleidus tarpinės finansinės ataskaitos taptų klaidinančios.

▼M8

11 Ataskaitoje, kurioje pateikiami tarpinio laikotarpio pelno arba nuostolių komponentai, ūkio subjektas pateikia to laikotarpio pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną, kai ūkio subjektui taikomas 33-asis TAS „*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*“ ([1]).

▼M5

11A. Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną toje atskiroje ataskaitoje.

([1]) Šis straipsnis pataisytas 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“, siekiant paaiškinti 34-ojo TAS taikymo sritį.

▼B

►M5 12 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pateikiami nurodymai dėl finansinių ataskaitų struktūros. ◄ 1-ojo TAS taikymo nuorodos pateikia būdus, kaip gali būti pateikiama ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄, ►M5 bendrųjų pajamų ataskaita ◄ ir nuosavybės pokyčių ataskaita.

▼M5

_____

▼B

14 Konsoliduota tarpinė finansinė ataskaita sudaroma, jeigu ūkio subjekto paskutinės metinės finansinės ataskaitos buvo konsoliduotos. Patronuojančiosios įmonės atskiros finansinės ataskaitos nederinamos arba nėra lyginamos su konsoliduotomis ataskaitomis paskutinėje metinėje finansinėje ataskaitoje. Jeigu ūkio subjekto metinė finansinė ataskaita apima patronuojančiosios įmonės atskiras finansines ataskaitas kartu su konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis, šis standartas nei reikalauja, nei draudžia įtraukti patronuojančiosios įmonės atskiras ataskaitas į ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą.

Pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos

15 Ūkio subjekto tarpinės finansinės ataskaitos vartotojams greičiausiai bus prieinama ir paskutinė to ūkio subjekto metinė finansinė ataskaita. Todėl nebūtina tarpinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte pateikti palyginti nesvarbios informacijos, kuri jau buvo nurodyta paskutinės metinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte, papildymus. Tarpinio laikotarpio datą naudingiau paaiškinti įvykius ir sandorius, įvykusius po paskutinės metinės ataskaitos datos, kurie yra svarbūs, norint suprasti ūkio subjekto finansinės būklės ir rezultatų pokyčius.

16 Mažiausia, ką ūkio subjektas įtraukia į savo tarpinių finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą, yra toliau nurodoma informacija (jeigu ji reikšminga ir neatskleista kitur tarpinėje finansinėje ataskaitoje). Paprastai pateikiama informacija apima einamuosius finansinius metus. Tačiau ūkio subjektas atskleidžia visus įvykius ir sandorius, kurie yra svarbūs, norint suprasti tarpinį ataskaitinį laikotarpį:

a) pareiškimą, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms taikoma ta pati apskaitos politika ir tie patys skaičiavimo metodai kaip ir paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose arba, jeigu ši politika arba metodai pasikeitė, pokyčio pobūdžio ir poveikio aprašymą;

b) aiškinimus apie tarpinio laikotarpio operacijų pasikartojimą sezonais ar ciklais;

c) neįprasto pobūdžio, dydžio ar veikimo apimties operacijų, veikiančių turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, grynąsias pajamas ar pinigų srautus, pobūdį ir sumą;

d) ankstesniais ataskaitinių finansinių metų tarpiniais laikotarpiais pateiktų sumų skaičiavimo pasikeitimų pobūdį ir sumą ar ankstesniais finansiniais metais pateiktų sumų skaičiavimo pokyčius, jei jie daro reikšmingą poveikį tarpiniam ataskaitiniam laikotarpiui;

e) skolos ir nuosavybės vertybinių popierių išleidimą, atpirkimą ir apmokėjimą;

▼B

f) dividendus (sukauptuosius ar tenkančius vienai akcijai), atskirai sumokėtus už paprastąsias ir kitokias akcijas;

g) segmentų informaciją (segmentų informaciją pateikti įmonės tarpinėse finansinėse ataskaitose reikia tik tada, jeigu 8-ajame TFAS *„Veiklos segmentai“* reikalaujama, kad įmonė segmentų informaciją pateiktų metinėse finansinėse ataskaitose):

i) pajamas iš išorės klientų, jeigu jos yra įtrauktos į pelno ar nuostolio sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitais būdais yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimantis asmuo;

ii) segmento vidaus pajamas, jeigu jos yra įtrauktos į segmento pelno ar nuostolio sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitais būdais yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimantis asmuo;

iii) segmento pelno ar nuostolio sumą;

iv) visą turtą, kurio vertė, nurodyta paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose, labai pasikeitė;

v) skirstymo į segmentus pagrindo arba segmentų pelno ar nuostolio sumų vertinimo pagrindo skirtumų apibūdinimą lyginant su praėjusių metų finansinėmis ataskaitomis;

vi) apskaitytino segmento galutinių pelno ir nuostolio sumų suderinimą su įmonės pelnu ar nuostoliu prieš įtraukiant mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ar nutraukiant veiklą. Tačiau, jeigu įmonė apskaitytiniems segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), visas segmento pelno ar nuostolio sumas ji gali derinti su pelno ar nuostolio sumomis po minėtų straipsnių įtraukimo. Derinant sumas, kurios yra svarbios, apie jas informaciją reikia nurodyti atskirai ir apibūdinti;

h) po tarpinio laikotarpio pabaigos įvykusius reikšmingus įvykius, kurie nebuvo parodyti tarpinio laikotarpio finansinėse ataskaitose;

▼M12

i) ūkio subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių, ilgalaikių investicijų kontrolės įgijimą arba praradimą, restruktūrizavimą ir nutrauktą veiklą. Verslo jungimų atveju ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 3-jame TFAS *Verslo jungimai*; ir

▼B

j) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar neapibrėžtojo turto pokyčius nuo ►M5 paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

17 Informacijos atskleidimų, kurių reikalaujama pagal 16 straipsnį, pavyzdžiai pateikiami toliau. Atskiri ►M5 TFAS ◄ pateikia nurodymus dėl daugelio šių straipsnių atskleidimo:

a) atsargų nurašymą iki grynosios galimo realizavimo vertės ir tokio nurašymo panaikinimą;

▼B

b) nuostolio dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, nematerialiojo turto ar kito turto vertės sumažėjimo pripažinimą ir tokių nuostolių panaikinimą;

c) bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms atkūrimą;

d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimą ir perdavimą;

e) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pirkimo įsipareigojimus;

f) teisminių ginčų sprendimus;

g) ankstesnių laikotarpių klaidų taisymus;

h) (panaikintas);

i) bet kokį paskolos mokėjimo nevykdymą ar paskolos sutarties pažeidimą, kuris nebuvo ištaisytas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ar iki jos; ir

j) susijusių šalių sandorius.

18 Kituose standartuose nurodoma, kokia konkreti informacija turi būti pateikiama finansinėse ataskaitose. Šiame kontekste finansinės ataskaitos – tai finansinių ataskaitų, paprastai įtraukiamų į metinę finansinę ataskaitą, o kartais ir į kitas ataskaitas, visi rinkiniai. Pateikti informaciją, kurios reikalaujama kituose standartuose, išskyrus šio standarto 16 straipsnio i punkte nustatytus reikalavimus, yra nebūtina, jeigu ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą sudaro tik sutrumpintos finansinės ataskaitos ir pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos, o ne visas finansinių ataskaitų rinkinys.

Atitikties TFAS atskleidimas

19 Jeigu ūkio subjekto tarpinė finansinė ataskaita atitinka šį standartą, šis faktas atskleidžiamas. Tarpinė finansinė ataskaita nėra apibūdinama kaip atitinkanti standartus, jeigu ji neatitinka visų tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimų.

Laikotarpiai, kurių tarpines finansines ataskaitas reikalaujama pateikti

20 Tarpinės ataskaitos apima tokių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas (sutrumpintas ar pilnas):

a) tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄ ir lyginamoji tik ką pasibaigusių finansinių metų pabaigos ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄;

▼M5

b) tarpinio ataskaitinio laikotarpio ir bendrai nuo ataskaitinių finansinių metų pradžios iki tam tikros datos bendrųjų pajamų ataskaitos su palyginamosiomis praėjusių finansinių metų (ataskaitinių ir bendrai nuo ataskaitinių finansinių metų pradžios iki tam tikros datos) tarpinių laikotarpių bendrųjų pajamų ataskaitomis. Kaip leidžiama pagal 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.), tarpinėje ataskaitoje galima pateikti tik vieną kiekvieno laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaitą arba ataskaitą, kurioje nurodomi pelno arba nuostolių komponentai (atskirą pajamų ataskaitą), ir antrą ataskaitą, kuri prasideda pelnu arba nuostoliais, ir joje nurodomi kitų bendrųjų pajamų dalies komponentai (bendrųjų pajamų ataskaitą);

▼B

c) ataskaita, parodanti nuosavo kapitalo pokyčius, sudaryta nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pabaigos, kartu su lyginamąja paskutinių pasibaigusių finansinių metų lyginamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio (dabartinio ir prasidėjusio prieš 12 mėn.) ataskaita; ir

▼B

d) sudaryta nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pabaigos srautų ataskaita kartu su lyginamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio (dabartinio ir prasidėjusio prieš 12 mėn.) ataskaita.

21 Ūkio subjektui, kurio veikla vykdoma sezonais, gali būti naudinga dvylikos mėnesių, ►**M5** iki tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, finansinė informacija ir lyginamoji ankstesnių dvylikos mėnesių informacija. Atitinkamai skatinama, kad ūkio subjektai, kurių veikla yra sezoninė, apsvarstytų, ar reikia pateikti tokią informaciją papildomai prie ankstesnio straipsnio reikalaujamos informacijos.

22 A priedas paaiškina laikotarpius, kuriuos privalo pateikti ūkio subjektai, pateikiantys finansines ataskaitas pusmečiais ir ketvirčiais.

Reikšmingumas

23 Sprendžiant, kaip pripažinti, vertinti, klasifikuoti ar parodyti turtą tarpinėse finansinėse ataskaitose, jo reikšmingumas įvertinamas pagal tarpinio laikotarpio finansinius duomenis. Vertinant reikšmingumą, pripažįstama, kad tarpiniai vertinimai gali būti išsamesni negu metinių finansinių duomenų įvertinimas.

24 1-asis TAS ir 8-asis TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų politika ir klaidos“* nurodo, kad straipsnis yra reikšmingas, jei jo nepateikimas ar klaidingas pateikimas gali turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. 1-asis TAS reikalauja atskirai nurodyti reikšmingus straipsnius, įskaitant, pavyzdžiui, nutraukiamą veiklą, o 8-asis TAS reikalauja atskleisti apskaitinių įvertinimų keitimus, klaidas ir apskaitos politikos pakeitimus. Šie du standartai nepateikia kiekybinės reikšmingumo nuorodos.

25 Nors, įvertinant reikšmingumą, visada privalu vadovautis profesine patirtimi, šiame standarte sprendimas dėl pripažinimo ir pateikimo grindžiamas tarpinio laikotarpio duomenimis, remiantis aiškiais tarpiniais skaičiavimais. Dėl to, pavyzdžiui, neįprasti straipsniai, apskaitos politikos arba įvertinimų keitimai ir klaidos pripažįstamos ir pateikiamos remiantis jų tarpinio laikotarpio duomenų reikšmingumu dėl to, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, galinčių kilti dėl nepateikimo. Svarbiausias tikslas yra užtikrinti, kad tarpinė finansinė ataskaita apimtų visą informaciją, svarbią šio ūkio subjekto tarpinio laikotarpio finansinei būklei ir finansiniams rezultatams suprasti.

ATSKLEIDIMAS METINĖSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

26 Jeigu tarpinio laikotarpio ataskaitose pateiktos sumos reikšmingai pasikeičia per paskutinį finansinių metų tarpinį laikotarpį, o atskira to tarpinio laikotarpio finansinė ataskaita nepateikiama, skaičiavimo pakeitimo pobūdis ir suma turi būti nurodomi tų finansinių metų metinių finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

▼B

27 8-ajame TAS reikalaujama pateikti įvertinimo keitimo, turinčio reikšmingą poveikį dabartiniam laikotarpiui arba tikėtiną reikšmingą poveikį vėlesniems laikotarpiams, pobūdį ir (jei tai įmanoma) sumas. Šio standarto 16 straipsnio d punkte reikalaujama pateikti tarpinėje finansinėje ataskaitoje panašią informaciją. Pavyzdžiui, tarpinio finansinio laikotarpio įvertinimo keitimas, susijęs su atsargų nukainojimu, restruktūrizavimu ar vertės sumažėjimo nuostoliais, pateiktais tų pačių finansinių metų ankstesnio tarpinio laikotarpio ataskaitose. Prieš tai esančiame straipsnyje reikalaujamas pateikimas yra suderintas su 8-ojo TAS reikalavimu, turėtų būti siauresnio pobūdžio ir susijęs tik su įvertinimo keitimu. Iš ūkio subjekto nereikalaujama, kad jis į savo metines finansines ataskaitas įtrauktų papildomą tarpinių laikotarpių finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Tokia pati kaip metinė apskaitos politika

28 Ūkio subjektas tarpinėms finansinėms ataskaitoms taiko tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėms finansinėms ataskaitoms, nebent po paskutinių metinių ►M5 finansinių ataskaitų laikotarpio pabaigos ◄ buvo padaryta apskaitos politikos pakeitimų, kurie bus parodyti kitose metinėse finansinėse ataskaitose. Tačiau ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) nedaro įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Šio tikslo siekiant, tarpinėse ataskaitose pateikiami reikalingi vertinimai atliekami einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu.

29 Reikalavimas, kad tarpinėse finansinėse ataskaitose ūkio subjektas taikytų tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose, galėtų atrodyti teigiantis, kad tarpinio laikotarpio vertinimai turėtų būti atliekami taip, tarsi kiekvienas tarpinių ataskaitų pateikimo laikotarpis būtų atskiras, nepriklausomas laikotarpis, už kurį pateikiamos ataskaitos. Tačiau nurodydamas, kad ūkio subjekto ataskaitų pateikimo dažnumas neturi paveikti metinių finansinių rezultatų vertinimo, 28 straipsnis pripažįsta, kad tarpinis laikotarpis yra ilgesnio laikotarpio finansinių metų dalis. Vertinimas einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu gali apimti dabartinių finansinių metų ankstesniais tarpiniais laikotarpiais ataskaitose pateiktų sumų skaičiavimo pakeitimus. Bet tarpinių laikotarpių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo principai yra tokie patys kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose.

30 Iliustruojame:

a) tarpinio ataskaitinio laikotarpio atsargų nurašymo, restruktūrizavimo ar vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo principai yra tokie patys, kokių ūkio subjektas laikytųsi, pateikdamas tik metines finansines ataskaitas. Tačiau, jeigu tokie straipsniai pripažįstami ir vertinami vieną tarpinį laikotarpį, o skaičiavimas keičiasi kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, pirmasis skaičiavimas kitą tarpinį laikotarpį yra keičiamas padidinant nuostolio sumą ar panaikinant anksčiau pripažintą sumą;

b) išlaidos, kurios tarpinio laikotarpio pabaigoje neatitinka turto apibrėžimo, nėra išskiriamos ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, kol bus sulaukta naujos informacijos ir jos atitiks turto apibrėžimą ar norint tolygiai paskirstyti pajamas finansinių metų tarpiniams laikotarpiams; ir

▼B

c) pelno mokesčio sąnaudos pripažįstamos kiekvieną tarpinį laikotarpį, remiantis laukiamu visų finansinių metų geriausiu vidutinio svertinio pelno mokesčio vidurkio apskaičiavimu. Vieną tarpinį laikotarpį sukauptos pelno mokesčio sumos gali būti koreguojamos kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, jeigu pasikeičia pelno mokesčio tarifas.

31 Pagal *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindus* (toliau – *Pagrindai*) pripažinimas yra „turto, atitinkančio elemento apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus, pateikimas ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ ar ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄“. Turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimai yra pagrindiniai atliekant pripažinimą tiek metinių, ►**M5** ir metinių, ir tarpinių ataskaitinių laikotarpių pabaigoje ◄.

32 Turtui taikomi tie patys būsimosios ekonominės naudos kriterijai ir tarpiniais laikotarpiais, ir ūkio subjekto finansinių metų pabaigoje. Išlaidos, kurios dėl savo pobūdžio negali būti laikomos turtu finansinių metų pabaigoje, negalės būti laikomos turtu ir tarpiniais laikotarpiais. Panašiai ir įsipareigojimai: ►**M5** tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turi parodyti tą datą esamus įsipareigojimus, taip pat kaip ir ►**M5** metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

33 Esminė pajamų ir sąnaudų ypatybė yra ta, kad susijusių turto ir įsipareigojimų įplaukos ir išmokos jau yra patirtos. Jeigu buvo gautos šios įplaukos ir išmokėtos išmokos, pripažįstamos susijusios pajamos ar sąnaudos; Priešingu atveju jos nepripažįstamos. *Pagrinduose* teigiama, kad „►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ sąnaudos pripažįstamos, kai sumažėja būsimoji ekonominė nauda, susijusi su turto sumažėjimu arba įsipareigojimų padidėjimu, ir kai tokį sumažėjimą galima patikimai įvertinti. (...) *Pagrinduose* neleidžiama ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažinti turto, kuris neatitinka turto ar įsipareigojimų apibrėžimo“.

34 Vertindamas savo turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, pateiktinus finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas, teikiantis tik metines ataskaitas, gali atsižvelgti į visą finansinių metų informaciją. Ji vertinama einamųjų metų pagrindu.

35 Ūkio subjektas, ataskaitas pateikiantis kas pusę metų, pirmų šešių mėnesių laikotarpio finansinėse ataskaitose remiasi metų vidurio ar iškart po to prieinama informacija, o dvylikos mėnesių laikotarpio – informacija, prieinama metų pabaigoje ar iškart jiems pasibaigus. Dvylikos mėnesių įvertinimai parodo galimus šešių mėnesių ataskaitose pateiktų sumų skaičiavimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėje finansinėje ataskaitoje retrospektyviai nekoreguojamos. Tačiau 16 straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad bet kokie reikšmingi veiklos pobūdžio ir sumų skaičiavimo pasikeitimai būtų nurodyti.

▼B

36 Ūkio subjektas, ataskaitas pateikiantis dažniau kaip kas pusę metų, kiekvieno tarpinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas vertina einamųjų metų pagrindu, remdamasis kiekvieno finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo metu prieinama informacija. Pajamų ir sąnaudų sumos, pateiktos tarpinio ataskaitinio laikotarpio ataskaitose, parodo visus finansinių metų praėjusių tarpinių laikotarpių ataskaitose pateiktus skaičiavimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėse finansinėse ataskaitose, nekoreguojamos retrospektyviai. Tačiau 16 straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad bet kokie reikšmingi veiklos pobūdžio ir sumų skaičiavimo pasikeitimai būtų nurodyti.

Sezonais, ciklais ar atsitiktinai gaunamos pajamos

37 Pajamos, kurios finansiniais metais gaunamos sezonais, ciklais ar atsitiktinai, ►**M5** tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nenumatomos ar neatidedamos, jeigu jų nebūtų įprasta numatyti ar atidėti ūkio subjekto finansinių metų pabaigoje.

38 Pavyzdžiais galėtų būti pajamos: dividendai, autoriniai atlyginimai ir vyriausybės dotacijos, subsidijos. Be to, kai kurie ūkio subjektai vienais finansinių metų tarpiniais laikotarpiais nuolat gauna didesnes pajamas nei kitais, pavyzdžiui, sezoninės mažmenininkų pajamos. Tokios pajamos pripažįstamos, kai jos susidaro.

Per finansinius metus netolygiai patiriamos išlaidos

39 Išlaidos, kurios netolygiai patiriamos per ūkio subjekto finansinius metus, pateikiant tarpines finansines ataskaitas numatomos ar atidedamos, jeigu (ir tik tuo atveju) jas numatyti ar atidėti įprasta finansinių metų pabaigoje.

Pripažinimo ir vertinimo principų taikymas

40 B priede pateikiami pagrindinių pripažinimo ir vertinimo principų, nurodytų 28–39 straipsniuose, taikymo pavyzdžiai.

Skaičiavimų naudojimas

41 Nustatomos tokios įvertinimo procedūros, kurių laikomasi tarpinėje finansinėje ataskaitoje ir kurios garantuotų, kad pateikiama informacija yra patikima, o visa reikšminga informacija, svarbi ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams suprasti, yra tinkamai atskleista. Nepaisant to, kad tiek metinėse, tiek tarpinėse finansinėse ataskaitose vertinimas dažniausiai yra pagrįstas skaičiavimais, sudarant tarpines finansines ataskaitas paprastai tenka panaudoti daugiau skaičiavimo metodų nei metinėee finansinėse ataskaitose.

42 C priede pateikiami skaičiavimų naudojimo tarpiniais laikotarpiais pavyzdžiai.

▼B

ANKSTESNIŲ TARPINIŲ ATASKAITINIŲ LAIKOTARPIŲ PERSKAIČIAVIMAI

43 Apskaitos politikos pakeitimas, kuriam naujas standartas ar aiškinimas nenustato pereinamojo laikotarpio, parodomas:

a) perskaičiuojant dabartinių finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat bet kurių ankstesnių finansinių metų, kurių finansinės ataskaitos turi būti taisomos pagal 8-ąjį TAS, palyginamų tarpinių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas; arba

b) kai naujos apskaitos politikos taikymo sukaupto poveikio dabartinių finansinių metų pradžioje taikant naują apskaitos politiką visiems ankstesniems laikotarpiams nustatyti neįmanoma koreguojant dabartinių finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat ankstesnių finansinių metų palyginamų tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, pritaikant naują apskaitos politiką perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.

44 Vienas iš anksčiau paminėto principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus tam tikrai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8-ąjį TAS apskaitos politikos keitimą turi atspindėti jos retrospektyvus taikymas, taisant ankstesnio laikotarpio finansinius duomenis nuo anksčiausios įmanomos datos. Tačiau jeigu visų ankstesniųjų finansinių metų sukauptos koregavimo sumos nustatyti neįmanoma, tada pagal 8-ąjį TAS naujoji politika taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos. 43 straipsnyje nurodyto principo reikalavimas yra užtikrinti, kad kiekvienas dabartinių finansinių metų apskaitos politikos keitimas taikomas arba retrospektyviai, arba, jeigu tai neįmanoma, perspektyviai, nuo ne vėliau kaip dabartinių finansinių metų pradžios.

45 Jeigu apskaitos pakeitimai būtų rodomi nuo tarpinės datos visus finansinius metus, tam tikrai sandorių grupei vienais finansiniais metais galėtų būti taikomos dvi skirtingos apskaitos politikos. Dėl to kiltų tarpinio paskirstymo sunkumų, taptų neaiškūs veiklos rezultatai, būtų sunkiau analizuoti ir suprasti tarpinio laikotarpio informaciją.

ĮSIGALIOJIMO DATA

46 Šis standartas taikomas 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

▼M5

47 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 4, 5, 8, 11, 12 ir 20 straipsniai, panaikintas 13 straipsnis ir pridėti 8A ir 11A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

48 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 16 straipsnio i punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Turto vertės sumažėjimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti procedūras, kurias privalo taikyti ūkio subjektas siekdamas garantuoti, kad jo turtas nebūtų apskaitomas suma, didesne už atsiperkamąją vertę. Turtas apskaitomas suma, didesne už jo atsiperkamąją vertę, kai jo balansinė vertė viršija sumą, kurią tikimasi padengti tą turtą naudojant ar parduodant. Tokiu atveju šis turtas apibūdinamas kaip sumažėjusios vertės, o šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Standarte taip pat nustatoma, kada ūkio subjektas turėtų panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo, ir nurodomi atskleidimo reikalavimai.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:

a) atsargų (žr. 2-ąjį TAS *„Atsargos“*);

b) turto, atsirandančio pagal statybos sutartis (žr. 11-ąjį TAS *„Statybos sutartys“*);

c) atidėtųjų mokesčių turto (žr. 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*);

d) turto, atsirandančio dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*);

e) finansinio turto, patenkančio į 39-ojo TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“* taikymo sritį;

f) tikrąja verte vertinamo investicinio turto (žr. 40-ąjį TAS *„Investicinis turtas“*);

▼M8

g) biologinį turtą, susijusį su žemės ūkio veikla, kuris vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas (žr. 41-ąjį TAS „*Žemės ūkis*“);

▼B

h) atidėtų įsigijimo išlaidų, taip pat nematerialiojo turto, atsirandančio dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS *„Draudimo sutartys“*; ir

i) ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), kuris pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“* yra parduoti skirto turto grupėje.

3 Šis standartas netaikomas atsargoms, pagal statybos sutartis atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui ar turtui, kuris priskiriamas parduoti skirto (ar įtraukiamas į perleidžiamą grupę, kuri priskiriama parduoti skirtų turto vienetų grupei) turto grupei, nes galiojančiuose standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti šio turto pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

▼B

4 Šis standartas taikomas finansiniam turtui, kuris priskiriamas:

a) dukterinėms įmonėms, kaip tai apibrėžta 27-ajame TAS *„Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“*;

b) asocijuotosioms įmonėms, kaip tai apibrėžta 28-ajame TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones“*; ir

c) bendroms įmonėms, kaip tai apibrėžta 31-ajame TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*.

Dėl kito finansinio turto vertės sumažėjimo žr. 39-ąjį TAS.

▼M8

5 Šis standartas netaikomas finansiniam turtui, kuriam taikomas 39-asis TAS, investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte pagal 40-ąjį TAS, arba biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla ir vertinamam tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 41-ąjį TAS. Tačiau šis standartas taikomas turtui, apskaitomam perkainota verte (t. y. tikrąja verte) pagal kitus TFAS, pvz., perkainojimo metodu 16-ajame TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“. Nustatymas, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, priklauso nuo turto tikrosios vertės nustatymo principo:

▼B

a) jei to turto tikroji vertė yra jo rinkos vertė, vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas yra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos:

i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, tai perkainoto turto atsiperkamoji vertė yra būtinai artima jo perkainotai vertei (t. y. tikrajai vertei) ar didesnė. Tokiu atveju įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė neturėtų būti sumažėjusi ir atsiperkamosios vertės apskaičiuoti nereikėtų;

ii) jei perleidimo išlaidos nėra nereikšmingos, tuomet perkainoto turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra būtinai mažesnė už jo tikrąją vertę. Todėl perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už perkainotą jo vertę (t. y. tikrąją vertę). Tokiu atveju pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį standartą dėl to, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi;

b) jei turto tikroji vertė nustatoma kitu būdu, o ne pagal jo rinkos vertę, tai perkainota jo vertė (t. y. tikroji vertė) gali būti didesnė ar mažesnė už jo atsiperkamąją vertę. Taigi, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį standartą dėl to, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

▼B

APIBRĖŽIMAI

6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos žemiau nurodytos sąlygos:

a) rinkoje parduodami vienetai yra vienarūšiai;

b) pirkėjus ir pardavėjus, ketinančius pirkti ir parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu; ir

c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

▼M12

_____

▼B

Balansinė vertė – suma, kuria pripažįstamas turtas, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia nustatoma turto grupė, kurianti įplaukas, kurios didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek tikrinamo pinigus kuriančio vieneto būsimuosius pinigų srautus, tiek kitų pinigus kuriančių vienetų būsimuosius pinigų srautus.

Perleidimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto arba pinigus kuriančio vieneto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčio sąnaudas.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita kaip savikainos analogas finansinėse ataskaitose naudojama suma atėmus likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką ([1]).

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – suma, gaunama parduodant turtą arba pinigus kuriantį vienetą nesusijusioms šalims, ketinančioms pirkti turtą ar pinigus kuriantį vienetą, atėmus perleidimo išlaidas.

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto ar pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Turto ar pinigus kuriančio vieneto *atsiperkamoji vertė* – turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė, ta, kuri yra didesnė.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, per kurį ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, kiekis.

([1]) Nematerialiajam turtui paprastai vartojama sąvoka amortizacija vietoje „nusidėvėjimas“. Abi sąvokos reiškia tą patį.

▼B

Naudojimo vertė – būsimųjų pinigų srautų, kurių tikimasi iš turto ar pinigus kuriančio vieneto, dabartinė vertė.

TURTO, KURIO VERTĖ GALI BŪTI SUMAŽĖJUSI, NUSTATYMAS

7 8–17 straipsniuose nurodoma, kada reikia nustatyti atsiperkamąją vertę. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Šio standarto likusios dalies struktūra yra tokia:

a) 18–57 straipsniuose išdėstyti atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui;

b) 58–108 straipsniuose išdėstyti vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. Atskiro turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas išdėstytas 58–64 straipsniuose. 65–108 straipsniuose aprašomas pinigus kuriančių vienetų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas;

c) 109–116 straipsniuose išdėstyti reikalavimai, kaip turi būti panaikinti ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai atskiram turtui nustatyti 117–121 straipsniuose, pinigus kuriančiam vienetui – 122 ir 123 straipsniuose, o prestižui – 124 ir 125 straipsniuose;

d) 126–133 straipsniuose nurodoma, kad turi būti pateikta informacija apie turto ir pinigus kuriančių vienetų vertės sumažėjimo nuostolius ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą. 134–137 straipsniuose nurodomi papildomi reikalavimai dėl informacijos pateikimo apie pinigus kuriančius vienetus, kuriems neriboto naudingo tarnavimo laiko prestižas ar nematerialusis turtas buvo priskirti tikrinant, ar nesumažėjo turto vertė.

8 Turto vertė yra sumažėjusi, kai jo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę. 12–14 straipsniuose aprašomi kai kurie požymiai, rodantys, kad galėjo atsirasti nuostoliai dėl vertės sumažėjimo. Jei tinka bent vienas iš šių požymių, ūkio subjektas privalo atlikti formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą. Išskyrus 10 straipsnyje aprašytą atvejį, pagal šį standartą nereikalaujama, kad ūkio subjektas atliktų formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą, jeigu nėra požymių, kad atsirado nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

9 ►**M5** Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Jei yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti turto atsiperkamąją vertę.

▼B

10 Neatsižvelgiant į tai, ar yra vertės sumažėjimo požymių, ūkio subjektas taip pat privalo:

a) patikrinti neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto ar kol kas naudoti negalimo nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą kasmet, lyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja verte. Šis galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo ataskaitinio laikotarpio metu, tik kiekvienais metais turi būti atliekamas tuo pačiu laiku. Skirtingas nematerialusis turtas gali būti patikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo skirtingu laiku. Tačiau, jei toks nematerialusis turtas pirmą kartą apskaitoje buvo pripažintas einamąjį ataskaitinį laikotarpį, tokio nematerialiojo turto vertės patikrinimas turi būti atliekamas iki einamojo metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos;

b) pagal 80–99 straipsnius kasmet patikrinti verslo jungimo metu įgytą prestižą dėl galimo vertės sumažėjimo.

11 Nematerialiojo turto gebėjimas kurti pakankamą ekonominę naudą ateityje, kad būtų atkurta jo balansinė vertė, paprastai yra sunkiau apibūdinamas prieš jo galimą panaudojimą, negu po jo panaudojimo. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas nematerialiojo turto, kurio panaudojimas kol kas nėra galimas, balansinę vertę dėl galimo vertės sumažėjimo tikrintų mažiausiai kartą per metus.

12 Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti, ūkio subjektas turi apsvarstyti bent šiuos požymius:

Išoriniai informacijos šaltiniai

a) Per ataskaitinį laikotarpį turto rinkos vertė sumažėjo daug daugiau, nei buvo galima tikėtis dėl praėjusio laiko ar įprastinio naudojimo.

b) Per ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje ar rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, darančių neigiamą poveikį ūkio subjektui, ar tokių pokyčių greitai įvyks.

c) Per ataskaitinį laikotarpį pakilo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkos normos ir tikėtina, kad šie pakilimai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertės apskaičiavimui, ir reikšmingai sumažins turto atsiperkamąją vertę.

d) Ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė yra didesnė už jo rinkos kapitalizavimą.

Vidiniai informacijos šaltiniai

e) Yra įrodymų, kad turtas yra pasenęs arba sugadintas.

▼B

f) Per ataskaitinį laikotarpį įvyko arba yra tikėtina, kad artimoje ateityje įvyks ūkio subjektui tokie reikšmingi pokyčiai, kurie neigiamai paveiks esamą arba būsimą turto naudojimo apimtį ar būdą. Tokie pokyčiai gali būti turto galimybių neišnaudojimas (prastovos); planai nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso; planai perleisti turtą anksčiau, negu buvo tikimasi; taip pat turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimas iš neriboto į ribotą ([1]).

g) Vidaus ataskaitose atsirado įrodymų, kad ekonominis rezultatas naudojant turtą yra ar bus blogesnis nei tikėtasi.

▼M7

Dividendai iš dukterinės įmonės, bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto ir asocijuotosios įmonės

h) investicijos į dukterinę įmonę, bendrai kontroliuojamą ūkio subjektą ir asocijuotąją įmonę atžvilgiu investuotojas pripažįsta dividendus iš investicijos ir yra įrodymų, kad:

i) investicijos balansinė vertė atskirose finansinėse ataskaitose yra didesnė už investicijų objekto grynojo turto, įskaitant susijusį prestižą, balansinę vertę konsoliduotose finansinėse ataskaitose; arba

ii) dividendai yra didesni už visas dukterinės įmonės, bendrai kontroliuojamo ūkio subjekto ir asocijuotosios įmonės bendrąsias pajamas tuo laikotarpiu, kai paskelbiami dividendai.

▼B

13 12 straipsnyje nurodytas sąrašas nėra baigtinis. Ūkio subjektas gali aptikti kitų turto vertės sumažėjimo požymių, kuriems atsiradus taip pat reikės nustatyti atsiperkamąją turto vertę, o prestižui pagal 80–99 straipsnius atlikti galimo vertės sumažėjimo patikrinimą.

14 Kad turto vertė gali būti sumažėjusi, parodo tokie iš vidaus ataskaitų gauti įrodymai:

a) pinigų srautai turtui įgyti arba vėlesni grynųjų pinigų poreikiai šiam turtui naudoti ar prižiūrėti yra žymiai didesni už tuos, kurie buvo numatyti iš pradžių;

b) faktiškai grynieji pinigų srautai ar turto panaudojimo pelnas arba nuostoliai yra žymiai blogesni, nei buvo numatyta;

c) reikšmingai sumažėja numatyti grynieji pinigų srautai arba veiklos pelnas, arba reikšmingai padidėja nuostoliai, atsirandantys dėl minėto turto; arba

d) veiklos nuostoliai ar grynosios pinigų išmokos dėl minėto turto padidėja, kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio duomenys sumuojami su numatomomis būsimomis sumomis.

([1]) Kai turtas atitinka skirto parduoti turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, priskiriamą skirtoms parduoti), jam nebetaikomas šis standartas. Jis apskaitomas pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*.

▼B

15 Kaip pažymima 10 straipsnyje, šiame standarte reikalaujama, kad neriboto naudingo tarnavimo laiko arba dar negalimas naudoti nematerialusis turtas, taip pat prestižas būtų mažiausiai kartą per ataskaitinius metus tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo. Kai 10 straipsnio reikalavimai nėra pritaikomi, tada taikomas reikšmingumo kriterijus nustatant, ar reikia įvertinti atsiperkamąją turto vertę. Pavyzdžiui, jei ankstesni apskaičiavimai rodo, kad atsiperkamoji turto vertė yra žymiai didesnė už jo balansinę vertę, ūkio subjektas neprivalo iš naujo įvertinti atsiperkamosios turto vertės, jei nėra įvykę jokių įvykių, kurie panaikintų minėtą skirtumą. Taip pat anksčiau paminėta analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamoji vertė nėra veikiama vieno (ar daugiau) 12 straipsnyje išvardytų požymių.

16 15 straipsnio paaiškinimas. Jei rinkos palūkanų normos ar kitos rinkoje normos per ataskaitinį laikotarpį pakilo, ūkio subjektas neprivalo atlikti turto atsiperkamosios vertės formalaus įvertinimo šiais atvejais:

a) jei nesitikima, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo. Pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra ilgas;

b) jei tikėtina, kad diskonto norma, taikyta apskaičiuojant turto naudojimo vertę, bus paveikta atitinkamų rinkos normų padidėjimo, tačiau ankstesnė atsiperkamosios vertės jautrumo analizė rodo, kad:

   i) nelabai tikėtina, kad atsiperkamoji vertė galėtų reikšmingai sumažėti, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti (t. y. kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi galimybę parodyti, kad koreguoja savo pajamas, siekdamas kompensuoti kokių nors rinkos normų padidėjimą); arba

   ii) sumažėjus atsiperkamajai vertei neturėtų susidaryti reikšmingų vertės sumažėjimo nuostolių.

17 Jeigu yra požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, tai gali reikšti, kad likęs naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodas ar turto likvidacinė vertė turi būti peržiūrėta ir pakoreguota pagal tam turtui taikomą standartą, net jeigu nuostoliai dėl to turto vertės sumažėjimo nepripažįstami.

ATSIPERKAMOSIOS VERTĖS NUSTATYMAS

18 Šiame standarte atsiperkamoji vertė apibrėžiama kaip turto ar pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė atsižvelgiant į tai, kuri didesnė. Atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai išdėstomi 19–57 straipsniuose. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

19 Ne visada yra būtina nustatyti abi šias vertes – tikrąją turto vertę, atėmus pardavimo išlaidas, ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių verčių viršija turto balansinę vertę, tai turto vertė nėra sumažėjusi ir kitą sumą nustatyti nėra būtina.

▼B

20 Tikrąją turto vertę, atėmus pardavimo išlaidas, gali būti įmanoma nustatyti netgi tada, jei šiuo turtu neprekiaujama aktyviojoje rinkoje. Tačiau kartais neįmanoma nustatyti tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas todėl, kad nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai įvertinti sumą, gautiną tarp nusimanančių ir atitinkamoje operacijoje ketinančių dalyvauti nesusijusių šalių iš turto pardavimo sandorio. Šiuo atveju ūkio subjektas turto naudojimo vertę gali naudoti kaip jo atsiperkamąją vertę.

21 Jei nėra priežasties manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, tada jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, gali būti panaudota kaip atsiperkamoji vertė. Taip dažnai būna, kai turtas laikomas siekiant jį perleisti. Taip yra todėl, kad perleidimui laikomo turto naudojimo vertė susideda daugiausia iš grynųjų perleidimo lėšų, nes būsimieji pinigų srautai, atsirasiantys dėl turto tęstinio naudojimo iki jo perleidimo, greičiausiai bus nereikšmingi.

22 Nustatoma atskiro turto atsiperkamoji vertė, išskyrus tą atvejį, kai turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų. Pastaruoju atveju nustatoma pinigus kuriančio vieneto, kuriam minėtas turtas priklauso, atsiperkamoji vertė (žr. 65–103 straipsnius), išskyrus šiuos atvejus:

a) jei turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra didesnė už jo balansinę vertę; arba

b) jei galima nustatyti, kad turto naudojimo vertė artima jo tikrajai vertei, atėmus pardavimo išlaidas, ir jei tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, įmanoma nustatyti.

23 Kai kuriais atvejais nustatant tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, arba naudojimo vertę, apskaičiavimai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai gali būti šiek tiek panašūs į detalius skaičiavimus, kurie šiame standarte pateikiami pavyzdžiuose.

Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto atsiperkamosios vertės nustatymas

24 10 straipsnyje reikalaujama, kad neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimo vertės sumažėjimo patikrinimas būtų atliekamas kiekvienais metais, palyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja verte, neatsižvelgiant į tai, ar yra požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti. Tačiau paskutinis detalus tokio turto atsiperkamosios vertės skaičiavimas, atliktas ankstesnį laikotarpį, gali būti panaudotas dabartinio laikotarpio turto vertės galimam sumažėjimui patikrinti tik tada, jei atitinka toliau nurodomus kriterijus:

a) jeigu nuolat naudojamas nematerialusis turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų, ir todėl toks turtas tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo kaip pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, dalis – turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;

▼B

b) atlikus naujausius atsiperkamosios vertės skaičiavimus, buvo nustatyta suma, kuri žymiai didesnė už turto balansinę vertę; ir

c) po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analizė rodo, kad, dabar nustatoma atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už turto balansinę vertę, tikimybė yra maža.

Tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas

25 Geriausiai turto tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, atspindi kaina, kai sudaromas nesusijusių šalių įpareigojantis sandoris, atitinkamai pakoreguota atimant papildomas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto perleidimui.

26 Jei nėra įpareigojančio pardavimo sandorio, tačiau turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra turto rinkos kaina, atėmus perleidimo išlaidas. Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Kai dabartinių siūlomų kainų sužinoti negalima, tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, gali būti naujausio sandorio kaina, jeigu per laikotarpį nuo sandorio dienos iki įvertinimo dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės aplinkybės.

27 Jei įpareigojančio pardavimo sandorio arba aktyvios rinkos šiam turtui nėra, tada tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, nustatoma pagal turimą geriausią informaciją atspindinčią sumą, kurią ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas būtų gavęs turtą perleisdamas, sudarydamas sandorį tarp nusimanančių ir dalyvauti atitinkamoje operacijoje ketinančių nesusijusių šalių, pagal sudarytą sandorį, atėmus perleidimo išlaidas. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas įvertina naujausius sandorius, įvykdytus dėl panašaus turto toje pačioje pramonės šakoje. Priverstinis pardavimas, kai vadovybė yra priversta skubiai parduoti turtą, tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, neatspindi.

28 Nustatant tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas, yra atimamos perleidimo išlaidos, išskyrus tas, kurios yra pripažintos įsipareigojimais. Perleidimo išlaidų pavyzdžiai yra juridinės išlaidos, žyminis mokestis ir panašūs sandorių mokesčiai, turto pašalinimo iš jo buvimo vietos išlaidos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos tinkamai parengti turtą parduoti. Tačiau išeitinės išmokos (apibrėžtos 19-ajame TAS) ir išlaidos, siejamos su veiklos mažinimu ar reorganizavimu po turto perleidimo, nėra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos.

29 Kartais, perleidžiant turtą, pirkėjas privalo prisiimti įsipareigojimą, tačiau tiek turtui, tiek įsipareigojimui nustatoma tik viena tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas. 78 straipsnyje aiškinama, kaip elgtis tokiais atvejais.

▼B

Naudojimo vertė

30 Apskaičiuojant turto naudojimo vertę turi atsispindėti šie elementai:

a) numatomi būsimieji pinigų srautai, kurių ūkio subjektas tikisi iš šio turto;

b) šių būsimųjų pinigų srautų dydžių ar periodiškumo galimų svyravimų prognozės;

c) pinigų laiko vertė, kurią parodo su rizika nesusieta dabartinė rinkos palūkanų norma;

d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo; ir

e) kiti veiksniai (pvz., nelikvidumas), nulemiantys, kaip gali rinkos dalyviai įkainoti tuos būsimuosius pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi iš savo turto naudojimo.

31 Turto naudojimo vertės įvertinimas apima veiksmus:

a) būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų, turinčių atsirasti dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo galutinio perleidimo, įvertinimą; ir

b) tinkamos diskonto normos pritaikymą tokiems būsimiems pinigų srautams.

32 Elementai, paminėti 30 straipsnio b, d ir e punktuose, gali atsispindėti tiek kaip būsimų pinigų srautų koregavimai, tiek kaip diskonto normos koregavimai. Nežiūrint ūkio subjekto taikomo būdo, būsimų pinigų srautų sumoms ar jų periodiškumo galimų svyravimų prognozėms nustatyti, rezultatas turi atspindėti tikėtiną būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį. A priede pateikiama papildomų nurodymų dėl dabartinės vertės naudojimo būdų nustatant turto naudojimo vertę.

Būsimųjų pinigų srautų įvertinimo pagrindas

33 Nustatydamas naudojimo vertę, ūkio subjektas turi:

a) pagrįsti pinigų srautų planus protingomis ir patvirtintomis prielaidomis, atitinkančiomis vadovybės atliekamą būsimų ekonominių sąlygų per likusį turto naudingo tarnavimo laiką geriausią įvertinimą. Didesnė svarba turėtų būti suteikiama išoriniams įrodymams;

b) pagrįsti pinigų srautų planus naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), tačiau neįtraukti tų numatomų būsimųjų pinigų įplaukų ar išmokų, kurių tikimasi dėl būsimo restruktūrizavimo arba dėl turto naudojimo rezultatų pagerinimo. Šiomis sąmatomis (prognozėmis) pagrįsti planai turi apimti ne ilgesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pateisinamas;

▼B

c) planuojami pinigų srautai laikotarpiui, vėlesniam nei naujausių sąmatų (prognozių) laikotarpis, turi būti skaičiuojami ekstrapoliuojant planus, pagrįstus sąmatomis (prognozėmis), ir vėlesniems metams taikant pastovią arba mažėjančią diskonto augimo normą, nebent būtų galima pagrįsti didėjančią augimo normą. Ši augimo norma neturi viršyti ilgalaikės vidutinės produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje ūkio subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normos, nebent būtų galima pagrįsti didesnės normos taikymą.

34 Vadovybė įvertina prielaidų, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, pagrįstumą, ištirdama anksčiau buvusių pinigų srautų planų ir realiųjų pinigų srautų skirtumus. Vadovybė turi užtikrinti, kad prielaidos, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, atitinka realius praeities rezultatus, su sąlyga, kad vėlesnių įvykių ir aplinkybių, dar neegzistavusių tų, realių, pinigų srautų kūrimosi metu, rezultatui toks pagrindimas yra tinkamas.

35 Išsamios, aiškios ir patikimos būsimųjų pinigų srautų finansinės sąmatos (prognozės) paprastai sudaromos ne ilgesniam kaip penkerių metų laikotarpiui. Dėl šios priežasties vadovybės atliekami būsimųjų pinigų srautų vertinimai remiasi naujausiomis, ne ilgesnio kaip penkerių metų laikotarpio, sąmatomis (prognozėmis). Vadovybė gali naudoti pinigų srautų planus, pagrįstus ilgesnio nei penkerių metų laikotarpio finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), jei ji yra įsitikinusi, kad šie planai patikimi ir, remdamasi ankstesne patirtimi, gali įrodyti, kad gali tiksliai prognozuoti vėlesnių laikotarpių pinigų srautus.

36 Pinigų srautų planai iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos yra vertinami ekstrapoliuojant pinigų srautų planais, pagrįstais finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), vėlesniems metams pritaikant atitinkamą augimo normą. Tokia norma yra pastovi arba mažėjanti, išskyrus tą atvejį, kai normos padidinimas atitiktų objektyvius duomenis produkto ar pramonės raidos ciklo sąlygų duomenis. Norma, jei tai tinka, gali būti nulinė ar neigiama.

37 Augimas bus apribotas, jei sąlygos yra labai palankios ir tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų. Todėl ilgą laiką (tarkime, dvidešimt metų) ūkio subjektams bus sunku viršyti ankstesnę vidutinę produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje ūkio subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normą.

38 Pasinaudodamas finansinių sąmatų (prognozių) duomenimis, ūkio subjektas įvertina, ar šie duomenys atspindi pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas ir ar atitinka vadovybės atliekamą ekonominių sąlygų, egzistuosiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertinimą.

Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimas

39 Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimas turi apimti:

a) planuojamas pinigų įplaukas nuolat naudojant turtą;

▼B

b) planuojamas pinigų išmokas, būtinas pinigų įplaukoms kurti, nuolat naudojant turtą (įskaitant pinigų išmokas, reikalingas paruošti turtą naudoti), kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir tinkamai paskirstyti turtui; ir

c) grynuosius pinigų srautus (jei tokių yra), gautinus (ar mokėtinus) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

40 Būsimųjų pinigų srautų ir diskonto normos numatymas atspindi pastovias prielaidas apie kainų didėjimą, priskirtiną bendrajai infliacijai. Dėl to, jeigu diskonto norma apima kainų didėjimo poveikį, priskirtiną bendrajai infliacijai, būsimieji pinigų srautai įvertinami jų nominalia išraiška. Jei diskonto norma neapima kainų didėjimo poveikio, priskiriamo bendrajai infliacijai, tai būsimieji pinigų srautai įvertinami faktine išraiška (tačiau apima tam tikrą būsimą kainų padidėjimą ar sumažėjimą).

41 Pinigų išmokų planai apima išmokas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai priskirti naudojamam turtui.

42 Kai turto balansinė vertė dabartiniu metu neapima visų pinigų išmokų, išmokėtų iki to laiko, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui, tai numatant būsimąsias pinigų išmokas, įtraukiamos ir visos pinigų išmokos, kurios turės būti sumokėtos, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui. Pavyzdžiui, statomas pastatas ar dar neužbaigtas plėtros projektas.

43 Kad būtų išvengta dvigubo skaičiavimo, į būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos:

a) pinigų įplaukos iš tokio turto, kurio kuriamos pinigų įplaukos didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo peržiūrimo turto pinigų įplaukų (pavyzdžiui, tokio finansinio turto, kaip gautinos sumos); ir

b) pinigų išmokos, siejamos su prievolėmis, jau pripažintomis įsipareigojimais (pavyzdžiui, mokėtinomis sumomis, pensijomis ar atidėjiniais).

44 Būsimieji pinigų srautai turi būti apskaičiuojami atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:

a) būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba

b) turto naudojimo rezultatų pagerinimo.

45 Kadangi būsimieji pinigų srautai apskaičiuojami remiantis dabartine turto būkle, šio turto naudojimo vertė neatspindi:

a) būsimų pinigų išmokų ar su jomis susijusių išlaidų sumažinimo (pavyzdžiui, personalo išlaidų sumažinimo) arba naudos, tikėtinos gauti dėl būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba

b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.

▼B

46 Restruktūrizavimas yra vadovybės planuojama ir kontroliuojama programa, reikšmingai keičianti ūkio subjekto vykdomo verslo apimtį arba to verslo vykdymo būdą. 37-ajame TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* pateikiami nurodymai, išaiškinantys, kada ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą.

47 Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą, tikėtina, kad šis restruktūrizavimas paveiks tam tikrą turtą. Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą:

a) jo būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų apskaičiavimas (naudojimo vertės nustatymo tikslais) turi atspindėti išlaidų sumažinimą ir kitą restruktūrizavimo teikiamą naudą (pagrįstą naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis); ir

b) jo apskaičiuotos būsimųjų pinigų išmokos, skirtos restruktūrizavimui, įtraukiamos į atidėjinius restruktūrizavimui pagal 37-ąjį TAS.

5 pavyzdyje parodomas būsimo restruktūrizavimo poveikis naudojimo vertės skaičiavimui.

48 Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatus, tol apskaičiuojant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurios gali atsirasti dėl ekonominės naudos, susijusios su pinigų išmokomis, padidėjimo (žr. 6 pavyzdį).

49 Apskaičiuojant būsimuosius pinigų srautus įtraukiamos būsimos pinigų išmokos, būtinos ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriantis vienetas apima skirtingo numatyto naudingo tarnavimo laiko turtą (ir kiekvienas šio turto vienetas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tai, apskaičiuojant su pinigus kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko turto keitimas yra laikomas minėto pinigus kuriančio vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Kai atskiras turtas susideda iš sudėtinių dalių, kurių naudingo tarnavimo laikas skirtingas, tai, apskaičiuojant būsimuosius turto kuriamus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko sudėtinių dalių keitimas taip pat yra laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.

50 Būsimųjų pinigų srautų apskaičiavimas neturi apimti:

a) pinigų įplaukų ar išmokų iš finansinės veiklos; arba

b) pelno mokesčio gavimo ar mokėjimo.

51 Numatomi būsimieji pinigų srautai atspindi prielaidas, suderintas su diskonto normos nustatymo būdu. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskaičiuotas du kartus ar praleistas. Kadangi diskontuojant numatomus būsimuosius pinigų srautus, atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, į šiuos pinigų srautus neįtraukiamos pinigų įplaukos ar išmokos iš finansinės veiklos. Kadangi diskonto norma apskaičiuojama prieš apmokestinimą, būsimieji pinigų srautai taip pat apskaičiuojami prieš mokesčių skaičiavimą.

▼B

52 Pinigų srautų, gautinų (ar mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, suma yra ta, kurią ūkio subjektas, sudaręs sutartį dėl turto perleidimo su nusimanančia, ketinančia dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusia šalimi išskaičiavęs įvertintas perleidimo išlaidas, tikisi gauti.

53 Grynieji pinigų srautai, gautini (arba mokėtini) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, nustatomi panašiai kaip ir tikroji turto vertė, atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus tai, kad, numatant šiuos grynųjų pinigų srautus:

a) ūkio subjektas atsižvelgia į nustatymo dieną vyraujančias panašaus turto, kurio naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kokiomis bus naudojamas minėtas turtas, kainas;

b) šios kainos koreguojamos atsižvelgiant tiek į būsimųjų kainų padidėjimo dėl bendrosios infliacijos, tiek į kainų specifinio padidėjimo (sumažėjimo) poveikį. Tačiau, jei nustatant būsimuosius pinigų srautus, gautus nuolat naudojant turtą, ir diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir numatant grynuosius pinigų srautus, gautus perleidus turtą.

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

54 Būsimieji pinigų srautai nustatomi ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant šiai valiutai tinkamą diskonto normą. Ūkio subjektas perskaičiuoja dabartinę vertę naudodamas naudojimo vertės skaičiavimo dienos valiutos kursą.

Diskonto norma

55 Diskonto norma turi būti norma prieš apmokestinimą ir atspindėti dabartinius rinkos įvertinimus:

a) pinigų laiko vertės; ir

b) rizikos, būdingos šiam turtui, kurio numatomi būsimieji pinigų srautai dar nebuvo koreguoti.

56 Norma, atspindinti pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra grąža, kurios reikalautų investuotojai pasirinkdami investiciją, sukursiančią tokius pinigų srautus, kurių sumos, periodiškas išdėstymas per laikotarpį ir rizika būtų tolygios sumoms, periodiškam pasiskirstymui per laikotarpį ir rizikai, kurių ūkio subjektas tikisi iš to turto. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių panašaus turto normą arba pagal listinguojamo ūkio subjekto, turinčio atskirą turtą (ar turto grupę), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į peržiūrimąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį. Tačiau diskonto norma, vartojama turto naudojimo vertei nustatyti, neturi atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimieji pinigų srautai. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

▼B

57 Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. A priede pateikiama papildomų nurodymų, kaip tokiomis aplinkybėmis įvertinti diskonto normą.

TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

58 59–64 straipsniuose išdėstyti turto vieneto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. 65–108 straipsniuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

59 Tada ir tik tada, jei turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinama iki jo atsiperkamosios vertės. Toks sumažinimas pripažįstamas nuostoliais dėl vertės sumažėjimo.

60 Vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti iš karto pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus tą atvejį, jei turtas apskaitomas jo perkainota verte pagal kitą standartą, pavyzdžiui, remiantis 16-ojo TAS perkainojimo metodu. Bet kokie perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai apskaitomi remiantis minėtu standartu kaip dėl perkainojimo atsiradęs sumažėjimas.

▼M5

61 Neperkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Tačiau perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi tiek, kiek vertės sumažėjimo nuostoliai neviršija šio turto pelno dėl perkainojimo sumos. Tokie perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai sumažina šio turto pelną dėl perkainojimo.

▼B

62 Kai vertės sumažėjimo nuostolių suma yra didesnė už turto, su kuriuo ji susijusi, balansinę vertę, ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą tada ir tik tada, jei to reikalauja kitas standartas.

63 Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolius, būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojami turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų periodiškai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką.

64 Jei pripažįstami vertės sumažėjimo nuostoliai, visas susijęs atidėtųjų mokesčių turtas ar įsipareigojimai nustatomi pagal 12-ąjį TAS, koreguotą turto balansinę vertę palyginant su jo mokesčių baze (žr. 3 pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI IR PRESTIŽAS

▼M12

65 66–108 straipsniuose ir C priede išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, pripažinimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų ir prestižo balansinės vertės nustatymo bei vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo reikalavimai.

▼B

Pinigus kuriančio turto vieneto, kuriam priklauso turtas, nustatymas

66 Jei yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, turi būti nustatyta atskiro turto vieneto atsiperkamoji vertė. Jei atskiro turto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, ūkio subjektas turi nustatyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją vertę.

67 Atskiro turto vieneto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, jei:

a) turto naudojimo vertė negali būti įvertinta kaip artima jo tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas (pavyzdžiui, jei būsimieji pinigų srautai dėl nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinti kaip nereikšmingi); ir

b) turtas nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų.

Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją vertę.

Pavyzdys

Kalnakasybos ūkio subjektas turi nuosavą geležinkelį, naudojamą jo kalnakasybos veikloje. Nuosavas geležinkelis galėtų būti parduodamas tik metalo laužo verte ir jis nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo pinigų įplaukų iš kito kasyklos turto.

Privataus geležinkelio atsiperkamosios vertės nustatyti neįmanoma, nes negalima nustatyti privataus geležinkelio naudojimo vertės, kuri greičiausiai skiriasi nuo metalo laužo vertės. Todėl ūkio subjektas nustato pinigus kuriančio vieneto, kuris apima ir privatų geležinkelį, t. y. visos kasyklos, atsiperkamąją vertę.

68 Kaip apibrėžiama 6 straipsnyje, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso minėtas turtas, yra mažiausia turto grupė, kuri nuolat naudodama šį turtą kuria pinigų įplaukas, beveik nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, nustatymas turi būti atliekamas profesionalių vertintojų. Jei negalima nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės, ūkio subjektas identifikuoja mažiausią turto junginį (t. y. grupę), kuriantį didžiąja dalimi nepriklausomas pinigų įplaukas.

Pavyzdys

Autobusų įmonė teikia paslaugas pagal sutartį su savivaldybe. Sutartyje numatytos minimalios paslaugos, reikalingos penkiems atskiriems maršrutams. Kiekvienam maršrutui galima priskirti atskirą turtą ir atskirus pinigų srautus. Vienas iš maršrutų yra labai nuostolingas.

▼B

Kadangi ūkio subjektas negali sumažinti maršrutų skaičiaus, mažiausia grupė, kurianti pinigų įplaukas iš nuolatinio naudojimo, dažniausiai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės, yra iš visų penkių maršrutų kartu gautos pinigų įplaukos. Kiekvieno maršruto pinigus kuriantis vienetas yra visa autobusų įmonė.

69 Pinigų įplaukos yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos, gaunamos iš išorinių šalių. Nustatydamas, ar pinigų įplaukos iš turto (ar turto grupės) yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto (ar turto grupių) kuriamų pinigų įplaukų, ūkio subjektas apsvarsto įvairius veiksnius, įskaitant ir tai, kaip vadovybė kontroliuoja ūkio subjekto veiklą, pavyzdžiui, produkcijos gamybą, verslo padalinius, buvimo vietą, rajonus ar regionus ar kaip ji priima sprendimus dėl ūkio subjekto turto tolesnio naudojimo ir veiklos tęsimo arba turto ir veiklos tęstinumo. 1 pavyzdyje pateikti pinigus kuriančio vieneto identifikavimo pavyzdžiai.

70 Jei turto ar turto grupės produkcijos rinka yra aktyvi, toks turtas ar turto grupė, net jeigu produkcijos dalis (ar visa) naudojama vidaus reikmėms, turi būti pripažįstamas pinigus kuriančiu vienetu. Jei pinigų įplaukos, gautos naudojant turtą ar pinigus kuriantį vienetą, yra veikiamos vidaus perleidimų kainų, vadovybės nustatyta palankiausia produkcijos būsimoji rinkos kaina turi būti naudojama įvertinant:

a) būsimas pinigų įplaukas, naudojamas turto ar pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei nustatyti; ir

b) būsimas pinigų išmokas, naudojamas bet kokio kito turto ar pinigus kuriančių vienetų, veikiamų vidaus perleidimų kainų, naudojimo vertei nustatyti.

71 Jei turto ar turto grupės produkcijos dalį ar ją visą (pavyzdžiui, produktus jų tarpiniame gamybos etape) naudoja kiti ūkio subjekto padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigus kuriantį vienetą tuo atveju, jei ūkio subjektas tokią produkciją gali parduoti aktyviojoje rinkoje. Taip yra todėl, kad šis turtas ar turto grupė gali kurti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Naudodamasis informacija, pagrįsta finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), siejamomis su tokiu pinigus kuriančiu vienetu arba bet kuriuo kitu vidaus perleidimų kainų veikiamu turtu ar pinigus kuriančiu vienetu, ūkio subjektas pakoreguoja šią informaciją, jeigu vidaus perleidimų kainos neatspindi vadovybės nustatytų geriausių rinkos kainų, kurios gali būti sutartos nesusijusių šalių sandorio metu.

▼B

72 Pinigus kuriantys vienetai turėtų būti nuosekliai nustatomi kiekvieną ataskaitinį laikotarpį tam pačiam turtui ar turto rūšiai iš naujo, jeigu pakeitimas yra pagrįstas.

73 Jei ūkio subjektas nustato, kad turtas priklauso kitam pinigus kuriančiam vienetui, negu ankstesniais laikotarpiais, arba pasikeitė turto, priskirto tam pinigus kuriančiam vienetui, rūšys, 130 straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie šį pinigus kuriantį vienetą, jei pripažįstami ar panaikinami to turto vieneto nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji ir balansinė vertė

74 Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė yra to vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė. Nustatant pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, 19–57 straipsniuose minima sąvoka „turtas“ turi būti suprantama kaip „pinigus kuriantis vienetas“.

75 Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu kaip ir pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.

76 Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė:

a) apima balansinę vertę tik to turto, kurį galima tiesiogiai arba pagrįstai ir dėsningai priskirti pinigus kuriančiam vienetui ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas nustatant šio pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę; ir

b) neapima jokių pripažintų įsipareigojimų balansinės vertės, išskyrus atvejį, kai pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokį įsipareigojimą.

Taip yra todėl, kad pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, ir jo naudojimo vertė yra nustatomos neįtraukiant pinigų srautų, siejamų su šiam pinigus kuriančiam vienetui nepriskiriamu turtu, ir jau pripažintų įsipareigojimų (žr. 28 ir 43 straipsnius).

77 Kai turtas grupuojamas siekiant įvertinti jo galimą atsiperkamumą, svarbu pinigus kuriančiam vienetui priskirti visus turto vienetus, kuriančius susijusius pinigų įplaukų srautus (arba naudojamus jiems kurti). Priešingu atveju gali pasirodyti, kad pinigus kuriantis vienetas gali visiškai atsipirkti, nors iš tikrųjų buvo patirta nuostolių dėl vertės sumažėjimo. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir prisideda prie pinigus kuriančio vieneto numatomų būsimų pinigų srautų kūrimo, jis negali būti pagrįstai ir dėsningai priskirtas tokiam pinigus kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti su prestižu ar bendru turtu, pvz., ūkio subjekto pagrindinės buveinės turtu. 80–103 straipsniuose nurodoma, kaip tokiu atveju reikia patikrinti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

▼B

78 Norint nustatyti pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, gali būti privalu atsižvelgti į kai kuriuos pripažintus įsipareigojimus. Taip galėtų atsitikti, jei dėl pinigus kuriančio vieneto perleidimo pirkėjas privalėtų prisiimti įsipareigojimą. Šiuo atveju pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė (arba apskaičiuoti pinigų srautai visiškai perleidus turtą), atėmus pardavimo išlaidas, yra apskaičiuota tam vienetui priskiriamo turto pardavimo kaina kartu su įsipareigojimu, atėmus pardavimo išlaidas. Kad būtų galima atlikti prasmingą pinigus kuriančio vieneto balansinės ir atsiperkamosios vertės palyginimą, įsipareigojimo balansinė vertė atimama nustatant tiek pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę, tiek jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Kompanija eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad, baigus kalnakasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Atkūrimo išlaidos apima nuodangos, būtinos nuimti prieš kalnakasybos veiklos pradžią, pašalinimą. Atidėjinys nuodangos pašalinimo išlaidoms buvo pripažintas iš karto po to, kai nuodanga buvo nuimta. Atidėjinio suma buvo pripažinta kasyklos savikainos dalimi ir nudėvėta per kasyklos naudingo tarnavimo laiką. Atkūrimo išlaidoms skirto atidėjinio balansinė vertė yra 500 PV ([a]) ir yra lygi dabartinei atkūrimo išlaidų vertei.

Ūkio subjektas tikrina, ar nesumažėjo kasyklos vertė. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Ūkio subjektas gauna įvairių pasiūlymų parduoti kasyklą už kainą, apytiksliai lygią 800 PV. Tokia kaina atspindi faktą, kad pirkėjas prisiims nuodangos pašalinimo įsipareigojimą. Kasyklos perleidimo išlaidos yra nereikšmingos. Kasyklos naudojimo vertė apytiksliai lygi 1 200 PV, neįskaitant aplinkos atkūrimo išlaidų. Kasyklos balansinė vertė yra 1 000 PV.

Pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 800 PV. Į šią sumą įtrauktos atkūrimo išlaidos, kurios jau numatytos. Dėl to pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertė nustatoma jau atsižvelgus į atkūrimo išlaidas, ir jos įvertinimas lygus 700 PV (1 200 PV minus 500 PV). Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė yra 500 PV, o kasyklos balansinė vertė (1 000 PV), atėmus atidėjinio atkūrimo išlaidoms balansinę vertę (500 PV). Dėl to pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę.

([a]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

79 Praktiniais sumetimais pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė kartais nustatoma po to, kai įvertinamas turtas, kuris nėra šio pinigus kuriančio vieneto dalis (pavyzdžiui, gautinos sumos arba kitas finansinis turtas), arba finansinėse ataskaitose jau pripažinti įsipareigojimai (pavyzdžiui, mokėtinos sumos, pensijos ir kiti atidėjiniai). Tokiais atvejais prie pinigus kuriančio vieneto balansinės vertės pridedama tokio turto balansinė vertė ir atimama tokių įsipareigojimų balansinė vertė.

▼B

Prestižas

Prestižo priskyrimas pinigus kuriantiems vienetams

▼M22

80 **Siekiant nustatyti, ar nesumažėjo prestižo, įgyto jungiant verslą, vertė, prestižas, pradedant įsigijimo data, turi būti priskirtas kiekvienam įsigyjančiojo ūkio subjekto pinigus kuriančiam vienetui arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, kurie turėtų gauti naudos iš jungimo sąlygotos sąveikos, neatsižvelgiant į tai, ar kitas įsigyjamojo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskiriami minėtiems vienetams ar vienetų grupėms. Kiekvienas vienetas ar vienetų grupė, kuriems minėtu būdu priskiriamas prestižas, turi:**

a) priklausyti ūkio subjekto žemiausiam vidaus lygmeniui, kuriame valdymo tikslais prestižas kontroliuojamas; ir

b) prieš sujungimą nebūti didesnis nei veiklos segmentas, kaip apibrėžta 8-ojo TFAS *Veiklos segmentai* 5 straipsnyje.

▼M12

81 Prestižas, pripažintas verslo jungimo metu, yra turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Prestižas nekuria pinigų srautų atskirai nuo kito turto ar turto grupių ir, dažniausiai, prisideda prie įvairialypių pinigus kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą natūraliai priskirti atskiriems pinigus kuriantiems vienetams, todėl jis gali būti priskirtas tik pinigus kuriančių vienetų grupėms. Dėl to mažiausias ūkio subjekto vidaus elementas, kuriame valdymo tikslais kontroliuojamas prestižas, kartais apima didesnį pinigus kuriančių vienetų, su kuriais siejamas prestižas, skaičių, tačiau kuriems jis negali būti priskirtas. 83–99 straipsniuose ir C priede pateikiamos nuorodos į pinigus kuriantį vienetą, kuriam priskiriamas prestižas, taip pat turėtų būti suvokiamos ir kaip nuorodos į pinigus kuriančių vienetų grupę, kuriai priskiriamas prestižas.

▼B

82 Taikant 80 straipsnio reikalavimus, prestižo galimo vertės sumažėjimo patikrinimas vykdomas tame lygyje, kuris atspindi, kaip ūkio subjektas valdo savo veiklą, ir su kuriuo prestižas natūraliai gali būti susietas. Dėl to papildomų atskaitomybės sistemų kūrimas paprastai nėra būtinas.

83 Pinigus kuriantis vienetas, kuriam prestižas priskiriamas dėl galimo vertės sumažėjimo patikrinimo, gali nesutapti su prestižo priskyrimu pagal 21-ąjį TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*“ dėl užsienio valiutos kurso kitimo pelno ar nuostolių. Pavyzdžiui, jeigu 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas užsienio valiutos pelno ar nuostolių vertinimo tikslais priskirtų prestižą santykinai žemiems lygiams, tai nereikalaujama to paties lygio prestižo tikrinti dėl galimo vertės sumažėjimo (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas šio lygio prestižą stebi dar ir valdymo tikslais).

84 Jeigu, jungiant verslą, įgyto prestižo pirminis priskyrimas negali būti užbaigtas iki metinio ataskaitinio laikotarpio, kada įvykdytas verslo jungimas, pabaigos, šis pirminis priskyrimas turi būti užbaigtas iki pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio po įsigijimo datos, pabaigos.

▼**M12**

85 Pagal 3-iąjį TFAS *Verslo jungimai*, jeigu verslo jungimo pirminė apskaita iki laikotarpio, kada jungimas įvykdomas, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tada įsigyjantis ūkio subjektas:

a) apskaitoje registruoja jungimą, panaudodamas tas sąlygines vertes; ir

b) visus tų sąlyginių verčių koregavimus pripažįsta kaip pirminės apskaitos per vertinimo laikotarpį, kuris neturi viršyti dvylikos mėnesių nuo įsigijimo datos, rezultatą.

Esant tokioms aplinkybėms, taip pat gali būti neįmanoma užbaigti ir prestižo, pripažinto verslo jungimo metu, pirminio paskirstymo iki to metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį įvykdytas jungimas, pabaigos. Kai taip atsitinka, ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 133 straipsnyje.

▼**B**

86 Jeigu prestižas buvo priskirtas pinigus kuriančiam vienetui, o ūkio subjektas perleidžia veiklą, vykdytą šio vieneto, tai prestižas, susijęs su perleidžiama veikla, turi būti:

a) įtraukiamas į tos veiklos balansinę vertę, nustatant perleidimo pelną ar nuostolius; ir

b) vertinamas proporcingai perleistos veiklos ir likusios neperleistos pinigus kuriančio vieneto dalies vertėms, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su perleista veikla.

Pavyzdys

Įmonė už 100 PV parduoda veiklą, buvusią pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, dalimi. Prestižas, priskiriamas šiam vienetui, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už šį vienetą turto grupe, nebent pasirinktinai. Likusios pinigus kuriančio vieneto dalies padengimo suma yra 300 PV.

Kadangi prestižas, priskirtas pinigus kuriančiam vienetui, negali būti, nesant ypatingo pagrindo, identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už šį vienetą turto grupe, tai jis, siejamas su perleista veikla, yra vertinamas proporcingai perleistos veiklos ir neperleistos vieneto dalies vertėms. Todėl 25 % prestižo, priskirto pinigus kuriančiam vienetui, įtraukiami į parduotos veiklos balansinę vertę.

87 Jeigu ūkio subjektas keičia savo atskaitomybės struktūrą, keisdamas vieno ar daugiau pinigus kuriančių vienetų, kuriems priskirtas prestižas, sudėtį, prestižas turi būti priskiriamas pakeistiems vienetams. Šis naujas perskirstymas turi būti atliekamas naudojant atitinkamą vertės metodiką, panašią į tą, kuri naudojama, kai ūkio subjektas perleidžia tam tikrą veiklą, vykdytą pinigus kuriančio vieneto (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su pakeistais vienetais).

▼B

Pavyzdys

Anksčiau prestižas buvo priskirtas pinigus kuriančiam vienetui A. Prestižas, priskirtas vienetui A, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už A turto grupe, nebent pasirinktinai. A padalijamas ir integruojamas į kitus tris pinigus kuriančius vienetus – B, C ir D.

Kadangi prestižas, priskirtas vienetui A, negali būti nepasirinktinai identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už A turto grupe, jis priskiriamas B, C ir D vienetams proporcingai trijų A dalių vertėms ir integruojamas į B, C ir D.

Pinigus kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo

88 Kada prestižas, kaip apibūdinta 81 straipsnyje, yra susietas su pinigus kuriančiu vienetu, bet nėra šiam vienetui priskirtas, toks vienetas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo palyginant jo balansinę vertę (išskyrus bet kokį prestižą) su jo atsiperkamąja verte, jeigu tik yra požymių, kad tokio vieneto vertė gali būti sumažėjusi. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį.

89 Jeigu 88 straipsnyje aprašyto pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė apima neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo ar nematerialiojo turto, kurio naudoti kol kas nėra galimybės, balansinę vertę, ir kai toks nematerialusis turtas gali būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo tik kaip pinigus kuriančio vieneto dalis, 10 straipsnyje reikalaujama, kad minėtas vienetas taip pat būtų kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.

90 Pinigus kuriantis vienetas, kuriam priskiriamas prestižas, turi būti kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo, o atsiradus požymių, kad šio vieneto vertė yra sumažėjusi, vieneto balansinė vertė (įtraukiant prestižą) palyginama su jo atsiperkamąja verte. Jeigu vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę, tai šis vienetas drauge su jam priskirtu prestižu vertinami taip, lyg vertė nebūtų sumažėjusi. O jei vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį.

▼M12

_____

▼B

Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas

96 Kasmetinis pinigus kuriančio vieneto, kuriam yra priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kada per metinį ataskaitinį laikotarpį su sąlyga, kad jis bus atliekamas kiekvienais metais tuo pačiu laiku. Skirtingi pinigus kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo gali būti tikrinami skirtingu metu. Tačiau, jeigu visas pinigus kuriančiam vienetui priskirtas prestižas ar jo dalis buvo įgyta per einamąjį metinį ataskaitinį laikotarpį sujungus verslą, patikrinimas dėl tokio vieneto vertės sumažėjimo turi būti atliekamas iki esamo ataskaitinio metinio laikotarpio pabaigos.

97 Jeigu pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, atskiri turto vienetai tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinamas visas šis vienetas drauge ir jo prestižas, toks turtas dėl galimo vertės sumažėjimo turi būti tikrinamas anksčiau už viso vieneto ir jo prestižo patikrinimą. Jeigu pinigus kuriančių vienetų grupę, su jai priskirtu prestižu, sudarantys pinigus kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo tikrinami tada, kai tikrinama visa vienetų grupė ir jos prestižas, atskiri vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo turi būti tikrinami anksčiau už visos vienetų grupės ir jos prestižo patikrinimą.

▼B

98 Pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimo metu gali atsirasti atskiro turto, priklausančio tam vienetui, kuriam buvo priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo požymių. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas pirmiausia patikrina galimą tokio turto vertės sumažėjimą ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius anksčiau, negu tikrinamas pinigus kuriančio vieneto, apimančio prestižą, galimas vertės sumažėjimas. Panašiai gali atsirasti ir pinigus kuriančio vieneto, priklausančio pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą, grupei, vertės sumažėjimo požymių. Tokiais atvejais ūkio subjektas pirmiausia patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ir pripažįsta bet kokius nuostolius dėl vieneto vertės sumažėjimo, ir tik tada patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančių vienetų grupės, kuriai yra priskirtas prestižas, vertė.

99 Paskutinis detalus praėjusio ataskaitinio laikotarpio pinigus kuriančio vieneto ir jam priskirto prestižo atsiperkamosios vertės skaičiavimas gali būti naudojamas tikrinant, ar per einamąjį ataskaitinį laikotarpį nesumažėjo vieneto vertė, jei tenkinami visi šie kriterijai:

a) turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;

b) paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo metu buvo gauta suma, kuri žymiai viršijo to vieneto balansinę vertę; ir

c) remiantis įvykiais ir pasikeitusiomis aplinkybėmis po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo, galima tikimybė, kad naujai nustatyta dabartinė atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už vieneto balansinę vertę, yra maža.

Bendras turtas

100 Bendras turtas apima grupės ar padalinio turtą, pavyzdžiui, ūkio subjekto pagrindinės buveinės ar padalinio pastatą, elektroninio duomenų apdorojimo įrengimus ar tyrimų centrą. Tai, ar tam tikras turtas pinigus kuriančio vieneto atžvilgiu atitinka šiame standarte pateiktą bendro turto apibrėžimą, nulemia ūkio subjekto struktūra. Išskirtinė bendro turto ypatybė yra ta, kad jis nekuria nuo kito turto ar turto grupių nepriklausomų pinigų įplaukų, o jo balansinės vertės negalima visiškai priskirti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui.

101 Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti bendrojo turto atskiro vieneto atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, kai vadovybė nusprendžia tokį turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad gali būti sumažėjusi bendro turto vertė, tada nustatoma pinigus kuriančio vieneto ar jų grupės, kuriam tas bendras turtas priklauso, atsiperkamoji vertė ir palyginama su šio pinigus kuriančio vieneto arba vienetų grupės balansine verte. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pagal 104 straipsnį.

▼B

102 Tikrindamas, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ūkio subjektas turi identifikuoti visą bendrą turtą, susijusį su tikrinamu pinigus kuriančiu vienetu. Jeigu bendro turto balansinės vertės dalis:

a) gali būti pagrįstai ir pastoviai priskirta tam vienetui, ūkio subjektas turi palyginti šio vieneto balansinę vertę, įskaitant bendro turto, priskiriamo šiam vienetui, balansinės vertės dalį, su jo atsiperkamąja verte. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį;

b) negali būti pagrįstai ir pastoviai priskiriama šiam vienetui, ūkio subjektas turi:

i) palyginti vieneto (išskyrus bendrą turtą) balansinę vertę su jo atsiperkamąja verte ir pripažinti bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį;

ii) identifikuoti mažiausią pinigus kuriančių vienetų grupę, kuri apima tikrinamąjį pinigus kuriantį vienetą ir kuriai bendro turto balansinės vertės dalis gali būti pagrįstai ir dėsningai priskirta; ir

iii) palyginti minėtos pinigus kuriančių vienetų grupės, įskaitant bendrojo turto, priskirto šiai vienetų grupei, balansinės vertės dalį su šios vienetų grupės atsiperkamąja verte. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį.

103 Šių reikalavimų taikymas bendram turtui pateikiamas 8 pavyzdyje.

Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai

104 Pinigus kuriančio vieneto (pinigus kuriančių vienetų mažiausios grupės, kuriai prestižas ar bendras turtas buvo priskirtas) nuostoliai dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažinti tada ir tik tada, kai šio vieneto (arba vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra mažesnė už šio vieneto (arba vienetų grupės) balansinę vertę. Vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi tokia tvarka:

a) pirmiausiai sumažinama bet kokio pinigus kuriančiam vienetui (arba vienetų grupei) priskiriamo prestižo balansinė vertė; ir

b) po to – proporcingai kitam vieneto (vienetų grupės) turtui, proporcingai pagal kiekvieno vienetui (vienetų grupei) priklausančio turto balansinę vertę.

Tokie balansinės vertės sumažinimai, apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostoliai, pripažįstami pagal 60 straipsnį.

105 Paskirstydamas vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį, ūkio subjektas neturi sumažinti turto balansinės vertės tiek, kad ji būtų mažesnė už:

a) jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas (jei ši gali būti nustatyta);

b) jo naudojimo vertę (jei ši gali būti nustatyta); ir

c) nulį.

▼B

Vertės sumažėjimo nuostolių suma, kuri kitu atveju būtų buvusi priskirta turtui, turi būti proporcingai paskirstoma kitiems šio vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams.

106 Jei neįmanoma įvertinti pinigus kuriančio vieneto kiekvieno atskiro turto straipsnio atsiperkamosios vertės, šiame standarte reikalaujama, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų santykinai paskirstyti to vieneto turto dalims, išskyrus prestižą, nes visas pinigus kuriančio vieneto turtas veikloje naudojamas bendrai.

107 Jei neįmanoma nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės (žr. 67 straipsnį), tuomet:

a) turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas ir už 104 bei 105 straipsniuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatus; ir

b) jokie turto vertės sumažėjimo nuostoliai nepripažįstami, jeigu nesumažėjo susijusio pinigus kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina netgi tada, kai turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai kaip anksčiau. Mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę. Mašina nekuria nepriklausomų pinigų įplaukų. Mažiausia identifikuojama turto grupė, kuriai priklauso mašina ir kuri kuria pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų, yra toji gamybos linija, kuriai mašina priklauso. Gamybos linijos atsiperkamoji vertė rodo, kad visos gamybos linijos vertė nesumažėjo.

I prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) nerodo vadovybės pasižadėjimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios vertės negalima įvertinti atskirai, nes mašinos naudojimo vertė:

a) *gali skirtis nuo jos tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas; ir*

b) *gali būti apskaičiuota tik visam pinigus kuriančiam vienetui, kuriam priklauso mašina (gamybos linijai).*

Gamybos linijos vertė nesumažėjo. Todėl nuostoliai dėl mašinos vertės sumažėjimo nepripažįstami. Vis dėlto ūkio subjektui gali tekti iš naujo įvertinti mašinos nusidėvėjimo laikotarpį arba nusidėvėjimo metodą. Gali būti, kad reikės nustatyti trumpesnį nusidėvėjimo laikotarpį arba spartesnio nusidėvėjimo metodą, siekiant parodyti tikėtiną likusį mašinos naudingo tarnavimo laiką arba planuojamą ūkio subjekto ekonominės naudos suvartojimo būdą.

II prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) parodo vadovybės pasižadėjimą mašiną pakeisti nauja ir parduoti artimiausiu metu. Pinigų srautai toliau mašiną naudojant iki jos perleidimo įvertinami kaip nereikšmingi.

▼B

Galima apskaičiuoti, kad mašinos naudojimo vertė yra artima jos tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas. Vadinasi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją vertę, neatsižvelgiant į pinigus kuriantį vienetą (t. y. gamybos liniją), kuriam ši mašina priklauso. Kadangi mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę, pripažįstami mašinos vertės sumažėjimo nuostoliai.

108 Įvykdžius 104 ir 105 straipsnių reikalavimus, bet kokios likusios pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių sumos atžvilgiu įsipareigojimas pripažįstamas tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame standarte.

VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

109 110–116 straipsniuose išdėstomi nurodymai, kaip panaikinti ankstesniais ataskaitiniais metais pripažintus nuostolius dėl turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai pateikti: atskiram turtui – 117–121 straipsniuose, pinigus kuriančiam vienetui – 122 ir 123 straipsniuose, o prestižui – 124 ir 125 straipsniuose.

110 Ūkio subjektas kiekvienų finansinių ataskaitų sudarymo metu turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai nebeegzistuoja arba sumažėjo. Jeigu yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti šio turto atsiperkamąją vertę.

111 Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti nuostoliai dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nebeegzistuoja arba sumažėjo, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:

Išoriniai informacijos šaltiniai

a) Turto rinkos vertė per ataskaitinį laikotarpį žymiai padidėjo.

b) Per ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai skiriamas turtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių ūkio subjektą, arba tokie pokyčiai įvyks netolimoje ateityje.

c) Per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkoje normos; tikimasi, kad tai paveiks diskonto normą, naudojamą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, dėl to savo ruožtu reikšmingai padidės turto atsiperkamoji vertė.

Vidiniai informacijos šaltiniai

d) Per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas arba tikimasi, kad jis pasikeis netolimoje ateityje, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė (paveiks) šį ūkio subjektą. Tokie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti ar padidinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso.

▼B

e) Vidinėse ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turtas yra ar bus ekonomiškai naudingesnis, negu tikėtasi.

112 111 straipsnyje minimi galimo vertės sumažėjimo nuostolių sumažėjimo požymiai didžiąja dalimi atspindi 12 straipsnyje pateiktus galimo vertės sumažėjimo nuostolių požymius.

113 Jei yra požymių, kad pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai gali nebeegzistuoti arba būti sumažėję, tai gali reikšti, kad likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar likvidacinę vertę reikia peržiūrėti ir pakoreguoti pagal standartą, taikytiną tam turtui, net jeigu nuostoliai dėl vertės sumažėjimo nepanaikinami.

114 Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti panaikinami tada ir tik tada, jei po paskutinio vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pasikeitė įvertinimai, naudoti to turto atsiperkamajai vertei nustatyti. Tokiu atveju turto balansinė vertė turi būti padidinama iki jo atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, aprašytą 117 straipsnyje. Šis padidinimas panaikina vertės sumažėjimo nuostolius.

115 Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas atspindi apskaičiuoto turto naudojimo ar pardavimo galimybės padidėjimą nuo tos dienos, kai ūkio subjektas paskutinį kartą pripažino šiuos vertės sumažėjimo nuostolius. 130 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų įvertinimo keitimą, dėl kurio apskaičiuota naudojimo galimybė padidėjo. Įvertinimo keitimo pavyzdžiai apima:

a) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindo keitimą (t. y. nepriklausomai nuo to, ar šis nustatymo pagrindas buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar naudojimo vertė);

b) jei atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta naudojimo verte – apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų sumų ir skaičiavimo laikotarpio arba diskonto normos pasikeitimą; arba

c) jeigu atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas sudėtinių dalių vertinimo keitimą.

116 Turto naudojimo vertė gali tapti didesne už turto balansinę vertę paprasčiausiai dėl to, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja artėjant šių įplaukų gavimo momentui. Tačiau turto naudojimo galimybė nedidėja. Todėl vertės sumažėjimo nuostoliai nepanaikinami vien dėl to, kad praėjo tam tikras laikas (kartais tai vadinama diskonto išskleidimu), net jei turto atsiperkamoji vertė tapo didesne už jo balansinę vertę.

Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas

117 Turto (išskyrus prestižą) balansinė vertė, padidėjusi atstačius nuostolius dėl vertės sumažėjimo, neturi viršyti tos balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai.

118 Bet koks turto, išskyrus prestižą, balansinės vertės padidėjimas, viršijantis balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai, laikomas perkainojimu. Apskaitoje registruodamas tokį perkainojimą, ūkio subjektas vadovaujasi standartu, taikytinu turtui.

▼B

119 Turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus atvejį, kai turtas apskaitoje registruojamas perkainota verte pagal kitą standartą (pavyzdžiui, taikant 16-ajame TAS nurodytą perkainojimo metodą). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti apskaitoje registruojamas perkainotos sumos padidėjimu pagal tą kitą standartą.

►M5 120 Perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir padidina šio turto pelną dėl perkainojimo. Tačiau ◄ jei to paties perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai buvo iki tol pripažinti ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tų nuostolių panaikinimas taip pat pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

121 Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojami todėl, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra) būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.

Nuostolių dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas

122 Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti paskirstomas šio vieneto turtui, išskyrus prestižą, proporcingai pagal šių turto straipsnių balansines vertes. Tokie balansinių verčių padidinimai turi būti apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimai ir pripažįstami pagal 119 straipsnį.

123 Paskirstant pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą pagal 122 straipsnį, turto balansinė vertė negali tapti didesne už mažiausią iš šių sumų:

a) jo atsiperkamąją vertę (jei ją galima nustatyti); ir

b) jo balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų pripažinta jokių turto vertės sumažėjimo nuostolių.

Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta tam turtui, proporcingai paskirstoma kitiems vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams, išskyrus prestižą.

Nuostolių dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas

124 Pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu.

125 38-ajame TAS „*Nematerialusis turtas*“ draudžiama pripažinti viduje sukurtą prestižą. Bet koks prestižo atsiperkamosios vertės padidėjimas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, po prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo, greičiausiai bus vidaus prestižo padidėjimas, o ne įsigyto prestižo pripažinto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas.

ATSKLEIDIMAS

126 Ūkio subjektas apie kiekvieną turto klasę turi atskleisti šią informaciją:

a) vertės sumažėjimo nuostolių sumą, pripažintą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ per ataskaitinį laikotarpį, taip pat ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnio (-ių) eilutę (-es), į kurią (-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;

▼B

b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ per ataskaitinį laikotarpį, sumą, taip pat ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-ose) šie nuostoliai yra panaikinami;

c) perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį ►M5 pripažintą kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄;

d) perkainoto turto panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį ►M5 pripažintą kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄.

127 Turto klasė – panašaus pobūdžio ir ūkio subjekto veikloje panašiai naudojamų turto straipsnių sugrupavimas.

128 126 straipsnyje reikalaujama informacija gali būti pateikiama kartu su kita apie tą turto klasę atskleidžiama informacija. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukiama suderinant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip to reikalaujama 16-ajame TAS.

129 Ūkio subjektas, kuris ataskaitose nurodo segmento informaciją vadovaudamasis 8-uoju TFAS, atskleidžia šiuos kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento duomenis:

a) vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, sumą;

b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, sumą.

130 Atskiro turto (įskaitant prestižą arba pinigus kuriantį vienetą) kiekvieno pripažinto reikšmingo vertės sumažėjimo nuostolių arba jų panaikinimo atveju ūkio subjektas turi atskleisti:

a) įvykius ir aplinkybes, dėl kurių šie vertės sumažėjimo nuostoliai buvo pripažinti arba panaikinti;

b) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą;

c) kiekvienam atskiram turtui:

i) to turto pobūdį ir;

ii) jeigu ūkio subjektas segmento informaciją teikia vadovaudamasi 8-uoju TFAS – ataskaitose pateiktiną segmentą, kuriam priklauso turtas;

d) pinigus kuriančio vieneto:

i) aprašymą (pvz., ar tai yra gaminių linija, gamykla, verslo padalinys, geografinė vietovė, ataskaitose pateiktinas segmentas pagal 8-ąjį TFAS);

ii) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal turto kategoriją ir, jeigu segmento informaciją ūkio subjektas teikia pagal 8-ąjį TFAS – pagal ataskaitose pateiktinus segmentus; ir

▼B

iii) jei po ankstesnio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės įvertinimo (jeigu toks buvo atliktas) pasikeitė pinigus kuriantį vienetą sudarantis turto junginys, ūkio subjektas apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių šis būdas, kuriuo nustatomas pinigus kuriantis vienetas, pasikeitė;

e) tai, ar turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamoji vertė yra jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar jo naudojimo vertė;

f) jeigu atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymo pagrindą (pvz., tai, ar tikroji vertė buvo nustatyta remiantis aktyviąja rinka);

g) jeigu atsiperkamoji vertė yra naudojimo vertė – diskonto normą (-as), taikytą (-as) atliekant dabartinį ir ankstesnį (jei toks buvo atliktas) naudojimo vertės įvertinimą.

131 Apie bendrus vertės sumažėjimo nuostolius ir bendrus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimus, pripažintus per tą ataskaitinį laikotarpį, apie kurį nepateikta jokia 130 straipsnyje reikalaujama informacija, ūkio subjektas turi pateikti:

a) vertės sumažėjimo nuostolių ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų paveiktas pagrindines turto klases;

b) pagrindinius įvykius ir aplinkybes, lėmusius šių vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimus arba panaikinimus.

132 Ūkio subjektas skatinamas nurodyti prielaidas, kuriomis buvo remiamasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) atsiperkamąsias vertes per ataskaitinį laikotarpį. Tačiau 134 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų informaciją apie vertinimus, naudotus pinigus kuriančio vieneto atsiperkamajai vertei apskaičiuoti, kai į šio vieneto balansinę vertę yra įtrauktas prestižas arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas.

133 Jeigu, remiantis 84 straipsniu, verslo jungimo metu per ataskaitinį laikotarpį visa įgyto prestižo suma ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nebuvo priskirta pinigus kuriančiam vienetui (ar vienetų grupei), nepriskirto prestižo suma turi būti atskleista kartu su priežastimis, dėl kurių ši suma lieka nepriskirta.

Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami atsiperkamųjų verčių skaičiavimui

134 Ūkio subjektas apie kiekvieną pinigus kuriantį vienetą (vienetų grupę), kuriam priskirta prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė lyginant su ūkio subjekto bendra prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansine verte yra reikšminga, turi atskleisti tokią a–f punktuose reikalaujamą informaciją:

a) vienetui (vienetų grupei) priskirtą prestižo balansinę vertę;

▼B

b) vienetui (vienetų grupei) priskirtą neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę;

c) vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindą (t. y. ar tai naudojimo vertė, ar tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas);

d) jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra pagrįsta naudojimo verte, tuomet:

i) kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė savo pinigų srautų planus laikotarpiui, apimamam naujausių finansinių sąmatų (prognozių), aprašymą. Esminės yra tos prielaidos, kurios vieneto (vienetų grupės) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką;

ii) vadovybės metodikos, naudotos kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es) nustatyti, apibūdinimą; tai, ar ši (-os) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tai tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jei ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių;

iii) laikotarpį, kuriuo vadovybė suplanavo savo patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis) paremtus pinigų srautus; ir, kai pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atžvilgiu naudojamas ilgesnis nei penkerių metų laikotarpis – paaiškinimą, kodėl ilgesnio laikotarpio naudojimas yra pateisinamas;

iv) pinigų srautų planų ekstrapoliavimui už naujausių finansinių sąmatų (prognozių) apimamo laikotarpio ribų naudojamą augimo normą, taip pat paaiškinimą, kodėl naudojama augimo norma, viršijanti vidutinę atitinkamų produktų, pramonės šakų, šalių arba šalies, kurioje (-se) ūkio subjektas veikia, arba rinkos, kuriai vienetas (vienetų grupė) yra skirtas (-a) ilgalaikę augimo normą;

v) pinigų srautų planavimui taikomą (-as) diskonto normą (-as);

▼M8

e) jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė pagrįsta tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas – metodiką, naudojamą tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymui. Jeigu vieneto (vienetų grupės) tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nėra nustatoma remiantis stebima rinkos kaina, turi būti atskleidžiama ir tokia informacija:

i) kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymą, apibūdinimas. Esminės yra tos prielaidos, kurios vieneto (vienetų grupės) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką;

ii) vadovybės metodikos, naudotos nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą vertę (arba vertes), apibūdinimą, tai, ar šios vertės atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius, o jei ne – kaip ir kodėl šios vertės skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių.

Jei tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nustatoma naudojant planuojamus diskontuotų pinigų srautus, taip pat atskleidžiama tokia informacija:

iii) laikotarpis, kuriuo vadovybė numatė pinigų srautus,

▼M8

iv) augimo tempas ekstrapoliuojant planuojamus pinigų srautus,

v) pinigų srautų planavimui taikoma (-os) diskonto norma (-os).

▼B

f) jeigu pagrįstai įmanomas esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės nustatymą, pasikeitimas galėtų nulemti, kad vieneto (vienetų grupės) balansinė vertė viršytų jo atsiperkamąją vertę, tuomet:

i) sumą, kuria vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę;

ii) tai esminei prielaidai priskirtąją vertę;

iii) dydį, kuriuo tokiai esminei prielaidai priskirta vertė turi pasikeisti po to, kai įtraukiami visi svarbūs kitų kintamųjų, naudotų atsiperkamajai vertei nustatyti, pokyčio rezultatai, kad vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė būtų lygi jo balansinei vertei.

135 Jeigu visa prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė arba jos dalis yra paskirstyta daugeliui pinigus kuriančių vienetų (vienetų grupių), o šiuo būdu atskiram vienetui (vienetų grupei) paskirstyta suma nėra reikšminga lyginant ją su ūkio subjekto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte, šis faktas turi būti atskleidžiamas kartu su tokiems vienetams (vienetų grupėms) paskirstyto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte. Be to, jei bet kurių iš šių vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios vertės grindžiamos ta (-omis) pačia (-omis) esmine (-ėmis) prielaida (-omis), o šiems vienetams paskirstyto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendroji balansinė vertė yra reikšminga lyginant ją su ūkio subjekto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendra balansine verte, ūkio subjektas šį faktą turi atskleisti drauge su:

a) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto prestižo bendrąja balansine verte;

b) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte;

c) esminės (-ių) prielaidos (-ų) apibūdinimu;

d) vadovybės tikslo, kuriuo siekiama nustatyti kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es,) aprašymu; tai, ar ši (-ios) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį ar (jei tai tinkama) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jeigu ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties arba išorės informacijos šaltinių;

e) jeigu pagrįstai įmanomas esminės (-ių) prielaidos (-ų) pokytis nulemtų tai, kad vienetų (vienetų grupių) bendroji atsiperkamoji vertė viršytų jų bendrąją balansinę vertę, tuomet:

i) suma, kuria tų vienetų (vienetų grupių) bendrosios atsiperkamosios vertės viršija jų bendrąsias balansines vertes;

ii) esminei (-ėms) prielaidai (-oms) priskirtomis vertėmis;

▼B

iii) dydžiu, kuriuo esminei prielaidai priskirta (-os) vertė (-ės) turėtų pasikeisti po to, kai įtraukiami visi svarbūs kitų kintamųjų, naudotų atsiperkamajai vertei nustatyti, pokyčio rezultatai, kad vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios vertės būtų lygios jų balansinėms vertėms.

136 Ankstesnį ataskaitinį laikotarpį atliktas pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės paskutinis detalus skaičiavimas, remiantis 24 arba 99 straipsniu gali būti perkeliamas ir naudojamas atliekant to vieneto (vienetų grupės) galimo vertės sumažėjimo patikrinimą dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu, jeigu tenkinami atitinkami kriterijai. Tokiu atveju informacija apie tą vienetą (vienetų grupę), kuri atskleidžiama kartu su pagal 134 ir 135 straipsnius reikalaujama informacija, siejama su perkeliamais atsiperkamosios vertės skaičiavimais.

137 Iliustruojančiame 9 pavyzdyje parodytas 134 ir 135 straipsniuose reikalaujamas atskleidimas.

Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data

▼M12

_____

139 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

▼B

a) apskaitoje registruodamas prestižą ir nematerialųjį turtą, įgytą jungiant verslą, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė; ir

b) perspektyviai visam kitam turtui nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.

140 Ūkio subjektai, kuriems taikomas 139 straipsnis, skatinami pritaikyti šio standarto reikalavimus dar iki 139 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-iąjį TFAS bei 38-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.).

▼M5

140A 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 61, 120, 126 ir 129 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

140B 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 65, 81, 85 ir 139 straipsniai; panaikinti 91–95 ir 138 straipsniai, įtrauktas C priedas. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

140C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 134 straipsnio e punktas. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M7

140D 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*“ ir 27-ojo TAS pataisas „*Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*“, standartas papildytas 12 straipsnio h punktu. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas susijusias 27-ojo TAS 4 ir 38A straipsnių pataisas taiko ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, kartu jis turi taikyti ir 12 straipsnio h punkto pataisą.

▼M22

140E 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 80 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas šią pataisą taiko perspektyviai 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

36-ojo TAS (paskelbto 1998 m.) panaikinimas

141 Šiuo standartu pakeičiamas 36-asis TAS *„Turto vertės sumažėjimas“* (paskelbtas 1998 m.).

Priedas

DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ PRITAIKYMAS NAUDOJIMO VERTEI NUSTATYTI

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame pateikiami nurodymai dėl dabartinės vertės metodikų pritaikymo naudojimo vertei nustatyti. Nors nuorodose naudojama sąvoka „turtas“, ji taip taikoma ir turto straipsnių, sudarančių pinigus kuriantį vienetą, grupei.

Dabartinės vertės nustatymo sudėtinės dalys

A1. Ekonominius skirtumus tarp turto straipsnių parodo visi šie elementai kartu:

a) būsimųjų pinigų srautų, o sudėtingesniais atvejais – būsimųjų pinigų srautų serijų, kuriuos ūkio subjektas tikisi sukurti naudodamas šį turtą, numatymas;

b) tų būsimųjų pinigų srautų sumų ar gavimo laiko galimų svyravimų tikimybės;

c) pinigų laiko vertė, kurią parodo su rizika nesusieta dabartinė rinkos palūkanų norma;

d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo; ir

▼B

e) kiti, kartais neidentifikuojami, veiksniai (pvz., nelikvidumas), kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti dėl naudodamas turtą, įkainojimą.

A2. Šiame priede sugretinami du dabartinės vertės galimo skaičiavimo požiūriai, kurių kiekvienas, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti naudojamas turto naudojimo vertei nustatyti. Remiantis tradiciniu požiūriu, koregavimai pagal A1 straipsnyje aprašytus b–e veiksnius yra tvirtai susieti su diskonto norma. Remiantis tikėtinų pinigų srautų požiūriu, dėl b, d ir e punktuose nurodytų veiksnių atliekami koregavimai ir gaunami dėl rizikos koreguoti tikėtini pinigų srautai. Kad ir kurį požiūrį ūkio subjektas pritaikytų siekdamas atspindėti lūkesčius dėl būsimų pinigų srautų sumų arba gavimo laiko galimo svyravimo, rezultatas turėtų būti toks, kad atspindėtų būsimųjų pinigų srautų tikėtiną dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį.

Bendrieji principai

A3. Būsimų pinigų srautų nustatymui naudojami metodai ir palūkanų normos kiekvienoje situacijoje kinta priklausomai nuo tiriamąjį turtą sąlygojančių aplinkybių. Tačiau, vertinant turtą, bet kokių dabartinės vertės metodų taikymą lemia tokie bendrieji principai:

a) palūkanų normos, naudojamos pinigų srautams diskontuoti, turėtų atspindėti prielaidas, atitinkamai suderintas su būsimųjų pinigų srautų vertinimo prielaidomis. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įvertinamas du kartus arba į jį apskritai nebūtų atsižvelgta. Pavyzdžiui, 12 % diskonto norma gali būti taikoma gautinos paskolos sutartiniams pinigų srautams. Ta norma atspindi paskolų su tam tikromis charakteristikomis galimų būsimų neapmokėjimų tikimybę. Ta pati 12 % norma neturėtų būti naudojama diskontuojant tikėtinus pinigų srautus, nes tokie pinigų srautai jau atspindi prielaidas dėl būsimų neapmokėjimų;

b) numatomi pinigų srautai ir diskonto normos turėtų būti nešališki ir nepriklausyti nuo faktorių, nesusijusių su tiriamu turtu. Pavyzdžiui, grynieji pinigų srautai, sąmoningai numatyti taip, kad padidintų būsimą turto pelningumo galimybę, suteikia vertinimui tendencingumo;

c) numatomi pinigų srautai arba diskonto normos turėtų atspindėti galimų rezultatų svyravimo ribas, o ne vieną labiausiai tikėtiną didžiausią ar mažiausią įmanomą sumą.

Tradicinis arba tikėtinų pinigų srautų požiūris dėl dabartinės vertės

Tradicinis požiūris

A4. Dabartinei vertei pritaikyti apskaitoje tradiciškai naudojamas vienintelis numatomų pinigų srautų komplektas ir tik viena diskonto norma, dažnai apibūdinama kaip riziką atitinkanti norma. Dėl to tradicinio požiūrio šalininkai mano, kad vienintelė parinkta diskonto norma gali apimti visus lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų ir atitinkamą papildomą riziką. Todėl tradicinis požiūris daugiausia dėmesio skiria diskonto normos parinkimui.

▼B

A5. Kai kuriomis aplinkybėmis, pvz., kai palyginamas turtas gali būti stebimas rinkoje, taikyti tradicinį požiūrį yra santykinai lengva. Turint turtą su sutartiniais pinigų srautais, požiūris atitinka tam tikrą būdą, kuriuo rinkos dalyviai apibūdina turtą kaip 12 procentų obligaciją.

A6. Tačiau tradicinis požiūris negali deramai išspręsti kai kurių sudėtingų vertinimo problemų, pvz., nefinansinio turto vertinimo, kai nėra šio turto vieneto ar palyginamo vieneto rinkos. Riziką atitinkančios normos tinkama paieška reikalauja mažiausiai dviejų vienetų analizės – turto, egzistuojančio rinkoje ir turinčio stebimą palūkanų normą, ir vertinamo turto. Vertinamiems pinigų srautams tinkama diskonto norma turi būti išvedama iš to kito turto stebimos palūkanų normos. Kad tą būtų galima padaryti, stebimo turto pinigų srautų savybės turi būti panašios į vertinamo turto pinigų srautų savybes. Taigi vertintojas turi atlikti šiuos veiksmus:

a) išskirti pinigų srautų, kurie bus diskontuojami, komplektą;

b) identifikuoti rinkoje kitą turtą, kuris turėtų panašias pinigų srautų ypatybes;

c) palyginti šių dviejų turto vienetų pinigų srautų komplektus, kad būtų galima įsitikinti jų panašumu (pavyzdžiui, tai, ar abu šie pinigų srautai yra sutartiniai, o gal vienas iš jų yra sutartinis, o kitas – nustatomas pinigų srautas?);

d) įvertinti, ar vienas turto vienetas turi elementą, kurio neturi kitas vienetas (pavyzdžiui, gal vienas iš jų mažiau likvidus už kitą?); ir

e) įvertinti, ar abu pinigų srautų komplektai panašiai „elgtųsi“ (t. y. įvairuotų), keičiantis ekonominėms sąlygoms.

Tikėtinų pinigų srautų požiūris

A7. Kai kuriose situacijose tikėtinų pinigų srautų požiūris yra efektyvesnė vertinimo priemonė už tradicinį požiūrį. Atliekant vertinimą pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį pasitelkiami visi įmanomi lūkesčiai dėl galimų pinigų srautų, užuot naudojus vieną labiausiai tikėtiną pinigų srautą. Pavyzdžiui, pinigų srautas gali būti 100 PV, 200 PV arba 300 PV su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Tikėtinas pinigų srautas yra 220 PV. Tikėtinų pinigų srautų požiūris skiriasi nuo tradicinio tuo, kad dėmesys sutelkiamas ties tiriamųjų pinigų srautų tiesiogine analize, o vertinimo metu labiau išryškinamos tikslesnės prielaidos.

A8. Tikėtinų pinigų srautų požiūris leidžia panaudoti dabartinės vertės metodus ir tada, kai pinigų srautų išdėstymas laiko atžvilgiu nėra aiškus. Pavyzdžiui, 1 000 PV pinigų srautas gali būti gaunamas per vienerius, dvejus arba trejus metus su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Pavyzdys apačioje parodo tikėtinosios dabartinės vertės skaičiavimą tokioje situacijoje.

1 000 PV po 1 m. su 5 % dabartinė vertė	952,38 PV	
Tikimybė	10,00 %	95,24 PV
1 000 PV po 2 m. su 5,25 % dabartinė vertė	902,73 PV	
Tikimybė	60,00 %	541,64 PV

▼B

1 000 PV po 3 m. su 5,50 % dabartinė vertė	851,61 PV	
Tikimybė	30,00 %	255,48 PV
Tikėtina dabartinė vertė		892,36 PV

A9. Tikėtina 892,36 PV dabartinė vertė skiriasi nuo tradicinio geriausio įvertinimo, lygaus 902,73 PV (su 60 % tikimybe). Tradicinis dabartinės vertės skaičiavimas, pritaikomas šiam pavyzdžiui, pareikalautų nustatyti, kurį iš galimų pinigų srautų išsidėstymų laike reikia panaudoti ir atitinkamai kuris neatspindėtų kitų išsidėstymo laike tikimybių. Taip yra todėl, kad, skaičiuojant dabartinę vertę pagal tradicinį požiūrį, diskonto norma negali atspindėti pinigų srautų išsidėstymo laike neapibrėžtumo.

A10. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio esminis elementas yra tikimybių panaudojimas. Kyla abejonių, ar tikimybių panaudojimas labai subjektyviems įvertinimams suteikia daugiau tikslumo, nei iš tikrųjų yra. Tačiau teisingas tradicinio požiūrio pritaikymas (apibūdintas A6 straipsnyje) reikalauja tokių pačių įvertinimų ir subjektyvumo, bet neatskleidžia tokio apskaičiavimų aiškumo, koks gaunamas pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį.

A11. Daug vertinimo būdų, praktikuojamų šiuo metu, neformaliai jau apima tikėtinų pinigų srautų būdą. Be to, apskaitos specialistai dažnai susiduria su būtinybe įvertinti turtą turint labai ribotą informaciją apie galimų pinigų srautų tikimybes. Pavyzdžiui, apskaitos specialistas gali atsidurti tokioje situacijoje:

a) apskaičiuota suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, tačiau nė viena iš šio spektro sumų nėra labiau tikėtina už kitą. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 150 PV ((50 + 250)/2);

b) apskaičiuota suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, o labiausiai tikėtina suma yra 100 PV. Tačiau kiekvienos sumos tikimybė yra nežinoma. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 133,33 PV ((50 + 100 + 250)/3);

c) apskaičiuota suma bus 50 PV (10 % tikimybė), 250 PV (30 % tikimybė) arba 100 PV (60 % tikimybė). Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 140 PV ((50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)).

Kiekvienu atveju numatomas tikėtinas pinigų srautas veikiausiai pateiks geresnį naudojimo vertės apskaičiavimą už minimalią labiausiai tikėtiną ar maksimalią sumą, vertinamą atskirai.

A12. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio taikymą varžo išlaidų ir naudos apribojimai. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali gauti išsamius duomenis ir sudaryti daug pinigų srautų scenarijų. Tačiau kitais atvejais ūkio subjektas gali tik bendrais bruožais apibūdinti pinigų srautų kintamumą, nepatirdamas žymių išlaidų. Ūkio subjektui tenka išlaikyti pusiausvyrą tarp papildomos informacijos gavimo išlaidų ir papildomo patikimumo, kurį gautoji informacija suteiktų vertinimui.

▼B

A13. Kai kas teigia, kad tikėtinų pinigų srautų požiūris yra netinkamas atskiro straipsnio arba straipsnio su ribotu galimų rezultatų skaičiumi vertinimui. Siūlomas turto su dviem galimais rezultatais pavyzdys: yra 90 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 10 PV, ir 10 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 1 000 PV. Pastebima, kad tikėtinas pinigų srautas šiame pavyzdyje yra 109 PV, ir kritikuojama, kad toks rezultatas neatspindi nė vienos iš sumų, kurios gali būti sumokėtos.

A14. Tokie tvirtinimai kaip ką tik pateiktasis žymi esminį vertinimo tikslo neatitikimą. Jeigu tikslas yra būsimų išlaidų sukaupimas, tikėtini pinigų srautai gali ir nepateikti akivaizdžiai tikslios tikėtinos sumos. Tačiau šis standartas skiriamas turto atsiperkamosios vertės įvertinimui. Šiame pavyzdyje esančio turto atsiperkamoji vertė neturėtų būti lygi 10 PV, net jei tai yra labiausiai tikėtinas pinigų srautas. Taip yra todėl, kad apskaičiuoti 10 PV vertinant turtą neįtraukia pinigų srauto neapibrėžtumo. Vietoje to neapibrėžtas pinigų srautas pateikiamas taip, lyg būtų visiškai tikėtinas. Nė vienas racionaliai mąstantis ūkio subjektas neparduotų turto su šiomis ypatybėmis už 10 PV.

Diskonto norma

A15. Kad ir kurį požiūrį ūkio subjektas pritaikytų nustatydamas turto naudojimo vertę, palūkanų normos, naudojamos pinigų srautų diskontavimui, neturėtų atspindėti rizikos, kuria numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

A16. Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. Tuo siekiama kuo tiksliau įvertinti rinkos:

a) pinigų laiko vertę ataskaitiniais laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos; ir

b) A1 straipsnyje apibūdintus b, d ir e veiksnius tiek, kiek dėl šių veiksnių nebuvo pakoreguoti numatomi pinigų srautai.

A17. Kaip į tokio įvertinimo pradžios tašką, ūkio subjektas taip pat galėtų atsižvelgti į šias normas:

a) ūkio subjekto kapitalo vertės svertinį vidurkį, nustatytą taikant tokį metodą kaip kapitalo įkainojimo modelis;

b) šio ūkio subjekto papildomą skolinimosi palūkanų normą; ir

c) kitas rinkos skolinimosi palūkanų normas.

A18. Tačiau šios normos turi būti pakoreguotos, kad:

a) atspindėtų būdą, kuriuo rinkoje būtų vertinama specifinė rizika, susijusi su tiriamojo turto numatomais pinigų srautais; ir

b) pašalinti riziką, nesusijusią su numatomais šio turto pinigų srautais, arba riziką, dėl kurios numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti.

▼B

Derėtų atsižvelgti į tokias rizikos rūšis: šalies riziką, valiutos riziką ir kainos riziką.

A19. Diskonto norma yra nepriklausoma nuo ūkio subjekto kapitalo struktūros ir nuo to, kaip šis ūkio subjektas finansavo turto pirkimą, nes nuo turto pirkimo finansavimo nepriklauso būsimieji pinigų srautai, kurių iš to turto tikimasi.

A20. 55 straipsnyje reikalaujama, kad būtų naudojama diskonto norma prieš apmokestinimą. Todėl, jeigu diskonto normai apskaičiuoti naudojamas pagrindas yra jau po apmokestinimo, šis pagrindas koreguojamas taip, kad atspindėtų iki apmokestinimo buvusią normą.

A21. Ūkio subjektas paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei nustatyti. Tačiau jis taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jeigu naudojimo vertė labai priklauso nuo įvairių ataskaitinių laikotarpių rizikos skirtumų arba nustatytų palūkanų normų struktūros.

▼M12

C priedas

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

Pinigus kuriančių vienetų su prestižu ir nekontroliuojamomis dalimis vertės sumažėjimo tikrinimas

C1. Pagal 3-ąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.) įsigyjantis ūkio subjektas įvertina ir pripažįsta prestižą įsigijimo datą kaip a perviršį b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-ąjį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, nustatyta pagal 3-ąjį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais, tikroji įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertė įsigijimo datą;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal 3-ąjį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

Prestižo paskirstymas

C2. Šio standarto 80 straipsnyje reikalaujama, kad verslo jungimo metu įgytas prestižas būtų paskirstytas kiekvienam iš įsigyjančio ūkio subjekto pinigus kuriančių vienetų arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, kurios, tikimasi, gaus naudos iš jungimo sinergijos, nepriklausomai nuo to, ar kitas įsigyjamo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskirti tiems vienetams arba vienetų grupėms. Įmanoma, kad kai kurie sinergijos efektai, atsirandantys dėl verslo jungimo, bus paskirstyti pinigus kuriančiam vienetui, kuriam nekontroliuojama dalis nepriskiriama.

▼M12

Vertės sumažėjimo tikrinimas

C3. Vertės sumažėjimo tikrinimas apima pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės palyginimą su pinigus kuriančio vieneto balansine verte.

C4. Jeigu ūkio subjektas įvertina nekontroliuojamas dalis kaip savo proporcingą dalį grynajame identifikuojamame dukterinės įmonės turte įsigijimo datą, o ne tikrąja verte, nekontroliuojamoms dalims priskirtinas prestižas yra įtraukiamas į susijusio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, bet nepripažįstamas patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Todėl ūkio subjektas turi susumuoti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, kad įtrauktų nekontroliuojamai daliai priskirtiną prestižą. Tada ši pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja verte siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

Vertės sumažėjimo nuostolių paskirstymas

C5. 104 straipsnyje reikalaujama, kad visi nustatyto vertės sumažėjimo nuostoliai pirmiausia būtų paskirstyti siekiant sumažinti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, tada – kitam vieneto turtui proporcingai kiekvieno vieneto turto balansinei vertei.

C6. Jeigu dukterinė įmonė arba dukterinės įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra pinigus kuriantis vienetas, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiai ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

C7. Jeigu dukterinė įmonė arba dukterinės įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra didesnio pinigus kuriančio vieneto dalis, prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi pinigus kuriančio vieneto, kuris turi nekontroliuojamą dalį, dalims ir dalims, kurios neturi. Vertės sumažėjimo nuostoliai turėtų būti paskirstyti pinigus kuriančio vieneto dalims, remiantis:

a) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su prestižu pinigus kuriančiame vienete, – santykinėmis balansinėmis prestižo dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą; ir

b) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su identifikuojamu turtu pinigus kuriančiame vienete, – santykinėmis balansinėmis grynojo identifikuojamo turto dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą. Kiekvienas toks vertės sumažėjimas yra proporcingai paskirstomas kiekvieno vieneto dalių turtui, remiantis kiekvieno dalies turto balansine verte.

Tose dalyse, kuriose nėra nekontroliuojamos dalies, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiai ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu, kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

C8. Jei vertės sumažėjimo nuostoliai, priskirtini nekontroliuojamai daliai, yra susiję su prestižu, kuris nėra pripažintas patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinės ataskaitose (žr. C4 straipsnį), tas vertės sumažėjimas nėra pripažįstamas kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai. Tokiais atvejais tik vertės sumažėjimo nuostoliai, susiję su prestižu, kuris paskirstytas patronuojančiai įmonei, yra pripažįstami kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai.

C9. 7 pavyzdyje vaizduojamas nevisiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.

▼B

37-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui būtų taikomi tinkami pripažinimo kriterijai ir vertinimo pagrindas, kad finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateikiama informacija būtų pakankama ir vartotojai galėtų suprasti jos pobūdį, laiką ir apimtį.

TAIKYMAS

1 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, apskaitydami atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:

a) atsirandančius dėl vykdomų sutarčių, jeigu sutartis nėra nuostolinga; ir

b) (panaikintas);

c) tuos, kuriems taikomas kitas standartas.

2 Šis standartas netaikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), kurioms taikomas 39-asis TAS „*Finansinės priemonės*. *Pripažinimas ir vertinimas*“.

3 Vykdomos sutartys – sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo prievolės arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienodu lygiu. Vykdomoms sutartims šis standartas netaikomas, nebent jos yra nuostolingos.

4 (Panaikinta)

▼M12

5 Kai kitame standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto atvejai, ūkio subjektas taiko tą kitą standartą. Pavyzdžiui, tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami standartuose, skirtuose:

▼B

a) statybos sutartims (žr. 11-ąjį TAS *„Statybos sutartys“*);

b) pelno mokesčiams (žr. 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*);

c) nuomai (žr. 17-ąjį TAS *„Nuoma“*). Tačiau kadangi 17-ajame TAS nėra jokių konkrečių reikalavimų, kaip nagrinėti veiklos nuomą, kuri tampa nuostolinga, tokiais atvejais taikomas šis standartas;

d) išmokoms darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*); ir

e) draudimo sutartims (žr. 4-ąjį TFAS *„Draudimo sutartys“*). Tačiau šis standartas taikomas draudiko atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, kitam negu atsirandantis iš sutartinių įsipareigojimų ir teisių pagal draudimo sutartis, kuriems taikomas 4-asis TFAS.

6 Kai kurios sumos, laikomos atidėjiniais, gali būti susijusios su pajamų pripažinimu, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas teikia garantijas už mokestį. Šis standartas nenagrinėja pajamų pripažinimo. 18-asis TAS *„Pajamos“* nustato aplinkybes, kuriomis pripažįstamos pajamos, ir nurodo, kaip praktiškai taikyti jų pripažinimo kriterijus. Šis standartas nepakeičia 18-ojo TAS reikalavimų.

▼B

7 Šis standartas apibūdina atidėjinius kaip neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimus. Kai kuriose šalyse sąvoka „atidėjinys“ vartojama ir siejama su tokiais straipsniais kaip nusidėvėjimas, turto vertės sumažėjimas ir abejotinos skolos, tačiau jie patikslina turto balansinę vertę ir nenagrinėjami šiame standarte.

8 Kiti standartai tiksliai apibrėžia, kurias išlaidas apskaitoje registruoti kaip turtą, o kurias – kaip sąnaudas. Tokie klausimai nenagrinėjami šiame standarte. Taigi šis standartas nei draudžia, nei reikalauja kapitalizuoti išlaidas, pripažįstamas atlikus atidėjinį.

9 Šis standartas taikomas atidėjiniams restruktūrizavimui (įskaitant nutrauktą veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutrauktos veiklos apibrėžimą, gali būti reikalaujama papildomo atskleidimo pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*.

APIBRĖŽIMAI

10 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Atidėjinys – neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimas.

Įsipareigojimas – dabartinė ūkio subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami ūkio subjekto turimi ištekliai, teikiantys ekonominę naudą.

Įpareigojantis įvykis – teisinę arba konstruktyvią prievolę sukuriantis įvykis, dėl kurio ūkio subjektas neturi jokio kito pasirinkimo, kaip tik įvykdyti šią prievolę.

Teisinė prievolė – prievolė, atsirandanti dėl:

a) sutarties (apibrėžtų ar numanomų sąlygų);

b) įstatymų reikalavimų; arba

c) kitų teisinių veiksmų.

Konstruktyvi prievolė – prievolė, atsirandanti dėl ūkio subjekto veiksmų, kai:

a) pagal praeities patirtį nustatytą modelį, paskelbtą tvarką ar pakankamai specifinius teiginius, ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis prisiima tam tikrą atsakomybę; ir

b) ją prisiėmęs ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis įvykdys tą atsakomybę.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas:

a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba

b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, nes:

i) nėra tikėtina, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba

ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

▼B

Neapibrėžtasis turtas – dėl praeities įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tiktai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių.

Nuostolinga sutartis – sutartis, pagal kurią neišvengiamos prievolių vykdymo išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą.

Restruktūrizavimas – vadovybės suplanuota, kontroliuojama programa ir reikšmingi pakeitimai, atliekami:

a) keičiant ūkio subjekto verslo apimtį; arba

b) keičiant verslo pobūdį.

Atidėjiniai ir kiti įsipareigojimai

11 Atidėjiniai gali būti išskirti iš kitų įsipareigojimų, tokių kaip prekybos skolos arba sukauptos sumos, kadangi nėra aišku, kokios būsimųjų išlaidų sumos ir kiek laiko prireiks tiems įsipareigojimams įvykdyti. Palyginkite:

a) prekybos skolos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias buvo išrašytos sąskaitos ar buvo tiesiogiai susitarta su tiekėju; ir

b) sukauptos sumos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias dar nebuvo sumokėta, kurių sąskaitos nebuvo išrašytos ir nebuvo tiesiogiai susitarta su tiekėju, įskaitant darbuotojams priklausančias sumas (pavyzdžiui, sumos, susijusios su sukauptais atostogų mokėjimais). Nors kartais būtina įvertinti sukauptų sumų kiekį ar laiką, netikrumas paprastai yra daug mažesnis nei atidėjinių atveju.

Sukauptos sumos dažnai registruojamos kaip prekybos ir kitokių skolų dalis, o atidėjiniai registruojami atskirai.

Atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų ryšys

12 Apskritai visi atidėjiniai yra neapibrėžti, kadangi neapibrėžtas jų laikas arba suma. Tačiau šiame standarte sąvoka „neapibrėžtasis“ vartojama įsipareigojimams ir turtui, kurie nepripažįstami, kadangi jų buvimas gali pasitvirtinti tik įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau neapibrėžtų būsimųjų įvykių, kurių ūkio subjektas negali visiškai kontroliuoti. Be to, sąvoka „neapibrėžtasis įsipareigojimas“ vartojama apibūdinti įsipareigojimams, kurie neatitinka pripažinimo kriterijų.

13 Šis standartas skiria:

a) atidėjinius, kurie pripažįstami įsipareigojimais (darant prielaidą, kad galima patikimai juos įvertinti), kadangi tai yra dabartinės prievolės ir tikėtina, kad reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, norint jas įvykdyti; ir

b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie nepripažįstami įsipareigojimais, kadangi jie yra arba:

i) galimos prievolės. Be to, turi būti patvirtinta, ar ūkio subjektas turi dabartinių prievolių, dėl kurių reikėtų ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų; arba

▼B

ii) dabartinės prievolės, kurios neatitinka šiame standarte nustatytų pripažinimo kriterijų (kadangi arba nesitikima, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų reikės prievolėms įvykdyti, arba negalima pakankamai patikimai įvertinti prievolių sumos).

PRIPAŽINIMAS

Atidėjiniai

14 Atidėjinys turi būti pripažįstamas, kai:

a) ūkio subjektas turi dabartinę prievolę (teisinę arba konstruktyvią) dėl praeities įvykio;

b) tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos bus reikalingos prievolei įvykdyti; ir

c) gali būti pakankamai tiksliai įvertinta prievolės suma.

Jei nepatenkinamos šios sąlygos, nepripažįstami jokie atidėjiniai.

Dabartinė prievolė

15 Kartais neaišku, ar apskritai yra dabartinė prievolė. Tokiais atvejais manoma, kad dėl praeities įvykio atsirado dabartinė prievolė, jei patikrinus visus įmanomus įrodymus labiau panašu, kad ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ši prievolė yra.

16 Beveik visada aišku, ar dėl praeities įvykio atsiranda dabartinė prievolė. Retkarčiais, pavyzdžiui, teismo byloje, gali būti svarstoma, ar tikrai buvo įvykiai ir ar dėl jų atsirado dabartinė prievolė. Tokiu atveju ūkio subjektas sprendžia, ar dabartinė prievolė yra ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, atsižvelgdamas į visus įmanomus įrodymus, įskaitant, pavyzdžiui, ekspertų nuomonę. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ įrodymą. Remdamasis šiais įrodymais:

a) ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį, kai labiau panašu, kad ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ dabartinė prievolė yra (jei patenkinami pripažinimo kriterijai); ir

b) ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kai labiau panašu, kad jokios dabartinės prievolės ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nėra, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).

Praeities ūkinis įvykis

17 Praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinė prievolė, vadinamas įpareigojančiu įvykiu. Kad įvykis būtų įpareigojantis, būtina, kad ūkio subjektas neturėtų kito realaus pasirinkimo, kaip tik įvykdyti dėl to įvykio atsiradusią prievolę. Taip yra tik tokiu atveju, kai:

a) įvykdyti prievolę gali būti privaloma pagal įstatymą; arba

▼B

b) kai yra konstruktyvi prievolė ir kai įvykis (kuris gali būti ūkio subjekto veiksmas) pagrįstai įtikina kitas šalis, kad ūkio subjektas vykdys savo prievolę.

18 Finansinėse ataskaitose parodoma ūkio subjekto finansinė būklė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne numatoma jo būklė ateityje. Todėl jokie atidėjiniai nepripažįstami išlaidoms, kurios bus patiriamos veiklos plėtrai ateityje. Vieninteliai ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstami įsipareigojimai yra tie, kurie egzistuoja ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

19 Tik tos prievolės, kurios atsiranda dėl praeities įvykių ir kurios nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje (pvz., nuo būsimo jos verslo plėtojimo), pripažįstamos atidėjiniais. Tokių prievolių pavyzdys gali būti baudos arba aplinkos sutvarkymo išlaidos, jeigu jai buvo padaryta žala; ir vienu, ir kitu atveju įvykdant prievolę bus naudojami ekonominę naudą teikiantys ištekliai, nepaisant būsimų ūkio subjekto veiksmų. Panašiai ūkio subjektas pripažįsta tokią atidėjinio naftos gavybos įmonės arba atominės jėgainės uždarymo išlaidoms sumą, kurios pakaktų, kad tas ūkio subjektas įvykdytų prievolę atlygindamas padarytą žalą. Ir atvirkščiai, dėl komercinio spaudimo arba teisinių reikalavimų ūkio subjektas gali ketinti arba būti verčiamas patirti išlaidų, kad galėtų tęsti veiklą tam tikru būdu ateityje (pavyzdžiui, jis įrengia dūmų filtrus tam tikros rūšies fabrikuose). Kadangi savo veiksmais ūkio subjektas gali išvengti išlaidų ateityje, pavyzdžiui, pakeisdamas veiklos metodus, jis neturi dabartinės prievolės dėl būsimųjų išlaidų ir joks atidėjinys nepripažįstamas.

20 Prievolė visada yra susijusi su kita šalimi – ta, kuriai prievolė bus įvykdyta. Tačiau nebūtinai turi būti nustatyta tos šalies, kuriai prievolė bus įvykdyta, tapatybė, pavyzdžiui, prievolė gali būti įvykdyta visuomenei. Tai, kad prievolė visada yra pasižadėjimas kitai šaliai, reiškia, kad vadovybės ar valdybos sprendimas nesudaro konstruktyvios prievolės ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄, nebent prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ sprendimas yra perduotas suinteresuotoms šalims siekiant įtikinti, kad ūkio subjektas vykdys savo pareigas.

21 Ūkinis įvykis, dėl kurio konstruktyvi prievolė neatsiranda iš karto, gali sudaryti sąlygas jai atsirasti vėliau: dėl įstatymų pakeitimų ar dėl ūkio subjekto veiksmų (pavyzdžiui, pakankamai konkretus viešas pareiškimas). Pavyzdžiui, padarius aplinkai žalą, gali neatsirasti jokios prievolės tuos padarinius ištaisyti. Tačiau padarytoji žala tampa įpareigojančiu įvykiu, kai naujas įstatymas reikalauja ją atlyginti arba kai ūkio subjektas viešai prisiima atsakomybę atlyginti žalą tokiu būdu, dėl kurio atsiranda konstruktyvi prievolė.

22 Kai naujas įstatymas dar tebesvarstomas, prievolė atsiranda tik tada, kai įstatymas priimamas toks, koks buvo jo projektas. Šiame standarte tokia prievolė aiškinama kaip teisinė prievolė. Įstatymo priėmimo aplinkybių įvairovė neleidžia išskirti kurį nors vieną konkretų įvykį, kuris įrodytų, kad įstatymas bus tikrai priimtas. Daugeliu atveju negali būti visiškai tikras, kad įstatymas bus priimtas.

▼B

Galimos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos

23 Kad įsipareigojimas atitiktų pripažinimo kriterijus, turi būti ne tik dabartinė prievolė, bet ir sąlygos tą prievolę įvykdyti naudojant ekonominę naudą teikiančius išteklius. Šiame standarte ([1]) išmokos iš išteklių arba kitoks ūkinis įvykis laikomas tikėtinu, jei labiau panašu, kad yra didesnė tikimybė, kad tas įvykis bus, nei tikimybė, kad jo nebus. Kai nėra tikra, kad dabartinė prievolė yra, ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių tikimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).

24 Kai yra keleto panašių įsipareigojimų, kurių prievolei įvykdyti reikės išmokų (pvz., produktų garantijos arba panašios sutartys), tikimybė, nustatoma atsižvelgiant į visą prievolių grupę. Nors išmokų tikimybė vienam straipsniui apmokėti gali būti maža, visai gali būti įmanoma, kad jų dalies reikės norint padengti visą prievolių grupę. Tokiu atveju, atidėjinys pripažįstamas (jei jis atitinka kitus pripažinimo kriterijus).

Patikimas prievolių įvertinimas

25 Prievolių įvertinimas yra pagrindinė finansinių ataskaitų sudarymo dalis, didinanti jos patikimumą. Tai ypač teisinga atidėjinių atveju, kurie savo pobūdžiu yra labiau neapibrėžti už daugelį kitų ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnių. Ūkio subjektas gali apibrėžti galimų išmokų ribas, išskyrus ypač retus atvejus, todėl jis pripažindamas atidėjinį gali pakankamai patikimai įvertinti prievolę.

26 Ypač retais atvejais, kai neįmanoma atlikti patikimų įvertinimų, esama įsipareigojimo, kurio negalima pripažinti. Toks įsipareigojimas atskleidžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas (žr. 86 straipsnį).

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

27 Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžtojo įsipareigojimo.

28 Neapibrėžtasis įsipareigojimas atskleidžiamas taip, kaip to reikalauja 86 straipsnis, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža.

29 Kai ūkio subjektas bendrai ir atskirai yra atsakingas už prievolę, tai ta prievolės dalis, kurią turėtų prisiimti kitos šalys, apskaitoje registruojama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį tai daliai prievolės, kuriai įvykdyti tikriausiai prireiks išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių, išskyrus ypač retus atvejus, kai prievolės negalima patikimai įvertinti.

([1]) Šiame standarte vartojama sąvoka „galimas“, reiškianti labiau „taip“ negu „ne“, nebūtinai taikoma kituose standartuose.

▼B

30 Neapibrėžtieji įsipareigojimai gali susidaryti iš pradžių netikėtu būdu. Todėl jie nuolat vertinami siekiant nustatyti, ar galima tikėtis išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių. Jei paaiškėja, kad išmokos iš būsimosios ekonominės naudos bus reikalingos padengti straipsniui, kuris anksčiau buvo įvertintas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, atidėjinys finansinėse ataskaitose pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį (išskyrus ypač retus atvejus, kai jo negalima patikimai įvertinti), kada tikimybė pasikeičia.

Neapibrėžtasis turtas

31 Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžtojo turto.

32 Neapibrėžtasis turtas paprastai atsiranda iš neplanuotų ar kitų netikėtų ūkinių įvykių, dėl kurių ūkio subjektas gali gauti ekonominės naudos. Pavyzdys galėtų būti ieškinys, kurį ūkio subjektas kelia teisme ir kurio sprendimas yra neaiškus.

33 Neapibrėžtasis turtas finansinėse ataskaitose nepripažįstamas, kad dėl jo nebūtų pripažintos pajamos, kurios niekada nebus gautos. Tačiau kai tampa aišku, kad pajamos bus gautos, susijęs turtas jau nėra neapibrėžtasis ir jį būtina pripažinti.

34 Neapibrėžtasis turtas yra atskleidžiamas, jei, kaip nurodyta 89 straipsnyje, tikėtina, kad ekonominė nauda bus gauta.

35 Neapibrėžtasis turtas yra nuolat vertinamas siekiant garantuoti, kad pasikeitimai bus tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose. Jei paaiškėja, kad bus gauta ekonominės naudos, turtas ir su juo susijusios pajamos parodomos to ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, kada atsiranda šių pokyčių. Jei tikėtina, kad bus gauta ekonominės naudos, ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį turtą (žr. 89 straipsnį).

VERTINIMAS

Tinkamiausias įvertinimas

36 Suma, pripažįstama kaip atidėjinys, turėtų būti dabartinei prievolei įvykdyti ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas.

37 Dabartinei prievolei įvykdyti reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas yra suma, kurią ūkio subjektas protingai sumokėtų, kad įvykdytų savo prievolę ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ arba tuo metu tą prievolę perduotų kitai šaliai. Dažnai neįmanoma arba draudžiama (nes pernelyg brangu) ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ įvykdyti arba perduoti prievolę. Tačiau sumos, kurią ūkio subjektas protingai sumokėtų, kad įvykdytų arba perduotų prievolę, nustatymas, dabartinei prievolei įvykdyti yra ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas.

38 Ūkio subjekto vadovybė rezultato ir finansinio poveikio įvertinimus atlieka papildomai remdamasi panašių sandorių patirtimi, o kai kuriais atvejais – nepriklausomų ekspertų ataskaitomis. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ įrodymą.

▼B

39 Neapibrėžtumai, susiję su pripažintina atidėjinio suma, nagrinėjami įvairiais būdais atsižvelgiant į aplinkybes. Kai vertinamą atidėjinį sudaro didelė straipsnių grupė, prievolė vertinama atsižvelgiant į visus galimus rezultatus ir jų tikimybę. Šis statistinis vertinimo metodas vadinamas tikėtinąja verte. Taigi atidėjinys bus skirtingas, kai šios sumos netekimo tikimybė, pavyzdžiui, yra 60 procentų ir kai – 90 procentų. Kai rezultatų yra daug ir kiekvienas jų yra tiek pat tikėtinas kaip ir kitas, imamas jų vidurkis.

Pavyzdys

Ūkio subjektas parduoda prekes suteikdamas garantinio aptarnavimo sutartį, kad klientams bus padengiamos visos gamybos defektų, išaiškėjusių per pirmuosius šešis mėnesius po pirkimo, remonto išlaidos. Jei būtų nustatyta, kad visi parduoti gaminiai turi mažų defektų, remonto išlaidos sudarytų 1 milijoną. Jei būtų rasta didesnių defektų visuose parduotuose gaminiuose, remonto išlaidos sudarytų 4 milijonus. Atsižvelgiant į ūkio subjekto praeities patirtį ir ateities lūkesčius, ateinančiais metais 75 procentai parduotų prekių bus be defektų, 20 procentų parduotų prekių bus su mažais, o 5 procentai – su dideliais defektais. Pagal 24 straipsnį vertindamas išmokų garantinio aptarnavimo sutarties prievolėms tikimybę, ūkio subjektas vertina visumą.

Tikėtina remonto išlaidų vertė yra:

(75 % nuo 0) + (20 % nuo 1 mln.) + (5 % nuo 4 mln.) = 400 000

40 Kai vertinama atskira prievolė, tinkamiausias įsipareigojimo įvertinimas gali būti labiausiai tikėtinas rezultatas. Tačiau net ir tokiu atveju ūkio subjektas įvertina ir kitus galimus rezultatus. Kai kiti galimi rezultatai dažniausiai yra didesni arba mažesni už labiausiai tikėtiną rezultatą, tuomet geriausias įvertinimas bus didesnioji arba mažesnioji suma. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi ištaisyti klientui pagamintų įrengimų sudėtingą gedimą, labiausiai tikėtinas rezultatas yra, kad remontas pavyks iš pirmo karto ir išlaidos bus – 1 000, bet daromas didesnės sumos atidėjinys, jei yra pagrįsta tikimybė, kad prireiks dar kartą remontuoti.

41 Atidėjinys yra įvertinamas prieš apskaičiuojant mokesčius, kadangi mokesčių pasekmės atidėjiniams, taip pat mokesčių pokyčiai, nagrinėjami 12-ajame TAS.

Rizika ir neapibrėžtumai

42 Siekiant tinkamiausiai įvertinti atidėjinį, reikia atsižvelgti į riziką ir neapibrėžtumus, kurie neišvengiamai susiję su daugeliu įvykių ir aplinkybių.

▼B

43 Dėl rizikos rezultatai yra kintami. Rizikos sąlygojami pakeitimai gali padidinti sumą, kuria vertinamas įsipareigojimas. Jeigu yra abejonių, reikia atsargiai priimti sprendimus, kad pajamos arba turtas nebūtų parodyti didesne, o sąnaudos ir įsipareigojimai – mažesne verte. Tačiau abejonėmis negalima pateisinti per didelio atidėjinio sudarymo arba tyčinio įsipareigojimų padidinimo. Pavyzdžiui, jei dėl ypač nepalankaus rezultato prognozuojamos išlaidos yra įvertinamos protingai, šis rezultatas nebus tyčia laikomas labiau galimu, negu yra iš tikrųjų. Reikia apdairumo, kad dėl rizikos ir abejonių atidėjiniai ateityje nebūtų dubliuojami.

44 Su išlaidomis susijęs neapibrėžtumas atskleidžiamas pagal 85 straipsnio b punktą.

Dabartinė vertė

45 Kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas, atidėjinio suma turėtų būti lygi išlaidų, reikalingų tikėtinoms prievolėms įvykdyti, dabartinei vertei.

46 Dėl pinigų laiko vertės atidėjiniai, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis iškart ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, yra nuostolingesni už tuos, kurie susiję su vėliau išmokėtais grynaisiais pinigais. Todėl, kai poveikis yra reikšmingas, atidėjiniai diskontuojami.

47 Diskonto norma turėtų būti norma prieš apmokestinimą, parodanti pinigų laiko vertės ir įsipareigojimui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą. Diskonto norma neturėtų atspindėti tos rizikos, į kurią jau buvo atsižvelgta koreguojant būsimųjų grynųjų pinigų srautus.

Būsimieji ūkiniai įvykiai

48 Prievolei įvykdyti reikalingą sumą galintys paveikti būsimieji ūkiniai įvykiai turėtų būti numatomi dar nustatant atidėjinio sumą, jeigu pakankamai turima objektyvių įrodymų, kad jie įvyks.

49 Tikėtini būsimieji ūkiniai įvykiai vertinant atidėjinius gali būti ypač svarbūs. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali tikėtis, kad vietos sutvarkymo išlaidos jos naudojimo pabaigoje sumažės dėl technologijų pokyčio ateityje. Pripažintoji suma atspindi pagrįstus lūkesčius techniškai kvalifikuotų, objektyvių stebėtojų, atsižvelgiant į visus galimus įrodymus dėl technologijos, kai tokie įrodymai bus prieinami tada, kai vieta bus tvarkoma. Taigi būtų naudinga įtraukti, pavyzdžiui, tikėtiną išlaidų sumažėjimą dėl esamų technologijų taikymo pažangos arba tikėtinas išlaidas, susidarysiančias esamas technologijas taikant didesnei arba sudėtingesnei nei ankstesnioji valymo operacijai. Tačiau ūkio subjektas neturėtų numatyti pačių naujausių vietos sutvarkymo technologijų, nebent jis turėtų pakankamai svarių įrodymų, kad jos bus taikomos.

▼B

50 Vertinant dabartinę prievolę, reikia atsižvelgti į galimą naujų teisės aktų įtaką, kai pakankamai turima objektyvių įrodymų ir aišku, jog jie bus priimti. Praktikoje susidarančios įvairios aplinkybės neleidžia konkrečiai nustatyti atskiro ūkinio įvykio, kuris kiekvienu atveju suteiktų pakankamą, objektyvų įrodymą. Tačiau įrodymų reikia abiem atvejais: ir dėl teisės aktų reikalavimų, ir dėl to, ar bus priimti tą sritį reglamentuojantys įstatymai. Daugeliu atvejų pakankamai objektyvaus įrodymo nebus tol, kol nebus priimti nauji teisės aktai.

Tikėtinas turto perleidimas

51 Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo.

52 Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei jis glaudžiai yra susijęs su atidėjinį skatinančiu įvykiu. Užuot taikęs šį standartą, ūkio subjektas pripažįsta pelną iš tikėtino turto perleidimo tuo laiku, kuris nustatytas standarte, taikomame to turto apskaitai.

KOMPENSACIJOS

53 Kai tikėtina, kad atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį kompensuos kita šalis, kompensacija turėtų būti pripažįstama tada ir tik tada, kai paaiškėja, kad bus kompensuota, jei ūkio subjektas įvykdys prievolę. Kompensacija turėtų būti apskaitoje registruojama kaip atskiras turtas. Pripažinta kompensacijos suma neturi viršyti atidėjinio sumos.

54 Su atidėjiniu susijusios sąnaudos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ gali būti parodomos atėmus pripažintą kompensacijos sumą.

55 Kartais ūkio subjektas gali tikėtis, kad kita šalis apmokės visas atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį (pavyzdžiui, remiantis draudimo sutartimis, draudimo straipsniais arba tiekėjų garantijomis). Kita šalis gali arba kompensuoti ūkio subjekto sumokėtas sumas, arba sumokėti jas tiesiogiai.

56 Daugeliu atvejų ūkio subjektas lieka atsakingas už visą sumą, kadangi jis turėtų sumokėti visą sumą, jei kita šalis dėl kokios nors priežasties nesumokėtų. Šioje situacijoje atidėjinys pripažįstamas visai įsipareigojimo sumai, o tikėtina kompensacija pripažįstama atskirai turto straipsnyje, kai paaiškėja, kad kompensacija bus gauta ūkio subjektui įvykdžius įsipareigojimą.

57 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas neatsako už išlaidas, jei kita šalis nesumoka. Tokiais atvejais ūkio subjektas neturi įsipareigojimo dėl tokių išlaidų ir jos neįtraukiamos į atidėjinį.

58 Kaip nurodoma 29 straipsnyje, prievolė, už kurią ūkio subjektas kartu arba atskirai atsako, yra neapibrėžtas įsipareigojimas tiek, kiek tikėtina, jog prievolę įvykdys kitos šalys.

▼B

ATIDĖJINIŲ PASIKEITIMAI

59 Atidėjiniai turėtų būti tikrinami kiekvieno ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir koreguojami, kad atspindėtų tinkamiausią įvertinimą. Jei nežinoma, kad išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių prievolei įvykdyti reikės ir toliau, atidėjinys turėtų būti panaikinamas.

60 Kai naudojamas diskontavimo metodas, atidėjinio balansinė vertė didėja kiekvieną laikotarpį, siekiant atspindėti praėjusį laiką. Toks didėjimas pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos.

ATIDĖJINIŲ NAUDOJIMAS

61 Atidėjinys turėtų būti naudojamas tik toms išlaidoms, kurioms jis iš pradžių buvo pripažintas.

62 Atidėjinys padengia tik tas išlaidas, kurioms jis iš pradžių buvo sudarytas. Jei atidėjinys padengtų kitas, nei iš pradžių buvo numatyta, išlaidas, būtų nuslėptas dviejų skirtingų įvykių poveikis.

PRIPAŽINIMO IR VERTINIMO TAISYKLIŲ TAIKYMAS

Būsimieji veiklos nuostoliai

63 Būsimiesiems veiklos nuostoliams atidėjiniai neturėtų būti pripažįstami.

64 Būsimieji veiklos nuostoliai neatitinka įsipareigojimo apibrėžimo, pateikto 10 straipsnyje, ir bendrųjų atidėjinių pripažinimo kriterijų, nustatytų 14 straipsnyje.

65 Būsimųjų veiklos nuostolių tikimybė rodo, kad gali sumažėti veiklos tam tikro turto vertė. Ūkio subjektas tikrina šio turto vertės sumažėjimą pagal 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

Nuostolingos sutartys

66 Jei ūkio subjektas turi nuostolingų sutarčių, dabartinė prievolė turi būti pripažįstama ir vertinama kaip atidėjinys.

67 Daugelis sutarčių (pavyzdžiui, kai kurie įprasti pirkimo užsakymai) gali būti nutrauktos nemokant kompensacijų kitai šaliai, dėl to dingsta ir bet kokia prievolė. Kitos sutartys nustato ir teises, ir prievoles kiekvienai sutarties šaliai. Kai dėl įvykių tokia sutartis tampa nuostolinga, ji patenka į šio standarto taikymo sritį ir atsiranda įsipareigojimas, kuris yra pripažįstamas. Kol sutartys vykdomos ir nėra nuostolingos, šis standartas netaikomas.

68 Šiame standarte nuostolingos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias prievolių vykdymo neišvengiamos išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą. Sutarties neišvengiamos išlaidos atspindi mažiausias grynąsias sutarties nutraukimo išlaidas, kurios yra mažesnės už sutarties užbaigimo išlaidas ir bet kokią kompensaciją arba baudas, skiriamas jos neįvykdžius.

69 Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį nuostolingai sutarčiai priskirto turto vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 36-ąjį TAS), po to sudaro atskirą atidėjinį.

▼B

Restruktūrizavimas

70 Įvykių, kurie gali atitikti restruktūrizavimo apibrėžimą, pavyzdžiai:

a) verslo srities pardavimas arba nutraukimas;

b) veiklos nutraukimas šalyje ar regione arba veiklos perkėlimas iš vienos šalies ar regiono į kitą;

c) valdymo struktūros pokyčiai, pavyzdžiui, panaikinant valdymo grandį; ir

d) esminis reorganizavimas, darantis reikšmingą įtaką ūkio subjekto veiklos pobūdžiui ir krypčiai.

71 Atidėjinys restruktūrizavimo išlaidoms kompensuoti pripažįstamas tik tada, kai jis atitinka bendruosius atidėjinių pripažinimo kriterijus, nustatytus 14 straipsnyje. 72–83 straipsniuose nurodyta, kaip restruktūrizavimui taikomi bendrieji pripažinimo kriterijai.

72 Konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, kai ūkio subjektas:

a) turi detalųjį oficialų restruktūrizavimo planą. Mažiausia, ką reikia jame nurodyti:

i) restruktūrizuoti numatytą veiklą arba svarbią veiklos dalį;

ii) pagrindines vietas, kuriose vykdoma restruktūrizuojama veikla;

iii) darbuotojų, kurie gaus kompensacijas nutraukus jų darbo sutartis, funkcijas ir apytikslį skaičių;

iv) numatomas patirti išlaidas; ir

v) kada planas bus įgyvendintas; ir

b) įtikinti besidominčias šalis, kad jis vykdys restruktūrizavimą (pradėdamas įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdamas pagrindinius jo bruožus).

73 Įrodymas, kad ūkio subjektas pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą, būtų, pavyzdžiui, išmontuojami įrengimai, parduodamas turtas arba viešai paskelbtos pagrindinės plano ypatybės. Viešai paskelbus detalųjį restruktūrizavimo planą, konstruktyvi prievolė atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, jei tai atliekama tokiu būdu ir taip išsamiai (t. y. nurodant pagrindines plano ypatybes), kad pagrįstai įtikina kitas šalis, pavyzdžiui, klientus, tiekėjus ir darbuotojus (arba jų atstovus), kad ūkio subjektas vykdys restruktūrizavimą.

74 Kad planas būtų tvirtas pagrindas konstruktyviai prievolei atsirasti (pranešus apie jį suinteresuotoms šalims), jo įgyvendinimas turėtų būti suplanuotas taip, kad, jei neįmanoma daryti reikšmingų plano pakeitimų, būtų numatyta jį pradėti kuo greičiau ir baigti laiku. Jei manoma, kad restruktūrizavimas bus pradedamas po tam tikro laiko arba kad jis truks nepagrįstai ilgai, kitai šaliai planas neturėtų būti patikimas įrodymas, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs atlikti restruktūrizavimą dabar, kadangi jis turi laiko savo planus pakeisti.

▼B

75 Prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ vadovybės arba valdybos priimtas sprendimas atlikti restruktūrizavimą ir reorganizavimą nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, išskyrus tą atvejį, jeigu ūkio subjektas prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄:

a) pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo ir reorganizavimo planą; arba

b) įtaigiai informavo apie pagrindines restruktūrizavimo ir reorganizavimo plano ypatybes suinteresuotas šalis, nes jos patikėjo, kad ūkio subjektas įvykdys restruktūrizavimą ir reorganizavimą.

Jeigu ūkio subjektas pradeda įgyvendinti restruktūrizavimo ir reorganizavimo planą arba apie pagrindines jo ypatybes informuoja suinteresuotas šalis tik ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, tada, remiantis 10-uoju TAS *„Įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄*“*, informacijos pateikimas būtinas tada, kai restruktūrizavimas ir reorganizavimas yra reikšmingas, o jos nepateikimas galėtų turėti įtakos ►M5 ekonominiams sprendimams, kuriuos vartotojai priima remdamiesi ◄ finansinėmis ataskaitomis.

76 Konstruktyvi prievolė neatsiranda vien dėl vadovybės sprendimo, ji gali kilti dėl kitų praeities įvykių ir vadovybės sprendimų. Pavyzdžiui, derybos su darbuotojų atstovais dėl išeitinių pašalpų arba su pirkėjais dėl veiklos pardavimo gali būti vedamos tik gavus valdybos pritarimą. Jei toks pritarimas gaunamas ir perduodamas kitoms šalims, ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę atlikti restruktūrizaciją, jei tenkinamos 72 straipsnio sąlygos.

77 Kai kuriose šalyse galutinį sprendimą priimama tokia valdyba, kurios nariai atstovauja ne vadovybės, o kitų šalių (pvz., darbuotojų) interesams, arba tokiems nariams prieš priimant valdybos sprendimą turi būti perduodamas pranešimas. Kadangi tokios valdybos sprendimas apima ir informacijos perdavimą tokiems nariams, jis gali sukurti konstruktyvią restruktūrizavimo prievolę.

78 Veiklos perdavimo prievolė neatsiranda tol, kol ūkio subjektas neįpareigotas parduoti, t. y. kol nesudaroma pardavimo sutartis.

79 Net ir tada, kai ūkio subjektas priima sprendimą parduoti veiklą ir paskelbia šį sprendimą viešai, jis nėra įsipareigojęs parduoti, kol su pirkėju nesudaryta pardavimo sutartis. Nesudaręs pardavimo sutarties, ūkio subjektas gali keisti savo nuomonę ir veiksmus, jei neatsiranda pirkėjų per priimtiną laiką. Kai veiklos pardavimas numatytas kaip restruktūrizavimo dalis, veiklos turtas yra patikrinamas pagal 36-ąjį TAS siekiant nustatyti, ar nesumažėjo jo vertė. Kai pardavimas yra tik restruktūrizavimo dalis, konstruktyvi prievolė gali susidaryti kitoms restruktūrizavimo šalims prieš sudarant pardavimo sutartį.

80 Atidėjinys restruktūrizavimui turėtų apimti tik tiesiogines išlaidas, atsirandančias dėl restruktūrizavimo, kurios:

a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą; ir

b) yra nesusijusios su tebevykdoma ūkio subjekto veikla.

▼B

81 Atidėjinys restruktūrizavimui neapima tokių išlaidų:

a) nuolatinio personalo perkvalifikavimo arba perskirstymo;

b) rinkodaros; arba

c) investicijų į naujas sistemas ir paskirstymo tinklus.

Šios išlaidos siejamos su būsimu verslu ir nėra restruktūrizavimo įsipareigojimai ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Jos pripažįstamos tokiu pačiu pagrindu kaip ir išlaidos, kurios susidaro nepriklausomai nuo restruktūrizavimo.

82 Būsimieji veiklos nuostoliai, nustatyti iki restruktūrizavimo datos, neįtraukiami į atidėjinį, nebent jie būtų susiję su nuostolingomis sutartimis, kurios apibrėžtos 10 straipsnyje.

83 Pagal 51 straipsnio reikalavimus nustatant atidėjinį restruktūrizavimui, nereikia atsižvelgti į tikėtiną pelną iš turto perleidimo net jei turto perleidimas numatomas kaip restruktūrizavimo dalis.

ATSKLEIDIMAS

84 Ūkio subjektas apie kiekvieną atidėjinių grupę turi atskleisti šią informaciją:

a) balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

b) per laikotarpį sudarytus papildomus atidėjinius, įskaitant esamų atidėjinių padidinimą;

c) per laikotarpį panaudotas sumas (t. y. patirtas ir įskaičiuotas į atidėjinius);

d) per laikotarpį panaikintas nepanaudotas sumas; ir

e) diskontuotos sumos padidėjimą, atsirandantį per laikotarpį, ir bet kokio diskonto normos pasikeitimo poveikį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

85 Ūkio subjektas apie kiekvieną atidėjinių grupę turi atskleisti šią informaciją:

a) trumpą prievolės pobūdžio aprašymą ir dėl jos atsirandančių išmokų iš ekonominės naudos tikėtiną laiką;

b) tokių išmokų sumos ir laiko neapibrėžtumo požymius. Kai būtina pateikti adekvačią informaciją, ūkio subjektas turėtų atskleisti informaciją apie svarbesnes būsimų įvykių prielaidas, kurios nurodytos 48 straipsnyje; ir

c) bet kokios tikėtinos kompensacijos sumą nurodant bet kokio turto, kuris buvo pripažintas šiai tikėtinai kompensacijai, sumą.

86 Išskyrus atvejus, kai tikimybė atsiskaityti išmokomis yra maža, ūkio subjektas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turėtų pateikti kiekvienos neapibrėžtųjų įsipareigojimų grupės trumpus neapibrėžtųjų įsipareigojimų pobūdžio aprašymus ir, kai tikslinga:

a) jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 straipsnius;

b) neapibrėžtumo, susijusio su išmokų sumomis ir laiku, požymius ir

c) bet kokios kompensacijos galimybę.

▼B

87 Sprendžiant, kurie atidėjiniai arba neapibrėžtieji įsipareigojimai galėtų būti sujungiami į vieną grupę, būtina atsižvelgti į tai, ar straipsnio pobūdis yra pakankamai panašus, kad kartu paskelbti jie atitiktų 85 straipsnio a ir b punktų bei 86 straipsnio a ir b punktų reikalavimus. Vadinasi, būtų tikslinga į atskirą grupę išskirti atidėjinių sumas, kurios susijusios su įvairių produktų garantijomis, bet būtų netinkama į atskirą grupę išskirti sumas, kurios susijusios su įprastomis garantijomis, ir sumas, kurios priklauso nuo teisinių procedūrų.

88 Kai atidėjiniai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai atsiranda dėl tų pačių aplinkybių, ūkio subjektas 84–86 straipsnių reikalaujamą informaciją atskleidžia tokiu būdu, kuris parodytų ryšį tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų.

89 Kai galima tikėtis ekonominės naudos įplaukų, ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas turėtų trumpai nurodyti neapibrėžto turto pobūdį ir, kai įmanoma, jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 straipsniuose išdėstytus atidėjiniams taikomus principus.

90 Svarbu, kad pateikiant informaciją apie neapibrėžtąjį turtą, nebūtų nurodomi klaidingi duomenys apie atsirasiančių pajamų tikimybę.

91 Jeigu kokia nors 86 ir 89 straipsnių reikalaujama informacija neatskleidžiama dėl to, kad tai neracionalu, tai turi būti nurodoma.

92 Kartais 84–89 straipsnių reikalaujamos kai kurios arba visos informacijos atskleidimas gali labai pakenkti ūkio subjekto padėčiai, kai sprendžiami ginčai su kitomis šalimis dėl atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo arba neapibrėžtojo turto. Tokiais atvejais ūkio subjektas neprivalo informacijos atskleisti, bet turėtų aprašyti bendrąjį ginčo pobūdį, kartu nurodydamas šį faktą ir informacijos nepateikimo priežastis.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

93 Dėl šio standarto taikymo jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) susidaręs rezultatas turėtų būti pateikiamas kaip laikotarpio, kai standartas buvo pirmą kartą taikomas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas. Ūkio subjektams rekomenduojama (bet nereikalaujama) koreguoti ankstesnio laikotarpio pateiktą nepaskirstytojo pelno likutį ir patikslinti lyginamąją informaciją. Jei lyginamoji informacija netikslinama, turi būti atskleidžiama to priežastis.

94 (Panaikinta)

ĮSIGALIOJIMO DATA

95 Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 1999 m. liepos 1 d., jis tai turėtų nurodyti.

96 (Panaikinta)

▼B

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nematerialusis turtas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti nematerialiojo turto, kurio atskirai nenagrinėja kitas standartas, apskaitos tvarką. Pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nematerialųjį turtą tada ir tik tada, kai šis atitinka tam tikrus kriterijus. Šiame standarte taip pat apibrėžiama, kaip vertinti nematerialiojo turto balansinę vertę ir reikalaujama atskleisti apie jį specifinę informaciją.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:

a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas standartas;

b) finansinį turtą, kaip apibrėžtą 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“;

c) tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimą ir vertinimą (žr. 6-ąjį TFAS „*Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas*“); ir

d) mineralų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių plėtros ir gavybos išlaidas.

3 Jeigu kitame standarte nagrinėjama tam tikro tipo nematerialiojo turto apskaita, ūkio subjektas taiko tą kitą, o ne šį standartą. Pavyzdžiui, šis standartas netaikomas:

a) nematerialiajam turtui, ūkio subjekto laikomam parduoti įprastinės veiklos metu (žr. 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ ir 11-ąjį TAS „*Statybos sutartys*“);

b) atidėtųjų mokesčių turtui (žr. 12-ąjį TAS „*Pelno mokesčiai*“);

c) nuomai, kurios apskaitai taikomas 17-asis TAS „*Nuoma*“;

d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS „*Išmokos darbuotojams*“);

e) finansiniam turtui, apibrėžtam 32-ajame TAS. Tam tikro finansinio turto pripažinimas ir vertinimas aprašomas 27-ajame *TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“,* 28-ajame TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones*“ bei 31-ajame TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“;

f) prestižui, įgytam verslo jungimo metu (žr. 3-iąjį TFAS „*Verslo jungimai*“);

g) būsimųjų laikotarpių įsigijimo išlaidoms ir nematerialiajam turtui, atsirandančiam dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS „*Draudimo sutartys*“. 4-ajame TFAS išdėstyti konkretūs informacijos pateikimo reikalavimai minėtoms būsimųjų laikotarpių įsigijimo sąnaudoms, bet ne nematerialiajam turtui. Todėl šio standarto informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi tokiam nematerialiajam turtui;

▼B

h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris priskiriamas skirtam parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, priskiriamą skirtai parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*“.

4 Tam tikras nematerialusis turtas gali turėti fizinį pagrindą, pvz., kompaktinis diskas (kompiuterių programinė įranga), teisiniai dokumentai (licencijos arba patentai) arba kino juosta. Nustatydamas, ar turtas, turintis tiek materialių, tiek nematerialių elementų, apskaitoje turėtų būti registruojamas pagal 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“, ar kaip nematerialusis turtas pagal šį standartą, ūkio subjektas turi nuspręsti, kuris iš dviejų elementų yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterinė įranga, skirta kompiuteriu valdomiems gamybiniams įrengimams, galintiems veikti tik su šia specialia programine įranga, yra neatskiriama kompiuterio, valdančio minėtus įrengimus, dalis, todėl apskaitoje registruojama kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Tas pats pasakytina apie kompiuterio operacinę sistemą. Tačiau kai kompiuterinė programa nėra neatskiriama atitinkamo kompiuterio dalis, ji apskaitoje registruojama kaip nematerialusis turtas.

5 Šis standartas taip pat taikomas reklamos, darbuotojų mokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtros išlaidoms. Tyrimo ir plėtros veikla skiriama žinioms kurti. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, bandomasis pavyzdys), turto materialumo požymis yra antrinis, palyginti su nematerialumo požymiu, t. y. jo teikiamomis žiniomis.

6 Finansinės nuomos atveju atitinkamas turtas gali būti tiek materialus, tiek nematerialus. Po pirminio pripažinimo nuomininkas apskaito nematerialųjį turtą, naudojamą pagal finansinės nuomos sutartį, remdamasis šiuo standartu. 17-asis TAS netaikomas iš licencijų sutarčių kylančioms teisėms į tokį turtą, kaip, pavyzdžiui, kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės, todėl taikomas šis standartas.

7 Standarto taikymo išimčių gali būti, jeigu tam tikra ūkio subjekto veikla arba sandoriai yra tokie specifiniai, kad dėl jų gali kilti apskaitos problemų, spręstinų skirtingais būdais. Tokių problemų kyla apskaitoje registruojant naftos, dujų ir naudingųjų iškasenų paieškos arba plėtros ir gavybos išlaidas gavybos pramonėje ir sudarant draudimo sutartis. Dėl to šis standartas netaikomas tokios veiklos ir tokių sutarčių išlaidoms. Tačiau šis standartas taikomas kitam gavybos pramonėje arba draudimo bendrovėse naudojamam nematerialiajam turtui (pvz., kompiuterių programinei įrangai) arba kitoms patiriamoms išlaidoms (pvz., veiklos pradžios išlaidoms).

APIBRĖŽIMAI

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos žemiau nurodytos sąlygos:

a) turtas, kuriuo prekiaujama rinkoje, yra vienarūšis;

b) pirkėjus ir pardavėjus, ketinančius pirkti ir parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu; ir

▼B

c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

▼M12

_____

▼B

Amortizacija – sistemingas nematerialiojo turto nudėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Turtas – ištekliai:

a) ūkio subjektų kontroliuojami dėl praeities įvykių; ir

b) iš kurių ūkio subjektas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, prieš tai atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, priskiriama minėtam turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ąjį TFAS *„Mokėjimas akcijomis*“.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, atėmus iš jos likvidacinę vertę.

Plėtra – tyrimų rezultatų arba kitų planavimo ar projektavimo žinių taikymas kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrenginius, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradedant komercinę gamybą arba naudojimą.

Konkrečiam ūkio subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

Tikroji turto vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nusimanančių ir nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą.

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nematerialusis turtas – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.

Piniginis turtas – turimi pinigai ir turtas, kuris bus gautas už nustatytą arba galimą nustatyti pinigų sumą.

Tyrimas – autentiškas ir suplanuotas tyrinėjimas, atliekamas siekiant naujų mokslo arba technikos žinių ir supratimo.

Nematerialiojo turto *likvidacinė vertė* yra įvertinta suma, kurią ūkio subjektas šiuo metu gautų perleidęs turtą, atėmęs įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

▼B

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti; arba

b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

Nematerialusis turtas

9 Ūkio subjektai dažnai naudoja išteklius arba prisiima įsipareigojimus įsigydami, plėtodami, prižiūrėdami arba tobulindami tokius išteklius, kaip, pvz., mokslo arba technikos žinios, naujų procesų arba sistemų dizainas arba pritaikymas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant prekės ženklų pavadinimus ir leidinių antraštes). Taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai yra: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, frančizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, klientų lojalumas, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.

10 Ne visi 9 straipsnyje nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, t. y. galimybę jį identifikuoti, išteklių kontrolę bei būsimos ekonominės naudos gavimą. Jeigu straipsnis, kuriam taikomas šis standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, tai jo įsigijimo arba sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai jos yra patiriamos. Tačiau, jeigu turtas įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo dieną, dalį (žr. 68 straipsnį).

Identifikavimas

▼M12

11 Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Verslo jungimo metu pripažintas prestižas yra turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Būsima ekonominė nauda gali būti gauta iš sinergijos tarp įsigyto identifikuojamo turto arba iš turto, kuris, atskirai, netinkamas pripažinti finansinėse ataskaitose.

12 Turtas yra identifikuojamas, jeigu:

a) **yra atskiriamas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar ūkio subjektas ketina tai daryti; arba**

b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.

▼B

Kontrolė

13 Ūkio subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti to turto teikiamą būsimą ekonominę naudą ir uždrausti kitiems ja naudotis. Ūkio subjekto galia kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą paprastai atsiranda dėl juridinių teisių, kurios pripažįstamos teisminiuose procesuose. Neturint juridinių teisių, daug sunkiau įrodyti kontrolę. Tačiau teisių pripažinimas teisminiuose procesuose nėra būtina kontrolės sąlyga, nes ūkio subjektas gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą kitu būdu.

14 Būsimą ekonominę naudą gali padidinti rinkos ir technikos žinios. Ūkio subjektas kontroliuoja šią naudą, jeigu, pavyzdžiui, jo žinias saugo juridinės teisės: autorių teisės, prekybos sutarties apribojimai (ten, kur jie leidžiami) arba darbuotojų juridinis įsipareigojimas laikytis konfidencialumo.

15 Ūkio subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti galimą pakelti personalo kvalifikaciją, lemiančią būsimąją ekonominę naudą, gaunamą juos apmokius. Ūkio subjektas taip pat gali tikėtis, kad personalas ir toliau teiks savo paslaugas (patirtį, žinias) ūkio subjektui. Vis dėlto paprastai ūkio subjektas nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimą naudą, gaunamą iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad šie straipsniai galėtų atitikti nematerialiojo turto apibrėžimą. Dėl tos pačios priežasties konkretūs vadovaujančiojo arba techninio personalo darbuotojų talentai negali būti apibrėžiami kaip nematerialusis turtas (nebent teisė naudotis tokiu turtu ir gauti jo teikiamą būsimąją ekonominę naudą apsaugota juridiškai, be to, toks turtas atitinka kitus apibrėžimo reikalavimus).

16 Ūkio subjektas gali turėti klientų „portfelį“ arba užimti rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jo pastangų išlaikyti santykius su klientais ir jų lojalumą, šie klientai ir toliau su juo bendradarbiaus. Tačiau, jeigu nėra juridinių teisių siekiant apsaugoti ar kitų būdų siekiant kontroliuoti santykius su klientais arba jų lojalumą, ūkio subjektas paprastai turi nepakankamą būsimos ekonominės naudos, gaunamos iš santykių su klientais ir jų lojalumo, kontrolę, kad toks turtas (pvz., klientų „portfelis“, rinkos dalis, santykiai su klientais ir jų lojalumas) atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Neturint juridinių teisių santykiams su klientais apsaugoti, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi nepagrįstų klientų santykių (išskyrus verslo jungimo dalį) parodo, kad ūkio subjektas vis dėlto gali kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą, gaunamą iš santykių su klientais. Kadangi tokie mainų sandoriai taip pat parodo, kad klientų santykiai gali būti atskirai identifikuojami, jie atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą.

Būsimoji ekonominė nauda

17 Iš nematerialiojo turto gaunama būsima ekonominė nauda gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų mažinimą arba kitą naudą, gaunamą iš ūkio subjekto naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos proceso metu gali sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas.

▼B

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

18 Ūkio subjektui pripažįstant konkretų nematerialųjį turtą, reikalaujama nurodyti, jog jis atitinka:

a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 8–17 straipsnius); ir

b) pripažinimo kriterijus (žr. 21–23 straipsnius).

Tai pasakytina apie išlaidas, patirtas iš pradžių įsigyjant arba sukuriant nematerialųjį turtą arba vėlesnes išlaidas šį turtą papildant, pakeičiant jo dalį arba atliekant turto priežiūrą.

19 25–32 straipsniuose nagrinėjamas pripažinimo kriterijų taikymas atskirai įsigyjamam nematerialiajam turtui, o 33–43 straipsniuose nagrinėjamas minėtų kriterijų taikymas nematerialiajam turtui, įsigyjamam verslo jungimo metu. 44 straipsnyje nagrinėjamas pirminis nematerialiojo turto, įgyto už valstybės paramą, įvertinimas, 45–47 straipsniuose – nematerialiojo turto mainai, o 48–50 straipsniuose – sukuriamo prestižo apskaitos tvarka. 51–67 straipsniuose nagrinėjamas sukuriamo nematerialiojo turto pirminis pripažinimas ir vertinimas.

20 Nematerialiajam turtui būdinga savybė, kad daugeliu atvejų jis neturi jokių priedų arba nėra įmanomi jo dalių pakeitimai. Dėl to dauguma vėlesnių išlaidų gali būti skirtos nematerialiojo turto laukiamos būsimosios ekonominės naudos palaikymui, bet neturėtų atitikti šiame standarte nurodyto nematerialiojo turto apibrėžimo ir pripažinimo kriterijų. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiojo turto vienetui, o ne visam verslui apskritai. Todėl vėlesnės išlaidos, patiriamos po įsigyto nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po kuriamo nematerialiojo turto kūrimo užbaigimo, labai retai priskiriamos šio turto balansinei vertei. Pagal 63 straipsnį, vėlesnės išlaidos prekės ženklams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir panašiam turtui (tiek iš kitų šalių įgytiems, tiek sukurtiems) visada pripažįstamos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tada, kai jos patiriamos. Taip yra todėl, kad šios išlaidos neatskiriamos nuo išlaidų, skirtų visam verslui vystyti.

21 Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, jei:

a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus šiam turtui priskiriamos būsimos ekonominės naudos; ir

b) turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai nustatyta.

22 Ūkio subjektas turi įvertinti galimybę gauti būsimąją ekonominę naudą, taikydamas pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas, parodančias vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, vyrausiančių per šio turto naudingo tarnavimo laiką, tinkamiausią įvertinimą.

23 Ūkio subjektas, įvertindamas būsimos ekonominės naudos įplaukų, priskirtinų tam tikro turto naudojimui, gavimo tikrumo lygį, remiasi įrodymais, turimais pirminio pripažinimo dieną, ir teikia didelę reikšmę išoriniams įrodymų šaltiniams.

▼B

24 Nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu turi būti vertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Atskiras įsigijimas

▼M12

25 Paprastai kaina, kurią ūkio subjektas moka nematerialųjį turtą įsigydamas atskirai, atspindi jo lūkesčius dėl turto teikiamos ekonominės naudos gavimo. Kitaip sakant, ūkio subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad atskirai įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų.

▼B

26 Be to, atskirai įsigyjamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina dažniausiai gali būti patikimai įvertinta. Taip atsitinka ypač tada, kai perkant mokama pinigais arba kitu piniginiu turtu.

27 Įsigyto nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro:

a) jo pirkimo kaina, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas; ir

b) bet kokios parengimo naudoti išlaidos, priskiriamos tiesiogiai turtui.

28 Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išmokos darbuotojams (apibrėžiamos 19-ajame TAS), susidarančios tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui;

b) mokėjimai specialistams, susidarantys tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui; ir

c) išlaidos turto funkcionalumo patikrinimui.

29 Išlaidų, nepriskiriamų nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos daliai, pavyzdžiai yra:

a) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

b) verslo pradžios naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų apmokymo išlaidas); ir

c) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

30 Išlaidos nepripažįstamos nematerialiojo turto balansinės vertės dalimi tada, kai turtas yra tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti vadovybės nustatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant nematerialųjį turtą arba jį perkeliant į kitą vietą, neįtraukiamos į tokio nematerialiojo turto balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, jau gali atlikti funkcijas vadovybės nurodytu būdu, dar tik turi būti pradėtas naudoti; ir

b) pradiniai veiklos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol bus pasiektas pilnas turto gamybinis pajėgumas.

▼B

31 Tam tikros veiklos rūšys gali būti susietos su nematerialiojo turto plėtra, tačiau tokia veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui. Ši atsitiktinė veikla gali atsirasti prieš plėtrą arba jos metu. Kadangi atsitiktinė veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui, atsitiktinės veiklos pajamos ir susijusios išlaidos pripažįstamos tiesiogiai ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, įtraukiant į atitinkamą pajamų ir sąnaudų grupę.

▼M1

32 Jei mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, jo įsigijimo vertė yra piniginės kainos ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kaip palūkanų išlaidos per kredito laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai jis kapitalizuotas pagal 23-ąjį TAS „*Skolinimosi išlaidos*“.

▼B

Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis

▼M12

33 Pagal 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai*, jeigu nematerialusis turtas yra įgyjamas verslo jungimo metu, jo įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo datą. Nematerialiojo turto tikroji vertė atspindės lūkesčius dėl turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos, kurią šis ūkio subjektas gaus. Kitaip sakant, ūkio subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų. Jeigu verslo jungimo metu įsigytas turtas yra išskiriamas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio b punkte nurodytą patikimo įvertinimo kriterijų.

34 Pagal šį standartą ir 3-ąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.) įsigyjantis ūkio subjektas įsigijimo datą atskirai nuo prestižo pripažįsta įsigyjamo ūkio subjekto nematerialųjį turtą, nepriklausomai nuo to, ar įsigyjamas ūkio subjektas pripažino turtą prieš verslo jungimą. Tai reiškia, kad įsigyjamo ūkio subjekto vykdomus tyrimų ir plėtros darbus įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą. Įsigyjamo ūkio subjekto vykdomas tyrimų ir plėtros projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, kai:

a) atitinka turto apibrėžimą; ir

b) yra identifikuojamas, t. y. atskiriamas arba atsiranda remiantis sutarties ar kitomis juridinėmis teisėmis.

▼B

Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas

▼M12

35 Jeigu verslo jungimo metu įsigytas nematerialusis turtas yra atskiriamas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Jei nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę galima gauti daug skirtingų rezultatų, į tokį neapibrėžtumą atsižvelgiama nustatant tikrąją turto vertę.

▼M22

36 Nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, galima atskirti, tačiau tik su susijusia sutartimi, pripažintinu turtu arba įsipareigojimu. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo, tačiau su susijusiu objektu.

37 Įsigyjantis ūkio subjektas gali pripažinti papildomo nematerialiojo turto grupę kaip vieną turtą, jeigu atskiras grupės turtas turi panašų naudingą tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, sąvokos „ženklas“ bei „prekės ženklas“ dažnai pateikiamos kaip prekės ar kitų ženklų sinonimai. Tačiau pirmosios sąvokos yra rinkos sąvokos, paprastai naudojamos papildomam turtui, tokiam kaip prekės ženklas (ar paslaugos ženklas) ir su juo siejamam prekybiniam vardui, formulėms, receptams ir technologijos kompetencijai nurodyti.

▼M12

_____

▼B

39 Aktyviojoje rinkoje kotiruotos rinkos kainos yra patikimiausias nematerialiojo turto tikrosios vertės rodiklis (žr. taip pat 78 straipsnį). Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Jeigu neįmanoma taikyti dabartinės siūlomos kainos, nustatant turto tikrąją vertę galima naudoti naujausio panašaus sandorio kainą, jeigu nuo sandorio datos iki turto tikrosios vertės nustatymo datos svarbios ekonominės aplinkybės nepasikeitė.

▼M22

40 Jeigu nematerialiajam turtui nėra aktyviosios rinkos, jo tikroji vertė lygi sumai, kurią ūkio subjektas už šį turtą sumokėtų įsigijimo dieną, sudarydamas sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, remdamasis kiek galima patikimesne prieinama informacija. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas atsižvelgia į naujausių sandorių dėl panašaus turto rezultatus. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali taikyti dabartinius rinkos sandorius atspindinčius rodiklius veiksniams, kurie lemia turto pelningumą (pvz., pajamos, veiklos pelnas arba pajamos prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją).

41 Ūkio subjektai, perkantys ir parduodantys nematerialųjį turtą, gali turėti pačių susikurtus tikrosios vertės netiesioginio nustatymo metodus. Tokie metodai gali būti taikomi pirmą kartą įvertinant nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, jeigu jais siekiama nustatyti tikrąją vertę ir jei jie atspindi esamus sandorius bei tos pramonės šakos, kuriai priklauso turtas, patirtį. Šie metodai apima, pvz.:

a) numatomų būsimųjų grynųjų pinigų srautų, gaunamų iš turto, diskontavimą; arba

▼M22

b) įvertinimą išlaidų, kurių ūkio subjektas išvengia valdydamas nematerialųjį turtą, kurio nereikia:

i) licencijuoti iš kitos šalies pagal nesusijusių šalių sandorį (remiantis atleidimu nuo atsiskaitymo savininkui, taikant diskontuojamus grynuosius pinigų srautus); arba

ii) pakartotinai sukurti arba pakeisti kitu (kaip išlaidų metode).

▼B

Vėlesnės įsigyto ir toliau vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos

42 Tyrimų ir plėtros išlaidos, kurios:

a) yra susijusios su tyrimo ir plėtros projekto, įsigyto atskirai arba verslo jungimo metu, ir pripažinto nematerialiuoju turtu, vykdymu; ir

b) patiriamos po tokio projekto įsigijimo,

turi būti apskaitoje užregistruojamos pagal 54–62 straipsnius.

43 Taikant 54–62 straipsnių reikalavimus, tyrimo ir plėtros projekto, įgyto atskirai arba sujungus verslą ir pripažinto nematerialiuoju turtu vėlesnės išlaidos:

a) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei jos yra tyrimo išlaidos;

b) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei jos yra plėtros išlaidos, neatitinkančios 57 straipsnyje nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų; ir

c) pridedamos prie įsigyto vykdomo tyrimo ir plėtros projekto balansinės vertės, jei jos yra plėtros išlaidos, atitinkančios 57 straipsnyje nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

Įsigijimas, gavus valstybės paramą

44 Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti įgyjamas nemokamai arba už minimalų mokestį, gautą kaip valstybės parama. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda arba paskiria ūkio subjektui nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių, importo licencijas arba kvotas ar teisę gauti kitų ribotų išteklių. Pagal 20-ąjį TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“ ūkio subjektas gali nuspręsti nematerialųjį turtą ir valstybės paramą iš pradžių pripažinti tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas nusprendžia iš pradžių nepripažinti turto tikrąja verte, jis šį turtą pripažįsta nominaliąja verte (kitu 20-ajame TAS leidžiamu būdu) ir prideda visas tiesiogiai su turto paruošimu naudojimui susijusias išlaidas.

▼B

Turto mainai

45 Vieną arba daugiau nematerialiojo turto vienetų galima įsigyti mainais už nepiniginį turtą arba piniginio ir nepiniginio turto kombinaciją. Žemiau minimi nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) nei įsigyto, nei perduoto turto tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai ūkio subjektas negali iškart nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jei įsigytasis turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama perduotojo turto balansine verte.

46 Ūkio subjektas atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) įsigyjamo turto pinigų srautų konfigūracija (t. y. rizika, periodiškumas ir sumos) skiriasi nuo perduodamo turto pinigų srautų konfigūracijos; arba

b) konkrečiam ūkio subjektui priskiriama veiklos dalies vertė veikiama sandorio keičiasi dėl atliekamų mainų; ir

c) a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultatas gali būti aiškus ir ūkio subjektui neatlikus tikslių skaičiavimų.

47 21 straipsnio b punkte nurodoma, kad turtas gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tik tada, jei galima patikimai nustatyti jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Kada nėra su nematerialiuoju turtu susijusių rinkos sandorių, jo tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jeigu: a) tikrosios vertės įvertinimų kitimas tam tikrame intervale šiam turtui nėra reikšmingas arba b) įvairių tam tikro diapazono įvertinimų tikimybė gali būti tiksliai įvertinta ir panaudojama nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti tiek įsigyto, tiek perduoto turto tikrąsias vertes, tada įsigijimo savikainos įvertinimui naudojama perduoto turto tikroji vertė, išskyrus atvejį, kai įsigyto turto tikrąją vertę galima patikimiau nustatyti.

Viduje sukurtas prestižas

48 Viduje sukurtas prestižas neturi būti pripažįstamas turtu.

▼B

49 Kai kuriais atvejais siekiant sukurti būsimą ekonominę naudą patiriama išlaidų, tačiau dėl to neatsiranda nematerialiojo turto, atitinkančio šio standarto pripažinimo kriterijus. Tokios išlaidos dažnai apibūdinamos kaip prisidedančios prie viduje sukurto prestižo. Viduje sukurtas prestižas nėra pripažįstamas turtu, kadangi tai nėra atskirai identifikuojamas ir ūkio subjekto kontroliuojamas šaltinis (t. y. negali būti atskirtas ir neatsiranda dėl sutarties arba kitokių juridinių teisių), kurio pasigaminimo savikaina gali būti patikimai nustatyta.

50 Skirtumas tarp ūkio subjekto rinkos vertės ir atskirai identifikuojamo grynojo turto balansinės vertės bet kuriuo momentu gali apimti daug įvairių veiksnių, darančių įtaką šio ūkio subjekto vertei. Tačiau tokie skirtumai neatspindi ūkio subjekto kontroliuojamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos.

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

51 Kartais būna sudėtinga įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, dėl sunkumų nustatyti:

a) ar (ir kada) turtas gali būti identifikuojamas ir ar jis gali kurti būsimą ekonominę naudą; ir

b) patikimą turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos negalima atskirti nuo viduje sukurto prestižo palaikymo ir didinimo arba nuo kasdienės veiklos vertės.

Todėl ūkio subjektas norėdamas nematerialiajam turtui pritaikyti bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, visam viduje sukurtam nematerialiajam turtui papildomai taiko 52–67 straipsniuose pateiktus reikalavimus ir nuorodas.

52 Norėdamas įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas skirsto tokio turto kūrimo procesą į:

a) tyrimo etapą; ir

b) plėtros etapą.

Nors sąvokos „tyrimas“ ir „plėtra“ yra apibrėžtos, bet sąvokos „tyrimo etapas“ ir „plėtros etapas“ šiame standarte turi platesnę reikšmę.

53 Jei ūkio subjektas vidaus projekte, skirtame nematerialiajam turtui kurti, negali atskirti tyrimo etapo nuo jo plėtros etapo, tai šio projekto išlaidas jis pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik tyrimo etapo metu.

Tyrimo etapas

54 Nematerialusis turtas, susidarantis tyrimo metu (arba vidaus projekto tyrimų etape), neturi būti pripažįstamas. Tyrimo (arba vidaus projekto tyrimų etapo) išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.

55 Projekto tyrimo etape ūkio subjektas negali įrodyti, kad esama nematerialiojo turto, kursiančio būsimą ekonominę naudą. Todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis jų susidarymo metu.

▼B

56 Tyrimo veiklos pavyzdžiai:

a) naujų žinių įgijimas;

b) siekis gauti tyrimo rezultatus arba kitų žinių, jų įvertinimas ir galutinis taikymo parinkimas;

c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų paieška; ir

d) naujų ar pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų galimų alternatyvų formavimas, kūrimas, įvertinimas ir galutinė atranka.

Plėtros etapas

57 Šiame etape sukurtas nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai ūkio subjektas gali įrodyti:

a) kad yra techninių galimybių užbaigti šį nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti;

b) kad jis ketina užbaigti šį nematerialųjį turtą ir jį naudoti ar parduoti;

c) kad jis turi galimybių naudoti ar parduoti šį nematerialųjį turtą;

d) būdą, kuriuo šis nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Be kitų dalykų, ūkio subjektas gali įrodyti, kad egzistuoja šio nematerialiojo turto rezultatų arba paties nematerialiojo turto rinka, o jei turtas bus naudojamas savo reikmėms – jo naudingumą;

e) kad jis turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtrai užbaigti ir nematerialiajam turtui naudoti arba parduoti;

f) kad jis gali pagrįstai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu.

58 Vidaus projekto plėtros etape kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali atskirai identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad šis turtas kurs laukiamą būsimą ekonominę naudą. Taip yra todėl, kad projekto plėtros etape nuveikiama daugiau negu tyrimo etape.

59 Plėtros veiklos pavyzdžiai:

a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš jų gamybos pradžią arba naudojimą;

b) instrumentų, įrankių, šablonų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

c) bandomosios įrangos, ekonomiškai netinkamos komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas; ir

d) pasirinktų alternatyvių naujų arba pagerintų medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų arba paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

60 Norėdamas parodyti, kaip iš nematerialiojo turto bus gauta tikėtina būsimoji ekonominė nauda, taikydamas 36-ojo TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ principus ūkio subjektas įvertina, kokią būsimą ekonominę naudą jis gaus iš šio turto. Jeigu ekonominė nauda gaunama tik turtą naudojant kartu su kitu turtu, tada ūkio subjektas taiko pinigus kuriančiojo vieneto principą, pateiktą 36-ajame TAS.

▼B

61 Tai, kad ūkio subjektas turi pakankamai išteklių užbaigti, naudoti nematerialųjį turtą ir gauti naudos iš jo, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei ūkio subjekto gebėjimą gauti išteklius. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas įrodo, kad gali gauti išorinių finansavimo priemonių, pateikdamas pranešimą apie skolintojo norą finansuoti šį planą.

62 Pagal įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skaičiavimo metodą ūkio subjektas gali patikimai įvertinti išlaidas, patirtas viduje kuriant nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, atlyginimai ir kitos šio ūkio subjekto patiriamos išlaidos siekiant gauti autorių teises ar licencijas arba tobulinant kompiuterių programinę įrangą.

63 Viduje sukurti prekės ženklai, iškabos, leidinių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio turtas neturi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu.

64 Išlaidos viduje sukurtiems prekės ženklams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir analogiško turinio vienetams negali būti atskiriamos nuo viso verslo plėtros išlaidų. Todėl tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina

65 Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina pagal 24 straipsnį yra išlaidų, patirtų nuo tos dienos, kada nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko 21, 22 ir 57 straipsniuose nurodytus pripažinimo kriterijus, suma. Pagal 71 straipsnį draudžiama atkurti išlaidas, kurios buvo pripažintos sąnaudomis.

66 Viduje kuriamo nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina susideda iš visų tiesiogiai jam priskiriamų išlaidų, būtinų šiam turtui sukurti, pagaminti ir paruošti naudojimui vadovybės numatomu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant šį nematerialųjį turtą;

b) išlaidos darbuotojams skirtoms išmokoms (apibrėžtoms 19-ajame TAS), susidarančioms nematerialiojo turto kūrimo metu;

c) juridinių teisių įregistravimo mokesčiai; ir

d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiajam turtui kurti, amortizacija.

23-ajame TAS nustatyti palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijai.

67 Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainai nepriskiriama:

a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui jį naudoti;

b) identifikuoti neefektyvumai ir pradiniai veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuojamus turto naudojimo efektyvumo rodiklius; ir

▼B

c) išlaidos, mokant darbuotojus naudotis turtu.

65 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas plėtoja naują gamybos procesą. Per 20X5 metus buvo patirta 1 000 PV ([a]) išlaidų, iš kurių 900 PV buvo patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., o 100 PV išlaidų patirta tarp 20X5 m. gruodžio 1 d. ir 20X5 gruodžio 31 d. Ūkio subjektas gali įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Techninių žinių (angl. *know-how*), kurios buvo naudojamos procese (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 500 PV.

20X5 m. pabaigoje gamybos procesas pripažįstamas nematerialiuoju turtu, kurio savikaina – 100 PV (išlaidos, patirtos nuo tos dienos, kada buvo patenkinti pripažinimo kriterijai, t. y. nuo 20X5 m. gruodžio 1 d.). Išlaidos, kurių suma – 900 PV, patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., pripažįstamos sąnaudomis, nes iki 20X5 m. gruodžio 1 d. nebuvo patenkinti pripažinimo kriterijai. Šios išlaidos niekada nebus gamybos proceso, pripažįstamo ►**M5** *ataskaitinio laikotarpio pabaigoje* ◄*, savikainos dalis.*

Per 20X6 m. patirtos išlaidos sudarė 2 000 PV. 20X6 m. pabaigoje techninių žinių, kurios buvo naudojamos procese (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 1 900 PV.

20X6 m. pabaigoje gamybos proceso savikaina yra 2 100 PV (100 PV išlaidos pripažintos 20X5 m. pabaigoje, pridėjus 2 000 PV išlaidas, pripažintas 20X6 m.). Ūkio subjektas pripažįsta 200 PV vertės sumažėjimo nuostolius, kuriais proceso balansinė vertė, buvusi iki vertės sumažėjimo nuostolių (2 100 PV) pripažinimo, koreguojama iki jo atsiperkamosios vertės (1 900 PV). Šie vertės sumažėjimo nuostoliai bus panaikinti vėlesniu laikotarpiu, jei bus tenkinami 36-ajame TAS nurodyti vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo kriterijai.

([a]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

▼M12

68 Išlaidos nematerialiajam turtui turi būti pripažįstamos sąnaudomis iškart, kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:

a) jos sudaro nematerialiojo turto, atitinkančio pripažinimo kriterijus, įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį (žr. 18–67 straipsnius); arba

b) objektas yra įgytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas kaip nematerialusis turtas. Tokiu atveju jis sudaro sumos, pripažintos kaip prestižas įsigijimo datą, dalį (žr. 3-ąjį TFAS).

▼M8

69 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas patiria išlaidų, siekdamas gauti būsimos ekonominės naudos, tačiau neįsigyja ir nesukuria jokio nematerialiojo arba kitokio turto, kurį būtų galima pripažinti. Tuo atveju, jei tiekiamos prekės, ūkio subjektas pripažįsta tokias išlaidas sąnaudomis, kai turi teisę naudotis tokiomis prekėmis. Kai teikiamos paslaugos, ūkio subjektas pripažįsta išlaidas sąnaudomis, kai tas paslaugas gauna. Pavyzdžiui, išlaidos tyrimams pripažįstamos sąnaudomis joms atsiradus (žr. 54 straipsnį), išskyrus atvejus, kai jos yra verslo jungimo savikainos dalis. Kitų išlaidų, pripažįstamų sąnaudomis joms atsiradus, pavyzdžiai:

▼B

a) išlaidos, patirtos pradedant veiklą (t. y. veiklos pradžios išlaidos), išskyrus atvejį, kai pagal 16-ąjį TAS tokios išlaidos priskiriamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai. Veiklos pradžios išlaidos gali apimti steigimo išlaidas (pvz., išlaidas teisininkams ir sekretoriatui, patiriamas steigiant juridinį ūkio subjektą), naujos gamyklos atidarymo arba verslo pradžios (t. y. išlaidos iki atidarymo), išlaidas, taip pat skirtas pradėti naują veiklą arba naujų gaminių gamybą ar procesus (t. y. išlaidas iki veiklos pradžios);

b) darbuotojų mokymo išlaidos;

▼M8

c) reklamos ir reprezentacinės išlaidos (įskaitant užsakymų paštu katalogus);

▼B

d) ūkio subjekto ar jo dalies perkėlimo arba reorganizavimo išlaidos.

▼M8

69A Ūkio subjektas turi teisę naudotis prekėmis, kai jos jam priklauso. Panašiai, jis turi teisę naudotis prekėmis, kai tas prekes sukuria tiekėjas pagal tiekimo sutarties sąlygas ir ūkio subjektas gali pareikalauti jas pristatyti ir už jas sumoka. Paslaugos gaunamos tada, kai tiekėjas jas suteikia pagal jų teikimo ūkio subjektui sutartį, bet ne tada, kai ūkio subjektas jomis naudojasi teikdamas kitas paslaugas, pvz., pateikdamas klientams reklamą.

70 Pagal 68 straipsnį ūkio subjektui nedraudžiama pripažinti išankstinio mokėjimo turtu, kai mokėjimas už prekes atliekamas anksčiau nei ūkio subjektas įgyja teisę naudotis tomis prekėmis. Pagal 68 straipsnį ūkio subjektui taip pat nedraudžiama pripažinti išankstinio mokėjimo turtu, kai mokėjimas už paslaugas atliekamas anksčiau nei ūkio subjektas gauna tas paslaugas.

▼B

Turtu nepripažįstamos praeities sąnaudos

71 Nematerialiojo turto išlaidos, kurios anksčiau buvo pripažintos sąnaudomis, vėliau neturi būti pripažįstamos šio nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalimi.

▼B

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

72 Ūkio subjektas savo apskaitos politikoje turi nurodyti, kad pasirenka savikainos metodą, aprašytą 74 straipsnyje, arba perkainojimo metodą, aprašytą 75 straipsnyje. Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas pagal perkainojimo metodą, visas kitas tos pačios grupės turtas taip pat turi būti apskaitoje registruojamas pagal šį metodą, išskyrus atvejį, kai toks turtas neturi aktyvios rinkos.

73 Nematerialiojo turto grupė – panašaus pobūdžio ir panašiai naudojamas ūkio subjekto veikloje turtas. Visas grupės nematerialus turtas perkainojamas tuo pačiu metu, kad būtų išvengta turto perkainojimo atskirai ir kad vienu metu finansinėse ataskaitose nebūtų pateiktos įvairios įsigijimo (pasigaminimo) savikainos ir vertės sumos, nustatytos skirtingomis dienomis.

Savikainos metodas

74 Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Perkainojimo metodas

75 Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas perkainota verte, kuri perkainojimo dieną yra jo tikroji vertė, atimant visą vėliau sukauptą amortizaciją ir visus vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojant pagal šį standartą tikroji vertė turi būti nustatoma pagal aktyviąją rinką. Perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai, kad ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turto balansinė vertė nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės.

76 Perkainojimo metodas neleidžia:

a) perkainoti nematerialiojo turto, kuris anksčiau nebuvo pripažintas turtu; arba

b) nematerialųjį turtą iš pradžių pripažinti ne įsigijimo (perkainojimo) savikaina, bet kitomis sumomis.

77 Perkainojimo metodas taikomas tada, kai turtas jau yra pripažintas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Tačiau, jei turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalis, nes visas turtas dar neatitinka pripažinimo kriterijų tol, kol bus užbaigta tam tikra proceso dalis (žr. 65 straipsnį), perkainojimo metodas gali būti taikomas visam turtui. Be to, perkainojimo metodas gali būti taikomas nematerialiajam turtui, įsigytam už valstybės paramą ir pripažįstamam jo nominaliąja verte (žr. 44 straipsnį).

78 Aktyvioji nematerialiojo turto rinka, apibūdinta 8 straipsnyje, egzistuoja retai. Pavyzdžiui, tam tikroje jurisdikcijoje gali egzistuoti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų arba gamybos kvotų rinka. Tačiau prekės ženklų, laikraščių pavadinimų, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos neegzistuoja, nes kiekvienas toks turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, tokias sutartis aptaria atskiri pirkėjai ir pardavėjai, o sandoriai yra palyginti reti. Todėl už vieną turtą sumokėta kaina gali nesuteikti pakankamų kito turto tikrosios vertės įrodymų. Be to, dažnai kainos viešai neskelbiamos.

▼B

79 Perkainojimo periodiškumą lemia perkainojamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nepastovumas. Jeigu perkainoto turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas dažnesnis perkainojimas. Kai kurių nematerialiojo turto straipsnių tikroji vertė gali reikšmingai ir nepastoviai kisti, dėl to gali tekti perkainoti turtą kasmet. Taip dažnai perkainoti nebūtina to nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nereikšmingai.

80 Jeigu nematerialusis turtas perkainojamas, tada perkainojimo dieną bet kokia sukaupta amortizacija:

a) perskaičiuojama proporcingai pagal turto bendros balansinės vertės pasikeitimą, kad po perkainojimo turto balansinė vertė būtų lygi jo perkainotai vertei; arba

b) atimama iš turto bendros balansinės vertės ir grynoji vertė pakoreguojama iki turto perkainotos vertės.

81 Jeigu perkainojamo nematerialiojo turto grupei priklausantis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad šiam turtui nėra aktyviosios rinkos, toks turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, atėmus visą sukauptą amortizaciją ir turto vertės sumažėjimo nuostolius.

82 Jeigu perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatyta remiantis aktyviąja rinka, tokio turto balansinė vertė turėtų būti jo paskutinio perkainojimo, paremto aktyviąja rinka, dieną nustatyta vertė, atėmus visą sukauptą amortizaciją ir vertės sumažėjimo nuostolius, nustatyta perkainota vertė.

83 Faktas, kad daugiau nebeegzistuoja perkainoto nematerialiojo turto aktyvioji rinka, gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė; tai turi būti patikrinama pagal 36-ąjį TAS.

84 Jeigu turto tikroji vertė gali būti nustatoma, remiantis aktyviąja rinka vėlesnę vertinimo dieną, nuo tos dienos taikomas perkainojimo metodas.

►M5 85 Jeigu dėl perkainojimo padidėja nematerialiojo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiama kaip nuosavybė, vadinama pelnu dėl perkainojimo. Tačiau ◄ padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelno (nuotolių) ataskaitoje.

86 Jeigu dėl perkainojimo sumažėja nematerialiojo turto balansinė vertė, sumažėjimas turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. ►M5 Tačiau sumažėjimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi kaip pelnas dėl perkainojimo, susietas su perkainotu turtu. Sumažėjimas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumažina nuosavybėje sukauptą sumą, kuri vadinama pelnu dėl perkainojimo. ◄

▼B

87 Nuosavybėje sukauptas perkainojimo pelnas gali būti tiesiogiai pervedamas į nepaskirstytąjį pelną, kai toks pelnas realizuojamas. Visas perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas nutraukus turto naudojimą arba jį perleidus. Tačiau perkainojimo pelno dalis gali būti realizuojama, kol ūkio subjektas naudojasi turtu; tokiu atveju realizuoto perkainojimo pelno suma yra amortizacijos, pagrįstos perkainoto turto balansine verte, ir amortizacijos, kuri būtų pripažinta remiantis turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, skirtumas. Perkainojimo pelnas į nepaskirstytąjį pelną ►M5 pelne arba nuostoliuose ◄ nepervedamas.

NAUDINGO TARNAVIMO LAIKAS

88 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra ribotas, ar neribotas. Jei jis ribotas, ūkio subjektas turi įvertinti tokio naudingo tarnavimo laiko trukmę arba gaminių ar panašių vienetų, gautinų tuo naudingo tarnavimo laiku, kiekį. Nematerialųjį turtą ūkio subjektas turi laikyti turinčiu neribotą naudingo tarnavimo laiką tuomet, kai remiantis visų svarbių veiksnių analize nėra numatoma laiko riba, iki kurios šiam ūkio subjektui turtas kurs grynąsias įplaukas.

89 Nematerialiojo turto apskaitos tvarka yra pagrįsta jo naudingo tarnavimo laiku. Nematerialusis turtas, turintis ribotą naudingo tarnavimo laiką, yra amortizuojamas (žr. 97–106 straipsnius), o nematerialusis turtas, turintis neribotą naudingo tarnavimo laiką, – neamortizuojamas (žr. 107–110 straipsnius). Šiame standarte pateikiamuose pavyzdžiuose nurodomi skirtingi nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo būdai ir vėlesnė šio turto apskaita, pagrįsta šio turto naudingo tarnavimo laiko riba.

90 Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstoma daug veiksnių, kurie yra tokie:

a) ūkio subjekto tikėtinas turto panaudojimas ir tai, ar kita vadovų grupė sugebės veiksmingai valdyti šį turtą;

b) tipiškas šio turto gyvavimo ciklas ir vieša informacija apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;

c) techninis, technologinis, komercinis arba kitoks senėjimas;

d) verslo šakos, kurioje toks turtas naudojamas, stabilumas ir iš turto gaunamų gaminių bei paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimai;

e) tikėtini varžovų arba potencialių varžovų veiksmai;

f) išlaidų turto priežiūrai lygis, reikalingas, kad iš šio turto būtų gauta tikėtina būsima ekonominė nauda, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimas ir ketinimas siekti tokio lygio;

g) turto kontrolės laikotarpis ir teisiniai arba panašūs turto naudojimo apribojimai, pvz., išperkamosios nuomos sutarčių pabaigos datos; ir

h) turto naudingo tarnavimo laiko priklausymas nuo kitų šio ūkio subjekto turto naudingo tarnavimo laiko.

▼B

91 Sąvoka „neribotas“ nereiškia „begalinis“. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas atspindi tik būsimų turto eksploatavimo išlaidų lygį, reikalingą standartiniam jo naudojimui, kuris įvertinamas nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimus siekti šio lygio. Planuojamos ateities išlaidos, viršijančios sumą, reikalingą turto priežiūrai remiantis jo standartiniu naudojimu, neturi nulemti išvados, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.

92 Dėl technologijų spartaus keitimosi kompiuterių programos ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas.

93 Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ir labai ilgas arba net neribotas. Vadovaujantis apdairumo principu neapibrėžtumas yra pateisinamas nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, tačiau nepagrįstai trumpo laikotarpio pasirinkimas nėra pateisinamas.

▼M12

94 Nematerialiojo turto, atsirandančio dėl sutarties ar kitų juridinių teisių, naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti sutarties ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį ūkio subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutarties ar kitos juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti pratęsiamas, tuomet nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turėtų apimti pratęsimo laikotarpį (-ius), kai yra įrodymų, kad dėl pratęsto laikotarpio nebus patirta reikšmingų išlaidų. Pakartotinai įgytos teisės, verslo jungimo metu pripažintos kaip nematerialusis turtas, naudingo tarnavimo laikas yra likęs sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpis; jis neturi apimti pratęsimo laikotarpių.

▼B

95 Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui. Ekonominiai veiksniai nustato laikotarpį, per kurį ūkio subjektas gaus būsimosios ekonominės naudos. Teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį ūkio subjektas galės kontroliuoti teisę gauti šią naudą. Naudingo tarnavimo laikas yra tas trumpiausias laikotarpis, kuris nustatomas atsižvelgiant į šiuos veiksnius.

96 Žemiau pateiktieji veiksniai parodo, kad ūkio subjektas, nepatirdamas reikšmingų išlaidų, gali atnaujinti sutartimi pagrįstas arba kitas juridines teises:

a) yra įrodymų, grindžiamų patirtimi, kad sutartimi pagrįstos arba kitokios juridinės teisės bus atnaujintos. Jeigu atnaujinimas yra neapibrėžtas dėl trečiųjų asmenų sutikimo, tai suteikia įrodymų, kad tretieji asmenys sutiks;

b) yra įrodymų, kad bet kokios sąlygos, būtinos minėtam atnaujinimui įvykdyti, bus patenkintos; ir

c) ūkio subjekto išlaidos, skiriamos atnaujinimui, nėra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, šio ūkio subjekto gautina dėl atnaujinimo.

Jeigu atnaujinimo išlaidos yra reikšmingos lyginant jas su būsima ekonomine nauda, kurią ūkio subjektas tikisi gauti dėl tokio atnaujinimo, tuomet atnaujinimo išlaidos iš esmės atitiks naujo nematerialiojo turto įsigijimo išlaidas atnaujinimo dieną.

▼B

RIBOTO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas

97 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizuojamoji suma turi būti proporcingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizacija pradedama skaičiuoti tada, kai turtas pradedamas naudoti, t. y. kai jis yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia reikalinga vadovybės numatomu būdu naudoti. Amortizacija nebeskaičiuojama nuo tos anksčiausios datos, kai turtas priskiriamas laikomam pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, kvalifikuojamą kaip skirtą parduoti) pagal 5-ąjį TFAS, ir nuo datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Taikomas amortizacijos metodas turi atspindėti būdą, kuriuo ūkio subjektas numato suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio būdo patikimai nustatyti neįmanoma, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Kiekvieną ataskaitinį laikotarpį amortizavimo suma turi būti pripažįstama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus atvejus, kai šis ar kitas standartas leidžia arba reikalauja ją įtraukti į kito turto balansinę vertę.

▼M8

98 Proporcingai paskirstyti turto amortizuojamąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizacijos metodus. Šie metodai yra: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), dvigubai mažėjančios vertės metodas ir produkcijos metodas. Taikomas metodas pasirenkamas pagal numatomą turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos vartojimo būdą ir nuosekliai taikomas pereinant iš vieno ataskaitinio laikotarpio į kitą, jeigu nesikeičia numatytas turto laukiamos ekonominės naudos vartojimo būdas.

▼B

99 Amortizacijos suma dažniausiai pripažįstama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Tačiau kartais turto teikiama būsimoji ekonominė nauda sunaudojama kuriant kitą turtą. Tokiu atveju amortizacijos suma sudaro to kito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos proceso metu naudojamo nematerialiojo turto amortizacijos suma įskaičiuojama į atsargų balansinę vertę (žr. 2-ąjį TAS „*Atsargos*“).

Likvidacinė vertė

100 Riboto naudingo tarnavimo laiko materialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui, išskyrus tuos atvejus, kai:

a) trečiasis asmuo įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje; arba

b) šiam turtui egzistuoja aktyvioji rinka ir:

i) remiantis tokia rinka, gali būti nustatoma likvidacinė vertė; ir

ii) tikėtina, kad tokia rinka egzistuos ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

101 Riboto naudingo tarnavimo laiko turto nudėvimoji suma nustatoma iš jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atimant likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad ūkio subjektas tikisi šį nematerialųjį turtą perleisti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos.

▼B

102 Turto likvidacinės vertės nustatymas grindžiamas suma, atgautina perleidus turtą, remiantis nustatymo dieną vyraujančiomis panašaus turto, pasiekusio naudingo tarnavimo laiko pabaigą ir naudoto panašiomis sąlygomis, kuriomis toks turtas buvo naudojamas iki perleidimo, pardavimo kainomis. Likvidacinė vertė peržiūrima mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Turto likvidacinės vertės pokytis apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8-uoju TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

103 Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios šio turto balansinei vertei arba didesnės už ją. Jeigu taip atsitinka, tokio turto amortizavimo suma yra lygi nuliui tol, kol turto likvidacinė vertė pasidaro mažesnė už jo balansinę vertę.

Amortizacijos laikotarpio ir amortizacijos metodo peržiūra

104 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpis ir metodas turi būti peržiūrimi bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesniųjų įvertinimų, atitinkamai turi būti keičiamas amortizacijos laikotarpis. Jeigu pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš šio turto suvartojimo būdas, tuomet turi būti keičiamas amortizacijos metodas, kad atspindėtų pasikeitusį būdą. Tokie keitimai apskaitoje registruojami kaip apskaitinių įvertinimų keitimai pagal 8-ąjį TAS.

105 Naudojant nematerialųjį turtą gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas gali parodyti, kad reikia keisti amortizacijos laikotarpį.

106 Laikui bėgant būsimos ekonominės naudos, kurios ūkio subjektas tikisi iš nematerialiojo turto, suvartojimo būdas gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra dvigubai mažėjančios vertės, o ne tiesiogiai proporcingas (tiesinis) amortizacijos metodas. Kitas pavyzdys: naudojimasis licencijos teikiamomis teisėmis atidedamas laukiant kitų verslo plano dalių vykdymo. Tokio turto teikiama ekonominė nauda gali būti negaunama iki kitų laikotarpių.

NERIBOTO NAUDINGO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

107 Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas neturi būti amortizuojamas.

108 36-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas tikrintų neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę su balansine verte:

a) kartą per metus;

b) bet kada, kai tik yra požymių, kad sumažėjo nematerialiojo turto vertė.

▼B

Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas

109 Neamortizuojamo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, siekiant nustatyti, ar įvykiai ir aplinkybės patvirtina tokį turto neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą. Jeigu ne, neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo keitimas į ribotą turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

110 Pagal 36-ąjį TAS, neriboto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo pakeitimas į ribotą reiškia, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Dėl to ūkio subjektas tikrindamas galimą turto vertės sumažėjimą lygina jo atsiperkamąją vertę, apibrėžiamą 36-ajame TAS, su jo balansine verte ir bet kokį perviršį, kuriuo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, pripažįsta vertės sumažėjimo nuostoliais.

BALANSINĖS VERTĖS ATKŪRIMO GALIMYBĖ: VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

111 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nematerialiojo turto vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS. Tame standarte aiškinama, kada ir kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

TURTO NAUDOJIMO PABAIGA IR JO PERLEIDIMAS

112 Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:

a) jį perleidžiant; arba

b) arba kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.

113 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys nutraukus nematerialiojo turto pripažinimą, turi būti apibrėžiami kaip skirtumas tarp grynosios realizavimo sumos (jeigu tokia gaunama) ir turto balansinės vertės. Skirtumas turi būti pripažįstamas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, kai turto pripažinimas nutraukiamas (jeigu 17-ajame TAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.

114 Nematerialųjį turtą perleisti galima įvairiai (pvz., parduoti, išnuomoti finansinės nuomos būdu arba dovanoti). Nustatydamas tokio turto perleidimo datą, ūkio subjektas taiko 18-ojo TAS „*Pajamos*“ pateiktus pajamų, gautų pardavus prekes, pripažinimo kriterijus. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriams taikomas 17-asis TAS.

115 Jeigu ūkio subjektas, vadovaudamasis 21 straipsnyje pateiktais pripažinimo principais, į turto balansinę vertę įtraukia išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto dalies keitimu, jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę. Jei ūkio subjektui nepavyksta nustatyti pakeistosios dalies balansinės vertės, jis gali pakeitimo išlaidas naudoti kaip rodiklį, kad nustatytų keičiamosios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą tuo metu, kai ji buvo įsigyta arba viduje sukurta.

▼M12

115A Pakartotinai verslo jungimo metu įgytos teisės atveju, jeigu teisė vėliau yra pakartotinai suteikiama (parduodama) trečiajai šaliai, susijusi balansinė vertė, jei yra, turi būti naudojama nustatant pakartotinio suteikimo pelną arba nuostolius.

▼B

116 Suma, gautina už realizuojamą nematerialųjį turtą, apskaitoje pirmiausiai registruojama tikrąja verte. Jeigu mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas, gauta suma pirmiausiai pripažįstama kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios gautos sumos ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pagal 18-ąjį TAS pripažįstamas palūkanų pajamomis atspindint faktinį gautinos sumos pelningumą.

117 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas, jei toks turtas nebenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas visiškai nudėvimas arba laikomas, turint tikslą jį parduoti (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, kvalifikuojamą kaip pardavimui skirtą grupę) pagal 5-ąjį TFAS.

ATSKLEIDIMAS

Bendra informacija

118 Ūkio subjektas, atskirdamas viduje sukurtą nematerialųjį turtą nuo kito nematerialiojo turto, apie kiekvieną nematerialiojo turto grupę turi pateikti:

a) ar naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, ar ribotas; jeigu jis ribotas – naudingo tarnavimo laikotarpį arba naudojamą amortizavimo normą;

b) amortizavimo skaičiavimo metodus, naudojamus riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiajam turtui;

c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą amortizacijos sumą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

d) ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ eilutes, į kurias įtraukiama šio nematerialiojo turto amortizacija;

e) balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, parodant:

i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus dėl vidaus plėtros, atskiro įsigijimo ir dėl verslo jungimo;

ii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

iii) padidėjimą arba sumažėjimą, susidariusį dėl turto perkainojimo per ataskaitinį laikotarpį pagal 75, 85 ir 86 straipsnius, ir dėl vertės sumažėjimo nuostolių (jeigu tokių yra), pripažintų arba panaikintų ►**M5** kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, pagal 36-ąjį TAS;

iv) vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 36-ąjį TAS (jei tai taikytina);

v) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 36-ąjį TAS (jei tai taikytina);

vi) per laikotarpį pripažintą bet kokią amortizaciją;

▼B

vii) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansines ataskaitas – ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta; ir

viii) kitus balansinės vertės pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį.

119 Nematerialiojo turto grupė – panašaus pobūdžio ir panašiai naudojamas ūkio subjekto veikloje turtas. Atskirų turto grupių pavyzdžiai:

a) prekės ženklai;

b) iškabos ir leidinių antraštės;

c) kompiuterių programos;

d) licencijos ir frančizės;

e) autorių teisės, patentai ir kitos gamybos nuosavybės teisės, paslaugų ir eksploatacijos teisės;

f) receptai, formulės, modeliai, brėžiniai bei pavyzdžiai; ir

g) kuriamas nematerialusis turtas.

Tokios grupės gali būti skaidomos į smulkesnes arba jungiamos į stambesnes grupes, jei tai suteikia svarbesnės informacijos finansinių ataskaitų vartotojams.

120 Be 118 straipsnio e punkto iii–v papunkčiuose reikalaujamos informacijos, ūkio subjektas papildomai atskleidžia informaciją pagal 36-ąjį TAS apie nematerialųjį turtą, kurio vertė sumažėjo.

121 8-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų apskaitinio įvertinimo keitimo pobūdį ir sumą, reikšmingai veikiančią ataskaitinį laikotarpį arba (jei tai tikėtina) vėlesnius laikotarpius. Ši informacija turi būti atskleidžiama, pasikeitus:

a) nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui;

b) amortizavimo metodui; arba

c) likvidacinei vertei.

122 Taip pat ūkio subjektas turi pateikti:

a) nematerialiojo turto, kuris vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko, balansinę vertę ir priežastis, dėl ko šis turtas vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtas. Nurodydamas priežastis, ūkio subjektas turi apibrėžti veiksnius, turėjusius įtakos nustatant šio turto naudingo tarnavimo laiką kaip neribotą;

b) atskiro nematerialiojo turto, šio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose laikomo reikšmingu, aprašymą, balansinę vertę ir likusį amortizacijos laikotarpį;

c) nematerialiojo turto, įgyto už valstybės paramą ir pradžioje pripažinto tikrąja verte (žr. 44 straipsnį):

i) pradžioje pripažintą tikrąją vertę;

▼B

ii) balansinę vertę; ir

iii) tai, ar tikroji ir balansinė turto vertės po pripažinimo buvo nustatytos naudojant savikainos ar perkainojimo metodą;

d) nematerialųjį turtą, kurio teisės yra apribotos teisės aktais, ir jo balansinę vertę, taip pat nematerialiojo turto, užstatyto kaip įsipareigojimų garantija, balansinę vertę;

e) sutartyje nurodytų pasižadėjimų įsigyti nematerialųjį turtą sumą.

123 Ūkio subjektas apibūdina veiksnius, suvaidinusius svarbų vaidmenį nustatant, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, nagrinėdamas 90 straipsnyje pateiktą veiksnių sąrašą.

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo būdą

124 Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas jo perkainota verte, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) pagal kiekvieną nematerialiojo turto grupę:

i) perkainojimo datą;

ii) perkainoto nematerialiojo turto balansinę vertę; ir

iii) balansinę vertę, kuri būtų priskiriama kiekvienai perkainoto nematerialiojo turto grupei, jeigu po pripažinimo būtų naudojamas savikainos metodas, aprašytas 74 straipsnyje;

b) vertės padidėjimo dėl perkainojimo sumą, priskiriamą nematerialiajam turtui ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus; ir

c) turto tikrosios vertės nustatymui naudotus metodus ir svarbias prielaidas.

125 Atskleidžiant informaciją gali būti privalu perkainoto turto grupes sujungti į stambesnes. Tačiau toks sujungimas netaikomas, jeigu, jungiant nematerialiojo turto grupes, būtų sudedamos sumos, nustatytos pagal savikainos ir perkainojimo metodus.

Tyrimo ir plėtros išlaidos

126 Ūkio subjektas turi atskleisti bendrą tyrimų ir plėtros išlaidų sumą, pripažįstamą to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

127 Tyrimo ir plėtros išlaidos apima visas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas tyrimui ir plėtrai (žr. 66 ir 67 straipsnių nuorodas dėl pagal 126 straipsnį reikalaujamų atskleisti išlaidų rūšis).

Kita informacija

128 Ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) atskleisti:

a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto aprašymą; ir

▼B

b) kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu, nes neatitiko šiame standarte nurodytų pripažinimo kriterijų arba dėl to, kad buvo įsigytas arba sukurtas prieš 38-ojo TAS „*Nematerialusis turtas*“ (patvirtinto 1998 m.) įsigaliojimo pradžią, trumpą aprašymą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

▼M12

_____

130 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

▼B

a) apskaitoje registruodamas nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė; ir

b) perspektyviai apskaitoje registruodamas visą kitą nematerialųjį turtą nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau. Todėl ūkio subjektas neturi koreguoti tą datą pripažinto nematerialiojo turto balansinės vertės. Tačiau ūkio subjektas tą dieną turi taikyti šį standartą pakartotinai vertindamas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jei dėl to ūkio subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

130A 2 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 6-ąjį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, šiuos pataisymus jis turi taikyti tą patį ataskaitinį laikotarpį.

▼M5

130B 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 85, 86 straipsniai ir 118 straipsnio e punkto iii papunktis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M22

130C 3-uoju TFAS (persvarstytas 2008 m.) pataisyti 12, 33–35, 68, 69, 94 ir 130 straipsniai, panaikinti 38 ir 129 straipsniai ir įterptas 115A straipsnis. 2009 m. balandžio mėn. išleistu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisyti 36 ir 37 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Todėl per ankstesnius verslo jungimus pripažintos nematerialiojo turto sumos ir prestižas nėra koreguojami. Jei ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas bei atskleisti šį faktą.

▼M8

130D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 69, 70 ir 98 straipsniai ir įterptas 69A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M22

130E 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisyti 40 ir 41 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

Panašaus turto mainai

131 129 straipsnio ir 130 straipsnio b punkto reikalavimas taikyti šį standartą perspektyviai reiškia, kad, jeigu turto mainai iki šio standarto įsigaliojimo datos buvo vertinami atiduodamojo turto balansine verte, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti gaunamo turto balansinės vertės tam, kad atspindėtų jo įsigijimo dienos tikrąją vertę.

Išankstinis taikymas

132 Ūkio subjektai, kuriems taikomas 130 straipsnis, skatinami pritaikyti šio standarto reikalavimus dar iki 130 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-iąjį TFAS bei 36-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.).

38-OJO TAS, PASKELBTO 1998 M., PANAIKINIMAS

133 Šiuo standartu pakeičiamas 38-asis TAS „*Nematerialusis turtas*“ (patvirtintas 1998 m.).

▼B

39-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti finansinio turto, finansinių įsipareigojimų ir kai kurių sutarčių dėl nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo pripažinimo ir vertinimo principus. Informacijos apie finansines priemones pateikimo reikalavimai yra išdėstyti 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas“*. Informacijos apie finansines priemones atskleidimo reikalavimai yra išdėstyti 7-ajame TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas“*.

TAIKYMAS

2 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visoms finansinių priemonių rūšims, išskyrus:

a) dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, apskaitomas pagal 27-ąjį TAS *„Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“*, 28-ąjį TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones“* ar 31-ąjį TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*. Tačiau ūkio subjektas šį standartą turi taikyti tokiai dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės ar bendros įmonės daliai, kuri, remiantis 27-uoju TAS, 28-uoju TAS arba 31-uoju TAS, yra apskaitoma pagal šį standartą. Šis standartas taip pat turi būti taikomas dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės ar bendros įmonės dalies išvestinėms finansinėms priemonėms, išskyrus tą atvejį, jeigu išvestinė finansinė priemonė atitinka ūkio subjektui priklausančios nuosavybės priemonės apibrėžimą, pateiktą 32-ajame TAS;

b) teises ir įsipareigojimus pagal nuomos sutartis, kurioms taikomas 17-asis TAS *„Nuoma“*. Tačiau:

i) nuomotojo pripažįstamoms už nuomą gautinoms sumoms yra taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo ir turto vertės sumažėjimo nuostatos (žr. 15–37, 58, 59, 63–65 straipsnius ir A priedo 36TN–52TN ir 84TN–93TN straipsnius);

ii) nuomininko pripažįstamoms už finansinę nuomą mokėtinoms sumoms yra taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 39–42 straipsnius ir A priedo 57TN–63TN straipsnius); ir

iii) išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į nuomos sutartis, taikomos šio standarto įterptųjų išvestinių finansinių priemonių nuostatos (žr. 10–13 straipsnius ir A priedo 27TN–33TN straipsnius);

c) darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS *„Išmokos darbuotojams“*;

▼M6

d) ūkio subjekto išleistas finansines priemones, kurios atitinka 32-ajame TAS pateiktą nuosavybės priemonės apibrėžtį (įskaitant pirkimo pasirinkimo sandorius ir garantijas) arba kurias reikalaujama priskirti nuosavybės priemonėms pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Tačiau tokių nuosavybės priemonių turėtojas šį standartą toms priemonėms taiko, jei jos neatitinka a punkte minimos išimties.

▼B

e) teises ir įsipareigojimus, atsirandančius iš: i) draudimo sutarties, apibrėžtos 4-ajame TFAS *„Draudimo sutartys“*, išskyrus suteikėjo teises ir įsipareigojimus, atsirandančius iš draudimo sutarties, atitinkančios 9 straipsnyje pateiktą finansinės garantijos sutarties apibrėžimą; arba ii) iš sutarties, kuriai taikomas 4-asis TFAS, nes ji apima savarankišką dalyvavimo elementą. Tačiau šis standartas taikomas išvestinei finansinei priemonei, įterptai į sutartį, kuriai taikomas 4-asis TFAS, jeigu pati išvestinė finansinė priemonė nėra 4-ojo TFAS taikymo sričiai priskiriama sutartis (žr. šio standarto 10–13 straipsnius ir A priedo 27TN–33TN straipsnius). Be to, jeigu finansinių garantijų sutarčių suteikėjas anksčiau yra tiesiogiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis ir jas apskaito kaip draudimo sutartis, tokioms finansinių garantijų sutartims gali taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS (žr. 4TN ir 4A TN straipsnius). Sprendimas, kurį suteikėjas gali priimti dėl kiekvienos sutarties atskirai, yra neatšaukiamas;

▼M12

_____

▼M22

g) bet kurią išankstinę įsigyjančio ūkio subjekto ir parduodančio akcininko sutartį pirkti arba parduoti įsigyjamą ūkio subjektą, dėl ko įvyks verslo sujungimas būsimą įsigijimo datą. Išankstinės sutarties terminas neturi viršyti pagrįsto laikotarpio, kuris paprastai būtinas norint gauti būtinus pritarimus ir įvykdyti sandorį;

▼B

h) prievoles suteikti paskolą, kitas negu 4 straipsnyje apibūdintos prievolės suteikti paskolą. Prievolių suteikti paskolą suteikėjas prievolėms suteikti paskolą, kurios nepatenka į šio standarto taikymo sritį, taiko 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Tačiau visoms prievolėms suteikti paskolą taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 15–42 straipsnius ir A priedo 36TN–63TN straipsnius);

i) finansines priemones, sutartis ir įsipareigojimus pagal mokėjimo akcijomis sandorius, kuriems taikomas 2-asis TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*, išskyrus šio standarto 5–7 straipsniuose nurodytas sutartis, kurioms taikomas šis standartas;

j) dėl teisių kompensuoti ūkio subjekto išlaidas reikalaujama prisiimti įsipareigojimą, kuris pripažįstamas kaip atidėjinys pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* arba ankstesnį laikotarpį buvo pripažintas atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS.

3 (Panaikinta)

4 Šis standartas taikomas toliau nurodytoms prievolėms suteikti paskolą:

a) prievolėms suteikti paskolą, *kurias ūkio subjektas apskaito kaip finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte pokyčius apskaitant* ►**M5** *bendrųjų pajamų ataskaitoje* ◄. Ūkio subjektas, kuris iš savo prievolių suteikti paskolą gautą turtą paprastai parduoda greitai po jo gavimo, šį standartą taiko visoms savo prievolėms suteikti paskolą, priklausančioms tai pačiai kategorijai;

▼B

b) prievolėms suteikti paskolą, *kurias galima įvykdyti grynąja verte sumokant grynaisiais pinigais ar pateikiant ar išleidžiant kitą finansinę priemonę*. Tokios prievolės suteikti paskolą yra išvestinės finansinės priemonės. Prievolė suteikti paskolą nelaikoma įvykdyta grynąja verte tik dėl to, kad paskola išmokama dalimis (pavyzdžiui, už užstatą gauta paskola statybai, kuri išmokama dalimis per statybos laiką);

c) prievoles suteikti paskolą su mažesne nei rinkos palūkanų norma. 47 straipsnio d punkte yra nurodytas kartotinis įsipareigojimų, kylančių iš šių prievolių suteikti paskolą, vertinimas.

5 Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sutartims atsiskaitant pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis taip, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo arba naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

6 Yra įvairių būdų, kai už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis gali būti atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar finansinių priemonių apsikeitimu. Pavyzdžiui:

a) kai pagal sutarties sąlygas šalis gali atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis;

b) kai galimybė atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas yra sudaręs panašių sutarčių, už kurias atsiskaitoma pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis (su sutarties partneriu sudarant tarpusavio užskaitos sutartis ar parduodant sutartį prieš jos panaudojimą arba galiojimo pabaigą);

c) kai ūkio subjektas, turėdamas panašių sutarčių patirties, perima turtą ir parduoda jį per trumpą laikotarpį nuo jo perėmimo, siekdamas uždirbti pelno dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų pelno svyravimų; ir

d) kai nefinansinis turtas, esantis sutarties objektu, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikoma b arba c punktas, sudaroma nesiekiant gauti ar perduoti nefinansinį turtą numatomiems ūkio subjekto įsigijimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti ir todėl tokiai sutarčiai taikomas šis standartas. Kitos sutartys, kurioms taikomas 5 straipsnis, turi būti įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos yra sudarytos ir tęsiamos su tikslu perduoti ar gauti nefinansinį turtą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti, ir ar joms taikomas šis standartas.

▼B

7 Šis standartas taikomas nefinansinio turto pasirašytam pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriui, kai atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis pagal 6 straipsnio a ar d punktus. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant perduoti ar gauti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

APIBRĖŽIMAI

8 Šiame standarte naudojami 32-ojo TAS apibrėžti terminai jo 11 straipsnyje nurodytomis reikšmėmis. 32-jame TAS apibrėžiami šie terminai:

— finansinė priemonė,

— finansinis turtas,

— finansinis įsipareigojimas,

— nuosavybės priemonė,

ir pateikiamos nuorodos, kaip taikyti šiuos apibrėžimus.

▼M8

9 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

▼B

Išvestinės finansinės priemonės apibrėžimas

Išvestinė finansinė priemonė – finansinė priemonė arba kita sutartis, kuriai taikomas šis standartas (žr. 2–7 straipsnius) ir kuriai būdingi visi šie trys požymiai:

a) jos vertė keičiasi dėl nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, valiutų keitimo kursų, kainų ar normų indeksų, kredito reitingų, kreditingumo įvertinimo ar kito kintamojo su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis būtų nebūdingas sutarties šaliai, (kartais vadinamų pagrindiniais) pasikeitimo;

b) kuriai nereikia pirminės grynosios investicijos arba reikia nedidelės pirminės grynosios investicijos, palyginti su kitų rūšių sutartimis, panašiai veikiamomis rinkos veiksnių pokyčių; ir

c) už ją atsiskaitoma būsimaisiais laikotarpiais.

Keturių finansinių priemonių grupių apibrėžimai

Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, *vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas* ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ – finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, atitinkantis bent vieną iš toliau nurodytų sąlygų:

▼M8

a) jis pripažįstamas kaip laikomas prekybai. Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas pripažįstamas laikomu prekybai, jeigu:

i) jis įgyjamas ar prisiimamas pirmiausia siekiant artimu laiku jį parduoti arba perpirkti;

▼M8

ii) pirminio pripažinimo metu yra bendrai valdomų identifikuotų finansinių priemonių portfelio dalis ir yra įrodymų, kad ji neseniai buvo panaudota trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti; arba

iii) tai išvestinė finansinė priemonė (išskyrus išvestinę finansinę priemonę, kuri yra finansinės garantijos sutartis arba apibrėžta ir veiksminga apsidraudimo priemonė);

▼B

b) po pirminio pripažinimo ūkio subjektas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ jį pateikia tikrąja verte. Ūkio subjektas gali taip pateikti, jei tai leidžiama pagal 11A straipsnį arba to reikia siekiant pateikti tinkamą informaciją, nes:

i) tai eliminuotų ar reikšmingai sumažintų vertinimo ar pripažinimo neatitikimą (kartais vadinamus apskaitos neatitikimais), kurie atsiranda dėl skirtingo turto ar įsipareigojimo įvertinimo ar pelno ir nuostolių pripažinimo; arba

ii) finansinio turto ar įsipareigojimo arba jų kartu grupės yra valdomos ir vertinamos tikrąja verte pagal dokumentais patvirtintą rizikos valdymo arba investavimo strategiją, ir informacija apie šias taip įvertintas grupes pateikiama ūkio subjekto vadovybei (kaip apibrėžta 24-ajame TAS *„Susijusių šalių atskleidimas“*, peržiūrėtame 2003 metais), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai ir vyriausiajam valdytojui.

7-ojo TFAS 9–11 ir B4 straipsniuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažįstamus tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, ir jie atitinka šias sąlygas. Apie finansines priemones, nurodytas ii papunktyje, ūkio subjektas pateikia trumpą paaiškinimą, ar priskyrimas grupei, vertinamai tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atitinka ūkio subjekto dokumentuose aprašytą rizikos valdymo arba investavimo strategiją.

Investicijos į nuosavybės priemones, kurios aktyviojoje rinkoje neturi kotiruotos rinkos kainos ir kurių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta (žr. 46 straipsnio c punktą ir A priedo 80TN ir 81TN straipsnius), negali būti priskirtos grupei, kuri vertinama tikrąja verte, jos pasikeitimą pripažįstant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

Pažymėtina, kad 48, 48A, 49 ir A priedo 69TN–82TN straipsniai, kuriuose nustatomi finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo patikimo įvertinimo tikrąja verte reikalavimai, yra taikomi visiems tikrąja verte vertinamiems objektams arba objektams, kurių tikroji vertė atskleidžiama.

▼B

Iki termino laikomos investicijos – neišvestinis finansinis turtas, turintis nustatytą galiojimo terminą su fiksuotais arba galimais nustatyti mokėjimais, kurį ūkio subjektas neabejotinai ketina ir gali laikyti iki galiojimo pabaigos (žr. A priedo 16TN–25TN *straipsnius*), išskyrus šį turtą:

a) kurį ūkio subjektas per pirminį pripažinimą ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateikia tikrąja verte;

b) kurį ūkio subjektas įvardija turtu, galimu parduoti; ir

c) *kuris* atitinka paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą.

Ūkio subjektas neturi priskirti jokio finansinio turto iki termino laikomam turtui, jeigu per dabartinį ataskaitinį laikotarpį ar per dvejus ankstesnius ataskaitinius metus jis pardavė ar perklasifikavo reikšmingą iki termino laikomų investicijų kiekį (reikšmingą, lyginant jį su bendru iki termino laikomų investicijų kiekiu), nesulaukęs galiojimo termino pabaigos, išskyrus tokį finansinio turto pardavimą ar perklasifikavimą, kuris:

i) įvykdomas prieš pat galiojimo termino pabaigą arba finansinio turto pareikalavimo dieną (pavyzdžiui, likus mažiau negu trims mėnesiams iki termino), taigi rinkos palūkanų normos pasikeitimai nedaro reikšmingo poveikio tokio finansinio turto tikrajai vertei;

ii) įvykdomas po to, kada ūkio subjektas planuotais arba išankstiniais mokėjimais jau yra surinkęs iš esmės visą pagrindinę finansinio turto sumą; arba

iii) yra pavienis įvykis, kurio ūkio subjektas negali kontroliuoti ir kuris yra retai pasitaikantis įvykis, todėl ūkio subjektas negalėjo jo pagrįstai tikėtis.

Paskolos ir gautinos sumos – neišvestinis finansinis turtas su fiksuotais ar kitaip nustatomais mokėjimais, nekotiruojamais aktyviojoje rinkoje, išskyrus:

a) turtą, kurį ūkio subjektas ketina parduoti tuoj pat ar artimiausiu metu ir kuris turi būti klasifikuojamas kaip laikomas prekybai ir po pirminio pripažinimo vertinamas tikrąja verte parodant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄;

b) turtą, kurį ūkio subjektas pirminio pripažinimo metu įvardija kaip galimą parduoti turtą; arba

c) turtą, už kurį jo turėtojas gali neatgauti visų pradinių investicijų (ne dėl kredito pablogėjimo) ir kuris bus klasifikuojamas kaip galimas parduoti.

Įgyta turto grupės dalis, kuri nėra nei paskola, nei gautina suma, yra nepriskiriama paskoloms ir gautinoms sumoms (pavyzdžiui, kolektyvinio investavimo ar panašaus fondo dalis).

Galimas parduoti finansinis turtas – neišvestinis finansinis turtas, pripažįstamas galimu parduoti arba kuris neprikliauso šioms grupėms: a) paskolų ir gautinų sumų; b) iki termino laikomų investicijų; ar c) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas parodant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

▼B

Finansinės garantijos sutarties apibrėžimas

Finansinės garantijos sutartis – sutartis, kuria numatoma, kad garantijos suteikėjas padengs garantijos turėtojo nuostolius, jeigu skolininkas laiku neapmokės skolos priemonės per nustatytą ar patikslintą laiką.

Apibrėžimai, susiję su pripažinimu ir vertinimu

Finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina – suma, kuria finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas buvo įvertintas pradinio pripažinimo metu, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus ar atėmus sukauptą pradinės ir galutinės sumų skirtumo amortizaciją naudojant faktinių palūkanų metodą ir atėmus bet kokį sumažėjimą (tiesiogiai ar per sumažinimo sąskaitą), susijusį su vertės sumažėjimu ar skolų neatgavimu.

Faktinių palūkanų metodas – finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo (ar finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų grupės) amortizuotos savikainos skaičiavimo ir palūkanų pajamų ar išlaidų paskirstymo atitinkamam laikotarpiui metodas. *Faktinių palūkanų norma* – norma, tiksliai diskontuojanti numatomas būsimas grynųjų pinigų išmokas ar įplaukas iki finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo grynosios balansinės vertės per numatytą finansinės priemonės galiojimo laikotarpį ar, jeigu būtina, per trumpesnį laikotarpį. Skaičiuodamas faktinių palūkanų normą, ūkio subjektas turi įvertinti pinigų srautus, atsižvelgdamas į visas sutartyje nurodytas finansinės priemonės nuostatas (pavyzdžiui, išankstinį mokėjimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), tačiau neatsižvelgdamas į būsimus kredito nuostolius. Į šį skaičiavimą turi būti įtraukti visi atlygiai ir kitos sumos, kurias sutarties šalys sumokėjo ar gavo viena iš kitos ir kurios yra neatskiriama faktinių palūkanų normos (žr. 18-ąjį TAS „*Pajamos*“), sandorių išlaidų dalis, taip pat visos kitos premijos ar nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautai ir panašių finansinių priemonių grupės tikėtinas galiojimo laikas gali būti patikimai įvertintas. Tačiau kartais, kai pinigų srautų ar finansinės priemonės (ar finansinių priemonių grupės) tikėtino galiojimo laiko patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartinius pinigų srautus per visą sutartinį finansinės priemonės (ar finansinių priemonių grupės) laikotarpį.

Pripažinimo nutraukimas – anksčiau pripažinto finansinio turto ar įsipareigojimo nurašymas iš ūkio subjekto ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą ([1]).

Įprastinis pirkimas ar pardavimas – finansinio turto pirkimas ar pardavimas pagal sutartį pristatant turtą per tam tikrą laiką, nustatytą pagal atitinkamos rinkos taisyklę ar susitarimą.

([1]) Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės nustatymo reikalavimai pateikiami 48–49 straipsniuose ir A priedo 69TN–82TN straipsniuose.

▼B

Sandorio išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinio turto įgijimui ar finansinio įsipareigojimo prisiėmimui, išleidimui ar perleidimui (žr. A priedo 13TN straipsnį). Papildomos išlaidos yra tokios išlaidos, kurių ūkio subjektas nebūtų patyręs, jeigu nebūtų įsigijęs, išleidęs ar perleidęs finansinės priemonės.

Apibrėžimai, susiję su apsidraudimo apskaita

Tvirtas pasižadėjimas – įpareigojantis susitarimas pasikeisti nustatytu išteklių kiekiu už nustatytą kainą nustatytą ateities dieną (ar keliomis dienomis).

Prognozuojamas sandoris – neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris.

Apsidraudimo priemonė – tam tikra išvestinė finansinė priemonė arba (tik apsidraudimo nuo užsienio valiutų keitimo kurso pokyčių rizikos atveju) tam tikras neišvestinis finansinis turtas ar neišvestinis finansinis įsipareigojimas, kurio tikrąją vertę ar pinigų srautus ir tam tikro apdrausto turto ar įsipareigojimo tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčius tikimasi tarpusavyje užskaityti (apsidraudimo priemonės apibrėžimas detaliau aiškinamas 72–77 straipsniuose ir A priedo 94TN–97TN straipsniuose).

Apdraustasis objektas – turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kurie: a) kelia ūkio subjektui tikrosios vertės ar būsimųjų pinigų srautų pokyčių riziką; ir b) yra priskiriami apdraustiesiems (apdraustojo objekto apibrėžimas smulkiau aiškinamas 78–84 straipsniuose ir A priedo 98TN–101TN straipsniuose).

Apsidraudimo veiksmingumas – laipsnis, kuriuo apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai yra tarpusavyje užskaitomi (žr. A priedo 105TN–113TN straipsnius).

ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS

10 Išvestinė finansinė priemonė yra mišrios (sudėtinės) priemonės sudedamoji dalis. Mišri priemonė taip pat apima neišvestinį pagrindinį susitarimą, todėl kai kurie mišrios priemonės ir atskiros išvestinės finansinės priemonės pinigų srautai kinta panašiai. Dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės kai kurie pinigų srautai ar visi pinigų srautai, kurių būtų reikalaujama pagal sutartį, turi būti keičiami pagal nustatytą palūkanų normą, nevertybinio popieriaus kainą, biržos prekės kainą, valiutų keitimo kursą, kainų ar tarifų indeksą, kreditingumo įvertinimą, kredito indeksą ar kitą kintamąjį su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis būtų nebūdingas sutarties šaliai. Išvestinė finansinė priemonė, kuri yra priskirta finansinei priemonei, tačiau pagal sutartį gali būti laisvai perleidžiama atskirai nuo šios priemonės (arba ją turi kita sutarties šalis), yra ne įterptoji išvestinė finansinė priemonė, o atskira finansinė priemonė.

11 Įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskirta nuo pagrindinės sutarties ir apskaitoma kaip išvestinė finansinė priemonė pagal šį standartą tada ir tik tada, jeigu:

a) šios įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės sutarties ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis (žr. A priedo 30TN ir 33TN);

▼B

b) atskira priemonė, turinti tokias pačias nuostatas kaip ir įterptoji išvestinė finansinė priemonė, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžimą; ir

c) mišri (sudėtinė) priemonė nėra vertinama tikrąja verte, o jos pokyčiai nepripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (t. y. išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ vertinama tikrąja verte, nėra atskiriama).

Jeigu įterptoji išvestinė finansinė priemonė atskiriama, tada pagrindinei sutarčiai, jeigu ji yra finansinė priemonė, turi būti taikomas šis standartas, o jeigu ji nėra finansinė priemonė – taikomi kiti tinkami standartai. *Šis* standartas nenurodo, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskirai pateikiama ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄.

11A. Nepažeidžiant 11 straipsnio reikalavimų, jeigu sutartis apima vieną ar daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, visą mišrią sutartį ūkio subjektas gali apskaityti kaip finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus toliau nurodytus atvejus, kai:

a) įterptoji išvestinė finansinė priemonė iš esmės nepakeičia pinigų srautų, kuriuos reikėtų gauti pagal sutartį; arba

b) pirmąjį kartą apskaitant mišrią finansinę priemonę be jokios analizės aišku arba atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja, kad įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskyrimas yra draudžiamas, kaip, pavyzdžiui, į paskolą įterpto išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio atveju, tokio sandorio turėtojas gali iš anksto sumokėti paskolos sumą, kuri vidutiniškai lygi paskolos amortizuotai pirminei kainai.

▼M20

12 Jeigu pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų įterptąją išvestinę finansinę priemonę nuo pagrindinės sutarties, tačiau jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėlesnio finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tada visa mišri (sudėtinė) sutartis turi būti priskiriama finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupei. Panašiai, jeigu ūkio subjektas negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės, kuri turėtų būti atskirta pergrupuojant mišrios (sudėtinės) sutarties finansines priemones, išbraukiant ją iš finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, toks pergrupavimas draudžiamas. Tokiomis aplinkybėmis mišri (sudėtinė) sutartis ir toliau grupuojama kaip įvertinta tikrąja verte, tikrosios vertės pokyčius pripažįstant pelnu ar nuostoliais, visa apimtimi.

▼B

13 Jeigu ūkio subjektas negali patikimai nustatyti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės remdamasis šios priemonės nuostatomis ir sąlygomis (pvz., jeigu įterptosios išvestinės finansinės priemonės pagrindas yra nekotiruota nuosavybės priemonė), tai įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrąja verte laikomas mišriosios priemonės tikrosios vertės ir pagrindinio sandorio tikrosios vertės skirtumas – jeigu šias vertes galima nustatyti pagal šį standartą. Jeigu ūkio subjektas negali nustatyti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės tokiu metodu, tai taikomas 12 straipsnis, ir mišrioji priemonė apskaitoma tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

Pirminis pripažinimas

14 Ūkio subjektas turi pripažinti finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ tada ir tik tada, kai tampa finansinės priemonės sutarties šalimi (žr. 38 straipsnį apie įprastinį finansinio turto pirkimą).

▼B

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas

15 Sudarant konsoliduotas finansines ataskaitas, taikomi 16–23 straipsniai ir A priedo 34TN–52TN straipsniai. Dėl to ūkio subjektas pirmiausiai konsoliduoja visas dukterines įmones pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą „*Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai*“, o susidariusiai grupei pritaiko 16–23 straipsnius ir A priedo 34TN–52TN straipsnius.

16 Prieš nustatydamas, ar (ir kokiu mastu) tinka nutraukti pripažinimą pagal 17–23 straipsnius, ūkio subjektas nustato, ar pagal tuos straipsnius turėtų būti apskaitoma finansinio turto dalis (arba panašaus finansinio turto grupės dalis), ar visas finansinis turtas (arba visa panašaus finansinio turto grupė):

a) 17–23 straipsniai taikomi finansinio turto daliai (ar panašaus finansinio turto grupės daliai) tada ir tik tada, jeigu dalis, kurios pripažinimo nutraukimas svarstomas, atitinka vieną iš trijų toliau nurodytų sąlygų:

i) dalį sudaro tik atskiri finansinio turto (*arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautai.* Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas palūkanų normą atskiria nuo pagrindinės skolos, kai tokiu atveju sutarties šaliai suteikiama teisė į skolos priemonės palūkanų (bet ne pagrindinius) pinigų srautus, palūkanų pinigų srautams taikomi 1*7–23* straipsniai;

ii) dalį sudaro tik finansiniam turtui (*ar panašios finansinio turto grupės)* tiesiog proporcinga pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią kitai sutarties šaliai suteikiama teisė į 90 % visų skolos priemonės pinigų srautų, tai *90 % pinigų srautų daliai taikomi 17–23 s*traipsniai. Jeigu yra daugiau sutarties šalių, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą pinigų srautų dalį, jeigu tiesiog proporcinga dalis tenka perduodančiajam ūkio subjektui;

iii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga tiksliai nustatoma finansinio turto (ar panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas pasirašo susitarimą, pagal kurį kitai sutarties šaliai suteikiama teisė į 90 % už finansinį turtą gaunamų palūkanų pinigų srautų, šiai 90 % palūkanų pinigų srautų daliai taikomi 17–23 straipsniai. Jeigu yra daugiau sutarties šalių, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą nustatytų pinigų srautų dalį, jeigu visiškai proporcinga dalis tenka perduodančiajam ūkio subjektui;

▼B

b) visais kitais atvejais 17–23 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (ar visai panašaus finansinio turto grupei). Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas perduoda: i) teises į pirmuosius ar paskutiniuosius 90 % iš finansinio turto (ar finansinio turto grupės) gaunamos pinigų sumos; arba ii) teises į 90 % pinigų srautų iš gautinų sumų grupės, tačiau garantuoja, kad padengs pirkėjui bet kokius kredito nuostolius iki 8 % pagrindinės gautinos sumos, visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei), taikomi 17–23 straipsniai.

17–26 straipsniuose esantis terminas „finansinis turtas“ taikomas tiek finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto straipsnių grupės daliai), apibūdintai a punkte, tiek kitu atveju visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei).

17 Ūkio subjektas turi nutraukti finansinio turto pripažinimą tada ir tik tada, kai:

a) baigiasi sutartinių teisių į finansinio turto piniginius srautus galiojimo laikas; arba

b) jis perduoda finansinį turtą, kaip nustatyta 18 ir 19 straipsniuose, o perdavimas leidžia nutraukti pripažinimą pagal 20 straipsnį.

(Žr. 38 straipsnį dėl įprastinio finansinio turto pardavimo).

18 Ūkio subjektas perduoda finansinį turtą tada ir tik tada:

a) jeigu perduoda sutartines teises gauti šio finansinio turto pinigų srautus; arba

b) jeigu pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti šiuos pinigų srautus vienam ar daugiau gavėjų pagal susitarimą, atitinkantį 19 straipsnyje nurodytas sąlygas.

19 Kada ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto (pradinio turto) pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti tuos pinigų srautus vienam ar daugiau subjektų (galutiniams gavėjams), tokį sandorį jis apskaito kaip finansinio turto perdavimą tada ir tik tada, jeigu tenkinamos visos trys toliau nurodytos sąlygos.

a) ūkio subjektas nėra įsipareigojęs mokėti sumų galimiems gavėjams, jeigu nesurinks tokių pačių sumų iš pradinio turto. Ūkio subjekto suteikiami avansai trumpam laikui su teise visiškai atgauti paskolintą sumą ir sukauptas rinkos palūkanų normų dydžio palūkanas nepažeidžia šios sąlygos;

b) pagal perdavimo sutarties sąlygas ūkio subjektui draudžiama parduoti arba įkeisti pradinį turtą, išskyrus jo įkeitimą kaip įsipareigojimo mokėti pinigų srautus galutiniams gavėjams garantiją;

▼B

c) ūkio subjektas yra įsipareigojęs be žymių atidėliojimų pervesti visus pinigų srautus, surenkamus savo galutinių gavėjų vardu. Be to, ūkio subjektas neturi teisės šių pinigų srautų investuoti iš naujo, išskyrus grynųjų pinigų arba pinigų ekvivalentų investavimą (kaip apibūdinama 7-ajame TAS *„Pinigų srautų ataskaitos“*) per trumpą atsiskaitymo laikotarpį nuo pinigų surinkimo iki reikalaujamo pervedimo galutiniams gavėjams, o palūkanos, uždirbtos iš tokios investicijos, perduodamos galutiniams gavėjams.

20 Kai ūkio subjektas perduoda finansinį turtą (žr. 18 straipsnį), jis turi įvertinti, kiek finansinio turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos pasilieka sau. Tuo atveju:

a) jeigu ūkio subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas teises ir įsipareigojimus, įgyjamus arba išsaugomus perdavimo metu, pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;

b) jeigu ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jis turi ir toliau pripažinti šį finansinį turtą;

c) jeigu ūkio subjektas nei perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, nei pasilieka ją sau, tai jis turi nustatyti, ar vis dar kontroliuoja šį finansinį turtą. Tuo atveju:

i) jeigu ūkio subjektas nekontroliuoja finansinio turto, jis turi nutraukti šio finansinio turto pripažinimą, o visas teises ir įsipareigojimus, atsiradusius ar išlaikytus perdavimo metu, pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;

ii) jeigu ūkio subjektas toliau kontroliuoja finansinį turtą, jis turi ir toliau jį pripažinti tiek, kiek išlaikomas tolesnis ryšys su šiuo turtu (žr. *30* straipsnį).

21 Rizikos ir naudos perdavimas (žr. 20 straipsnį) įvertinamas palyginant perduodamo turto grynųjų pinigų srautų sumų ir pinigų srautų susidarymo laiko kintamumą prieš perdavimą ir po jo. Ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą finansiniam turtui būdingą riziką ir naudą tada, jeigu šio finansinio turto būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinė vertė dėl perdavimo reikšmingai nepasikeičia (pvz., ūkio subjektas pardavė finansinį turtą pagal susitarimą turtą atpirkti nustatyta kaina arba pardavimo kaina kartu su jam, kaip skolintojui, priklausančia grąžinamąja suma). Ūkio subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jeigu minėta jo patiriama rizika nereikšminga, palyginus ją su būsimų grynųjų pinigų srautų, susijusių su šiuo finansiniu turtu, dabartinės vertės bendruoju pokyčiu (pvz., ūkio subjektas pardavė finansinį turtą ir pasiliko tik galimybę jį atpirkti perpirkimo momentu būsiančia tikrąja verte arba perdavė beveik visą didesnę finansinio turto pinigų srautų dalį pagal susitarimą, pvz., bendra paskola, atitinkanti 19 straipsnyje nurodytas sąlygas).

▼B

22 Dažnai būna akivaizdu, ar ūkio subjektas perdavė ar išlaikė iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą, ir nereikia atlikti jokių skaičiavimų. Kitais atvejais būna privalu apskaičiuoti ir sulyginti ūkio subjekto patiriamą būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės pokytį prieš ir po mokėjimo. Skaičiavimas ir palyginimas atliekamas atitinkamą dabartinę rinkos palūkanų normą panaudojant kaip diskonto normą. Apsvarstomas bet koks pagrįstas grynųjų pinigų srautų pokytis, didesnę reikšmę skiriant labiau tikėtiniems rezultatams.

23 Tai, ar ūkio subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę (žr. 20 straipsnio c punktą), priklauso nuo gavėjo gebėjimo parduoti šį turtą. Jei gavėjas praktiškai sugeba parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir atlikti tai vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų, tai pirmasis ūkio subjektas toliau finansinio turto nekontroliuoja. Visais kitais atvejais šis ūkio subjektas išlaiko finansinio turto kontrolę.

Perdavimai, atitinkantys pripažinimo nutraukimo kriterijus (žr. 20 straipsnio a punktą ir c punkto i papunktį)

24 Jeigu ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, kai perdavimas visiškai atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, tačiau pasilieka teisę prižiūrėti šį finansinį turtą už atlygį, tai dėl tokių paslaugų sandorio jis turi pripažinti atsirandantį prižiūrimą turtą arba įsipareigojimą. Jeigu nesitikima, kad gautinas atlygis visiškai atlygins ūkio subjektui už paslaugą, tai už priežiūros prievolę priežiūros įsipareigojimas turi būti pripažįstamas tikrąja verte. Jei tikimasi, kad gautinas atlygis bus didesnis už priežiūrai reikalingą sumą, tada dėl teisės į priežiūrą turi būti pripažįstamas prižiūrimas turtas tokia suma, kuri nustatoma pagal 27 straipsnį paskirstant didesnio finansinio turto balansinę vertę.

25 Jeigu dėl perdavimo nutraukiamas viso finansinio turto pripažinimas, tačiau perdavimo metu ūkio subjektas įgyja naują finansinį turtą ar prisiima naują finansinį ar priežiūros įsipareigojimą, jis turi pripažinti naują finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą ar priežiūros įsipareigojimą tikrąja verte.

26 Nutraukiant viso finansinio turto pripažinimą:

a) jo balansinės vertės; ir

b) sumos: i) gauto atlygio (įskaitant bet kokį naują gautą turtą ir atimant bet kokį naują prisiimtą įsipareigojimą); ir ii) bet kokio sukaupto pelno arba nuostolio tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 straipsnio b punktą)

turi būti pripažįstamas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

27 Jei perduotas turtas yra didesnio finansinio turto dalis (pvz. kai ūkio subjektas perduoda palūkanų pinigų srautus, esančius skolos priemonės dalimi, žr. 16 straipsnio a punktą), o visa perduotoji dalis atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, tai ankstesnė didesnio

▼B

finansinio turto balansinė vertė turi būti paskirstoma pripažįstamai ir nepripažįstamai dalims, remiantis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo dieną. Šiuo tikslu pasiliktas prižiūrėti turtas turi būti apskaitomas taip kaip toliau pripažįstama dalis. Skirtumas:

a) *ne*pripažįstamai daliai priskirtos balansinės vertės; ir

b) sumos: i) už nepripažįstamą dalį gauto atlygio (įskaitant bet kokį naujai įgytą turtą ir atimant bet kokį naujai prisiimtą įsipareigojimą) ir ii) bet kokio tai daliai priskirto sukaupto pelno arba nuostolio tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 straipsnio b punktą)

turi būti pripažįstamas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas nuosavybėje, paskirstomas vis dar pripažįstamai daliai ir nepripažįstamai daliai proporcingai jų tikrosioms vertėms.

28 Kai ūkio subjektas ankstesnę didesnio finansinio turto balansinę vertę paskirsto toliau pripažįstamai ir nepripažįstamai dalims, turi būti nustatoma pripažįstamos dalies tikroji vertė. Jeigu ūkio subjektas anksčiau yra pardavęs dalių, panašių į toliau pripažįstamą dalį, ar tokioms dalims yra panašių rinkos sandorių, tai geriausiai tikrąją vertę parodo naujausios faktinių sandorių kainos. Kada nėra nustatytų kainų ar naujausių rinkos sandorių, galinčių padėti nustatyti tebepripažįstamosios dalies tikrąją vertę, tada geriausias tikrosios vertės įvertinimas yra skirtumas tarp didesnio finansinio turto tikrosios vertės ir iš gavėjo gauto atlygio tikrosios vertės už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų (žr. 20 straipsnio b punktą)

29 Jeigu dėl perdavimo pripažinimas nenutraukiamas, nes ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, tada jis turi ir toliau pripažinti visą perduotą turtą, o gaunamą atlygį pripažinti finansiniu įsipareigojimu. Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas turi pripažinti bet kokias perduoto turto pajamas ir bet kokias finansinio įsipareigojimo sąnaudas.

Toliau kontroliuojamas perduotas turtas (žr. 20 straipsnio c punkto ii papunktį)

30 Jeigu ūkio subjektas nei perduoda iš esmės visą perduoto turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, nei ją išlaiko, tačiau pasilieka perduoto turto kontrolę, tada jis ir toliau turi pripažinti perduotąjį turtą tiek, kiek su juo būna susijęs. Ūkio subjektas būna susijęs su perduotu turtu tiek, kiek vėliau patiria tokio turto tikrosios vertės pokyčių rizikos. Pavyzdžiui:

a) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas turtas tampa garantija, tai toliau kontroliuojamo turto dalis įvertinama viena iš mažesnių sumų: i) turto sumos; ir ii) maksimalios gauto atlygio sumos, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos sumos);

▼B

b) kai su ūkio subjektu toliau kontroliuojamas turtas tampa pasirašyto arba įsigyto pasirinkimo sandorio objektu (arba abiejų pasirinkimo sandorių kartu), tai toks turtas įvertinamas suma, už kurią ūkio subjektas gali tą turtą atpirkti. Tačiau jeigu pasirašytas pasirinkimo parduoti sandoris dėl turto, kuris įvertintas tikrąja verte, tada ūkio subjekto toliau kontroliuojamas turtas įvertinamas perduoto turto tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, t. y. (žemesniąja iš jų žr. 48TN straipsnį);

c) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas toliau kontroliuojamas turtas tampa atsiskaitymo grynaisiais pinigais pasirinkimo sandorio objektu arba panašaus atidėjinio objektu, tai toks turtas vertinamas kaip ir nepiniginio atsiskaitymo pasirinkimo sandorių atveju, kuris apibūdintas b punkte.

31 Kada ūkio subjektas dar pripažįsta turtą tiek, kiek išlaiko tolesnį ryšį su juo, jis taip pat pripažįsta ir atitinkamą įsipareigojimą. Nepaisant kitų šiame standarte numatytų vertinimo reikalavimų, perduotas turtas ir su juo susijęs įsipareigojimas vertinami atsižvelgiant į ūkio subjekto išlaikytas teises ir prievoles. Susijęs įsipareigojimas vertinamas tokiu būdu, kad perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų:

a) ūkio subjekto išlaikytų teisių ir prievolių amortizuota savikaina, jeigu perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina; arba

b) vertinant kitokiu pagrindu, lygi ūkio subjekto išlaikytų teisių ir įsipareigojimų tikrajai vertei, jeigu perduotas turtas vertinamas tikrąja verte.

32 Ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti bet kokias pajamas dėl perduoto turto tiek, kiek jis susijęs su šiuo turtu, ir bet kokias sąnaudas, patiriamas dėl susijusio įsipareigojimo.

33 Vėlesnio vertinimo metu pripažinti perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčiai pagal 55 straipsnį apskaitomi suderintai vienas su kitu ir neužskaitomi tarpusavyje.

34 Jei ūkio subjektas būna susijęs tik su finansinio turto dalimi (pvz., kai ūkio subjektas išlaiko pasirinkimo teisę atpirkti dalį perduoto turto arba likvidacinę dalį, neužtikrinančią visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, bet išlaikančią kontrolę), tai ankstesnę finansinio turto balansinę vertę jis paskirsto daliai, kurią dėl tolesnio ryšio toliau pripažįsta, ir daliai, kurios jau nepripažįsta, pagal šių dalių santykines tikrąsias vertes perdavimo dieną. Šiuo tikslu taikomi 28 straipsnio reikalavimai: Skirtumas:

a) balansinės vertės, priskirtos daliai, kuri jau nepripažįstama; ir

▼B

b) i) už nepripažįstamą dalį gaunamo atlygio ir ii) bet kokio tai daliai priskirto sukaupto pelno arba nuostolių tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 straipsnio b punktą) sumos skirtumas

turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Sukauptas pelnas arba nuostoliai, kurie buvo pripažinti nuosavybėje, paskirstomi vis dar pripažįstamai daliai ir jau nepripažįstamai daliai pagal santykines tikrąsias vertes.

35 Jeigu perduotasis turtas vertinamas amortizuota savikaina, šiame standarte numatyta pasirinkimo teisė finansinį įsipareigojimą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateikti tikrąja verte netaikoma susijusiam įsipareigojimui.

Visi perdavimai

36 Jei perduotas turtas ir toliau pripažįstamas, turtas ir su juo susijęs įsipareigojimas neturi būti užskaitomi tarpusavyje. Taip pat ūkio subjektas neturi tarpusavyje užskaityti jokių už parduotą turtą gautų pajamų su sąnaudomis, susijusiomis su įsipareigojimu (žr. 32-ojo TAS 42 straipsnį).

37 Jeigu perdavėjas gavėjui teikia nepiniginį užstatą (pvz., skolos arba nuosavybės priemonę), tai perdavėjas ir gavėjas šį užstatą apskaito atsižvelgdami į tai, ar gavėjas turi teisę jį parduoti ar dar kartą įkeisti ir ar perdavėjas įvykdė įsipareigojimą. Perdavėjas ir gavėjas užstatą turi apskaityti šia tvarka:

a) jeigu gavėjas pagal sutartį ar kaip paprastai turi teisę užstatą parduoti arba pakartotinai įkeisti, tai perdavėjas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ šį turtą turi pateikti atskirai nuo kito turto (pvz., kaip paskolintą turtą, įkeistas nuosavybės priemones ar pagal atpirkimo sandorį gautiną sumą);

b) jei gavėjas parduoda jam įkeistą turtą, jis turi pripažinti dėl pardavimo gaunamas pajamos, taip pat įsipareigojimą (vertinamą tikrąja verte) dėl savo prievolės grąžinti užstatą;

c) jei perdavėjas neįvykdo sutarties sąlygų ir netenka teisės atgauti įkeistą turtą, jis turi nutraukti įkeisto turto pripažinimą, o gavėjas tą turtą turi pripažinti savo turtu iš pradžių įvertindamas jį tikrąja verte arba, jeigu įkeistą turtą jis jau pardavė, nutraukti savo prievolės grąžinti įkeistą turtą pripažinimą;

d) išskyrus c punkte nurodytą atvejį, perdavėjas įkeistą turtą turi toliau apskaityti kaip savo turtą, o gavėjas šio turto neturi pripažinti turtu.

Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas

38 Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas turi būti pripažįstamas arba jo pripažinimas nutraukiamas kaip patogiau: arba prekybos dieną, arba atsiskaitymo dieną (žr. A priedo 53TN–56TN straipsnius).

Finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimas

39 Ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą (ar finansinio įsipareigojimo dalį) iš savo ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ turi išbraukti tik tada, kai šis įsipareigojimas panaikinamas, t. y. kai sutartyje nurodyta prievolė įvykdoma, atšaukiama ar jos galiojimo laikas baigiasi.

▼B

40 Jeigu skolininkas ir skolintojas pasikeičia skolos priemonėmis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, šis apsikeitimas turi būti apskaitomas kaip vieno finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir kito finansinio įsipareigojimo pripažinimas. Panašiai ir reikšmingas esamo finansinio įsipareigojimo ar jo dalies sąlygų pakeitimas (nepriklausomai nuo to, ar siejamas su skolininko finansiniais sunkumais, ar ne) turi būti apskaitomas kaip pirminio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas.

41 Panaikinto ar perduoto kitai šaliai finansinio įsipareigojimo (ar finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir už įsipareigojimą sumokėtos sumos skirtumas įskaitant bet kokį perduotą nepiniginį turtą ar prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

42 Jeigu ūkio subjektas perperka finansinio įsipareigojimo dalį, jis turi ankstesnę finansinio įsipareigojimo balansinę vertę paskirstyti dar pripažįstamai ir jau nepripažįstamai dalims pagal šių dalių santykines tikrąsias vertes perpirkimo dieną. Skirtumas: a) balansinės vertės, priskiriamos jau nepripažįstamai daliai, ir b) už nepripažįstamą dalį sumokėto atlygio įskaitant bet kokį perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

VERTINIMAS

Pirminis finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas

43 Pirmą kartą pripažindamas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, ūkio subjektas turi vertinti jį tikrąja verte ir tuo atveju, kai finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ nerodomas tikrąja verte, pridėdamas sandorio išlaidas, tiesiogiai priskirtinas finansinio turto ar įsipareigojimo įsigijimui arba išleidimui.

44 Jeigu ūkio subjektas turtą, vėliau vertinamą savikaina ar amortizuota savikaina, įvertina tikrąja verte atsiskaitymo dieną, toks turtas pirminio pripažinimo metu vertinamas tikrąja verte pirkimo dieną (žr. A priedo 53TN–56TN straipsniuose).

Pakartotinis finansinio turto vertinimas

45 Pagal šį standartą finansinis turtas vėlesniais laikotarpiais skirstomas į keturias grupes, apibrėžtas 9 straipsnyje:

a) finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄;

b) investicijas, laikomas iki termino;

c) paskolas ir gautinas sumas; ir

d) galimą parduoti finansinį turtą.

▼B

Pagal šį standartą į tokias grupes skirstoma atliekant vertinimą ir pripažįstant pelną arba nuostolius. Ūkio subjektas, pateikdamas informaciją finansinėse ataskaitose, gali kitaip apibūdinti šias grupes ar skirstyti į kitokias grupes. Ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti informaciją pagal 7-ąjį TFAS.

46 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį turtą (įskaitant išvestines finansines priemones, kurios yra turtas) turi vertinti tikrąja verte, neatimdamas jokių sandorio išlaidų, patiriamų šio turto pardavimo arba kitokio perleidimo metu. Išimtys daromos tik vertinant tokį finansinį turtą:

a) 9 straipsnyje apibūdintos paskolos ir gautinos sumos, kurios turi būti vertinamos amortizuota savikaina naudojant faktinių palūkanų metodą;

b) 9 straipsnyje apibūdintos iki termino laikomos investicijos, kurios turi būti vertinamos amortizuota savikaina naudojant faktinių palūkanų metodą; ir

c) investicijos į nuosavybės priemones, kurios neturi kotiruotos rinkos kainos ir kurių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, taip pat išvestinės finansinės priemonės, susijusios su nekotiruotomis nuosavybės priemonėmis, ir kai šiomis priemonėmis yra atsiskaitoma, jos turi būti vertinamos savikaina (žr. A priedo 80TN ir 81TN).

Finansinis turtas, pateikiamas kaip apsidraudimo priemonė, turi būti vertinamas pagal apsidraudimo apskaitos reikalavimus, pateiktus 89–102 straipsniuose. Būtina tikrinti, ar nesumažėjo finansinio turto vertė (išskyrus tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateiktą turtą) pagal 58–70 straipsnius ir A priedo 84TN–93TN straipsnius.

Pakartotinis finansinių įsipareigojimų vertinimas

47 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas turi vertinti visus finansinius įsipareigojimus amortizuota savikaina taikydamas faktinių palūkanų metodą, išskyrus:

a) finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Tokie įsipareigojimai, įskaitant įsipareigojimais esančias išvestines finansines priemones, turi būti vertinami tikrąja verte, išskyrus išvestinį įsipareigojimą, susijusį su nekotiruota nuosavybės priemone, kurios tikrosios vertės negalima patikimai įvertinti, ir kai tokia priemone turi būti atsiskaitoma. Toks įsipareigojimas turi būti vertinamas savikaina;

b) finansinius įsipareigojimus, atsirandančius, perdavus finansinį turtą, kurio pripažinimo nutraukti negalima arba kai turtas yra apskaitomas pagal toliau kontroliuojamo turto požymį. Tokių finansinių įsipareigojimų vertinimui taikomi 29 ir 31 straipsniai;

c) finansinių garantijų sutartis, apibrėžtas 9 straipsnyje. Po pirminio pripažinimo tokios sutarties suteikėjas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 47 straipsnio a ar b punktas) ją vertina didesne iš toliau nurodytų sumų:

i) suma, nustatyta pagal 37-ąjį TAS; ir

ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 43 straipsnį), iš kurios prireikus atimama bendra amortizacijos suma pagal 18-ąjį TAS;

▼B

d) įsipareigojimus suteikti paskolą su mažesne nei rinkos palūkanų norma. Po pirminio pripažinimo tokio įsipareigojimo suteikėjas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 47 straipsnio a punktas) jį vertina didesne iš toliau nurodytų sumų:

i) suma, nustatyta pagal 37-ąjį TAS; ir

ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 43 straipsnį), iš kurios prireikus atimama bendra amortizacijos suma pagal 18-ąjį TAS.

Finansiniams įsipareigojimams, kurie apskaitomi kaip apdraustieji objektai, yra taikomi 89–102 straipsniuose nustatyti apsidraudimo apskaitos reikalavimai.

Vertinimas tikrąja verte

48 Nustatydamas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę pagal šį standartą, 32-ąjį TAS ar 7-ąjį TFAS, ūkio subjektas taiko A priedo 69TN–82TN straipsnius.

48A. Geriausiai tikrąją vertę parodo aktyvioje rinkoje taikomos kainos. Jeigu finansinei priemonei nėra aktyviosios rinkos, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodiką. Vertinimo metodikos panaudojimo tikslas yra nustatyti, kokia būtų nepriklausomų šalių sandorio kaina tikrosios vertės apskaičiavimo dieną, esant normalioms verslo aplinkybėms. Vertinant tokia metodika, jeigu įmanoma, atsižvelgiama į nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusių šalių naujausius sandorius, į kitos, iš esmės panašios, priemonės dabartinę tikrąją vertę, į diskontuotų pinigų srautų analizę ir pasirinkimo sandorių įkainojimo metodus. Jeigu egzistuoja vertinimo metodika, kurią rinkos dalyviai įprastai naudoja priemonei įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šią metodiką galima patikimai įvertinti realių rinkos sandorių kainas, tai ūkio subjektas naudojasi šia metodika. Taikant pasirinktą vertinimo metodą, stengiamasi kuo daugiau naudoti rinkos informaciją ir kuo mažiau – ūkio subjekto duomenis. Taikomas vertinimo metodas apima visus veiksnius, į kuriuos atsižvelgtų rinkos dalyviai, nustatydami finansinės priemonės kainą, ir atitinka patvirtintas ekonomines finansinių priemonių kainodaros metodikas. Ūkio subjektas periodiškai patikrina vertinimo metodiką ir išbando jos patikimumą naudodamas bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių dėl tokių pačių priemonių kainas (t. y. priemonių, nesiskiriančių savo sudėtimi ar struktūra) ar kainas, pagrįstas bet kokiais stebimais rinkos duomenimis.

49 Finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz., indėliu iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavimo atveju, diskontuojant ją nuo pirmos dienos, kada gali būti pareikalaujama ją sumokėti.

Perklasifikavimas

50 Ūkio subjektas:

a) neturi išvestinės finansinės priemonės išbraukti iš išvestinių finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, kol ši priemonė yra turima ar išleidžiama;

b) neturi finansinės priemonės išbraukti iš finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jei pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas šią priemonę įvertino tikrąja verte per pelną ar nuostolius; ir

▼B

c) jei finansinis turtas nebelaikomas su tikslu jį parduoti arba perpirkti artimoje ateityje (nepaisant to, kad finansinis turtas galėjo būti įsigytas arba gautas turint tikslą jį parduoti arba perpirkti artimoje ateityje), gali šį finansinį turtą išbraukti iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jei atitinkami 50B arba 50D straipsnio reikalavimai.

Ūkio subjektas neturi jokios finansinės priemonės perkelti į finansines priemones, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, po pirminio pripažinimo.

▼M8

50A Tokie aplinkybių pokyčiai nepergrupuojami pagal 50 straipsnį:

a) išvestinė finansinė priemonė, kuri anksčiau buvo apibrėžta ir veiksminga apsidraudimo priemonė pinigų srautų apsidraudimo sandoryje arba grynųjų investicijų apsidraudimo sandoryje, nebepriskiriama prie tokių;

b) išvestinė finansinė priemonė tampa apibrėžta ir veiksminga apsidraudimo priemone pinigų srautų apsidraudimo sandoryje arba grynųjų investicijų apsidraudimo sandoryje;

c) finansinis turtas pergrupuojamas, kai draudimo bendrovė savo apskaitos politiką keičia pagal 4-ojo TFAS 45 straipsnį.

▼B

50B Finansinį turtą, kuriam taikomas 50 straipsnio c punktas (išskyrus 50D straipsnyje apibūdintą finansinį turtą), išbraukti iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, galima tik retai pasitaikančiomis aplinkybėmis.

50C Jei ūkio subjektas pagal 50B straipsnį finansinį turtą išbraukia iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, finansinis turtas pergrupuojamas tikrąja verte pergrupavimo datą. Bet koks pelnas ar nuostoliai, jau pripažinti pelnu ar nuostoliais, neturi būti anuliuoti. Finansinio turto tikroji vertė pergrupavimo datą tampa jo naująja savikaina arba amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama.

50D Finansinis turtas, kuriam taikomas 50 straipsnio c punktas ir kuris būtų atitikęs paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą (jei nebūtų buvę reikalaujama finansinį turtą per pirminį pripažinimą priskirti laikomam prekybai), gali būti išbrauktas iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jei ūkio subjektas ketina ir gali šį finansinį turtą laikyti artimiausioje ateityje arba iki termino.

50E Finansinis turtas, kuris priskirtas galimam parduoti ir kuris būtų atitikęs paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą (jei nebūtų buvę reikalaujama jį įvardyti galimu parduoti), gali būti perkeltas iš galimo parduoti finansinio turto į paskolų ir gautinų sumų grupę, jei ūkio subjektas ketina ir gali šį finansinį turtą laikyti artimiausioje ateityje arba iki termino.

▼B

50F Jei ūkio subjektas finansinį turtą išbraukia iš finansinio turto, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 50D straipsnį arba iš galimo parduoti finansinio turto pagal 50E straipsnį, jis turi finansinį turtą pergrupuoti jo tikrąja verte pergrupavimo datą. Kiek tai susiję su finansiniu turtu, pergrupuotu pagal 50D straipsnį, bet koks pelnas arba nuostoliai, jau pripažinti pelnu ar nuostoliais, neturi būti anuliuoti. Finansinio turto tikroji vertė pergrupavimo datą tampa jo naująja savikaina arba amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama. Kiek tai susiję su finansiniu turtu, išbrauktu iš galimo parduoti finansinio turto pagal 50E straipsnį, bet koks ankstesnis su tuo turtu susijęs pelnas ar nuostoliai, įtraukti į kitas bendrąsias pajamas pagal 55 straipsnio b punktą, turi būti apskaitomi pagal 54 straipsnį.

51 Jeigu, pasikeitus ketinimams ar galimybėms, investicijos netinka klasifikuoti laikoma iki termino, tada ji turi būti perkeliama į galimas parduoti ir iš naujo įvertinama tikrąja verte, o jos balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas apskaitomas pagal 55 straipsnio b punktą.

52 Jeigu iki termino laikomų reikšmingo investicijų kiekio pardavimas ar perklasifikavimas neatitinka kurios nors iš 9 straipsnyje nurodytų sąlygų, bet kokios likusios iki termino laikomos investicijos turi būti perklasifikuojamos į galimas parduoti. Tokio perklasifikavimo atveju investicijų balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti apskaitomas pagal 55 straipsnio b punktą.

53 Jeigu finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, kurių anksčiau nebuvo galima patikimai įvertinti, gali būti patikimai įvertinti, o šį turtą ar įsipareigojimą reikalaujama vertinti tikrąja verte (jeigu tikrąją vertę įmanoma patikimai įvertinti, žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį), tada šis turtas ar įsipareigojimas turi būti iš naujo įvertinamas tikrąja verte, o jo balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas apskaitomas pagal 55 straipsnį.

54 Jeigu pasikeičia ketinimai ar galimybės, ar yra tokios retos aplinkybės, kai tikrosios vertės negalima patikimai nustatyti (žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį) ar kai praeina 9 straipsnyje minimi dveji ankstesnieji finansiniai metai, tai dėl kurios nors iš šių priežasčių finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą galima pradėti vertinti savikaina ar amortizuota savikaina, bet ne tikrąja verte, o ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikiamo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo tikroji vertė tą dieną yra jo savikaina ar amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama. ►**M5** Bet koks ankstesnis šio turto pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 55 straipsnio b punktą, turi būti apskaitomi taip: ◄

a) jeigu finansinis turtas turi nustatytą išpirkimo terminą, šio turto pelno arba nuostolio amortizacijos suma turi būti paskirstoma pelnui arba nuostoliui per visą iki termino laikomos investicijos likusį laiką. Bet koks tarp naujos amortizuotos savikainos ir sumos suėjus terminui skirtumas taip pat turi būti amortizuojamas per likusį finansinio turto laiką naudojant faktinių palūkanų metodą kaip ir perviršio, ir diskonto amortizavimo atveju. ►**M5** Jei vėliau sumažėja finansinio turto vertė, bet koks pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi, yra pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius pagal 67 straipsnį; ◄

▼M5

b) jeigu finansinis turtas neturi nustatyto termino, pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, kai finansinis turtas yra parduodamas ar perleidžiamas kokiu nors kitu būdu. Jeigu vėliau sumažėja finansinio turto vertė, bet koks ankstesnis pelnas arba nuostoliai, pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi, yra pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius pagal 67 straipsnį.

▼B

Pelnas ir nuostoliai

55 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo, nesančio apsidraudimo sandorio dalimi (žr. 89–102 straipsnius), tikrosios vertės pokyčio, turi būti pripažįstami taip:

a) pelnas arba nuostoliai dėl finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo, pateikiamo tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, turi būti pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄;

▼M5

b) galimo parduoti finansinio turto pelnas arba nuostoliai, išskyrus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 67–70 straipsnius) ir užsienio valiutų keitimo pelną arba nuostolius (žr. A priedo AG83 straipsnį), nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje turi būti pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi tol, kol finansinio turto pripažinimas bus nutrauktas. Tada sukauptas pelnas arba nuostoliai, anksčiau pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) *Finansinių ataskaitų pateikimas*). Tačiau…

▼B

56 Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, apskaitomų amortizuota savikaina (žr. 46 ir 47 straipsnius), pelnas ar nuostoliai pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tada, kai nutraukiamas finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimas, sumažėja jo vertė ir turtas yra amortizuojamas. Tačiau finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, kurie yra apsidraudimo objektai (žr. 78–84 straipsnius ir A priedo 98TN–101TN straipsnius), pelnas ar nuostolis turi būti apskaitomas pagal 89–102 straipsnius.

57 Jeigu ūkio subjektas apskaitoje pripažįsta finansinį turtą atsiskaitymo datą (žr. 38 straipsnį ir A priedo 53TN ir 56TN), tai bet koks turto, gautino per laikotarpį nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pokytis neturi būti pripažįstamas, jeigu turtas apskaitomas savikaina arba amortizuota savikaina (išskyrus vertės sumažėjimo nuostolius). Tačiau jeigu turtas apskaitomas tikrąja verte, tikrosios vertės pokyčiai turi būti pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ar nuosavybėje pagal atitinkamą 55 straipsnyje nurodytą būdą.

▼B

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir praradimas

58 Kiekvieno ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas turi įvertinti, ar nėra objektyvių įrodymų apie sumažėjusią finansinio turto ar finansinio turto grupės vertę. Jeigu tokių įrodymų esama, ūkio subjektas, norėdamas nustatyti vertės sumažėjimo nuostolio sumą, taiko: 63 straipsnį (finansiniam turtui, apskaitomam amortizuota savikaina), 66 straipsnį (finansiniam turtui, apskaitomam savikaina) arba 67 straipsnį (finansiniam turtui, galimam parduoti).

59 Finansinio turto ar finansinio turto grupės vertė sumažėja ir vertės sumažėjimo nuostoliai patiriami tada ir tik tada, jeigu yra objektyvių įrodymų, kad vertė sumažėjo dėl vieno ar keleto įvykių po turto pirminio pripažinimo (nuostolio įvykių), ir toks nuostolio įvykis (arba įvykiai) veikia finansinio turto (finansinio turto grupės) įvertintus būsimuosius pinigų srautus, kurie gali būti patikimai įvertinti. Vertė daugiausiai sumažėja dėl bendro kelių įvykių poveikio. Labiau tikėtina, kad vertė sumažėjo dėl kelių įvykių poveikio. Nuostoliai, kurių tikimasi dėl būsimų įvykių, nėra pripažįstami, net jeigu tokie įvykiai labai tikėtini. Tarp objektyvių įrodymų, kad finansinio turto ar turto grupės vertė yra sumažėjusi, yra stebėjimais pagrįsti požymiai, kurie suteikia turto savininkui informacijos apie turto nuvertėjimą:

a) žymius išleidėjo ar skolininko finansinius sunkumus;

b) sutarties pažeidimą, pvz., palūkanų ar pagrindinės sumos nemokėjimą;

c) skolininkui suteiktą nuolaidą, kurios skolintojas kitu atveju nebūtų suteikęs dėl ekonominių ar teisinių priežasčių, siejamų su skolininko finansiniais sunkumais;

d) didelę tikimybę, kad skolininkas bankrutuos ar bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas;

e) šio finansinio turto aktyviosios rinkos išnykimą dėl finansinių sunkumų; arba

f) stebėjimais pagrįstą informaciją, rodančią, kad įvertinti būsimieji finansinio turto grupės piniginiai srautai nuo pirminio pripažinimo yra labai sumažėję, nors grupės finansinio turto atskiro straipsnio pinigų srautų sumažėjimo kol kas negalima išskirti. Ši informacija apima:

i) nepalankius skolininkų mokumo statuso pasikeitimus šios turto grupės atžvilgiu (pvz., padidėjusį uždelstų mokėjimų skaičių arba padidėjusį kredito kortelių skolininkų, išnaudojusių kredito limitą ir kas mėnesį mokančių minimalias sumas, skaičių); arba

▼B

ii) valstybines arba vietines sąlygas, tiesiogiai susijusias su įsipareigojimų nevykdymu šios turto grupės atžvilgiu (pvz., nedarbo lygio padidėjimą skolininkų geografinėje teritorijoje, atitinkamos teritorijos užstatyto turto kainų kritimą, naftos kainų kritimą dėl paskolų naftos produktų gamintojams ar nepalankius pramonės sąlygų pokyčius, neigiamai veikiančius skolintojus, susijusius su šia turto grupe).

60 Aktyviosios rinkos išnykimas dėl to, kad šio ūkio subjekto finansinėmis priemonėmis viešai nebeprekiaujama, nėra vertės sumažėjimo įrodymas. Ūkio subjekto kreditingumo pablogėjimas pats savaime taip pat nėra vertės sumažėjimo įrodymas, nors gali tokiu tapti, siejant jį drauge su kita turima informacija. Finansinio turto tikrosios vertės sumažėjimas toliau jo savikainos arba amortizuotos savikainos nebūtinai įrodo turto vertės sumažėjimą (pavyzdžiui, investicijos į skolos priemonę tikrosios vertės kritimas dėl nereikalingo palūkanų normos augimo).

61 Be 59 straipsnyje išvardytų įvykių tipų, objektyvius investicijos į nuosavybės priemonę vertės sumažėjimo įrodymus sudaro informacija apie išleidėjo technologinės, rinkos, ekonominės arba teisinės aplinkos reikšmingus pokyčius, kurių poveikis neigiamas, ir rodo, kad investicija į nuosavybės priemonę gali neatsipirkti. Žymus arba užsitęsęs investicijos į nuosavybės priemonę tikrosios vertės sumažėjimas iki mažesnės už jos savikainą taip pat yra objektyvus vertės sumažėjimo įrodymas.

62 Kai kuriais atvejais stebėjimais pagrįsti duomenys, reikalingi finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolio sumai apskaičiuoti, gali būti riboti ar ne visiškai tinkami dabartinėmis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, taip gali atsitikti, kai skolininkas turi finansinių sunkumų, o ankstesnių duomenų apie panašius skolininkus yra nedaug. Tokiais atvejais ūkio subjektas vertės sumažėjimo nuostolio sumą turi nustatyti, remdamasis savo patirtimi ir sprendimu. Panašiai ūkio subjektas remiasi savo patirtimi ir sprendimu stebėjimu pagrįstą informaciją pritaikydamas finansinio turto grupei taip, kad ši atspindėtų dabartines aplinkybes (žr. 89TN straipsnį). Pagrįstų įvertinimų naudojimas yra esminė finansinių ataskaitų sudarymo dalis ir netrukdo jų patikimumui.

Finansinis turtas, apskaitomas amortizuota savikaina

63 Jeigu yra objektyvių įrodymų, kad sumažėjo paskolų, gautinų sumų ar iki termino laikomų investicijų, apskaitomų amortizuota savikaina, vertė, tai nuostolio suma vertinama kaip turto balansinės vertės ir įvertintų būsimųjų pinigų srautų (neįtraukiant būsimų kredito nuostolių, kol jie nepatirti), diskontuotų taikant pradinę faktinių šio finansinio turto palūkanų normą (t. y. faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą pirminio pripažinimo metu), dabartinės vertės skirtumas. Turto balansinė vertė turi būti sumažinama tiesiogiai ar per sumažinimo sąskaitą. Nuostolio suma turi būti pripažįstama ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

▼B

64 Ūkio subjektas visų pirma įvertina objektyvių vertės sumažėjimo įrodymų buvimą kiekvieno atskiro reikšmingo finansinio turto atžvilgiu, o kiekvieno atskiro nereikšmingo turto atskirai – individualiai arba bendrai (žr. 59 straipsnį). Jeigu ūkio subjektas nustato, kad nėra jokių objektyvių įrodymų dėl atskirai vertinamo finansinio turto vertės sumažėjimo (nepriklausomai nuo to, ar tas turtas reikšmingas, ar ne), tada jis tokį turtą įtraukia į finansinio turto grupę su panašia kredito rizika ir galimą vertės sumažėjimą įvertina bendrai. Dėl galimo vertės sumažėjimo atskirai įvertintas turtas, kurio nuostolis dėl vertės sumažėjimo buvo pripažintas arba dar yra pripažįstamas, neįtraukiamas į bendrą vertės sumažėjimo įvertinimą.

65 Jeigu per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį nuostolis dėl vertės sumažėjimo mažėja, ir tai gali būti objektyviai siejama su įvykiu, įvykusiu jau po vertės sumažėjimo pripažinimo (pvz., pagerėjusiu skolininko kreditingumu), tai anksčiau pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti panaikinamas tiesiogiai arba koreguojant sumažinimo sąskaitą. Panaikinus nuostolį, finansinio turto balansinė vertė neturi viršyti tokios jo amortizuotos savikainos, kokia būtų buvusi vertės sumažėjimo panaikinimo dieną, jeigu nebūtų buvęs pripažintas vertės sumažėjimas. Nuostolio panaikinimo suma turi būti pripažįstama ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

Finansinis turtas, apskaitomas savikaina

66 Jeigu yra objektyvių įrodymų, kad sumažėjo nekotiruotos nuosavybės priemonės, neapskaitomos tikrąja verte (nes jos tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti), vertė ar išvestinio turto, siejamo su tokia nekotiruota nuosavybės priemone (ir už kurį turi būti atsiskaitoma tą priemonę pristatant) vertė, šio nuostolio suma vertinama kaip finansinio turto balansinės vertės ir jo įvertintų būsimųjų pinigų srautų, diskontuotų dabartine panašaus finansinio turto grąžinamų išmokų rinkos norma, dabartinės vertės skirtumas (žr. 46 straipsnio c punktą ir A priedo 80TN ir 81TN straipsnius). Tokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo neturi būti panaikinami.

Galimas parduoti finansinis turtas

67 Kai galimo parduoti finansinio turto tikrosios vertės sumažėjimas yra tiesiogiai priskiriamas nuosavybei, be to, atsiranda objektyvių turto vertės sumažėjimo įrodymų (žr. 59 straipsnį), tada kaupiamasis nuostolis, buvęs tiesiogiai priskirtas nuosavybei, turi būti išbrauktas iš nuosavybės ir pripažįstamas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, net jeigu finansinio turto pripažinimas nenutraukiamas.

68 Kaupiamojo nuostolio suma, ►**M5** iš nuosavybės pergrupuojama į pelną arba nuostolius ◄ pagal 67 straipsnį, turi būti nustatoma kaip įsigijimo savikainos (grynasis atlygis ir grynoji amortizacijos suma) ir dabartinės tikrosios vertės skirtumas, atimant bet kokį šio finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolį, anksčiau buvusį parodytą ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

69 ►**M5** Bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ parodomos investicijos į nuosavybės priemonę, kuri klasifikuojama kaip galima parduoti, vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami per ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitą ◄.

▼B

70 Jeigu per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį skolos priemonės, klasifikuojamos kaip galimos parduoti, tikroji vertė padidėja, ir šis padidėjimas gali būti objektyviai susietas su įvykiu, įvykusiu jau pripažinus vertės sumažėjimo nuostolį ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tada vertės sumažėjimo nuostolis turi būti panaikinamas, panaikinimo sumą parodant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

APSIDRAUDIMAS NUO RIZIKOS

71 Jeigu apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą sieja įvardyti apsidraudimo santykiai, apibūdinami 85–88 straipsniuose ir A priedo 102TN–104TN straipsniuose, tuomet apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelnas arba nuostolis apskaitomi pagal 89–102 straipsnius.

Apsidraudimo priemonės

Priemonių klasifikavimas

72 Šiame standarte neribojamos aplinkybės, kada išvestinė finansinė priemonė gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė, jeigu įvykdomos 88 straipsnyje išdėstytos sąlygos. Išimtis daroma kai kuriems parduotiems pasirinkimo sandoriams (žr. A priedo 94TN straipsnį). Tačiau neišvestinis finansinis turtas arba įsipareigojimas gali būti įvardijamas kaip apsidraudimo priemonė tik apsidraudžiant nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos.

▼M8

73 Apsidraudimo apskaitoje apsidraudimo priemonėmis gali būti įvardijamos tik priemonės, apimančios šalį, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio ūkio subjekto (t. y. grupės ar atskiro ūkio subjekto, kurio finansinės ataskaitos sudaromos) atžvilgiu. Nors atskiras ūkio subjektų grupės ūkio subjektas ar atskiro ūkio subjekto vidaus padaliniai gali sudaryti apsidraudimo sandorius su kitais grupės ūkio subjektais arba vidaus padaliniais, konsolidavimo metu visi tokie vidiniai sandoriai eliminuojami. Konsoliduotose ūkio subjektų grupės finansinėse ataskaitose tokie apsidraudimo sandoriai neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų. Tačiau jie gali atitikti apsidraudimo apskaitos kriterijus ūkio subjektų grupei priklausančio atskiro ūkio subjekto individualiose ar atskirose finansinėse ataskaitose, jeigu yra sudaryti su šalimi, kuri yra išorės šalis to atskiro ūkio subjekto, kuris teikia ataskaitas, atžvilgiu.

▼B

Apsidraudimo priemonių įvardijimas

74 Paprastai bendrai apsidraudimo priemonės sumai yra taikomas vienas tikrosios vertės matas, o veiksniai, nulemiantys tikrosios vertės pokyčius, yra vieni nuo kitų priklausomi. Taigi ūkio subjektas įvardija apsidraudimo santykius visos apsidraudimo priemonės atžvilgiu. Leidžiamos tik šios išimtys:

a) pasirinkimo sandorio sutarties vidinės vertės ir laiko vertės atskyrimas, pripažįstant apsidraudimo priemone tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pokytį ir neįtraukiant laiko vertės pokyčio; ir

b) išankstinio sandorio palūkanų elemento ir momentinės kainos atskyrimas.

▼B

Šios išimtys leidžiamos, nes pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir išankstinio sandorio perviršį paprastai galima vertinti atskirai. Kintant apsidraudimo strategijai, įvertinant tiek pasirinkimo sandorio vidinę, tiek laiko vertę, gali būti taikoma apsidraudimo apskaita.

75 Apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti įvardijama proporcinga visos apsidraudimo priemonės dalis, pavyzdžiui, 50 procentų sąlyginės sumos. Tačiau apsidraudimo santykių negalima priskirti tik daliai laikotarpio, kada apsidraudimo priemonė dar galioja.

76 Viena apsidraudimo priemonė gali būti laikoma apsidraudimu nuo daugiau negu vienos rizikos rūšies, jeigu: a) rizikos rūšis, nuo kurių apsidrausta, galima aiškiai išskirti; b) galima aiškiai parodyti apsidraudimo veiksmingumą ir c) įmanoma užtikrinti, kad apsidraudimo priemonę galima pripažinti ir rizikos rūšis galima išskirti.

77 Dvi ar daugiau išvestinių priemonių ar proporcingųjų dalių (o apsidraudimo nuo valiutos kurso rizikos atveju – dvi arba daugiau neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių, arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių derinys) gali būti sujungtos ir bendrai pripažįstamos apsidraudimo priemone, taip pat ir tada, kai su vienomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusi rizika yra užskaitoma su kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusia rizika. Tačiau palūkanų normos intervalas arba kita išvestinė finansinė priemonė, jungianti parduotą pasirinkimo sandorį ir nupirktą pasirinkimo sandorį, neatitinka apsidraudimo priemonės kriterijų, jei savo esme ji yra parduotas grynasis pasirinkimo sandoris (už kurį gaunamas grynasis perviršis). Ir panašiai dvi arba daugiau priemonių (ar jų proporcingų dalių) gali būti laikomos apsidraudimo priemone tik tada, jeigu nė viena iš jų nėra parduotas pasirinkimo sandoris arba parduotas grynasis pasirinkimo sandoris.

Apdraustieji objektai

Objektų pripažinimas

78 Apdraustuoju objektu gali būti finansinėse ataskaitose pripažintas turtas ar įsipareigojimas, nepripažintas ataskaitose tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apdraustuoju objektu gali būti: a) atskiras turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą; b) turto, įsipareigojimų, tvirtų pasižadėjimų, labai tikėtinų prognozuojamų sandorių ar grynųjų investicijų į užsienyje veikiantį ūkio subjektą grupės, pasižyminčios panašiais rizikos požymiais; ar c) apsidraudimo priemonių portfelio nuo palūkanų normos rizikos atveju – finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga rizika, nuo kurios jie yra apdrausti, portfelio dalis.

79 Kitaip negu paskolos ir gautinos sumos, iki termino laikoma investicija negali būti objektas, skirtas apsidrausti nuo palūkanų normos rizikos arba išankstinio mokėjimo rizikos, nes, investiciją pripažįstant laikoma iki termino, reiškia, kad būtina ją išlaikyti iki termino neatsižvelgiant į tokios investicijos tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, priskirtinus palūkanų normų pasikeitimams. Tačiau iki termino laikoma investicija gali būti apdraustasis objektas nuo užsienio valiutų keitimo kurso pokyčių rizikos ir kredito rizikos.

▼B

►M22 80 Apsidraudimo apskaitoje apdraustaisiais objektais gali būti pripažįstamas tik tas turtas, įsipareigojimai, tvirti pasižadėjimai ar labai tikėtini prognozuojami sandoriai, kuriuose dalyvauja kitos šalys. Tai reiškia, kad apsidraudimo apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės ūkio subjektų sudaromiems sandoriams, kurie parodomi tik šių ūkio subjektų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, o ne konsoliduotose grupės finansinėse ataskaitose. Gali būti išimtis ◄, kai ūkio subjektų grupės vidaus piniginio turto (pavyzdžiui, gautino (mokėtino) vienos dukterinės įmonės kitai) užsienio valiutos kurso kitimo rizika konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali atitikti apdraustojo objekto kriterijus, jeigu dėl užsienio valiutos keitimo kurso gaunamas pelnas arba nuostolis eliminuojamas ne visas konsoliduojant pagal 21-ajame TAS *„Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“*. 21-ajame TAS nurodoma, kad grupės pelnas arba nuostoliai dėl užsienio valiutos keitimo nėra visiškai eliminuojami konsolidavimo metu tada, kai du grupės ūkio subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi, pasikeičia skirtingomis funkcinėmis valiutomis. Be to, labai tikėtinas prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus sandoris užsienio valiuta gali būti pripažintas apdraustuoju objektu konsoliduotose finansinėse ataskaitose, jeigu sandoris tarp ūkio subjektų sudaromas kita nei funkcine valiuta ir valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams.

Finansinio turto ir įsipareigojimų pripažinimas apdraustaisiais objektais

81 Jeigu finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas yra apdraustasis objektas draudžiant tik nuo rizikos, susijusios tik su jo pinigų srautais arba tikrosios vertės dalimi (vienu arba daugiau pasirinktų sutartinių pinigų srautų arba jų dalių, arba tam tikra tikrosios vertės procentų dalimi), tada, jei galima įvertinti apsidraudimo veiksmingumą. Pavyzdžiui, turto arba įsipareigojimo, už kurį mokamos palūkanos, identifikuojama ir atskirai įvertinama palūkanų normos rizikos dalis gali būti pripažįstama rizika, nuo kurios gali būti apsidraudžiama (pvz., nerizikinga palūkanų norma ar visos apdraustai finansinei priemonei būdingos palūkanų normos rizikos pagrindinis palūkanų normos komponentas).

81A. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju (ir tik šiuo atveju) apdraustąja dalimi gali būti pripažįstama valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų), o ne atskiras turtas (ar įsipareigojimas). Nors siekiant valdyti riziką, į portfelį gali būti įtraukti tiek turtas, tiek įsipareigojimai, tačiau turto ir įsipareigojimų sumos turi būti. Turto ir įsipareigojimų grynosios vertės naudojimas neleidžiamas. Ūkio subjektas gali apsidrausti nuo dalies palūkanų normos rizikos, siejamos su nurodyta suma. Pavyzdžiui, apsidraudimo portfelių susijusių su turtu, už kurį reikia mokėti iš anksto, ūkio subjektas gali apdrausti tikrosios vertės pokytį, priskirtiną apdraustosios palūkanų normos pokyčiui, daugiau pagal tikėtinas, o ne pagal sutartines pokyčių datas. […].

▼B

Nefinansinio turto ir įsipareigojimų priskyrimas apdraustiesiems objektams

82 Jeigu apdraustasis objektas yra nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas, jis turi būti pripažįstamas apdraustuoju objektu: a) nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos arba b) nuo visų rizikos rūšių kartu, jeigu sunku išskirti ir vertinti atitinkamą pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčių dalį, priskirtiną kitokiai rizikai negu užsienio valiutos kurso pokyčio rizika.

Turto grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais

83 Panašus turtas arba panašūs įsipareigojimai turi būti sujungiami ir apdraudžiami kaip bendra grupė tik tada, jeigu atskiram grupės turtui arba įsipareigojimui nustatoma konkreti rizika, nuo kurios gali būti apsidraudžiama. Be to, tikrosios vertės pokytis, priskirtinas kiekvienam atskiram grupės nuo rizikos apdraustam objektui, turėtų būti apytikriai lygus bendram tikrosios vertės pokyčiui dėl rizikos, nuo kurios ši objektų grupė apdrausta.

84 Kadangi ūkio subjektas, įvertindamas apsidraudimo veiksmingumą, lygina apsidraudimo priemonės (arba panašių apsidraudimo priemonių grupės) tikrosios vertės arba pinigų srautų pokytį su apdraustojo objekto (arba panašių apdraustųjų objektų grupės) tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiu, apsidraudimo priemonės lyginimas su grynąja verte (pavyzdžiui, sudedant visą tokios pačios fiksuotos normos turtą su visais tokios pačios fiksuotos normos ir panašaus galiojimo termino įsipareigojimais), o ne su konkrečiu apdraustuoju objektu, neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų.

Apsidraudimo apskaita

85 Apskaitant apsidraudimo sandorius, pripažįstamas apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto tikrųjų verčių pasikeitimų tarpusavio užskaitos rezultatas parodomas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

86 Apsidraudimo sandoriai yra trijų rūšių:

a) *tikrosios vertės apsidraudimo sandoris:* apsidraudimas nuo pripažintojo turto ar įsipareigojimo, nepripažintojo tvirto pasižadėjimo ar apibrėžtos tokio turto, įsipareigojimo ar tvirto pasižadėjimo dalies galimų tikrosios vertės pokyčių, kuriems priskirtina tam tikra rizika ir ji gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliui;

b) *pinigų srautų apsidraudimo sandoris*: apsidraudimas nuo pinigų srautų pokyčio: i) kuriam priskirtina tam tikra rizika, siejama su pripažintuoju turtu ar įsipareigojimu (pavyzdžiui, visais arba kai kuriais būsimais skolos su kintama palūkanų norma palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu planuojamu sandoriu, ir ii) kuris galėtų paveikti pelną arba nuostolį;

c) *grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris*, kaip nustatyta 21-ajame TAS.

87 Tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apdraudimas ar pinigų srautų apdraudimas.

▼B

88 Apsidraudimo sandoriai atitinka apsidraudimo apskaitos kriterijus, nurodytus 89–102 straipsniuose tada ir tik tada, jeigu vykdomos visos toliau nurodytos sąlygos:

a) prieš apsidrausdamas ūkio subjektas parengia apsidraudimo sandorių, ūkio subjekto rizikos valdymo tikslų apsidraudimo strategiją ir dokumentacija. Toks dokumentavimas turi apimti apsidraudimo priemonės, apdraustojo objekto ar sandorio identifikavimą, rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį ir tai, kaip šis ūkio subjektas rengiasi įvertinti apsidraudimo priemonės veiksmingumą, užskaityti apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidraudžiama;

b) tikimasi, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas (žr. A priedo 105TN–113TN straipsnius) siekiant tikrosios vertės ar pinigų srautų, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidraudžiama, pokyčių užskaitos ir laikantis rizikos valdymo strategijos, pačioje pradžioje dokumentuotos tų konkrečių apsidraudimo sandorių atžvilgiu;

c) apdraudžiant pinigų srautus, planuojamas sandoris, kuris yra apdraustasis objektas, turi būti labai tikėtinas ir susijęs su pinigų srautų kitimų, galinčių paveikti pelną arba nuostolį, rizika;

d) apsidraudimo sandorio veiksmingumą galima patikimai įvertinti, t. y. galima patikimai įvertinti apdraustojo objekto tikrąją vertę ar pinigų srautus, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrąją vertę (nurodymus, kaip nustatyti tikrąją vertę, žr. 46 ir 47 straipsniuose ir A priedo 80TN ir 81TN straipsniuose);

e) apsidraudimo sandoris nuolat vertinamas per visus ataskaitinius laikotarpius, kuriems buvo sudarytas šis apsidraudimas, ir jis buvo labai veiksmingas.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

89 Jeigu tikrosios vertės apsidraudimo sandoris per visą ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitomas taip:

a) pelnas arba nuostolis, gautas pakartotinai įvertinus apsidraudimo priemonę tikrąja verte (išvestinės apsidraudimo priemonės atveju), arba užsienio valiutos komponentas, įvertintas pagal 21-ąjį TAS (neišvestinės apsidraudimo priemonės atveju), turi būti įtraukiamas į ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitą ◄; ir

b) apdraustojo objekto pelnu arba nuostoliu, tenkančiu rizikai, nuo kurios buvo apsidrausta, turi būti koreguojama apdraustojo objekto balansinė vertė ir ji turi būti įtraukiama į ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitą ◄. Tai taikoma, jeigu apdraustasis objektas įvertintas savikaina. Pelno arba nuostolio, priskirtino rizikai, nuo kurios buvo apsidrausta įtraukimas į ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitą ◄ tinkamas tada, jeigu apdraustasis objektas yra galimas parduoti finansinis turtas.

▼B

89A. Apdraudžiant finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik tokio apsidraudimo atveju), 89 straipsnio b punkto reikalavimas gali būti įvykdomas pateikiant pelną arba nuostolį, priskirtiną apdraustajam objektui:

a) atskira straipsnio eilute turto dalyje tais kainų pokyčių laikotarpiais, kada apdraustasis objektas yra turtas; arba

b) atskira straipsnio eilute įsipareigojimų dalyje tais kainų pokyčių laikotarpiais, kada apdraustasis objektas yra įsipareigojimas.

Atskiros straipsnių eilutės, nurodytos anksčiau pateiktuose a ir b punktuose, turi būti pateikiamos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų straipsniuose. Šiose straipsnių eilučių sumos iš ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ išbraukiamos turi būti tada, kai nutraukiamas to turto ar įsipareigojimų, su kuriais jos yra susijusios, pripažinimas.

90 Jeigu apsidrausta tik nuo tam tikrų rizikos rūšių, būdingų apdraustajam objektui, tai pripažįstami apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiai, nesiejami su tokia rizika, registruojami 55 straipsnyje nurodyta tvarka.

91 Ūkio subjektas turi nutraukti *89* straipsnyje nurodytą apsidraudimo apskaitą, jeigu:

a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji parduodama, panaikinama ar įvykdoma (šiuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas ar panaikinimas, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuose nurodytos apsidraudimo strategijos dalis);

b) apsidraudimas neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų pagal 88 straipsnį; arba

c) ūkio subjektas panaikina jų pripažinimą.

92 Bet kokio apdraustosios finansinės priemonės, vertinamos amortizuota savikaina, balansinės vertės koregavimo suma dėl 89 straipsnio b punkte nurodytų priežasčių (o portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju 89A straipsnyje apibūdintas atskiros ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnio eilutės koregavimas) turi būti amortizuojama ir parodoma ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Amortizavimas turi būti pradedamas tuoj pat, kai tik pradedama koreguoti finansinės priemonės balansinė vertė ir ne vėliau negu, kai apdraustoji vertė nustojama koreguoti. Koregavimas grindžiamas perskaičiuota faktinių palūkanų norma amortizacijos pradžios dieną. Tačiau, jeigu, apdraudus finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik šiuo apsidraudimo atveju), amortizacijos skaičiavimas naudojant perskaičiuotą faktinių palūkanų normą yra neįmanomas, tai koregavimo suma turi būti amortizuojama naudojant tiesinį metodą. Koregavimo suma turi būti visiškai amortizuojama iki finansinės priemonės galiojimo pabaigos, o portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju – iki atitinkamų pokyčių laiko pabaigos.

93 Kai nepripažintasis tvirtas pasižadėjimas pripažįstamas apdraustuoju objektu, vėlesnis kaupiamasis šio tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytis, priskirtinas rizikai, nuo kurios apsidrausta, pripažįstamas turtu ar įsipareigojimu, o jo atitinkamas vertės pokytis pripažįstamas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (žr. 89 straipsnio b punktą). Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčiai taip pat pripažįstami ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

▼B

94 Kada ūkio subjektas prisiima tvirtą pasižadėjimą (kuris yra apdraustasis objektas su apdrausta tikrąja verte) įsigyti turtą ar prisiimti įsipareigojimą, tai turto arba įsipareigojimo, atsirandančio dėl ūkio subjekto prisiimto tvirto pasižadėjimo, pradinė balansinė vertė koreguojama taip, kad apimtų kaupiamąjį tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytį dėl pripažintos ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ rizikos, nuo kurios apsidrausta.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

95 Jei pinigų srautų apsidraudimo sandoris per visą ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitoma taip:

a) veiksmingos apsidraudimo sandorio dalies pelnas arba nuostoliai (žr. 88 straipsnį) turi būti pripažįstami ►**M5** kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ (žr. 1-ąjį TAS); ir

b) neveiksmingoji apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio dalis turi būti pripažįstama ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

96 Detaliau pinigų srautų apdraudimas apskaitomas taip:

a) atskira nuosavybės sudedamoji dalis, siejama su apdraustuoju objektu, koreguojama iki mažesnės iš šių (absoliučių) sumų:

i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio; ir

ii) apdraustojo objekto tikėtinų būsimųjų pinigų srautų tikrosios vertės (dabartinės vertės) sukaupto pokyčio nuo apsidraudimo pradžios;

b) bet koks likęs apsidraudimo priemonės ar pripažinto jos komponento (kuris nėra veiksminga apsidraudimo priemonė) pelnas ar nuostolis įtraukiamas į ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitą ◄; ir

c) jeigu ūkio subjekto dokumentuotoje rizikos valdymo strategijoje, skirtoje konkrečiam apsidraudimo sandoriui, įvertinant apsidraudimo veiksmingumą neįtraukiama tam tikra apsidraudimo priemonės sudedamoji pelno ar nuostolio ar susijusių pinigų srautų dalis (žr. 74, 75 straipsnius ir 88 straipsnio a punktą), ši neįtraukta sudedamoji pelno ar nuostolio dalis pripažįstama pagal 55 straipsnį.

▼M22

97 Jeigu prognozuojamo apsidraudimo sandorio atveju vėliau pripažįstamas finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, tai susijęs pelnas arba nuostoliai, buvę pripažinti kitose bendrosiose pajamose pagal 95 straipsnį, turi būti pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytas 2007 m.)) per tą patį laikotarpį ar laikotarpius, kada apdraustieji prognozuojami pinigų srautai daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pavyzdžiui, laikotarpiais, kai pripažįstamos palūkanų pajamos arba sąnaudos). Tačiau, jeigu ūkio subjektas nesitiki viso ar dalies nuostolio, pripažinto kitose bendrosiose pajamose, padengti per vieną ar daugiau būsimų ataskaitinių laikotarpių, tada sumą, kurios nesitiki atgauti, jis turi pergrupuoti ir pripažinti ją pelnu arba nuostoliais.

▼B

98 Jeigu planuojami būsimų ūkinių operacijų apsidraudimo sandoriai daro poveikį nefinansinio turto ar nefinansinio įsipareigojimo, pripažinimui ar būsimos ūkinės operacijos, susijusios su nefinansiniu turtu ar nefinansiniu įsipareigojimu, taps tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apskaita, tai reikia taikyti vieną iš toliau pateiktų punktų, a arba b:

►M5 a) ūkio subjektas pergrupuoja susijusį pelną arba nuostolius, kurie buvo pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 95 straipsnį, į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotą sumą (žr. 1-ąjį TAS, persvarstytą 2007 m.) tą patį laikotarpį arba laikotarpius, kurių metu įgytasis turtas arba prisiimtasis įsipareigojimas daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pvz., laikotarpiais, kai yra pripažįstamos nusidėvėjimo sąnaudos arba pardavimo savikaina). Tačiau, jeigu ūkio subjektas nesitiki atgauti visų ar dalies nuostolių, pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi, per vieną ar daugiau būsimų laikotarpių, tada sumą, kurios nesitikima atgauti, jis turi pergrupuoti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotą sumą;

b) susijusį pelną arba nuostolius, kurie buvo pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 95 straipsnį, ◄ jis iš ten išbraukia ir įtraukia į turto ar įsipareigojimo pradinę savikainą ar kitą balansinę vertę.

99 Ūkio subjektas turi pasirinkti 98 straipsnio a arba b punktą kaip savo apskaitos politiką ir taikyti jį nuosekliai visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems taikomas 98 straipsnis.

▼M22

100 Pinigų srautų apsidraudimo sandorių, kurie neaptarti 97 ir 98 straipsniuose, sumos, pripažintos kitose bendrosiose pajamose, turi būti pergrupuojamos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytas 2007 m.)) per tą patį laikotarpį arba laikotarpius, kada apdraustieji prognozuojami pinigų srautai daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pavyzdžiui, kai įvyksta planuotas pardavimas).

▼B

101 Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti 95–100 straipsniuose aprašytų apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu atsiranda bent viena iš šių aplinkybių:

a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji parduodama, panaikinama arba panaudojama (šiame kontekste apsidraudimo priemonės pakeitimas kita apsidraudimo priemone ar termino pratęsimas nelaikomas jos galiojimo pabaiga arba panaikinimu, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuotos apsidraudimo strategijos dalis). Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), ►M5 turi ir toliau būti atskira nuosavybe ◄ tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis;

b) apdraudimas neatitinka 88 straipsnyje nurodytų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), ►M5 turi ir toliau būti atskira nuosavybe ◄ tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis;

▼B

c) nesitikima, kad bus įvykdytas prognozuotas sandoris. Šiuo atveju bet koks susijęs sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti ►M5 pergrupuojamas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma ◄. Gali būti išlikusi prognozuojamo sandorio, kuris nėra labai tikėtinas (žr. 88 straipsnio c punktą), nedidelė tikimybė;

d) ūkio subjektas panaikina priskyrimą. Prognozuojamo apsidraudimo sandorio metu sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), ►M5 turi ir toliau būti atskira nuosavybe ◄ tol, kol prognozuojamas sandoris bus įvykdytas arba kol išnyks jo tikimybė. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis. Jeigu sandorio nesitikima, sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas *tiesiogiai* nuosavybėje, turi būti ►M5 pergrupuojamas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma ◄.

Grynosios investicijos apsidraudimo sandoriai

102 Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, apskaitomo kaip grynosios investicijos dalis, apdraudimą (žr. 21-ąjį TAS), apskaita yra panaši į pinigų srautų apdraudimo apskaitą:

▼M5

a) apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas (žr. 88 straipsnį), turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi,

b) o neveiksmingoji dalis turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.

▼M11

Apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai, siejami su veiksmingąja apsidraudimo dalimi, pripažinti kitose bendrosiose pajamose, turi būti pergrupuoti iš nuosavybės į pelno (nuostolių) ataskaitą kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) pagal 21-ojo TAS 48–49 straipsnius, kai bus perleistas arba iš dalies perleistas užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

103 Ūkio subjektas šį standartą (įskaitant pataisymus, išleistus 2004 m. kovo mėn.) turi taikyti finansinių metų ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Šį aiškinimą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas šio standarto (ir pataisymų, išleistų 2004 m. kovo mėn.) neturi taikyti finansinių metų ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis kartu netaiko 32-ojo TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

103A 2 straipsnio j punkte nurodytą pakeitimą ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. TFAAK 5-ąjį aiškinimą *„Teisė į fondo, sudaryto eksploatacijos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį“* ankstesniam laikotarpiui taikantis ūkio subjektas šį pakeitimą taip pat turi taikyti tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

103B 2005 m. rugpjūčio mėn. paskelbtame dokumente *„Finansinių garantijų sutartys“* (39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS pataisos), buvo pakeisti 2 straipsnio e ir h punktai, 4, 47 ir 4TN straipsniai, įterptas naujas 4A TN straipsnis, 9 straipsnis papildytas nauju finansinių garantijų sutarčių apibrėžimu ir išbrauktas 3 straipsnis. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, kuris šiuos pakeitimus taiko ankstesniam laikotarpiui, turi tai nurodyti ir tuo pačiu metu taikyti susijusius 32-ojo TAS ([1]) ir 4-ojo TFAS pakeitimus.

▼M5

103C 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 97, 98, 100, 102, 105, 108, 4DTN, 56TN, 67TN, 83TN, 99BTN straipsniai, 95 straipsnio a punktas ir 4ETN straipsnio d punkto i papunktis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

103D 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) panaikintas 2 straipsnio f punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

103E 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisytas 102 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M6

103F 2 straipsnio pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas 2008 m. vasario mėn. 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 2 straipsnio pataisos taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M14

_____

▼M15

103G Ūkio subjektas turi taikyti 99BATN, 99ETN, 99FTN, 110ATN ir 110BTN straipsnius retrospektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko *Tinkami apdraustieji objektai* (39-ojo TAS pataisą) laikotarpiams, kurie prasideda anksčiau kaip 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

([1]) Kai ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS pakeičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

▼**M14**

103H 2008 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinio turto pergrupavimas* (39-ojo TAS ir 7-ojo TFAS pataisos) pataisyti 50 ir 8TN straipsniai ir įterpti 50B–50F straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas taiko 2008 m. liepos 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektas finansinio turto pagal 50B, 50D arba 50E straipsnį nepergrupuoja iki 2008 m. liepos 1 d. Bet koks finansinio turto pergrupavimas, atliktas 2008 m. lapkričio 1 d. arba vėliau, įsigalioja tik nuo faktiškai atlikto pergrupavimo datos. Bet koks finansinio turto pergrupavimas pagal 50B, 50D arba 50E straipsnį neturi būti taikomas atgaline data iki 2008 m. liepos 1 d.

103I 2008 m. lapkričio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinio turto pergrupavimas*. *Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos* (39-ojo TAS ir 7-ojo TFAS pataisos) pataisytas 103H straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas taiko 2008 m. liepos 1 d. arba vėliau.

▼**M20**

103J Ūkio subjektas turi taikyti 12 straipsnį, pataisytą dokumentu *Įterptosios išvestinės finansinės priemonės* (TFAAK 9-ojo aiškinimo ir 39-ojo TAS pataisos), paskelbtu 2009 m. kovo mėn., metiniams laikotarpiams, kurie baigiasi 2009 m. birželio 30 d. arba vėliau.

▼**M22**

103K 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisyti 2 straipsnio g punktas, 97 ir 100 straipsniai ir 30TN straipsnio g punktas. Ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 2 straipsnio g punkto, 97 ir 100 straipsnių pataisas visoms galiojančioms sutartims metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektas turi taikyti 30TN straipsnio g punkto pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**B**

104 Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus 105–108 straipsniuose nurodytus atvejus. Anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinis nepaskirstytojo pelno likutis, taip pat visos kitos lyginamosios sumos turi būti ištaisytos taip, tarsi šis standartas būtų buvęs taikomas visada, išskyrus atvejus, kada informacijos pateikti neįmanoma. Jeigu pataisymas neįmanomas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą ir nurodyti informacijos pataisymų kiekį.

105 Kai šis standartas taikomas pirmą kartą, ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą apskaityti kaip galimą parduoti. ►**M5** Bet kokio tokio finansinio turto visus sukauptus tikrosios vertės pokyčius ūkio subjektas turi pripažinti atskiru nuosavybės komponentu tol, kol vėliau pripažinimas bus nutraukiamas arba sumažės jo vertė – tada ūkio subjektas turi pergrupuoti tą sukauptą pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotą sumą (žr. 1-ąjį TAS, persvarstytą 2007 m.). ◄ Be to, ūkio subjektas taip pat:

a) finansinių ataskaitų lyginamojoje informacijoje turi nurodyti finansinį turtą ir jo naują klasifikaciją; ir

b) nurodyti finansinio turto tikrąją vertę jo klasifikavimo datą, taip pat jo klasifikaciją ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose įrašytą jo balansinę vertę.

▼B

105A. 11A, 48A, 4B TN–4K TN, 33A TN, 33B TN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių pakeitimus ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

105B. Ūkio subjektas, kuris 11A, 48A, 4B TN–4K TN, 33A TN, 33B TN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių pakeitimus pirmą kartą taiko metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d.:

a) pirmą kartą taikydamas tuos naujus ir pakeistus straipsnius, gali tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ parodyti visą anksčiau pripažintą finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą, kurie tuo metu atitinka tokios apskaitos kriterijus. Kai metinis ataskaitinis laikotarpis prasideda iki 2005 m. rugsėjo 1 d., minėtas apskaitos būdas neturi būti taikomas iki 2005 m. rugsėjo 1 d. ir taip pat gali apimti finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažintus per laikotarpį nuo to metinio laikotarpio pradžios iki 2005 m. rugsėjo 1 d. Nepaisant 91 straipsnio, visas pagal šį punktą tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ parodomas finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, kurie apsidraudimo nuo tikrosios vertės rizikos apskaitos tikslais anksčiau buvo priskirti apdraustiesiems objektams, minėtiems santykiams nebepriskiriami nuo jų pripažinimo tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pradžios;

b) nurodo viso finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, apskaitytų pagal anksčiau pateiktą a punktą, tikrąją vertę tokio finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų priskyrimo datą, taip pat jų klasifikaciją ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose įrašytą balansinę vertę;

c) panaikina viso finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo, anksčiau ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ apskaityto tikrąja verte, klasifikaciją, jeigu pagal anksčiau nurodytus naujus ir pakeistus straipsnius finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas jau neatitinka tokių klasifikavimo kriterijų. Kai finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas po pripažinimo bus vertinamas amortizuota savikaina, klasifikacijos panaikinimo data laikoma pirminio pripažinimo data;

d) nurodo viso finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurių klasifikacija buvo panaikinta pagal c punktą, tikrąją vertę klasifikacijos panaikinimo datą ir tokio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų naują klasifikaciją.

105C. Ūkio subjektas, kuris 11A, 48A, 4B TN–4K TN, 33A TN, 33B TN straipsnius ir 2005 m. padarytus 9, 12 ir 13 straipsnių pakeitimus pirmą kartą taiko metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau:

a) panaikina viso finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo, anksčiau ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ apskaityto tikrąja verte, klasifikaciją, jeigu pagal anksčiau nurodytus naujus ir pakeistus straipsnius toks finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas jau neatitinka tokio priskyrimo grupei kriterijų. Kai finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas po pripažinimo bus vertinamas amortizuota savikaina, klasifikacijos panaikinimo data laikoma pirminio pripažinimo data;

b) jokio anksčiau pripažinto finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų negali apskaityti tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄;

c) nurodo viso finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurių klasifikacija buvo panaikinta pagal a punktą, tikrąją vertę klasifikacijos panaikinimo datą ir tokio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų naują klasifikaciją.

▼B

105D. Ūkio subjektas savo finansinių ataskaitų lyginamąją informaciją, parengtą pagal naują klasifikaciją, nurodytą 105B arba 105C straipsniuose, pateikia iš naujo, jeigu tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateikto finansinio turto, finansinio įsipareigojimo ar finansinio turto, finansinių įsipareigojimų grupės ar jų abiejų kartu arba grupės lyginamojo laikotarpio pradžioje atitinka šie straipsniai 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose ar 11A straipsnyje nustatytus kriterijus arba jeigu įsigijus minėtus objektus arba jų grupes iki lyginamojo laikotarpio pradžios pirminio pripažinimo datą jie atitinka 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose arba 11A straipsnyje nustatytus kriterijus.

106 Išskyrus 107 straipsnyje leidžiamą išimtį, ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 15–37 straipsniuose ir A priedo 36TN–52TN straipsniuose nurodytus pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Atitinkamai, jeigu ūkio subjektas nutraukė finansinio turto pripažinimą pagal 39-ąjį TAS (persvarstytą 2000 m.) iki 2004 m. sausio 1 d. įvykdyto sandorio, o pagal šį standartą turto pripažinimas nebūtų buvęs nutrauktas, jis neturi iš naujo pripažinti šio turto.

107 Neatsižvelgdamas į 106 straipsnį, ūkio subjektas gali taikyti 15–37 straipsniuose ir A priedo 36TN–52TN straipsniuose pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus retrospektyviai nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, kuri būtų reikalinga norint taikyti 39-ąjį TAS turtui ar įsipareigojimams, kurių pripažinimas nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta šių sandorių pirminės apskaitos metu.

107A. Nepažeisdamas 104 straipsnio, ūkio subjektas gali taikyti paskutiniame 76TN straipsnio sakinyje ir 76A TN straipsnyje nustatytus reikalavimus vienu iš toliau nurodytų būdų:

a) perspektyviai sandoriams, sudarytiems po 2002 m. spalio 25 d.; arba

b) perspektyviai, atsižvelgdamas į sandorius, sudarytus po 2004 m. sausio 1 d.

▼M5

108 Ūkio subjektas negali koreguoti nefinansinio turto ir nefinansinių įsipareigojimų balansinės vertės taip, kad iš jos išbrauktų pelną arba nuostolius, siejamus su pinigų srautų apsidraudimo sandoriais, kurie buvo įtraukti į balansinę vertę iki finansinių metų, kuriais šis standartas pradėtas taikyti, pradžios. Šio standarto pirmo taikymo finansinio laikotarpio pradžioje bet kokia suma, nepripažįstama pelnu arba nuostoliais (pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe) dėl tvirto pasižadėjimo apsidraudimo sandorio (pagal šį standartą vertinamo kaip tikrosios vertės apsidraudimo sandoris), turi būti pergrupuojama į turtą arba įsipareigojimą, išskyrus apsidraudimo sandorius nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos, kurie ir toliau turi būti vertinami kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoriai.

▼B

108A 80 straipsnio paskutinį sakinį, 99A TN ir 99B TN straipsnius ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, apdraustiesiems objektams priskiriantis išorinį planuojamą sandorį, kuris:

a) išreikštas sandorį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta;

▼B

b) kelia riziką, galinčią padaryti poveikį konsoliduotam pelnui arba nuostoliui (t. y. yra išreikštas valiuta, kita nei grupės finansinių ataskaitų pateikimo valiuta); ir

c) atitiktų apsidraudimo nuo rizikos reikalavimus, jeigu nebūtų išreikštas jį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta,

konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali taikyti apsidraudimo apskaitą per laikotarpį iki 80 straipsnio paskutinio sakinio, 99A TN ir 99B TN straipsnių taikymo datos.

108B Ūkio subjektas 99B TN straipsnio netaiko lyginamajai informacijai, susijusiai su laikotarpiais iki 80 straipsnio paskutinio sakinio, 99A TN straipsnių taikymo datos.

▼M22

108C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisyti 9, 73 ir 8TN straipsniai ir įterptas 50A straipsnis. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 80 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektas turi taikyti 9 ir 50A straipsnių pataisas nurodytą datą ir tokiu būdu, kaip taikomos 2005 m. pataisos, aprašytos 105A straipsnyje. Visas pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

109 Šiuo standartu pakeičiamas 39-asis TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“, pakeistas 2000 m. spalio mėn.

110 Šiuo standartu ir prie jo pridėtomis taikymo nuorodomis pakeičiamos įgyvendinimo rekomendacijos, išleistos 39-ojo TAS Taikymo nuorodų komiteto, įsteigto buvusio TASK.

PRIEDAS

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

TAIKYMAS (2–7 straipsniai)

1TN. Pagal kai kurias sutartis reikalaujama išmokų, susijusių su klimato, geologiniais arba kitais aplinkos kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiamos sutartys kartais vadinamos oro išvestinėmis priemonėmis). Jei tokios sutartys nepatenka į 4-ojo TFAS „*Draudimo sutartys*“ taikymo sritį, joms turi būti taikomas šis standartas.

2TN. Šis standartas nekeičia reikalavimų, susijusių su išmokų darbuotojams planais, atitinkančiais 26-ąjį TAS „*Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė*“, taip pat autorinėmis sutartimis, kurios priklauso nuo pardavimų arba paslaugų pajamų apimties, apskaitomomis pagal 18-ąjį TAS „*Pajamos*“.

▼B

3TN. Kartais ūkio subjektas investuoja į kito ūkio subjekto išleistas nuosavybės priemones, pripažindamas jas strategine investicija ir turėdamas tikslą užmegzti arba palaikyti ilgalaikius veiklos santykius su tuo ūkio subjektu, į kurį investuojama. Pasinaudodamas 28-uoju TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones“*, investuotojas nustato, ar apskaita nuosavybės metodu tinkama tokiai investicijai. Panašiai investuotojas taiko ir 31-ąjį TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*, kad nustatytų, ar tokiai investicijai taikytinas proporcingo konsolidavimo, ar nuosavybės metodas. Jeigu netinka nei nuosavybės, nei proporcingo konsolidavimo metodas, tada strateginei investicijai ūkio subjektas taiko šį standartą.

3ATN. Šis standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kitiems nei teisės ir pareigos, kurios išskiriamos pagal 2 straipsnio e punktą, nes jos atsiranda dėl sutarčių, patenkančių į 4 TFAS taikymo sritį.

4TN. Finansinių garantijų sutartys teisiniu požiūriu gali būti įvairios, pavyzdžiui, garantijos, kai kurių rūšių akredityvai, kreditinių įsipareigojimų nevykdymo sutartys ar draudimo sutartys. Jų apskaita nepriklauso nuo jų teisinės formos. Toliau pateikiami atitinkamos apskaitos pavyzdžiai (žr. 2 straipsnio e punktą):

a) nors finansinės garantijos sutartis atitinka 4-ajame TFAS pateiktą draudimo sutarties apibrėžimą, jeigu perduodama rizika yra didelė, suteikėjas turi taikyti šį standartą. Vis dėlto suteikėjas, kuris anksčiau yra tiesiogiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis ir joms taiko draudimo sutarčių apskaitos tvarką, tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS. Jeigu taikomas šis standartas, 43 straipsnyje reikalaujama, kad suteikėjas finansinės garantijos sutartį iš pradžių pripažintų tikrąja verte. Jeigu finansinės garantijos sutartis buvo suteikta nesusijusiai šaliai, vykdant savarankišką sandorį tarp nesusijusių šalių, jos tikroji vertė iš pradžių gali būti lygi gautai priemokai, jeigu nėra priešingų įrodymų. Paskui, jeigu iš pradžių finansinės garantijos sutartis nebuvo apskaityta tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ar jeigu netaikomi 29–37 ir 47TN–52TN straipsniai (kai finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba taikomas tolesnės kontrolės metodas), suteikėjas ją vertina didesne iš toliau nurodytų sumų:

   i) suma, nustatyta pagal 37-ąjį TAS; ir

   ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 47 straipsnio c punktą), iš kurios prireikus atimama bendra amortizacijos suma pagal 18-ąjį TAS;

b) kai kuriose su kreditais susijusiose garantijose kaip būtina mokėjimo sąlyga yra numatyta, kad turėtojas gali susidurti su rizika arba patirti nuostolį dėl to, kad skolininkas laiku nesumoka už garantuotą turtą. Kaip pavyzdį galima nurodyti garantiją, apimančią reikalavimą sumokėti, kai pasikeičia nustatytas kredito reitingas ar kredito indeksas. Tokios garantijos nelaikomos šiame standarte nurodytomis finansinių garantijų sutartimis ir 4-ajame TFAS apibrėžtomis draudimo sutartimis. Tokios garantijos yra išvestinės finansinės priemonės, kurioms suteikėjas turi taikyti šį standartą;

▼B

c) jeigu finansinės garantijos sutartis buvo sudaryta dėl prekių pardavimo, suteikėjas taiko 18-ąjį TAS, norėdamas nustatyti, kada pripažinti pajamas iš garantijos ir prekių pardavimo.

4ATN. Patvirtinimai, kad suteikėjas sutartis laiko draudimo sutartimis, paprastai gaunami iš suteikėjo ryšių su klientais ir priežiūros institucijomis, sutarčių, verslo dokumentų ir finansinių ataskaitų. Be to, draudimo sutartims dažnai yra taikomi apskaitos reikalavimai, kurie skiriasi nuo reikalavimų, taikomų kitų rūšių sandoriams, tokiems kaip bankų ir komercinių bendrovių suteiktoms sutartims. Tokiais atvejais suteikėjo finansinėse ataskaitose paprastai pateikiamas patvirtinimas, kad suteikėjas taiko minėtus apskaitos reikalavimus.

APIBRĖŽIMAI (8 ir 9 straipsniai)

Pripažinimas tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄

4BTN. Šio standarto 9 straipsnyje numatyta, kad ūkio subjektas finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą ar finansinių priemonių grupę (finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus ar juos abu kartu) gali pateikti tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, jeigu tokiu būdu bus pateikta svarbesnė informacija.

4CTN. Ūkio subjekto sprendimas finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateikti tikrąja verte yra panašus į apskaitos politikos pasirinkimą (tačiau, skirtingai nei apskaitos politikos pasirinkimo, jo nereikalaujama nuosekliai taikyti visiems panašiems sandoriams). Kai ūkio subjektas turi tokio pasirinkimo galimybę, 8-ojo TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“* 14 straipsnio b punkte reikalaujama apskaitos politiką pasirinkti taip, kad finansinėse ataskaitose būtų pateikta patikima ir svarbi informacija apie sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams ar pinigų srautams. ►M5 Bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateikiant tikrąja verte, minėtame 9 straipsnyje yra įvardytos dvi aplinkybės, kurioms esant bus įvykdytas svarbesnės informacijos pateikimo reikalavimas. Atsižvelgdamas į tai, norėdamas pasirinkti tokį vertinimą pagal 9 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas, turi įrodyti, kad jis atitinka vieną (arba abi) iš šių dviejų aplinkybių.

9 straipsnio b punkto i papunktis: klasifikavimas panaikina arba gerokai sumažina vertinimo arba pripažinimo neatitikimą, galintį atsirasti kitais atvejais.

4DTN. Pagal 39-ąjį TAS finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimas ir pripažintų jų vertės pokyčių klasifikavimas nustatomas atsižvelgiant į atitinkamą jų klasifikaciją ir į tai, ar jie yra nurodytų apsidraudimo sandorių dalis. Taikant minėtus reikalavimus, gali atsirasti vertinimo ar pripažinimo neatitikimas (kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), kai, pavyzdžiui, finansinis turtas, kuris ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ nevertinamas tikrąja verte, būtų klasifikuojamas kaip galimas parduoti (beveik visus jo tikrosios vertės pokyčius pripažįstant tiesiogiai nuosavybėje), o įsipareigojimas, kurį ūkio subjektas laiko susijusiu, būtų vertinamas amortizuota savikaina (nepripažįstant tikrosios vertės pokyčių). Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas gali nuspręsti, kad jo finansinėse ataskaitose būtų pateikta svarbesnė informacija, jeigu turtas ir įsipareigojimai ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ būtų pateikiami tikrąja verte.

▼B

4ETN. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodoma, kada ši sąlyga gali būti įvykdyta. Visais atvejais ūkio subjektas šią sąlygą gali naudoti pripažindamas finansinį turtą ar finansinius įsipareigojimus ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tikrąja verte tik tuo atveju, jeigu jis atitinka 9 straipsnio b punkto i papunktyje nustatytą principą.

a) Ūkio subjektas turi įsipareigojimus, kurių pinigų srautai pagal sutartį priklauso nuo turto, kuris kitais atvejais būtų klasifikuojamas kaip galimas parduoti, finansinių rezultatų. Pavyzdžiui, draudikas gali turėti įsipareigojimų, apimančių savarankišką dalyvavimo elementą, kuris pagrįstas draudiko turto grupės realizuotų ir (arba) nerealizuotų investicijų grąža. Jeigu tokių įsipareigojimų vertinimas atitinka dabartines rinkos kainas, minėto turto pateikimas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tikrąja verte reiškia, kad finansinio turto tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami kaip pelnas ar nuostoliai per tą patį laikotarpį, kaip ir susiję įsipareigojimų vertės pokyčiai.

b) Ūkio subjektas turi įsipareigojimus pagal draudimo sutartis, kuriuos vertinant naudojama dabartinė informacija (kaip numatyta 4-ojo TFAS 24 straipsnyje), ir finansinį turtą, kurį jis laiko susijusiu ir kurį kitais atvejais reikėtų klasifikuoti kaip galimą parduoti ar vertinti amortizuota savikaina.

c) Ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus ar juos abu, susijusius su bendra rizika, pavyzdžiui palūkanų normų rizika, sąlygojančia skirtingus tikrosios vertės pokyčius, kurie paprastai vieni kitus kompensuoja. Tačiau ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tik kai kurios finansinės priemonės būtų vertinamos tikrąja verte (t. y. išvestinės finansinės priemonės ar laikomos prekybai). Kartais apsidraudimo nuo rizikos apskaitos reikalavimai gali būti neįvykdyti, pavyzdžiui, dėl to, kad neįvykdomi 88 straipsnyje nustatyti veiksmingumo reikalavimai.

d) Ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus arba juos abu, susijusius su bendra rizika, pavyzdžiui palūkanų normų rizika, nulemiančia skirtingus tikrosios vertės pokyčius, kurie paprastai vieni kitus kompensuoja, o ūkio subjekto apsidraudimo sandoriai apskaitoje nepripažįstami, kadangi nė viena iš finansinių priemonių nėra išvestinė finansinė priemonė. Be to, netaikant apsiraudimo apskaitos, atsiranda didelis pelno ir nuostolių apskaitos neatitikimas. Pavyzdžiui:

i) ūkio subjektas fiksuotų palūkanų turto portfelį, kuris kitais atvejais būtų pripažįstamas galimu parduoti, finansuoja fiksuotų palūkanų normos akcinių bendrovių obligacijomis; kurių tikrosios vertės pokyčiai paprastai vieni kitus kompensuoja. Minėto turto ir akcinių bendrovių obligacijų pateikimas ataskaitose tikrąja verte įrašant į pelną arba nuostolį panaikina neatitikimą, kuris gali atsirasti vertinant turtą tikrąja verte, jos pokyčius ►M5 pripažįstant kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, o akcinių bendrovių obligacijas apskaitant amortizuota savikaina;

▼B

ii) ūkio subjektas finansuoja nurodytą paskolų grupę, išleisdamas prekybines obligacijas, kurių tikrosios vertės pokyčiai paprastai vieni kitus kompensuoja. Jeigu, be to, ūkio subjektas reguliariai perka ir parduoda obligacijas, tačiau paskolas perka ir parduoda retai arba visai jų neperka ir neparduoda, paskolų ir obligacijų pateikimas ataskaitose tikrąja verte įrašant į pelną ar nuostolį panaikina pelno ir nuostolių pripažinimo datų neatitikimą, kuris gali atsirasti vertinant paskolas ir obligacijas amortizuota savikaina ir pripažįstant kiekvieno obligacijos atpirkimo pelną ar nuostolį.

4FTN. Tokiais atvejais, kaip anksčiau pateiktame straipsnyje apibūdinti atvejai, pirminio pripažinimo metu finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pateikimas tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, kai paprastai toks finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai tokiu būdu nevertinami, panaikina ar sumažina vertinimo ar pripažinimo neatitikimą ir duoda svarbesnės informacijos. Dėl praktiškų priežasčių ūkio subjektui nereikia sudaryti sandorių dėl viso turto ir įsipareigojimų, dėl kurių tuo pačiu metu atsiranda vertinimo ar pripažinimo neatitikimas. Nedidelis skirtumas tarp jų datų galimas, jeigu kiekvienas sandoris pirminio pripažinimo metu bus vertinamas tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir jeigu tuo metu planuojama įvykdyti kitus likusius sandorius.

4GTN. Būtų blogai tik kai kurį finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, lemiančius neatitikimą, pateikti tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, jeigu dėl to minėtas neatitikimas nebūtų panaikintas ar nesumažėtų ir, vadinasi, nebūtų pateikta svarbesnė informacija. Tačiau būtų galima klasifikuoti tik kai kurį panašų finansinį turtą arba kai kuriuos panašius finansinius įsipareigojimus, jeigu tai padėtų reikšmingai sumažinti (galbūt net labiau nei naudojant kitas leistinas klasifikacijas) minėtą neatitikimą. Pavyzdžiui, sakykime, kad ūkio subjektas turi kelis panašius finansinius įsipareigojimus, kurių bendra suma yra lygi 100 PV ([1]), ir turi kelis panašaus finansinio turto vienetus, kurių bendra suma siekia 50 PV, tačiau kurie vertinami skirtingai. Ūkio subjektas gali gerokai sumažinti vertinimo neatitikimą, pirminio pripažinimo metu visą turtą ir tik kelis įsipareigojimus (pavyzdžiui, atskirus įsipareigojimus, kurių bendra suma yra 45 PV) pripažindamas tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Tačiau kadangi vertinimą tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ galima taikyti tik visai finansinei priemonei, šiame pavyzdyje ūkio subjektas taip pripažinti privalo vieną ar kelis tokius įsipareigojimus. Ūkio subjektas minėtu būdu negali pripažinti nei įsipareigojimo komponento (pvz., vertės pokyčių, priskiriamų tik vienos rūšies rizikai, tokių kaip lyginamosios palūkanų normos pokyčiai), nei jo dalies (t. y. procentinės dalies).

9 straipsnio b punkto ii papunktis: finansinio turto grupė, finansinių įsipareigojimų grupė ar jų abiejų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami tikrąja verte pagal patvirtintą rizikos valdymo ir investavimo strategiją.

4HTN. Ūkio subjektas gali valdyti ir vertinti finansinio turto grupės, finansinių įsipareigojimų grupės ar jų abiejų grupės rezultatus tokiu būdu, kuris užtikrina, kad, vertinant tokią grupę pateikiant tikrąja verte ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, būtų pateikta svarbesnė informacija. Šiuo atveju svarbiausia yra tai, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina rezultatus, o ne jo finansinių priemonių pobūdis.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

4ITN. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodoma, kada ši sąlyga gali būti įvykdyta. Visais atvejais ūkio subjektas gali naudotis šia sąlyga pripažindamas finansinį turtą ar finansinius įsipareigojimus tikrąja verte ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tik tuo atveju, jeigu jis laikosi 9 straipsnio b punkto ii papunktyje nustatyto principo.

a) Ūkio subjektas yra bendro kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, kuris investuoja į finansinį turtą, siekdamas gauti dalį jo duodamo bendrojo pelno palūkanomis, dividendais ir dėl tikrosios vertės pasikeitimo. 28-ajame ir 31-ajame TAS leidžiama tokių investicijų nepriskirti šių standartų taikymo sričiai, jeigu ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ jos bus vertinamos tikrąja verte. Tą pačią apskaitos politiką ūkio subjektas gali taikyti kitoms investicijoms, kurios įsigyjamos siekiant valdomo bendrojo pelno, tačiau poveikis, kurį ūkio subjektas daro toms investicijoms, yra nepakankamas, kad jas būtų galima priskirti 28-ojo ar 31-ojo TAS taikymo sričiai.

b) Ūkio subjektas turi finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kuriems būdinga vienos ar kelių rūšių valdoma rizika ir kuri vertinami tikrąja verte pagal oficialiai dokumentais patvirtintą turto ir įsipareigojimų valdymo politiką. Kaip pavyzdį galima nurodyti ūkio subjektą, kuris išleidžia struktūrizuotus produktus, sudarytus iš įvairių įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, ir valdo riziką vertindamas tikrąja verte, naudodamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį. Panašus pavyzdys gali būti, kai ūkio subjektas suteikia lyginamosios palūkanų normos paskolas ir valdo palūkanų normos riziką naudodamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį.

c) Ūkio subjektas yra draudikas, turintis finansinio turto portfelį, tą portfelį valdantis taip, kad padidintų jo duodamą bendrąjį pelną (t. y. palūkanas arba dividendus ir tikrosios vertės pokyčius), ir pagal jį vertina savo rezultatus. Minėtas portfelis gali būti laikomas konkretiems įsipareigojimams, nuosavybei ar jiems abiems finansuoti. Jeigu portfelis yra laikomas konkretiems įsipareigojimams finansuoti, turtas gali atitikti 9 straipsnio b punkto ii papunktyje nustatytą sąlygą, neatsižvelgiant į tai, ar draudikas įsipareigojimus taip pat valdo ir vertina tikrąja verte. 9 straipsnio b punkto ii papunktyje nustatyta sąlyga gali būti įvykdyta tada, kai draudiko tikslas yra padidinti bendrąjį pelną iš turto per ilgesnį laikotarpį net ir tuo atveju, kai dalyvaujančių sutarčių turėtojams mokamos sumos atsižvelgiant į kitus veiksnius, kai pelnas gaunamas per trumpesnį laikotarpį (pvz., per metus), arba draudiko pasirinkimu.

4JTN. Kaip anksčiau minėta, ši sąlyga priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina analizuojamų finansinių priemonių grupės rezultatus. Vadinasi (taikant reikalavimą dėl klasifikavimo pirminio pripažinimo metu), ūkio subjektas, kuris finansines priemones ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tikrąja verte pateikia pagal sąlygą, tokiu būdu turi klasifikuoti visas finansines priemones, atitinkančias tokio klasifikavimo kriterijus, kurios yra valdomos ir vertinamos bendrai.

▼B

4KTN. Raštu parengta ūkio subjekto strategija neturi būti labai plati, tačiau pakankama, kad atitiktų 9 straipsnio b punkto ii papunktį. Tokios strategijos nereikia rengti kiekvienam atskiram objektui, ji gali apimti visą portfelį. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjekto aukščiausiųjų vadovų patvirtinta skyriaus finansinių rezultatų valdymo sistema aiškiai rodo, kad jo rezultatai vertinami pagal bendrąjį pelną, daugiau nereikia jokių papildomų dokumentų, patvirtinančių atitiktį 9 straipsnio b punkto ii papunkčiui.

Faktinių palūkanų norma

5TN. Kai kuriais atvejais finansinis turtas įgyjamas su didele nuolaida, atspindinčia patirtus kredito nuostolius. Ūkio subjektai tokius patirtus kredito nuostolius įtraukia į vertinamus pinigų srautus, skaičiuodami faktinių palūkanų normą.

6TN. Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas paprastai amortizuoja bet kokius mokesčius, sumokėtas ar gautas sumas, sandorių išlaidas ir kitas priemokas ar nuolaidas, įtrauktas skaičiuojant faktinių palūkanų normą per numatomą finansinės priemonės naudojimo laikotarpį. Tačiau turi būti naudojamas trumpesnis laikotarpis, jeigu tai yra laikotarpis, su kuriuo siejami atlygiai, sumokėtos ar gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos ar nuolaidos. Tai gali būti tuo atveju, kai kintamasis, su kuriuo yra susiję atlygiai, sumokėtos ar gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos ar nuolaidos, yra perkainojamas pagal rinkos normas prieš numatytą priemonės naudojimo pabaigą. Tokiu atveju tinkamas amortizacijos laikotarpis yra laikas iki kitos tokios kainų keitimo datos. Pavyzdžiui, jeigu priemoka ar nuolaida, skirta laisvai kintančios normos priemonei, atspindi palūkanas, susikaupusias nuo tada, kai jos buvo sumokėtos paskutinį kartą, ar rinkos palūkanų normų pokyčius nuo tada, kai laisvai kintanti palūkanų norma buvo patikslinta pagal rinkos palūkanų normas, ji turi būti amortizuojama per laikotarpį iki tos datos, kurią laisvai kintančios palūkanų normos vėl bus tikslinamos pagal rinkos palūkanų normas. Taip yra todėl, kad priemoka ar nuolaida yra susijusi su laikotarpiu iki naujos palūkanų normos nustatymo datos, nes tą datą su priemoka ar nuolaida siejamas kintamasis (t. y. palūkanų norma) yra nustatomas pagal rinkos palūkanų normas. Tačiau, jeigu priemoka ar nuolaida atsiranda dėl kredito kainų skirtumo pokyčių, viršijančių šioje finansinėje priemonėje nurodytą laisvai kintančią palūkanų normą ar kitus kintamuosius, kurie netikslinami pagal rinkos palūkanų normas, ji turi būti amortizuojama per visą numatomą finansinės priemonės naudojimo laikotarpį.

7TN. Periodiškas laisvai kintančios palūkanų normos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pinigų srautų įvertinimas reikalingas dėl to, kad jie atitiktų rinkos palūkanų normų pokyčius, keičia faktinių palūkanų normą. Jeigu laisvai kintančios palūkanų normos finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai iš pradžių buvo pripažinti suma, lygia pagrindinei sumai, gautinai ar mokėtinai termino pabaigoje, tai būsimų palūkanų mokėjimų kartotinis įvertinimas nedaro didelio poveikio to turto ar įsipareigojimo balansinei vertei.

▼M8

8TN. Jei ūkio subjektas taiso savo išmokamų ar gaunamų sumų įvertinimus, jis tikslina finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo (ar finansinių priemonių grupės) balansinę vertę, kad ši atitiktų faktinius ir pataisytus įvertintus pinigų srautus. Ūkio subjektas perskaičiuoja balansinę vertę, apskaičiuodamas įvertintų būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, naudodamas šios finansinės priemonės pirminę faktinių palūkanų

▼M8

normą arba, kai taikytina, pataisytą faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą pagal 92 straipsnį. Tikslinimo rezultatas pelnu ar nuostoliais pripažįstamas kaip pajamos arba sąnaudos. Jei finansinis turtas pergrupuotas pagal 50B, 50D arba 50E straipsnį ir ūkio subjektas vėliau padidina būsimų pinigų įplaukų įvertinimus dėl padidėjusio tų pinigų įplaukų padengimo, šio padidėjimo poveikis pripažįstamas ne tikslinant turto balansinę vertę įvertinimo pakeitimo datą, o tikslinant faktinių palūkanų normą nuo įvertinimo pakeitimo datos.

▼B

Išvestinės finansinės priemonės

9TN. Tipiški išvestinių finansinių priemonių pavyzdžiai yra ateities ir išankstiniai, apsikeitimo ir pasirinkimo sandoriai. Išvestinė finansinė priemonė paprastai turi sąlyginę sumą, kuria gali būti valiutos vienetų suma, akcijų skaičius, svorio ir kiekio ir kitų sutartyje nurodytų vienetų skaičius. Tačiau išvestinės finansinės priemonės sąlygos nereikalauja, kad jos turėtojas ar ją pasirašęs ūkio subjektas investuotų ar gautų šią sąlyginę sumą sutarties pradžioje. Kita vertus, išvestinei finansinei priemonei gali prireikti fiksuoto mokėjimo ar kintamos (tačiau ne proporcingai, kintant pagrindinei sumai) sumos dėl tam tikro ateities įvykio, nesusijusio su sąlygine suma. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti nustatytas reikalavimas sumokėti fiksuotą 1 000 PV ([1]) sumą, jeigu šešių mėnesių LIBOR palūkanų norma padidėja 100 bazinių punktų. Toks sandoris yra išvestinė finansinė priemonė, jeigu sąlyginė suma net nenurodyta.

10TN. Išvestinės finansinės priemonės apibrėžimas, pateiktas šiame standarte, apima ir sutartis, pagal kurias atsiskaitoma pagrindinėmis sumomis (pvz., išankstinė fiksuotos palūkanų normos skolos priemonės įsigijimo sutartis). Ūkio subjektas gali turėti nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sutartį, pagal kurią atsiskaitoma grynaisiais pinigais, kita finansine priemone ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis (pvz., sutartį dėl biržos prekės pirkimo ar pardavimo už nustatytą kainą sutartą datą ateityje). Tokiai sutarčiai yra taikomas šis standartas, išskyrus tą atvejį, kai jos sudarymo ir vykdymo tikslas yra ūkio subjekto numatomiems pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiams tenkinti pateikti nefinansinį turtą (žr. 5–7 straipsnius).

11TN. Viena iš pagrindinių išvestinės finansinės priemonės savybių yra tai, kad jos pirminė grynoji investicija yra mažesnė už investicijas, reikalingas kitų rūšių sutartims, kurioms rinkos veiksnių pokyčiai daro panašų poveikį. Pasirinkimo sandoris atitinka šį apibrėžimą, nes priemoka yra mažesnė už investiciją, kuri būtų reikalinga įsigyti pagrindinei finansinei priemonei, su kuria yra susijęs šis pasirinkimo sandoris. Apsikeitimo valiuta sandoris, pagal kurį turi būti pasikeista skirtingomis valiutomis, turinčiomis vienodas tikrąsias vertes, atitinka minėtą apibrėžimą, nes jo pirminė grynoji investicija yra lygi nuliui.

12TN. Sudarius įprastinę pirkimo ar pardavimo sutartį, atsiranda pastovios kainos įsipareigojimas per laikotarpį nuo pardavimo iki atsiskaitymo datos, atitinkantis išvestinės finansinės priemonės apibrėžimą. Vis dėlto tokia sutartis nepripažįstama išvestine finansine priemone, nes minėtas įsipareigojimas yra trumpalaikis. Šiame standarte yra numatyta speciali tokių įprastinių sutarčių apskaita (žr. 38 ir 53TN–56TN straipsnius).

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

12ATN. Išvestinės finansinės priemonės apibrėžimas taikomas nefinansiniams kintamiesiems, kurie nėra būdingi sutarties šaliai. Jie apima nuostolių dėl žemės drebėjimo konkrečiame regione indeksą ir temperatūrų konkrečiame mieste indeksą. Nefinansiniai kintamieji, priskiriami sutarties šaliai, apima įvyksiantį arba neįvyksiantį gaisrą, kuris gali sugadinti ar sunaikinti sutarties šalies turtą. Nefinansinio turto tikrosios vertės pokyčio rizika priskiriama jo savininkui, jeigu tikrosios vertės pokyčiai priklauso ne tik nuo tokio turto (finansinio kintamojo) rinkos kainų, bet ir nuo turimo konkretaus nefinansinio turto (nefinansinio kintamojo) sąlygų. Pavyzdžiui, jeigu dėl konkretaus automobilio likutinės vertės garantijos suteikėjas patiria automobilio fizinės būklės pokyčio riziką, o automobilio likutinės vertės pokyčio riziką patiria automobilio savininkas.

Sandorio išlaidos

13TN. Sandorio išlaidos apima mokesčius ir komisinius, mokamus agentams (taip pat darbuotojams, kurie yra prekybos agentai), konsultantams, makleriams ir prekybos tarpininkams, priežiūros institucijų ir vertybinių popierių biržų rinkliavas, taip pat pervedimo mokesčius ir muitus. Sandorio išlaidos neapima skolos priemokų arba nuolaidų, finansavimo išlaidų, vidaus administracinių arba valdymo išlaidų.

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai laikomi prekybai

14TN. Prekyba paprastai atspindi aktyvų ir dažną pirkimą ar pardavimą, o prekybai laikomos finansinės priemonės paprastai naudojamos siekiant gauti pelną dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų antkainių svyravimų.

15TN. Prekybiniai finansiniai įsipareigojimai, be kita ko, yra:

a) išvestiniai įsipareigojimai, kurie apskaitomi ne kaip apsidraudimo priemonės;

b) prievolės perduoti finansinį turtą, kurį skolinasi „greitasis pardavėjas“ (t. y. ūkio subjektas, parduodantis finansinį turtą, kurį jis pasiskolino, bet kuris jam dar nepriklauso);

c) finansiniai įsipareigojimai, kurie prisiimami ketinant juos artimiausiu metu atpirkti (pvz., kotiruojama skolos priemonė, kurią emitentas gali greitai atpirkti, jeigu artimiausiu laiku pasikeis jos tikroji vertė); ir

d) finansiniai įsipareigojimai, kurie yra bendrai tvarkomų identifikuojamų finansinių priemonių portfelio dalis, jeigu yra įrodymų, kad jie neseniai buvo naudojami trumpalaikiam pelnui gauti.

Tai, kad įsipareigojimas yra naudojamas prekybinei veiklai finansuoti, nereiškia, kad jis laikomas prekybai.

Investicijos, laikomos iki termino pabaigos

16TN. Ūkio subjektas investicijos į fiksuoto termino finansinį turtą neketina laikyti iki termino, jeigu:

a) jis ketina šį finansinį turtą laikyti neapibrėžtą laikotarpį;

▼B

b) ūkio subjektas yra pasirengęs parduoti finansinį turtą (išskyrus tuos atvejus, kai susidaro išimtinė situacija, kurios ūkio subjektas negalėjo pagrįstai numatyti) dėl rinkos palūkanų normų arba rizikos, likvidumo poreikių, galimų pakaitinių finansinių priemonių prieinamumo ir jų pelningumo, finansavimo šaltinių ir sąlygų arba užsienio valiutos kurso pokyčių rizikos; arba

c) emitentas turi teisę atsiskaityti už finansinį turtą suma, žymiai mažesne už jo amortizuotą savikainą.

17TN. Skolos finansinė priemonė su kintama palūkanų norma gali atitikti iki termino pabaigos laikomos investicijos kriterijus. Nuosavybės priemonės negali būti iki termino pabaigos laikomos investicijos, nes jų galiojimo terminas yra neribotas (pvz., paprastosios akcijos), arba sumos, kurias jų turėtojas galėtų gauti, gali nenumatytai pasikeisti (pvz., akcijų pasirinkimo sandoriai, varantai ir panašios teisės). Atsižvelgiant į iki termino pabaigos laikomų investicijų apibrėžimą, fiksuoti arba nustatomi mokėjimai ir fiksuotas terminas reiškia, kad sutartimi įformintas susitarimas nustato finansinės priemonės turėtojui mokėjimų sumas ir datas, pvz., palūkanas ir pagrindinius mokėjimus. Didelė mokėjimo įsipareigojimo neįvykdymo rizika netrukdo finansinį turtą klasifikuoti kaip laikomą iki termino pabaigos, kol jo sutartiniai mokėjimai yra fiksuoti ar gali būti nustatyti, taip pat kol jis atitinka kitus tokio klasifikavimo kriterijus. Jeigu ilgalaikės skolos priemonės sąlygos numato mokėti palūkanas neapibrėžtą laikotarpį, tokia finansinė priemonė negali būti pripažįstama laikoma iki termino pabaigos, kadangi termino pabaigos data nežinoma.

18TN. Emitento išpirktinas turtas atitinka iki termino pabaigos laikomos investicijos kriterijus, jeigu šio turto turėtojas ketina ir gali jį laikyti iki pareikalavimo ar iki termino pabaigos ir atgautų beveik visą jo balansinę vertę. Įvykdytas emitento pasirinkimo pirkti sandoris paprasčiausiai priartina tokio turto galutinį terminą. Tačiau jeigu finansinio turto gali būti pareikalauta tokiu pagrindu, dėl kurio jo turėtojas gali neatgauti iš esmės visos jo balansinės vertės sumos, toks finansinis turtas negali būti klasifikuojamas kaip iki termino pabaigos laikoma investicija. Nustatydamas, ar bus galima susigrąžinti beveik visą balansinę vertę, ūkio subjektas įvertina visas sumokėtas priemokas ir kapitalizuotas sandorio išlaidas.

19TN. Parduodamas finansinis turtas (t. y. kurio turėtojas turi teisę reikalauti, kad suteikėjas grąžintų ar išpirktų finansinį turtą iki termino pabaigos) negali būti klasifikuojamas kaip investicija, laikoma iki termino pabaigos, nes mokėjimas už finansinio turto pardavimo elementą neatitinka ketinimo finansinį turtą laikyti iki termino pabaigos.

20TN. Beveik viso finansinio turto įvertinimas tikrąja verte yra tinkamesnis už vertinimą amortizuota savikaina. Turto, laikomo iki termino pabaigos, klasifikacija yra išimtis, tačiau tik tada, jeigu ūkio subjektas pagrįstai ketina ir gali laikyti investiciją iki termino pabaigos. Kada ūkio subjekto veiksmai kelia abejonių dėl jo ketinimo ir galimybės laikyti tokias investicijas iki termino pabaigos, pagal 9 straipsnį šios išimties negalima taikyti tam tikrą laikotarpį.

▼B

21TN. Ūkio subjektas, įvertindamas, ar iš tikrųjų jis ketina ir gali laikyti investiciją iki termino pabaigos, neturi analizuoti atsitiktinių nelaimingų atvejų, kurių tikimybė yra labai maža, pavyzdžiui, banko apiplėšimas arba panaši situacija, daranti poveikį draudikui.

22TN. Kadangi pardavimai iki termino pabaigos gali atitikti 9 straipsnyje nurodytą sąlygą, ūkio subjekto ketinimas laikyti kitas investicijas iki termino pabaigos neturėtų kelti abejonių, jeigu tokie pardavimai vykdomi dėl vienos iš toliau išvardytuose punktuose nurodytų priežasčių:

a) reikšmingas emitento finansinio pajėgumo sumažėjimas. Pavyzdžiui, pardavimas po to, kai sumažėja nepasiklausomos reitingų agentūros suteiktas reitingas, kuris nebūtinai turi kelti abejonių dėl ūkio subjekto ketinimo laikyti kitas investicijas iki termino pabaigos, jeigu toks mažesnis reitingas rodo žymų emitento finansinio pajėgumo sumažėjimą, kurį nustato išorinė reitingų agentūra pirminio pripažinimo metu. Kai ūkio subjektas naudoja vidinį rizikos įvertinimą, jo pokyčiai taip pat gali padėti nustatyti emitentus, kurių finansinis pajėgumas labai sumažėjo, jeigu ūkio subjekto taikomas vidaus reitingų suteikimo būdas ir tų reitingų pokyčiai užtikrina patikimą ir objektyvų emitentų finansinio pajėgumo įvertinimą. Jeigu yra įrodymų, kad sumažėjo finansinio turto vertė (žr. 58 ir 59 straipsnius), finansinio pajėgumo sumažėjimas dažnai laikomas svarbiu veiksniu;

b) mokesčių įstatymų pakeitimas, panaikinantis ar labai sumažinantis iki termino pabaigos laikomai investicijai taikomų palūkanų neapmokestinimo galimybę (išskyrus mokesčių įstatymų pakeitimus, susijusius su palūkanų pajamoms taikomų ribinių mokesčių normų peržiūrėjimu);

c) didelis verslo jungimas ar perleidimas (pvz., segmento pardavimas), dėl kurio reikia būtinai parduoti ar perduoti iki termino pabaigos laikomas investicijas, siekiant išlaikyti esamą ūkio subjekto palūkanų normų rizikos lygį ar kredito rizikos politiką (nors pats verslo jungimas yra ūkio subjekto kontroliuojamas įvykis, bet jo investicijų portfelio pokyčiai, skirti esamam palūkanų normų rizikos lygiui ar kredito rizikos politikai išlaikyti gali būti reikšmingesni, nei tikėtasi);

d) įstatymų ar priežiūros reikalavimų pakeitimas, dėl kurio labai pasikeičia leistinos investicijos sudėtis arba didžiausia tam tikrų rūšių investicijų suma, ir dėl to ūkio subjektui tenka perleisti iki termino pabaigos laikomą investiciją;

e) daug didesnio tam tikro sektoriaus kapitalo reikalavimų nustatymas, dėl kurio ūkio subjektui tenka sumažinti savo veiklos apimtis parduodant iki termino pabaigos laikomas investicijas;

f) reikšmingas iki termino pabaigos laikomų investicijų rizikos koeficientų, naudojamų kapitalo rizikos priežiūros tikslais, padidėjimas.

23TN. Laikoma, kad ūkio subjektas neįrodo, kad gali iki termino pabaigos laikyti investicijos į nustatyto termino finansinį turtą, jeigu:

a) jis neturi finansinių išteklių, kurių reikia investicijai iki termino pabaigos toliau finansuoti; arba

▼B

b) jam taikomi teisiniai ar kitokie apribojimai, kurie gali sumažinti jo ketinimą laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos. (Tačiau emitento pasirinkimo pirkti sandoris nebūtinai mažina ūkio subjekto ketinimą laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos – žr. 18TN straipsnį).

24TN. Aplinkybės, kitos nei nurodytos 16TN–23TN straipsniuose, taip pat gali rodyti, kad ūkio subjektas iš tikrųjų neketina arba negali laikyti investicijos iki termino pabaigos.

25TN. Ūkio subjektas įvertina savo ketinimą ir sugebėjimą laikyti investicijas iki termino pabaigos ne tik šio finansinio turto pirminio pripažinimo metu, bet ir kiekvieno vėlesnio ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

Paskolos ir gautinos sumos

26TN. Visas neišvestinis finansinis turtas su pastoviais ar nustatomais mokėjimais (įskaitant paskolų turtą, sumas, gautinas iš pirkėjų, investicijas į skolos priemones ir bankuose laikomus indėlius) gali atitikti paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą. Tačiau finansinis turtas, kotiruojamas aktyviojoje rinkoje (pvz., kotiruojama skolos priemonė, žr. 71TN straipsnį), neatitinka paskolos ar gautinos sumos pripažinimo kriterijų. Finansinis turtas, neatitinkantis paskolų ir gautinų sumų apibrėžimo, gali būti pripažįstamas kaip iki termino pabaigos laikoma investicija, jeigu jis atitinka tokio pripažinimo sąlygas (žr. 9 ir 16TN–25TN straipsnius). Finansinio turto, kuris kitu atveju būtų pripažįstamas kaip paskola ar gautina suma, pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali jį klasifikuoti kaip finansinį turtą, ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ vertinamą tikrąja verte ar kaip galimą parduoti turtą.

ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS (10–13 straipsniai)

27TN. Jeigu pagrindinėje sutartyje termino pabaiga nėra patvirtinta arba iš anksto numatyta, taip pat parodoma ūkio subjekto grynojo turto likutinė dalis, tai jos ekonominė nauda ir rizikos rūšys prilygsta nuosavybės priemonei, o įterptoji išvestinė finansinė priemonė turėtų turėti tokius pačius nuosavybės požymius, susijusius su tuo pačiu ūkio subjektu, kad būtų galima ją laikyti glaudžiai susijusia. Jeigu pagrindinė sutartis nėra nuosavybės priemonė ir atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, tai jos ekonominės nauda ir rizikos rūšys prilygsta skolos priemonei.

28TN. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo teisių (pvz., įterptas išankstinis ar apsikeitimo sandoris) atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis jos ar numanomomis sąlygomis taip, kad pirminio pripažinimo metu jos vertė būtų įvertinama nuliu. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, pagrįsta pasirinkimo teise (pvz., įterptas pirkimo, pardavimo, mainų, viršutinės arba apatinės ribos pasirinkimo sandoris), atskiriama nuo pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis pasirinkimo sandorio sąlygomis. Pagrindinės priemonės pirminė balansinė vertė yra jos likvidacinė vertė, atskyrus įterptąją išvestinę finansinę priemonę.

29TN. Paprastai dauguma esamų įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, įterptų į tą pačią priemonę, laikomos viena mišria įterptąja išvestine priemone. Tačiau įterptosios išvestinės priemonės, pripažįstamos kaip nuosavybė (žr. 32-ąjį TAS), apskaitomos atskirai nuo pripažintų turtu arba įsipareigojimais. Be to, jeigu priemonė turi daugiau negu vieną įterptąją išvestinę finansinę priemonę, o šios išvestinės finansinės priemonės siejamos su skirtingomis rizikos rūšimis, gali būti lengvai atskirtos viena nuo kitos ir nepriklausomos, jos apskaitomos atskirai.

▼B

30TN. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai kriterijai ir rizikos rūšys nelaikomos glaudžiai susijusiomis su pagrindine sutartimi (11 straipsnio a punktas). Pagal šiuos pavyzdžius, jeigu atitinka 11 straipsnio b ir c punktų sąlygas, ūkio subjektas išvestinę finansinę priemonę apskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties:

a) pardavimo pasirinkimo sandoris, įterptas į finansinę priemonę, suteikiančią teisę jos turėtojui pareikalauti iš išleidėjo, kad šis iš naujo įsigytų priemonę už grynuosius pinigus ar kitokį turtą, kurio vertė kinta dėl nuosavybės, biržos prekių kainų ar indeksų pokyčių, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone;

b) pirkimo pasirinkimo sandoris, įterptas į nuosavybės priemonę, suteikiančią teisę jos išleidėjui iš naujo įsigyti šią nuosavybės priemonę už nustatytą kainą, žvelgiant turėtojo požiūriu, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine nuosavybės priemone (o išleidėjo požiūriu pirkimo pasirinkimo sandoris yra nuosavybės priemonė, jeigu atitinka tokios klasifikacijos kriterijus, apibrėžiamus 32-ajame TAS. Tokiu atveju minėtas pasirinkimo sandoris nenagrinėjamas šiame standarte);

c) pasirinkimo sandoris arba automatiškas atidėjinys skolos priemonės galiojimui pratęsti nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, išskyrus atvejį, kada pratęsimo metu būtų koreguojama pagal vidutinę to meto rinkos palūkanų normą. Jeigu ūkio subjektas išleidžia skolos priemonę, o jos turėtojas dėl jos pasirašo pirkimo pasirinkimo sandorį trečiajai šaliai, tai išleidėjas laiko šį pirkimo pasirinkimo sandorį pratęsiančiu skolos priemonės galiojimo laiką, jeigu iš išleidėjo gali būti pareikalauta dalyvauti arba palengvinti skolos priemonės perpardavimą pirkimo pasirinkimo sandorio panaudojimo atveju;

d) indeksuotos nuosavybės palūkanos ar pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę ar draudimo sutartį, dėl kurios indeksuojama nuosavybės priemonės vertė pagal palūkanų ar pagrindinę sumą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

e) indeksuotos biržos prekių palūkanos ar pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę ar draudimo sutartį, dėl kurios palūkanų ar pagrindinės sumos kiekis yra indeksuojamas pagal biržos prekės kainą, pvz., aukso, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptinei išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

f) nuosavybės konvertavimo elementas, įterptas į konvertuojamą skolos priemonę, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, turėtojo požiūriu (o išleidėjui nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris yra nuosavybės priemonė, kuriai netaikomas šis standartas, jeigu toks sandoris atitinka klasifikavimo sąlygas pagal 32-ąjį TAS);

▼M22

g) pasirinkimo pirkti, parduoti arba išankstinio mokėjimo sandoris, įterptas į pagrindinę skolos sutartį arba pagrindinę draudimo sutartį, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, nebent:

i) pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina kiekvieną įvykdymo datą apytiksliai lygi amortizuotai pagrindinės skolos priemonės savikainai ar pagrindinės draudimo sutarties balansinei vertei; arba

▼M22

ii) išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina kompensuoja skolintojui sumą, siekiančią pagrindinės sutarties likusio laikotarpio apytikslę prarastų palūkanų dabartinę vertę. Prarastos palūkanos yra pagrindinės iš anksto sumokėtos sumos ir palūkanų normos skirtumo sandauga. Palūkanų normos skirtumas yra pagrindinės sutarties faktinės palūkanų normos perviršis, palyginti su faktine palūkanų norma, kurią ūkio subjektas gautų išankstinio mokėjimo datą, jei iš anksto panašioje sutartyje sumokėta pagrindinė suma būtų reinvestuota likusiam pagrindinės sutarties laikotarpiui.

Įvertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris glaudžiai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant konvertuojamos skolos priemonės nuosavybės elementą pagal 32-ąjį TAS;

▼B

h) kredito išvestinės finansinės priemonės, įterptos į pagrindinę skolos priemonę ir leidžiančios vienai šaliai (naudos gavėjui) perduoti tam tikro turto, kuris gali jam ir nepriklausyti, kredito riziką kitai šaliai (garantuotojui), nėra glaudžiai susijusios su pagrindine skolos priemone. Tokios išvestinės finansinės kredito priemonės leidžia garantuotojui prisiimti kredito riziką, susijusią su minėtu turtu, tiesiogiai nesant jo savininku.

31TN. Mišrios priemonės pavyzdžiu gali būti finansinė priemonė, duodanti jos turėtojui teisę parduoti ją atgal išleidėjui už grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, kintantį dėl nuosavybės arba biržos prekių indekso, galinčio didėti ar mažėti, pokyčių (padengiamoji priemonė). Jeigu išleidėjas pirminio pripažinimo metu nepripažįsta padengiamosios priemonės finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikrąja verte pelno ar nuostolių ataskaitoje, tada įterptąją išvestinę finansinę priemonę (t. y. indeksuotą pagrindinį mokėjimą) reikalaujama atskirti pagal 11 straipsnį, nes pagrindinė sutartis yra skolos priemonė pagal 27TN straipsnį, o indeksuotas pagrindinis mokėjimas nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone pagal 30TN straipsnio a punktą. Kadangi pagrindinis mokėjimas gali didėti arba mažėti, įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra nepasirenkamoji išvestinė finansinė priemonė, kurios vertė indeksuojama remiantis pagrindiniu kintamuoju.

32TN. Padengiamos priemonės, galinčios bet kuriuo metu būti atperkamos už grynųjų pinigų sumą, lygią ūkio subjekto grynojo turto vertės proporcingai daliai (pvz., atvirųjų kolektyvinio investavimo fondų investicinių vienetų arba tam tikrų su investiciniais vienetais susijusių investicinių produktų), įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskyrimo poveikis ir kiekvieno komponento apskaita yra reikalinga įvertinti mišriai priemonei išperkamąja suma, mokėtina ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, jeigu turėtojas pasinaudoja savo teise parduoti priemonę atgal jos išleidėjui.

33TN. Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susijusios su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis. Šiuose pavyzdžiuose pateikiami atvejai, kada ūkio subjektas įterptosios išvestinės finansinės priemonės neapskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties.

▼B

a) Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, pagrįsta palūkanų norma ar palūkanų normos indeksu, galinčiu pakeisti palūkanų sumą, kuri kitu atveju būtų mokama ar gaunama pagal palūkanas suteikiančią pagrindinę skolos sutartį ar draudimo sutartį, yra susijusi su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada mišri sutartis gali būti vykdoma tokiu būdu, kai turėtojas iš esmės neatgauna visos savo pripažintos investicijos ar kai įterptinė išvestinė finansinė priemonė gali mažiausiai du kartus padidinti turėtojo pelno ir pelno norma gali būti dvigubai didesnė už rinkos pelno normą rinkoje gaunamą už sutartį su tokiomis sąlygomis.

b) Įterpta mažiausia ar didžiausia skolos sutarties ar draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jeigu viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba viršija ją), o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba yra mažesnė už ją) sutarties sudarymo metu, be to, viršutinė ir apatinė riba nėra veikiamos pagrindinės sutarties. Panašiai ir nuostatos, įtrauktos į sutartį pirkti arba parduoti turtą (pvz., biržos prekę), apibrėžiančios mažiausią ar didžiausią už turtą mokamą ar gaunamą kainą yra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi tada, jei tiek didžiausia tiek mažiausia kaina sutarties pradžioje buvo prastesnės nei rinkos kaina ir joms nedarė įtakos pagrindinė sutartis.

c) Įterptinė užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, teikianti pagrindinės ar palūkanų sumos mokėjimų užsienio valiuta srautą ir įterpta į pagrindinę skolos priemonę (pvz., dvigubos valiutos obligacija), yra susijusi su pagrindine skolos priemone. Tokia išvestinė finansinė priemonė yra neatskiriama nuo pagrindinės priemonės, nes 21-ajame TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*“ reikalaujama, kad užsienio valiutos perskaičiavimo pelnas arba nuostoliai dėl piniginio straipsnio būtų pripažįstami ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

d) Užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, įterpta į pagrindinę sutartį, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio turto, kurio kaina nurodyta užsienio valiuta, pirkimo ar pardavimo sutartis), yra susijusi su pagrindine sutartimi tada, jeigu ji nėra šios sutarties veikiama, neturi pasirinkimo sandorio elemento ir turi būti mokama viena iš šių valiutų:

i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcine valiuta;

ii) valiuta, kuria paprastai nurodomos susijusios prekių ar paslaugų kainos komerciniuose viso pasaulio sandoriuose (pvz., JAV doleriais žalios naftos sandoriuose); arba

iii) valiuta, įprastai naudojama nefinansinio turto pirkimo ar pardavimo sandorio ekonominėje aplinkoje (pvz., santykinai stabilia ir likvidžia valiuta, įprastai naudojama vietinio verslo sandoriuose ar prekyboje su užsieniu).

▼B

e) Įterptas išvestinis išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, įterptas į vien tik palūkanų arba vien tik pagrindinės sumos perdavimo sutartį, yra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, jeigu ji: i) atsirado atskyrus teisę gauti finansinės priemonės, neturinčios įterptos išvestinės finansinės priemonės, pinigų srautus ir ii) neturi nė vienos sąlygos, kurios nėra pirminėje pagrindinėje skolos sutartyje.

f) Pagrindinės nuomos sutarties įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jeigu ši įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra: i) su infliacija susijęs indeksas, pvz., nuomos mokėjimai, susieti su vartojimo kainų indeksu (tuo atveju, jeigu nuoma nėra dalinė, o indeksas nėra susijęs su šio ūkio subjekto ekonominės aplinkos infliacija); ii) neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, grindžiami susijusiu pardavimu; ar iii) neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, grindžiami kintamomis palūkanų normomis.

g) Vertybinių popierių paketas, įterptas į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį, yra artimai susijęs su pagrindine priemone ar pagrindine sutartimi, jeigu vertybinių popierių paketo mokėjimai yra vertinami dabartine paketo verte, kuri atitinka to turto tikrąją vertę. Su paketu susijusios sąlygos, yra sutarties sąlyga, kuri reikalauja apmokėjimų, nurodytų pagal vidinį ir išorinį investicinių fondų paketus.

h) Išvestinė finansinė priemonė, įterpta į draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jeigu įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra taip viena nuo kitos priklausomos, kad ūkio subjektas įterptos išvestinės finansinės priemonės negali įvertinti atskirai (t. y. be pagrindinės sutarties).

Priemonės, apimančios įterptąsias išvestines finansines priemones

33ATN. Kai ūkio subjektas sudaro mišrią (sudėtinę) priemonę, kuri apima vieną ar kelias įterptąsias išvestines finansines priemones, 11 straipsniu reikalaujama, kad jis identifikuotų tas išvestines finansines priemones, nustatytų, ar reikia jas atskirti nuo pagrindinės sutarties, o tas, kurias reikia atskirti, pirmą kartą pripažindamas ir vėliau įvertintų tikrąja verte. Įvertinant rezultatus šiuos reikalavimus pritaikyti gali būti dar sudėtingiau ar labiau nepatikima, nei vertinant visą priemonę tikrąja verte ir parodant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Dėl to šiuo standartu leidžiama visą priemonę vertinti tikrąja verte per pelną ar nuostolius.

33BTN. Toks vertinimo pasirinkimas galimas, kai 11 straipsniu reikalaujama atskirti įterptąsias išvestines finansines priemones nuo pagrindinės sutarties arba draudžiama jas taip atskirti. Tačiau 11A straipsniu leidžiama nevertinti mišrių (sudėtinių) priemonių tikrąja verte parodant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ 11A straipsnio a ir b papunkčiuose nurodytais atvejais, nes draudimas nesumažintų sudėtingumo ar nepadidintų patikimumo.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (14–42 straipsniai)

Pirminis pripažinimas (14 straipsnis)

34TN. Vadovaudamasis 14 straipsnyje minimu principu ūkio subjektas pripažįsta visas savo sutartines teises ir prievoles pagal ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ esančias išvestines finansines priemones turtu

▼B

ir įsipareigojimais, neįtraukiant tokių išvestinių finansinių priemonių, pagal kurias draudžiama finansinio turto perdavimą apskaityti kaip pardavimą (žr. 49TN straipsnį). Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka jo pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas perduoto turto savo turtu nepripažįsta (žr. 50TN straipsnį).

35TN. Toliau pateikiami 14 straipsnyje nurodyto principo taikymo pavyzdžiai:

a) Besąlygiškai gautinos ir mokėtinos sumos pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais, kai ūkio subjektas tampa sutarties šalimi ir dėl to turi juridinę teisę gauti arba juridinę prievolę mokėti grynuosius pinigus.

b) Dėl tvirto pasižadėjimo pirkti ar parduoti prekes ar paslaugas įsigyjamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai paprastai nepripažįstami tol, kol bent viena šalis neatlieka šių veiksmų pagal sutartį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, gavęs tvirtą užsakymą, paprastai pasižadėjimo metu nepripažįsta turto (o užsakymą pateikęs subjektas nepripažįsta įsipareigojimo), bet atideda pripažinimą tol, kol užsakytos prekės ar paslaugos bus išsiųstos, pristatytos ar suteiktos. Jeigu tvirtam pasižadėjimui pirkti ar parduoti nefinansinį turtą taikomas šis standartas remiantis 5–7 straipsniais, tai jų grynoji tikroji vertė pripažįstama turtu ar įsipareigojimu pasižadėjimo dieną (žr. toliau esantį c punktą). Be to, jeigu iki tol nepripažintas tvirtas pasižadėjimas tikrosios vertės apdraudimo sandoryje įvardijamas apdraustuoju objektu, bet koks grynosios tikrosios vertės pokytis, susijęs su apsidraudimu nuo rizikos, pripažįstamas turtu ar įsipareigojimu nuo apsidraudimo pradžios dienos (žr. 93 ir 94 straipsnius).

c) Išankstinė sutartis, kuriai taikomas šis standartas (žr. 2–7 straipsnius), pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo dieną, o ne tada, kai atsiskaitoma. Kada ūkio subjektas tampa išankstinės sutarties šalimi, teisės ir prievolės tikrosios vertės dažnai būna lygios, taigi grynoji tikroji išankstinės sutarties vertė yra lygi nuliui. Jeigu teisės ir prievolės grynoji tikroji vertė kartu nėra lygi nuliui, sutartis pripažįstama turtu arba įsipareigojimu.

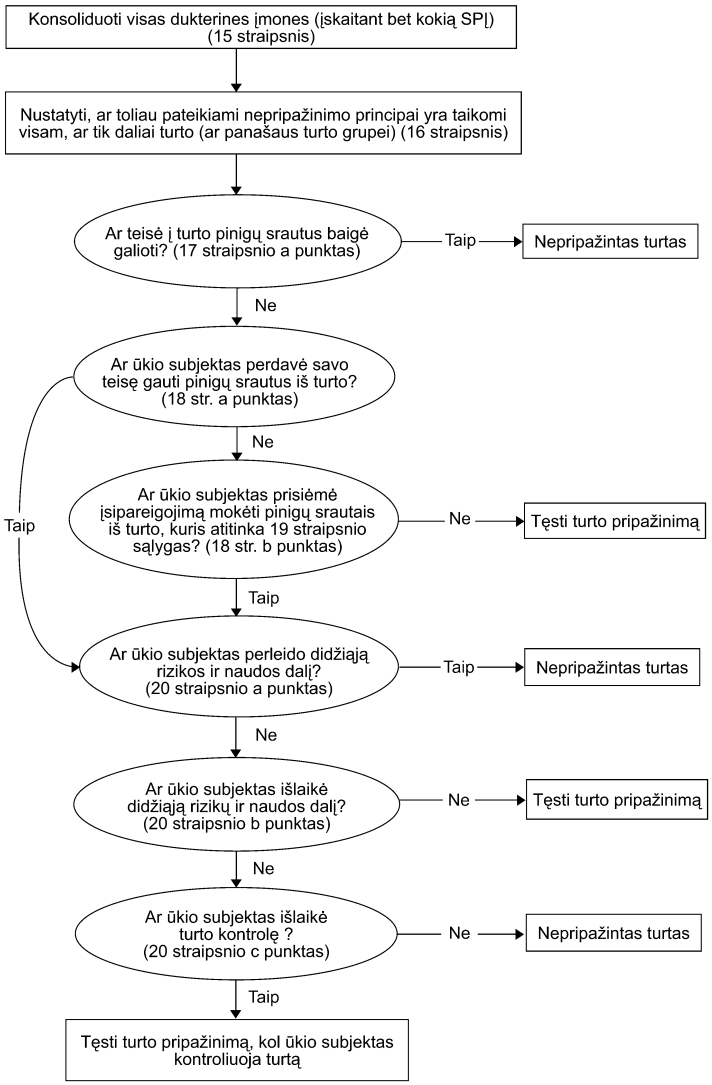
d) Pasirinkimo sandorių sutartys, kurioms taikomas šis standartas (žr. 2–7 straipsnius), pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais tada, kai turėtojas arba pasirašantysis tampa sutarties šalimi.

e) Planuojami būsimi sandoriai, kad ir kokie tikėtini jie būtų, nėra nei turtas, nei įsipareigojimai, nes ūkio subjektas dar nėra tapęs sutarties šalimi.

▼B

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas (15–37 straipsniai)

36TN. Toliau pateikiama schema iliustruojamas vertinimas dėl finansinio turto pripažinimo nutraukimo ir, jeigu taip – kokiu mastu.



Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems gavėjams (18 straipsnio b punktas)

37TN. Situacija, apibūdinama 18 straipsnio b punkte (ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems gavėjams), atsiranda, pavyzdžiui, jeigu šis ūkio subjektas yra specialiosios paskirties įmonė arba fondas, suteikiantis investuotojams palankias palūkanas pagrindiniam finansiniam turtui ir teikiantis šio finansinio turto priežiūrą. Šiuo atveju finansinis turtas atitinka turto pripažinimo nutraukimo kriterijus, minimus 19 ir 20 straipsniuose.

▼B

38TN. Taikantis 19 straipsnį ūkio subjektas galėtų būti, pavyzdžiui, finansinio turto kūrėjas arba grupė, kuriai priklauso konsoliduota specialiosios paskirties įmonė, įsigijusi finansinį turtą ir perduodanti pinigų srautus nesusijusioms trečiosioms šalims – investuotojams.

Su nuosavybe siejamos rizikos ir naudos perdavimo įvertinimas (20 straipsnis)

39TN. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kada ūkio subjektas perleidžia iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą:

a) besąlygiškas finansinio turto pardavimas;

b) finansinio turto pardavimas kartu su pasirinkimo sandoriu jį atpirkti atpirkimo metu esančia tikrąja verte; ir

c) finansinio turto pardavimas kartu su pardavimo ar pirkimo pasirinkimo sandoriu, visiškai neturinčiu piniginės vertės (t. y. pasirinkimo sandoriu, kurio atveju nepanašu, kad jis iki galiojimo laiko pabaigos vėl galėtų kada nors įgauti didelę piniginę vertę).

40TN. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kada ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą:

a) pardavimo ir perpirkimo sandoris, kurio perpirkimo kaina yra fiksuota kaina arba pardavimo kaina drauge su skolintojo atsiperkamąja suma;

b) vertybinių popierių skolinimo sutartis;

c) finansinio turto pardavimas kartu su bendrųjų pajamų apsikeitimo sandoriu, kuris perduoda rinkos riziką atgal pirmajam ūkio subjektui;

d) finansinio turto pardavimas kartu su pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriu, turinčiu didelę piniginę vertę (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris iki galiojimo laiko pabaigos negalėtų prarasti tokios vertės); ir

e) trumpalaikių gautinų sumų, kuriomis ūkio subjektas gavėjui garantuoja kompensaciją už šio veikiausiai patirsimus kredito nuostolius, pardavimas.

41TN. Jeigu ūkio subjektas nustato, kad perdavė iš esmės visą su perduotuoju turtu susijusią riziką ir naudą, būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais jis šio turto neapskaito, jeigu jo vėl neįsigyja pagal naują sandorį.

Kontrolės perdavimo įvertinimas

42TN. Ūkio subjektas nėra išlaikęs perduoto turto kontrolės, jeigu turto gavėjas praktiškai turi galimybę jam perduotą turtą parduoti. Ūkio subjektas yra išlaikęs perduoto turto kontrolę, jeigu turto gavėjas jam perduotojo turto praktiškai neturi galimybės parduoti. Gavėjas turi galimybę parduoti jam perduotą turtą, jeigu šiuo turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, nes, prireikus grąžinti turtą perdavėjui, gali jį

▼B

rinkoje perpirkti. Pavyzdžiui, turto gavėjas gali turėti galimybę parduoti jam perduotą turtą, jeigu perduotas turtas yra pasirinkimo sandorio objektas, todėl turto perdavėjas gali šį turtą išpirkti, o gavėjas gali lengvai įsigyti tokį turtą rinkoje, jeigu tuo pasirinkimo sandoriu pasinaudoja. Turto gavėjas neturi galimybės parduoti perleisto turto, jeigu turto perdavėjas turi tokį pasirinkimo sandorį, o gavėjas negalėtų lengvai gauti perduoto turto rinkoje, jeigu perdavėjas tuo pasirinkimo sandoriu pasinaudotų.

43TN. Gavėjas turi galimybę parduoti perduotą turtą tik tada, jeigu jis gali parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir pasinaudoti šia galimybe vienašališkai, nesuteikdamas perdavimui jokių papildomų apribojimų. Svarbiausias klausimas yra tas, ką turto gavėjas praktiškai gali daryti, o ne tas, kokias jis turi sutartines teises į perduotą turtą ar kokie yra sutartiniai apribojimai. Konkrečiai:

a) sutartinė teisė perleisti perduotą turtą turi mažai praktinės vertės, jeigu nėra perduoto turto rinkos; ir

b) galimybė perleisti perduotą turtą turi mažai praktinės reikšmės, jeigu ja negalima laisvai pasinaudoti. Dėl to:

i) gavėjo galimybė perleisti perduotą turtą turi būti nepriklausoma nuo kitų šalių veiksmų (t. y. ši galimybė turi būti vienašališka); ir

ii) gavėjas gali perleisti perduotą turtą be papildomų apribojančių sąlygų ar išlygų, taikomų perdavėjui (t. y. sąlygų, kaip turi būti prižiūrimas paskolos turtas, arba pasirinkimo sandorio, suteikiančio jam teisę šį turtą išpirkti).

44TN. Tik tai, kad turto gavėjas gali nuspręsti neparduoti jam perduoto turto, nereiškia, kad perdavėjas išsaugo perduoto turto kontrolę. Tačiau jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris ar garantija neleidžia turto gavėjui šio turto parduoti, perdavėjas yra išlaikęs perduoto turto kontrolę. Pavyzdžiui, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris ar garantija yra pakankamai vertingi, tai verčia turto gavėją neparduoti perduoto turto, nes gavėjas turtą trečiajai šaliai parduotų tik be panašaus pasirinkimo galimybių ar kitų ribojančių sąlygų. Užuot tai daręs, gavėjas laikytų jam perduotą turtą, kad galėtų gauti mokėjimus pagal garantiją ar pardavimo pasirinkimo sandorį. Šiomis aplinkybėmis perdavėjas išlaiko perduoto turto kontrolę.

Turto perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

45TN. Ūkio subjektas gali pasilikti teisę į perduodamo turto palūkanų mokėjimų dalį, kaip į kompensaciją už šio turto priežiūrą. Toji palūkanų mokėjimų dalis, kurios šis ūkio subjektas, nutraukęs ar perdavęs priežiūros sutartį, netektų, yra prižiūrimam turtui ar priežiūros įsipareigojimui. Palūkanų mokėjimo dalis, kurios ūkio subjektas neprarastų, yra gautina suma, kurią sudaro tik palūkanos. Pavyzdžiui, jeigu ūkio

▼B

subjektas neprarastų jokių palūkanų, nutraukęs ar perdavęs turto priežiūros sutartį, tai visos jam priskiriamos palūkanos yra gautinoji palūkanų suma. Taikant 27 straipsnį, prižiūrimo turto ir vien tik iš palūkanų sudarytos gautinos sumos tikrosios vertės naudojamos paskirstant gautinos sumos balansinę vertę paskirstymui nebepripažįstamai ir toliau pripažįstamai turto dalims. Jeigu nėra nustatyto atlygio už turto priežiūrą ar gaunamas atlygis ūkio subjekto priežiūros atlikimo išlaidų visiškai nekompensuoja, tai dėl turto priežiūros prievolės atsirandantis įsipareigojimas pripažįstamas tikrąja verte.

46TN. Įvertindamas pripažįstamos ir nepripažįstamos turto dalių tikrąsias vertes dėl to, kad būtų galima pritaikyti 27 straipsnį, ūkio subjektas taiko tikrosios vertės vertinimo reikalavimus, nustatytus 48, 49 ir 69TN–82TN straipsniuose, kaip priedą prie 28 straipsnio reikalavimų.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

47TN. Toliau pateikiamas principo, išdėstyto 29 straipsnyje, įgyvendinimas. Jeigu ūkio subjektas suteikia garantiją dėl galimų perduoto turto nuostolių, tada jis pripažinimo nenutraukia, nes yra išlaikęs iš esmės visą nuosavybei būdingą perduoto turto riziką ir naudą, o perduotas turtas yra pripažįstamas visas, už jį gaunamą atlygį pripažįstant įsipareigojimu.

Tolesnis ryšys su perduotu turtu

48TN. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kaip ūkio subjektas vertina perduotą turtą ir susijusį įsipareigojimą pagal 30 straipsnį.

Visas turtas

a) Jeigu ūkio subjekto teikiama garantija apmokėti nuostolius dėl įsipareigojimų nevykdymo perdavus turtą neleidžia nutraukti šio turto pripažinimo tiek, kiek tas turtas toliau kontroliuojamas, tuomet perdavimo datą šis turtas įvertinamas mažesniąja iš šių sumų: i) turto balansine verte; ii) maksimalia turto perdavimo metu gauto atlygio suma, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos sumos). Susijęs įsipareigojimas iš pradžių vertinamas garantijos suma, pridėjus garantijos tikrąją vertę (tai paprastai yra už garantiją gaunamas mokėjimas).Vėliau pradinė garantijos tikroji vertė pripažįstama pelnu ar nuostoliu proporcingai laikui (žr. 18-ąjį TAS), o turto balansinė vertė mažinama dėl bet kokių vertės sumažėjimo nuostolių.

Turtas, vertinamas amortizuota savikaina

b) Jeigu ūkio subjekto pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio prievolė arba jo turimo pirkimo pasirinkimo sandorio teisė apsaugo perduotą turtą nuo pripažinimo nutraukimo, o ūkio subjektas vertina perduotą turtą amortizuota savikaina, tada susijęs įsipareigojimas vertinamas jo savikaina (t. y. gaunamo atlygio suma), pakoreguota dėl bet kokios šios savikainos ir perduoto turto amortizuotos savikainos pasirinkimo sandorio galiojimo pabaigos dieną

▼B

skirtumo amortizacijos. Pavyzdžiui, amortizuota savikaina ir turto balansinė vertė perdavimo dieną yra 98 PV, o gaunamas atlygis – 95 PV. Amortizuota turto savikaina pasirinkimo sandorio panaudojimo dieną yra 100 PV. Pradinė susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 95 PV, o 95 PV ir 100 PV skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu naudojant faktinių palūkanų normą. Jeigu pasirinkimo sandoriu pasinaudojama, bet koks susijusio įsipareigojimo balansinės vertės ir pasinaudojimo kainos skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

Turtas, vertinamas tikrąja verte

c) Jeigu ūkio subjekto pasiliekama pirkimo pasirinkimo sandorio teisė apsaugo nuo perduoto turto pripažinimo nutraukimo, o ūkio subjektas vertina tokį turtą tikrąja verte, tai turtas ir toliau vertinamas tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina atėmus jo laiko vertę, jeigu šis pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę; arba ii) perduoto turto tikrąja verte atėmus pasirinkimo sandorio laiko vertę, jeigu pasirinkimo sandoris neturi piniginės vertės. Susijusio įsipareigojimo vertinimo koregavimas užtikrina, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė yra pirkimo pasirinkimo sandorio teisės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jeigu turto tikroji vertė yra 80 PV, pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina – 95 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė yra 5 PV, tai susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra lygi 75 PV (80 PV – 5 PV), o perduotojo turto balansinė vertė lygi 80 PV (t. y. jo tikrajai vertei).

d) Jeigu ūkio subjekto parduotas pardavimo pasirinkimo sandoris neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, o ūkio subjektas vertina perduotą turtą tikrąja verte, tai susijęs įsipareigojimas vertinamas pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina pridėjus pasirinkimo sandorio laiko vertę. Turto vertinimas tikrąja verte yra apribotas mažesniąja iš šių verčių: jo tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina, nes šis ūkio subjektas neturi teisės į jokį perduoto turto tikrosios vertės perviršį, didesnį už pasirinkimo sandorio panaudojimo kainą. Tai užtikrina, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė yra pardavimo pasirinkimo sandorio prievolės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jeigu turto tikroji vertė yra 120 PV, pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina – 100 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, tuomet susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra lygi 105 PV (100 PV + 5 PV), o turto balansinė vertė – 100 PV (šiuo atveju tai yra pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina).

e) Jeigu apatinė riba, įgavusi nupirkto pirkimo pasirinkimo sandorio ir pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio formą, neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, o ūkio subjektas vertina šį turtą tikrąja verte, jis turi ir toliau jį vertinti tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pirkimo pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos ir pardavimo pasirinkimo sandorio tikrosios vertės, atėmus pirkimo pasirinkimo sandorio laiko vertę, suma (jeigu pirkimo pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę). Susijusio įsipareigojimo koregavimas užtikrina, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė yra ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė. Pavyzdžiui, ūkio

▼B

subjektas perduoda finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, tuo pat metu įsigydamas pirkimo pasirinkimo sandorį, kurio panaudojimo kaina yra 120 PV ir pasirašydamas pardavimo pasirinkimo sandorį, kurio panaudojimo kaina – 80 PV. Taip pat įsivaizduokite, kad turto tikroji vertė perdavimo dieną yra 100 PV. Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandorių laiko vertės yra atitinkamai 1 PV ir 5 PV. Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta 100 PV turtą (turto tikroji vertė) ir 96 PV įsipareigojimą ((100 PV + 1 PV) – 5 PV). Dėl to grynoji turto vertė yra 4 PV – tai yra ūkio subjekto laikomo ir pasirašytojo pasirinkimo sandorių tikroji vertė.

Visi perdavimai

49TN. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, tai perdavėjo sutartinės teisės ir prievolės, siejamos su turto perdavimu, nėra apskaitomos atskirai kaip išvestinės finansinės priemonės, jei dėl išvestinės finansinės priemonės ir perduodamo turto, dėl perdavimo atsiradusio įsipareigojimo pripažinimo tos pačios teisės ar prievolės būtų pripažintos du kartus. Pavyzdžiui, perdavėjo pasiliekamas pirkimo pasirinkimo sandoris gali neleisti finansinio turto perdavimo apskaityti kaip pardavimo sandorio. Šiuo atveju pirkimo pasirinkimo sandoris nėra atskirai pripažįstamas kaip išvestinis turtas.

50TN. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, tai tokio turto gavėjas nepripažįsta jo savo turtu. Turto gavėjas nutraukia grynųjų pinigų ar kito sumokėto atlygio pripažinimą ir pripažįsta iš perdavėjo gautiną sumą. Jeigu perdavėjas turi tiek teisę, tiek prievolę pakartotinai įsigyti viso perleidžiamo turto kontrolę už fiksuotą sumą (pvz., numatytą atpirkimo sutartyje), tada iš jo gautiną sumą gavėjas gali apskaityti kaip paskolą arba tiesiog gautiną sumą.

Pavyzdžiai

51TN. Toliau pateikiamais pavyzdžiais paaiškinami šiame standarte išdėstyti pripažinimo nutraukimo principai.

a) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas.* Jeigu finansinis turtas yra parduodamas pagal susitarimą atpirkti jį už nustatytą kainą arba pardavimo kainą kartu su skolintojo pelnu arba suteikiamas kaip paskola pagal susitarimą grąžinti jį perdavėjui, tokio turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Jeigu gavėjas įgyja teisę parduoti arba įkeisti turtą, tada perdavėjas perklasifikuoja tokį turtą savo ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄, pavyzdžiui, į skolą suteiktą turtą ar dėl atpirkimo gautiną sumą.

▼B

b) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas – turtas, kuris iš esmės yra toks pats.* Jeigu finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti tą patį ar iš esmės tokį patį turtą už nustatytą kainą ar pardavimo kainą pridedant skolintojo pelną, arba jeigu finansinis turtas pasiskolinamas arba suteikiamas kaip paskola pagal susitarimą perdavėjui grąžinti tą patį arba iš esmės tokį patį, tada to turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

c) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas – teisė pakeisti turtą.* Jeigu atpirkimo sutartis už fiksuotą atpirkimo kainą ar kainą, lygią pardavimo kainai kartu su skolintojo pelnu, ar panašus vertybinių popierių skolinimo sandoris suteikia gavėjui teisę pakeisti turtą į panašios ar tokios pačios kaip perduotasis tikrosios vertės turtą atpirkimo dieną, tai parduodamo ar paskolinamo pagal atpirkimo arba vertybinių popierių skolinimo sutartį turto pripažinimas nenutraukiamas, nes jo perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

d) *Teisė pirmajam pasirinkti atpirkti turtą tikrąja verte.* Jeigu ūkio subjektas parduoda finansinį turtą ir pasilieka tiktai pirmumo teisę atpirkti turtą tikrąja verte, jeigu gavėjas vėliau šį turtą parduotų, tada ūkio subjektas nutraukia turto pripažinimą, nes perduoda iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

e) *Fiktyvus pardavimo sandoris.* Finansinio turto atpirkimas tuojau po to, kai jis buvo parduotas, kartais vadinamas greituoju pardavimu. Toks atpirkimas netrukdo nutraukti turto pripažinimą, jeigu pirminis sandoris atitinka pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Tačiau jeigu susitarimas parduoti finansinį turtą sudaromas vienu metu su to paties turto atpirkimo už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą pridėjus skolintojo pelną susitarimu, tada turto pripažinimas nėra nutraukiamas.

f) *Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandoriai, kurių kainos yra geresnės nei rinkos.* Jeigu perduotas finansinis turtas gali būti perdavėjo atpirktas, o pirkimo pasirinkimo sandorio vertė labai skiriasi nuo rinkos kainos, tai perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Panašiai, jeigu finansinio turto gavėjas turi šio turto pardavimo pasirinkimo teisę, o pardavimo pasirinkimo sandorio vertė yra žymiai geresnė už rinkos kainą, toks perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

g) *Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandoriai, kurių vykdymo kaina lygi rinkos kainai.* Finansinio turto, perduodamo tik pagal gavėjo turimą vertės pardavimo pasirinkimo sandorį, kurio vykdymo kaina yra lygi rinkos kainai, arba pardavėjo turimą tokios pačios vertės pirkimo pasirinkimo sandorį, pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad perdavėjas yra perdavęs iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

▼B

h) *Lengvai įsigyjamas pasirinkimo sandorio turtas, kurio vertė nei labai geresnė, nei prastesnė už rinkos kainą*. Jeigu ūkio subjektas turi rinkoje lengvai gaunamo turto pirkimo pasirinkimo sandorį, o pasirinkimo sandorio vertė nei labai geresnė, nei labai prastesnė už rinkos kainą, tai turto pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas: i) nepasilieka ir neperduoda iš esmės visos turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos ir ii) nepasilieka turto kontrolės. Tačiau jeigu turtas nėra rinkoje lengvai įsigyjamas, jo pripažinimo nutraukimas neleidžiamas tokia suma, kuri priskiriama pasirinkimo pirkti sandoriui, nes ūkio subjektas yra išlaikęs turto kontrolę.

i) *Nelengvai įsigyjamas turtas, kuris yra ūkio subjekto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio objektas, kurio vertė nei labai geresnė už rinkos kainą, nei labai prastesnė.* Jeigu ūkio subjektas perduoda nelengvai rinkoje įsigyjamą finansinį turtą ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kurio vertė labai prastesnė, tai ūkio subjektas dėl pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio nepasilieka ir neperduoda iš esmės visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos. Ūkio subjektas išlaiko turto kontrolę, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris yra pakankamai vertingas, kad neleistų gavėjui turto parduoti, tokiu atveju turtas lieka toliau perdavėjo kontroliuojamas (žr. 44TN straipsnį). Ūkio subjektas perduoda turto kontrolę, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris yra nepakankamai vertingas, kad neleistų gavėjui parduoti šio turto. Tokiu atveju turto pripažinimas nutraukiamas.

j) *Turtas, kuris yra pardavimo arba pirkimo tikrąja verte pasirinkimo sandorių arba atpirkimo sandorio objektas.* Finansinio turto, kuris yra pardavimo, pirkimo pasirinkimo sandorių arba išankstinio atpirkimo sandorio objektas, kurio panaudojimo arba atpirkimo kaina lygi finansinio turto tikrajai vertei atpirkimo metu, nulemia jo pripažinimo nutraukimą, nes perduodama iš esmės visa nuosavybei būdinga rizika ir nauda.

k) *Grynaisiais pinigais vykdomi pirkimo arba pardavimo pasirinkimo sandoriai.* Ūkio subjektas įvertina finansinio turto, kuris yra pardavimo, pirkimo pasirinkimo sandorių ar išankstinio atpirkimo sandorio objektas, perleidimą, už kurį bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais, dėl to, kad nustatytų, ar jis yra išlaikęs, ar perdavęs iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Jeigu ūkio subjektas iš esmės nepasilieka visos nuosavybei būdingos perduodamo turto rizikos ir naudos, tada nustato, ar yra išlaikęs perduodamo turto kontrolę. Tai, kad pardavimo ar pirkimo pasirinkimo sandoriai, ar išankstinis atpirkimo sandoris yra vykdomi grynaisiais pinigais, nereiškia, kad ūkio subjektas automatiškai perduoda kontrolę (žr. 44TN straipsnius ir prieš tai pateiktus g, h ir i punktus).

▼B

l) *Atsiskaitymų panaikinimas.* Atsiskaitymų panaikinimas yra besąlygiškas atpirkimo pasirinkimo sandoris, suteikiantis ūkio subjektui teisę susigrąžinti perduotą turtą, kuriam taikomi tam tikri apribojimai. Jeigu dėl tokio pasirinkimo sandorio ūkio subjektas nepasilieka, bet iš esmės ir neperduoda visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, jis nenutraukia turto pripažinimo tik ta dalimi, kokia šio turto suma gali būti atpirkta (darant prielaidą, kad gavėjas negali parduoti turto). Pavyzdžiui, jeigu perduoto paskolinto turto balansinė vertė ir įplaukos yra 100 000 PV, o bet kuri atskira paskola galėtų būti atperkama (neviršijant 10 000 PV bendrosios atperkamos paskolos sumos), tai 90 000 PV paskolos pripažinimas būtų nutraukiamas.

m) *„Švarūs“ pirkimo sandoriai.* Ūkio subjektas (galintis būti perdavėju), prižiūrintis perduotą turtą, gali turėti dengimo sandorį, suteikiantį teisę nusipirkti likusį perduotą turtą tada, kada likusio nepadengto turto vertė sumažėja iki tokio lygio, kada jo aptarnavimo sąnaudos tampa nuostolingos, palyginti su priežiūros teikiama nauda. Jeigu toks dengimo sandoris nulemia tai, kad ūkio subjektas nepasilieka, bet ir iš esmės neperduoda visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, o gavėjas negali parduoti turto, perdavėjas nenutraukia turto pripažinimo tokia dalimi, kokia turto suma priklauso nuo šio pirkimo pasirinkimo sandorio.

n) *Prijungtos išlaikytosios dalys ir kredito garantijos.* Ūkio subjektas gali padidinti kreditą gavėjui, prijungdamas kai kurias arba visas savo perduoto turto išlaikytąsias dalis. Kita vertus, ūkio subjektas gali gavėjui kreditą padidinti kredito garantijos, kuri gali būti neribota arba apribota tam tikra suma. Jeigu ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą perduoto turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, turtas ir toliau pripažįstamas visas. Jeigu ūkio subjektas pasilieka dalį turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, bet iš esmės ne visą, be to, išlaiko turto kontrolę, jis toliau pripažįsta turtą tokia suma, kokią grynųjų pinigų ar kito turto sumą jam gali tekti sumokėti.

o) *Pelningumo apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali parduoti finansinį turtą gavėjui ir sudaryti pelningumo apsikeitimo su gavėju sandorį, pagal kurį visi turto palūkanų mokėjimo pinigų srautai yra perduodami pirmajam ūkio subjektui mainais už nustatytą arba kintamos normos mokėjimą, o bet kokie šio turto tikrosios vertės padidėjimai arba sumažėjimai yra jo prisiimami. Tokiu atveju nutraukti viso turto pripažinimą yra draudžiama.

p) *Palūkanų normos apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perleisti gavėjui finansinį turtą su nustatyta palūkanų norma ir sudaryti su juo apsikeitimo palūkanų norma sandorį, pagal kurį

▼B

gavėjas gautų nustatytą ir mokėtų kintamą palūkanų normą skaičiuojant nuo sumos, lygios perduoto finansinio turto pagrindinei sumai. Apsikeitimo palūkanų norma sandoris netrukdo nutraukti perduoto turto pripažinimo su sąlyga, kad apsikeitimo mokėjimų nelems už perduotą turtą atliekami mokėjimai.

q) *Amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui nustatytos palūkanų normos finansinį turtą, už kurį sumokama per tam tikrą laiko tarpą, ir su gavėju sudaryti amortizuojamos palūkanų normos apsikeitimo sandorį, gavėjui gaunant nustatytą palūkanų normą ir mokant kintamą palūkanų normą sąlygine suma. Jeigu apsikeitimo sandorio sąlyginė suma amortizuojama taip, kad tampa lygi perduoto finansinio turto, esančio apyvartoje bet kuriuo metu, pagrindinei sumai, pasikeitimas paprastai nulemtų tai, kad pirmasis ūkio subjektas pasiliktų žymią išankstinio mokėjimo riziką; tokiu atveju ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą tiek, kiek jį toliau kontroliuoja. Priešingu atveju, jeigu apsikeitimo sandorio sąlyginės sumos amortizacija nėra susijusi su perduotojo turto pagrindine nepadengtąja suma, dėl tokio apsikeitimo sandorio pirmasis ūkio subjektas išankstinio mokėjimo už turtą rizikos sau nepasilaikytų. Vadinasi, perduotojo turto pripažinimo nutraukimui tai nesukliudytų, jeigu apsikeitimo sandorio mokėjimai nebūtų priklausomi nuo palūkanų mokėjimų už perduotą turtą, o apsikeitimo sandoris nenulemtų to, kad ūkio subjektas pasiliktų sau visą kitą su perduoto turto nuosavybe siejamą reikšmingą riziką ir naudą.

52TN. Šiame straipsnyje parodomas tolesnio ryšio su turtu metodikos taikymas, kai ūkio subjekto tolesnio ryšio priemonė yra šio finansinio turto dalis.

Įsivaizduokite, kad ūkio subjektas turi iš anksto mokamų paskolų portfelį, kurio kuponas ir faktinių palūkanų norma yra 10 %, kurio pagrindinė suma ir amortizuota savikaina yra 10 000 PV. Jis sudaro sandorį, pagal kurį mainais už 9 115 PV mokamą sumą gavėjas gauna teisę į 9 000 PV pagrindinę sumą ir 9,5 % palūkanų. Ūkio subjektas pasilieka teisę į 1 000 PV bet kokią pagrindinę sumą ir 10 % palūkanų, be to, 0,5 % perviršio skirtumą dėl likusios 9 000 PV pagrindinės sumos. Mokesčiai dėl išankstinių mokėjimų paskirstomi ūkio subjektui ir gavėjui proporcingai santykiu 1:9, tačiau bet koks įsipareigojimų nevykdymas atimamas iš ūkio subjekto 1 000 PV dalies tol, kol nelieka šios dalies. Paskolų tikroji vertė sandorio dieną yra 10 100 PV, o įvertinta 0,5 % perviršio sumos tikroji vertė yra 40 PV.

Ūkio subjektas nustato, kad jis yra perdavęs dalį svarbios nuosavybės rizikos ir naudos (pavyzdžiui, svarbią išankstinio mokėjimo riziką), tačiau taip pat išlaikė nuosavybei būdingos svarbios rizikos ir naudos dalį (dėl sau pasiliktos subordinuotos dalies) ir išlaikė kontrolę. Todėl jis vadovaujasi išlaikytos kontrolės principu.

▼B

Kad galėtų taikyti šį standartą, ūkio subjektas analizuoja sandorį kaip: a) visiškai proporcingos pasiliktos 1 000 PV dalies išlaikymą; be to, b) tos pasiliktos dalies prijungimą, padidinant gavėjui kreditą dėl kredito nuostolių.

Ūkio subjektas suskaičiuoja, kad 9 090 PV (90 % nuo 10 100 PV) nuo gauto 9 115 PV atlygio perteikia atlygį už visiškai proporcingą 90 % dalį. Likusi atlygio dalis (25 PV) perteikia gaunamus mokėjimus už jo pasiliktos dalies prijungimą siekiant padidinti gavėjo kreditą dėl kredito palūkanų. Be to, 0,5 % perviršio skirtumas parodo gautą atlygį už kredito padidinimą. Atitinkamai bendras už kredito padidinimą gautas atlygis yra 65 PV (25 PV + 40 PV).

Ūkio subjektas apskaičiuoja 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną arba nuostolį. Darydamas prielaidą, kad 10 % atskiros perduotos dalies ir 90 % pasiliktos dalies tikrosios vertės nėra žinomos perdavimo datą, ūkio subjektas paskirsto turto balansinę vertę pagal 28 straipsnį tokiu būdu:

	Nustatyta tikroji vertė	*Procentai*	*Paskirstyta balansinė vertė*
Perduota dalis	9 090	90 %	9 000
Pasilikta dalis	1 010	10 %	1 000
Iš viso:	**10 100**		**10 000**

Ūkio subjektas apskaičiuoja savo pelną arba nuostolį dėl 90 % pinigų srautų dalies pardavimo, iš gauto atlygio atimdamas paskirstytą perduotos dalies balansinę vertę, t. y. 90 PV (9 090 PV – 9 000 PV). Ūkio subjekto pasiliktos dalies balansinė vertė yra 1 000 PV.

Be to, ūkio subjektas pripažįsta tolesnę perduoto turto kontrolę, atsirandančią dėl jam priklausančios dalies prijungimo paskolos nuostoliams padengti. Jis atitinkamai pripažįsta 1 000 PV vertės turtą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negaus dėl prijungimo) ir 1 065 PV vertės susijusį įsipareigojimą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negaus dėl prijungimo, t. y. 1 000 PV, pridedant prie prijungtos dalies tikrąją vertę, lygią 65 PV).

Ūkio subjektas naudoja visą anksčiau išvardintą informaciją sandorio apskaitai šiuo būdu:

	Debetas	*Kreditas*
Pradinis turtas	—	9 000
Turtas, pripažintas prijungti arba likutinei daliai	1 000	—

▼B

	Debetas	*Kreditas*
Gauto atlygio turtas, gautas kaip perviršio skirtumas	40	—
Pelnas arba nuostoliai (perdavimo pelnas)	—	90
Įsipareigojimas	—	1 065
Gauti grynieji pinigai	9 115	—
Iš viso:	**10 155**	**10 155**

Iš karto po sandorio turto balansinė vertė yra 2 040 PV, apimanti 1 000 PV, perteikiančių pasiliktai daliai priskirtą savikainą, ir 1 040 PV, perteikiančių ūkio subjekto papildomą tolesnį ryšį dėl pasiliktos dalies prijungimo dėl kredito nuostolių (į šią sumą įtraukiamas 40 PV perviršio skirtumas).

Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas pripažįsta atlygį, gautą už kredito padidinimą (65 PV) proporcingai laikui, kaupia pripažinto turto palūkanas naudodamas faktinių palūkanų normą ir pripažįsta bet kokį kredito vertės sumažėjimą pripažinto turto atžvilgiu. Pastarajam atvejui iliustruoti įsivaizduokite, kad kitais metais dėl pagrindinės paskolos nuvertėjimo patiriamas 300 PV vertės sumažėjimo nuostolis. Ūkio subjektas sumažina savo pripažintą turtą 600 PV suma (300 PV suma susijusi su jo išlaikyta dalimi, o 300 PV – su papildomu tolesne kontrole dėl išlaikytos dalies prijungimo kredito nuostoliams padengti) ir pripažintą įsipareigojimą 300 PV suma. Grynasis rezultatas įskaitomas į pelną arba nuostolį kaip 300 PV kredito vertės sumažėjimas.

Įprastas finansinio turto pirkimas ar pardavimas (38 straipsnis)

53TN. Įprastas finansinio turto pirkimas ar pardavimas pripažįstamas apskaitoje prekybos datą arba atsiskaitymo datą. Jos aprašomos 55TN ir 56TN straipsniuose. Naudojamas metodas taikomas pastoviai visiems finansinio turto, priklausančio tai pačiai finansinio turto grupei, apibrėžtai 9 straipsnyje, pirkimams ar pardavimams. Dėl to laikomas prekybai turtas sudaro atskirą grupę ir atskiriamas nuo turto, ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ vertinamo tikrąja verte.

54TN. Sutartis, pagal kurią yra reikalaujamas arba leidžiamas grynasis vertės pokyčio atsiskaitymas, nėra įprastinė sutartis. Ši sutartis apskaitoma kaip laikotarpio tarp prekybos datos ir atsiskaitymo datos išvestinė priemonė.

▼B

55TN. Prekybos data – diena, kada ūkio subjektas yra nutaręs pirkti arba parduoti turtą. Apskaita prekybos datą reiškia: a) gautino turto ir įsipareigojimo už jį mokėti prekybos dieną pripažinimą ir b) parduoto turto pripažinimo nutraukimą, bet kokio pelno ar nuostolio dėl perleidimo pripažinimą ir prekybos dieną gautinos iš pirkėjo sumos pripažinimą. Paprastai, perduodant nuosavybės teisę, turto ir atitinkamo įsipareigojimo palūkanų nepradedama kaupti iki atsiskaitymo dienos.

56TN. Atsiskaitymo data – diena, kada turtas pristatomas kitai šaliai. Apskaita atsiskaitymo datą reiškia: a) turto pripažinimą tą dieną, kada ūkio subjektas jį gauna; ir b) turto pripažinimo nutraukimą, pelno ar nuostolio dėl turto perleidimo pripažinimą tą dieną, kada jis pristatomas kitai šaliai. Atsiskaitymo datą, ūkio subjektas apskaito bet kokius turto, gautino per laikotarpį nuo pirkimo datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pokyčius taip pat, kaip apskaitytų įsigytą turtą. Kitaip tariant, turto, apskaitomo savikaina arba amortizuota savikaina, vertės pokytis yra nepripažįstamas. Toks pokytis pripažįstamas turto, klasifikuojamo kaip finansinis turtas, ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ vertinamo tikrąja verte, pelnu arba nuostoliu, taip pat turto, klasifikuojamo kaip galimo parduoti atveju, pripažįstamas nuosavybės pokytis.

Finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimas (39–42 straipsniai)

57TN. Finansinis įsipareigojimas (arba jo dalis) išnyksta tada, kai skolininkas:

a) įvykdo įsipareigojimą (arba jo dalį) sumokėdamas kreditoriui dažniausiai pinigais, kitu finansiniu turtu, prekėmis ar paslaugomis; arba

b) arba teismo, arba kreditoriaus juridiškai atleidžiamas nuo pirminės atsakomybės už įsipareigojimą arba jo dalį. (Jeigu skolininkas yra davęs garantiją, ši sąlyga vis dar gali būti tenkinama).

58TN. Jeigu skolos priemonės išleidėjas atperka šią priemonę, skola išnyksta netgi tada, jeigu išleidėjas yra šios priemonės rinkos kūrėjas arba artimiausiu metu ketina priemonę perparduoti.

59TN. Mokėjimas trečiajai šaliai, įskaitant patikėtosios nuosavybės juridinį asmenį (kartais vadinamas neesminiu anuliavimu), pats savaime neatleidžia skolininko nuo pirminio įsipareigojimo kreditoriui, jeigu nėra teisiškai pagrįsto atleidimo.

60TN. Jeigu skolininkas moka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir praneša savo kreditoriui, kad jo skolos įsipareigojimą prisiėmė trečioji šalis, tai skolininkas negali nutraukti skolos įsipareigojimo pripažinimo, išskyrus atvejį, kada yra 57TN straipsnio b punkte minima sąlyga. Jeigu skolininkas sumoka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir gauna teisinį atleidimą nuo įsipareigojimo kreditoriui, jo skola panaikinama. Tačiau, jeigu skolininkas sutinka atlikti mokėjimus dėl skolos trečiajai šaliai arba tiesiogiai savo pirmajam kreditoriui, jis pripažįsta naują skolos įsipareigojimą trečiajai šaliai.

▼B

61TN. Nors teisinis atleidimas nuo įsipareigojimo – teismo ar suteiktas kreditoriaus – reiškia, kad nutraukiamas įsipareigojimo pripažinimas, ūkio subjektui gali tekti pripažinti naują įsipareigojimą, jeigu neatitiktų 15–37 straipsniuose pateiktų finansinio turto pripažinimo nutraukimo kriterijų. Jei šių kriterijų neatitinka, perduoto turto pripažinimas nenutraukiamas, ir ūkio subjektas pripažįsta naują įsipareigojimą, susijusį su perleistu turtu.

62TN. Pagal 40 straipsnį sąlygos laikomos iš esmės skirtingomis, jeigu diskontuota dabartinė pinigų srautų vertė pagal naująsias sąlygas įskaitant bet kokius gautus ar sumokėtus atlygius, diskontuotus taikant pirminę faktinių palūkanų normą, bent 10 % skiriasi nuo pirminio finansinio įsipareigojimo likusių pinigų srautų diskontuotos dabartinės vertės. Jei skolos priemonių mainai ar sąlygų pakeitimas yra pateikiamas kaip skolos išnykimas, visos patirtos išlaidos ar sumokėti atlygiai pripažįstami pelno ar nuostolio dėl skolos išnykimo dalimi. Jeigu mainai arba sąlygų pakeitimas nepateikiamas kaip skolos panaikinimas, tada bet kokios patirtos išlaidos ar sumokėti atlygiai koreguoja įsipareigojimo balansinę vertę ir amortizuojami per likusį pakeistojo įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

63TN. Kai kuriais atvejais, kreditorius atleidžia skolininką nuo dabartinio įsipareigojimo atlikti mokėjimus, tačiau skolininkas prisiima garantinį įsipareigojimą mokėti, jeigu pirminę atsakomybę prisiimanti šalis ims nevykdyti savo įsipareigojimų. Tokiu atveju skolininkas:

a) pripažįsta naują finansinį įsipareigojimą, grindžiamą savo garantijos įsipareigojimo tikrąja verte; ir

b) pripažįsta pelną ar nuostolį, remdamasis: i) bet kokių sumokėtų įplaukų ir ii) pirminio finansinio įsipareigojimo balansinės vertės, atėmus naujo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, skirtumu.

VERTINIMAS (43–70 straipsniai)

Pirminis finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas (43 straipsnis)

64TN. Pirminio pripažinimo metu finansinės priemonės tikroji vertė paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto ar gauto atlygio tikroji vertė, žr. taip pat 76TN straipsnį). Tačiau, jeigu sumokėto ar gauto atlygio dalis yra už ką nors kitą, o ne finansinę priemonę, finansinės priemonės tikroji vertė nustatoma pagal įvertinimo metodą (žr. 74TN–79TN straipsnius). Pavyzdžiui, ilgalaikės paskolos arba gautinos sumos, neturinčios palūkanų, tikroji vertė gali būti įvertinama kaip visų būsimųjų pinigų įplaukų, diskontuotų naudojant panašių priemonių (panašių valiuta, sąlygomis, palūkanų normos rūšimi ir kitais veiksniais ir panašiu kreditingumo įvertinimu) vyraujančios rinkos palūkanų normos dabartinę vertę. Bet kokia papildoma paskolinta suma yra sąnaudos arba pajamų sumažinimas, jeigu ji neatitinka kokios nors kitos rūšies turto pripažinimo kriterijų.

65TN. Jeigu ūkio subjektas suteikia paskolą, kurios palūkanų norma nebūdinga rinkai (pvz., 5 %, kai rinkos palūkanų norma panašioms paskoloms yra 8 %) ir už tai gauna išankstinį atlygį kaip kompensaciją, jis turi pripažinti paskolą tikrąja verte, t. y. grynąja gaunamo atlygio verte. Ūkio subjektas nuolaidą priskiria pelnui ar nuostoliui, naudodamas faktinių palūkanų normos metodą.

▼B

Vėlesnis finansinio turto vertinimas (45 ir 46 straipsniai)

66TN. Jeigu finansinė priemonė, pripažinta finansiniu turtu, yra vertinama tikrąja verte ir jos tikroji vertė pasidaro mažesnė už nulį, tai pagal 47 straipsnį ji yra finansinis įsipareigojimas.

67TN. Toliau pateikiamu pavyzdžiu iliustruojama sandorio išlaidų apskaita pradinio ir vėlesnio galimo parduoti finansinio turto vertinimo metu. Turtas yra įsigytas už 100 PV, pridėjus pirkimo 2 PV pirkimo mokesčius. Pradžioje turtas pripažįstamas 102 PV verte. ►**M5** Ataskaitinio laikotarpio pabaiga ◄ yra po tos dienos, kada turto kotiruojama rinkos kaina yra 100 PV. Jei šis turtas būtų parduodamas, būtų sumokėti komisiniai, lygūs 3 PV. Tą dieną turtas vertinamas 100 PV (neatsižvelgiant į galimus pardavimo komisinius), o 2 PV nuostolis pripažįstamas nuosavybe. Jeigu pardavimui skirtas finansinis turtas turi fiksuotus ar kitaip nustatomus mokėjimus, sandorio išlaidos amortizuojamos ir parodomos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ naudojant faktinių palūkanų metodą. Jeigu galimas parduoti finansinis turtas neturi fiksuotų ar kitaip nustatomų mokėjimų, sandorio išlaidos yra įtraukiamos į pelną ar nuostolius tada, kai turto pripažinimas nutraukiamas ar sumažėja jo vertė.

68TN. Priemonės, pripažįstamos paskolomis ir gautinomis sumomis, vertinamos amortizuota savikaina neatsižvelgiant į tai, ar ūkio subjektas ketina laikyti jas iki termino.

Vertinimas tikrąja verte (48 ir 49 straipsniai)

69TN. Tikrosios vertės nustatymui prielaida, kad ūkio subjektas ketina tęsti veiklą, neturi jokio ketinimo ar poreikio likviduotis, žymiai susiaurinti savo veiklos apimtį ar įvykdyti sandorį nepalankiomis sąlygomis, yra esminė. Todėl tikroji vertė nėra suma, kurią ūkio subjektas gautų ar mokėtų sudarydamas priverstinį sandorį, likvidavimą ne savo noru arba priverstinį išpardavimą. Tačiau priemonės kredito kokybę atspindi tikroji vertė.

70TN. Šiame standarte, kalbant apie rinkoje kotiruojamas kainas, naudojami terminai „siūloma kaina“ ir „prašoma kaina“ (kartais vadinama dabartinio siūlymo kaina), o terminas „siūlomų ir prašomų kainų skirtumas“ vartojamas tik sandorio išlaidoms. Kiti koregavimai, skirti tikrajai vertei nustatyti (pvz., kitos sutarties šalies kredito rizika), neįtraukiami į sąvoką „siūlomų ir prašomų kainų skirtumas“.

Aktyvioji rinka: kotiruojama kaina

71TN. Finansinė priemonė laikoma kotiruojama aktyviojoje rinkoje, jeigu kotiruojamos kainos yra lengvai ir įprastai nustatomos biržoje per prekybos tarpininkus, maklerius, gamybos grupes, kainų nustatymo tarnybą, priežiūros institucijas, perteikia realius ir nesusijusių šalių reguliariai vykdomus rinkos sandorius. Tikroji vertė nustatoma pagal kainą, dėl kurios sutaria ketinantys pirkti pirkėjai ir ketinantys

▼B

parduoti pardavėjai, kurie yra nesusijusios šalys. Finansinės priemonės, kuria prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikrosios vertės nustatymo tikslas yra nustatyti kainą, kuria sandoris būtų įvykdytas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, neišsiplečiant už priemonės ribų (t. y. nekeičiant jos sudėties ir pobūdžio), palankiausioje aktyviojoje rinkoje, kuri šiam ūkio subjektui yra lengvai prieinama. Tačiau ūkio subjektas pakoreguoja palankesnės rinkos kainą, kad būtų atspindėti bet kokie sutarties šalių kredito rizikos priemonių, kuriomis prekiaujama rinkoje, ir priemonės, kurios vertę reikia nustatyti, skirtumai. Viešai skelbiamas kotiruojamų kainų aktyviojoje rinkoje sąrašas yra geriausias tikrosios vertės įrodymas, ir, kai egzistuoja, jis yra naudojamas finansiniam turtui arba finansiniam įsipareigojimui vertinti.

72TN. Atitinkama kotiruojama rinkos kaina turimam turtui arba išleidžiamam įsipareigojimui paprastai yra dabartinė siūloma kaina, o įsigyjamam turtui arba turimam įsipareigojimui – prašoma kaina. Kai ūkio subjektas turto ir įsipareigojimų rinkos riziką tarpusavyje užskaito, tai jis gali naudoti vidutines rinkos kainas, kad nustatytų tikrąsias vertes, ir taikytų siūlomą ar prašomą grynosios atvirosios pozicijos kainą, jeigu tai pritaikoma. Kai nėra dabartinių siūlomų ir prašomų kainų, apie dabartinę tikrąją vertę teikia įrodymų naujausio sandorio kaina – su sąlyga, kad po sandorio dienos nebuvo didelio ekonominių aplinkybių pasikeitimo. Jeigu nuo to sandorio dienos sąlygos pasikeitė (pvz., pakito nerizikinė palūkanų norma dėl naujausio korporacijos obligacijų kainų kotiravimo), tikroji vertė turi atspindėti sąlygų pokyčius, ją apskaičiuojant turi būti atsižvelgta į dabartines panašių finansinių priemonių kainas arba normas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad paskutinio sandorio kaina nėra tikroji vertė (pvz., dėl to, kad ji atspindi sumą, kurią ūkio subjektas gautų arba sumokėtų sudarydamas priverstinį sandorį, ne savo noru likviduodamas ar parduodamas turtą), ši kaina koreguojama. Finansinių priemonių portfelio tikroji vertė yra finansinių priemonių vienetų skaičiaus ir jų kotiruojamos kainos produktas. Jeigu aktyviojoje rinkoje kainos viešai nekotiruojamos visai finansinei priemonei, tačiau jos sudedamosios dalys turi savo aktyviąsias rinkas, tikroji vertė nustatoma remiantis atitinkamomis sudedamųjų dalių rinkos kainomis.

73TN. Jeigu aktyviojoje rinkoje yra kotiruojama norma (o ne kaina), ūkio subjektas naudoja šią rinkoje kotiruojamą normą, jai pritaikydamas savo skaičiavimo metodą. Jeigu rinkoje kotiruojama norma neapima kredito rizikos ar kitų veiksnių, kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į priemonės vertinimą, ūkio subjektas tikslina vertinimą, įtraukdamas šiuos veiksnius.

Aktyviosios rinkos nebuvimas: vertinimo metodika

74TN. Jeigu finansinei priemonei nėra aktyviosios rinkos, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodiką. Vertinant tokia metodika, jeigu įmanoma, atsižvelgiama į nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusių šalių naujausius sandorius, į kitos, iš esmės panašios, priemonės dabartinę tikrąją vertę, į diskontuotų pinigų srautų analizę ir pasirinkimo sandorių įkainojimo metodus. Jeigu egzistuoja vertinimo metodika, kurią rinkos dalyviai įprastai naudoja priemonei įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šią metodiką galima patikimai įvertinti realių rinkos sandorių kainas, tai ūkio subjektas naudojasi šia metodika.

▼B

75TN. Vertinimo metodikos panaudojimo tikslas yra nustatyti, kokia būtų nepriklausomų šalių sandorio kaina tikrosios vertės apskaičiavimo dieną, esant normalioms verslo aplinkybėms. Tikroji vertė nustatoma remiantis vertinimo rezultatais, kai gauti rinkos duomenys panaudojami geriausiai ir kiek galima mažiau pasikliaujama ūkio subjektui būdingais duomenimis. Tikėtina, kad pagal vertinimo metodiką bus nustatyta reali tikroji vertė, jeigu: a) ji pagrįsta rinkos kaina ir b) vertinant naudojami duomenys pagrįstai perteikia rinkos lūkesčius ir rizikos bei atlygio veiksnių įvertinimus, siejamus su šia finansine priemone.

76TN. Todėl vertinimo metodika: a) apima visus veiksnius, į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų nustatydami kainą; ir b) atitinka priimtą finansinių priemonių kainų nustatymo ekonominę metodologiją. Ūkio subjektas periodiškai patikrina vertinimo metodiką ir išbando jos patikimumą naudodamas bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių dėl tokių pačių priemonių kainas (t. y. priemonių, nesiskiriančių savo sudėtimi ar struktūra) ar kainas, pagrįstas bet kokiais stebimais rinkos duomenimis. Ūkio subjektas ima rinkos duomenis iš tos pačios rinkos, kurioje priemonė buvo sukurta arba įsigyta. Geriausias finansinės priemonės tikrosios vertės įrodymas pirminio pripažinimo metu yra sandorio kaina (t. y. mokamo ar gaunamo atlygio tikroji vertė), jeigu šios priemonės tikrosios vertės negalima įrodyti palyginant su kitais rinkoje vykdomais sandoriais dėl tokios pačios priemonės (t. y. be sudėties ar struktūros skirtumų) ar naudojant vertinimo metodiką, kurios kintamieji apima tik stebimų rinkų duomenis.

AG76A. Vėlesnis finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų vertinimas ir vėlesnis pelno ir nuostolių pripažinimas turi atitikti šio standarto reikalavimus. Dėl AG76 straipsnio taikymo joks pelnas ar nuostoliai pirminio finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų pripažinimo metu nepripažįstami. Tokiu atveju 39 TAS nuostatomis reikalaujama, kad pelnas ar nuostoliai būtų pripažinti atlikus pirminį pripažinimą, tačiau tik tas pelnas ar nuostoliai, kurie atsiranda dėl kintamo veiksnio pasikeitimo (įskaitant laiką), į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų nustatydami kainą.

77TN. Pradinis finansinio turto įsigijimas ar sukūrimas arba finansinio įsipareigojimo prisiėmimas yra rinkos sandoris, teikiantis pagrindą finansinės priemonės tikrosios vertės apskaičiavimui. Visų pirma, jeigu finansinė priemonė yra skolos priemonė (pvz., paskola), jos tikroji vertė gali būti nustatoma remiantis rinkos sąlygomis, egzistavusiomis šios priemonės įsigijimo ar sukūrimo dieną, ir dabartinėmis rinkos sąlygomis ar ūkio subjekto, ar kitų šiuo metu nustatomomis palūkanų normomis panašioms skolos priemonėms (t. y. panašaus likusio laiko iki termino pabaigos, panašaus pinigų srautų modelio, valiutos, kredito rizikos, su panašiu įkeitimo ir palūkanų pagrindu). Kita vertus, jeigu nėra skolininko kredito rizikos pokyčių ir kreditas suteikiamas po skolos priemonės sukūrimo, dabartinės rinkos palūkanų normos įvertinimas gali būti gaunamas naudojant lyginamąją palūkanų normą, kuri atspindi geresnę kredito kokybę negu ši skolos priemonė, laikant, kad tas kreditas suteikiamas tolygiai ir atliekant koregavimus dėl ribinės palūkanų normos pokyčių nuo priemonės sukūrimo datos. Jeigu po naujausio įvykdyto sandorio rinkos sąlygos pasikeitė, tai vertinamos finansinės priemonės tikrosios vertės pokyčiai yra nustatomi atsižvelgiant į dabartines kainas.

▼B

78TN. Tokios pačios informacijos kiekvieno vertinimo metu galima ir negauti. Pavyzdžiui, tuo metu, kai ūkio subjektas ima paskolą ar įsigyja skolos priemonę, kuria nėra aktyviai prekiaujama, jo mokama sandorio kaina tuo pačiu yra ir rinkos kaina. Tačiau jokios informacijos apie naujus sandorius gali nebūti kito įvertinimo dieną, ir, nors ūkio subjektas gali nustatyti bendrą rinkos palūkanų normų lygį, jis gali nežinoti kredito arba kitos rizikos lygio, kurį apsvarstytų rinkos dalyviai, tą dieną įkainodami tokią priemonę. Ūkio subjektas gali neturėti informacijos apie neseniai įvykusius sandorius, kad galėtų nustatyti tinkamą bendrosios palūkanų normos pasiskirstymą kredito atžvilgiu, kad būtų galima ją naudoti nustatant diskonto normą, taikomą dabartinės vertės skaičiavimui. Nesant priešingų įrodymų, būtų pagrįsta daryti prielaidą, kad neįvyko jokių minėto paskirstymo, egzistavusio tuo metu, kai buvo teikiama paskola, pokyčių. Tačiau tikimasi, kad ūkio subjektas stengsis nustatyti, ar nėra įrodymų apie tų veiksnių pasikeitimus. Kai tokių įrodymų yra, ūkio subjektas turėtų apsvarstyti šių pasikeitimų rezultatus finansinės priemonės tikrosios vertės nustatymui.

79TN. Taikydamas diskontuotų pinigų srautų analizę, ūkio subjektas naudoja vieną arba daugiau diskonto normų, lygių vyraujančioms tokių finansinių priemonių atsipirkimo normoms, kurios pasižymi iš esmės tokiomis pačiomis sąlygomis ir ypatybėmis, įskaitant priemonės kredito kokybę per likusį laikotarpį, kuriam yra nustatyta sutartinė palūkanų norma, likusį laikotarpį pagrindinei sumai grąžinti ir valiutą, kuria bus atliekami mokėjimai. Trumpalaikės gautinos ir mokėtinos sumos, neturinčios nustatytos palūkanų normos, gali būti vertinamos pirminėje sąskaitoje nurodyta suma, jeigu diskontavimo poveikis yra nereikšmingas.

Aktyviosios rinkos nebuvimas: nuosavybės priemonės

80TN. Investicijų į nuosavybės priemones, neturinčias kotiruojamų rinkos kainų aktyviojoje rinkoje, ir su minėtomis priemonėmis susijusių išvestinių finansinių priemonių, kurios turi būti įvykdomos pateikiant tokią nekotiruojamą nuosavybės priemonę (žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį), tikroji vertė gali būti patikimai įvertinama, jeigu: a) pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo ribos nėra reikšmingos šiai priemonei; arba b) jeigu įvairių įvertinimų kitimo ribų tikimybė gali būti pagrįstai numatyta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę.

81TN. Yra daug situacijų, kada nuosavybės priemonių, neturinčių kotiruojamų rinkos kainų, tikrosios vertės ir su tomis nuosavybės priemonėmis susijusių išvestinių finansinių priemonių, turinčių būti apmokamų perduodant šias nekotiruojamas nuosavybės priemones (žr. 46 straipsnio punktą c ir 47 straipsnį), tikrosios vertės pagrįstų įvertinimų kintamumas tam tikrose ribose gali būti nereikšmingas. Paprastai įmanoma įvertinti kitos šalies įsigyto finansinio turto tikrąją vertę. Tačiau jeigu pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo dydis yra reikšmingas, o įvairių įvertinimų galimybės negali būti pagrįstai nustatytos, ūkio subjektas negali šios priemonės vertinti tikrąja verte.

Vertinimo metodikos duomenys

82TN. Tinkama konkrečios finansinės priemonės tikrosios vertės įvertinimo metodika apima stebimus rinkos duomenis apie rinkos sąlygas ir kitus veiksnius, galinčius paveikti priemonės tikrąją vertę. Finansinės priemonės tikroji vertė turi būti pagrįsta vienu arba daugiau iš toliau minimų veiksnių (ir, galbūt, kitų).

▼B

a) *Pinigų laiko verte (t. y. pagrindinė arba rizikos neapimanti palūkanų norma).* Pagrindinės palūkanų normos gali būti apskaičiuotos pagal valstybinių obligacijų kainas ir dažnai yra skelbiamos finansiniuose leidiniuose. Šios normos paprastai keičiasi kartu su prognozuojamų pinigų srautų tikėtinomis datomis ta pačia kryptimi kaip ir skirtingų laikotarpių palūkanų normų pelningumo kreivė. Praktiniais sumetimais ūkio subjektas gali naudoti priimtiną ir lengvai nustatomą bendrąją normą, pvz., LIBOR arba apsikeitimo sandorių normą, kaip pavyzdinę normą. (Kadangi tokia norma, kokia yra LIBOR, nėra rizikos neapimanti palūkanų norma, tam tikros finansinės priemonės tinkamas kredito rizikos koregavimas atliekamas pagal jos kredito rizikos santykį su šios pavyzdinės normos kredito rizika.) Kai kurių šalių centrinės valstybinės obligacijos gali turėti didelę kredito riziką ir neteikti stabilios pavyzdinės bazinės palūkanų normos finansinėms priemonėms nustatytoms ta valiuta. Kai kurių tos šalies ūkio subjektų kredito būklė gali būti geresnė už valstybinę, o skolinimosi normos žemesnės. Šiuo atveju bazines palūkanų normas galima tinkamiau nustatyti remiantis aukščiausiomis korporacijų obligacijų, išleidžiamų tos šalies valiuta, palūkanų normomis.

b) *Kredito rizika.* Kredito rizikos (t. y. bazinės palūkanų normos perviršio dėl kredito rizikos) poveikis tikrajai vertei gali būti nustatomas remiantis skirtingos kredito kokybės priemonių, kuriomis prekiaujama, stebimomis rinkos kainomis arba skolintojų nustatomomis skirtingo kredito reitingo paskolų palūkanų normomis.

c) *Užsienio valiutos keitimo kaina.* Egzistuoja aktyvi daugelio pagrindinių valiutų keitimo rinka, o kainos kasdien publikuojamos finansiniuose leidiniuose.

d) *Prekių kaina.* Galima stebėti daugelio prekių rinkos kainas.

e) *Nuosavybės kaina.* Prekyboje esančių nuosavybės priemonių kainas (ir kainų indeksus) galima lengvai stebėti kai kuriose rinkose. Nuosavybės priemonių, neturinčių rinkos kainų, kurias galima stebėti, dabartinė rinkos kaina gali būti įvertinama naudojant dabartine verte pagrįstus metodus.

f) *Nepastovumu (t. y. būsimų finansinės priemonės arba kito turto kainos pokyčių dydžiu)* Turto, kuriuo aktyviai prekiaujama, nepastovumo matai paprastai gali būti pagrįstai įvertinami remiantis rinkos praeities duomenimis arba naudojant nepastovumo išraišką dabartinėms rinkos kainoms.

g) *Išankstinio mokėjimo rizika ir grąžinimo rizika.* Tikėtinas išankstinio mokėjimo už finansinį turtą modelis ir tikėtinas finansinių įsipareigojimų grąžinimo modelis gali būti įvertinamas remiantis praeities duomenimis. (Finansinio įsipareigojimo, kurį gali grąžinti kita šalis, tikroji vertė negali būti mažesnė už grąžinamosios sumos dabartinę vertę – žr. 49 straipsnį).

h) *Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo priežiūros išlaidomis.* Priežiūros išlaidos gali būti įvertinamos palyginant su kitų rinkos dalyvių šiuo metu už priežiūrą nustatomais atlygiais. Jeigu finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo priežiūros išlaidos yra reikšmingos ir jas galima palyginti su atitinkamomis išlaidomis kitų rinkos dalyvių, išleidėjas, nustatydamas to finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, turi į jas atsižvelgti. Tikėtina, kad sutartinės teisės į būsimus atlygius tikroji vertė šios teisės suteikimo metu yra lygi pradinėms už juos mokamoms išlaidoms, jeigu būsimi atlygiai ir susijusios išlaidos gali būti palyginami su rinkoje esančiais.

▼B

Pelnas ir nuostoliai (55–57 straipsniai)

83TN. Ūkio subjektas 21-ąjį TAS taiko finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurie yra piniginis turtas pagal 21-ąjį TAS ir yra išreikšti užsienio valiuta. Pagal 21-ąjį TAS, bet koks užsienio valiutos keitimo pelnas ar nuostolis dėl piniginio turto ar piniginių įsipareigojimų yra pripažįstamas pelnu ar nuostoliu. Išimtis yra piniginis turtas, įvardytas kaip apsidraudimo priemonė, pinigų srautų apdraudimo (žr. 95–101 straipsnius) ar grynosios investicijos apdraudimo atveju (žr. 102 straipsnį). Pripažįstant užsienio valiutos keitimo pelną arba nuostolius pagal 21-ąjį TAS, galimas parduoti piniginis turtas vertinamas taip, lyg būtų apskaitomas amortizuota savikaina užsienio valiuta. Analogiškai tokio finansinio turto valiutos keitimo skirtumai, atsirandantys dėl amortizuotos savikainos pokyčių, pripažįstami pelnu ar nuostoliais, o kiti balansinės vertės pakitimai pripažįstami pagal 55 straipsnio b punktą. Galimo parduoti finansinio turto, kuris nėra piniginis straipsnis pagal 21-ąjį TAS (pavyzdžiui, nuosavybės priemonės), pelnas ar nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje pagal 55 straipsnio b punktą, apima bet kokį susijusį užsienio valiutos keitimo rezultatą. Jeigu dėl neišvestinio piniginio turto ir neišvestinio piniginio įsipareigojimo yra sudarytas apsidraudimo sandoris, šių finansinių priemonių užsienio valiutos keitimo pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais.

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir neatgavimas (58–70 straipsniai)

Amortizuota savikaina apskaitomas finansinis turtas (63–65 straipsniai)

84TN. Finansinio turto, apskaitomo amortizuota savikaina, vertės sumažėjimas vertinamas taikant pradinę faktinę šios finansinės priemonės palūkanų normą, nes diskontavimas dabartine rinkos palūkanų norma iš esmės reikštų, kad finansinį turtą, kuris šiaip vertinamas amortizuota savikaina, reikia vertinti tikrąja verte. Jeigu dėl paskolos, gautinos sumos ar iki termino laikomos investicijos sąlygų yra susiderinama iš naujo ar kaip kitaip jos pakeičiamos dėl skolininko ar išleidėjo finansinių sunkumų, vertės sumažėjimas nustatomas naudojant pirminę faktinių palūkanų normą, buvusią prieš sąlygų pakeitimą. Pinigų srautai, susiję su trumpalaikėmis gautinomis sumomis, nėra diskontuojami, jeigu diskontavimo poveikis yra nereikšmingas. Jeigu paskola, gautina suma arba iki termino laikoma investicija turi kintamą palūkanų normą, tai diskontavimo norma bet kokio vertės sumažėjimo nuostoliui apskaičiuoti pagal 63 straipsnį yra dabartinė faktinių palūkanų norma, numatyta sutartyje. Praktiškai kreditorius amortizuota savikaina apskaitomo finansinio turto vertės sumažėjimą gali vertinti remdamasis finansinės priemonės tikrąja verte, atsižvelgdamas į stebimas rinkos kainas. Įkeisto finansinio turto įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės skaičiavimas atspindi pinigų srautus, kurie gali atsirasti dėl prarastos teisės į šį turtą, atėmus įkeisto turto atgavimo ir pardavimo išlaidas, nežiūrint to, ar įmanoma prarasti teisę į šį turtą, ar ne.

85TN. Vertės sumažėjimo nustatymas apima visus kreditus, ne tik siejamus su žemu kreditingumu. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas naudoja vidinę kreditų rūšiavimo sistemą, jis atsižvelgia į vertinimą visų kreditų, ne tik tų, kurie pasižymi dideliu kreditingumo sumažėjimu.

▼B

86TN. Vertės sumažėjimo nuostolius gali sudaryti viena ar keletas sumų. Pastaruoju atveju ūkio subjektas, atsižvelgdamas į visą gautą reikalingą informaciją dėl sąlygų, esančių ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir prieš finansinių ataskaitų paskelbimą, pripažįsta vertės sumažėjimo nuostolį, lygų geriausiam įvertimui iš visos įvairovės ([1]).

87TN. Kad būtų apskaičiuotas bendras vertės sumažėjimas, finansinis turtas grupuojamas pagal panašias kredito rizikos ypatybes, parodančias skolininkų gebėjimą mokėti visas sumas sutartyje numatytomis sąlygomis (pavyzdžiui, kredito rizikos įvertinimas ar rūšiavimo procesas, kada atsižvelgiama į turto rūšį, pramonės šaką, geografinę vietovę, užstato tipą, praeities įsiskolinimus ir kitus svarbius veiksnius). Pasirinkti kriterijai yra svarbūs tokio turto grupių būsimųjų pinigų srautų įvertinimui, nes parodo skolininkų gebėjimą mokėti visas sumas sutartyje numatytomis sąlygomis. Tačiau, nuostolių tikimybė ir kiti statistikos duomenys dėl nuostolių turto grupės lygyje skiriasi: a) turtui, kuris buvo atskirai įvertintas dėl vertės sumažėjimo, ir išsiaiškinta, kad vertės sumažėjimo nėra, ir b) turtui, kuris nebuvo atskirai įvertintas dėl vertės sumažėjimo; rezultatas gali būti tas, kad gali prireikti nustatyti skirtingas vertės sumažėjimo sumas. Jeigu ūkio subjektas neturi vienarūšio turto grupės, tada jis neatlieka papildomo vertinimo.

88TN. Vertės sumažėjimo nuostoliai, pripažįstami pagal grupes, yra tarpinis žingsnis nustatant grupėje esančių atskirų finansinio turto vienetų, kurie yra bendrai įvertinti dėl vertės sumažėjimo, nuostolį dėl vertės sumažėjimo. Iškart, kai tik gaunama informacija, parodanti turto grupės atskirų turto vienetų nuostolius dėl vertės sumažėjimo, tokie vienetai turi būti išbraukiami iš grupės.

89TN. Finansinio turto grupės, vertintos bendrai dėl vertės sumažėjimo, būsimieji pinigų srautai yra vertinami pagal nuostolių dėl turto, turinčio panašias kaip minėtos grupės kredito rizikos savybes, vertės sumažėjimo metodą. Ūkio subjektai, neturintys jiems būdingų nuostolių vertinimo patirties ar turintys nepakankamai patirties, naudoja panašių finansinio turto grupių palyginimo būdą. Praeities nuostoliai pakoreguojami pagal dabartinius stebimus duomenis, kad atspindėtų dabartinių sąlygų, kurių nebuvo tą laikotarpį, kurio nuostolių rezultatais yra remiamasi, poveikį ir panaikintų to laikotarpio sąlygų, neegzistuojančių šiuo metu, poveikį. Būsimųjų pinigų srautų įvertinimas atspindi ir yra tiesiogiai derinamas su susijusių stebimų duomenų pakitimais nuo vieno laikotarpio iki kito (pvz., nedarbo procento, turto ir biržos prekių kainų, mokėjimo statuso ar kitų veiksnių, rodančių turto grupės nuostolius ir jų dydį, pokyčius). Būsimiems pinigų srautams įvertinti naudojama metodologija ir prielaidos yra reguliariai peržiūrimos, kad sumažėtų bet kokie skirtumai tarp nuostolių įvertinimo ir realių patiriamų nuostolių.

([1]) 37-ojo TAS 39 straipsnyje yra nurodyta, kaip iš visų galimų rezultatų pasirinkti geriausią vertinimą.

▼B

90TN. 89TN straipsnio taikymo pavyzdys. Ūkio subjektas, remdamasis praeities patirtimi, gali nustatyti tai, kad viena iš kreditinių kortelių paskolų įsipareigojimų nevykdymo priežasčių yra skolininko mirtis. Ūkio subjektas gali pastebėti, kad mirčių skaičius per metus nesikeičia. Nepaisant to, kai kurie šios kredito kortelių paskolų grupės skolininkai galėjo tais metais mirti, ir tai reiškia, kad įvyko atitinkamų paskolų vertės sumažėjimas, net jeigu metų gale ūkio subjektas vis dar nežino, kurie skolininkai mirė. Tokių patirtų, bet neapskaitytų nuostolių atveju reikėtų pripažinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Tačiau būtų netinkama pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį dėl mirčių, kurių tikimasi per ateinantį laikotarpį, nors būtinasis nuostolio įvykis (skolininko mirtis) dar nėra įvykęs.

91TN. Naudojant praeities nuostolių normas būsimų pinigų srautų vertinimo metu yra svarbu, kad informacija apie praeities nuostolių normas būtų taikoma panašiai apibūdinamoms į tas, kurių šios nuostolių normos praeityje buvo užfiksuotos. Todėl naudojamas metodas turėtų leisti kiekvieną grupę susieti su panašios kredito rizikos turto grupių nuostolių rezultatais, ypatybėmis, taip pat svarbiais stebimais duomenimis, atspindinčiais dabartines sąlygas.

92TN. Finansinio turto grupės vertės sumažėjimo nuostoliams apskaičiuoti gali būti naudojami ar statistiniai metodai formulės (pvz., mažesnių paskolų) tiek, kiek jie gali būti suderinami su 63–65 ir 87–91TN straipsnių reikalavimais. Bet kokį metodą naudojant turi būti atsižvelgiama į pinigų laiko vertės poveikį, įvertinami turto viso likusio galiojimo laiko pinigų srautai (ne tik vienerių būsimų metų), paskolų portfelio amžius ir neturi būti pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo finansinio turto pirminio pripažinimo metu.

Palūkanų pajamos po vertės sumažėjimo pripažinimo

93TN. Po to, kai finansinis turtas ar panašaus finansinio turto grupė buvo nukainoti dėl vertės sumažėjimo, palūkanų pajamos pripažįstamos naudojant palūkanų normą, kuria buvo diskontuoti būsimieji pinigų srautai tada, kai buvo apskaičiuotas vertės sumažėjimo nuostolis.

APSIDRAUDIMAS (71–102 straipsniai)

Apsidraudimo priemonės (72–77 straipsniai)

Kriterijus atitinkančios priemonės (72 ir 73 straipsniai)

94TN. Galimas nuostolis dėl pasirinkimo sandorio, kurį ūkio subjektas parduoda, gali būti kur kas didesnis už tikėtiną atitinkamo apdraustojo objekto vertės padidėjimą. Kitaip tariant, pasirašytas pasirinkimo sandoris veiksmingai nemažina apdraustojo objekto pelno ar nuostolio rizikos. Todėl pasirašytas pasirinkimo sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus tik tada, jeigu jis yra pripažintas užskaitomu nusipirktu pasirinkimo sandoriu, taip pat ir tokiu, kuris yra įterptas į kitą finansinę priemonę (pvz., parduotas pasirinkimo sandoris, naudojamas apsidrausti nuo įsipareigojimo iki pareikalavimo). Ir priešingai, iš nusipirkto pasirinkimo sandorio gali būti gaunamas pelnas, lygus nuostoliams ar didesnis už juos, dėl to juo gali būti sumažinta pelno arba nuostolio rizika, susijusi su tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiais. Dėl to toks sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus.

▼B

95TN. Iki termino laikoma investicija, apskaitoma amortizuota savikaina, gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos.

96TN. Investicija į nekotiruojamą nuosavybės priemonę, kuri neapskaitoma tikrąja verte, nes jos tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta, arba susijusią išvestinę finansinę priemonę, už kurią turi būti atsiskaitoma perduodant tokią nekotiruojamą nuosavybės priemonę (žr. 46 straipsnio c punktą ir 47 straipsnį), negali būti pripažįstama apsidraudimo priemone.

97TN. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra šio ūkio subjekto finansinis turtas ar finansiniai įsipareigojimai, todėl negali būti pripažįstamos apsidraudimo priemonėmis.

Apdraustieji objektai (78–84 straipsniai)

Kriterijus atitinkantys objektai (78–80 straipsniai)

98TN. Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus užsienio valiutos keitimo riziką, kadangi kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Tos kitos rizikos yra bendrosios verslo rizikos rūšys.

99TN. Investicija į nuosavybę negali būti apdraustuoju objektu sudarant tikrosios vertės apdraudimo sandorį, nes, taikant nuosavybės metodą, pelnu ar nuostoliu yra pripažįstama investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno ar nuostolio dalis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotą dukterinę įmonę negali būti apdraustasis objektas sudarant tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, nes, atliekant konsolidavimą pelnu ar nuostoliais pripažįstamas dukterinės įmonės pelnas ar nuostolis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes tai yra apsidraudimas nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos, o ne tikrosios vertės apdraudimas nuo investicijos vertės pokyčių.

99ATN. 80 straipsnyje nurodoma, labai tikėtinas ūkio subjektų grupės ateities vidaus sandoris užsienio valiuta gali būti pripažintas apdraustuoju objektu pinigų srautų apsidraudimo sandoryje, jeigu sandoris tarp ūkio subjektų sudaromas kita valiuta ir valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams. Ūkio subjektų grupės ūkio subjektas gali būti patronuojanti, dukterinė, asocijuotoji, bendra įmonė ar įmonės padalinys. Jeigu ūkio subjektų grupės ateities vidaus sandoris užsienio valiuta neturės poveikio konsoliduotam pelnui ar nuostoliams, toks sandoris negali būti laikomas apsidraudimo sandoriu. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp grupės ūkio subjektų, nebent tai būtų išorinės operacijos. Tačiau, jei tokie apsidraudimo sandoriai daro poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams, jie gali būti laikomi apsidraudimo

▼B

sandoriais. Pavyzdžiui, gali būti sudaryti grupės vidaus atsargų pirkimo ar pardavimo sandoriai, jeigu jie susiję su atsargų pardavimu išoriniam ūkio subjektui. Panašiai tai gali būti grupės ūkio subjektų ateities sandoriai parduoti įrangą ir įrengimus kitam grupės ūkio subjektui, kuriame šio turto naudojimas turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams. Taip gali atsitikti, kadangi nusipirkęs ūkio subjektas nudėvės įrangą ir įrengimus, o pradinė ateities sandoryje nustatyta suma gali pasikeisti, jeigu perkančio ūkio subjekto funkcinė valiuta yra kita.

▼M5

99BTN. Jeigu prognozuojamas grupės vidinis apsidraudimo sandoris yra apskaitomas kaip apsidraudimo sandoris, bet koks pelnas arba nuostoliai, pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 95 straipsnio a punktą, turi būti pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma tą patį laikotarpį ar laikotarpius, per kuriuos užsienio valiutos apsidraudimo sandoris turės poveikį konsoliduotam pelnui arba nuostoliams.

▼M15

99BATN. Ūkio subjektas gali apibrėžti visus pinigų srautų arba apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius apsidraudimo sandoriuose. Ūkio subjektas taip pat gali apibrėžti tik pinigų srautų arba apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius, viršijančius ar mažesnius už nustatytą kainą arba kitą kintamąjį (vienpusė rizika). Nusipirkto pasirinkimo sandorio apsidraudimo priemonės vidinė vertė (laikant, kad pagrindinės sąlygos yra tokios pačios kaip apibrėžtos rizikos), bet ne laiko vertė, atspindi apdraustojo objekto vienpusę riziką. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali apibrėžti ateities pinigų srautų, gausimų dėl prognozuojamo prekių kainos padidėjimo, kintamumą. Tokiu atveju apibrėžiami tik pinigų srautų nuostoliai, patiriami dėl kainos padidėjimo virš nustatyto lygio. Apdrausta rizika neapima nusipirkto pasirinkimo sandorio laiko vertės, nes laiko vertė nėra prognozuojamo sandorio, kuris daro įtaką pelnui arba nuostoliams, komponentas (86 straipsnio b punktas).

▼B

Finansinio turto priskyrimas apdraustiesiems objektams (81 ir 81A straipsniai)

99CTN. […]Ūkio subjektas gali visus viso finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo pinigų srautus pripažinti kaip apdraustąjį objektą ir apdrausti juos tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., nuo pokyčių, kurie priskiriami LIBOR pokyčiams). Pavyzdžiui, kai finansinio įsipareigojimo faktinių palūkanų norma yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR palūkanų normą, ūkio subjektas kaip apdraustąjį objektą gali pripažinti visą įsipareigojimą (t. y. pagrindinę sumą, prie kurios pridėtos LIBOR palūkanos ir atimta 100 bazinių punktų) ir apdrausti nuo rizikos visą šio įsipareigojimo tikrosios vertės ar pinigų srautų pokytį, priskiriamą LIBOR pokyčiams. Ūkio subjektas taip pat gali pasirinkti apsidraudimo sandorį, kitokį negu „vienas su vienu“, kad pagerintų apsidraudimo veiksmingumą, kaip nurodyta 100TN straipsnyje.

99DTN. Be to, jeigu fiksuotos palūkanų normos finansinė priemonė apdraudžiama po jos sudarymo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, ūkio subjektas apsidraudimui gali priskirti dalį, kuri lygi pavyzdinei normai […]. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gauna fiksuotos palūkanų normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio faktinių palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 %. Ūkio subjektas tą

▼B

turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR išauga iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad, jeigu jis būtų įsigijęs turtą tą dieną, kai jis pirmą kartą jį pripažino kaip apdraustąjį objektą, kurio tikroji vertė tada buvo lygi 90 PV, faktinis pelningumas būtų buvęs 9,5 %. […].Ūkio subjektas gali pripažinti 8 % LIBOR dalį, kurią sudaro sutartinių palūkanų pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) ir termino pabaigoje grąžinamos sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

▼M15

99ETN. 81 straipsnyje leidžiama ūkio subjektui apibrėžti ką nors kita, o ne visą finansinės priemonės tikrosios vertės pokytį arba pinigų srauto kintamumą. Pavyzdžiui:

a) visi finansinės priemonės pinigų srautai gali būti priskiriami pinigų srauto arba tikrosios vertės pokyčiams, kurie priskiriami kuriai nors (bet ne visai) rizikai; arba

b) kai kurie (bet ne visi) finansinės priemonės pinigų srautai gali būti priskiriami pinigų srauto arba tikrosios vertės pokyčiams, kurie priskiriami visai arba tik kuriai nors rizikai (t. y. finansinės priemonės pinigų srautų dalis gali būti priskiriama pokyčiams, kurie priskiriami visai arba tik kuriai nors rizikai).

99FTN. Kad būtų tinkama apsidraudimo sandorių apskaitai, apibrėžta rizika ir dalys turi būti atskirai identifikuojami finansinės priemonės komponentai, o visos finansinės priemonės pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl apibrėžtos rizikos ir dalių pokyčių, turi būti patikimai įvertinami. Pavyzdžiui:

a) kai fiksuotos normos finansinė priemonė apdraudžiama nuo tikrosios vertės pokyčių, kurie priskiriami nerizikingai arba lyginamajai palūkanų normai, nerizikinga arba lyginamoji norma paprastai laikoma ir atskirai identifikuojamu, ir patikimai įvertinamu finansinės priemonės komponentu;

b) infliacija nėra atskirai identifikuojama ir patikimai įvertinama, ji negali būti apibrėžiama kaip rizika arba finansinės priemonės dalis, nebent įvykdomi c punkto reikalavimai;

c) sutartyje nustatyta pripažintos su infliacija susietos obligacijos pinigų srautų infliacijos dalis (laikant, kad nėra reikalavimo atskirai apskaityti įterptąją išvestinę finansinę priemonę) atskirai identifikuojama ir patikimai įvertinama tol, kol infliacijos dalis nedaro įtakos kitiems priemonės pinigų srautams.

▼B

Nefinansinio turto ar įsipareigojimo priskyrimas apdraustiesiems objektams (82 straipsnis)

100TN. Nefinansinio turto ar nefinansinio įsipareigojimo ar jų komponento kainos pokyčiai paprastai neturi tikėtino, atskirai įvertinamo poveikio, kurį būtų galima palyginti, tarkime, su rinkos palūkanų normų arba obligacijos kainos pasikeitimo poveikiu, turto kainai. Dėl to nefinansinis turtas ar nefinansinis įsipareigojimas yra apdraustasis objektas tik dėl užsienio valiutos keitimo rizikos arba bendrojo apsidraudimo

▼B

atveju. Jeigu yra apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygų (pvz., prognozuojamo braziliškos kavos pirkimo sandorio apdraudimas, naudojant išankstinę sutartį kolumbietiškai kavai pirkti, kai kitos sąlygos yra panašios) skirtumas, tai apsidraudimo sandoriai vis tiek gali atitikti apsidraudimo kriterijus, jeigu atitinka visas 88 straipsnyje minimas sąlygas, įskaitant tai, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas. Dėl to apsidraudimo priemonės suma gali būti didesnė ar mažesnė už apdraustojo objekto sumą, jeigu dėl to pagerėja apsidraudimo sandorio efektyvumas. Pavyzdžiui, apdraustojo objekto (pvz., braziliškos kavos sandorio) ir apsidraudimo priemonės (pvz., kolumbietiškos kavos sandorio) statistiniam santykiui nustatyti būtų galima atlikti regresinę analizę. Jeigu yra patvirtinamas šių dviejų kintamųjų statistinis santykis (t. y. braziliškos kavos ir kolumbietiškos kavos vienetų kainų), tai nustatant apsidraudimo sandorį galima naudoti regresinę tiesę, kuri tikėtiną efektyvumą paverstų maksimaliu. Pavyzdžiui, jeigu regresinės tiesės pasvirimas yra 1,02, tai draudimo sandoris, grindžiamas 0,98 : 1,00 atitinkamai apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės kiekybe, tikėtiną efektyvumą padaro maksimaliu. Tačiau apsidraudimo sandoriai gali tapti neveiksmingais, o toks neefektyvumas pripažįstamas apsidraudimo sandorių laikotarpio pelnu ar nuostoliu.

Turto grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais (83 ir 84 straipsniai).

101TN. Bendros grynosios vertės apdraudimas (pvz., viso fiksuotų palūkanų turto ir visų įsipareigojimų su panašiais galiojimo terminais grynosios sumos), užuot apsidraudus konkretų turtą, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau beveik tą patį poveikį apsidraudimo sandorių pelnui ar nuostoliams, esant tokiam pat apsidraudimo sandorių tipui, galima pasiekti apdraustuoju objektu pripažįstant dalį pagrindinio turto. Pavyzdžiui, jeigu bankas turi 100 PV dydžio turtą ir 90 PV dydžio įsipareigojimus, kurių rizikos rūšys ir sąlygos panašios, ir apdraudžia grynosios rizikos 10 PV, tada 10 PV šio turto vertės jis gali pripažinti apdraustuoju objektu. Toks pripažinimas galimas, jeigu toks turtas ir įsipareigojimai yra fiksuotos palūkanų normos finansinės priemonės – tokiu atveju tai yra tikrosios vertės apdraudimas; o jeigu tai yra kintamos normos priemonės – pinigų srautų apdraudimas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas turi tvirtą pasižadėjimą už 100 PV pirkti užsienio valiutos ir tvirtą pasižadėjimą parduoti užsienio valiutos už 90 PV, tada jis gali apsidrausti grynąją 10 PV sumą, įgydamas išvestinę finansinę priemonę ir pripažindamas ją apsidraudimo priemone, susietą su 10 PV iš 100 PV dydžio tvirto pasižadėjimo.

Apsidraudimo apskaita (85–102 straipsniai)

102TN. Tikrosios vertės apdraudimo pavyzdys yra apsidraudimas nuo fiksuotos palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės pokyčių, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, rizikos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti išleidėjas arba turėtojas.

103TN. Pinigų srautų apdraudimo pavyzdys yra mainų pasirinkimo sandorio naudojimas keičiant kintamos palūkanų normos skolą į fiksuotos palūkanų normos skolą (t. y. būsimo sandorio, kuriuo apdraudžiami būsimi pinigų srautai yra būsimieji palūkanų mokėjimai, apdraudimas).

▼B

104TN. Tvirto pasižadėjimo apdraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartiniu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pokyčio rizikos. Atitinkamai toks apsidraudimas yra tikrosios vertės apdraudimas. Tačiau pagal 87 straipsnį tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apdraudimas.

Apsidraudimo efektyvumo vertinimas

105TN. Apsidraudimas laikomas išskirtinai efektyviu tik tada, jeigu vykdomos abi šios sąlygos:

a) tikimasi, kad apsidraudimo pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais šis apsidraudimas bus labai veiksmingas, siekiant pritaikyti tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidrausta, užskaitą tą laikotarpį, kuriam priskirtas apsidraudimas. Šis lūkestis gali būti parodomas įvairiais būdais, įskaitant apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų ankstesnių pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, palyginimą su apsidraustosios priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų ankstesniais pokyčiais, priskiriamais rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, arba parodant glaudų apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų statistinį ryšį. Ūkio subjektas gali pasirinkti kitokį apsidraudimo santykį negu „vienas su vienu“ dėl to, kad pagerintų apsidraudimo efektyvumą, kaip aprašyta 100TN straipsnyje;

b) tikrieji apsidraudimo rezultatai svyruoja nuo 80–125 %. Pavyzdžiui, jeigu faktiniai rezultatai yra tokie, kad apsidraudimo priemonės nuostolis yra 120 PV, o piniginės priemonės pelnas – 100 PV, tarpusavio užskaita įvertinama 120:100 santykiu, t. y. 120 %, arba 100:120 santykiu, t. y. 83 %. Pagal šį pavyzdį, jeigu apsidraudimo sandoris atitiktų šio straipsnio a punkto sąlygą, ūkio subjektas galėtų teigti, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas.

106TN. Efektyvumas turi būti įvertinamas periodiškai arba bent tada, kai ūkio subjektas rengia metines ar tarpines finansines ataskaitas.

107TN. Šiame standarte nenustatomas vienintelis metodas apsidraudimo veiksmingumui įvertinti. Metodas, kurį ūkio subjektas pasirenka apsidraudimo veiksmingumui įvertinti, priklauso nuo jo rizikos valdymo strategijos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio rizikos valdymo strategijoje yra numatyta reguliariai tikslinti apsidraudimo priemonės sumą, atsižvelgiant į apdrausto objekto pokyčius, turi įrodyti, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas tik laikotarpį iki kito apsidraudimo priemonės sumos tikslinimo karto. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas skirtingoms apsidraudimo sandorių rūšims taiko skirtingus metodus. Ūkio subjekto apsidraudimo strategijos dokumentuose turi būti nustatytos apsidraudimo veiksmingumo vertinimo procedūros. Procedūrose reikia nurodyti, ar vertinimas taikomas visam apsidraudimo priemonės pelnui ir nuostoliams, ir ar vertinimas neapima šios priemonės laiko vertės.

107ATN. […].

▼B

108TN. Jei apsidraudimo priemonės ir apdraustojo turto, įsipareigojimo, tvirto pasižadėjimo ar labai tikėtino prognozuojamo sandorio pagrindinės sąlygos yra tokios pačios, tai tikrosios vertės ir pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, gali būti visiškai tarpusavyje užskaitomi tiek apsidraudimo pradžioje, tiek ir vėliau. Pavyzdžiui, apsikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandoris turėtų būti veiksmingas apsidraudimas tada, jeigu tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto sąlyginė suma ir pagrindinė suma, sutarčių sąlygos, kainų keitimosi datos, palūkanų ir pagrindinių sumų gavimo ir mokėjimo datos ir palūkanų normų vertinimo pagrindas sutampa. Be to, labai tikėtino prognozuojamo biržos prekės pirkimo ir išankstinės sutarties apdraudimas veikiausiai bus labai veiksmingas, jeigu:

a) išankstine sutartimi ir apdraustuoju prognozuojamu pirkimo sandoriu numatoma pirkti tiek pat ir tokių pačių biržos prekių toje pačioje vietoje ir tuo pačiu laiku;

b) išankstinės sutarties tikroji vertė jos sudarymo metu lygi nuliui; ir

c) nuolaidos ar perviršio pasikeitimas pagal išankstinę sutartį vertinant efektyvumą neįtraukiamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu arba tikėtinų pinigų srautų pasikeitimas pagal labai tikėtiną prognozuojamą sandorį yra grindžiamas išankstine biržos prekės kaina.

109TN. Kai kada apsidraudimo priemone pripažįstama tik dalis rizikos, nuo kurios apsidrausta. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas būtų įvertinti skirtingomis valiutomis, kurių kursų kitimas nėra vienodas. Be to, palūkanų normos rizikos apdraudimo sandoris naudojant išvestinę finansinę priemonę būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės pokyčio dalis būtų priskirtina sutarties kitos šalies kredito rizikai.

110TN. Kad atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, apsidraudimo sandoris turi būti susijęs su konkrečia išskiriama ir pripažįstama rizika, o ne bendrąja ūkio subjekto verslo rizika, o galų gale turi daryti poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui. Turto draudimo sandoris nuo fizinio senėjimo rizikos ar nuo rizikos, kad turtas bus valstybės nusavintas, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų, nes efektyvumo negalima įvertinti; kadangi neįmanoma patikimai įvertinti šios rizikos.

▼M15

110ATN. 74 straipsnio a punkte leidžiama ūkio subjektui atskirti pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę, o kaip apsidraudimo priemonę apibrėžti tik pasirinkimo sandorio sutarties vidinės vertės pokytį. Toks apibrėžimas gali lemti apsidraudimo sandorius, kurie yra labai efektyvūs siekiant tarpusavyje užskaityti pinigų srautų, priskiriamų prognozuojamo sandorio apdraustajai vienpusei rizikai, pokyčius, jei prognozuojamo sandorio ir apsidraudimo priemonės pagrindinės sąlygos sutampa.

▼M15

110BTN. Jeigu ūkio subjektas visą nusipirktą pasirinkimo sandorį apibrėžia kaip apsidraudimo nuo vienpusės rizikos, atsirandančios dėl prognozuojamo sandorio, priemonę, apsidraudimo sandoriai nebus labai efektyvūs. Taip yra todėl, kad už pasirinkimo sandorį sumokėta premija apima laiko vertę, o, kaip nustatyta 99BATN straipsnyje, apibrėžta vienpusė rizika neapima pasirinkimo sandorio laiko vertės. Todėl šiuo atveju pinigų srautų, susijusių su sumokėtos pasirinkimo sandorio premijos laiko verte, ir apibrėžtos apdraustos rizikos užskaitos nebus.

▼B

111TN. Apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos veiksmingumas gali būti įvertinamas parengiant finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų galutinių terminų grafiką, kuriame išdėstyta su atskiru turtu ar įsipareigojimu (ar su turto, ar įsipareigojimų specifine grupe, ar specifine jų dalimi) susijusi grynoji palūkanų normos rizika, ir pagal jį įvertinamas tokio turto ar įsipareigojimo apsidraudimo veiksmingumas.

112TN. Vertindamas apsidraudimo veiksmingumą, ūkio subjektas paprastai atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Tikrosios vertės apsidraudimo sandoryje pastovi apdrausto objekto palūkanų norma turi nebūtinai tiksliai atitikti pasirinkimo sandorio pastovią palūkanų normą. Nei turto, nei įsipareigojimo, už kuriuos mokamos palūkanos, kintama palūkanų norma neturi būti tokia pati, kokia yra pinigų srautų apdraudimo pasirinkimo sandorio kintama palūkanų norma. Apsikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorio tikroji vertė yra pagrįsta grynaisiais atsiskaitymais už jį. Pastovios ir kintamos tokių pasirinkimo sandorių palūkanų normos gali būti keičiamos be jokio poveikio grynajam atsiskaitymui, jeigu abi jos keičiamos ta pačia suma.

113TN. Jeigu sandoris neatitinka apsidraudimo veiksmingumo kriterijų, ūkio subjektas nutraukia apsidraudimo apskaitą paskutinę dieną, kada buvo užfiksuotas apsidraudimo veiksmingumas. Tačiau, jeigu ūkio subjektas nustato įvykį ar aplinkybes, nulėmusius tai, kad apsidraudimo sandoriai neatitinka veiksmingumo kriterijų, ir įrodo, kad apsidraudimas buvo veiksmingas iki to įvykio ar aplinkybių, jis nutraukia apsidraudimo apskaitą nuo įvykio ar aplinkybių pasikeitimo dienos.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandorių nuo portfelio palūkanų normos rizikos apskaita

114TN. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės apdraudimas nuo palūkanų normos rizikos atitiks šio standarto reikalavimus tada, jeigu ūkio subjektas atitiks toliau esančių a–i punktų ir 115TN–132TN reikalavimus.

a) Kaip rizikos valdymo proceso dalį, ūkio subjektas nurodo turto ir įsipareigojimų portfelį, kurį norėtų apdrausti nuo palūkanų normos rizikos. Toks portfelis gali apimti tiek turtą, tiek įsipareigojimus ar ir turtą, ir įsipareigojimus. Ūkio subjektas gali išskirti vieną ar du portfelius (pvz., gali grupuoti savo galimą parduoti turtą į atskirus portfelius), šiuo atveju kiekvienam portfeliui atskirai taikydamas toliau nurodytus reikalavimus.

▼B

b) Ūkio subjektas analizuoja portfelio kainų pakeitimo laiką, atsižvelgdamas daugiau į tikėtinas, o ne į sutartines kainų keitimo datas. Tokia kainų pakeitimo laikotarpių analizė gali būti atliekama įvairiais būdais, įskaitant tų laikotarpių pinigų srautų grafiko sudarymą, kada šių pinigų srautų tikimasi, arba santykinių pagrindinių sumų išdėstymą per visą laikotarpį iki tikėtino kainų pakeitimo.

c) Pagal šios analizės rezultatus ūkio subjektas sprendžia, kokią sumą jis nori apdrausti. Ūkio subjektas apdraustuoju objektu įvardija turto ar įsipareigojimų portfelio sumą (bet ne grynąją sumą), lygią sumai, kurią jis nori pripažinti apdraustąja. […].

d) Ūkio subjektas nustato palūkanų normos riziką, nuo kurios jis apsidraudžia. Ši rizika galėtų būti kiekvieno apdraustojo objekto palūkanų normos, pavyzdžiui, lyginamosios palūkanų normos (pvz., LIBOR), rizikos dalis.

e) Ūkio subjektas sukuria vieną ar daugiau apsidraudimo priemonių kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui.

f) Naudodamasis nuostatomis, nurodytomis anksčiau esančiuose c–e punktuose, ūkio subjektas laikotarpio pradžioje ir vėliau laikotarpiais įvertina, ar tikėtina, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas per tą laikotarpį, kuriam apsidraudimo sandoris yra sudarytas.

g) Periodiškai ūkio subjektas įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius (kaip apibrėžta c punkte), priskirtinus rizikai, nuo kurios apdraudžiama (kaip apibrėžta d punkte) […]. Jeigu nustatoma, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas, vertinimo metu naudojant ūkio subjekto dokumentuotą efektyvumo vertinimo metodą, tada ūkio subjektas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pripažįsta apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytį pelnu ar nuostoliais, taip pat jį parodo vienoje iš dviejų ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnių eilučių, kaip aprašyta 89A straipsnyje. Tikrosios vertės pokytis neturi būti paskirstomas atskiram turtui arba įsipareigojimams.

h) Ūkio subjektas vertina apsidraudimo priemonės (-ių) tikrosios vertės pokytį (kaip nustatyta e punkte) ir pripažįsta jį pelnu arba nuostoliu ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Apsidraudimo priemonės (-ių) tikroji vertė ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstama turtu ar įsipareigojimu.

i) Bet koks neveiksmingumas ([1]) turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu kaip tikrosios vertės pokyčių, minėtų g ir h punktuose, skirtumas.

115TN. Toliau ši metodika aprašoma detaliau. Ji turi būti taikoma tik tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos, siejamos su finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfeliu.

116TN. Portfelis, minimas 114TN straipsnio a punkte, galėtų apimti turtą ir įsipareigojimus. Kita vertus, tai galėtų būti portfelis, apimantis tik turtą arba tik įsipareigojimus. Portfelis naudojamas, norint nustatyti turto arba įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas nori apdrausti, sumą. Tačiau pats portfelis nėra įvardijamas kaip apdraustasis objektas.

([1]) Tokie patys efektyvumo vertinimai, pritaikyti šiuo atveju, taikomi visuose TFAS.

▼B

117TN. Taikydamas 114TN straipsnio b punktą, ūkio subjektas nustato tikėtiną turto kainų pakeitimo datą kaip ankstesniąją iš šių datų: tikėtiną turto galutinio termino datą arba jo kainų pakeitimo pagal rinkos normas datą. Tikėtinos kainų pakeitimo datos įvertinamos apsidraudimo pradžioje ir vertinamos per visą apsidraudimo laikotarpį, remiantis praeities duomenimis ir kita prieinama informacija, įskaitant informaciją ir lūkesčius dėl išankstinio mokėjimo ir palūkanų normų tarpusavio sąveikos. Ūkio subjektas, neturintis jam būdingų duomenų ar turintis jų nepakankamai, lyginamoms finansinėms priemonėms naudoja panašių finansinio turto grupių duomenis. Tokie įvertinimai periodiškai peržiūrimi ir, remiantis nauja informacija, atnaujinami. Tuo atveju, kai turtas su fiksuotomis palūkanomis yra iš anksto apmokamas, tikėtina kainų pakeitimo data yra data, kada tikimasi už jį iš anksto mokėti, jeigu kainos pagal rinkos normas nepakeičiamos anksčiau. Panašios turto grupės analizė, dalijant laiką į atskirus laikotarpius remiantis tikėtinomis kainų pakeitimo datomis, gali būti grupei priskiriama procentinė išraiška, o ne atskiriems turto vienetams. Ūkio subjektas šiam paskirstymui gali taikyti ir kitus metodus. Pavyzdžiui, jis gali naudoti išankstinio mokėjimo normos koeficientą, paskirstydamas amortizuojamas paskolas laikotarpiams, kada tikimasi kainų pasikeitimo. Tačiau tokio paskirstymo metodai turi atitikti ūkio subjekto rizikos valdymo procedūras ir tikslus.

118TN. Apdrausto objekto, apibrėžto 114TN straipsnio c punkte, pavyzdys galėtų būti suma, kurią gauna ūkio subjektas konkrečiu kainų pakeitimo laikotarpiu įvertinęs, kad jis turi 100 PV vertės fiksuotos normos turtą ir 80 VV vertės fiksuotos palūkanų normos įsipareigojimų, nusprendžia apdrausti visą 20 PV [1] grynąją vertę, tai įvardija apdraustuoju objektu kaip turtą, kurio suma lygi 20 PV (turto dalį). Toks įvardijimas yra išreikštas valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų, rendų), o ne kaip atskiri turto vienetai. Toks įvardijimas yra išreikštas valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų, rendų), o ne kaip atskiri turto vienetai. Vadinasi, visas turtas (arba įsipareigojimai), iš kurio gaunama apsidraudimo suma – t. y. visas aukščiau nurodyto pavyzdžio 100 PV vertės turtas – turi būti turtas, kurio tikroji vertė kinta dėl palūkanų normos pokyčių, nuo kurių apsidraudžiama […].

119TN. Taip pat ūkio subjektas laikosi kitų pripažinimo ir dokumentacijos reikalavimų, apibrėžtų 88 straipsnio a punkte. Apdraudžiant portfelį, nuo palūkanų normos rizikos, šis pripažinimas ir dokumentacija nusako ūkio subjekto politiką dėl visų kriterijų, naudojamų apdraudžiamai sumai nustatyti, taip pat tai, kaip vertinamas efektyvumas, įtraukiant šiuos dalykus:

a) koks turtas ir įsipareigojimai yra įtraukiami į apdraudžiamą portfelį ir kokiu pagrindu jie galės būti pašalinami iš portfelio;

b) kaip ūkio subjektas nustato kainų keitimo datas, įskaitant tai, kokios prielaidos dėl palūkanų normų sudaro pagrindą išankstinio mokėjimo normų įvertinimui, taip pat šių įvertinimų keitimo pagrindą. Tas pats metodas naudojamas tiek pirminiam vertinimui, atliekamam turtą ar įsipareigojimą įtraukiant į apdraudžiamą portfelį, tiek bet kokioms vėlesnėms šių vertinimų peržiūroms;

[1] Standarte leidžiama įvardinti bet kokį kriterijus atitinkančio turto arba įsipareigojimų kiekį, t. y. šiame pavyzdyje – bet kokį turto kiekį tarp 0 VV ir 100 VV.

▼B

c) kainų pakeitimų laikotarpių skaičius ir trukmė;

d) kaip dažnai ūkio subjektas tikrina efektyvumą […];

e) ūkio subjekto naudojamus metodus turto ar įsipareigojimų, pripažįstamų apdraustuoju objektu, sumai nustatyti […];

f) […]. ar jis tikrins efektyvumą atskirai kiekvieną kainų keitimo datą, ar kokiu nors būdu sujungdamas du laikotarpius.

Politika, taikoma apsidraudimo sandorių pripažinimui ir dokumentacijai, turi būti suderinta su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais. Politikos pakeitimai neturi būti daromi savavališkai. Jie turi būti pateisinami remiantis rinkos sąlygų ir kitų veiksnių pasikeitimais, be to, turi būti pagrįsti ir suderinti su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais.

120TN. Apsidraudimo priemone, nurodoma 114TN straipsnio e punkte, gali būti viena išvestinė finansinė priemonė ar portfelis išvestinių finansinių priemonių, kurios visos siejamos su apdraustąja palūkanų normos rizika, įvardinta 114TN straipsnio d punkte (pvz., apsikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorių, kurie visi siejami su LIBOR rizika, portfelis). Tokiame išvestinių finansinių priemonių portfelyje gali būti rizikos tarpusavio užskaita. Tačiau jame neturi būti parduotų pasirinkimo sandorių ar grynųjų parduotų pasirinkimo sandorių, nes šiame standarte ([1]) neleidžiama tokių pasirinkimo sandorių pripažinti apsidraudimo priemonėmis, išskyrus atvejus, kada pripažįstama parduoto pasirinkimo sandorio ir pirkto pasirinkimo sandorio užskaita. Jeigu apsidraudimo priemone apsidraudžiama suma, įvardyta 114TN straipsnio c punkte daugiau negu vienam kainų pakeitimo laikotarpiui, tada ji paskirstoma visiems laikotarpiams, kuriems apsidraudžiama. Tačiau apsidraudimo priemonė minėtiems kainų pakeitimo laikotarpiams turi būti paskirstoma visa, nes šiame standarte ([2]) neleidžiama apsidraudimo sandorių pripažinti tik daliai laikotarpio, per kurį apsidraudimo priemonė galioja.

121TN. Kada ūkio subjektas vertina iš anksto apmokamo turto ar įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį pagal 114TN straipsnio g punktą, palūkanų normų pokytis iš anksto apmokamo turto tikrajai vertei daro įtaką dviem būdais: jis veikia sutartinių pinigų srautų tikrąją vertę ir išankstinio apmokėjimo pasirinkimo sandorio, esančio iš anksto apmokamo sandorio sudedamąja dalimi, tikrąją vertę. Pagal šio standarto 81 straipsnį ūkio subjektui leidžiama finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo dalį, turinčią bendrąją riziką, pripažinti apdraustuoju objektu, jeigu galima įvertinti veiksmingumą. […].

122TN. Šiame standarte nenurodomi metodai, naudojami sumai, minėtai 114TN straipsnio g punkte, nustatyti, t. y. apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiui, priskiriamam rizikai, nuo kurios apsidrausta. […]. Nedera daryti prielaidos, kad apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiai yra lygūs apsidraudimo priemonės vertės pokyčiams.

([1]) Žr. 77 ir 94TN straipsnius.
([2]) Žr. 75 straipsnį.

▼B

123TN. Pagal 89A straipsnį reikalaujama, kad, jeigu apdraustasis objektas tam tikru kainų keitimo laikotarpiu yra turtas, jo vertės pokytis būtų pateikiamas atskira straipsnio eilute turto dalyje. Ir atvirkščiai, jeigu apdraustasis objektas konkrečiu kainų keitimo laikotarpiu yra įsipareigojimas, jo vertės pokytis turi būti pateikiamas atskira straipsnio eilute tarp kitų įsipareigojimų. Tai ir yra atskiros straipsnių eilutės, minimos 114TN straipsnio g punkte. Specialaus skirstymo atskiram turtui (ar įsipareigojimams) nereikalaujama.

124TN. 114TN straipsnio i punkte pažymima, kad neveiksmingumo dydis yra toks, kiek apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytis, priskiriamas rizikai, nuo kurios apsidrausta, skiriasi nuo išvestinės apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčio. Toks skirtumas gali atsirasti dėl įvairių priežasčių, įskaitant:

a) […];

b) tai, kad įvyksta apsidraustojo portfelio vertės sumažėjimas ar nutraukiamas jo pripažinimas;

c) tai, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto mokėjimų datos yra skirtingos; ir

d) kitas priežastis[…].

Toks neveiksmingumas ([1]) turi būti įvertinamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

125TN. Paprastai apsidraudimo veiksmingumą pagerina tai, kad:

a) ūkio subjektas suskirsto objektus su skirtingais išankstiniais mokėjimais, atsižvelgdamas į išankstinio mokėjimo režimo skirtumus;

b) turto vienetų skaičius portfelyje yra didesnis. Kai portfelyje yra tik keli vienetai, tada tikėtinas santykinai mažas efektyvumas, jeigu vienas iš straipsnių yra iš anksto apmokamas anksčiau arba vėliau negu tikėtasi. Ir atvirkščiai, kada portfelis susideda iš daugelio elementų, išankstinio mokėjimo laikas gali būti prognozuojamas tiksliau;

c) naudojami kainų pakeitimo laikotarpiai yra trumpesni (pvz., 1 mėnesio, o ne 3 mėnesių kainų pakeitimo laikotarpiai). Trumpesni kainų pakeitimo laikotarpiai sumažina bet kokių apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės kainų pakeitimo ir mokėjimo datų (priklausančių kainų pakeitimo laikotarpiams) neatitikimų poveikį;

d) yra dažnesnis apsidraudimo priemonės sumos koregavimas, skirtas suderinti šią sumą su apdraustojo objekto pokyčiais (pvz., dėl išankstinio mokėjimo tikimybės pasikeitimų).

126TN. Ūkio subjektas periodiškai tikrina veiksmingumą. […].

([1]) Tokie patys efektyvumo vertinimai, pritaikyti šiuo atveju, taikomi visuose TFAS.

▼B

127TN. Vertindamas veiksmingumą, ūkio subjektas atskiria jau esamo turto (ar įsipareigojimų) patikslintą kainų pasikeitimą tomis datomis nuo naujo turto (ar įsipareigojimų) atsiradimo, iš kurių tiktai pirmasis lemia neveiksmingumą. […]. Kai tik neveiksmingumas pripažįstamas, kaip buvo nurodyta anksčiau, ūkio subjektas kuria naują viso turto (ar įsipareigojimų) įvertinimą kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui, įtraukdamas naują turtą (ar įsipareigojimus), atsiradusius nuo tada, kai paskutinį kartą buvo tikrinamas veiksmingumas, ir pripažįsta apdraustuoju objektu naują sumą ir naują procentinę sumą – apdraustąja procentine suma. […].

128TN. Objektai, iš pradžių priskirti pagal kainų pakeitimo laikotarpį, gali būti nebepripažįstami dėl ankstesnio, negu tikėtasi, išankstinio mokėjimo arba nurašymų dėl vertės sumažėjimo arba pardavimo. Kai taip nutinka, tikrosios vertės pokyčio suma, įtraukta į atskirą straipsnio eilutę, minėtą 114TN straipsnio g punkte, susijusi su nepripažįstamu objektu, turi būti iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ išbraukiama ir įtraukiama į pelną arba nuostolį, atsirandantį dėl turto pripažinimo nutraukimo. Dėl to būtina žinoti kainų pakeitimo laikotarpį, kuriam nepripažįstamas turtas buvo priskirtas, nes tai nulemia kainų pakeitimo laikotarpį (-ius), iš kurio jį reikia išbraukti, taip pat ir sumą, kurią reikia išbraukti iš straipsnio eilutės, minėtos 114TN straipsnio g punkte. Nutraukus turto pripažinimą, jeigu galima nustatyti, į kurį laikotarpį jis buvo įtrauktas, turtas išbraukiamas iš to laikotarpio. Jeigu ne, tada toks turtas turi būti išbraukiamas iš anksčiausio laikotarpio, jeigu jo pripažinimas buvo nutrauktas dėl ankstesnių, negu tikėtasi, mokėjimų, ar sisteminiu ir racionaliu būdu priskiriamas visiems laikotarpiams, įtraukiantiems nepripažįstamąjį straipsnį, jeigu tais laikotarpiais objektai buvo parduoti ar nuvertėjo.

129TN. Be to, bet kokia suma, susijusi su konkrečiu laikotarpiu, kurios pripažinimas nebuvo nutrauktas, laikotarpiui pasibaigus yra pripažįstama to laikotarpio pelnu arba nuostoliu (žr. 89A straipsnį). […].

130TN. […].

131TN. Jeigu apdraustoji suma kainų pakeitimo laikotarpiu yra sumažinama nenutraukiant susijusio turto (ar įsipareigojimų) pripažinimo, tai suma, įtraukiama į atskirą straipsnio eilutę, minėtą AG114 straipsnio g punkte ir susijusi su sumažinimu, turi būti amortizuojama pagal 92 straipsnį.

132TN. Ūkio subjektas portfelio apdraudimui turi taikyti metodiką, išdėstytą 114TN–131TN straipsniuose, portfelio, kuris anksčiau buvo apskaitomas kaip pinigų srautų apdraudimas pagal 39-ąjį TAS, apdraudimui. Toks ūkio subjektas turėtų panaikinti ankstesnį pinigų srautų apdraudimo pripažinimą pagal 101 straipsnio d punktą ir taikyti šiame straipsnyje išdėstytus reikalavimus. Jis taip pat turėtų šį apdraudimą pripažinti tikrosios vertės apdraudimu ir taikyti 114TN–131TN straipsniuose išdėstytą metodiką perspektyviai vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (103–108b straipsniai)

133TN. Ūkio subjektas kaip apdraustąjį objektą gali klasifikuoti planuojamą ūkio subjektų grupės vidaus sandorį metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje (arba pateikdamas ankstesnio laikotarpio pradžios lyginamąją informaciją, ankstesnio laikotarpio pradžios lyginamąją informaciją), kai apsidraudimas atitinka šiame standarte nustatytą apsidraudimo apskaitos tvarką (su pakeitimais, padarytais 80 straipsnio paskutiniame sakinyje). Toks ūkio subjektas minėtą klasifikaciją gali naudoti taikydamas apsidraudimo apskaitą konsoliduotose finansinėse ataskaitose nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios (arba ankstesnio lyginamojo laikotarpio pradžios). Be to, minėtas ūkio subjektas nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios turi taikyti 99A TN ir 99B TN straipsnius. Tačiau, kaip nurodoma 108B straipsnyje, ūkio subjektas netaiko 99B TN straipsnio ankstesnių laikotarpių lyginamajai informacijai.

▼B

40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Investicinis turtas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti investicinio turto apskaitos tvarką ir susijusius informacijos atskleidimo reikalavimus.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas pripažįstant, vertinant ir atskleidžiant investicinį turtą.

3 Šis standartas, be kitų dalykų, taikomas finansinės nuomos būdu įsigytų investicinio turto dalių, vertinimui nuomininko finansinėse ataskaitose, taip pat veiklos nuomos būdu išnuomoto investicinio turto vertinimui nuomotojo finansinėse ataskaitose. Šiame standarte nenagrinėjami 17-ojo TAS *„Nuoma“* klausimai, apimantys:

a) nuomos grupavimą į finansinę ir veiklos nuomą;

b) nuomos pajamų, gaunamų iš investicinio turto, pripažinimą (žr. 18-ąjį TAS *„Pajamos“*);

c) pagal veiklos nuomos sutartį turimo turto dalių vertinimą nuomininko finansinėse ataskaitose;

d) grynųjų investicijų į finansinę nuomą vertinimą nuomotojo finansinėse ataskaitose;

e) pardavimo ir atgalinės nuomos apskaitą; ir

f) atskleidimus apie finansinę ir veiklos nuomą.

4 Šis standartas netaikomas:

a) su žemės ūkio veikla susijusiam biologiniam turtui (žr. 41-ąjį TAS *„Žemės ūkis“*); ir

b) teisėms į mineralinius išteklius (naftą, gamtines dujas ir panašius neatkuriamuosius gamtos išteklius) bei jų atsargoms.

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Balansinė vertė – suma, kuria turtas parodomas ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, priskiriama minėtam turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-asis TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

▼B

Investicinis turtas – savininko arba nuomininko turtas (žemė, pastatas ar pastato dalis, ar žemė kartu su pastatais), laikomas (savininko ar nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį) pajamoms iš nuomos gauti arba turto vertei padidinti, ar abiems šiems tikslams kartu, išskyrus:

a) šio turto panaudojimą prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams; arba

b) pardavimą įprastinės veiklos metu.

Savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas – turtas, laikomas (savininko ar nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį) prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams.

6 Pagal veiklos nuomos sutartį nuomininko turima turto dalis gali būti grupuojama ir apskaitoje registruojama kaip investicinis turtas tada ir tik tada, kai šis turtas atitinka investicinio turto apibrėžimą, o nuomininkas pripažintam turtui naudoja tikrosios vertės metodą, apibrėžtą 33–55 straipsniuose. Toks grupavimas įmanomas tik pagal „turtas po turto“ principą. Tačiau, pasirinkus tokį alternatyvų grupavimą vienai tokiai turto daliai, turimai pagal veiklos nuomos sutartį, visas turtas, grupuojamas kaip investicinis turtas, apskaitoje turi būti registruojamas tikrosios vertės metodu. Jei pasirenkamas toks alternatyvus grupavimas, bet kokia taip grupuojama turto dalis turi būti įtraukiama į 74–78 straipsniuose reikalaujamus atskleidimus.

7 Investicinio turto paskirtis – gauti pajamų iš nuomos ar padidinti turto vertę, ar abu šie tikslai kartu. Dėl to iš investicinio turto gaunami pinigų srautai visai nepriklauso nuo ūkio subjektui priklausančio kito turto. Tuo investicinis turtas ir skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto. Gaminant prekes ar teikiant paslaugas, ar turtą naudojant administraciniams tikslams, sukuriami pinigų srautai, priskirtini ne tik tam turtui, bet ir kitam gamybos procese arba paslaugoms teikti naudojamam turtui. Savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikomas 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“*.

8 Toliau pateikiami investicinio turto pavyzdžiai:

a) žemė, laikoma siekiant padidinti ilgalaikio turto vertę, o ne greitai parduoti įprastinės veiklos metu;

b) žemė, laikoma šiuo metu nenustatyto būsimo naudojimo tikslams. (Jeigu ūkio subjektas nėra nusprendęs, ar jam priklausančią žemę pavers savo reikmėms naudojamu ilgalaikiu materialiuoju turtu, ar greitai ją parduos įprastinės veiklos metu, tai žemė vertinama kaip laikoma dėl jos vertės padidėjimo);

c) ūkio subjektui priklausantis (arba laikomas pagal finansinės nuomos sutartį) pastatas, nuomojamas pagal vieną ar daugiau veiklos nuomos sutarčių;

d) tuščias pastatas, laikomas ketinant jį išnuomoti pagal vieną arba keletą veiklos nuomos sutarčių;

▼M8

e) turtas, kuris statomas arba plečiamas numatant ateityje jį naudoti kaip investicinį turtą.

▼B

9 Toliau pateikiami turto, kuris nėra investicinis turtas ir dėl to jam šis standartas netaikomas, pavyzdžiai:

a) turtas, kurį ketinama parduoti įprastinės veiklos metu, arba turtas, kurio statyba arba plėtra šiuo metu vykdoma dėl to, kad jį būtų galima minėtu būdu parduoti (žr. 2-ąjį TAS *„Atsargos“*), pavyzdžiui, turtas, įsigytas tik turint tikslą jį perleisti netolimoje ateityje arba plėtoti ir po to parduoti;

b) turtas, kurio statyba arba plėtra vykdoma trečiųjų šalių vardu (žr. 11-ąjį TAS *„Statybos sutartys“*);

c) savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas (žr. 16-ąjį TAS), įskaitant (kartu su kitais atvejais) turtą, kuris ateityje bus naudojamas savininko reikmėms, kurio plėtra bus vykdoma ateityje, o po to jis bus panaudotas savininko reikmėms, kurį naudoja darbuotojai (nepriklausomai nuo to, ar nuomos mokesčius jie moka rinkos kainomis), taip pat savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą, kurį ketinama perleisti;

▼M8

_____

▼B

e) turtas, nuomojamas kitam ūkio subjektui pagal finansinės nuomos sutartį.

10 Kai kurių rūšių turto viena dalis naudojama pajamoms iš nuomos arba turto vertės padidėjimo gauti, o kita – prekėms gaminti ar paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams. Jeigu šios turto dalys gali būti parduotos atskirai (arba išnuomotos atskirai finansinės nuomos būdu), ūkio subjektas apskaitoje jas turi pateikti atskirai. Jeigu minėtos turto dalys negali būti atskirai parduotos, toks turtas gali būti investicinis tik tada, jei prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams naudojama tik nereikšminga jo dalis.

11 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas jam priklausančio turto nuomininkams teikia papildomas paslaugas. Tokį turtą ūkio subjektas laiko investiciniu turtu, jeigu minėtosios paslaugos sudaro tik nereikšmingą viso susitarimo dalį, pavyzdžiui, biuro pastato savininkas teikia apsaugos ir eksploatacijos paslaugas to pastato nuomininkams.

12 Kitais atvejais teikiamos paslaugos yra reikšmingos. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi viešbutį ir jam vadovauja, viešbučio svečiams teikiamos paslaugos sudaro reikšmingą visos veiklos dalį. Dėl to savininko valdomas viešbutis yra ne investicinis, o savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas.

13 Gali būti sunku nustatyti, ar papildomos paslaugos yra tokios reikšmingos, kad turtas negali būti laikomas investiciniu turtu. Pavyzdžiui, viešbučio savininkas kartais kai kurias pareigas pagal valdymo sutartį perduoda tretiesiems asmenims. Tokių sutarčių sąlygos yra labai įvairios. Vienu atveju savininkas gali būti iš esmės pasyvus investuotojas. Kitu atveju kasdienėms funkcijoms vykdyti savininkas gali naudotis išorės šalių paslaugomis, tuo pačiu patirdamas reikšmingą riziką, kad iš viešbučio veiklos gaunami pinigų srautai kis.

14 Norint nustatyti, ar turtas gali būti laikomas investiciniu turtu, turi būti atliktas profesionalus įvertinimas. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į investicinio turto apibrėžimą ir 7–13 straipsniuose pateiktus susijusius nurodymus, nustato tam tikrus kriterijus, kad minėtas įvertinimas būtų taikomas nuosekliai. 75 straipsnio c punkte reikalaujama, kad tais atvejais, kai turtą sugrupuoti sunku, ūkio subjektas atskleistų šiuos kriterijus.

▼B

15 Kartais ūkio subjektui priklauso turtas, kurį nuomoja arba naudoja patronuojanti įmonė ar kita dukterinė įmonė. Toks turtas konsoliduotose finansinėse ataskaitose negali būti pateikiamas kaip investicinis turtas, nes jis yra savininko, kuriuo šiuo atveju yra visa grupė, reikmėms naudojamas turtas. Tačiau ūkio subjektas, kuriam toks turtas priklauso, įtraukia jį į apskaitą kaip investicinį tada, jeigu minėtas turtas atitinka 5 straipsnyje pateiktą apibrėžimą. Dėl to nuomotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose tokį turtą parodo kaip investicinį.

PRIPAŽINIMAS

16 Investicinis turtas gali būti pripažįstamas turtu tada ir tik tada, kai:

a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos, susijusios su investiciniu turtu; ir

b) galima patikimai nustatyti investicinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.

17 Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas visas su investiciniu turtu susijusias išlaidas pripažįsta tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pradines investicinio turto įsigijimo bei vėliau patirtas turto papildymo, jo dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas.

18 Pagal 16 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą, ūkio subjektas tokio turto kasdieninių priežiūros išlaidų neįtraukia į investicinio turto balansinę vertę. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu ar nuostoliais tada, kai jos patiriamos. Kasdieninės priežiūros išlaidos pirmiausia yra darbo ir suvartotų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti ir išlaidas smulkioms dalims. Šios išlaidos dažnai vadinamos remonto ir eksploatacijos sąnaudomis.

19 Investicinio turto dalys gali būti įgytos, pakeičiant jas kitomis. Pavyzdžiui, vidinės sienos gali būti pakeistos naujomis. Remdamasis pripažinimo principu, ūkio subjektas turimo investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į investicinio turto balansinę vertę tuo laikotarpiu, kai išlaidos patiriamos, jei tai atitinka pripažinimo kriterijus. Pakeistų turto dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas pagal šiame standarte esančias pripažinimo nutraukimo nuostatas.

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

20 Investicinis turtas iš pradžių turi būti įvertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Sandorio sąnaudos turi būti įtraukiamos į pirminį įvertinimą.

21 Nupirkto investicinio turto įsigijimo savikainą sudaro jo pirkimo kaina ir bet kokios tiesiogiai priskirtinos išlaidos. Į tiesiogiai priskirtinas išlaidas įtraukiami, pavyzdžiui, profesinis atlygis už teisines paslaugas, turto perleidimo mokesčiai ir kitos sandorio sąnaudos.

▼M8

_____

▼B

23 Investicinio turto savikainos nedidina:

a) paruošimo naudoti išlaidos (išskyrus atvejį, kai jos būtinos turtui paruošti taip, kad jis galėtų būti naudojamas vadovybės numatytu būdu);

▼B

b) veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuotą investicinio turto naudojimo lygį;

c) neįprastai dideli kiekiai turto statybai ar plėtrai iššvaistytų medžiagų, darbo jėgos ir kitų išteklių.

24 Jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidedamas, jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kredito laikotarpio palūkanų sąnaudomis.

25 Turto dalies, išsinuomotos pagal nuomos sutartį ir priskiriamos investiciniam turtui, pradinė savikaina turi būti tokia, kokia finansinei nuomai nustatyta pagal 17-ojo TAS 20 straipsnį, t. y. turtas turi būti pripažįstamas tikrąja verte arba einamųjų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį verte, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Remiantis tuo pačiu straipsniu ta pati suma turi būti pripažįstama kaip įsipareigojimas.

26 Bet koks už nuomą mokamas papildomas mokestis laikomas minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dalimi, dėl to įtraukiamas į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, tačiau nepriskiriamas įsipareigojimams. Jei turto dalis, išnuomota pagal nuomos sutartį, priskiriama investiciniam turtui, tuomet ši dalis, o ne pagrindinis turtas, apskaitoje registruojama tikrąja verte. Nuorodos dėl turto dalies tikrosios vertės nustatymo išdėstytos 33–52 straipsniuose, kuriuose apibūdinamas tikrosios vertės metodas. Šios nuorodos taip pat taikomos nustatant tikrąją vertę, kai ši vertė naudojama įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pirminiam pripažinimui.

27 Vienas ar keletas investicinio turto vienetų gali būti įsigyjami mainais į nepiniginį turtą arba į piniginį ir nepiniginį turtą kartu. Toliau aptariamas vieno nepiniginio turto keitimas į kitą, bet tai taip pat tinka visiems ankstesniame sakinyje minėtiems turto mainams. Tokio investicinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoris neturi pakankamo komercinio pagrindo arba b) nei gaunamo, nei atiduodamo turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai ūkio subjektas negali iškart nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jei įsigytasis turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama atiduotojo turto balansine verte.

28 Ūkio subjektas atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) įsigyto turto pinigų srautų konfigūracija (rizika, periodiškumas ir dydžiai) skiriasi nuo perleisto turto pinigų srautų konfigūracijos; arba

b) dėl mainų keičiasi ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui; ir

c) a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultato aiškumui gali net neprireikti tikslių ūkio subjekto apskaičiavimų.

▼B

29 Turto, su kuriuo panašūs rinkos sandoriai neatliekami, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jei: a) kintamumas pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų ribose nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų (laikantis tam tikrų ribų) kitimo tikimybė gali būti pagrįstai įvertinta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę. Jei ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gaunamo ar atiduodamo turto tikrąją vertę, tuomet įsigijimo (pasigaminimo) savikainai nustatyti naudojama atiduodamo turto tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai gaunamo turto tikroji vertė yra aiškesnė.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

Apskaitos politika

30 Išskyrus 32A ir 34 straipsniuose nurodytą išimtį, ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikys 33–55 straipsniuose apibūdintą tikrosios vertės metodą, ar 56 straipsnyje apibūdintą savikainos metodą, ir taikyti pasirinktą politiką visam savo investiciniam turtui.

▼M8

31 8-ajame TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ nustatyta, kad apskaitos politika savo noru keičiama tik tada, jei dėl tokio pakeitimo finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikimesnė ir svarbesnė informacija apie sandorių, kitų įvykių ar sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei padėčiai, finansiniams veiklos rezultatams ar pinigų srautams. Mažai tikėtina, kad dėl tikrosios vertės metodo pakeitimo savikainos metodu būtų pateikta patikimesnė informacija.

▼B

32 Šiame standarte reikalaujama, kad visi ūkio subjektai nustatytų investicinio turto tikrąją vertę, kad galima būtų įvertinti (jei ūkio subjektas naudoja tikrosios vertės metodą) arba atskleisti (jei ūkio subjektas naudoja savikainos metodą). Skatinama (bet nereikalaujama), kad ūkio subjektas investicinio turto tikrąją vertę nustatytų remdamasis nepriklausomo turto vertintojo, turinčio pripažintą ir reikiamą profesinę kvalifikaciją ir naujos patirties vertinti atitinkamos vietovės ir grupės investicinį turtą.

32A. Ūkio subjektas gali:

a) pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam investiciniam turtui su susijusiais įsipareigojimais, pagal kuriuos grąžinamosios išmokos tiesiogiai siejamos su tam tikro turto, apimančio minėtąjį investicinį turtą, tikrąja verte arba grąžinamosiomis išmokomis; ir

b) pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam kitam investiciniam turtui nepriklausomai nuo to, kas pasirinkta pagal a punktą.

32B. Kai kurie draudikai arba kiti ūkio subjektai valdo vidinį turto fondą, išleidžiantį sąlyginius vienetus, keletą kurių turi investuotojai pagal susijusias sutartis, o kitus turi pats ūkio subjektas. 32A straipsnyje ūkio subjektui neleidžiama vertinti fonde esančiojo turto iš dalies savikaina, iš dalies tikrąja verte.

▼B

32C. Jeigu ūkio subjektas pasirenka skirtingus metodus 32A straipsnyje aprašytoms dviems kategorijoms įvertinti, tuomet investicinio turto pardavimai tarp turto junginių, vertinamų naudojant skirtingus metodus, turi būti pripažįstami tikrąja verte, o tikrosios vertės sukauptasis pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Atitinkamai, jeigu investicinis turtas parduodamas iš turto junginio, kuriam buvo naudojamas tikrosios vertės metodas, turto junginiui, kuriam naudojamas savikainos metodas, tokio investicinio turto tikroji vertė pardavimo dieną imama laikyti jo numatoma savikaina.

Tikrosios vertės metodas

33 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas, kuris pasirinko tikrosios vertės metodą, visą savo investicinį turtą turi vertinti tikrąja verte, išskyrus 53 straipsnyje apibūdintus atvejus.

34 Kai turto dalis, nuomininko turima pagal veiklos nuomos sutartį, priskiriama investiciniam turtui pagal 6 straipsnį, 30 straipsnis netaikomas, nes turi būti taikomas tikrosios vertės metodas.

35 Pelnas ar nuostolis, atsirandantis dėl investicinio turto tikrosios vertės pasikeitimo, turi būti pripažįstamas to ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliu, kada jis susidaro.

36 Investicinio turto tikroji vertė – kaina, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti (parduoti) nesusijusių šalių (žr. 5 straipsnį). Į tikrąją vertę neįtraukiama įvertinta kaina, kuri yra padidinta arba sumažinta dėl ypatingų sąlygų arba aplinkybių (pvz., netipiškų finansavimo arba pardavimo ir atgalinės nuomos susitarimų, ypatingų mokėjimų arba koncesijų, suteikiamų bet kurios su pardavimu susijusios šalies).

37 Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, neišskaičiuoja jokių sandorio sąnaudų, galinčių kilti dėl turto pardavimo ar kitokio perleidimo.

38 Investicinio turto tikroji vertė turi atspindėti rinkos sąlygas ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

39 Tikroji vertė priklauso nuo nustatytos datos. Kadangi rinkos sąlygos gali keistis, suma, ataskaitose pateikta kaip tikroji vertė, gali būti neteisinga arba netinkama, jei bus nustatyta kitu laiku. Tikrosios vertės apibrėžime taip pat numatyta prielaida, kad mainai ir pardavimo sutarties įvykdymas be jokių kainų pakitimų tarp nusimanančių ir ketinančių dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusių šalių, net jei mainų ir sutarties įvykdymo laikas skiriasi, laikomi įvykusiais vienu metu.

40 Investicinio turto tikroji vertė be kitų dalykų parodo gaunamas pajamas iš dabartinės nuomos ir patvirtinančias prielaidas, kurios atspindi nusimanančių ir ketinančių pirkti (parduoti) šalių nuomonę apie būsimosios nuomos pajamas esant dabartinėms aplinkybėms. Ji taip pat atspindi bet kokias pinigines išmokas (įskaitant nuomos mokesčius ir kitas išmokas), kurių galima tikėtis iš atitinkamo turto. Kai kurios iš šių išmokų atsispindi įsipareigojime, o kitos priskiriamos išmokoms, nepripažįstamoms finansinėse ataskaitose iki vėlesnės datos (pvz., periodiški mokėjimai, tokie kaip neapibrėžtieji nuomos mokesčiai).

▼B

41 25 straipsnyje apibrėžiamas nuomojamo turto dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pirminio pripažinimo pagrindas. Pagal 33 straipsnį reikalaujama, kad nuomojamo turto dalis būtų iš naujo įvertinama tikrąja verte, jei tai būtina. Jei nuomos sutartis sudaroma pagal rinkos normas, nuomojamo turto dalies tikroji vertė įsigijimo metu, atėmus visus laukiamus nuomos mokėjimus (įskaitant mokėjimus, susijusius su pripažintais įsipareigojimais), turėtų būti lygi nuliui. Ši tikroji vertė nekinta nepriklausomai nuo to, ar, apskaitos tikslais nuomojamas turtas ir įsipareigojimas pripažįstami tikrąja verte, ar dabartine minimalių nuomos įmokų verte pagal 17-ojo TAS 20 straipsnį. Todėl, remiantis 25 straipsniu keičiant nuomojamo turto vertinimą įsigijimo (pasigaminimo) savikaina į vertinimą tikrąja verte, remiantis 33 straipsniu neturėtų atsirasti jokio pradinio pelno ar nuostolio, išskyrus atvejus, kai tikroji vertė nustatoma skirtingu metu. Taip gali atsitikti, kai tikrosios vertės metodas pasirenkamas jau po pirminio pripažinimo.

42 Tikrosios vertės apibrėžime minimos nusimanančios, ketinančios pirkti (parduoti) šalys. Šiame kontekste „nusimanančios“ reiškia, kad tiek ketinantis pirkti pirkėjas, tiek ketinantis parduoti pardavėjas yra pakankamai informuoti apie investicinio turto pobūdį ir savybes, jo faktinę ir potencialią paskirtį bei rinkos sąlygas ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Ketinantis pirkti pirkėjas yra pasirengęs, tačiau neverčiamas pirkti. Toks pirkėjas nei ypatingai nori, nei yra pasiryžęs bet kokia kaina nusipirkti šį turtą. Toks numanomas pirkėjas nemokėtų kainos, aukštesnės už rinkos kainą, kurios reikalautų nusimanantys ir ketinantys pirkti pirkėjai ar ketinantys parduoti pardavėjai.

43 Ketinantis parduoti pardavėjas nei ypatingai nori, nei yra verčiamas bet kokia kaina parduoti turtą, taip pat nėra pasirengęs siūlyti kainos, kuri dabartinės rinkos sąlygomis būtų laikoma nepagrįsta. Ketinantis parduoti pardavėjas turi motyvų parduoti investicinį turtą rinkos sąlygomis už geriausią įmanomą kainą. Tikrojo investicinio turto savininko faktinės aplinkybės į minėtą sumą neįtraukiamos, nes ketinantis parduoti pardavėjas yra spėjamas savininkas (pavyzdžiui, ketinantis parduoti pardavėjas neatsižvelgia į tam tikras apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos faktiniam investicinio turto savininkui).

44 Tikrosios vertės apibrėžime minimas sandoris tarp nesusijusių šalių. Sandoris tarp nesusijusių šalių yra toks, kurio šalys neturi išskirtinio ar specifinio tarpusavio ryšio, dėl kurio sandorio kainos būtų nebūdingos rinkos sąlygoms. Laikoma, kad tokį sandorį vykdo dvi nesusijusios ir savarankiškai veikiančios šalys.

45 Turto tikrąją vertę geriausia parodo panašaus turto, kurio buvimo vieta ir būklė yra tokia pati ir dėl kurio sudaromos panašios nuomos ir kitokios sutartys, dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje. Ūkio subjektas stengiasi nustatyti bet kokius turto pobūdžio, jo buvimo vietos ar būklės skirtumus arba su tuo turtu siejamų nuomos ar kitokių sutarčių sąlygų skirtumus.

46 Jeigu 45 straipsnyje apibūdintos dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje nėra žinomos, ūkio subjektas įvertina tokią įvairių šaltinių informaciją:

a) skirtingo pobūdžio, būklės ir buvimo vietos (arba skirtingos nuomos ar kitos sutarties) turto dabartines kainas aktyviojoje rinkoje, pakoreguotas siekiant atspindėti šiuos skirtumus;

▼B

b) panašaus turto naujausias kainas mažiau aktyviose rinkose, pakoreguotas siekiant atspindėti bet kokius ekonominių sąlygų pokyčius nuo tada, kai buvo vykdomi sandoriai tomis kainomis; ir

c) diskontuotų pinigų srautų prognozes, pagrįstas patikimais būsimųjų pinigų srautų įvertinimais, atsižvelgdamas į bet kokių esamų nuomos ir kitų sutarčių sąlygas ir (jei tai įmanoma) išorinius įrodymus, tokius, kaip nuomos mokesčiai, mokami dabartinėje rinkoje už toje pačioje vietoje esantį tos pačios būklės panašų turtą, naudojant diskonto normas, atspindinčias dabartinės rinkos vertinimus dėl pinigų srautų dydžių ir jų neapibrėžto periodiškumo.

47 Kai kuriais atvejais įvairių šaltinių, nurodytų ankstesniame straipsnyje, duomenimis nustatyta investicinio turto tikroji vertė gali skirtis. Ūkio subjektas apsvarsto minėtų skirtumų priežastis, stengdamasis iš kitų pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų pasirinkti kuo patikimesnį įvertinimą.

▼M8

48 Išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu pakeitus jo naudojimo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad įvairių pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų bus tiek daug, o įvairių rezultatų tikimybę bus taip sunku nustatyti, kad tikrosios vertės vienas įvertinimas bus visiškai nenaudingas. Tai gali būti požymis, kad turto tikrosios vertės nebus galima nuolat patikimai nustatyti (žr. 53 straipsnį).

▼B

49 Tikroji vertė skiriasi nuo naudojimo vertės, kaip tai apibrėžia 36-asis TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*. Tikroji vertė atspindi nusimanančių, ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų žinias bei vertinimus. Naudojimo vertė, priešingai, atspindi ūkio subjekto vertinimus, apimančius tam tikrų veiksnių, kurie gali būti būdingi tik šiam ūkio subjektui, bet netaikomi visiems ūkio subjektams, poveikį. Pavyzdžiui, tikroji vertė atspindi toliau pateikiamus veiksnius tik tiek, kiek jie gali būti įprastai prieinami nusimanantiems ir ketinantiems pirkti arba parduoti pirkėjams ir pardavėjams:

a) papildomą vertę, gaunamą iš portfelio, sudaryto iš skirtingose vietose esančio turto;

b) investicinio turto ir kito turto tarpusavio sąveiką;

c) juridines teises arba apribojimus, taikomus (-as) tik dabartiniam turto savininkui; ir

d) mokesčių naudą arba naštą, būdingas tik dabartiniam turto savininkui.

▼M8

50 Nustatydamas investicinio turto balansinę vertę pagal tikrosios vertės metodą, ūkio subjektas atskirai pripažinto turto ar įsipareigojimų neskaičiuoja du kartus. Pavyzdžiui:

▼B

a) tokie įrengimai, kaip liftai arba oro kondicionieriai, dažnai yra neatskiriama pastato dalis ir paprastai įtraukiami į investicinio turto tikrąją vertę, o ne pripažįstami atskirai kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai;

▼B

b) jeigu biuras nuomojamas drauge su baldais, paprastai į biuro tikrąją vertę įskaičiuojama ir baldų tikroji vertė, nes nuomos pajamos gaunamos iš apstatyto biuro. Kai baldai įskaitomi į investicinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas jų nepripažįsta kaip atskiro turto;

c) pagal nuomos sutartį iš karto mokamos arba kaupiamos veiklos nuomos pajamos į investicinio turto tikrąją vertę neįskaičiuojamos, nes jas ūkio subjektas pripažįsta kaip atskirą įsipareigojimą arba turtą;

▼M8

d) investicinio turto, turimo pagal nuomos sutartį, tikroji vertė atspindi laukiamus pinigų srautus (tarp jų neapibrėžtą nuomos mokestį, kuris, kaip tikimasi, bus mokamas). Todėl, jei vertinant turtą atimami visi laukiami nuomos mokėjimai, tuomet norint gauti investicinio turto balansinę vertę taikant tikrosios vertės modelį reikia vėl pridėti bet kokius pripažintus nuomos įsipareigojimus.

▼B

51 Investicinio turto tikroji vertė neatspindi būsimų investicijų į ilgalaikį materialųjį turtą, skirtų turtui pagerinti arba padidinti, ir būsimos naudos, susijusios su minėtomis išlaidomis.

52 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas tikisi, kad jo mokėjimų, susijusių su investiciniu turtu (išskyrus mokėjimus, susijusius su pripažintais įsipareigojimais), dabartinė vertė viršys susijusių pinigų įplaukų dabartinę vertę. Ūkio subjektas taiko 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*, norėdamas nustatyti, ar reikia pripažinti įsipareigojimą ir, jeigu taip, kaip jį reikia įvertinti.

Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

▼M8

53 Egzistuoja tam tikra prielaida, kurią galima paneigti, kad ūkio subjektas nuolat gali patikimai nustatyti investicinio turto tikrąją vertę. Tačiau išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu pakeitus jo naudojimo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad investicinio turto tikroji vertė negalės būti nuolat patikimai nustatyta. Taip atsitinka tada ir tik tada, kai palyginami rinkos sandoriai nėra dažni ir nėra patikimų alternatyvių tikrosios vertės vertinimo būdų (pavyzdžiui, pagal diskontuotų pinigų srautų prognozes). Jei ūkio subjektas nusprendžia, kad tikroji investicinio turto, kuris statomas, vertė negali būti patikimai nustatyta, bet tikisi, kad to turto tikrąją vertę bus galima patikimai nustatyti, kai statybos bus baigtos, jis vertina tą statomą investicinį turtą savikaina, kol jo tikrąją vertę bus galima patikimai nustatyti arba kol statybos baigiamos (atsižvelgiant į tai, kas įvyksta anksčiau). Jei ūkio subjektas nustato, kad investicinio turto (išskyrus statomą investicinį turtą) tikrosios vertės nuolat patikimai nustatyti negalima, ūkio subjektas vertina tokį investicinį turtą taikydamas savikainos metodą pagal 16-ąjį TAS. Investicinio turto likvidacinė vertė laikoma lygia nuliui. Ūkio subjektas turi taikyti 16-ąjį TAS iki to momento, kada investicinis turtas bus perleistas.

▼M8

53A Kai ūkio subjektas turi galimybę patikimai įvertinti statomo investicinio turto, kuris anksčiau buvo vertinamas savikaina, tikrąją vertę, jis vertina tą turtą jo tikrąja verte. Kai to turto statyba baigiama, laikoma, kad tikrąją vertę galima patikimai įvertinti. Jei taip nėra, pagal 53 straipsnį turtas apskaitomas taikant savikainos modelį pagal 16-ąjį TAS.

53B Prielaida, kad statomo investicinio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, gali būti atmesta tik per pirminį pripažinimą. Ūkio subjektas, įvertinęs statomą investicinį turtą tikrąja verte, negali daryti išvados, kad užbaigto investicinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta.

54 Išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas dėl 53 straipsnyje nurodytų priežasčių yra priverstas vertinti investicinį turtą taikydamas sąnaudų metodą pagal 16-ąjį TAS, visą kitą savo investicinį turtą, įskaitant statomą investicinį turtą, jis vertina tikrąja verte. Tokiais atvejais, nors ūkio subjektas gali naudoti savikainos metodą vienam investicinio turto vienetui, bet viso likusio investicinio turto apskaitai jis turi ir toliau naudoti tikrosios vertės metodą.

▼B

55 Jeigu ūkio subjektas investicinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, tokį vertinimą jis tęsia iki turto perleidimo (ar kol investicinis turtas taps savininko reikmėms naudojamu ilgalaikiu materialiuoju turtu arba ūkio subjektas pradės šio turto plėtrą, ketindamas jį parduoti įprastinės veiklos metu), net ir sumažėjus palyginimui tinkamų rinkos sandorių skaičiui arba galimybei sužinoti naujausias rinkos kainas.

Savikainos metodas

56 Po pradinio pripažinimo, ūkio subjektas, kuris pasirenka savikainos metodą, turi vertinti visą jos investicinį turtą pagal 16-ojo TAS reikalavimus šiam metodui, kitaip nei turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba yra įtraukiamas į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*. Investicinį turtą, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti (arba įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirta parduoti), turi būti įvertintas pagal 5-ąjį TFAS.

PERKĖLIMAI

▼M8

57 Perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo turėtų būti daromi tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis, tai yra kai:

▼B

a) savininkas turtą pradeda naudoti savo reikmėms, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą;

b) pradedami turto tobulinimo darbai, ketinant jį parduoti, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į atsargas;

▼M8

c) savininkas baigia naudotis turtu savo reikmėms, ir jis iš savininko reikmėms naudojamo turto perkeliamas į investicinį turtą; arba

▼M8

d) turtą pradedama nuomoti kitai šaliai veiklos nuomos būdu, todėl jis iš atsargų perkeliamas į investicinį turtą.

_____

▼B

58 Pagal 57 straipsnio b punktą reikalaujama, kad ūkio subjektas investicinį turtą perkeltų į atsargas tada ir tik tada, kai turto paskirtis yra keičiama, kai tai patvirtina pradėti tobulinimo darbai ketinant turtą parduoti. Kai ūkio subjektas nusprendžia perleisti investicinį turtą jo nepatobulinęs, jis ir toliau jį apskaitoje registruoja kaip investicinį turtą iki pripažinimo nutraukimo (tol, kol jis eliminuojamas iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄), ir jo apskaitoje neregistruoja kaip atsargų. Panašiai ir tuo atveju, jeigu ūkio subjektas pradeda perprojektuoti turimą investicinį turtą, ketindamas ir toliau jį naudoti kaip investicinį turtą, šis turtas išlieka investiciniu turtu ir perprojektavimo laikotarpiu neperkeliamas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą.

59 60–65 straipsniai taikomi pripažinimo ir vertinimo klausimams, iškylantiems tada, kai ūkio subjektas investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą. Kai ūkio subjektas taiko savikainos metodą, turtą perkeliant į investicinį turtą, savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą ar atsargas nesikeičia nei perkeliamo turto balansinės vertės, nei jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina jį vertinant ar atskleidžiant.

60 Kai tikrąja verte vertinamas investicinis turtas perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą arba atsargas, tada turto numanomos sąnaudos vėlesnėje apskaitoje (remiantis 16-uoju TAS ar 2-uoju TAS) turi būti turto tikroji vertė jo paskirties pakeitimo dieną.

61 Jeigu savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas tampa investiciniu turtu, kuris bus vertinamas tikrąja verte, ūkio subjektas turi taikyti 16-ąjį TAS iki turto paskirties pakeitimo. Visus skirtumus, kurie minėtą dieną yra tarp turto balansinės (remiantis 16 TAS) ir jo tikrosios vertės, ūkio subjektas turi apskaitoje registruoti tuo pačiu būdu, kaip apskaitoje registruojamas perkainojimas pagal 16-ąjį TAS.

62 Iki tos dienos, kai savininko reikmėms naudojamas ilgalaikis materialusis turtas tampa investiciniu turtu, vertinamu tikrąja verte, ūkio subjektas skaičiuoja tokio turto nusidėvėjimą ir pripažįsta bet kokius patirtus vertės sumažėjimo nuostolius. Visus skirtumus, kurie minėtą dieną yra tarp turto balansinės (pagal 16 TAS) ir tikrosios vertės, ūkio subjektas apskaitoje registruoja tuo pačiu būdu kaip perkainojimą – pagal 16-ąjį TAS. Kitaip tariant:

▼M5

a) bet koks atsiradęs turto balansinės vertės sumažėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tačiau, jei suma įtraukiama į šio turto pelną dėl perkainojimo, sumažėjimas pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir sumažina pelną dėl perkainojimo nuosavybėje;

▼B

b) bet koks susidaręs balansinės vertės padidėjimas registruojamas taip:

i) padidėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu tokio dydžio suma, kuria panaikinamas anksčiau pripažintas minėto turto vertės sumažėjimo nuostolis. Suma, pripažinta pelnu arba nuostoliu, neturi viršyti sumos, reikalingos balansinei vertei atkurti iki tokios balansinės vertės, kuri būtų buvusi (atėmus nusidėvėjimą), jei nebūtų pripažintas vertės sumažėjimo nuostolis;

▼B

►M5 ii) bet kokia likusi padidėjimo dalis pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir padidina pelną dėl perkainojimo nuosavybėje. ◄ Kai investicinis turtas vėliau yra perleidžiamas, į nuosavybės dalį įtrauktas perkainojimo pelnas gali būti perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną. Perkėlimas iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną neparodomas pelne ar nuostolyje.

63 Perkeliant turtą iš atsargų į investicinį, kuris bus vertinamas tikrąja verte, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu.

64 Turto perkėlimo iš atsargų į investicinį, kuris bus apskaitoje registruojamas tikrąja verte, apskaitos tvarka atitinka atsargų pardavimo apskaitos tvarką.

65 Kai ūkio subjektas baigia jo paties pasistatyto investicinio turto, kuris bus apskaitomas tikrąja verte, statybą arba plėtrą, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu.

PERLEIDIMAI

66 Investicinio turto pripažinimas turi būti nutraukiamas, eliminuojant jį iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ perleidimo metu ar tada, kai jo naudojimas visiškai nutraukiamas ir ateityje iš jo perleidimo nebesitikima gauti jokios ekonominės naudos.

67 Investicinis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant arba sudarant finansinės nuomos sutartį. Ūkio subjektas, nustatydamas investicinio turto perleidimo datą, taiko 18-ajame TAS išdėstytus prekių pardavimo pajamų pripažinimo kriterijus ir atsižvelgia į 18-ojo TAS priedėlyje pateiktus susijusius nurodymus. 17-asis TAS taikomas tokiam perleidimui, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis arba pardavimo ir atgalinės nuomos sutartis.

68 Jei, remdamasis 16 straipsnyje numatytu pripažinimo principu, ūkio subjektas investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į turto balansinę vertę, tai jis nutraukia keičiamosios dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei investicinis turtas apskaitoje registruojamas savikainos metodu, keičiama dalis gali būti nepriskiriama tai daliai, kuri nudėvima atskirai. Jei yra neįmanoma nustatyti keičiamos dalies balansinę vertę, ūkio subjektas gali taikyti pakeitimo savikainą kaip nuorodą į tai, kokia buvo minėtos dalies savikaina jos įsigijimo ar pastatymo metu. Taikant tikrosios vertės metodą, pagal investicinio turto tikrąją vertę galima iš karto nustatyti, kad dalis, turinti būti pakeista, yra praradusi vertę. Kitais atvejais gali būti sunku nustatyti, kiek turi būti sumažinta keičiamos dalies tikroji vertė. Alternatyva keičiamos dalies tikrosios vertės sumažinimui, kai neįmanoma to padaryti, yra pakeitimo išlaidų įtraukimas į turto balansinę vertę ir pakartotinis tikrosios vertės nustatymas tokiu būdu, kaip to būtų reikalaujama kitokių papildymų (ne dalių keitimo) atveju.

69 Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys dėl investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo, turi būti apskaičiuojami kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo pajamų ir turto balansinės vertės ir pripažįstami investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo laikotarpio pelnu arba nuostoliu (jeigu 17-asis TAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalauja kitaip).

▼B

70 Atlygis, gautinas už perleidžiamą investicinį turtą, iš pradžių pripažįstamas tikrąja verte. Tais atvejais, kai mokėjimas už investicinį turtą atidėtas, gautas atlygis iš pradžių pripažįstamas kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp atlygio nominaliosios vertės ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pripažįstamas palūkanų pajamomis pagal 18-ąjį TAS, taikant faktinių palūkanų metodą.

71 Atitinkamai 37-ąjį TAS ar kitus standartus ūkio subjektas taiko bet kokiems įsipareigojimams, likusiems po investicinio turto perleidimo.

72 Suteikta trečiųjų šalių kompensacija už investicinio turto vertės sumažėjimą, praradimą arba atidavimą, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai ji tampa gautina.

73 Investicinio turto vertės sumažėjimas arba jo praradimas, susiję atitinkami kompensavimo reikalavimai tretiesiems asmenims arba šių asmenų mokamos kompensacijos ir visi vėlesni atstatomojo turto pirkimai arba statyba yra atskiri ekonominiai įvykiai, apskaitoje registruojami atskirai, kaip nurodyta toliau:

a) investicinio turto vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;

b) investicinio turto išėmimas iš apyvartos ar perleidimas pripažįstamas remiantis šio standarto 66–71 straipsniais;

c) trečiųjų asmenų suteikta kompensacija už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar atiduotas, pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai ji tampa gautina; ir

d) atstatyto, nupirkto arba pastatyto kaip pakaito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nustatoma pagal šio standarto 20–29 straipsnius.

ATSKLEIDIMAS

Tikrosios vertės ir savikainos metodai

74 Toliau nurodomi informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su nurodytais 17-ajame TAS. Remdamasis 17-uoju TAS, investicinio turto savininkas atskleidžia nuomotojo informaciją apie sudarytas nuomos sutartis. Ūkio subjektas, turintis investicinį turtą pagal finansinės arba veiklos nuomos sutartį, atskleidžia nuomininko informaciją apie finansinę nuomą ir nuomotojo informaciją apie visas savo sudarytas veiklos nuomos sutartis.

75 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) ar jis taiko tikrosios vertės, ar savikainos metodą;

b) jei jis taiko tikrosios vertės metodą, ar ir kokiomis aplinkybėmis turto dalys, turimos pagal veiklos nuomos sutartis, grupuojamos ir apskaitoje registruojamos kaip investicinis turtas;

c) jei sugrupuoti turtą yra sunku (žr. 14 straipsnį), nusistatytus kriterijus, pagal kuriuos jis atskiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto ir turto, laikomo pardavimui įprastinės veiklos metu;

d) metodus ir reikšmingas prielaidas, kurie taikomi nustatant investicinio turto tikrąją vertę, įskaitant paaiškinimą, ar ją nustatant buvo remiamasi rinkos informacija, ar dėl turto pobūdžio ir palyginamų rinkos duomenų stokos buvo labiau atsižvelgiama į kitus veiksnius (kuriuos ūkio subjektas taip pat turi atskleisti);

▼B

e) iki kokio lygio investicinio turto tikroji vertė (kaip įvertinta ar atskleista finansinėse ataskaitose) yra pagrįsta nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir reikiamą profesinę kvalifikaciją bei naujausios patirties tokios pat buvimo vietos ir kategorijos investicinio turto vertinimo srityje, įvertinimu. Jei tokio vertinimo nebuvo, šis faktas turi būti atskleistas;

f) pelnu arba nuostoliu pripažintas tokias sumas:

i) investicinio turto nuomos pajamas;

ii) tiesiogines veiklos (įskaitant remonto ir eksploatacines) sąnaudas, susidarančias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį buvo gauta nuomos pajamų; ir

iii) tiesiogines veiklos (įskaitant remonto ir eksploatacines) sąnaudas, susidarančias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį nebuvo gauta nuomos pajamų;

iv) sukauptas tikrosios vertės pokytis pripažįstamas pelnu arba nuostoliu parduodant investicinį turtą iš turto junginio, kuriame naudojamas savikainos metodas, turto junginiui, kuriame naudojamas tikrosios vertės metodas (žr. 32C straipsnį);

g) apribojimų dėl investicinio turto perleidimo arba dėl perleidimo pajamų ir lėšų perdavimo buvimą ir sumas;

h) sutartimi įformintas prievoles pirkti, statyti ar tobulinti investicinį turtą arba jį remontuoti, prižiūrėti ar pagerinti.

Tikrosios vertės metodas

76 Kartu su 75 straipsnyje nurodyta informacija ūkio subjektas, taikantis tikrosios vertės metodą pagal 33–55 straipsnius, turi atskleisti investicinio turto laikotarpio pradžios ir pabaigos balansinių verčių suderinimo duomenis, parodydamas:

a) padidėjimus, atskirai atskleisdamas padidėjimus dėl įsigijimų ir padidėjimus dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turto balansinėje vertėje;

b) padidėjimus, atsirandančius dėl verslo jungimų;

c) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

d) grynąjį pelną arba nuostolį, gautą patikslinus tikrąją vertę;

e) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto – į atskaitingo ūkio subjekto pateikimo valiutą;

f) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą ir perkėlimus iš jų; ir

g) kitus pasikeitimus.

▼B

77 Kai investiciniam turtui taikomas vertinimas reikšmingai pakoreguojamas finansinių ataskaitų sudarymo tikslais, pavyzdžiui, dėl to, kad pagal 50 straipsnį atskirai pripažįstami turtas ir įsipareigojimai nebūtų skaičiuojami du kartus, ūkio subjektas turi atskleisti prieš tai taikytų ir pakoreguotų įvertinimų, įtrauktų į finansines ataskaitas, suderinimą, atskirai parodydamas bendras bet kokių pripažintų nuomos prievolių sumas, kurios vėl buvo pridėtos, taip pat kitus reikšmingus pakoregavimus.

78 53 straipsnyje numatytais išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas investicinį turtą vertina 16-ajame TAS nurodytu savikainos metodu, atliekant suderinimą pagal 76 straipsnį, turi būti atskleidžiamos sumos, susijusios su šiuo investiciniu turtu, atskirai nuo sumų, susijusių su kitu investiciniu turtu. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) investicinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės;

c) jei įmanoma – įvertinimų ribas, kuriose gali svyruoti tikroji vertė; ir

d) perleisdamas investicinį turtą, kuris apskaitoje buvo registruojamas ne tikrąja verte:

i) faktą, kad ūkio subjektas perleido investicinį turtą, kuris apskaitoje nebuvo registruojamas tikrąja verte;

ii) tokio investicinio turto balansinę vertę pardavimo metu; ir

iii) pripažintą pelno arba nuostolių sumą.

Savikainos metodas

79 Be 75 straipsnyje reikalaujamos informacijos, ūkio subjektas, pagal 56 straipsnį taikantis savikainos metodą, turi atskleisti:

a) taikomus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus;

b) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas;

c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

d) investicinio turto balansinės vertės suderinimo duomenis ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, parodydamas:

i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus, atsiradusius dėl įsigijimų, bei padidėjimus, atsiradusius dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turtu;

ii) padidėjimus, atsirandančius dėl verslo jungimų;

iii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

iv) nusidėvėjimą;

v) per laikotarpį pripažintų ir atstatytų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal 36-ąjį TAS;

▼B

vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto – į atskaitingo ūkio subjekto pateikimo valiutą;

vii) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą ir perkėlimus iš jų; ir

viii) kitus pasikeitimus; ir

e) investicinio turto tikrąją vertę. Išskirtiniais atvejais, apibūdintais 53 straipsnyje, kai ūkio subjektas negali patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės, jis turi atskleisti:

i) investicinio turto apibūdinimą;

ii) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės; ir

iii) jei tai įmanoma, labiausiai tikėtinas tikrosios vertės įvertinimų svyravimo ribas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Tikrosios vertės metodas

80 Jei ūkio subjektas, anksčiau taikęs 40-ąjį TAS (2000 m.), pirmą kartą nusprendžia kai kurias arba visas tinkamas turto dalis, turimas pagal veiklos nuomos sutartį, grupuoti ir apskaitoje registruoti kaip investicinį turtą, šio sprendimo rezultatą jis turi pripažinti kaip to ataskaitinio laikotarpio, kai toks sprendimas pirmą kartą priimtas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimą. Be to:

a) jeigu ūkio subjektas anksčiau viešai buvo atskleidęs (finansinėse ataskaitose ar kitur) tų turto dalių tikrąją vertę (nustatytą, remiantis atitinkamu 5 straipsnyje pateiktu tikrosios vertės apibrėžimu ir 36–52 straipsnių nuorodomis) ankstesniaisiais laikotarpiais, jis skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama):

i) pakoreguoti pateikto anksčiausio laikotarpio, kada tikroji vertė buvo atskleista viešai, nepaskirstytojo pelno pradinį likutį; ir

ii) pataisyti tų laikotarpių lyginamąją informaciją; ir

b) jeigu ūkio subjektas anksčiau nebuvo viešai atskleidęs a punkte apibūdintos informacijos, jis neturi pataisyti lyginamosios informacijos, bet tokį faktą turi atskleisti.

81 Šiame standarte reikalaujama apskaitos tvarka skiriasi nuo reikalaujamos 8-ajame TAS. 8-ajame TAS reikalaujama, kad lyginamoji informacija būtų patikslinama, išskyrus atvejį, kai tai daryti yra nepraktiška.

82 Kai ūkio subjektas taiko šį standartą pirmą kartą, jis, koreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį likutį, taip pat perklasifikuoja bet kokias sumas, laikomas investicinio turto perkainojimo rezerve.

▼B

Savikainos metodas

83 8-asis TAS taikomas bet kokiam apskaitos politikos pakeitimui, atliekamam tada, kai ūkio subjektas pirmą kartą pradeda taikyti šį standartą ir pasirenka savikainos metodą. Apskaitos politikos keitimo poveikis apima bet kokių sumų, laikomų investicinio turto perkainojimo rezerve, pergrupavimą.

84 27–29 straipsnių reikalavimai dėl investicinio turto, įgyto pagal turto mainų sandorį, pirminio įvertinimo turi būti perspektyviai taikomi tik būsimiems sandoriams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

85 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M5

85A 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 62 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

85B 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 8, 9, 48, 53, 54 ir 57 straipsniai, 22 straipsnis panaikintas ir įterpti 53A ir 53B straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ūkio subjektui leidžiama statomam investiciniam turtui pataisas taikyti nuo bet kurios dienos iki 2009 m. sausio 1 d., jei statomo investicinio turto tikroji vertė buvo nustatyta tą dieną. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 16-ojo TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ 5 ir 81E straipsnių pataisas.

▼B

40-OJO TAS (2000 m.) PANAIKINIMAS

86 Šiuo standartu pakeičiamas 40-asis TAS *„Investicinis turtas“* (patvirtintas 2000 m.).

▼B

41-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Žemės ūkis“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimą.

TAIKYMAS

1 Šį standartą reikėtų taikyti registruojant apskaitoje toliau nurodytą turtą, kai jis yra susijęs su žemės ūkio veikla:

a) biologinį turtą;

b) žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu; ir

c) valstybės dotacijas, nurodytas 34–35 punktuose.

2 Šis standartas netaikomas:

a) žemei, susijusiai su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* ir 40-ąjį TAS „*Investicinis turtas“*); ir

b) nematerialiajam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 38-ąjį TAS „*Nematerialusis turtas*“).

3 Šis standartas taikomas iš ūkio subjekto biologinio turto gautos žemės ūkio produkcijos apskaitai, tačiau tik derliaus nuėmimo metu. Vėliau minėta produkcija apskaitoje registruojama pagal 2-ąjį TAS „*Atsargos*“ ar kitą tinkamą taikyti tarptautinį apskaitos standartą. Šis standartas taip pat netaikomas po derliaus nuėmimo perdirbamai žemės ūkio produkcijai, pavyzdžiui, kai vyndarys perdirba savo išaugintas vynuoges į vyną. Nors toks perdirbimas gali būti logiškas ir natūralus žemės ūkio veiklos tęsinys, o susiję įvykiai gali būti panašūs į biologinę kaitą, šiame standarte pateiktas žemės ūkio veiklos apibrėžimas neapima tokio perdirbimo.

4 Toliau pateiktoje lentelėje nurodomi biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir išaugintų produktų perdirbimo pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Užaugintų produktų perdirbimo rezultatas
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai

▼M8

Miško sodiniai	Nukirsti medžiai	Rąstai, mediena

▼B

Augalai	Medvilnė	Siūlai, drabužiai
	Cukranendrės	Cukrus
Melžiamos karvės	Pienas	Sūris
Kiaulės	Skerdiena	Dešros, rūkyti kumpiai

▼B

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Užaugintų produktų perdirbimo rezultatas
Krūmai	Lapai	Arbata, apdorotas tabakas
Vynmedžiai	Vynuogės	Vynas
Vaismedžiai	Nuskinti vaisiai	Perdirbti vaisiai

APIBRĖŽIMAI

Apibrėžimai, susiję su žemės ūkiu

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

▼M8

Žemės ūkio veikla – ūkio subjekto vykdoma veikla, susijusi su biologinio turto kaita ir derliaus nuėmimu siekiant parduoti ar paversti žemės ūkio produkcija arba papildomu biologiniu turtu.

▼B

Žemės ūkio produkcija – produktas, gautas iš ūkio subjekto biologinio turto.

Biologinis turtas – gyvūnai arba augalai.

Biologiniai pokyčiai apima augimo, senėjimo, gamybos ir dauginimosi procesus, kurie nulemia kokybinius ir kiekybinius biologinio turto pokyčius.

Biologinio turto grupė – panašių gyvūnų ar augalų visuma.

Derlius – produkcijos atskyrimas nuo biologinio turto ar biologinio turto gyvybinių procesų nutraukimas.

▼M8

Pardavimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčius.

▼B

6 Žemės ūkio veikla yra labai įvairi, pavyzdžiui, gyvulių auginimas, miškininkystė, vienmečių ar daugiamečių javų, vaismedžių ir sodinukų auginimas bei vandens gyvūnų ir augalų veisimas (įskaitant žuvininkystę). Šios veiklos rūšys turi tam tikrų bendrų bruožų:

a) *gebėjimą keistis*. Gyvūnai ir augalai geba biologiškai keistis;

b) *pokyčio valdymą*. Valdymas palengvina biologinę kaitą, pagerindamas ar bent jau stabilizuodamas atitinkamam procesui vykti būtinas sąlygas (pavyzdžiui, maistingųjų medžiagų kiekius, drėgnumą, temperatūrą, derlingumą ir šviesą). Tokiu būdu valdoma žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių. Pavyzdžiui, produkcija, gaunama iš nevaldomų šaltinių (žūklės vandenynuose ir miškų kirtimo), nepriskiriama žemės ūkio veiklai; ir

▼M8

c) *pokyčio vertinimą*. Kokybės (pavyzdžiui, genetinės vertės, tankumo, nokumo, riebalų sluoksnio, baltymų kiekio ir pluošto stiprumo) arba kiekio (pavyzdžiui, palikuonių, svorio, kubinių metrų, pluošto ilgio arba skersmens ir pumpurų skaičiaus) pokyčiai, atsiradę dėl biologinės kaitos arba derliaus nuėmimo, vertinami ir kontroliuojami vykdant įprastinę valdymo funkciją.

▼B

7 Biologinės kaitos rezultatai yra šie:

a) turtas keičiasi: i) augdamas (didėja gyvūno ar augalo apimtis ar gerėja kokybė); ii) sendamas (mažėja gyvūno ar augalo apimtis ar blogėja kokybė); arba iii) daugindamasis (išauga papildomi gyvūnai arba augalai); arba

b) žemės ūkio produkcija, tokia kaip lateksas, arbatlapiai, vilna ir pienas.

Bendro pobūdžio apibrėžimai

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos šios sąlygos:

a) rinkoje parduodami vienetai yra vienarūšiai;

b) pirkėjus ir pardavėjus, ketinančius pirkti ir parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu; ir

c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas parodomas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Valstybės dotacijų apibrėžimas pateikiamas 20-ajame TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“.

9 Turto tikroji vertė nustatoma pagal jo dabartinę vietą ir būklę. Dėl to, pavyzdžiui, ūkyje laikomų gyvulių tikroji vertė – gyvulių kaina atitinkamoje rinkoje, atėmus transporto ir kitas gyvulių pateikimo į rinką išlaidas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

10 Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją ūkio subjektas turėtų pripažinti tik tada, kai:

a) ūkio subjektas turtą kontroliuoja dėl praeities įvykių;

b) ūkio subjektas ateityje tikisi iš turto gauti ekonominės naudos; ir

c) turto tikrąją vertę ar savikainą galima patikimai nustatyti.

▼B

11 Žemės ūkio veikloje kontrolę gali reikšti, pavyzdžiui, teisėta gyvulių nuosavybė ir gyvulių ženklinimas ar kitoks žymėjimas jų įsigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. Būsima nauda paprastai nustatoma įvertinant reikšmingas fizines savybes.

12 Pirmą kartą ir ►M5 kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ biologinis turtas turėtų būti įvertinamas tikrąja verte, atimant ►M8 pardavimo išlaidas ◄, išskyrus 30 straipsnyje apibūdintą atvejį, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.

13 Žemės ūkio produkcija, išauginta iš ūkio subjekto biologinio turto, derliaus nuėmimo metu turėtų būti vertinama tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄. Jei taikomas 2 TAS *„Atsargos“* arba kitas tinkamas taikyti standartas, tikroji vertė yra turto savikaina minėtą datą.

▼M8

_____

▼B

15 Biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustatyti lengviau juos suskirsčius pagal svarbius požymius; pavyzdžiui, pagal amžių ir kokybę. Remdamasis minėtais požymiais, ūkio subjektas atsižvelgia į tuos, pagal kuriuos nustatomos rinkos kainos.

16 Ūkio subjektai dažnai sudaro sutartis dėl savo biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo ateityje. Nustatant tikrąją vertę, sutartimi nustatytos kainos ne visada yra tinkamos, kadangi tikroji vertė atspindi dabartinę rinką, kurioje ketinantis pirkti pirkėjas ir ketinantis parduoti pardavėjas sudarytų sandorį. Todėl biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikroji vertė netikslinama dėl sudarytos sutarties. Kai kuriais atvejais biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo sutartis gali būti nuostolinga, kaip nurodoma 37-ajame TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. 37-asis TAS taikomas nuostolingoms sutartims.

▼M8

17 Jeigu yra biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos jos dabartinėje vietoje ir esant dabartinei būklei aktyvi rinka, joje nustatyta kaina gali būti tinkamas pagrindas tokio turto tikrajai vertei nustatyti. Jeigu ūkio subjektas turi galimybę patekti į kelias aktyvias rinkas, jis renkasi pačią svarbiausią. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas gali patekti į dvi aktyvias rinkas, jis pasirinks tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kainą.

▼B

18 Jeigu aktyvios rinkos nėra, ūkio subjektas tikrąją vertę nustato vienu iš toliau nurodytų būdų:

a) pagal naujausią rinkos sandorių kainą, jeigu nuo sandorio sudarymo datos iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ ekonominės sąlygos iš esmės nepasikeitė;

b) pagal panašaus turto rinkos kainas, patikslintas, atsižvelgiant į skirtumus; ir

c) pagal sektoriuje taikomas standartines vertes, tokias kaip vaismedžių vertė, skaičiuojama už eksporto padėklą, bušelį arba hektarą, ir gyvulių vertė, skaičiuojama už kilogramą mėsos.

▼B

19 Kai kuriais atvejais 18 punkte išvardytuose informacijos šaltiniuose gali būti siūlomos nevienodos išvados dėl biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės. Ūkio subjektas apsvarsto tokių skirtumų priežastis, kad remdamasis palyginti negausiais pagrįstais įvertinimais, galėtų patikimiausiu būdu apskaičiuoti tikrąją vertę.

▼M8

20 Esant tam tikroms aplinkybėms, dabartinės būklės biologinio turto rinkos kainos arba vertės gali būti nežinomos. Tokiais atvejais turto tikrajai vertei nustatyti ūkio subjektas naudoja iš turto laukiamų pinigų srautų dabartinę vertę, diskontuotą pagal dabartinę rinkos diskonto normą.

21 Laukiamų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės apskaičiavimo tikslas – nustatyti, kokia yra tam tikroje vietoje esančio dabartinės būklės biologinio turto tikroji vertė. Ūkio subjektas į tai atsižvelgia, nustatydamas atitinkamą diskonto normą, taikytiną nustatant laukiamus grynuosius pinigų srautus. Nustatydamas dabartinę laukiamų grynųjų pinigų srautų vertę ūkio subjektas įtraukia grynuosius pinigų srautus, kuriuos rinkos dalyviai tikėtųsi gauti iš turto svarbiausiose rinkose.

▼B

22 Ūkio subjektas taip pat neįtraukia jokių pinigų srautų, skirtų turtui finansuoti, mokesčiams mokėti arba išaugintam biologiniam turtui pakartotinai auginti (pavyzdžiui, miško sodinių persodinimo kaina po sodinių išauginimo).

23 Nustatydami komercinio sandorio kainą, gerai informuoti ketinantys pirkti pirkėjai ir ketinantys parduoti pardavėjai įvertina galimus pinigų srautų pokyčius. Tai reiškia, kad tikroji vertė atspindi šiuos galimus pokyčius. Dėl to ūkio subjektas, nustatydamas būsimus pinigų srautus, diskonto normą ar tam tikrą abiejų jų derinį, įtraukia tikėtinus pinigų srautų pokyčius. Nustatydamas diskonto normą, ūkio subjektas remiasi tomis pačiomis prielaidomis, kuriomis jis remiasi skaičiuodamas būsimus pinigų srautus, kad tam tikros prielaidos nebūtų įvertintos du kartus ar kad būtų išvengta jų nepaisymo.

24 Kartais savikaina gali būti artima tikrajai vertei, ypač kai:

a) pirmą kartą patyrus išlaidų, įvyksta nedidelė biologinė kaita (pavyzdžiui, vaismedžių sodinukai pasodinti iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄); arba

b) nesitikima, kad biologinė kaita turės didelį poveikį kainai (pavyzdžiui, augimo pradžioje 30-ies metų pušų sodinių auginimo ciklo metu).

▼B

25 Biologinis turtas dažnai yra fiziškai neatskiriamas nuo žemės (pavyzdžiui, miško sodiniai). Atskiros biologinio turto, susijusio su žeme, rinkos gali nebūti, tačiau gali būti bendro turto, sudaryto iš biologinio turto, nedirbtos ir pagerintos žemės, aktyvi rinka. Nustatydamas biologinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas gali remtis informacija apie bendrą turtą. Pavyzdžiui, iš bendro turto tikrosios vertės atėmus nedirbtos ir pagerintos žemės tikrąją vertę galima apskaičiuoti biologinio turto tikrąją vertę.

Pelnas ir nuostoliai

26 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, turėtų būti įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidaro, grynąjį pelną ar nuostolius.

27 Nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kadangi, nustatant biologinio turto tikrąją vertę, atimamos ►M8 pardavimo išlaidos ◄. Pelnas gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, pavyzdžiui, kai karvė atsiveda veršiuką.

28 Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys žemės ūkio produkciją pirmą kartą pripažįstant tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, turėtų būti įrašomi į ataskaitinio laikotarpio, per kuri jie susidaro, grynąjį pelną arba nuostolius.

29 Pelnas ar nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant išaugintą žemės ūkio produkciją.

Negalėjimas patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės

30 Daroma prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai apskaičiuota. Biologinio turto tikrosios vertės patikimo apskaičiavimo prielaidą galima paneigti tik pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kurio rinkos kainos arba vertės nežinomos ir kurio alternatyviai apskaičiuotos tikrosios vertės pasitvirtina kaip neabejotinai nepatikimos. Tokiu atveju biologinis turtas turi būti vertinamas savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai tokio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, ūkio subjektas turėtų jį vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos sąnaudas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka parduoti skirto turto kriterijus (ar yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, pripažintą skirta parduoti) pagal 5-ojo TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, laikoma, kad tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.*

31 30 straipsnyje nurodytą prielaidą galima paneigti tik pirminio pripažinimo metu. Ūkio subjektas, kuris biologinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, atėmęs iš jos ►M8 pardavimo išlaidas ◄, savo biologinį turtą šiuo būdu vertina ir toliau iki jo perleidimo.

▼B

32 Ūkio subjektas visais atvejais žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu vertina tikrąja verte, atimdamas iš jos ►M8 pardavimo išlaidas ◄. Šis standartas įtvirtina požiūrį, kad žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę derliaus nuėmimo metu visada galima patikimai apskaičiuoti.

33 Skaičiuodamas savikainą, sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius, ūkio subjektas taiko 2-ąjį TAS „*Atsargos*“, 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ ir 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

34 Valstybės dotacija be nustatytų sąlygų, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, turėtų būti pripažįstama pajamomis tada ir tik tada, kai valstybės dotacija tampa gautina.

35 Jeigu valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, yra su nustatytomis sąlygomis, įskaitant ir tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad ūkio subjektas nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, ūkio subjektas valstybės dotaciją turėtų pripažinti pajamomis tada ir tik tada, kai įvykdo valstybės dotacijai priskirtas sąlygas.

36 Valstybės dotacijų terminai ir sąlygos yra įvairios. Pavyzdžiui, skiriant valstybės dotaciją, gali būti reikalaujama, kad ūkio subjektas penkerius metus ūkininkautų konkrečioje vietoje ir kad sugrąžintų visą dotaciją, jeigu jo ūkininkavimo laikotarpis bus trumpesnis kaip penkeri metai. Šiuo atveju valstybės dotacija pajamomis gali būti pripažinta tik po penkerių metų. Tačiau, jeigu atsižvelgiant į praėjusį tam tikrą laikotarpį leidžiama dalį suteiktos valstybės dotacijos pasilikti, ūkio subjektas valstybės dotaciją pripažįsta pajamomis proporcingai praėjusiam laikui.

37 Jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 straipsnį), taikomas 20-asis TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“.

38 Šiame standarte nustatyta apskaitos tvarka skiriasi nuo 20-ajame TAS nustatytos apskaitos tvarkos, jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, arba jeigu valstybės dotacija skiriama ūkio subjektui, reikalaujant nevykdyti nurodytos žemės ūkio veiklos. 20-asis TAS taikomas tik valstybės dotacijai, susijusiai su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

ATSKLEIDIMAS

39 (Panaikinta)

Bendra informacija

40 Ūkio subjektas turėtų atskleisti bendrą pelną ar nuostolius, susidariusius einamuoju laikotarpiu, pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus biologinio turto ►M8 pardavimo išlaidas ◄.

▼B

41 Ūkio subjektas turėtų pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą.

42 Duomenys, kurių reikalaujama 41 punkte, gali būti aprašyti arba apibūdinti kiekybiškai.

43 Ūkio subjektas skatinamas pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą skaičiais, atskirai nurodant vartojamąjį ir atsinaujinantį biologinį turtą arba subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nurodyti vartojamojo ir atsinaujinančio biologinio turto grupių balansinę vertę. Toliau šias balansines vertes ūkio subjektas gali suskirstyti pagal subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Toks skirstymas gali būti naudingas nustatant būsimųjų pinigų srautų gavimo laiką. Ūkio subjektas turi nurodyti tokio skirstymo pagrindą.

44 Vartojamasis biologinis turtas yra turtas, išauginta žemės ūkio produkcija ar parduodamas biologinis turtas. Vartojamojo biologinio turto pavyzdžiai yra mėsiniai gyvuliai, parduoti skirti gyvuliai, ūkiuose auginama žuvis, medienai auginami medžiai, grūdinės kultūros (tokios kaip kukurūzai ir kviečiai). Atsinaujinantis biologinis turtas yra kitas nei vartojamasis biologinis turtas; pavyzdžiui, gyvuliai, duodantys pieną, vynmedžiai, vaismedžiai ir medžiai, iš kurių gaunamos malkos, tačiau medžiai lieka augti. Atsinaujinantis biologinis turtas labiau yra ne žemės ūkio, o atsinaujinanti produkcija.

45 Biologinį turtą galima suskirstyti į subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Subrendęs biologinis turtas – turtas, išauginantis derlių (kalbant apie vartojamąjį biologinį turtą), arba turtas, galintis duoti nuolatinį derlių (kalbant apie atsinaujinantį biologinį turtą).

46 Jeigu informacija neatskleidžiama kartu su kita informacija, pateikiama su finansinėmis ataskaitomis, ūkio subjektas turėtų aprašyti:

a) veiklos, apimančios kiekvieną biologinio turto grupę, pobūdį; ir

b) toliau nurodytų fizinių kiekių nefinansinius apskaičiavimus ar įvertinimus:

i) ūkio subjekto kiekvienos biologinio turto grupės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir

ii) per ataskaitinį laikotarpį gautos žemės ūkio produkcijos.

47 Ūkio subjektas turėtų nurodyti metodus ir svarbias prielaidas, taikomas nustatant kiekvienos žemės ūkio produkcijos grupės tikrąją vertę derliaus nuėmimo metu ir kiekvienos biologinio turto grupės tikrąją vertę.

48 Ūkio subjektas turėtų nurodyti žemės ūkio produkcijos, augintos per ataskaitinį laikotarpį, derliaus nuėmimo metu nustatytą tikrąją vertę, atėmus jos ►**M8** pardavimo išlaidas ◄.

49 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

a) biologinio turto, kurio nuosavybės teisė yra apribota, buvimą, balansinę vertę ir biologinio turto, įkeisto įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, balansinę vertę;

▼B

b) pasižadėjimų auginti ar įsigyti biologinį turtą sumą; ir

c) su žemės ūkio veikla susijusią finansinės rizikos valdymo strategiją.

50 Ūkio subjektas turi pateikti biologinio turto balansinės vertės pokyčių sutikrinimą per dabartinį ataskaitinį laikotarpį. Sutikrinimas turi apimti:

a) pelną ar nuostolius dėl tikrosios vertės pasikeitimo, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄;

b) padidėjimą dėl įsigijimo;

c) sumažėjimus, priskirtinus pardavimams, ir biologiniam turtui, grupuojama kaip skirtas parduoti (arba įtraukiamam į perleidžiamą grupę, kuri grupuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS;

d) sumažėjimą nuėmus derlių;

e) padidėjimą dėl verslo jungimo;

f) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansines ataskaitas į skirtingą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto valiutą – į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą; ir

g) kitus pasikeitimus.

51 Biologinio turto tikroji vertė, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, gali pasikeisti dėl fizinių savybių ir kainos pokyčių rinkoje. Vertinant einamojo laikotarpio veiklos rezultatus ir ateities perspektyvas, ypač kai gamybos ciklas tęsiasi ilgiau kaip vienerius metus, naudinga nurodyti fizinių savybių ir kainų pasikeitimus atskirai. Tokiais atvejais ūkio subjektas skatinamas pagal grupes ar kitu būdu atskleisti tikrosios vertės, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, pasikeitimo dėl fizinių savybių ir kainų pokyčių sumą, įtrauktą į grynąjį pelną ar nuostolius. Kai gamybos ciklas trumpesnis kaip vieneri metai, minėta informacija paprastai duoda mažiau naudos (pavyzdžiui, auginant viščiukus ar grūdines kultūras).

52 Dėl biologinės kaitos vyksta įvairių rūšių fizinių savybių pasikeitimai – augimas, senėjimas, gamyba ir dauginimas, kiekvieną iš kurių galima stebėti ir įvertinti. Kiekvienas iš minėtų fizinių pasikeitimų yra tiesiogiai susijęs su būsima ekonomine nauda. Biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimas nuėmus derlių taip pat yra fizinių savybių pasikeitimas.

53 Žemės ūkio veikla dažnai yra susijusi su klimato, ligų ir kita gamtine rizika. Jeigu įvyksta įvykis, lemiantis reikšmingą pajamų ar sąnaudų padidėjimą, to padidėjimo pobūdis ir dydis atskleidžiami pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“. Tokių atvejų pavyzdžiai: virusinės ligos protrūkis, potvynis, didelė sausra arba šalčiai, vabzdžių kenkėjų antplūdis.

Papildomai apie biologinį turtą atskleidžiami duomenys, kai negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės

54 Jeigu ūkio subjektas savo biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, apie biologinį turtą jis turėtų atskleisti:

a) biologinio turto apibūdinimą;

▼B

b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai apskaičiuoti jo tikrosios vertės;

c) jei įmanoma – įvertinimų ribas, kuriose gali svyruoti tikroji vertė;

d) taikomą nusidėvėjimo metodą;

e) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas; ir

f) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

55 Jeigu per einamąjį laikotarpį ūkio subjektas biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą), jis turėtų atskleisti visą pelną ir nuostolius, pripažintus perleidus tokį biologinį turtą, nurodydamas 50 straipsnyje apibūdinto sutikrinimo duomenis, atskirai pateikdamas sumas, susijusias su tokiu biologiniu turtu. Be to, sutikrinimas turėtų apimti tokias sumas, įtrauktas į grynąjį pelną ar nuostolius, susijusius su minėtu biologiniu turtu:

a) vertės sumažėjimo nuostolius;

b) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius; ir

c) nusidėvėjimo sumas.

56 Jeigu galima patikimai nustatyti einamojo laikotarpio biologinio turto, anksčiau vertinto savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius, tikrąją vertę, ūkio subjektas turėtų apie šį biologinį turtą atskleisti toliau nurodytą informaciją:

a) biologinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, dėl ko atsirado galimybė patikimai apskaičiuoti tikrąją vertę; ir

c) pasikeitimo rezultatą.

Valstybės dotacijos

57 Ūkio subjektas turėtų atskleisti šiuos duomenis, susijusius su žemės ūkio veikla, kuriai taikomas šis standartas:

a) finansinėse ataskaitose pripažintų valstybės dotacijų pobūdį ir dydį;

b) neįvykdytas sąlygas ir kitus neapibrėžtumus, susijusius su valstybės dotacijomis; ir

c) tikėtiną valstybės dotacijų lygio reikšmingą sumažėjimą.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

58 Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 2003 m. sausio 1 d., jis tai turėtų nurodyti.

59 Šiame standarte nėra jokių specialių pereinamųjų nuostatų. Šio standarto taikymas apskaitoje registruojamas pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

▼**M8**

60	2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 5, 6, 17, 20 ir 21 straipsniai ir panaikintas 14 straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M16**

1-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – užtikrinti, kad *pirmosiose pagal TFAS parengtose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose* ir jo tarpinėse finansinėse ataskaitose, apimančiose dalį pirmojo ataskaitinio laikotarpio, būtų pateikiama kokybiška informacija, kuri:

a) būtų aiški vartotojams ir palyginama su visais pateiktais ataskaitiniais laikotarpiais;

b) būtų tinkama pradedant tvarkyti apskaitą pagal *tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)* ir

c) jos surinkimo išlaidos neviršytų gaunamos naudos.

TAIKYMAS

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS:

a) sudarydamas pirmąsias finansines ataskaitas pagal TFAS ir

b) sudarydamas kiekvieną tarpinę finansinę ataskaitą, jei tokių yra, pagal 34-ąjį TAS *Tarpinė finansinė atskaitomybė*, apimančią dalį ataskaitinio laikotarpio, kuriam sudarytos pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos.

3 Pirmosios pagal TFAS parengtos ūkio subjekto finansinės ataskaitos yra tokios metinės finansinės ataskaitos, kurias sudarydamas ūkio subjektas pirmą kartą taiko TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodydamas, kad jos atitinka TFAS. Pagal TFAS parengtos ūkio subjekto finansinės ataskaitos yra pirmosios, jeigu, pavyzdžiui, ūkio subjektas:

a) pateikė savo naujausias praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas:

i) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, kurie ne visais aspektais atitinka TFAS;

ii) kurios visais požiūriais atitinka TFAS, išskyrus tai, kad finansinėse ataskaitose nėra aiškiai ir be išlygų nurodyta, jog jos yra parengtos pagal TFAS;

iii) kuriose yra aiškiai nurodoma, kad jos atitinka kai kuriuos, tačiau ne visus TFAS;

iv) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, neatitinkančius TFAS, tačiau vadovaujantis kai kuriais TFAS, paaiškinančiais tuos straipsnius, kuriems nėra nustatytų nacionalinių reikalavimų, arba

v) pagal nacionalinius reikalavimus, kai kurias sumas sutikrinant su sumomis, nustatytomis pagal TFAS;

b) pagal TFAS parengė finansines ataskaitas, skirtas tik vidaus naudojimui, kurios nebus pateikiamos ūkio subjekto savininkams ar kitiems išorės vartotojams;

▼M16

c) parengė konsoliduotas finansines ataskaitas vadovaudamasis TFAS, tačiau nesudarė išsamaus finansinių ataskaitų rinkinio, kaip reikalaujama 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.) arba

d) nepateikė praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų.

4 Šis TFAS taikomas, kai ūkio subjektas pirmą kartą taiko TFAS. Juo nesivadovaujama, jeigu ūkio subjektas, pavyzdžiui:

a) nustoja pagal nacionalinius reikalavimus rengti finansines ataskaitas, kurias jis anksčiau teikdavo kartu su kitomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose buvo aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS;

b) praėjusiais metais pateikė pagal nacionalinius reikalavimus parengtas finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų buvo nurodyta, kad jos atitinka TFAS, arba

c) praėjusiais metais pateikė finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS, net jeigu audito išvada buvo pagrįsta šių finansinių ataskaitų duomenimis.

5 Šis TFAS netaikomas ūkio subjekto, jau taikančio TFAS, apskaitos politikos pakeitimams. Tokie pakeitimai aptariami:

a) 8-ajame TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos* pateikiamuose reikalavimuose, skirtuose apskaitos politikos pakeitimams, ir

b) kituose TFAS nustatytuose konkrečiuose pereinamojo laikotarpio reikalavimuose.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Pradinė pagal TFAS parengta finansinės būklės ataskaita

6 Ūkio subjektas turi parengti ir pateikti *pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą TFAS taikymo pradžios datą*. Tai apskaitos pagal TFAS atskaitos taškas.

Apskaitos politika

7 Pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje ir už visus ataskaitinius laikotarpius pateikiamose pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką. Ši apskaitos politika turi atitikti kiekvieną galiojantį TFAS pirmo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pabaigoje, išskyrus 13–19 straipsniuose ir B–E prieduose nustatytus atvejus.

8 Ūkio subjektas neturi taikyti skirtingų TFAS versijų, kurios galiojo anksčiau. Ūkio subjektas gali taikyti naują TFAS, kuris dar nėra privalomas, jeigu tą TFAS leidžiama taikyti anksčiau.

▼M16

Pavyzdys. Pastovus naujausio TFAS varianto taikymas

Pagrindinė informacija

Ūkio subjekto A pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pabaiga yra 20X5 m. gruodžio 31 d. Ūkio subjektas A nusprendžia šiose finansinėse ataskaitose pateikti tik vienerių metų lyginamąją informaciją (žr. 21 straipsnį). Todėl data, kai jis pradėjo taikyti TFAS, yra veiklos pradžia 20X4 m. sausio 1 d. (arba analogiškai – veiklos pabaiga 20X3 m. gruodžio 31 d.). Ūkio subjektas A savo finansines ataskaitas pateikdavo kasmet gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP, įskaitant ir 20X4 m. gruodžio 31 d.

Reikalavimų taikymas

Reikalaujama, kad ūkio subjektas A taikytų TFAS, galiojančius iki 20X5 m. gruodžio 31 d.:

a) rengdamas ir pateikdamas savo 20X4 m. sausio 1 d. pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą ir

b) rengdamas ir pateikdamas savo 20X5 m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ataskaitą (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją), bendrųjų pajamų ataskaitą, nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitas už metus iki 20X5 m. gruodžio 31 d. (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją) ir aiškinamąjį raštą (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją).

Jeigu naujasis TFAS dar neprivalomas, tačiau jį galima taikyti anksčiau, ūkio subjektui A leidžiama, tačiau nereikalaujama, taikyti šį TFAS pirmą kartą sudarant pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas.

9 Kitų TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatos yra taikomos ūkio subjekto, kuris jau taiko TFAS, atliktiems apskaitos politikos pakeitimams; jos netaikomos *pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* pradedant taikyti TFAS, išskyrus atvejus, nurodytus B–E prieduose.

10 Išskyrus tai, kas aprašyta 13–19 straipsniuose ir B–E prieduose, ūkio subjektas savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje, turi:

a) pripažinti visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal TFAS;

b) nepripažinti turto ar įsipareigojimų, jeigu pagal TFAS tai neleidžiama;

c) pergrupuoti straipsnius, kurie pagal anksčiau taikytus BAP yra pripažinti kaip vieno tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavybės komponentas, tačiau pagal TFAS yra kitokio tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavybės komponentas ir

d) taikyti TFAS įvertindamas visą pripažintą turtą ir įsipareigojimus.

11 Apskaitos politika, kurios laikosi ūkio subjektas pagal TFAS sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą, gali skirtis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant to paties laikotarpio ataskaitą pagal anksčiau taikytus BAP. Pakeitimus lemia prieš pradedant taikyti TFAS sudaryti sandoriai ir įvykiai. Todėl ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą turėtų tiesiogiai pripažinti šiuos pakeitimus kaip nepaskirstytąjį pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitą nuosavybės formą).

▼M16

12 Šiame TFAS numatytos dvi principo, pagal kurį pradinė pagal TFAS parengta ūkio subjekto finansinės būklės ataskaita turi atitikti kiekvieną TFAS, išimčių grupės:

a) B priede draudžiama retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus.

b) C–E prieduose atleidžiama nuo kai kurių kitų TFAS reikalavimų laikymosi.

Kitų TFAS retrospektyvaus taikymo išimtys

13 Šiame TFAS draudžiama retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus. Šios išimtys yra nustatytos 14–17 straipsniuose ir B priede.

Įvertinimai

14 Pagal TFAS ūkio subjekto atlikti įvertinimai TFAS taikymo pradžios datą suderinami su tą pačią datą pagal anksčiau taikytus BAP atliktais įvertinimais (atlikus patikslinimus, siekiant parodyti visus apskaitos politikos skirtumus), nebent yra akivaizdžių įrodymų, kad tokie įvertinimai buvo klaidingi.

15 Ūkio subjektas gali gauti informaciją apie pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus po TFAS taikymo pradžios datos. Pagal 14 straipsnį tokią informaciją ūkio subjektas, remdamasis 10-uoju TAS *Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*, traktuoja taip pat kaip ir nekoreguojančius įvykius po ataskaitinio laikotarpio. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas pradeda taikyti TFAS 20X4 m. sausio 1 d., o 20X4 m. liepos 15 d. gauna naujos informacijos, dėl kurios reikia peržiūrėti 20X3 m. gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus. Ūkio subjektas naujos informacijos pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje nenurodo (nebent įvertinimai turi būti patikslinti dėl bet kokių apskaitos politikos pasikeitimų arba yra objektyvių įrodymų, kad įvertinimai buvo klaidingi). Šią naują informaciją ūkio subjektas parodo kaip 20X4 m. gruodžio 31 d. pasibaigusių metų pelną ar nuostolius (arba, jeigu tikslinga, kaip kitas bendrąsias pajamas).

16 TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektui gali prireikti atlikti įvertinimus pagal TFAS, kurių nebuvo reikalaujama pagal anksčiau taikytus BAP. Kad būtų suderinta su 10-uoju TAS, šie pagal TFAS atlikti įvertinimai turi atspindėti TFAS taikymo pradžios datą buvusias sąlygas. Visų pirma, TFAS taikymo pradžios datą nustatyti rinkos kainų, palūkanų normų, užsienio valiutos kurso įvertinimai turėtų atspindėti tą datą buvusias rinkos sąlygas.

17 14–16 straipsniai taikomi pradinei pagal TFAS sudaromai finansinės būklės ataskaitai. Jie taip pat taikomi lyginamajam laikotarpiui, kuris pateiktas ūkio subjekto pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose, tik šiuo atveju nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą keičiamos nuorodomis į šio lyginamojo laikotarpio pabaigą.

▼M16

Kitų TFAS taikymo išimtys

18 Ūkio subjektas gali pasirinkti naudotis viena arba daugiau C–E priedų išimčių. Ūkio subjektas neturi taikyti šių išimčių pagal analogiją kitiems straipsniams.

19 Kai kurios iš C–E priedų išimčių susijusios su *tikrąja verte*. Nustatydamas tikrąsias aptariamo turto arba įsipareigojimo vertes pagal šį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti A priede pateiktą tikrosios vertės apibrėžimą ir visas konkrečias kitų TFAS rekomendacijas. Nustatytos tikrosios vertės turi atspindėti nustatymo metu buvusias sąlygas.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

20 Šis TFAS nesuteikia išimčių taikant kitų TFAS reikalavimus dėl pateikimo ar atskleidimo.

Lyginamoji informacija

21 Kad atitiktų 1-ojo TAS reikalavimus, ūkio subjekto pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose turi būti bent trys finansinės būklės ataskaitos, dvi bendrųjų pajamų ataskaitos, dvi atskiros pajamų ataskaitos (jei pateiktos), dvi pinigų srautų ataskaitos ir dvi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos bei susiję aiškinamieji raštai, įskaitant lyginamąją informaciją.

Ne pagal TFAS parengta lyginamoji informacija ir ankstesnių laikotarpių informacijos santraukos

22 Kai kurie ūkio subjektai taip pat pateikia ankstesnių, prieš pirmąjį ataskaitinį laikotarpį, kurio visą lyginamąją informaciją jie pateikia pagal TFAS, buvusių ataskaitinių laikotarpių pasirinktų duomenų santraukas. Šiame TFAS nereikalaujama, kad tokios santraukos atitiktų TFAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus. Be to, kai kurie ūkio subjektai pateikia lyginamąją informaciją pagal anksčiau taikytus BAP, taip pat lyginamąją informaciją, kurios reikalaujama pagal 1-ąjį TAS. Visose finansinėse ataskaitose, kuriose yra ankstesnių ataskaitinių laikotarpių santraukų arba lyginamosios informacijos pagal ankstesnius BAP, ūkio subjektas turi:

a) aiškiai nurodyti pagal anksčiau taikytus BAP pateikiamą informaciją, kuri parengta ne pagal TFAS, ir

b) nurodyti pagrindinių tikslinimų, kuriuos atlikus informacija atitiktų TFAS reikalavimus, pobūdį. Šių tikslinimų nereikia išreikšti skaičiais.

TFAS taikymo pradžios paaiškinimas

23 Ūkio subjektas paaiškina, kokią įtaką jo finansinėse ataskaitose nurodytai finansinei būklei, finansiniams rezultatams ir pinigų srautams padarė vietoj anksčiau taikytų BAP pradėtas TFAS taikymas.

Suderinimas

24 Siekiant įvykdyti 23 straipsnio reikalavimus, į pirmąsias pagal TFAS parengtas ūkio subjekto finansines ataskaitas įtraukiama:

▼**M16**

a) pagal anksčiau taikytus BAP įvertintos nuosavybės ir pagal TFAS įvertintos nuosavybės suderinimas:

i) TFAS taikymo pradžios datą ir

ii) vėliausio ataskaitinio laikotarpio, kuris pateikiamas ūkio subjekto naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, pabaigą;

b) suderinimas su visomis paskutinio ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis pajamomis pagal TFAS ūkio subjekto naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose. Tokio suderinimo atskaitos taškas turi būti visos to paties ataskaitinio laikotarpio bendrosios pajamos pagal ankstesnius BAP arba, jeigu ūkio subjektas nepranešė apie tokias bendrąsias sumas, pelnas arba nuostoliai pagal anksčiau taikytus BAP;

c) jei ūkio subjektas, pagal TFAS sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą, pirmą kartą pripažino ar panaikino kokius nors nuostolius dėl vertės sumažėjimo, atskleidimas, kurio būtų reikalaujama pagal 36-ąjį TAS *Turto vertės sumažėjimas*, jei ūkio subjektas būtų pripažinęs šiuos vertės sumažėjimo nuostolius ar jų panaikinimą laikotarpį, prasidedantį TFAS taikymo pradžios datą.

25 24 straipsnio a ir b punktuose reikalaujamas suderinimas turi būti pakankamai išsamus, kad vartotojai galėtų suprasti reikšmingus finansinės būklės ir bendrųjų pajamų ataskaitų patikslinimus. Jeigu ūkio subjektas pinigų srautų ataskaitą pateikė pagal anksčiau taikytus BAP, jis taip pat turi paaiškinti reikšmingus pinigų srautų ataskaitos patikslinimus.

26 Jeigu ūkio subjektas išsiaiškina, kad taikant ankstesnius BAP buvo padaryta klaidų, atliekant suderinimus, kurių reikalaujama pagal 24 straipsnio a ir b punktus, klaidų taisymai nuo apskaitos politikos pakeitimų turi būti atskiriami.

27 8-ajame TAS nenagrinėjami apskaitos politikos pakeitimai, kurie atliekami ūkio subjektui pirmą kartą taikant TFAS. Todėl 8-ojo TAS reikalavimai atskleisti apskaitos politikos pakeitimus netaikomi ūkio subjektui, kuris finansines ataskaitas pagal TFAS rengia pirmą kartą.

28 Jeigu ūkio subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų neteikė, šį faktą jis nurodo pirmosiose pagal TFAS sudaromose finansinėse ataskaitose.

Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų priskyrimas

29 Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą ar finansinius įsipareigojimus priskirti finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurių tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, grupei arba finansinio turto, skirto parduoti, grupei pagal D19 straipsnį. Ūkio subjektas priskyrimo datą atskleidžia bet kurio finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, priskirtų kiekvienai grupei, tikrąją vertę, grupavimą ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose nurodytą balansinę vertę.

▼M16

Tikrosios vertės, kaip numanomos savikainos, naudojimas

30 Jei ūkio subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, investicinio ar nematerialiojo turto (žr. D5 ir D7 straipsnius) straipsnių tikrąją vertę nurodo kaip *numanomą savikainą*, pirmosiose pagal TFAS parengtose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose parodomos pradinės pagal TFAS parengtos finansinės būklės ataskaitos kiekvienos straipsnio eilutės:

a) bendra šių tikrųjų verčių suma ir

b) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, bendra tikslinimų suma.

Numanomos savikainos taikymas investicijoms į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones

31 Panašiai, jei ūkio subjektas naudoja numanomą savikainą savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje investicijoms į dukterinę įmonę, bendrai kontroliuojamą ūkio subjektą arba asocijuotąją įmonę savo atskirose finansinėse ataskaitose (žr. D15 straipsnį), pirmosiose pagal TFAS parengtose atskirose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiama:

a) bendra numanoma tų investicijų, kurių numanoma savikaina yra jų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP, savikaina;

b) bendra numanoma tų investicijų, kurių numanoma savikaina yra tikroji vertė, savikaina ir

c) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, bendra tikslinimų suma.

▼M24

Numanomos savikainos naudojimas vertinant naftos ir dujų turtą

31A Jei vertindamas naftos ir dujų turtą ūkio subjektas pasinaudoja D8A straipsnio b punkte nustatyta išimtimi, jis turi atskleisti tą faktą ir pagrindą, kuriuo remiantis priskirtos pagal anksčiau taikytus BAP nustatytos balansinės vertės.

▼M16

Tarpinės finansinės ataskaitos

32 Jei ūkio subjektas, laikydamasis 23 straipsnio reikalavimų, pateikia pagal 34-ąjį TAS tarpinę finansinę ataskaitą, apimančią dalį pagal TFAS parengtų pirmųjų finansinių ataskaitų laikotarpio, jis, be 34-ojo TAS reikalavimų, papildomai vadovaujasi nurodytais reikalavimais:

a) jeigu ūkio subjektas pateikė paskutinių finansinių metų lyginamojo tarpinio laikotarpio tarpinę finansinę ataskaitą, kiekvienoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi būti suderinta:

i) jo nuosavybė pagal anksčiau taikytus BAP lyginamojo laikotarpio pabaigoje su nuosavybe pagal TFAS tą pačią datą ir

▼**M16**

ii) visos bendrosios pajamos pagal TFAS tą lyginamąjį tarpinį laikotarpį (ataskaitinį ir lyginamųjų metų iki tam tikros datos). Tokio suderinimo atskaitos taškas turi būti visos to paties laikotarpio bendrosios pajamos pagal anksčiau taikytus BAP arba, jeigu ūkio subjektas nepranešė apie tokias bendrąsias sumas, pelnas ar nuostoliai pagal anksčiau taikytus BAP.

b) Be a punkte nurodytų suderinimų į pirmąją pagal 34-ąjį TAS parengtą ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą, apimančią dalį pagal TFAS parengtų pirmųjų finansinių ataskaitų laikotarpio, įtraukiami 24 straipsnio a ir b punktuose minėti suderinimai (papildyti 25 ir 26 straipsniuose nurodytais duomenimis) arba pateikiama nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame nurodyti tokie suderinimai.

33 34-ajame TAS reikalaujama nurodyti tik minimalią informaciją remiantis prielaida, kad tarpinių finansinių ataskaitų vartotojai taip pat gali naudotis naujausiomis metinėmis finansinėmis ataskaitomis. Tačiau 34-ajame TAS taip pat reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų „visus įvykius ar sandorius, kurie yra svarbūs norint suprasti tarpinį ataskaitinį laikotarpį“. Todėl jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, neatskleidė informacijos, kuri yra reikšminga norint suprasti tarpinį ataskaitinį laikotarpį, jo tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi būti atskleista ši informacija arba turi būti nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame tokia informacija yra.

ĮSIGALIOJIMO DATA

34 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS, jeigu jo pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos apima ataskaitinį laikotarpį, prasidedantį 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

35 Ūkio subjektas turi taikyti D1 straipsnio n punkto ir D23 straipsnio pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 23-ąjį TAS *Skolinimosi išlaidos* (persvarstytas 2007 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

36 3-uoju TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.) pataisyti 19, C1 straipsniai ir C4 straipsnio f ir g punktai. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

37 27-uoju TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytas 2008 m.) pataisyti 13 ir B7 straipsniai. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

38 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisas *Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*, įtraukti 31 straipsnis, D1 straipsnio g punktas, D14 ir D15 straipsniai. Ūkio subjektas šiuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šiuos straipsnius ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M16**

39 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas B7 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M24**

39A 2009 m. liepos mėn. paskelbtu dokumentu *Papildomos išimtys pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisos) įterpti 31A, D8A, D9A ir D21A straipsniai ir pataisyti D1 straipsnio c, d ir l punktai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M25**

39C 2010 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu *Ribota lyginamosios informacijos atskleidimo pagal 7-ąjį TFAS išimtis pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisa) įterptas E3 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M16**

1-OJO TFAS (PASKELBTO 2003 M.) PANAIKINIMAS

40 Šis TFAS pakeičia 1-ąjį TFAS (paskelbtą 2003 m. ir pataisytą 2008 m. gegužės mėn.).

A priedėlis

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

TFAS taikymo pradžios data Anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio visą lyginamąją informaciją pagal TFAS reikalavimus pateikia ūkio subjektas savo **pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose**, pradžia.

numanoma savikaina Nustatytą datą naudota pakaitinė savikaina arba nudėvėta savikaina. Vėliau skaičiuojant nusidėvėjimą arba amortizaciją daroma prielaida, jog ūkio subjektas pirmą kartą turtą ar įsipareigojimus pripažino nustatytą datą ir kad jų savikaina buvo lygi numanomai savikainai.

tikroji vertė Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos Pirmosios metinės finansinės ataskaitos, kurias rengdamas ūkio subjektas taiko **Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)** ir aiškiai be išlygų pareiškia, kad finansinės ataskaitos juos atitinka.

▼M16

pirmas ataskaitinis laikotarpis, pradėjus taikyti TFAS	Ataskaitinis laikotarpis, kuris baigiasi ūkio subjekto **pirmųjų pagal TFAS parengtų finansinių ataskaitų** datą.
pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, kuris pateikia savo **pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas**.
Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS)	Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Jie apima: a) tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus; b) tarptautinius apskaitos standartus ir c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.
pradinė pagal TFAS parengta finansinės būklės ataskaita	Ūkio subjekto finansinės būklės ataskaita, parengta **TFAS taikymo pradžios datą.**
anksčiau taikyti BAP	Bendrieji apskaitos principai, kuriais **pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas** vadovavosi prieš pradėdamas taikyti TFAS.

B priedas

Kitų TFAS retrospektyvaus taikymo išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

B1 Ūkio subjektas turi taikyti šias išimtis:

a) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas (B2 ir B3 straipsniai);

b) apsidraudimo sandorių apskaita (B4–B6 straipsniai) ir

c) nekontroliuojamos dalys (B7 straipsnis).

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas

B2 Išskyrus B3 straipsnyje leidžiamas išimtis, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 39-ajame TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas* pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus sandoriams, sudarytiems 2004 m. sausio 1 d. arba vėliau. Kitaip tariant, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nutraukė neišvestinio finansinio turto arba neišvestinių finansinių įsipareigojimų pripažinimą dėl sandorio, sudaryto iki 2004 m. sausio 1 d., jis neturi šio turto ir įsipareigojimų vėl pripažinti pagal TFAS, jeigu jie dėl vėlesnio sandorio arba įvykio vėl netampa pripažintini.

B3 Nepaisydamas B2 straipsnio, ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 39-ojo TAS pripažinimo nutraukimo reikalavimus nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, reikalinga norint taikyti 39-ąjį TAS finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurių pripažinimas yra nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta tų sandorių pirminės apskaitos metu.

▼M16

Apsidraudimo sandorių apskaita

B4 39-ajame TAS reikalaujama, kad TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas:

a) įvertintų visas išvestines finansines priemones jų tikrąja verte ir

b) panaikintų visą atidėtą pelną ir nuostolius, susidariusius dėl išvestinių finansinių priemonių, kurios buvo apskaitoje registruojamos pagal anksčiau taikytus BAP, tarsi tai būtų turtas arba įsipareigojimai.

B5 Į savo pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą ūkio subjektas neįtraukia tokių apsidraudimo sandorių, kurie neatitinka 39-ojo TAS nustatytos apsidraudimo sandorių apskaitos (pavyzdžiui, dauguma apsidraudimo sandorių, kuriuose apsidraudimo priemonės yra grynieji pinigai ar pasirašytas pasirinkimo sandoris, kai apdraustasis objektas yra grynoji pozicija arba kai apsidraudimo sandoriai padengia iki termino laikomų investicijų palūkanų riziką). Tačiau jeigu ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP grynąją poziciją nurodė kaip apdraustąjį objektą, pagal TFAS jis gali atskirą straipsnį iš šios grynosios pozicijos parodyti kaip apdraustąjį objektą, jei jis tai padaro ne vėliau kaip iki TFAS taikymo pradžios datos.

B6 Jeigu prieš pradėdamas taikyti TFAS ūkio subjektas sandorį buvo pripažinęs apsidraudimu, tačiau toks apsidraudimas neatitinka 39-ajame TAS pateiktų apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, tai apsidraudimo sandorio apskaitai nutraukti jis turi taikyti 39-ojo TAS 91 ir 101 straipsnius. Iki TFAS taikymo pradžios sudaryti sandoriai neturi būti retrospektyviai priskiriami apsidraudimams.

Nekontroliuojamos dalys

B7 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi taikyti tokius 27-ojo TAS (pataisytas 2008 m.) reikalavimus perspektyviai nuo TFAS taikymo pradžios datos:

a) 28 straipsnio reikalavimas, kad visos bendrosios pajamos priskiriamos patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamose dalyse susidaro nepakankamas likutis;

b) 30 ir 31 straipsnių apskaitos reikalavimai, taikomi patronuojančios įmonės nuosavybės dalies dukterinėje įmonėje pokyčiams, dėl kurių kontrolė nėra prarandama, ir

c) 34–37 straipsnių apskaitos reikalavimai, taikomi dukterinės įmonės kontrolės praradimui, ir susiję 5-ojo TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla* 8A straipsnio reikalavimai.

Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nusprendžia taikyti 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) retrospektyviai anksčiau atliktiems verslo jungimams, jis taip pat turi taikyti 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.) pagal šio TFAS C1 straipsnį.

▼**M16**

C priedėlis

Verslo jungimams taikomos išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis. Verslo jungimams, kuriuos ūkio subjektas pripažino prieš pradėdamas taikyti TFAS, turi taikyti pateiktus reikalavimus.

C1 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti ankstesniems verslo jungimams (verslo jungimams, kurie buvo atlikti iki TFAS taikymo pradžios datos) netaikyti 3-iojo TFAS (persvarstytas 2008 m.) retrospektyviai. Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pataiso kokį nors verslo jungimą taip, kad jis atitiktų 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.), jis turi pataisyti visus vėlesnius verslo jungimus ir nuo tos pačios datos taikyti 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.). Pavyzdžiui, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pataiso verslo jungimą, kuris buvo atliktas 20X6 m. birželio 30 d., jis turi pataisyti visus verslo jungimus, atliktus nuo 20X6 m. birželio 30 d. iki TFAS taikymo pradžios datos, o nuo 20X6 m. birželio 30 d. taip pat turi taikyti 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.).

C2 Ūkio subjektas neturi taikyti 21-ojo TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka* retrospektyviai tikrųjų verčių koregavimui ir prestižui, atsiradusiems sujungus verslą iki TFAS taikymo pradžios datos. Jeigu ūkio subjektas retrospektyviai netaiko 21-ojo TAS minėtiems tikrosios vertės koregavimams ir prestižui, jis turi apskaityti juos kaip savo, o ne įsigyjamo ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti ūkio subjekto funkcine valiuta, arba yra nepiniginiai straipsniai užsienio valiuta, apskaitomi naudojant keitimo kursą, naudotą pagal anksčiau taikytus BAP.

C3 Ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 21-ąjį TAS tikrųjų verčių koregavimams ir prestižui, atsirandantiems:

a) dėl visų verslo jungimų, įvykdytų iki TFAS taikymo pradžios datos, arba

b) dėl visų verslo jungimų, kuriuos ūkio subjektas pasirenka pataisyti ataskaitose, kad šios atitiktų 3-ąjį TFAS, kaip tai leidžiama pagal pirmiau pateiktą C1 straipsnį.

C4 Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas 3-ojo TFAS retrospektyviai netaiko praeityje įvykdytam verslo jungimui, tam verslo jungimui tai daro tokį poveikį:

a) Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas laikosi to pačio grupavimo (kaip įsigyjančio ūkio subjekto atliktas įsigijimas, įsigyjamo ūkio subjekto atliktas atvirkštinis įsigijimas arba interesų suvienijimas) kaip ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP.

b) Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą pripažįsta visą turtą ir įsipareigojimus, kurie buvo prisiimti ar įgyti anksčiau sujungiant verslą, išskyrus:

i) tam tikrą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurių pripažinimas buvo nutrauktas pagal anksčiau taikytus BAP (žr. B2 straipsnį), ir

▼M16

ii) turtą, įskaitant prestižą, ir įsipareigojimus, kurie pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti įsigyjančio ūkio subjekto konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje ir kurie pagal TFAS negali būti pripažinti atskiroje įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje (žr. f–i punktus).

Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pripažįsta bet kokį atsirandantį pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavybės elementą), nebent šis pokytis atsiranda dėl nematerialiojo turto, kuris anksčiau buvo priskirtas prestižui (žr. g punkto i papunktį), pripažinimo.

c) Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas į pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą neįtraukia straipsnių, pripažintų pagal anksčiau taikytus BAP, kurie negali būti pripažinti turtu ar įsipareigojimais pagal TFAS. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas atsirandančius pokyčius į apskaitą įtraukia taip:

i) pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas ankstesnį verslo jungimą galėjo grupuoti kaip įsigijimą ir pripažinti straipsnį nematerialiuoju turtu, kuris pagal 38-ąjį TAS *Nematerialusis turtas* negali būti pripažintas tokiu turtu. Ūkio subjektas pergrupuoja tokį straipsnį (ir, jei yra, susijusius atidėtuosius mokesčius bei nekontroliuojamas dalis) kaip prestižo dalį (nebent pagal anksčiau taikytus BAP prestižas buvo atimamas tiesiogiai iš nuosavybės, žr. g punkto i papunktį ir i punktą);

ii) pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pripažįsta visus kitus atsirandančius nepaskirstytojo pelno pokyčius ([1]).

d) TFAS reikalaujama atlikti vėlesnį kai kurio turto ir įsipareigojimų įvertinimą, kuris nėra pagrįstas pradine savikaina, pvz., tikrąja verte. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje įvertina tokį turtą ir įsipareigojimus, atsižvelgdamas į tokį vėlesnio įvertinimo pagrindą, net jeigu jie buvo įsigyti arba prisiimti ankstesnio verslo jungimo metu. Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį balansinės vertės pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavybės elementą), o ne prestižą.

e) Iš karto po verslo jungimo įgyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP tampa tą datą numanoma savikaina pagal TFAS. Jei TFAS reikalaujama tokį turtą ar įsipareigojimus įvertinti remiantis vėlesnių laikotarpių savikaina, tai numanoma savikaina yra savikaina, nuo kurios skaičiuojamas nusidėvėjimas ar amortizacija, pradedant nuo verslo jungimo datos.

([1]) Tokie pokyčiai apima pergrupavimą iš (į) nematerialiojo turto, jei pagal anksčiau taikytus BAP prestižas nebuvo pripažintas turtu. Taip atsitinka, jei pagal anksčiau taikytus BAP ūkio subjektas: a) prestižą atėmė tiesiogiai iš nuosavybės arba b) verslo jungimo nelaiko įsigijimu.

▼M16

f) Jei anksčiau sujungiant verslą įsigytas turtas ar prisiimti įsipareigojimai pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti, pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje jų numanoma savikaina nėra lygi nuliui. Vietoj to, įsigyjantis ūkio subjektas savo konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje juos turi pripažinti ir įvertinti taip, kaip pagal TFAS būtų reikalaujama juos parodyti įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Iliustruojame: jei įsigyjantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nekapitalizavo finansinės nuomos, gautos iš ankstesnio verslo jungimo, jis šią nuomą kapitalizuoja savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kaip 17-ajame TAS *Nuoma* reikalaujama, kad įsigyjamas ūkio subjektas tai atliktų savo finansinės būklės ataskaitoje, rengiamoje pagal TFAS. Panašiai, jeigu įsigyjantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nepripažino neapibrėžtojo įsipareigojimo, kuris dar egzistavo TFAS taikymo pradžios datą, jis turi pripažinti neapibrėžtąjį įsipareigojimą tą datą, nebent 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* draustų jį pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Ir atvirkščiai, jei pagal anksčiau taikytus BAP turtas ir įsipareigojimai buvo priskirti prestižui, bet pagal 3-ąjį TFAS būtų pripažįstami atskirai, tai toks turtas ar įsipareigojimai lieka prestižo straipsnyje, nebent TFAS būtų reikalaujama pripažinti juos atskirose įsigyjamo ūkio subjekto finansinėse ataskaitose.

g) Prestižo balansinė vertė pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje turi būti jo balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą po šių dviejų patikslinimų:

i) jei to reikalaujama pagal c punkto i papunktį, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, pergrupuodamas straipsnį, kurį pagal anksčiau taikytus BAP pripažino nematerialiuoju turtu, padidina prestižo balansinę vertę. Panašiai ir tuo atveju, jei f punkte nurodoma, kad pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi pripažinti nematerialųjį turtą, kuris pagal anksčiau taikytus BAP buvo priskirtas prestižui, jis atitinkamai sumažina prestižo balansinę vertę (ir, jei reikia, pakoreguoja atidėtuosius mokesčius bei nekontroliuojamą dalį);

ii) Neatsižvelgiant į tai, ar yra kokių nors požymių, kad prestižas gali būti sumažėjęs, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas tikrindamas, ar prestižas iki TFAS taikymo pradžios datos nesumažėjo, ir bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius priskirdamas nepaskirstytajam pelnui (arba, jei to reikalaujama pagal 36-ąjį TAS, perkainojimo pelnui), vadovaujasi 36-uoju TAS. Vertės sumažėjimas tikrinamas remiantis TFAS taikymo pradžios datą esančiomis sąlygomis.

h) TFAS taikymo pradžios datą neatliekami jokie kiti prestižo balansinės vertės tikslinimai. Pavyzdžiui, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nekeičia prestižo balansinės vertės, kad:

i) pašalintų verslo jungimo metu įsigytus vykstančių tyrimų ir plėtros procesus (nebent pagal 38-ąjį TAS susijęs nematerialusis turtas turėtų būti pripažįstamas įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje);

▼**M16**

ii) koreguotų ankstesnę prestižo amortizacijos sumą;

iii) panaikintų prestižo tikslinimus, kurie nėra leistini pagal 3-ąjį TFAS, tačiau buvo atlikti remiantis anksčiau taikytais BAP, tikslinant turtą ir įsipareigojimus tarp verslo jungimo ir TFAS taikymo pradžios datų.

i) Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, remdamasis anksčiau taikytais BAP, pripažino, kad prestižas turi būti atimamas iš nuosavybės:

i) jis nepripažįsta tokio prestižo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje. Be to, jei ūkio subjektas perleidžia dukterinę įmonę arba investicijos į dukterinę įmonę vertė sumažėja, ūkio subjektas šio prestižo nepergrupuoja į pelną ar nuostolius;

ii) tikslinimai dėl vėliau panaikintų neapibrėžtumų, darančių įtaką įsigijimo kainai, pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas.

j) Pagal anksčiau taikytus BAP pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas negalėjo konsoliduoti dukterinės įmonės, kurią įsigijo ankstesnio verslo jungimo metu (pavyzdžiui, pagal anksčiau taikytus BAP patronuojanti įmonė nelaikė jos dukterine įmone arba neparengė konsoliduotų finansinių ataskaitų). Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas koreguoja dukterinės įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes, kad jos sutaptų su sumomis, kurios pagal TFAS reikalavimus pateikiamos dukterinės įmonės finansinės būklės ataskaitoje. Numanoma prestižo savikaina TFAS taikymo pradžios datą yra lygi skirtumui tarp:

i) patronuojančiai įmonei priklausančios tų suderintų balansinių verčių dalies ir

ii) atskirose finansinėse ataskaitose nurodytų patronuojančios įmonės investicijų į dukterines įmones savikainos.

k) Atidėtųjų mokesčių ir nekontroliuojamos dalies įvertinimas remiasi kito turto ir įsipareigojimų įvertinimu. Todėl pirmiau minėti turto ir įsipareigojimų tikslinimai daro įtaką atidėtiesiems mokesčiams ir nekontroliuojamai daliai.

C5 Išimtys, taikomos ankstesniems verslo jungimams, taip pat yra taikomos ir ankstesnėms investicijoms į asocijuotąsias įmones bei daliai bendrose įmonėse. Be to, pagal C1 straipsnį pasirinkta data galioja visiems tokiems įsigijimams.

▼M16

D priedas

Kitų TFAS taikymo išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

▼M24

D1 Ūkio subjektas gali pasirinkti taikyti vieną arba daugiau iš šių išimčių:

▼M18

a) mokėjimo akcijomis sandoriai (D2 ir D3 straipsniai);

▼M16

b) draudimo sutartys (D4 straipsnis);

▼M24

c) numanoma savikaina (D5–D8A straipsniai);

d) nuoma (D9 ir D9A straipsniai);

▼M16

e) išmokos darbuotojams (D10 ir D11 straipsniai);

f) sukaupti valiutos kurso pokyčių skirtumai (D12 ir D13 straipsniai);

g) investicijos į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones (D14 ir D15 straipsniai);

h) dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtas bei įsipareigojimai (D16 ir D17 straipsniai);

i) sudėtinės finansinės priemonės (D18 straipsnis);

j) anksčiau pripažintų finansinių priemonių pergrupavimas (D19 straipsnis);

k) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu (D20 straipsnis);

▼M24

l) veiklos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą (D21 ir D21A straipsniai);

▼M18

m) finansinis turtas arba nematerialusis turtas, įtraukiamas į apskaitą pagal TFAAK 12-ąjį aiškinimą *Koncesijos sutartys dėl paslaugų* (D22 straipsnis);

n) skolinimosi išlaidos (D23 straipsnis) ir

o) klientų perduodamas turtas (D24 straipsnis).

▼M16

Ūkio subjektas šių išimčių negali taikyti analogiškiems straipsniams.

Mokėjimo akcijomis sandoriai

D2 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS *Mokėjimas akcijomis* nuosavybės priemonėms, suteiktoms 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS nuosavybės priemonėms,

▼M16

suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., kurių teisės buvo perduotos iki vėlesnės iš šių datų: a) TFAS taikymo pradžios datos ir b) 2005 m. sausio 1 d. Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasirenka nuosavybės priemonėms taikyti 2-ąjį TFAS, jis tai gali daryti tik tada, jeigu viešai atskleidė tų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, kuri buvo nustatyta vertinimo datą, kaip apibrėžta 2-ajame TFAS. Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas 2-asis TFAS (pvz., nuosavybės priemonių, suteiktų 2002 m. lapkričio 7 d. arba anksčiau), atveju pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas vis tiek turi atskleisti 2-ojo TFAS 44 ir 45 straipsniuose reikalaujamą informaciją. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pakeičia suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms 2-asis TFAS nebuvo taikomas, sąlygas, iš jo nereikalaujama taikyti 2-ojo TFAS 26–29 straipsnių reikalavimų, jei toks pakeitimas buvo atliktas iki TFAS taikymo pradžios datos.

D3 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS įsipareigojimams, atsirandantiems iš mokėjimo akcijomis sandorių, kurie sudaryti prieš TFAS taikymo pradžios datą. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS įsipareigojimams, įvykdytiems iki 2005 m. sausio 1 d. Įsipareigojimų, kuriems taikomas 2-asis TFAS, atveju iš pirmą kartą standartus taikančio ūkio subjekto nereikalaujama atnaujinti lyginamosios informacijos, jeigu ta informacija susijusi su ankstesniu laikotarpiu ar data, buvusia prieš 2002 m. lapkričio 7 d.

Draudimo sutartys

D4 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas 4-ajame TFAS *Draudimo sutartys*. 4-ajame TFAS apribojamas apskaitos politikos keitimas draudimo sutarčių atžvilgiu, įskaitant ir pirmą kartą standartus taikančio ūkio subjekto atliekamus keitimus.

Tikroji vertė arba perkainojimas pagal numanomą savikainą

D5 Ūkio subjektui pradedant taikyti TFAS, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įvertinami jų tikrąja verte ir ši tikroji vertė tą datą laikoma numanoma savikaina.

D6 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo, atlikto pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą arba anksčiau, sumą laikyti numanoma savikaina perkainojimo datą, jei ši perkainojimo suma perkainojimo datą buvo iš esmės palyginama su:

a) tikrąja verte arba

b) savikaina ar pagal TFAS nustatyta nudėvėta savikaina, patikslinta, pavyzdžiui, bendrojo ar konkretaus kainų indekso pasikeitimais.

D7 D5 ir D6 straipsnių pasirinkimai taip pat gali būti taikomi:

a) investiciniam turtui, jeigu ūkio subjektas taikydamas 40-ąjį TAS *Investicinis turtas* pasirenka savikainos metodą ir

b) nematerialiajam turtui, kuris atitinka:

i) 38-ojo TAS pripažinimo kriterijus (įskaitant patikimą pradinės savikainos įvertinimą) ir

ii) 38-ojo TAS perkainojimo kriterijus (įskaitant aktyvios rinkos buvimą).

▼M16

Ūkio subjektas šių pasirinkimų neturi taikyti kitam turtui arba įsipareigojimams.

D8 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP galėjo nustatyti viso savo turto ir įsipareigojimų ar tam tikros jų dalies numanomą savikainą, įvertindamas juos tikrąja verte konkrečią datą dėl tokio įvykio kaip privatizavimas arba pradinis viešas siūlymas. Su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti ūkio subjektas gali naudoti numanomą savikainą tokio įvertinimo pagal TFAS atlikimo datą.

▼M24

Numanoma savikaina

D8A Pagal tam tikrus nacionalinius apskaitos reikalavimus naftos ir dujų turto tyrinėjimo ir plėtros išlaidos plėtros ar gamybos etapais apskaitomos išlaidų centruose, kuriems priklauso visas turtas didelėje geografinėje teritorijoje. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kuris naudoja tokią apskaitos tvarką pagal anksčiau taikytus BAP, gali pasirinkti vertinti naftos ir dujų turtą TFAS taikymo pradžios datą šiuo pagrindu:

a) tyrinėjamą ir vertinamą turtą – pagal ūkio subjekto anksčiau taikytus BAP nustatyta suma; ir

b) plėtros ar gamybos etapų turtą – pagal ūkio subjekto anksčiau taikytus BAP išlaidų centrui nustatyta suma. Ūkio subjektas paskirsto šią sumą išlaidų centro pagrindiniam turtui *pro rata* pagal atsargų kiekį arba atsargų vertę tą datą.

Ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą patikrina, ar nesumažėjo tyrinėjamo bei vertinamo turto ir plėtros bei gamybos etapų turto vertė, atitinkamai pagal 6-ąjį TFAS *Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas* arba 36-ąjį TAS ir prireikus sumažina pagal a ar b punktus nustatytą sumą. Taikant šį straipsnį, naftos ir dujų turtas apima tik tą turtą, kuris naudojamas naftos ir dujų tyrinėjimui, vertinimui, plėtrai ar gamybai.

▼M16

Nuoma

D9 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti TFAAK 4-ojo aiškinimo *Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis* pereinamąsias nuostatas. Todėl pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas norėdamas nustatyti, ar susitarimas, galiojantis TFAS taikymo pradžios datą, apima nuomą, remiasi tos dienos informacija ir aplinkybėmis.

▼M24

D9A Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nustatydamas, ar sutartis apima nuomą, pagal anksčiau taikytus BAP priėmė tokį pat sprendimą kaip ir pagal TFAAK 4-ąjį aiškinimą, bet kitą datą, nei reikalaujama pagal TFAAK 4-ąjį aiškinimą, pereidamas prie TFAS pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neturi to sprendimo įvertinti iš naujo. Kad būtų galima laikyti, jog nustatydamas, ar sutartis apima nuomą, ūkio subjektas priėmė tokį pat sprendimą pagal anksčiau taikytus BAP, to sprendimo rezultatas turėjo būti toks pat, koks būtų taikant 17-ąjį TAS *Nuoma* ir TFAAK 4-ąjį aiškinimą.

▼M16

Išmokos darbuotojams

D10 Pagal 19-ąjį TAS *Išmokos darbuotojams* ūkio subjektas gali pasirinkti „vertės intervalo“ metodą, kurį taikant lieka nepripažintas tam tikras aktuarinis pelnas ir nuostoliai. Retrospektyviai taikant šį metodą reikalaujama, kad ūkio subjektas nuo plano vykdymo pradžios iki TFAS taikymo pradžios datos sukauptą aktuarinį pelną ir nuostolius suskirstytų į pripažintus ir nepripažintus. Tačiau pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pripažinti visą sukauptą aktuarinį pelną ir nuostolius TFAS taikymo pradžios datą, net jei jis taiko „vertės intervalo“ metodą vėlesniam aktuariniam pelnui ir nuostoliams pripažinti. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasirenka šį būdą, jis turi būti taikomas visiems planams.

D11 Ūkio subjektas gali atskleisti sumas, kaip reikalaujama 19-ojo TAS 120A straipsnio p punkte, nes kiekvieno ataskaitinio laikotarpio sumos apskaičiuojamos perspektyviai nuo TFAS taikymo pradžios datos.

Sukaupti valiutos kursų pokyčių skirtumai

D12 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas:

a) pripažintų kai kuriuos valiutos kursų pokyčius kitose bendrosiose pajamose ir kauptų juos atskirame nuosavybės komponente ir

b) perleidęs užsienyje veikiantį ūkio subjektą, pergrupuotų iš to ūkio subjekto sukauptą valiutos kursų pokyčių skirtumą (įskaitant pelną ir nuostolius iš susijusių apsidraudimo nuo kurso kitimo rizikos sandorių, jeigu taikytina) iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip atliktos perleidimo operacijos pelną (nuostolius).

D13 Nepaisant to, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neturi laikytis reikalavimų dėl sukauptų valiutos kursų pokyčių skirtumų, kurie buvo susidarę TFAS taikymo pradžios datą. Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasinaudoja šia išimtimi:

a) tai iš visų užsienyje veikiančių ūkio subjektų sukauptas valiutų kursų pokyčių skirtumas TFAS taikymo pradžios datą turi būti laikomas lygiu nuliui ir

b) pelnui (nuostoliams), susijusiems su vėlesniu užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimu, neturi būti priskiriami tie valiutų kursų pokyčių skirtumai, kurie susidaro iki TFAS taikymo pradžios datos, ir jiems turėtų būti priskiriami vėlesni valiutos kursų pokyčių skirtumai.

Investicijos į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones

D14 Kai ūkio subjektas parengia atskiras finansines ataskaitas, 27-ajame TAS (pataisytas 2008 m.) reikalaujama, kad jis apskaitytų savo investicijas į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones:

a) savikaina arba

b) pagal 39-ąjį TAS.

D15 Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas tokią investiciją įvertina savikaina pagal D14 straipsnį, jis turi įvertinti tą investiciją savo atskiroje pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje viena iš šių sumų:

a) savikaina, nustatyta pagal 27-ąjį TAS, arba

▼M16

b) numanoma savikaina. Numanoma tokios investicijos savikaina turi būti jos:

i) tikroji vertė (nustatyta pagal 39-ąjį TAS) ūkio subjekto TFAS taikymo pradžios datą jo atskirose finansinėse ataskaitose arba

ii) pagal anksčiau taikytus BAP nustatyta balansinė vertė tą datą.

Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti i arba ii punktą, norėdamas įvertinti savo investicijas į kiekvieną dukterinę įmonę, bendrai kontroliuojamą ūkio subjektą arba asocijuotąją įmonę, kuriuos pasirenka vertinti naudodamas numanomą savikainą.

Dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtas bei įsipareigojimai

D16 Jeigu dukterinė įmonė TFAS pradeda taikyti vėliau negu jos patronuojanti įmonė, dukterinė įmonė turi savo finansinėse ataskaitose vertinti savo turtą ir įsipareigojimus vienu iš toliau nurodytų būdų:

a) balansinėmis vertėmis, nustatytomis patronuojančios įmonės TFAS taikymo pradžios datą, kurios bus įtrauktos į patronuojančios įmonės konsoliduotas finansines ataskaitas, jei konsolidavimo procedūros ir verslo jungimo, kurio metu patronuojanti įmonė įgyja dukterinę įmonę, rezultatai nebuvo tikslinti arba

b) dukterinės įmonės TFAS taikymo pradžios datą nustatytomis balansinėmis vertėmis, kurias privalu nustatyti pagal likusią šio TFAS dalį. Šios balansinės vertės gali skirtis nuo a punkte apibūdintų verčių:

i) jeigu šiame TFAS numatytos išimtys lemia įvertinimus, kurie priklauso nuo TFAS taikymo pradžios datos;

ii) jeigu dukterinės įmonės finansinėse ataskaitose taikoma apskaitos politika skiriasi nuo tos, kuria vadovaujantis sudaromos konsoliduotos finansinės ataskaitos. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali taikyti 16-ajame TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai* numatytą savikainos metodą kaip savo apskaitos politiką, o visa grupė – perkainojimo metodą.

Analogiškai gali rinktis ir asocijuotosios arba bendros įmonės, kurios standartus pradeda taikyti vėliau, negu jas kontroliuojantis arba bendrai valdantis ūkio subjektas.

D17 Tačiau, jeigu ūkio subjektas pradeda taikyti standartus vėliau negu jo dukterinė įmonė (asocijuotoji arba bendra įmonė), jis savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose dukterinės įmonės (asocijuotosios arba bendros įmonės) turtą ir įsipareigojimus turėtų vertinti ta pačia balansine verte kaip ir atskirose dukterinės įmonės (asocijuotosios arba bendros įmonės) finansinėse ataskaitose, atlikus tikslinimus dėl konsolidavimo procedūros ir nuosavybės apskaitos bei verslo sujungimo, kurio metu ūkio subjektas įsigijo dukterinę įmonę. Panašiai ir tuo atveju, jei patronuojanti įmonė savo atskiroms finansinėms ataskaitoms standartus pradeda taikyti anksčiau ar vėliau nei konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms, abiejose finansinėse ataskaitose turto ir įsipareigojimų sumos turi būti vienodos, išskyrus tikslinimą dėl konsolidavimo.

▼M16

Sudėtinės finansinės priemonės

D18 Pagal 32-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas* ūkio subjektas iš pat pradžių privalo suskirstyti sudėtines finansines priemones į atskiras įsipareigojimų ir nuosavybės sudedamąsias dalis. Jeigu įsipareigojimų dalis apmokėta, 32-asis TAS retrospektyviai taikomas dviem nuosavybės dalims skirtingai. Pirmoji dalis yra nepaskirstytasis pelnas ir parodo iš įsipareigojimų dalies sukauptas palūkanas. Kita dalis parodo tikrosios nuosavybės dalį. Tačiau pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal šį TFAS neprivalo išskirti šių dviejų dalių, jeigu TFAS taikymo pradžios datą įsipareigojimų dalis yra apmokėta.

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas

D19 39-ajame TAS leidžiama pirminio pripažinimo metu finansinį turtą priskirti galimam parduoti, arba finansinę priemonę (jeigu ji atitinka tam tikrus kriterijus) priskirti finansiniam turtui arba finansiniam įsipareigojimui, kurio tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais. Nepaisant šio reikalavimo, toliau nurodytomis aplinkybėmis yra taikomos išimtys:

a) TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą gali priskirti galimam parduoti;

b) TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas bet kurį finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą gali priskirti vertinamam tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, jeigu minėtą datą toks turtas arba įsipareigojimas atitinka 39-ojo TAS 9 straipsnio b punkto i ir ii papunkčiuose ar 11A straipsnyje nustatytus kriterijus.

Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu

D20 Nepaisant 7 ir 9 straipsnių reikalavimų, ūkio subjektas gali taikyti 39-ojo TAS 76TN straipsnio paskutinio sakinio ir 76ATN straipsnio reikalavimus vienu iš šių būdų:

a) perspektyviai sandoriams, sudarytiems po 2002 m. spalio 25 d. arba

b) perspektyviai, atsižvelgdamas į sandorius, sudarytus po 2004 m. sausio 1 d.

Veiklos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą

D21 TFAAK 1-ajame aiškinime *Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai* reikalaujama konkrečius nustatytus nutraukimo, atnaujinimo ar panašius įsipareigojimų pokyčius pridėti arba atimti iš turto, su kuriuo jie susiję, savikainos; patikslinta nudėvimoji turto suma yra nudėvima per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neturi laikytis reikalavimų dėl tokių įsipareigojimų, kurie atsirado prieš TFAS taikymo pradžios datą, pokyčių. Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasinaudoja šia išimtimi, jis turi:

a) vadovaudamasis 37-uoju TAS, vertinti įsipareigojimą taip, kaip jis buvo vertinamas TFAS taikymo pradžioje;

▼M16

b) tiek, kiek įsipareigojimui taikomas TFAAK 1-asis aiškinimas, įvertinti sumą, kuri būtų įtraukta į susijusio turto savikainą įsipareigojimo pirminio atsiradimo metu, diskontuodamas įsipareigojimą iki jo atsiradimo datos remdamasis geriausiu ankstesnių dėl rizikos patikslintų diskonto normų, kurios būtų taikomos įsipareigojimui tarpiniu laikotarpiu, įvertinimu ir

c) apskaičiuoti sukauptą tos sumos nusidėvėjimą TFAS taikymo pradžios datą, remdamasis turto naudingo tarnavimo laiko dabartiniu įvertinimu ir taikydamas TFAS atitinkančią nusidėvėjimo politiką.

▼M24

D21A Ūkio subjektas, kuris pasinaudoja D8A straipsnio b punkte nustatyta išimtimi (vertindamas plėtros ar gamybos etapų naftos ir dujų turtą, apskaitomą pagal anksčiau taikytus BAP išlaidų centruose, kuriems priklauso visas turtas didelėje geografinėje teritorijoje), užuot taikęs D21 straipsnį arba TFAAK 1-ąjį aiškinimą, turi:

a) įvertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašius įsipareigojimus TFAS taikymo pradžios datą pagal 37-ąjį TAS ir

b) tiesiogiai pripažinti kaip nepaskirstytąjį pelną bet kokį skirtumą tarp tos sumos ir tų įsipareigojimų balansinės vertės, nustatytos pagal ūkio subjekto anksčiau taikytus BAP, TFAS taikymo pradžios datą.

▼M16

Finansinis turtas arba nematerialusis turtas, apskaitomas pagal TFAAK 12-ąjį aiškinimą

D22 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas TFAAK 12-ajame aiškinime.

Skolinimosi išlaidos

D23 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti 23-ojo TAS, persvarstyto 2007 m., 27 ir 28 straipsnių pereinamąsias nuostatas. Tuose straipsniuose nuorodos į įsigaliojimo datą aiškinamos kaip 2009 m. liepos 1 d. arba TFAS taikymo pradžios data, atsižvelgiant į tai, kuri data vėlesnė.

▼M18

Klientų perduodamas turtas

D24 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas TFAAK 18-ojo aiškinimo *Klientų perduodamas turtas* 22 straipsnyje. Tame straipsnyje nurodyta įsigaliojimo data turi būti laikoma 2009 m. liepos 1 d. arba TFAS taikymo pradžios data, atsižvelgiant į tai, kuri yra vėlesnė. Be to, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali nurodyti bet kurią datą, kuri yra ankstesnė nei TFAS taikymo pradžios data, ir taikyti TFAAK 18-ąjį aiškinimą visiems klientų turto perdavimams, atliktiems tą datą arba vėliau.

▼M28

Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis

D25 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, pateiktas TFAAK 19-ajame aiškinime „Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis“.

▼**M16**

E priedėlis

Trumpalaikės TFAS išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

[Atsarginis priedas galimoms trumpalaikėms ateities išimtims].

▼**M25**

Atskleidimai, susiję su finansinėmis priemonėmis

E3 Pirmą kartą standartus taikantys ūkio subjektai gali taikyti pereinamąsias nuostatas, pateiktas 7-ojo TFAS 44G straipsnyje (*).

(*) 2010 m. sausio mėn. paskelbus dokumentą *Ribota lyginamosios informacijos atskleidimo pagal 7-ąjį TFAS išimtis pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisa) buvo įterptas E3 straipsnis. Siekdama išvengti potencialios galimybės naudotis vėliau įgytomis žiniomis ir užtikrinti, kad pirmą kartą standartus taikantys ūkio subjektai nebūtų blogesnėje padėtyje negu esami ataskaitų pagal TFAS rengėjai, Valdyba nusprendė, kad pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams turėtų būti leista taikyti tas pačias pereinamojo laikotarpio nuostatas, kurias leidžiama taikyti esamiems finansinių ataskaitų pagal TFAS rengėjams ir kurios yra įtrauktos į dokumentą *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7-ojo TFAS pataisos).

▼B

2-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Mokėjimas akcijomis“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – apibrėžti ūkio subjekto finansinių ataskaitų sudarymą, kai šis vykdo *mokėjimo akcijomis sandorius*. Visų pirma reikalaujama, kad ūkio subjektas atspindėtų mokėjimo akcijomis sandorių poveikį savo pelnui ar nuostoliui bei finansinei būklei, įskaitant sąnaudas, susijusias su sandoriais, pagal kuriuos darbuotojams yra suteikiami *akcijų pasirinkimo sandoriai*.

TAIKYMAS

▼M23

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS visų savo mokėjimo akcijomis sandorių apskaitai, nesvarbu, ar jis gali tiksliai identifikuoti tam tikras ar visas gautas prekes arba paslaugas, įskaitant:

a) *mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis*;

b) *mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais*; ir

c) sandorius, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas, o sutartines sąlygas nustato tiek pats ūkio subjektas, tiek prekių ar paslaugų tiekėjas, pasirinkdami, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį grynaisiais pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones,

išskyrus 3A–6 straipsniuose numatytus atvejus. Jeigu nėra aiškiai identifikuojamų prekių arba paslaugų, galima remtis kitomis aplinkybėmis, įrodančiomis, kad prekės arba paslaugos buvo (arba bus) gautos, – tada taikomas šis TFAS.

_____

3A Už mokėjimo akcijomis sandorį prekes arba paslaugas gavusio arba įsigijusio ūkio subjekto vardu gali atsiskaityti bet kuris kitas grupės ūkio subjektas (arba bet kurio grupės ūkio subjekto akcininkas). 2 straipsnis taip pat taikomas ūkio subjektui, kuris:

a) gauna prekes arba paslaugas, kai už mokėjimo akcijomis sandorį atsiskaityti privalo kitas tos pačios grupės ūkio subjektas (arba bet kurio grupės ūkio subjekto akcininkas); arba

b) privalo atsiskaityti už mokėjimo akcijomis sandorį, kai prekes arba paslaugas gauna kitas tos pačios grupės ūkio subjektas,

jeigu sandoris nėra akivaizdžiai sudarytas kitu tikslu, nei sumokėti už prekes arba paslaugas, suteiktas jas gavusiam ūkio subjektui.

▼B

4 Pagal šį TFAS sandoris su darbuotoju (ar kita šalimi), kaip ūkio subjekto nuosavybės priemonių savininku, nėra mokėjimo akcijomis sandoris. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas suteikia visiems konkrečių nuosavybės priemonių rūšių savininkams teisę įsigyti papildomų ūkio subjekto nuosavybės priemonių už kainą, mažesnę negu tų nuosavybės priemonių tikroji vertė, o darbuotojas gauna tokią teisę, nes jis (ji) yra konkrečios nuosavybės priemonių rūšies turėtojas, tai teisės suteikimui ar pasinaudojimui ja šio TFAS reikalavimai nėra taikomi.

5 Kaip minima 2 straipsnyje, šis TFAS taikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas įsigyja ar gauna prekes arba paslaugas. Prekes sudaro atsargos, medžiagos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, nematerialusis turtas ir kitas nefinansinis turtas. ►**M22** Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šio TFAS sandoriams, kuriais jis įsigyja prekes kaip dalį grynojo turto, įsigyto sujungus verslą, kaip apibrėžta 3-ajame TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.), sujungus bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus arba verslus, kaip nurodyta 3-ojo TFAS B1–B4 straipsniuose, arba įtraukus verslą į formuojamą bendrą įmonę, kaip apibrėžta 31-ajame TAS *Dalys bendrose įmonėse*. Todėl nuosavybės priemonėms, išleistoms ◄ jungiant verslą mainais už įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę, šis TFAS netaikomas. Tačiau įsigyjamojo ūkio subjekto darbuotojams suteiktoms nuosavybės priemonėms (pvz., mainais į pratęsiamas paslaugas) šis TFAS taikomas. ►**M12** Panašiai atšaukimas, perkėlimas ar kitokie *susitarimų dėl mokėjimo akcijomis* pakeitimai dėl verslo jungimo ar kitokio nuosavybės restruktūrizavimo taip pat turi būti įtraukiami į apskaitą pagal šį TFAS. 3-ajame TFAS pateikiamos rekomendacijos, kaip nustatyti, ar per verslo jungimą išleistos nuosavybės priemonės yra atlygio, perleisto mainais į įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, dalis (todėl patenka į 3-ojo TFAS taikymo sritį), ar gaunamos mainais už pratęsiamas paslaugas, kurios pripažįstamos laikotarpyje po verslo jungimo (todėl patenka į šio TFAS taikymo sritį). ◄

6 Šis TFAS netaikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas pagal sutartis, kurioms taikomi 32-ojo TAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas“* (persvarstyto 2003 m.) ([1]) 8–10 straipsniai arba 39-ojo TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“* (persvarstyto 2003 m.) 5–7 straipsniai.

PRIPAŽINIMAS

7 Ūkio subjektas turi pripažinti pagal mokėjimo akcijomis sandorius gautas ar įsigytas prekes arba paslaugas po to, kai jos gaunamos. Ūkio subjektas turi pripažinti atitinkamą nuosavybės padidėjimą, jei prekės ar paslaugos buvo gautos pagal mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengtas nuosavybės priemonėmis, arba įsipareigojimą, jeigu prekės ar paslaugos buvo įsigytos pagal mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengtas grynaisiais pinigais.

([1]) 32-ojo TAS pavadinimas pakeistas 2005 m.

▼B

8 Kai pagal mokėjimo akcijomis sandorį gaunamos ar įsigyjamos prekės ar paslaugos neatitinka turto pripažinimo reikalavimų, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis.

9 Sąnaudos paprastai atsiranda naudojant prekes ar paslaugas. Pavyzdžiui, paslaugos paprastai būna sunaudojamos iš karto, taigi sąnaudos pripažįstamos tada, kai šalis atlieka paslaugas. Prekės gali būti sunaudojamos per laiko tarpą, atsargos gali būti parduodamos vėliau, todėl sąnaudos yra pripažįstamos tada, kai prekės yra sunaudojamos ar parduodamos. Tačiau kartais būtina pripažinti sąnaudas dar prieš prekes ar paslaugas sunaudojant ar parduodant, nes jos neatitinka reikalavimų, kad būtų pripažintos turtu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti prekes kaip produkto vystymo naujo projekto tyrimo etapo dalį. Nors tokios prekės nebuvo sunaudotos, jos gali neatitikti taikomo TFAS reikalavimų dėl pripažinimo turtu.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMIS

Bendra informacija

10 Sudarydamas mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, ūkio subjektas turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą tiesiogiai gautų prekių ar paslaugų tikrąja verte, išskyrus atvejį, kada minėta tikroji vertė negalėtų būti patikimai įvertinama. Jeigu ūkio subjektas negali patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, jis turi įvertinti jų vertę ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai, remdamasis ([1]) suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.

11 Taikydamas 10 straipsnio reikalavimus *sandoriams su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas* ([2]), ūkio subjektas turi įvertinti gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, kadangi paprastai yra neįmanoma patikimai įvertinti gautų paslaugų tikrosios vertės, kaip paaiškinta 12 straipsnyje. Tikroji tų nuosavybės priemonių vertė turi būti įvertinta *suteikimo dieną*.

12 Paprastai akcijos, akcijų pasirinkimo sandoriai ar kitos nuosavybės priemonės yra suteikiamos darbuotojams kaip jų atlyginimų paketų dalis, kaip piniginio atlyginimo priedas ir kitos su darbu susijusios išmokos. Paprastai neįmanoma tiesiogiai įvertinti paslaugų, gautų už tam tikrus darbuotojų atlyginimo paketo komponentus. Taip pat gali būti neįmanoma nepriklausomai įvertinti bendro atlyginimų paketo

([1]) Šiame TFAS vartojama frazė „remdamasi tuo“, o ne „į“, kadangi sandoris galutinai yra vertinamas padauginant suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų 11 ar 13 straipsniuose (žiūrint, kuris yra tinkamas) nustatytą datą, tikrąją vertę iš nuosavybės priemonių, kurių teisės įsigalioja, kaip paaiškinta 19 straipsnyje, skaičiaus.

([2]) Šio standarto likusioje dalyje visi darbuotojų paminėjimai taip pat apima ir kitus, teikiančius panašias paslaugas.

▼B

tikrosios vertės, tiesiogiai neįvertinus suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės. Be to, akcijos arba akcijų pasirinkimo sandoriai kai kada yra suteikiami kaip sutartų premijų (o ne pagrindinio atlyginimo) dalis, pvz., kaip darbuotojų paskatinimas ir toliau dirbti šiame ūkio subjekte arba siekis atsilyginti jiems už pastangas gerinant ūkio subjekto veiklos rezultatus. Ūkio subjektas, suteikdamas akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius kaip kito atlyginimo priedą, tokiu būdu moka papildomą atlyginimą, siekdamas papildomos naudos. Tikėtina, kad šių papildomų išmokų tikrosios vertės vertinimas būtų sudėtingas. Dėl tiesioginio gautų paslaugų tikrosios vertės nustatymo sudėtingumo ūkio subjektas turi įvertinti iš darbuotojų gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.

13 Taikant 10 straipsnio reikalavimus sandoriams ne su darbuotojais, o su kitomis šalimis, turi būti paneigiama prielaida, kad gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Tikroji vertė turi būti įvertinama tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes, arba tada, kai sutarties šalis suteikia paslaugas. Tais retais atvejais, kai ūkio subjektas, negalėdamas patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, prielaidą paneigia, jis turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą tą dieną, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kita šalis suteikia paslaugas.

▼M23

13A Ypač jeigu paaiškėja, kad ūkio subjekto gautas identifikuojamas atlygis (jeigu toks gaunamas) yra mažesnis už suteiktų nuosavybės priemonių arba prisiimto įsipareigojimo tikrąją vertę, paprastai tai rodo, kad tas ūkio subjektas yra gavęs (arba gaus) kitą atlygį (t. y. neidentifikuojamų prekių arba paslaugų). Ūkio subjektas identifikuojamas gautas prekes arba paslaugas vertina pagal šį TFAS. Neidentifikuojamas gautas (arba gautinas) prekes arba paslaugas ūkio subjektas vertina kaip mokėjimo akcijomis tikrosios vertės ir bet kurių identifikuojamų gautų (arba gautinų) prekių arba paslaugų tikrosios vertės skirtumą. Ūkio subjektas gautas neidentifikuojamas prekes arba paslaugas vertina jų suteikimo datą. Tačiau grynaisiais pinigais apmokamų sandorių atveju įsipareigojimas dar kartą vertinamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje tol, kol įsipareigojimas bus įvykdytas pagal 30–33 straipsnius.

▼B

Sandoriai dėl paslaugų gavimo

14 Jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones *suteikiamos* iš karto, tada nereikalaujama, kad sandorio šalis užbaigtų numatytą paslaugų teikimo laikotarpį iki besąlygiško teisių į šias nuosavybės priemones įgijimo. Nesant priešingų įrodymų, ūkio subjektas turi manyti, jog sandorio šalis jau suteikė paslaugas kaip mokestį už gautas nuosavybės priemones. Šiuo atveju suteikimo dieną ūkio subjektas turi pripažinti visas gautas paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą.

15 Jeigu teisės į nuosavybės priemones nesuteikiamos tol, kol sandorio šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi manyti, jog paslaugos, kurias turi suteikti sandorio šalis kaip mokestį už nuosavybės priemones, bus gautos ateityje per *teisių suteikimo laikotarpį*. Ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti šias paslaugas taip, tarsi jos kitos sandorio šalies būtų atliekamos per teisių suteikimo laikotarpį, atitinkamai apskaitoje registruojant nuosavybės padidėjimą. Pavyzdžiui:

▼B

a) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis teiks paslaugas trejus metus, tai ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo atliekamos paslaugos, kaip mokestis už akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per būsimą trejų metų teisių suteikimo laikotarpį;

b) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis įvykdys numatytas sąlygas ir liks dirbti šiam ūkio subjektui tol, kol tos sąlygos bus patenkintos, o teisių suteikimo laikotarpio trukmė priklausys nuo to, per kiek laiko sąlygos bus įvykdytos, tai ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo suteikiamos paslaugos, kaip mokestis už suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per laukiamą teisių suteikimo laikotarpį. Ūkio subjektas turi įvertinti laukiamo teisių suteikimo laikotarpio trukmę suteikimo dieną, remdamasis labiausiai tikėtinais sąlygų įvykdymo rezultatais. Jeigu įvykdymo sąlyga yra *rinkos sąlyga*, tada laukiamo teisių suteikimo laikotarpio trukmės įvertinimas turi sutapti su prielaidomis dėl suteiktų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo ir neturi būti vėliau peržiūrimas. Jeigu įvykdymo sąlyga nėra rinkos sąlyga, tada ūkio subjektas turi peržiūrėti savo įvertintą teisių suteikimo laikotarpio trukmę, jeigu tai būtina ir jeigu vėlesnė informacija parodo, kad teisių suteikimo laikotarpio trukmė skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų.

Sandoriai, vertinami suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymas

16 Dėl sandorių, vertinamų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę *vertinimo dieną*, remdamasis rinkos kainomis (jei jos pateikiamos viešai) ir atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).

17 Jeigu rinkos kainos nežinomos, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodą, kad nustatytų, kokia būtų tokios nuosavybės priemonės kaina vertinimo dieną, sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių. Vertinimo metodas turi sutapti su bendrai priimta vertinimo metodika, skirta finansinėms priemonėms įkainoti, taip pat turi sujungti visus veiksnius ir prielaidas, kuriuos (-ias) nusimanantys ir ketinantys dalyvauti rinkos dalyviai apsvarstys nustatydami kainą (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).

18 Priede B pateikiamos tolesnės akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo taisyklės. Čia akcentuojamos konkrečios sąlygos, kaip bendri darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožai.

▼B

Teisių suteikimo sąlygų nagrinėjimas

19 Nuosavybės priemonių suteikimas gali priklausyti nuo konkrečių *teisių suteikimo sąlygų* įgyvendinimo. Pavyzdžiui, dėl to, kad darbuotojams būtų suteiktos akcijos ar akcijų pasirinkimo sandoriai, būtina sąlyga dažnai yra būsimas darbuotojo darbas šiam ūkio subjektui numatytą laikotarpį. Gali būti ir sąlygų, susijusių su veiklos rezultatais, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į tas teisių suteikimo sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, neturi būti atsižvelgiama nustatant akcijų arba akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo dieną. Tačiau į tokias teisių suteikimo sąlygas turi būti atsižvelgiama pakoreguojant nuosavybės priemonių, naudojamų nustatant sandorio sumą, skaičių dėl to, kad už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, pripažinta suma būtų pagrįsta suteikiamų nuosavybės priemonių, į kurias teisės galiausiai suteikiamos, skaičiumi. Todėl pagal kaupimo principą jokia suma už gautas prekes ar paslaugas nepripažįstama, jeigu teisės į sutartyje numatytas nuosavybės priemones nesuteikiamos todėl, kad neįvykdomos teisių suteikimo sąlygos. Pvz., kai šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio arba kai sąlygos nėra įvykdomos taip, kaip reikalaujama 21 straipsnyje, ir dėl to nepasiekiama numatytų rezultatų.

20 Taikydamas 19 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi pripažinti sumą už teisių suteikimo laikotarpiu gautas prekes ar paslaugas, pagrįstą suteikiamų nuosavybės priemonių, kurias tikimasi suteikti, kiekio geriausiu įmanomu įvertinimu (kurį ūkio subjektas peržiūri, jei būtina ir jei vėlesnė informacija parodo, kad nuosavybės priemonių, kurias tikimasi suteikti, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų). Teisių suteikimo dieną ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą, siekdamas galutinai sulyginti faktiškai suteiktų teisių į nuosavybės priemonių kiekį 21 straipsnyje nurodytu būdu.

21 Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar pasinaudojimas jomis), atsižvelgiama vertinant suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę. Taigi, kai kalbama apie nuosavybės priemonių suteikimą esant tam tikroms rinkos sąlygoms, ūkio subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sandorio šalies, įvykdžiusios visas kitas teisių suteikimo sąlygas (pvz., gautas paslaugas iš darbuotojo, teikusio savo paslaugas per nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį), neatsižvelgdamas į tai, ar minėtos rinkos sąlygos buvo įvykdytos.

▼M2

Kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimas

21A. Taip pat ūkio subjektas turi atsižvelgti į visas kitas nei teisių suteikimo sąlygas, įvertindamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę. Taigi, suteiktoms nuosavybės priemonėms, kuriose numatytos kitos nei teisių suteikimo sąlygos, ūkio subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sutarties šalies, tiek, kiek yra įvykdytos visos teisių suteikimo sąlygos, kurios nėra rinkos sąlygos (pvz., gautas paslaugas iš darbuotojo, teikusio savo paslaugas per nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį), neatsižvelgiant į tai, ar minėtos kitos nei teisių suteikimo sąlygos buvo įvykdytos.

▼B

Atnaujinimo savybės nagrinėjimas

22 Į pasirinkimo sandorių *atnaujinimo savybę* neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų pasirinkimo sandorių, tikrąją vertę vertinimo dieną. Todėl *pasikartojantis pasirinkimo sandoris* turi būti apskaitoje registruojamas kaip naujo pasirinkimo sandorio suteikimas, jei (kai) pasikartojantis pasirinkimo sandoris suteikiamas.

Po teisių suteikimo datos

23 Pripažinęs gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą pagal 10–22 straipsnius, po teisių suteikimo datos ūkio subjektas neturi koreguoti bendros nuosavybės vertės. Pavyzdžiui, ūkio subjektas neturi anuliuoti sumos, pripažintos už darbuotojo paslaugas, jeigu teisės į nuosavybės priemones vėliau atimamos, o akcijų pasirinkimo sandorių atveju – jei pasirinkimo sandoriu nėra pasinaudojama. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Atvejis, kai nuosavybės priemonių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta

24 16–23 straipsnių reikalavimai taikomi, kai ūkio subjektas turi įvertinti mokėjimo akcijomis sandorius remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Tam tikrais retais atvejais ūkio subjektas gali vertinimo dieną nesugebėti tiksliai įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės pagal 16–22 paragrafų reikalavimus. Šiais retais atvejais ūkio subjektas turi:

a) įvertinti nuosavybės priemones jų *vidine verte* visų pirma tada, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kai sandorio šalis suteikia paslaugas, ir vėliau kiekvieną finansinių ataskaitų sudarymo datą bei galutinio atsiskaitymo datą, bet kokį vidinės vertės pasikeitimą pripažįstant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Suteikiant akcijų pasirinkimo sandorius, susitarimas dėl mokėjimo akcijomis visiškai padengiamas tada, kai pasirinkimo sandoriais yra pasinaudojama, kai jie atimami (pvz., dėl darbo sutarties nutraukimo) arba kai baigiasi jų galiojimas (pvz., baigiasi pasirinkimo sandorio galiojimo laikas);

b) pripažinti gautas prekes ar paslaugas pagal nuosavybės priemonių skaičių, teisės į kurį pagaliau suteikiamos arba (jei tinka) kai teisėmis į nuosavybės priemones yra pasinaudojama. Taikydamas šiuos reikalavimus akcijų pasirinkimo sandoriams, ūkio subjektas, pavyzdžiui, turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas per teisių suteikimo laikotarpį (jei toks yra), remdamasis 14 ir 15 straipsniais, išskyrus atvejį, kada 15 straipsnio b punkto reikalavimai dėl rinkos sąlygų netaikytini. Suma, pripažinta gautąja už prekes ar paslaugas per teisių suteikimo laikotarpį, turi apimti akcijų pasirinkimo

▼B

sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, kad teisės bus suteiktos, kiekį. Ūkio subjektas turi peržiūrėti tokį vertinimą, jeigu tai būtina ir jei dėl vėliau gautos informacijos akcijų pasirinkimo sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų. Teisių suteikimo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą ir sulyginti jį su nuosavybės priemonių, į kurias teisės buvo faktiškai suteiktos, kiekiu. Po teisių suteikimo datos ūkio subjektas turi atkurti sumą, pripažintą gautąja už prekes ar paslaugas, jeigu akcijų pasirinkimo sandorių vėliau atsisakoma ar baigiasi akcijų pasirinkimo sandorių galiojimas.

25 Jeigu ūkio subjektas taiko 24 straipsnį, 26–29 straipsnių jam taikyti nebūtina, nes į bet kokius sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pasikeitimus bus atsižvelgta taikant vidinės vertės metodą, išdėstytą 24 straipsnyje. Tačiau ūkio subjektas apmoka suteiktas finansines nuosavybės priemones, kurioms taikomas 24 straipsnis:

a) jei mokėjimas įvykdomas per teisių suteikimo laikotarpį, ūkio subjektas turi apskaitoje registruoti tokį mokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą ir todėl turi tuoj pat pripažinti šią sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama gautąja už paslaugas per likusį teisių suteikimo laikotarpį;

b) bet koks atliktas mokėjimas apskaitoje registruojamas kaip nuosavybės priemonių perpirkimas, t. y. nuosavybės sumažinimas, išskyrus atvejus, kai toks mokėjimas viršija nuosavybės priemonių vidinę vertę, nustatytą perpirkimo dieną. Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

Sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pakeitimai, įskaitant atšaukimus ir apmokėjimus

26 Ūkio subjektas gali pakeisti nuosavybės priemonių suteikimo sąlygas. Pavyzdžiui, jis gali sumažinti darbuotojams suteiktų pasirinkimo sandorių įvykdymo kainą (t. y. perkainoti pasirinkimo sandorius), dėl to padidėtų tokių pasirinkimo sandorių tikroji vertė. 27–29 straipsnių reikalavimai apskaitoje registruoti pakeitimų poveikį yra taikomi mokėjimo akcijomis sandoriams su darbuotojais. Tačiau tokie reikalavimai taip pat turi būti taikomi mokėjimo akcijomis sandoriams ne tik su darbuotojais, bet ir su kitomis šalimis, jei šie sandoriai vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Pastaruoju atveju bet kokia 27–29 straipsniuose minima nuoroda į suteikimo datą turi būti keičiama data, kai ūkio subjektas gauna prekes ar sandorio šalis suteikia paslaugas.

27 Ūkio subjektas mažiausiai turi pripažinti gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną suteiktųjų nuosavybės priemonių tikrąja verte, išskyrus atvejį, jeigu teisės į tas nuosavybės priemones nebūtų suteiktos dėl neįvykdytų teisių suteikimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos), nustatytų suteikimo datą. Tai taikoma nepaisant jokių sąlygų, kuriomis buvo suteiktos nuosavybės priemonės, pakeitimų, atšaukimų arba tokių suteiktų nuosavybės priemonių apmokėjimo. Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, kai padidėja susitarimų dėl mokėjimo akcijomis bendra tikroji vertė arba jei tai yra kitaip naudinga darbuotojui. B priede pateikiamos detalesnės šio reikalavimo taikymo nuorodos.

▼M2

28 Jeigu nuosavybės priemonių suteikimas atšaukiamas arba padengiamas per teisių suteikimo laikotarpį (kitaip, negu suteikimo atšaukimas konfiskuojant, jei nevykdomos teisių suteikimo sąlygos):

▼B

a) ūkio subjektas apskaitoje registruoja atšaukimą arba apmokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą; dėl to turi tuoj pat pripažinti sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama už gautas paslaugas per likusį teisių suteikimo laikotarpį;

▼M2

b) … Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis. Visgi jei susitarime dėl mokėjimo akcijomis buvo įsipareigojimo komponentų, ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti tikrąją įsipareigojimo vertę atšaukimo arba padengimo dieną. Bet koks mokėjimas, atliktas įsipareigojimo komponentui padengti, turi būti pateikiamas kaip įsipareigojimo apmokėjimas;

▼B

c) jeigu darbuotojui suteikiamos naujos nuosavybės priemonės ir jų suteikimo dieną ūkio subjektas pripažįsta suteiktas naujas nuosavybės priemones kaip atšauktųjų nuosavybės priemonių pakeitimą naujomis, apskaitoje tokias nuosavybės priemones ūkio subjektas registruoja tuo pačiu būdu kaip pirminio nuosavybės priemonių suteikimo pakeitimą pagal 27 straipsnį ir B priede pateiktas nuorodas. Padidėjusi suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra skirtumas tarp naujų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir atšauktų nuosavybės priemonių, suteiktų nuosavybės priemonių pakeitimo datą, grynosios tikrosios vertės. Atšauktų nuosavybės priemonių grynoji tikroji vertė yra jų tikroji vertė iš karto prieš atšaukimą, atėmus bet kokių mokėjimų darbuotojui sumą nuosavybės priemonių atšaukimo datą. Tai apskaitoje registruojama kaip atėmimas iš nuosavybės pagal anksčiau pateiktą b punktą. Jeigu ūkio subjektas nepripažįsta suteiktų naujų nuosavybės priemonių kaip pakeitimo už atšauktas nuosavybės priemones, jis šias nuosavybės priemones apskaitoje registruoja kaip naują nuosavybės priemonių suteikimą.

▼M2

28A Jei ūkio subjektas arba sutarties šalis gali pasirinkti, ar vykdyti kitas nei teisių suteikimo sąlygas, ūkio subjektas turi traktuoti ūkio subjekto arba sutarties šalies kitų nei teisių suteikimo sąlygų nevykdymą teisių suteikimo laikotarpiu kaip atšaukimą.

▼B

29 Jeigu ūkio subjektas nuosavybės priemones su suteikta teise į jas atperka, tada darbuotojui atliktas mokėjimas apskaitoje registruojamas kaip atėmimas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija atpirktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą atpirkimo dieną. Bet koks apskaičiuotas perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI GRYNAISIAIS PINIGAIS

30 Kai kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais, ūkio subjektas turi įvertinti įgytas prekes ar paslaugas ir patirtą įsipareigojimą to įsipareigojimo tikrąja verte. Per laikotarpį, kol įsipareigojimai nėra įvykdyti, ūkio subjektas turi įvertinti įsipareigojimų tikrąją vertę ►M5 kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir atsiskaitymo datą, bet kokius tikrosios vertės pasikeitimus pripažindamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

▼B

31 Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali suteikti darbuotojams akcijų vertės padidinimo teises kaip jų apmokėjimo paketo dalį; pagal šias teises darbuotojams bus suteikta teisė į būsimąsias išmokas pinigais (o ne nuosavybės priemonėmis), pagrįstas ūkio subjekto akcijų kainos padidėjimu virš nustatyto lygio per numatytą laikotarpį. Taip pat ūkio subjektas gali suteikti savo darbuotojams teisę gauti būsimuosius piniginius mokėjimus, suteikdamas jiems teisę į akcijas (įskaitant akcijas, išleidžiamas pasinaudojus akcijų pasirinkimo sandoriais), kurios būtų išperkamos arba privalomu pagrindu (pvz., pasibaigus darbo sutarčiai), arba darbuotojui pasirinkus.

32 Ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą atsiskaityti už jas tada, kai darbuotojas šias paslaugas atlieka. Pavyzdžiui, kai kurios teisės į akcijų vertės padidėjimą suteikiamos iš karto, todėl iš darbuotojų nėra reikalaujama užbaigti numatytą paslaugų teikimo laikotarpį, kad jie gautų teisę į piniginius mokėjimus. Nesant priešingų įrodymų, ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojas jau suteikė paslaugas mainais į gaunamą akcijų vertės padidėjimo teisę. Taigi ūkio subjektas turi iš karto pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti. Jeigu teisės į akcijų vertės padidėjimą nesuteikiamos tol, kol darbuotojas neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti tada, kai darbuotojas suteikė paslaugas tuo laikotarpiu.

33 Pradžioje ir vėliau ►M5 kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ (kol bus įvykdytas) įsipareigojimas turi būti vertinamas teisių į akcijų vertės padidėjimą tikrąja verte, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą, taip pat į darbuotojų iki tos datos atliktų paslaugų apimtį.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI SU ALTERNATYVA MOKĖTI GRYNAISIAIS PINIGAIS

34 Kai kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorius, kai susitarimo sąlygomis leidžiama ūkio subjektui ar kitai sandorio šaliai pasirinkti, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones, tada ūkio subjektas apskaitoje registruoja tokį sandorį ar jo sudedamąsias dalis kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, jei ūkio subjektas prisiėmė įsipareigojimą atsiskaityti pinigais ar kitokiu turtu (atsižvelgiantį tai, kokio dydžio yra toks įsipareigojimas), arba kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, jei ūkio subjektas tokio įsipareigojimo (dalinai ar visiškai) neprisiėmė.

Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas sandorio šalis gali pasirinkti atsiskaitymo būdą

35 Jeigu ūkio subjektas suteikė sandorio šaliai teisę pasirinkti, ar mokėjimo akcijomis sandoris bus apmokamas pinigais ([1]) ar išleidžiant

([1]) 35–43 straipsniuose visos nuorodos į pinigus taip pat apima ir kitą ūkinio subjekto turtą.

▼B

nuosavybės priemones, toks ūkio subjektas suteikė sudėtinę finansinę priemonę, sudarytą iš skolos komponento (t. y. sandorio šalies teisės pareikalauti mokėti pinigais) ir iš nuosavybės komponento (t. y. šalies teisės pareikalauti mokėti nuosavybės priemonėmis, o ne pinigais). Sandorių ne su darbuotojais, o su kitomis šalimis, pagal kuriuos gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė yra įvertinama tiesiogiai, atveju ūkio subjektas prekių ar paslaugų gavimo dieną turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės nuosavybės komponentą, lygų skirtumui tarp gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės ir skolos komponento tikrosios vertės.

36 Kai kalbama apie kitus sandorius, įskaitant sandorius su darbuotojais, ūkio subjektas turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės tikrąją vertę vertinimo datą, atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į pinigus ar nuosavybės priemones.

37 Taikydamas 36 straipsnį, ūkio subjektas pirmiausiai turi įvertinti skolos komponento tikrąją vertę, o tada turi įvertinti nuosavybės komponento tikrąją vertę atsižvelgdamas į tai, kad kita sandorio šalis turi atsisakyti teisės gauti pinigus dėl to, kad gautų nuosavybės priemonių. Sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra dviejų komponentų tikrųjų verčių suma. Tačiau mokėjimo akcijomis sandoriai, kuriuose šalis turi atsiskaitymo pasirinkimo teisę, dažnai struktūriškai yra apibrėžti taip, kad vienos atsiskaitymo alternatyvos tikroji vertė yra lygi antrosios tikrajai vertei. Pavyzdžiui, kita sandorio šalis gali turėti pasirinkimą gauti akcijų pasirinkimo sandorius ar pinigais apmokamas teises į akcijų vertės padidėjimą. Tokiais atvejais nuosavybės komponento tikroji vertė yra lygi nuliui, taigi sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra lygi skolos komponento tikrajai vertei. Priešingu atveju, jeigu apmokėjimo alternatyvų tikrosios vertės skiriasi, nuosavybės komponento tikroji vertė dažniausiai būna didesnė už nulį, sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra didesnė už skolos priemonės tikrąją vertę.

38 Ūkio subjektas turi atskirai apskaitoje registruoti gautas prekes ar paslaugas pagal kiekvieną sudėtinės finansinės priemonės komponentą. Pagal skolos komponentą ūkio subjektas turi pripažinti įgytas prekes ar paslaugas bei įsipareigojimą jas apmokėti, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie bus padengti grynaisiais pinigais (30–33 straipsniai). Pagal nuosavybės komponentą (jei toks yra) ūkio subjektas turi pripažinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai).

39 Atsiskaitymo dieną ūkio subjektas turi pervertinti įsipareigojimą jo tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas išleidžia atsiskaitymui nuosavybės priemones, užuot mokėjęs grynaisiais pinigais, įsipareigojimai turi būti perkeliami tiesiogiai į nuosavybę kaip atlygis už išleistas nuosavybės priemones.

▼B

40 Jeigu ūkio subjektas atsiskaito pinigais, o ne išleisdamas nuosavybės priemones, tokiu mokėjimu įsipareigojimas turi būti visiškai padengiamas. Bet koks anksčiau pripažintas nuosavybės komponentas turi likti nuosavybe. Pasirinkdama atsiskaitymą grynaisiais pinigais, sandorio šalis atsisako teisės gauti nuosavybės priemones. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas atsiskaitymo būdą gali pasirinkti ūkio subjektas

41 Kai yra kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorį, pagal kurio susitarimo sąlygas ūkio subjektas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais arba išleidžiant nuosavybės priemones, tai jis privalo nustatyti, ar turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, ir atitinkamai apskaitoje registruoti mokėjimo akcijomis sandorį. Ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, jei pasirinkimas atsiskaityti nuosavybės priemonėmis neturi komercinio pagrindo (pvz., todėl, kad ūkio subjektui yra teisiškai draudžiama išleisti akcijas) arba jei ūkio subjektas pagal savo mokėjimų praktiką ar nustatytą politiką arba kitai sandorio šaliai paprašius paprastai atsiskaito pinigais.

42 Jeigu ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, jis apskaitoje registruoja sandorį pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais (30–33 straipsniai).

43 Jeigu tokie įsipareigojimai neegzistuoja, ūkio subjektas apskaitoje sandorį registruoja pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai). Atsiskaitymo metu:

a) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą pinigais, toks mokėjimas turi būti registruojamas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t. y. atimant iš nuosavybės, išskyrus toliau pateiktame c punkte nurodytą išimtį;

b) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą išleidžiant nuosavybės priemones, tada nėra reikalaujama jokio tolesnio registravimo apskaitoje (kitokio negu perleidimas iš vieno nuosavybės komponento į kitą, jei tai būtina), išskyrus toliau pateiktame c punkte nurodytą išimtį;

c) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymo alternatyvą, suteikiančią didesnę tikrąją vertę atsiskaitymo dieną, jis turi pripažinti papildomas sąnaudas vertės perviršiui, t. y. pripažinti skirtumą tarp sumokėtų pinigų ir nuosavybės priemonių, kurios būtų išleistos, tikrosios vertės, arba skirtumą tarp išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir pinigų sumos, kuri būtų buvusi sumokėta.

▼**M23**

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI TARP GRUPĖS ŪKIO SUBJEKTŲ (2009 M. PATAISOS)

43A Kai mokėjimo akcijomis sandoris sudaromas tarp grupės ūkio subjektų, savo atskirose finansinėse ataskaitose prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas įvertina gautas prekes arba paslaugas kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, arba kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, vertindamas:

a) suteiktos premijos pobūdį; ir

b) savo paties teises ir prievoles.

Suma, kurią pripažįsta prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas, gali skirtis nuo sumos, kurią pripažįsta konsoliduota grupė arba kitas grupės ūkio subjektas, atsiskaitydamas už mokėjimo akcijomis sandorį.

43B Prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas įvertina gautas prekes arba paslaugas kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, kai:

a) suteiktą premiją sudaro jo paties nuosavybės priemonės; arba

b) ūkio subjektas neprivalo atsiskaityti už mokėjimo akcijomis sandorį.

Po to ūkio subjektas turi dar kartą įvertinti tokį mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, tik kai pasikeičia teisių suteikimo ne pagal rinkos principus sąlygos pagal 19–21 straipsnius. Visomis kitomis aplinkybėmis prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas įvertina gautas prekes arba paslaugas kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais.

43C Ūkio subjektas, atsiskaitantis už mokėjimo akcijomis sandorį, kai prekes ar paslaugas gauna kitas tos grupės ūkio subjektas, sandorį pripažįsta kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, tik tada, jei už sandorį atsiskaitoma to ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. Antraip sandoris pripažįstamas kaip mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais.

43D Sudarant kai kuriuos grupės sandorius numatoma grąžinimo tvarka, pagal kurią vienas grupės ūkio subjektas turi sumokėti kitam grupės ūkio subjektui už apmokėjimą akcijomis prekių arba paslaugų tiekėjams. Tokiais atvejais prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas apskaito mokėjimo akcijomis sandorį pagal 43B straipsnį, nepaisydamas grąžinimų grupės viduje tvarkos.

▼B

ATSKLEIDIMAS

44 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti per laikotarpį buvusių susitarimų dėl mokėjimo akcijomis pobūdį ir mastą.

45 Kad įgyvendintų 44 straipsnyje minimą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti bent tokią toliau nurodytą informaciją:

a) kiekvieno susitarimo dėl mokėjimo akcijomis, buvusio per ataskaitinį laikotarpį, rūšies aprašymą, įskaitant bendras kiekvieno susitarimo sąlygas, tokias kaip teisių suteikimo reikalavimai, maksimalus suteiktų pasirinkimo sandorių terminas bei atsiskaitymo metodas (pvz., ar pinigais, ar nuosavybe). Ūkio subjektas gali sujungti šią informaciją, kai jo sudaryti susitarimai dėl mokėjimo akcijomis yra panašių rūšių, išskyrus atvejį, jeigu atskirai atskleisti kiekvieną susitarimą būtina 44 straipsnyje keliamam reikalavimui įgyvendinti;

b) akcijų pasirinkimo sandorių kiekį ir svertines vidutines pasirinkimo sandorių įvykdymo kainas pagal kiekvieną iš toliau pateiktų pasirinkimo sandorių grupių:

i) galiojančių laikotarpio pradžioje;

ii) suteiktų per laikotarpį;

iii) atimtų per laikotarpį;

iv) įvykdytų per laikotarpį;

v) pasibaigusių per laikotarpį;

vi) galiojančių laikotarpio pabaigoje; ir

vii) įvykdomų laikotarpio pabaigoje;

c) akcijų pasirinkimo sandorių, įvykdytų per laikotarpį, svertinę vidutinę kainą, buvusią jų panaudojimo datą. Jeigu per laikotarpį pasirinkimo sandoriai buvo vykdomi nuolat, ūkio subjektas gali pateikti ataskaitinio laikotarpio vidutinę svertinę akcijų kainą;

d) laikotarpio pabaigoje galiojantiems akcijų pasirinkimo sandoriams kainų spektrą ir likusio sutartinio galiojimo laiko svertinį vidurkį. Jeigu pasinaudojimo kainų spektras platus, dar galiojantys pasirinkimo sandoriai turi būti padalinami į intervalus, reikšmingus vertinant papildomų akcijų, kurios gali būti išleistos, bei pinigų, kurie gali būti gauti pasinaudojant tais pasirinkimo sandoriais, kiekį ir laiką.

46 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti, kaip nustatoma per laikotarpį gautų prekių ar paslaugų arba per laikotarpį suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė.

47 Jeigu ūkio subjektas už suteiktas nuosavybės priemones kaip atlygį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę įvertina netiesiogiai, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte (dėl to, kad patenkintų 46 straipsnio reikalavimą), jis turi atskleisti bent tokią toliau pateiktą informaciją:

▼B

a) per laikotarpį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių vidutinę svertinę tikrąją vertę vertinimo dieną, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu nurodydamas:

i) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą bei tam metodui reikalingus duomenis, įskaitant vidutinę svertinę akcijų kainą, pasirinkimo sandorio įvykdymo kainą, laukiamą kainos kintamumą, pasirinkimo sandorio galiojimo trukmę, laukiamus dividendus, nerizikingą palūkanų normą ir kitus šiam metodui reikalingus duomenis, taip pat taikytą metodą bei padarytas prielaidas tam, kad būtų galima nustatyti laukiamo išankstinio panaudojimo poveikį;

ii) kaip buvo nustatomas tikėtinas kintamumas, įskaitant laukiamo kintamumo, paremto kintamumu praeityje, paaiškinimą; ir

iii) ar ir kaip kitos suteikto pasirinkimo sandorio savybės, pvz., rinkos sąlygos, buvo įvertintos nustatant tikrą vertę;

b) per laikotarpį suteiktų kitų nuosavybės priemonių (t. y. ne akcijų pasirinkimo sandorių) kiekį ir svertinę vidutinę jų tikrąją vertę vertinimo datą, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu atskleidžiant:

i) jeigu tikroji vertė nebuvo vertinama remiantis žinoma rinkos kaina, tai kaip ji buvo nustatoma;

ii) ar laukiami dividendai buvo įtraukti į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta); ir

iii) ar kitos suteiktų nuosavybės priemonių savybės buvo įtrauktos į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta);

c) susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kurie buvo per laikotarpį pakeisti:

i) šių pakeitimų paaiškinimą;

ii) tikrosios vertės padidėjimą (kaip minėtų pakeitimų rezultatą); ir

iii) informaciją apie tai, kaip buvo vertinamas tikrosios vertės padidėjimas; ši informacija turi būti pateikiama kartu su a ir b punktuose reikalaujama informacija, kur tai tinkama.

48 Jeigu ūkio subjektas tiesiogiai įvertino per laikotarpį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę, jis turi atskleisti, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, pvz., ar tikroji vertė nustatyta pagal šių prekių ar paslaugų rinkos kainą.

49 Jeigu ūkio subjektas atmeta 13 straipsnyje nurodytas prielaidas, jis turi atskleisti šį faktą ir pateikti paaiškinimą, kodėl prielaidos buvo atmestos.

50 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, padedančią finansinių ataskaitų vartotojams suprasti mokėjimo akcijomis sandorių poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui per laikotarpį ir jo finansinei būklei.

▼B

51 Kad įgyvendintų 50 straipsnyje minimą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti bent tokią toliau nurodytą informaciją:

a) bendras sąnaudas per laikotarpį, atsirandančias dėl mokėjimo akcijomis sandorių, pagal kuriuos gautos prekės ir paslaugos nebuvo pripažintos turtu ir dėl to iš karto pripažintos sąnaudomis (atskirai pateikiant bendrų sąnaudų dalį, atsirandančią dėl mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis);

b) įsipareigojimų, atsirandančių dėl mokėjimo akcijomis sandorių:

i) bendrą balansinę vertę laikotarpio pabaigoje; ir

ii) įsipareigojimų, dėl kurių kitos sandorio šalies teisė į pinigus ar kitą turtą (pvz., suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą) suteikiama iki laikotarpio pabaigos, bendrą vidinę vertę laikotarpio pabaigoje.

52 Jeigu informacija, turinti būti pateikta pagal šį TFAS, neatitinka 44, 46 ir 50 straipsniuose aprašytų principų, ūkio subjektas turi pateikti papildomą informaciją, reikalingą šiems principams įgyvendinti.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

53 Mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, atveju ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS suteiktoms akcijoms, akcijų pasirinkimo sandoriams ar kitoms nuosavybės priemonėms, jeigu šios priemonės buvo suteiktos po 2002 m. lapkričio 7 d., bet dar nebuvo suteiktos šio TFAS įsigaliojimo datą.

54 Ūkio subjektas yra skatinamas, tačiau iš jo nereikalaujama, taikyti šį TFAS kitoms suteiktoms nuosavybės priemonėms, jeigu ūkio subjektas viešai atskleidžia šių priemonių tikrąją vertę, nustatytą vertinimo datą.

55 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS yra taikomas, atžvilgiu ūkio subjektas turi iš naujo pateikti lyginamąją informaciją ir, kur reikia, pakoreguoti anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikto laikotarpio nepaskirstytojo pelno pradinę sumą.

56 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas šis TFAS (pvz., prieš 2002 m. lapkričio 7 d. arba 2002 m. lapkričio 7 d. suteiktų nuosavybės priemonių), atveju ūkio subjektas būtinai turi atskleisti 44 ir 45 straipsnių reikalaujamą informaciją.

57 Jeigu po TFAS įsigaliojimo ūkio subjektas pakeičia suteikiamų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS nebuvo taikytas, sąlygas, jis vis tiek turi taikyti 26–29 straipsnius bet kokiems pakeitimams apskaitoje registruoti.

▼B

58 TFAS įsigaliojimo datą egzistavusiems įsipareigojimams, prisiimtiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, ūkio subjektas TFAS turi taikyti retrospektyviai. Dėl šių įsipareigojimų ūkio subjektas koreguoja lyginamąją informaciją, įskaitant anksčiausio pateikto laikotarpio, kurio lyginamoji informacija buvo pataisyta, nepaskirstytojo pelno pradinę sumą (išskyrus atvejį, kada iš ūkio subjekto nereikalaujama pakoreguoti lyginamosios informacijos, susijusios su laikotarpiu ar data, ankstesniu (-e) už 2002 m. lapkričio 7 d).

59 Ūkio subjektas yra skatinamas, bet iš jo nėra reikalaujama, retrospektyviai taikyti TFAS kitiems įsipareigojimams, prisiimamiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, pavyzdžiui, įsipareigojimams, padengiamiems per laikotarpį, kurio lyginamoji informacija yra pateikta.

ĮSIGALIOJIMO DATA

60 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M22

61 3-uoju TFAS (persvarstytas 2008 m.) ir 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui turi būti taikomos ir pataisos.

▼M2

62 Ūkio subjektas toliau nurodytus pakeitimus turi taikyti retrospektyviai metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau:

a) 21A straipsnio reikalavimus dėl kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimo;

b) pataisytus „suteikti teisę“ ir „teisių suteikimo sąlygos“ apibrėžimus, pateikiamus A priede;

c) 28 ir 28A straipsnių pakeitimus, susijusius su atšaukimais.

Leidžiamas ankstesnis taikymas. Jei ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko laikotarpiui, prasidedančiam anksčiau nei 2009 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M23

63 Ūkio subjektas toliau nurodytas 2009 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Grupės mokėjimo akcijomis sandoriai, kurie padengiami grynaisiais pinigais*, padarytas pataisas turi taikyti retrospektyviai, atsižvelgdamas į 53–59 straipsnių pereinamąsias nuostatas ir laikydamasis 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“, metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2010 m. sausio 1 d. ar vėliau:

a) 2 straipsnio pataisa, panaikintas 3 straipsnis, įterpti 3A ir 43A–43D straipsniai ir B priedo B45, B47, B50, B54, B56–B58 ir B60 straipsniai – sandorių tarp grupės ūkio subjektų apskaitai;

▼M23

b) patikslinti A priedo apibrėžimai:

— mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais,

— mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis,

— susitarimas dėl mokėjimo akcijomis,

— mokėjimo akcijomis sandoris.

Jeigu ūkio subjektas neturi informacijos, kuri reikalinga nuostatoms taikyti retrospektyviai, jis savo atskirose finansinėse ataskaitose nurodo sumas, kurios anksčiau buvo pripažintos grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2010 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

AIŠKINIMŲ PANAIKINIMAS

64 2009 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Grupės mokėjimo akcijomis sandoriai, kurie padengiami grynaisiais pinigais*, pakeičiami TFAAK 8-asis aiškinimas *2-ojo TFAS taikymo sritis* ir TFAAK 11-asis aiškinimas *2-asis TFAS. Grupės ir nuosavų akcijų sandoriai*. Į tame dokumente išdėstytas pataisas įtraukti ankstesni reikalavimai, nustatyti TFAAK 8-ajame ir 11-ajame aiškinimuose:

a) pataisytas 2 straipsnis ir įterptas 13A straipsnis dėl sandorių, kuriuose ūkio subjektas negali tiksliai identifikuoti kai kurių arba visų gautų prekių arba paslaugų, apskaitos. Tie reikalavimai galiojo 2006 m. gegužės 1 d. arba vėliau prasidėjusiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams;

b) įterpti B priedo B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ir B61 straipsniai, taikomi sandorių tarp grupės ūkio subjektų apskaitai. Tie reikalavimai galiojo 2007 m. kovo 1 d. arba vėliau prasidėjusiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams.

Tie reikalavimai buvo taikomi retrospektyviai, laikantis 8-ojo TAS reikalavimų ir pereinamųjų 2-ojo TFAS nuostatų.

▼B

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

▼M23

Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais — **Mokėjimo akcijomis sandoris**, per kurį ūkio subjektas įsigyja prekes ar paslaugas, prisiimdamas įsipareigojimą perleisti pinigus ar kitą turtą tų prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, pagrįstas ūkio subjekto arba kito grupės ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**) kaina (ar verte).

▼B

Darbuotojai ir kiti asmenys, teikiantys panašias paslaugas	Asmenys, teikiantys asmenines paslaugas ūkio subjektui: a) asmenys, laikomi darbuotojais teisiniais arba mokesčių tikslais, b) asmenys, dirbantys ūkio subjektui pagal jo nurodymus tuo pačiu būdu kaip ir asmenys, vertinami kaip darbuotojai teisiniais ar mokesčių tikslais, arba c) asmenys, kurių suteiktos paslaugos yra panašios į darbuotojų suteiktąsias. Pavyzdžiui, valdymo personalas, asmenys, turintys įgaliojimus ir atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, valdymą ir kontroliavimą, įskaitant nevykdančiuosius direktorius.
Nuosavybės priemonė	Sutartis, suteikianti teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus ([1]).
Suteikta nuosavybės priemonė	Pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis** ūkio subjekto kitai sandorio šaliai suteikta teisė (sąlyginė ar besąlygiška) gauti ūkio subjekto **nuosavybės priemonę**.

▼M23

Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis	**Mokėjimo akcijomis sandoris**, per kurį ūkio subjektas: a) gauna prekes arba paslaugas kaip atlygį už savo paties **nuosavybės priemones** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**); arba b) gauna prekes arba paslaugas, bet neprivalo atsiskaityti už sandorį su tiekėju.

▼B

Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti pasikeista turtu, padengtas įsipareigojimas arba pasikeista **suteikta nuosavybės priemone** tarp nusimanančių, ketinančių dalyvauti tam tikrame sandoryje nesusijusių šalių.

([1]) *Pagrinduose* įsipareigojimas apibrėžiamas kaip dabartinė ūkio subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami ūkio subjekto turimi ištekliai, teikiantys ekonominę naudą (t. y. pinigų išmokos arba kitas ūkio subjekto turtas).

▼B

Suteikimo data	Data, kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis (įskaitant darbuotoją) sudaro **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis**, kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis susitaria dėl abiems priimtinų sąlygų. Suteikimo dieną ūkio subjektas suteikia kitai sandorio šaliai teisę į pinigus, kitą turtą arba į ūkio subjekto **nuosavybės priemones**, jeigu tenkinamos apibrėžtos **teisių** suteikimo **sąlygos** (jei tokios yra). Kada toks susitarimas turi būti patvirtintas (pavyzdžiui, akcininkų), suteikimo data yra tokia data, kai gaunamas patvirtinimas.
Vidinė vertė	Skirtumas tarp akcijų, į kurių pasirašymą kita sandorio šalis turi teisę (sąlyginę ar besąlygišką) arba kurias ji turi teisę gauti, **tikrosios vertės** ir kainos, kurią kita sandorio šalis turi (ar turės) sumokėti už šias akcijas (jei tokia kaina yra). Pavyzdžiui, **akcijų pasirinkimo sandorio**, kurio vykdymo kaina – 15 PV ([1]), **tikroji vertė** – 20 PV, vidinė vertė yra 5 PV.
Rinkos sąlyga	Sąlyga, nuo kurios priklauso pasinaudojimo **nuosavybės priemone** kaina, teisių į šią **nuosavybės priemonę** suteikimas arba pasinaudojimas jomis ir kuri yra susijusi su ūkio subjekto nuosavybės priemonės rinkos kaina; tokia sąlyga yra, pvz., nustatytos akcijų kainos arba nustatytos sumos **akcijų pasirinkimo sandorio vidinei vertei** gavimas, taip pat konkretaus tikslo, paremto ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** rinkos kaina, susijusia su kitų ūkio subjektų **nuosavybės priemonių** rinkos kainų indeksu, pasiekimas.
Vertinimo data	Data, kai šio TFAS tikslais nustatoma **suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė**. Sandorių su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas, atveju vertinimo data yra suteikimo data. Sandorių ne su darbuotojais (ir kitais, teikiančiais panašias sąlygas), o su kitomis šalimis atveju vertinimo data yra data, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kita sandorio šalis suteikia paslaugas.
Atnaujinimo savybė	Savybė, automatiškai suteikianti papildomų **akcijų pasirinkimo sandorių**, kai tik pasirinkimo sandorių turėtojas pasinaudoja anksčiau suteiktais pasirinkimo sandoriais, naudodamas ūkio subjekto akcijas (o ne grynuosius pinigus) dėl to, kad būtų tenkinama pasinaudojimo kaina.

([1]) Šiame priede piniginės sumos yra pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

▼B

Pasikartojantis pasirinkimo sandoris	Naujas **akcijų pasirinkimo sandoris**, suteikiamas tada, kai akcija naudojama ankstesnio **akcijos pasirinkimo sandorio** panaudojimo kainai patenkinti.

▼M23

Susitarimas dėl mokėjimo akcijomis	Susitarimas tarp ūkio subjekto (arba kito grupės ([a]) ūkio subjekto arba bet kurio grupės ūkio subjekto bet kurio akcininko) ir kitos šalies (įskaitant darbuotojus), kuriuo kitai šaliai suteikiama teisė gauti: a) pinigų arba kitokio ūkio subjekto turto už sumas, pagrįstas ūkio subjekto arba kito grupės ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas ir **akcijų pasirinkimo sandorius**) kaina (ar verte); arba b) ūkio subjekto arba kito grupės ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**), jeigu tenkinamos **teisių suteikimo sąlygos** (jei tokios yra). ([a]) Sąvoka „grupė“ apibrėžta 27-ojo TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ 4 straipsnyje kaip „patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės“, žvelgiant iš ataskaitą teikiančio ūkio subjekto pagrindinės patronuojančios įmonės perspektyvos.
Mokėjimo akcijomis sandoris	Sandoris, per kurį ūkio subjektas: a) gauna prekes arba paslaugas iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo (įskaitant darbuotojus) pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis**; arba b) prisiima įsipareigojimą atsiskaityti su tiekėju pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis**, kai tas prekes arba paslaugas gauna kitas grupės ūkio subjektas.

▼B

Akcijų pasirinkimo sandoris	Sutartis, suteikianti jos turėtojui teisę (bet ne prievolę) įsigyti ūkio subjekto akcijų už fiksuotą ar iš anksto nustatytą sumą per apibrėžtą laikotarpį.

▼M2

Suteikti teisę	Įgyti teisę. Pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis** sutarties šalies teisė gauti pinigus, kitą turtą ar ūkio subjekto **nuosavybės priemones** suteikiama, kai sutarties šalies teisė nebepriklauso nuo jokių **teisių suteikimo sąlygų** įvykdymo.
Teisių suteikimo sąlygos	Sąlygos, nustatančios, ar ūkio subjektas gauna paslaugas, kurios suteikia sutarties šaliai teisę gauti pinigus, kitą turtą ar ūkio subjekto **nuosavybės priemones**, remiantis **susitarimu dėl mokėjimo akcijomis**. Teisių suteikimo sąlygos yra paslaugų teikimo sąlygos arba veiklos sąlygos. Paslaugų teikimo sąlygos įpareigoja sutarties šalį teikti paslaugas nurodytą laikotarpį. Veiklos sąlygos įpareigoja sutarties šalį teikti paslaugas nurodytą laikotarpį ir pasiekti nurodytus veiklos rezultatus (pvz., nurodytą ūkio subjekto pelno padidėjimą per konkretų laikotarpį). Veiklos sąlygos gali apimti **rinkos sąlygas**.

▼B

Teisių suteikimo laikotarpis	Laikotarpis, per kurį turi būti patenkinamos visos **susitarime dėl mokėjimo akcijomis** numatytos **teisių suteikimo sąlygos**.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimas

B1. Šio priedo B2–B41 straipsniuose aiškinamas suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymas, akcentuojant konkrečias sąlygas kaip bendrus darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožus. Todėl šis priedas nėra labai išsamus. Be to, kadangi vertinimo dalykuose, aptariamuose toliau, sutelkiamas dėmesys į darbuotojams suteikiamas akcijas ir akcijų pasirinkimo sandorius, daroma prielaida, kad suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikroji vertė nustatoma jų suteikimo datą. Tačiau dauguma toliau aptariamų vertinimo dalykų (pvz., laukiamo kintamumo nustatymas) taip pat taikomi kitoms šalims, o ne darbuotojams, suteikiamų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymo tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kai sandorio šalis suteikia paslaugas.

▼B

Akcijos

B2. Akcijų, suteiktų darbuotojams, tikroji vertė turi būti vertinama ūkio subjekto akcijų rinkos kaina (arba įvertinta rinkos kaina, jei ūkio subjekto akcijomis nėra prekiaujama viešai), pakoreguota atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis akcijos buvo suteiktos (išskyrus teisių suteikimo sąlygas, neįtraukiamas į tikrosios vertės vertinimą pagal 19–21 straipsnius).

B3. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojui nesuteikta teisė gauti dividendus per teisių suteikimo laikotarpį, į šį veiksnį turi būti atsižvelgiama nustatant suteiktų akcijų tikrąją vertę. Panašiai, jeigu akcijų perleidimas yra apribotas po teisių suteikimo, į šį veiksnį taip pat turi būti atsižvelgiama, tačiau tik tiek, kiek minėti apribojimai paveikia kainą, kurią nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyvis sumokėtų už tokią akciją. Pavyzdžiui, jeigu akcijomis yra aktyviai prekiaujama gilioje ir likvidžioje rinkoje, po teisių suteikimo esantys perleidimo apribojimai gali turėti mažą (jei iš viso turės kokią nors) įtaką kainai, kurią nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyvis sumokėtų už tokias akcijas. Į perleidimo ar kitokius apribojimus, egzistuojančius teisių suteikimo laikotarpiu, neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų akcijų tikrąją vertę suteikimo datą, nes tokie apribojimai kyla dėl teisių suteikimo sąlygų, registruojamų pagal 19–21 straipsnius.

Akcijų pasirinkimo sandoriai

B4. Daugeliu atvejų akcijų pasirinkimo sandorių, suteikiamų darbuotojams, rinkos kainos nėra žinomos, nes šie pasirinkimo sandoriai suteikiami sąlygomis, netaikomomis pasirinkimo sandoriams, kuriais prekiaujama rinkoje. Jeigu prekyboje nėra pasirinkimo sandorių su panašiomis sąlygomis, minėtų suteiktų pasirinkimo sandorių tikroji vertė turi būti nustatoma taikant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą.

B5. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į veiksnius, į kuriuos atsižvelgtų nusimanantys, ketinantys pirkti rinkos dalyviai pasirinkdami pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą. Pavyzdžiui, dauguma darbuotojų pasirinkimo sandorių turi ilgą galiojimo laiką, jais dažniausiai yra pasinaudojama per laikotarpį tarp suteikimo datos ir pasirinkimo sandorio galiojimo laiko pabaigos datos; jais dažnai pasinaudojama iš anksto. Į šiuos veiksnius turi būti atsižvelgiama nustatant pasirinkimo sandorių tikrąją vertę suteikimo datą. Daugumai ūkio subjektų tai gali sukliudyti naudoti Black-Scholes-Merton formulę, pagal kurią nenumatoma galimybė pasinaudoti pasirinkimo sandoriu iki jo galiojimo laiko pabaigos. Ji negali adekvačiai atspindėti laukiamo išankstinio pasinaudojimo sandoriu poveikio. Ši formulė taip pat nenumato galimybės, kad laukiamas kintamumas ar kiti metodo įvesties duomenys galėtų keistis pasirinkimo sandorio gyvavimo metu. Tačiau prieš tai minėti veiksniai gali būti netaikomi pasirinkimo sandoriams, kurių sutartinis galiojimo laikas yra santykinai trumpas, arba pasirinkimo sandoriams, kuriais bus pasinaudojama per trumpą laiką po teisių suteikimo datos. Tokiais atvejais Black-Scholes-Merton formulė gali padėti nustatyti vertę, kuri iš esmės yra tokia pati kaip ir lankstesnis pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodas.

▼B

B6. Visuose pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose atsižvelgiama bent į tokius toliau pateikiamus veiksnius:

a) pasirinkimo sandorio vykdymo kainą;

b) pasirinkimo sandorio galiojimo laiką;

c) dabartinę esamų akcijų kainą;

d) laukiamą akcijų kainos kintamumą;

e) laukiamus akcijų dividendus (jei tinkama); ir

f) nerizikingą palūkanų normą pasirinkimo sandorio galiojimo trukmei.

B7. Į kitus veiksnius, kuriuos nusimanantys, ketinantys pirkti rinkos dalyviai apsvarsto nustatydami kainą, taip pat turi būti atsižvelgiama (išskyrus teisių suteikimo sąlygas bei atnaujinimo savybes, neįtraukiamas į tikrosios vertės nustatymą pagal 19–22 straipsnius).

B8. Pavyzdžiui, darbuotojui suteiktas akcijų pasirinkimo sandoris paprastai negali būti panaudojamas per numatytus laikotarpius (pvz., per teisių suteikimo laikotarpį arba laikotarpius, numatytus vertybinių popierių priežiūros institucijų). Į šiuos veiksnius turi būti atsižvelgiama, jei pasirinkimo sandoriui taikomas pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodas leistų šiuo sandoriu pasinaudoti bet kuriuo jo galiojimo laiku. Tačiau, jei ūkio subjektas naudoja pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, pagal kurį galimi panaudoti pasirinkimo sandoriai įvertinami tik jų galiojimo laiko pabaigoje, tai nereikalaujama daryti jokių koregavimų dėl to, kad pasirinkimo sandorio negalima panaudoti jo teisių suteikimo laikotarpiu (arba bet kokiu kitu laikotarpiu per pasirinkimo sandorio galiojimo laiką), nes toks metodas numato, jog per tuos laikotarpius pasirinkimo sandoriu pasinaudoti negalima.

B9. Panašiai yra ir kito veiksnio, įprasto darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriams (pasirinkimo sandorio išankstinio panaudojimo galimybės) atveju, pvz., dėl to, kad pasirinkimo sandoris negali būti laisvai perleidžiamas arba darbuotojas privalo panaudoti visus pasirinkimo sandorius, į kuriuos teisė buvo suteikta, iki darbo šiam ūkio subjektui pabaigos. Į laukiamą poveikį dėl išankstinio panaudojimo turi būti atsižvelgiama taip, kaip numatyta B16–B21 straipsniuose.

B10. Veiksniai, į kuriuos nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai neatsižvelgia nustatydami akcijų pasirinkimo sandorio (ar nuosavybės priemonės) kainą, vertinant suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių (ar nuosavybės priemonių) tikrąją vertę, nesvarstomi. Pavyzdžiui, darbuotojams suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių veiksniai, darantys įtaką pasirinkimo sandorio vertei tik atskiro darbuotojo požiūriu, yra netinkami kainai, kurią nustatytų nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai, įvertinti.

▼B

Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenys

B11. Laukiamo esamų akcijų kintamumo ir laukiamų dividendų vertinimo tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, atsispindinčius dabartinėje rinkoje, arba susitarti dėl pasirinkimo sandorio apsikeitimo kainos. Panašiai ir vertinant darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio išankstinio panaudojimo poveikį, kai tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, kuriuos išorės šalis, turinti išsamios informacijos apie darbuotojo pasirinkimo sandorio panaudojimo galimybę, suformuotų remdamasi informacija, prieinama pasirinkimo sandorių suteikimo datą.

B12. Dažnai egzistuoja daugybė pagrįstų lūkesčių apie būsimąjį kintamumą, dividendus bei pasirinkimo sandorio panaudojimo galimybes. Tokiu atveju laukiama vertė turi būti apskaičiuojama įvertinant kiekvieną sumą ir susijusią tikimybę, kad tokia suma yra tikėtina.

B13. Lūkesčiai dėl ateities paprastai būna paremti patirtimi ir keičiami, jei pagrįstai tikimasi, kad ateitis skirsis nuo praeities. Kai kuriomis aplinkybėmis identifikuojami veiksniai gali parodyti, kad nepakoreguota praeities patirtis yra santykinai prasta ateities prognozavimo priemonė. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas, turintis dvi skirtingas verslo linijas, atsisako veiklos su mažesne rizika, tai kintami praeities duomenys gali būti ne pati geriausia informacija, kuria būtų galima remtis vertinant ateities lūkesčius.

B14. Kitomis aplinkybėmis praeities informacija gali būti neprieinama. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, gali neturėti arba mažai turi, arba visai neturėti praeities duomenų apie akcijų kainos kintamumą. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama arba tik pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, bus aptariami vėliau.

B15. Apibendrinant būtų galima pasakyti, kad kintamumo, panaudojimo galimybių ir dividendų ūkinis subjektas neturi vertinti pagal praeities duomenis, neapsvarstęs tikimybių, kad praeities patirtis leis pagrįstai prognozuoti ateities įvykius.

Laukiamas išankstinis pasinaudojimas

B16. Dėl įvairių priežasčių darbuotojai dažnai iš anksto pasinaudoja akcijų pasirinkimo sandoriais. Pavyzdžiui, paprastai darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai nėra perleidžiami. Dėl to darbuotojai dažnai pasinaudoja savo akcijų pasirinkimo sandoriais iš anksto, nes tai yra vienintelis jų būdas likviduoti savo įsipareigojimą. Be to, iš darbuotojų, nutraukiančių darbą šiam ūkio subjektui, dažniausiai reikalaujama pasinaudoti suteiktais pasirinkimo sandoriais per trumpą laikotarpį, nes kitu atveju jie netektų akcijų pasirinkimo sandorių. Šis veiksnys taip pat nulemia darbuotojų išankstinį pasinaudojimą akcijų pasirinkimo sandoriais. Kiti veiksniai, lemiantys išankstinį pasinaudojimą, yra rizikos baimė bei gerovės diversifikacijos stoka.

B17. Priemonės, su kurių pagalba yra atsižvelgiama į laukiamo išankstinio pasinaudojimo poveikį, priklauso nuo taikomo pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo. Pavyzdžiui, į laukiamą išankstinį pasinaudojimą gali būti atsižvelgiama naudojant pasirinkimo sandorio laukiamo galiojimo laiko įvertinimą (darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio atveju tai yra laikotarpis nuo suteikimo datos iki datos, kada turi įvykti tikėtinas pasinaudojimas pasirinkimo sandoriu) kaip vieną iš pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenų (pvz., Black-Scholes-Merton formulė). Kitu atveju laukiamas išankstinis pasinaudojimas galėtų būti įtraukiamas į dvinarį ar panašų pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą, naudojant kaip vieną iš įvesties duomenų pasirinkimo sandorio sutartinį galiojimo laiką.

▼B

B18. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti, vertinant išankstinį pasinaudojimą, be kita ko, yra:

a) teisių suteikimo laikotarpio trukmė, nes paprastai akcijų pasirinkimo sandoriu negalima pasinaudoti iki teisių suteikimo laikotarpio pabaigos. Taigi nustatant laukiamo išankstinio pasinaudojimo vertinimo reikšmę, remiamasi prielaida, kad teisė į pasirinkimo sandorius bus suteikta. Teisių suteikimo sąlygų reikšmė yra aptariama 19–21 straipsniuose;

b) vidutinė laiko trukmė, per kurią panašūs pasirinkimo sandoriai praeityje išliko nepadengti;

c) dabartinių akcijų kaina. Patirtis gali rodyti, kad darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais tada, kai akcijų kaina pasiekia konkretų lygį, viršijantį sandorio įvykdymo kainą;

d) darbuotojų lygmuo organizacijoje. Pavyzdžiui, patirtis gali parodyti, kad aukštesnio lygmens darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais vėliau negu žemesnio lygmens darbuotojai (tai aptariama B21 straipsnyje);

e) laukiamas esamų akcijų kainų kintamumas. Vidutiniškai darbuotojai stengiasi įvykdyti anksčiau dažnai kintančių negu retai kintančių akcijų pasirinkimo sandoriais.

B19. Kaip pažymima B17 straipsnyje, į išankstinio pasinaudojimo poveikį galėtų būti atsižvelgiama panaudojant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo vieno įvesties duomens – pasirinkimo sandorio laukiamo galiojimo laiko – įvertinimą. Vertindamas grupei darbuotojų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą galiojimo trukmę, ūkio subjektas galėtų paremti tokį vertinimą atitinkamu svertiniu galiojimo trukmės vidurkiu visoje darbuotojų grupėje arba darbuotojų pogrupiuose, remdamasis išsamesniais duomenimis apie darbuotojų elgesį pasinaudojant pasirinkimo sandoriais (aptariama vėliau).

B20. Tikėtina, kad suteiktų pasirinkimo sandorių skirstymas pagal santykinai vienodo elgesio darbuotojų grupes pasinaudojimo pasirinkimo sandoriais atžvilgiu yra svarbus. Pasirinkimo sandorio vertė nėra pasirinkimo sandorio trukmės tiesinė funkcija, nes trukmei ilgėjant, vertė didėja vis lėčiau. Pavyzdžiui, jei visos kitos prielaidos yra lygiavertės, tai dvejų metų pasirinkimo sandoris, nors ir yra vertingesnis už vienerių metų pasirinkimo sandorį, vis tiek nėra dvigubai vertingesnis. Tai reiškia, kad įvertintos pasirinkimo sandorio vertės skaičiavimo metu remiantis viena svertine vidutine trukme, apimančia daug skirtingų atskirų trukmių, suteiktų pasirinkimo sandorių bendra tikroji vertė bus pervertinta. Skirstant suteiktus pasirinkimo sandorius į keletą grupių, kurių kiekviena turi santykinai siaurą trukmių spektrą, apimantį svertinę vidutinę trukmę, šis tikrosios vertės pervertinimas sumažėja.

B21. Panašiai būna ir naudojant dvinarius ar panašius metodus. Pavyzdžiui, ūkio subjekto, suteikiančio pasirinkimo sandorius bet kokio lygmens darbuotojams, patirtis gali rodyti, kad aukščiausio lygmens vykdantieji vadovai stengiasi ilgiau laikyti savo pasirinkimo sandorius negu vidutinio lygmens vadovai, o žemiausio lygmens darbuotojai stengiasi

▼B

pasinaudoti savo pasirinkimo sandoriais anksčiau už bet kurią kitą grupę. Be to, darbuotojai, kurie yra skatinami (arba iš kurių reikalaujama) išlaikyti minimalų savo darbdavio nuosavybės priemonių (taip pat pasirinkimo sandorių) kiekį, gali šiais sandoriais pasinaudoti vėliau už darbuotojus, kuriems tokios sąlygos nenustatytos. Įvertinus situacijas, suskirsčius pasirinkimo sandorius pagal juos gavusiųjų santykinai vienodo elgesio darbuotojų grupes, galima tiksliau nustatyti visų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę.

Laukiamas kintamumas

B22. Laukiamas kintamumas – įvertinta suma, kurios ribose, kaip tikimasi, kaina svyruos per laikotarpį. Kintamumo matas, naudojamas pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose, yra nuolat sudedamos akcijų grąžos normos per laikotarpį metinis standartinis nukrypimas. Kintamumas paprastai išreiškiamas metiniais terminais, palyginamais neatsižvelgiant į laikotarpius, naudojamus apskaičiavimams, pvz., savaitės ar mėnesio kainos stebėjimais.

B23. Akcijų grąžos norma, galinti būti teigiama ar neigiama, per laikotarpį parodo, kiek akcininkas gauna naudos iš dividendų ir iš akcijų kainos padidėjimo (ar sumažėjimo).

B24. Laukiamas akcijų metinis kintamumas yra spektras, kurio ribose nuolat sudedama metinė grąžos norma gali kristi apytikriai du trečdalius laiko. Pavyzdžiui, tarkime, kad akcijos, kurios laukiama nuolat sudedama grąžos norma yra 12 %, kintamumas – 30 %; tai reiškia apytiksliai dviejų trečiųjų tikimybę, kad akcijos grąžos norma per metus bus tarp –18 % (12 % – 30 %) ir 42 % (12 % + 30 %). Jeigu akcijos kaina metų pradžioje buvo 100 PV ir dividendai nebuvo mokami, tikėtina, kad metų gale akcijos kaina bus tarp 83,53 PV (100 PV × $e^{-0,18}$) ir 152,20 PV (100 PV × $e^{0,42}$) apytikriai dvi trečiąsias laiko.

B25. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant laukiamą kintamumą, be kita ko, yra:

a) numanomas ūkio subjekto akcijoms prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų ūkio subjekto priemonių, turinčių pasirinkimo sandorių savybių (pvz., konvertuojama skola), jeigu tokių yra, kintamumas;

b) akcijų kainos kintamumas per paskutinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei (atsižvelgiant į likusį pasirinkimo sandorio sutartinį galiojimo laiką ir išankstinio pasinaudojimo juo poveikį);

c) viešos prekybos ūkio subjekto akcijomis laikotarpio trukmė. Ūkio subjektui, kurio vertybiniais popieriais neseniai pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, būdingas didesnis kintamumas praeities atžvilgiu, palyginti su panašiais ūkio subjektais, kurių vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose prekiaujama ilgiau. Išsamesnės nuorodos dėl ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais pradedama prekiauti reguliuojamose rinkose, yra pateikiamos toliau;

d) kintamumo tendencija sugrįžti į savo vidurkį, t. y. savo ilgalaikį vidutinį lygį ir kitus veiksnius, parodančius, kad laukiamas būsimas kintamumas gali skirtis nuo praeityje buvusiojo. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjekto akcijų kaina buvo išskirtinai kintanti tam tikrą laiko tarpą dėl nepavykusio siūlomo perėmimo arba svarbaus restruktūrizavimo, skaičiuojant praeities vidutinį metinį kintamumą į tą laikotarpį galėtų būti neatsižvelgiama;

▼B

e) tinkami ir reguliarūs kainų stebėjimo intervalai. Kainų stebėjimo intervalai kiekvienu laikotarpiu turi sutapti. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali naudoti kiekvienos savaitės rinkos uždarymo kainą arba aukščiausią savaitės kainą, tačiau neturi kelias savaites naudoti rinkos uždarymo kainų, o kitas savaites – aukščiausių kainų. Be to, kainos stebėjimai turi būti išreiškiami tokia pačia valiuta kaip ir pasinaudojimo kaina.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose

B26. Kaip pažymima B25 straipsnyje, ūkio subjektas turi atsižvelgti į akcijos kainos kintamumą per paskutinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei. Jeigu ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, neturi pakankamos informacijos apie kintamumą praeityje, nepaisant to, jis vis tiek turi apskaičiuoti kintamumą ilgiausiam laikotarpiui, per kurį buvo vykdoma prekybos veikla. Jis taip pat galėtų atsižvelgti į panašių ūkio subjektų kintamumą praeityje, remdamasis jų gyvavimo palyginamu laikotarpiu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose prekiaujama tik vienerius metus ir kuris suteikia pasirinkimo sandorius su vidutine laukiama penkerių metų gyvavimo trukme, galėtų apsvarstyti grafiką ir tokios pat pramonės šakos ūkio subjektų kintamumo praeityje lygį pirmais šešeriais metais, per kuriuos tų ūkio subjektų akcijomis buvo viešai prekiaujama.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose

B27. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose, neturi praeities informacijos, į kurią būtų galima atsižvelgti vertinant laukiamą kintamumą. Toliau pateikiami keli veiksniai, į kuriuos turėtų būti atsižvelgiama.

B28. Kai kuriais atvejais ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose ir kurie reguliariai išleidžia akcijas arba pasirinkimo sandorius savo darbuotojams (ar kitoms šalims), gali sukurti vidinę rinką savo akcijoms. Tada, vertinant laukiamą kintamumą, būtų galima atsižvelgti į tų akcijų kainų kintamumą.

B29. Kitais atvejais, vertindamas laukiamą kintamumą, ūkio subjektas galėtų atsižvelgti į praeities arba numanomą panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose ir kurių akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių kainos yra prieinamos, kintamumą. Tai būtų tinkama, jeigu ūkio subjektas grįstų savo akcijų vertę panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose, akcijų kainomis.

B30. Jeigu ūkio subjektas nepagrindė savo akcijų vertės vertinimo panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose, akcijų kainomis, o vietoj to naudojo kitokį savo akcijų vertinimo metodą, jis galėtų išvesti tą vertinimo metodą atitinkančią laukiamo kintamumo vertę. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įvertinti savo akcijas grynojo turto ar pelno pagrindu. Jis galėtų atsižvelgti į šio grynojo turto vertės ar pelno laukiamą kintamumą.

Laukiami dividendai

B31. Ar į laukiamus dividendus turi būti atsižvelgiama, vertinant suteiktų akcijų ar pasirinkimo sandorių tikrąją vertę, nulemia tai, ar kita sandorio šalis turi teisę į dividendus ar dividendų ekvivalentus.

▼B

B32. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojams suteikiami pasirinkimo sandoriai ir teisė į esamų akcijų dividendus ar jų ekvivalentus (kurie gali būti apmokami pinigais arba taikomi įvykdymo kainos sumažinimui) tarp suteikimo datos ir įvykdymo datos, tai suteiktieji pasirinkimo sandoriai turi būti įvertinami taip, tarsi dividendai už esamas akcijas nebūtų mokami, t. y. laukiamų dividendų įvesties duomenys būtų lygūs nuliui.

B33. Panašiai, kai suteikimo datą nustatoma darbuotojams suteiktų akcijų tikroji vertė, dėl laukiamų dividendų nereikalaujama jokių pakoregavimų, jei darbuotojas turi teisę gauti dividendus, mokamus per teisių suteikimo laikotarpį.

B34. Priešingu atveju, jeigu darbuotojai neturi teisės į dividendus ar dividendų ekvivalentus per teisių suteikimo laikotarpį (ar pasirinkimo sandorių atveju – prieš jų įvykdymą), tai suteikimo dieną, vertinant teises į akcijas ar pasirinkimo sandorius, reikia atsižvelgti į laukiamus dividendus. Galima teigti, kad kai nustatoma suteikto pasirinkimo sandorio tikroji vertė, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, turėtų būti atsižvelgiama į laukiamus dividendus. Kai vertinama suteiktų akcijų tikroji vertė, šio įvertinimo reikšmė turi būti sumažinama dividendų, kurių išmokėjimo tikimasi teisių suteikimo laikotarpiu, dabartine verte.

B35. Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodams paprastai reikalingas laukiamų dividendų pelningumas. Tačiau metodai gali būti modifikuojami taip, kad būtų naudojamas ne pelningumas, o tikėtinų dividendų suma. Ūkio subjektas gali naudoti arba laukiamą pelningumą, arba laukiamus dividendų mokėjimus. Jeigu ūkio subjektas naudoja pastaruosius, jis turi atsižvelgti į savo dividendų augimo praeities modelius. Pavyzdžiui, jeigu pagal ūkio subjekto politiką dividendai buvo didinami apytiksliai po 3 procentus per metus, jo įvertinta pasirinkimo sandorio vertė neturi atspindėti fiksuotos dividendų sumos per visą pasirinkimo sandorio gyvavimo laikotarpį – nebent būtų akivaizdžių argumentų, palaikančių šią prielaidą.

B36. Paprastai prielaidos dėl laukiamų dividendų turi būti pagrįstos viešai pateikiama informacija. Ūkio subjektas, nemokantis dividendų ir neketinantis to daryti, daro prielaidą, kad laukiamas dividendų pelningumas yra lygus nuliui. Tačiau augantis ūkio subjektas, neturintis dividendų mokėjimo praeities, gali tikėtis pradėti mokėti dividendus per darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą gyvavimo laikotarpį. Toks ūkio subjektas gali naudoti savo buvusių dividendų pelningumo vidurkį (nulį) ir atitinkamai palyginamos panašios grupės vidutinį dividendų pelningumą.

Nerizikinga palūkanų norma

B37. Paprastai nerizikinga palūkanų norma yra valstybės, kurios valiuta yra išreikšta pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų numatomas pelningumas dabartiniu metu, kai likęs laikotarpis lygus laukiamam vertinamo pasirinkimo sandorio laikotarpiui (remiantis likusia pasirinkimo sandorio sutartine gyvavimo trukme ir atsižvelgiant į laukiamo išankstinio įvykdymo poveikį). Jeigu nėra tokių vyriausybės išleistų obligacijų arba aplinkybės rodo, kad numanoma vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų

▼B

norma neatspindi nerizikingos palūkanų normos (pavyzdžiui, didelės infliacijos ekonomikoje), gali tekti naudoti atitinkamą reikalingo duomens pakaitalą. Taip pat nustatant pasirinkimo sandorio, kurio gyvavimo trukmė lygi vertinamo pasirinkimo sandorio laukiamai trukmei, tikrąją vertę, turi būti naudojami atitinkami reikalingų duomenų pakaitalai, jeigu rinkos dalyviai paprastai apibrėžia nerizikingą palūkanų normą naudodami šį pakaitalą, o ne numanomą vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų normą.

Kapitalo struktūros poveikis

B38. Paprastai ne ūkio subjektas, o trečiosios šalys parduoda prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorius. Kai šie akcijų pasirinkimo sandoriai įvykdomi, pardavėjas pasirinkimo sandorio turėtojui pateikia akcijas. Tos akcijos įsigyjamos iš esančių akcininkų. Dėl to pasirinkimo sandorių akcijomis, kuriomis prekiaujama, įvykdymas neturi mažinančio poveikio.

B39. Ir priešingai, jeigu akcijų pasirinkimo sandorius parduoda pats ūkio subjektas, kai šie akcijų pasirinkimo sandoriai yra įvykdomi, yra išleidžiamos naujos akcijos (išleidžiamos faktiškai arba teoriškai, jeigu akcijos anksčiau buvo supirktos ir laikomos kaip nuosavos). Darant prielaidą, kad akcijos bus išleistos įvykdymo kaina, o ne dabartine rinkos kaina įvykdymo datą, šis faktinis ar potencialus mažinantis poveikis („atskiedimas“) gali sumažinti akcijos kainą tiek, kad pasirinkimo sandorio turėtojas, įvykdęs pasirinkimo sandorį, neuždirbs tokio didelio pelno, kokį galėtų uždirbti įvykdęs kitą panašų pasirinkimo sandorį, neturintį mažinančio poveikio akcijos kainai.

B40. Ar tai turi reikšmingą poveikį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrajai vertei, nulemia įvairūs veiksniai, pvz., naujų akcijų, būsiančių išleistų pasirinkimo sandoriams įvykdyti, skaičius, palyginti jį su jau išleistų akcijų skaičiumi. Taip pat, jeigu rinka jau tikisi, kad įvyks pasirinkimo sandorių suteikimas, ji gali būti įtraukusi potencialų mažinantį poveikį į akcijos kainą suteikimo datą.

B41. Tačiau ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į tai, ar galimas būsimo suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių įvykdymo mažinantis poveikis gali turėti įtakos įvertintai tų sandorių tikrajai vertei suteikimo datą. Pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodai gali būti pritaikyti taip, kad būtų atsižvelgiama į potencialiai mažinantį poveikį.

Susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, pakeitimai

B42. Pagal 27 straipsnį reikalaujama, kad, nepriklausomai nuo to, kokie nuosavybės priemonių suteikimo sąlygų pakeitimai arba šio nuosavybės priemonių suteikimo atšaukimai ar apmokėjimai buvo atlikti, ūkio subjektas turi pripažinti bent gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai teisės į šias nuosavybės priemones nesuteikiamos dėl neįvykdytų suteikimo datą nustatytų teisių suteikimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos). Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, dėl kurio padidėja susitarimų dėl mokėjimo akcijomis bendra tikroji vertė arba kuris yra kitaip naudingas darbuotojui.

▼B

B43. Kad būtų įvykdyti 27 straipsnio reikalavimai:

a) jeigu dėl pakeitimų padidėja suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų iš karto prieš pakeitimus ir po jų, tikroji vertė (pvz., sumažinant pasinaudojimo kainą), tai ūkio subjektas turi įtraukti padidintą suteiktą tikrąją vertę į sumos, pripažintos už gautas paslaugas, laikomas mokėjimais už suteiktas nuosavybės priemones, apskaičiavimą. Padidinta suteikta tikroji vertė yra skirtumas tarp modifikuotos nuosavybės priemonės tikrosios vertės ir pradinės nuosavybės priemonės tikrosios vertės, abi šias vertes įvertinus modifikavimo datą. Jeigu pakeitimai įvyksta teisių suteikimo laikotarpiu, tuomet suteikta padidinta tikroji vertė įtraukiama į sumos, pripažintos už gautas paslaugas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki pakeistos nuosavybės priemonės suteikimo datos, apskaičiavimą papildomai greta sumos, pagrįstos suteikimo datos pradinių nuosavybės priemonių tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį. Jeigu pakeitimai įsigalioja po teisių suteikimo datos, suteikta padidinta tikroji vertė pripažįstama iš karto arba per teisių suteikimo laikotarpį, jei iš darbuotojo yra reikalaujama užbaigti papildomą tarnavimo laikotarpį iki to, kai jis įgauna besąlygišką teisę į šias modifikuotas nuosavybės priemones;

b) taip pat, jeigu dėl pakeitimo padidėja suteiktų nuosavybės priemonių skaičius, ūkio subjektas turi įtraukti sumą, pripažintą už gautas paslaugas, laikomas atlygiu už suteiktas nuosavybės priemones, į papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą pakeitimo datą, atitinkamai anksčiau pateiktiems a punkto reikalavimams. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimas įvyksta teisių suteikimo laikotarpiu, tada papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra įtraukiama į sumą, pripažintą už paslaugas, gautas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki datos, kada suteikiamos teisės į papildomas nuosavybės priemones, apskaičiuojamą papildomai greta sumos, pagrįstos pradžioje suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį;

c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui naudingu būdu, pavyzdžiui, sutrumpindamas teisių suteikimo laikotarpį arba pakeisdamas ar panaikindamas su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai apskaitoje registruojami pagal a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, turi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

B44. Be to, jeigu ūkio subjektas pakeičia savo suteikiamų nuosavybės priemonių sąlygas, sumažindamas bendrą susitarimo dėl mokėjimo akcijomis tikrąją vertę, arba kitu darbuotojui nenaudingu būdu, jis ir toliau apskaitoje gautas paslaugas registruoja kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, tarsi toks sąlygų pakeitimas nebūtų įvykęs (išskyrus dalies ar visų suteiktų nuosavybės priemonių atšaukimą, registruojamą pagal 28 straipsnį). Pavyzdžiui:

▼B

a) jeigu dėl pakeitimo sumažėja suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė, įvertinta prieš pakeitimą arba iškart po jo, ūkio subjektas neturi atsižvelgti į tokį tikrosios vertės sumažėjimą ir toliau vertinti sumą, pripažįstamą už gautas paslaugas, kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte;

b) jeigu dėl pakeitimo sumažėja darbuotojui suteiktų nuosavybės priemonių kiekis, toks sumažinimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip dalies suteiktų priemonių atšaukimas pagal 28 straipsnio reikalavimus;

c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui nenaudingu būdu, pavyzdžiui, pailgindamas teisių suteikimo laikotarpį ar pakeisdamas (papildydamas) su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai registruojami pagal aukščiau pateiktą a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, neturi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

▼M23

Mokėjimo akcijomis sandoriai tarp grupės ūkio subjektų (2009 m. pataisos)

B45. 43A–43C straipsniuose aptariama mokėjimo akcijomis sandorių tarp grupės ūkio subjektų apskaita kiekvieno ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose. B46–B61 straipsniuose aptariama, kaip taikyti 43A–43C straipsnių reikalavimus. Kaip pažymima 43D straipsnyje, mokėjimo akcijomis sandoriai tarp grupės ūkio subjektų gali būti sudaromi dėl įvairių priežasčių, kurios priklauso nuo faktų ir aplinkybių. Todėl šis aptarimas nėra baigtinis ir daroma prielaida, kad jeigu prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas neprivalo atsiskaityti už sandorį, tas sandoris yra patronuojančios įmonės įnašas nuosavybės priemonėmis dukterinei įmonei, nepaisant grąžinimų grupės viduje tvarkos.

B46. Nors toliau daugiausia aptariami sandoriai su darbuotojais, šios nuostatos taip pat taikomos panašiems mokėjimo akcijomis sandoriams su prekių arba paslaugų tiekėjais, kurie nėra darbuotojai. Pagal patronuojančios įmonės ir jos dukterinės įmonės susitarimą gali būti reikalaujama, kad dukterinė įmonė sumokėtų patronuojančiai įmonei už darbuotojams suteiktas nuosavybės priemones. Toliau neaptariama, kaip įtraukti į apskaitą tokį grupės vidaus mokėjimo susitarimą.

B47. Yra keturi klausimai, su kuriais dažniausiai susiduriama, kai mokėjimo akcijomis sandoriai sudaromi tarp grupės ūkio subjektų. Kad būtų patogiau, toliau aptariami klausimai, kylantys tarp patronuojančios įmonės ir jos dukterinės įmonės.

Susitarimai dėl mokėjimo akcijomis, kuriuose naudojamos paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės

B48. Pirmas klausimas – ar toliau nurodytus sandorius, kuriuose naudojamos paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, pagal šio TFAS reikalavimus reikėtų įtraukti į apskaitą kaip padengiamus nuosavybės priemonėmis ar kaip padengiamus grynaisiais pinigais:

▼**M23**

a) ūkio subjektas suteikia savo darbuotojams teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius) ir arba nusprendžia, arba iš jo reikalaujama nupirkti nuosavybės priemones (t. y. nuosavas akcijas) iš kitos šalies, kad įvykdytų savo įsipareigojimus darbuotojams; ir

b) pats ūkio subjektas ar jo akcininkai suteikia ūkio subjekto darbuotojams teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius), o ūkio subjekto akcininkai pateikia reikiamas nuosavybės priemones.

B49. Ūkio subjektas mokėjimo akcijomis sandorius, pagal kuriuos gauna paslaugas kaip atlygį už savo paties nuosavybės priemones, įtraukia į apskaitą kaip mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis. Ši nuostata taikoma nepaisant to, ar ūkio subjektas pats nusprendžia, ar iš jo reikalaujama nupirkti tas nuosavybės priemones iš kitos šalies, kad įvykdytų įsipareigojimus savo darbuotojams pagal mokėjimo akcijomis susitarimą. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, ar:

a) darbuotojui teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones suteikė pats ūkio subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai); arba

b) pagal susitarimą dėl mokėjimo akcijomis atsiskaitė pats ūkio subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai).

B50. Jeigu akcininkas privalo atsiskaityti už sandorį su ūkio subjekto, į kurį investuoja, darbuotojais, jis mieliau suteikia ūkio subjekto, į kurį investuoja, o ne savo nuosavybės priemones. Todėl jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, priklauso tai pačiai grupei kaip ir akcininkas, pagal 43C straipsnį akcininkas įvertina savo įsipareigojimą atskirose finansinėse ataskaitose, vadovaudamasis mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais, taikomais reikalavimais, o akcininko konsoliduotose finansinėse ataskaitose – mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, taikomais reikalavimais.

Susitarimai dėl mokėjimo akcijomis, kuriuose naudojamos patronuojančios įmonės nuosavybės priemonės

B51. Antras klausimas kyla dėl mokėjimo akcijomis sandorių tarp dviejų arba daugiau tos pačios grupės ūkio subjektų, kuriuose naudojamos kito grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonės. Pavyzdžiui, dukterinės įmonės darbuotojams suteikiamos teisės į patronuojančios įmonės nuosavybės priemones kaip atlygis už dukterinei įmonei suteiktas paslaugas.

B52. Todėl antras klausimas susijęs su šiais susitarimais dėl mokėjimo akcijomis:

a) patronuojanti įmonė savo dukterinės įmonės darbuotojams tiesiogiai suteikia teises į savo nuosavybės priemones: patronuojanti įmonė (ne dukterinė įmonė) įsipareigoja dukterinės įmonės darbuotojams suteikti nuosavybės priemones; ir

▼**M23**

b) dukterinė įmonė suteikia savo darbuotojams teises į ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemones: dukterinė įmonė įsipareigoja savo darbuotojams suteikti nuosavybės priemones.

Patronuojanti įmonė suteikia teises į savo nuosavybės priemones savo dukterinės įmonės darbuotojams (B52 straipsnio a punktas)

B53. Dukterinė įmonė neprivalo suteikti ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemonių dukterinės įmonės darbuotojams. Todėl pagal 43B straipsnį dukterinė įmonė įvertina iš savo darbuotojų gautas paslaugas pagal mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie yra padengiami nuosavybės priemonėmis, taikomus reikalavimus ir pripažįsta atitinkamą nuosavybės padidėjimą kaip patronuojančios įmonės įnašą.

B54. Patronuojanti įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su dukterinės įmonės darbuotojais suteikdama savo, patronuojančios įmonės, nuosavybės priemonių. Todėl pagal 43C straipsnį patronuojanti įmonė įvertina savo įsipareigojimą pagal mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie yra padengiami nuosavybės priemonėmis, taikomus reikalavimus.

Dukterinė įmonė suteikia teises į ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemones savo darbuotojams (B52 straipsnio b punktas)

B55. Kadangi dukterinė įmonė neatitinka nė vienos 43B straipsnio sąlygos, ji apskaito sandorį su savo darbuotojais kaip padengiamą grynaisiais pinigais. Šis reikalavimas taikomas nepaisant to, kaip dukterinė įmonė gauna nuosavybės priemones savo įsipareigojimams darbuotojams įvykdyti.

Susitarimai dėl mokėjimo akcijomis, kuriuose naudojami mokėjimai darbuotojams grynaisiais pinigais

B56. Trečias klausimas – kaip prekes arba paslaugas iš tiekėjų (įskaitant darbuotojus) gaunantis ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą susitarimus dėl mokėjimo akcijomis, kurie yra padengiami grynaisiais pinigais, kai pats ūkio subjektas neprivalo atlikti tų mokėjimų savo tiekėjams. Pavyzdžiui, kai sudaromi tokie susitarimai, pagal kuriuos patronuojanti įmonė (ne pats ūkio subjektas) privalo atlikti atitinkamą mokėjimą grynaisiais pinigais ūkio subjekto darbuotojams:

a) ūkio subjekto darbuotojai gaus mokėjimus grynaisiais pinigais, susijusius su ūkio subjekto nuosavybės priemonių kaina;

b) ūkio subjekto darbuotojai gaus mokėjimus grynaisiais pinigais, susijusius su patronuojančios įmonės nuosavybės priemonių kaina.

B57. Dukterinė įmonė neprivalo atsiskaityti už sandorį su savo darbuotojais. Todėl dukterinė įmonė sandorį su savo darbuotojais įtraukia į apskaitą kaip padengiamą nuosavybės priemonėmis ir pripažįsta atitinkamą nuosavybės padidėjimą kaip ją patronuojančios įmonės įnašą. Dukterinė įmonė iš naujo įvertina sandorio išlaidas, pakoreguodama jas pagal pokyčius, kuriuos lemia teisių suteikimo ne pagal rinkos principus sąlygos, kurios nebuvo įvykdytos pagal 19–21 straipsnius. Tai skiriasi nuo sandorių, kurie padengiami grynaisiais pinigais, įvertinimo konsoliduotose grupės finansinėse ataskaitose.

▼**M23**

B58. Kadangi patronuojanti įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su darbuotojais ir mokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais, patronuojanti įmonė (ir konsoliduota grupė) įvertina savo įsipareigojimą pagal mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais, taikomus reikalavimus, nurodytus 43C straipsnyje.

Darbuotojų perkėlimas tarp grupės ūkio subjektų

B59. Ketvirtas klausimas kyla dėl grupės susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, susijusių su daugiau nei vieno grupės ūkio subjekto darbuotojais. Pavyzdžiui, patronuojanti įmonė teises į savo nuosavybės priemones savo dukterinių įmonių darbuotojams gali suteikti su sąlyga, kad jie įmonių grupėje dirbs nustatytą laiką. Vienos dukterinės įmonės darbuotojas gali pereiti dirbti į kitą dukterinę įmonę per nustatytą teisių suteikimo laikotarpį, tačiau darbuotojo teisėms į patronuojančios įmonės nuosavybės priemones pagal pradinį mokėjimo akcijomis susitarimą tai nedaro jokio poveikio. Jeigu dukterinės įmonės neprivalo atsiskaityti už mokėjimo akcijomis sandorį su savo darbuotojais, jos tokį sandorį įtraukia į apskaitą kaip sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis. Kiekviena dukterinė įmonė darbuotojo jai suteiktų paslaugų vertę nustato pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę tą datą, kai patronuojanti įmonė teises į tas nuosavybės priemones iš pradžių suteikė darbuotojui, kaip nurodyta A priede, ir atsižvelgdama į teisių suteikimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje, dalį.

B60. Jeigu dukterinė įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su savo darbuotojais ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemonėmis, dukterinė įmonė tokį sandorį įtraukia į apskaitą kaip padengiamą grynaisiais pinigais. Kiekviena dukterinė įmonė vertina gautas paslaugas pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę jų suteikimo datą, atsižvelgdama į teisių suteikimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje, dalį. Kiekviena dukterinė įmonė taip pat pripažįsta visus nuosavybės priemonių tikrosios vertės pokyčius per darbuotojo darbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje laikotarpį.

B61. Toks darbuotojas, perėjęs dirbti į kitą grupės ūkio subjektą, gali neįvykdyti teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, kaip nurodyta A priede, pvz., darbuotojas gali išeiti iš grupės nesibaigus nustatytam jo tarnybos laikotarpiui. Tokiu atveju, kadangi teisių suteikimo sąlyga yra paslaugų teikimas grupei, kiekviena dukterinė įmonė tikslina anksčiau pripažintą sumą už tokio darbuotojo suteiktas paslaugas pagal 19 straipsnyje nustatytus principus. Vadinasi, jeigu patronuojančios įmonės suteiktos teisės į nuosavybės priemones teisėtai neįgyjamos dėl to, kad darbuotojas neįvykdo teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, joks grupės ūkio subjektas savo finansinėse ataskaitose nepripažįsta jokios bendros sumos už iš to darbuotojo gautas paslaugas.

▼M12

3-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Verslo jungimai“

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – pagerinti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto informacijos apie *verslo jungimą* ir jo poveikį finansinėse ataskaitose aktualumą, patikimumą ir palyginamumą. Siekiant tai įvykdyti, šiame TFAS nustatomi principai ir reikalavimai, kurių laikydamasis *įsigyjantis ūkio subjektas*:

a) pripažįsta ir įvertina savo finansinėse ataskaitose *identifikuojamą* įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir *nekontroliuojamą dalį įsigyjamame ūkio subjekte;*

b) pripažįsta ir įvertina verslo jungimo metu įgytą *prestižą* arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina; ir

c) nustato, kokią informaciją atskleisti, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti verslo jungimo pobūdį ir finansinį poveikį.

TAIKYMAS

2. Šis TFAS taikomas sandoriui arba kitam įvykiui, atitinkančiam verslo jungimo apibrėžimą. Šis TFAS netaikomas:

a) kuriant bendrą įmonę;

b) įsigyjant turto arba turto grupę, kuri nėra *verslas*. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti ir pripažinti atskirą įsigytą identifikuojamą turtą (įskaitant turtą, kuris atitinka 38-ajame TAS *Nematerialusis turtas* esantį *nematerialiojo turto* apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus) ir prisiimtus įsipareigojimus. Grupės išlaidos turi būti paskirstytos atskiram identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų santykinėmis *tikrosiomis vertėmis* pirkimo datą. Dėl tokio sandorio arba įvykio prestižas neturi padidėti;

c) jungiant bendrai valdomus ūkio subjektus arba verslo vienetus (B1–B4 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos).

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS

3. **Ūkio subjektas turi nustatyti, ar sandoris arba kitas įvykis yra verslo jungimas, taikydamas šiame TFAS pateiktą apibrėžimą, kuriame reikalaujama, kad įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai būtų verslas. Jeigu įsigytas turtas nėra verslas, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas turi apskaityti sandorį arba kitą įvykį kaip turto įsigijimą. B5–B12 straipsniuose pateikiamos verslo jungimo identifikavimo rekomendacijos ir verslo apibrėžimas.**

▼M12

ĮSIGIJIMO METODAS

4. **Ūkio subjektas turi apskaityti kiekvieną verslo jungimą taikydamas įsigijimo metodą.**

5. Taikant įsigijimo metodą būtina:

a) identifikuoti įsigyjantį ūkio subjektą;

b) nustatyti *įsigijimo datą*;

c) pripažinti ir įvertinti įsigytą identifikuojamą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir visas nekontroliuojamas dalis įsigyjamame ūkio subjekte; ir

d) pripažinti ir įvertinti prestižą arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina.

Įsigyjančio ūkio subjekto identifikavimas

6. **Kiekviename verslo jungime vienas iš jungiamų ūkio subjektų turi būti identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas.**

7. Įsigyjančiam ūkio subjektui (ūkio subjektui, kuris įgyja įsigyjamo ūkio subjekto *kontrolę*) identifikuoti turi būti taikomos 27-ojo TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* rekomendacijos. Jei įvyko verslo jungimas, bet 27-ajame TAS aiškiai nenurodyta, kuris iš jungiamų ūkio subjektų yra įsigyjantis ūkio subjektas, nustatant reikia apsvarstyti B14–B18 straipsnių veiksnius.

Įsigijimo datos nustatymas

8. **Įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti įsigijimo datą, kurią jis įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę.**

9. Data, kurią įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, paprastai yra data, kurią įsigyjantis ūkio subjektas pagal įstatymus perduoda atlygį, įsigyja įsigyjamo ūkio subjekto turtą ir prisiima įsipareigojimus – uždarymo data. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas gali įgyti kontrolę datą, kuri yra ankstesnė arba vėlesnė nei uždarymo data. Pavyzdžiui, įsigijimo data yra ankstesnė nei uždarymo data, jeigu rašytiniame susitarime nustatyta, kad įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę prieš uždarymo datą. Įsigyjantis ūkio subjektas, nustatydamas įsigijimo datą, turi apsvarstyti visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Identifikuojamo įsigyto turto, prisiimtų įsipareigojimų ir visų nekontroliuojamų dalių įsigyjamame ūkio subjekte pripažinimas ir įvertinimas

Pripažinimo principas

10. **Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifikuojamą įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir visas įsigyjamo ūkio subjekto nekontroliuojamas dalis. Identifikuojamam įsigytam turtui ir prisiimtiems įsipareigojimams taikomos 11 ir 12 straipsniuose nustatytos sąlygos.**

▼M12

Pripažinimo sąlygos

11. Kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai įsigijimo datą turi atitikti turto ir įsipareigojimų apibrėžimus, pateiktus *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrinduose*. Pavyzdžiui, išlaidos, kurių įsigyjantis ūkio subjektas tikisi, bet nėra įpareigotas ateityje padengti dėl savo plano pasitraukti iš įsigyjamo ūkio subjekto vykdomos veiklos arba nutraukti darbo santykius su įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojais ar perkelti juos į kitą vietą, įsigijimo datą nėra įsipareigojimai. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta šių išlaidų kaip įsigijimo metodo taikymo dalies. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta tas išlaidas savo finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po susijungimo, pagal kitus TFAS.

12. Be to, kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, įsigytas identifikuojamas turtas ir prisiimti įsipareigojimai turi būti dalis to, kuo įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba jo ankstesni *savininkai*) apsikeitė sudarydami verslo jungimo sandorį, o ne atskirų sandorių rezultatas. Įsigyjantis ūkio subjektas turi taikyti 51–53 straipsnių rekomendacijas, norėdamas nustatyti, kuris įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai yra apsikeitimo siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, o kurie, jei yra, yra atskirų sandorių, apskaitytinų atsižvelgiant į jų pobūdį ir taikomus TFAS, rezultatas.

13. Įsigyjančiam ūkio subjektui taikant pripažinimo principą ir sąlygas, gali būti pripažintas kai kuris turtas ir įsipareigojimai, kurių įsigyjamas ūkio subjektas anksčiau savo finansinėse ataskaitose nepripažino kaip turto ir įsipareigojimų. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta įsigytą identifikuojamą nematerialųjį turtą, pvz., prekės vardą, patentą arba ryšį su klientais, kurio įsigyjamas ūkio subjektas nepripažino kaip turto savo finansinėse ataskaitose, nes plėtojo jį viduje ir susijusias išlaidas priskirdavo sąnaudoms.

14. B28–B40 straipsniuose pateikiamos veiklos nuomos ir nematerialiojo turto pripažinimo rekomendacijos. 22–28 straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos pripažinimo principo ir sąlygų ribotos išimtys.

Verslo jungimo metu įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų grupavimas arba apibrėžimas

15. Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi sugrupuoti arba apibrėžti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus; tai būtina, norint vėliau taikyti kitus TFAS. Įsigyjantis ūkio subjektas tokius grupavimus arba apibrėžimus turi atlikti remdamasis sutartinėmis, ekonominėmis sąlygomis, savo veiklos arba apskaitos politika bei kitomis tinkamomis sąlygomis, esančiomis įsigijimo datą.

16. Kai kuriomis situacijomis TFAS nurodo skirtingą apskaitą; tai priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas grupuoja arba apibrėžia tam tikrą turtą arba įsipareigojimus. Grupavimo ir apibrėžimų, kuriuos įsigyjantis ūkio subjektas gali atlikti, atsižvelgdamas į susijusias sąlygas, esančias įsigijimo datą, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):

▼M12

a) tam tikro finansinio turto ir įsipareigojimų priskyrimas finansinio turto ir įsipareigojimų, apskaitomų tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, grupei arba galimo parduoti ar laikomo iki termino pabaigos finansinio turto grupei pagal 39-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas;*

b) išvestinės finansinės priemonės kaip apsidraudimo priemonės apibrėžimas pagal 39-ąjį TAS; ir

c) įvertinimas, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė turėtų būti atskirta nuo pagrindinės sutarties pagal 39-ąjį TAS („grupavimo“ dalykas pagal tai kaip TFAS vartojamas tas terminas).

17. Šiame TFAS pateikiamos dvi 15 straipsnio principo išimtys:

a) nuomos sutarties grupavimas kaip veiklos nuomos arba finansinės nuomos pagal 17-ąjį TAS *Nuoma*; ir

b) sutarties grupavimas kaip draudimo sutarties pagal 4-ąjį TFAS *Draudimo sutartys*.

Įsigyjantis ūkio subjektas tas sutartis grupuoja sutarties įsigaliojimo pradžioje, remdamasis sutarčių sąlygomis ir kitais veiksniais (arba, jei sutarties sąlygos pakeistos taip, kad pasikeičia grupavimas, to pakeitimo datą, kuri gali būti įsigijimo data).

Vertinimo principas

18. Įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

19. Kiekvieno verslo jungimo atveju įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti visas nekontroliuojamas įsigyjamo ūkio subjekto dalis tikrąja verte arba įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo grynojo turto proporcinga nekontroliuojama dalimi.

20. B41–B45 straipsniuose pateikiamos tam tikro identifikuojamo turto ir nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertinimo rekomendacijos. 24–31 straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos vertinimo principo ribotos išimtys.

Pripažinimo arba vertinimo principų išimtys

21. Šiame TFAS pateikiamos ribotos pripažinimo ir vertinimo principų išimtys. 22–31 straipsniuose nustatytas tam tikras turtas ir įsipareigojimai, kuriems taikomos išimtys, ir tų išimčių pobūdis. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti tą turtą ir įsipareigojimus, laikydamasis 22–31 straipsnių reikalavimų, pagal kuriuos kai kuris turtas ir įsipareigojimai:

a) pripažįstami arba taikant pripažinimo sąlygas kartu su 11 ir 12 straipsnių sąlygomis, arba taikant kitų TFAS reikalavimus, kurie skiriasi nuo taikomo pripažinimo principo ir sąlygų;

b) vertinami kita suma nei jų tikrosios vertės įsigijimo datą.

▼**M12**

Pripažinimo principo išimtis

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

22. 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* neapibrėžtuosius įsipareigojimus apibrėžia kaip:

a) dėl praeities įvykių galinčią atsirasti prievolę, kurios buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba

b) dabartinę prievolę, atsirandančią dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamą, nes:

i) nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba

ii) prievolės suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

23. 37-ojo TAS reikalavimai netaikomi nustatant, kuriuos neapibrėžtuosius įsipareigojimus pripažinti įsigijimo datą. Vietoj to, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti įsigijimo datą prisiimtus neapibrėžtuosius verslo jungimo įsipareigojimus, jei tai yra dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, ir galima patikimai nustatyti jos tikrąją vertę. Todėl, priešingai 37-ajam TAS, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta prisiimtus neapibrėžtuosius verslo jungimo įsipareigojimus įsigijimo datą, net jei nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai. 56 straipsnyje pateikiamos vėlesnės neapibrėžtųjų įsipareigojimų apskaitos rekomendacijos.

Pripažinimo ir vertinimo principų išimtys

Pelno mokesčiai

24. Įsigyjantis ūkio subjektas atidėtųjų mokesčių turtą arba įsipareigojimą, atsirandančius dėl verslo jungimo metu įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų, turi pripažinti ir įvertinti pagal 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai*.

25. Įsigyjantis ūkio subjektas galimą įsigyjamo ūkio subjekto laikinųjų skirtumų ir perkėlimo mokesčių poveikį įsigijimo datą arba poveikį, atsirandantį dėl įsigijimo, turi apskaityti pagal 12-ąjį TAS.

Išmokos darbuotojams

26. Įsigyjantis ūkio subjektas įsipareigojimą (arba turtą, jei yra), susijusį su įsigyjamo ūkio subjekto išmokų darbuotojams sutartimis, turi pripažinti ir įvertinti pagal 19-ąjį TAS *Išmokos darbuotojams*.

Kompensacinis turtas

27. Pardavėjas verslo jungimo metu gali pagal sutartį kompensuoti įsigyjančiam ūkio subjektui neapibrėžtumo arba netikrumo padarinius, susijusius su visu tam tikru turtu ar įsipareigojimu arba tik dalimi. Pavyzdžiui, pardavėjas gali kompensuoti įsigyjančiam ūkio subjektui nuostolius, viršijančius nustatytą sumą, dėl įsipareigojimo, atsirandančio dėl tam tikro neapibrėžtumo. Kitaip sakant, pardavėjas garantuos, kad įsigyjančio ūkio subjekto įsipareigojimas neviršys nustatytos

▼M12

sumos. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas įsigyja ir kompensacinį turtą. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą tuo pačiu metu, kai pripažįsta kompensuojamą objektą, įvertintą tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamą objektą, esant poreikiui pataisyti vertę dėl sumų, kurių negalima atgauti. Todėl jei kompensavimas yra susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kurie pripažinti įsigijimo datą ir įvertinti tikrąja verte įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą įsigijimo datą, įvertintą jo tikrąja verte, buvusia įsigijimo datą. Tikrąja verte įvertintam kompensaciniam turtui, netikrumo dėl būsimų pinigų srautų poveikiai, susiję su galimybe surinkti atlygį, yra įtraukti į tikrosios vertės nustatymą ir atskira vertės pataisa nebūtina (B41 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos).

28. Kai kuriomis aplinkybėmis kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kuris yra pripažinimo arba vertinimo principų išimtis. Pavyzdžiui, kompensavimas gali būti susijęs su neapibrėžtuoju įsipareigojimu, kuris nėra pripažintas įsigijimo datą, nes tada negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės. Arba kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, pavyzdžiui, atsirandančiu dėl išmokos darbuotojui, kuri įvertinama remiantis ne įsigijimo datos tikrąja verte. Tokiomis aplinkybėmis kompensacinis turtas turi būti pripažintas ir įvertintas taikant prielaidas, suderinamas su tomis, kurios taikomos vertinant kompensuojamą objektą, atsižvelgiant į vadovybės atliktą galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimą ir visus kompensuojamos sumos sutartinius apribojimus. 57 straipsnyje pateikiamos vėlesnės kompensacinio turto apskaitos rekomendacijos.

Vertinimo principo išimtys

Pakartotinai įgytos teisės

29. Įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti pakartotinai įgytos teisės, pripažintos kaip nematerialusis turtas, vertę remdamasis likusiu susijusios sutarties galiojimo terminu, nepaisydamas to, ar rinkos dalyviai apsvarstytų galimus sutarties atnaujinimus nustatant jos tikrąją vertę. B35 ir B36 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Mokėjimo akcijomis premijos

30. Įsigyjantis ūkio subjektas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę, susijusią su įsigyjamo ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijų pakeitimu įsigyjančio ūkio subjekto akcijomis mokamomis premijomis, turi įvertinti pagal 2-ajame TFAS *Mokėjimas akcijomis* aprašytą metodą. (Šiame TFAS to metodo rezultatas nurodomas kaip premijos „rinkos priemonė“).

Parduoti laikomas turtas

31. Įsigyjantis ūkio subjektas įsigytą ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris įsigijimo datą grupuojamas kaip laikomas parduoti pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla,* turi įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal to TFAS 15–18 straipsnius.

▼M12

Prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, pripažinimas ir įvertinimas

32. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti prestižą įsigijimo datą, įvertintą kaip a perviršis b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal šį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės (žr. 37 straipsnį);

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, nustatyta pagal šį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais (žr. 41 ir 42 straipsnius) – įsigijimo datą buvusi tikroji įsigyjančio ūkio subjekto *nuosavybės dalies* įsigyjamame ūkio subjekte vertė;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal šį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

33. Verslo jungimo metu, kai įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba ankstesni jo savininkai) apsikeičia tik nuosavybės dalimis, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą gali būti įvertinta patikimiau nei įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą. Jei taip yra, įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti prestižo vertę naudodamas įsigyjamo ūkio subjekto įsigijimo datą buvusią nuosavybės dalių tikrąją vertę, o ne perleistų nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą. Siekiant nustatyti prestižo vertę verslo jungimo metu, kai neperleidžiamas joks atlygis, įsigyjantis ūkio subjektas turi naudoti įsigijimo datą buvusią įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę, nustatytą taikant vertinimo būdą, o ne įsigijimo datą buvusią tikrąją perleisto atlygio vertę (32 straipsnio a ir i punktai). B46–B49 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Pirkimas pigiau nei rinkos kaina

34. Kartais įsigyjantis ūkio subjektas pirks pigiau nei rinkos kaina; tai toks verslo jungimas, kai 32 straipsnio b punkto suma viršija 32 straipsnio a punkte nurodytas sumas. Jeigu tas perviršis išlieka pritaikius 36 straipsnio reikalavimus, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti gautą pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje įsigijimo datą. Pelnas turi būti priskirtas įsigyjančiam ūkio subjektui.

35. Pirkimas pigiau nei rinkos kaina galimas, pavyzdžiui, verslo jungimo metu, kai tai yra priverstinis pardavimas, kuriame pardavėjas veikia verčiamas. Tačiau dėl pripažinimo arba vertinimo išimčių, taikomų tam tikriems 22–31 straipsniuose aptartiems objektams, gali reikėti pripažinti perkant pigiau nei rinkos kaina gaunamą pelną (arba pakeisti pripažinto pelno sumą).

▼M12

36. Prieš pripažindamas perkant pigiau nei rinkos kaina gaunamą pelną, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti, ar teisingai nustatė visą įsigytą turtą ir visus prisiimtus įsipareigojimus, taip pat turi pripažinti visą papildomą turtą arba įsipareigojimus, nustatytus atliekant tokią peržiūrą. Tada įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti procedūras, naudojamas siekiant įvertinti sumas, kurias šis TFAS reikalauja pripažinti įsigijimo datą, išvardytiems dalykams:

a) identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai;

b) nekontroliuojama dalis įsigyjamame ūkio subjekte, jei yra;

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju įsigyjančio ūkio subjekto anksčiau įsigyjamame ūkio subjekte turėtos nuosavybės dalis; ir

d) perleistas atlygis.

Peržiūros tikslas yra įsitikinti, ar vertinimai tinkamai atspindi visą įsigijimo datą turimą informaciją.

Perleistas atlygis

37. Verslo jungimo metu perleistas atlygis turi būti vertinamas tikrąja verte, kuri apskaičiuojama kaip įsigyjančio ūkio subjekto perduoto turto tikrųjų verčių įsigijimo datą suma, įsigyjančio ūkio subjekto prisiimti įsipareigojimai ankstesniems įsigyjamo ūkio subjekto savininkams ir įsigyjančio ūkio subjekto išleistos nuosavybės dalys. (Tačiau bet kuri įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijų, pakeistų į premijas, kurias gauna įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojai, dalis, įtraukta į atlygį, perleidžiamą verslo jungimo metu, turi būti įvertinta pagal 30 straipsnį, o ne tikrąja verte.) Galimų atlygio formų pavyzdžiai: pinigai, kitas turtas, verslas arba įsigyjančio ūkio subjekto dukterinė įmonė, *neapibrėžtasis atlygis*, paprastosios arba privilegijuotosios nuosavybės priemonės, pasirinkimo sandoriai, varantai ir *kolektyvinio investavimo ūkio subjektų* narių dalys.

38. Perleistas atlygis gali apimti įsigyjančio ūkio subjekto turtą arba įsipareigojimus, kurių balansinės vertės skiriasi nuo įsigijimo datą buvusių tikrųjų verčių (pavyzdžiui, įsigyjančio ūkio subjekto nepiniginis turtas arba verslo vienetas). Jei taip yra, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti perleistą turtą arba įsipareigojimus, atsižvelgdamas į jų tikrąsias vertes įsigijimo datą, ir pripažinti gautą pelną arba nuostolius, jei yra, pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau kartais perleistas turtas arba įsipareigojimai išlieka sujungtajame ūkio subjekte po verslo jungimo (pavyzdžiui, todėl, kad turtas arba įsipareigojimai buvo perleisti įsigyjamam ūkio subjektui, o ne jo ankstesniems savininkams), todėl įsigyjantis ūkio subjektas išlaiko jų kontrolę. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti tą turtą ir įsipareigojimus jų balansine verte, buvusia prieš pat įsigijimo datą, ir neturi pripažinti pelno arba nuostolių savo kontroliuojamo turto arba įsipareigojimų pelno (nuostolių) ataskaitoje prieš verslo jungimą ir po jo.

Neapibrėžtasis atlygis

39. Atlygis, kurį įsigyjantis ūkio subjektas perleidžia mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, apima visą turtą arba įsipareigojimus, atsirandančius iš neapibrėžtojo atlygio susitarimo (žr. 37 straipsnį). Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti neapibrėžtojo atlygio tikrąją vertę, buvusią įsigijimo datą, kaip atlygio, perleisto mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, dalį.

▼M12

40. Įsigyjantis ūkio subjektas turi grupuoti prievolę mokėti neapibrėžtąjį atlygį kaip įsipareigojimą arba kaip nuosavybę, remdamasis nuosavybės priemonės ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimu, pateiktu 32-ojo TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas* 11 straipsnyje, arba kitais taikomais TFAS. Įsigyjantis ūkio subjektas turi priskirti turtui teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei laikomasi nustatytų sąlygų. 58 straipsnyje pateikiamos vėlesnės neapibrėžtojo atlygio apskaitos rekomendacijos.

Papildomos įsigijimo metodo taikymo tam tikriems verslo jungimo tipams rekomendacijos

Etapais atliekamas verslo jungimas

41. Įsigyjantis ūkio subjektas kartais įgyja įsigyjamo ūkio objekto, kuriame turi nuosavybės dalį, kontrolę prieš pat įsigijimo datą. Pavyzdžiui, 20X1 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas A valdo 35 % dydžio nekontroliuojamą ūkio subjekto B nuosavybės dalį. Tą datą ūkio subjektas A nuperka papildomą 40 % dydžio ūkio subjekto B dalį ir taip įgyja ūkio subjekto B kontrolę. Šiame TFAS toks sandoris vadinamas etapais atliktu verslo jungimu, kartais – etapiniu įsigijimu.

42. Per etapais atliekamą verslo jungimą įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti įsigyjamame ūkio subjekte anksčiau turėtą nuosavybės dalį jos tikrąja verte įsigijimo datą ir gautą pelną arba nuostolius, jei yra, pripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ankstesniuose ataskaitiniuose laikotarpiuose įsigyjantis ūkio subjektas galėjo pripažinti savo nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertės pokyčius kitose bendrosiose pajamose (pavyzdžiui, todėl, kad investicijos buvo grupuojamos kaip galimos parduoti). Jei taip, suma, pripažinta kitose bendrosiose pajamose, turi būti pripažinta remiantis tuo pačiu pagrindu, kaip būtų reikalaujama, jei įsigyjantis ūkio subjektas būtų tiesiogiai perdavęs anksčiau turėtą nuosavybės dalį.

Verslo jungimas, atliktas neperleidžiant atlygio

43. Įsigyjantis ūkio subjektas kartais įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę neperleisdamas atlygio. Tokiems jungimams taikomas verslo jungimo apskaitos įsigijimo metodas. Tokios aplinkybės yra:

a) Įsigyjamas ūkio subjektas atperka pakankamą skaičių savo akcijų, kad esamas investuotojas (įsigyjantis ūkio subjektas) įgytų kontrolę.

b) Nustoja galioti mažumos veto teisės, kurios anksčiau įsigyjančiam ūkio subjektui neleido kontroliuoti įsigyjamo ūkio subjekto, kuriame įsigyjantis ūkio subjektas turėjo daugumą balsavimo teisių.

c) Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas sutinka sujungti savo verslo vienetus remdamiesi tik sutartimi. Įsigyjantis ūkio subjektas už įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę neperleidžia jokio atlygio ir įsigyjamame ūkio subjekte neturi jokių nuosavybės dalių įsigijimo datą arba anksčiau. Verslo jungimų, atliktų remiantis tik sutartimi, pavyzdžiai apima dviejų verslo vienetų sujungimą naudojant sujungimo susitarimą arba sukuriant įmonę, kuri listinguojama dviejose biržose.

▼M12

44. Verslo jungime, kuris atliktas remiantis tik sutartimi, įsigyjantis ūkio subjektas turi priskirti įsigyjamo ūkio subjekto savininkams įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto, pripažinto pagal šį TFAS, sumą. Kitaip sakant, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalys, kurios priklauso ne įsigyjančiam ūkio subjektui, yra nekontroliuojama dalis įsigyjančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po sujungimo, net jeigu visos nuosavybės dalys įsigyjamame ūkio subjekte priskiriamos nekontroliuojamai daliai.

Vertinimo laikotarpis

45. Jeigu pirminė verslo jungimo apskaita nebaigta ataskaitinio laikotarpio, per kurį įvyksta jungimas, pabaigoje, įsigyjantis ūkio subjektas turi savo finansinėse ataskaitose pranešti apie laikinas turto ir įsipareigojimų sumas, kurių apskaita nebaigta. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas turi retrospektyviai pakoreguoti laikinas sumas, kurios pripažintos įsigijimo datą, kad būtų atspindėta nauja informacija, gauta apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką tą datą pripažintų sumų vertinimui. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas taip pat turi pripažinti papildomą turtą arba įsipareigojimus, jeigu gaunama naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką pripažįstant turtą ir įsipareigojimus tą datą. Vertinimo laikotarpis pasibaigia tada, kai įsigyjantis ūkio subjektas gauna ieškomos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą, arba sužino, kad daugiau informacijos gauti negalima. Tačiau vertinimo laikotarpis neturi būti ilgesnis kaip vieneri metai nuo įsigijimo datos.

46. Vertinimo laikotarpis yra laikotarpis po įsigijimo datos, per kurį įsigyjantis ūkio subjektas gali pakoreguoti laikinas sumas, pripažintas verslo jungimui. Vertinimo laikotarpis suteikia įsigyjančiam ūkio subjektui pakankamai laiko gauti informaciją, kuri reikalinga toliau nurodytiems dalykams nustatyti ir įvertinti įsigijimo datą pagal šio TFAS reikalavimus:

a) įsigytas identifikuojamas turtas, prisiimti įsipareigojimai ir visos nekontroliuojamos dalys įsigyjamame ūkio subjekte;

b) už įsigyjamą ūkio subjektą perleistas atlygis (arba kita suma, naudota prestižui įvertinti);

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju, įsigyjančio ūkio subjekto anksčiau įsigyjamame ūkio subjekte turėtos nuosavybės dalis; ir

d) gautas prestižas arba pelnas perkant pigiau nei rinkos kaina.

47. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apsvarstyti visus susijusius veiksnius, svarbius nustatant, ar dėl informacijos, gautos po įsigijimo datos, reikėtų pakoreguoti laikinas pripažintas sumas arba ar ta informacija

▼M12

yra susijusi su įvykiais, kurie įvyko po įsigijimo datos. Susiję veiksniai apima papildomos informacijos gavimo datą ir tai, ar įsigyjantis ūkio subjektas gali nustatyti laikinų sumų pakeitimo priežastį. Tikėtina, kad netrukus po įsigijimo datos gauta informacija geriau atspindės įsigijimo datą egzistavusias aplinkybes nei keletu mėnesių vėliau gauta informacija. Pavyzdžiui, turto pardavimas trečiajai šaliai netrukus po įsigijimo datos už sumą, kuri žymiai skiriasi nuo laikinos tą datą nustatytos tikrosios vertės, veikiausiai rodys laikinosios sumos klaidą, nebent galima nustatyti įvykį, kuris pakeitė tikrąją vertę.

48. Įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta laikinos sumos, pripažintos identifikuojamam turtui (įsipareigojimams), padidėjimą (sumažėjimą) mažindamas (didindamas) prestižą. Tačiau per vertinimo laikotarpį gauta nauja informacija kartais gali lemti daugiau nei vieno turto ar įsipareigojimo laikinos sumos koregavimą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas galėjo būti prisiėmęs įsipareigojimą atlyginti žalą, susijusią su nelaimingu atsitikimu vienoje iš įsigyjamo ūkio subjekto gamyklų, kurios daliai arba jai visai taikomas įsigyjamo ūkio subjekto įsipareigojimo draudimo polisas. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas vertinimo laikotarpio metu gauna naujos informacijos apie to įsipareigojimo tikrąją vertę įsigijimo datą, prestižo koregavimas, sąlygojamas laikinos įsipareigojimui pripažintos sumos pokyčio, būtų padengtas (visas arba iš dalies) atitinkamo prestižo koregavimo, atliekamo dėl laikinos sumos, pripažintos iš draudiko gaunamam ieškiniui, pokyčio.

49. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti laikinų sumų koregavimus taip, lyg verslo jungimo apskaita būtų baigta įsigijimo datą. Vadinasi, prireikus įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, pateiktą finansinėse ataskaitose, taip pat atlikti bet kokius nusidėvėjimo, amortizacijos arba kito pajamų poveikio pakeitimus, pripažintus baigiant pirminę apskaitą.

50. Pasibaigus vertinimo laikotarpiui, įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti verslo jungimo apskaitą tik tam, kad pataisytų klaidas pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*.

Nustatymas, kas yra verslo jungimo sandorio dalis

51. Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti anksčiau egzistavusių ryšių arba kitų susitarimų prieš prasidedant deryboms dėl verslo jungimo arba jie gali sudaryti susitarimą derybų metu, atskirai nuo verslo jungimo. Bet kuriuo atveju įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti visas sumas, kurios nėra dalis to, kuo įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba jo ankstesni savininkai) apsikeitė verslo jungimo metu, t. y. sumas, kurios nėra mainų siekiant įsigyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Įsigyjantis ūkio subjektas taikydamas įsigijimo metodą turi pripažinti tik atlygį, perleistą už įsigyjamą ūkio subjektą ir įsigytą turtą bei prisiimtus įsipareigojimus mainais už įsigyjamą ūkio subjektą. Atskiri sandoriai turi būti apskaitomi pagal susijusius TFAS.

▼M12

52. Įsigyjančio ūkio subjekto, jo vardu ir visų pirma jo arba sujungtojo ūkio subjekto naudai, o ne įsigyjamo ūkio subjekto (arba jo ankstesnių savininkų) naudai, prieš sujungimą sudarytas sandoris veikiausiai yra atskiras sandoris. Pateikiami atskirų sandorių, kurie neturi būti įtraukiami taikant įsigijimo metodą, pavyzdžiai:

a) sandoris, kuris iš esmės nustato anksčiau egzistavusius įsigyjančio ir įsigyjamo ūkio subjektų santykius;

b) sandoris, kuriuo įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojams arba ankstesniems savininkams atlyginama už būsimas paslaugas; ir

c) sandoris, kuris įsigyjamam ūkio subjektui arba jo ankstesniems savininkams kompensuoja įsigyjančio ūkio subjekto su įsigijimu susijusias išlaidas.

B50–B62 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Su įsigijimu susijusios išlaidos

53. Su įsigijimu susijusios išlaidos yra išlaidos, kurias įsigyjantis ūkio subjektas patiria per verslo jungimą. Šias išlaidas sudaro tarpininkavimo mokestis; konsultavimo, advokato, apskaitos, vertinimo ir kiti mokesčiai specialistams; bendrosios administracinės išlaidos, įskaitant vidaus įsigijimų skyriaus išlaikymo išlaidas, ir skolos bei nuosavybės vertybinių popierių registravimo ir išleidimo mokesčiai. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti su įsigijimu susijusias išlaidas kaip sąnaudas tais ataskaitiniais laikotarpiais, kai patiriamos sąnaudos ir gaunamos paslaugos, išskyrus vieną išimtį. Skolos arba nuosavybės vertybinių popierių išleidimo išlaidos turi būti pripažįstamos pagal 32-ąjį TAS ir 39-ąjį TAS.

VĖLESNIS VERTINIMAS IR APSKAITA

54. Apskritai įsigyjantis ūkio subjektas vėliau turi įvertinti ir apskaityti įsigytą turtą, prisiimtus arba gautus įsipareigojimus bei verslo jungimo metu išleistas nuosavybės priemones pagal kitus tam turtui ir įsipareigojimams, atsižvelgiant į jų pobūdį, taikomus TFAS. Tačiau šiame TFAS pateikiamos rekomendacijos, taikomos vėlesniam verslo jungimo metu įsigyto turto, prisiimtų arba gautų įsipareigojimų bei išleistų nuosavybės priemonių vertinimui ir apskaitai:

a) pakartotinai įgytos teisės;

b) neapibrėžtieji įsipareigojimai, pripažinti įsigijimo datą;

c) kompensacinis turtas; ir

d) neapibrėžtasis atlygis.

B63 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Pakartotinai įgytos teisės

55. Pakartotinai įgyta teisė, pripažinta kaip nematerialusis turtas, turi būti amortizuojama per likusį sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpį. Įsigyjantis ūkio subjektas, kuris vėliau parduoda pakartotinai įgytą teisę trečiajai šaliai, nustatydamas pardavimo pelną arba nuostolius turi įtraukti nematerialiojo turto balansinę vertę.

▼M12

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

56. Po pirminio pripažinimo ir tol, kol įsipareigojimas įvykdomas, atšaukiamas arba baigiasi jo terminas, įsigyjantis ūkio subjektas turi vertinti neapibrėžtąjį įsipareigojimą, pripažintą verslo jungimo metu, didesniąja iš šių sumų:

a) suma, kuri būtų pripažinta pagal 37-ąjį TAS; ir

b) iš pradžių pripažinta suma, atėmus, jei tinkama, sukauptos amortizacijos sumą, pripažįstama pagal 18-ąjį TAS *Pajamos*.

Šis reikalavimas netaikomas sutartims, apskaitytoms pagal 39-ąjį TAS.

Kompensacinis turtas

57. Kiekvieno vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti kompensacinį turtą, kuris buvo pripažintas įsigijimo datą, tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamas įsipareigojimas arba turtas, kurio sumai taikomi kokie nors sutarties apribojimai, o kompensacinį turtą, kuris vėliau nėra vertinamas remiantis tikrąja verte, – vadovybės atliktu galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimu. Įsigyjantis ūkio subjektas turi nutraukti kompensacinio turto pripažinimą tik tada, kai gauna turtą, jį parduoda arba kitaip praranda teisę į jį.

Neapibrėžtasis atlygis

58. Kai kurie neapibrėžtojo atlygio, kurį įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta po įsigijimo datos, tikrosios vertės pokyčiai gali būti papildomos informacijos, kurią įsigyjantis ūkio subjektas gavo po tos datos apie įsigijimo datą egzistavusius faktus ir aplinkybes, išdava. Tokie pokyčiai yra vertinimo laikotarpio koregavimai pagal 45–49 straipsnius. Tačiau pokyčiai, atliekami dėl įvykių po įsigijimo datos, pvz., pajamų tikslo įvykdymo, nustatytos akcijos kainos pasiekimo arba tyrimo bei plėtros projekto svarbaus etapo pasiekimo, nėra vertinimo laikotarpio koregavimai. Neapibrėžtojo atlygio tikrosios vertės pokyčius, kurie nėra vertinimo laikotarpio koregavimai, įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti taip:

a) neapibrėžtasis atlygis, grupuojamas kaip nuosavybė, neturi būti pakartotinai vertinamas, o jo vėlesnis mokėjimas turi būti apskaitomas nuosavybės dalyje;

b) neapibrėžtasis atlygis, grupuojamas kaip turtas arba kaip įsipareigojimas, kuris:

i) yra finansinė priemonė ir patenka į 39-ojo TAS taikymo sritį, turi būti vertinamas tikrąja verte, o bet koks gautas pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje ar kitose bendrosiose pajamose pagal tą TFAS;

ii) nepatenka į 39-ojo TAS taikymo sritį, turi būti apskaitomas pagal 37-ąjį TAS arba kitus TFAS, kaip tinkama.

ATSKLEIDIMAS

59. Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti verslo jungimo pobūdį bei finansinį poveikį, kai verslo jungimas atliktas:

a) einamojo ataskaitinio laikotarpio metu; arba

▼M12

b) pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.

60. Siekdamas įvykdyti 59 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti B64–B66 straipsniuose nurodytą informaciją.

61. Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, leidžiančią jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti einamąjį ataskaitinį laikotarpį pripažintų koregavimų finansinį poveikį, kuris yra susijęs su verslo jungimais, atliktais tuo laikotarpiu arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

62. Siekdamas įvykdyti 61 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti B67 straipsnyje nurodytą informaciją.

63. Jeigu šiame ir kituose TFAS reikalaujami tam tikri atskleidimai neatitinka 59 ir 61 straipsniuose nustatytų tikslų, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti bet kokią papildomą informaciją, reikalingą tiems tikslams pasiekti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Įsigaliojimo data

64. Šis TFAS turi būti perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa arba yra po pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pradžios. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau šis TFAS turi būti taikomas tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atkleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).

Pereinamasis laikotarpis

65. Turtas ir įsipareigojimai, atsirandantys dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo datos yra ankstesnės nei šio TFAS taikymo data, neturi būti koreguojami taikant šį TFAS.

66. Ūkio subjektas, pvz., kolektyvinio investavimo ūkio subjektas, kuris dar netaikė 3-ojo TFAS ir turėjo vieną arba daugiau verslo jungimų, kurie buvo apskaitomi taikant pirkimo metodą, turi taikyti B68 ir B69 straipsniuose pateiktas pereinamojo laikotarpio nuostatas.

Pelno mokesčiai

67. Verslo jungimams, kurių įsigijimo data ankstesnė nei šio TFAS taikymo data, įsigyjantis ūkio subjektas perspektyviai turi taikyti 12-ojo TAS 68 straipsnio reikalavimus su šiuo TFAS padarytais pakeitimais. Tuo norima pasakyti, kad įsigyjantis ūkio subjektas neturi taisyti apskaitos dėl ankstesnių verslo jungimų, anksčiau pripažinto atidėtųjų mokesčių turto pakeitimų. Tačiau nuo šio TFAS taikymo datos pripažinto atidėtųjų mokesčių turto pakeitimus įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kaip pelno arba nuostolių koregavimą (arba, jei reikalaujama 12-ajame TAS, ne pelno arba nuostolių).

3-OJO TFAS (2004 M.) PANAIKINIMAS

68. Šis TFAS pakeičia 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* (išleistą 2004 m.).

▼**M12**

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

įsigyjamas ūkio subjektas	Verslo vienetas arba verslo vienetai, kurių kontrolę **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja **verslo jungimo** metu.
įsigyjantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, įgyjantis **įsigyjamo ūkio subjekto** kontrolę.
įsigijimo data	Data, kada **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja **įsigyjamo ūkio subjekto** kontrolę.
verslas	Bendras veiklos ir turto junginys, kurį galima valdyti siekiant gauti pelno dividendų, mažesnių išlaidų arba kitokios ekonominės naudos pavidalu tiesiogiai investuotojams arba kitiems savininkams, nariams arba dalyviams.
verslo jungimas	Sandoris arba kitas įvykis, kurio metu **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja vieno arba daugiau **verslų** kontrolę. Sandoriai, kartais vadinami „tikraisiais jungimais“ arba „lygių subjektų jungimais“, taip pat yra **verslo jungimai** šiame TFAS vartojama reikšme.
neapibrėžtasis atlygis	Paprastai **įsigyjančio ūkio subjekto** prievolė perleisti papildomą turtą arba **nuosavybės dalis** ankstesniems **įsigyjamo ūkio objekto** savininkams kaip mainų siekiant įgyti **įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę** dalis, jei įvyksta nustatyti būsimi įvykiai arba įvykdomos sąlygos. Tačiau neapibrėžtasis atlygis taip pat gali suteikti **įsigyjančiam ūkio subjektui** teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei įvykdomos nustatytos sąlygos.
kontrolė	Teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš šio ūkio subjekto veiklos.
nuosavybės dalys	Šiame TFAS terminas *nuosavybės dalys* daugiausia vartojamas įvardyti pagrindines investuotojui priklausančių ūkio subjektų nuosavybės dalis ir savininko, nario arba dalyvio dalis **kolektyvinio investavimo ūkio subjektuose**.
tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių, ketinančių šalių sudarant nesusijusių šalių sandorį.
prestižas	Turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią dėl kito turto, įsigyto **verslo jungimo** metu, kuris nėra atskirai nustatomas ir pripažįstamas.

▼M12

identifikuojamas Turtas yra *identifikuojamas,* jeigu:

a) gali būti išskirtas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar ūkio subjektas ketina tai daryti; arba

b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.

nematerialusis turtas Identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.

kolektyvinio investavimo ūkio subjektas Ūkio subjektas, išskyrus investuotojui priklausantį ūkio subjektą, kuris suteikia dividendų, mažesnes išlaidas arba kitokios ekonominės naudos tiesiogiai jo **savininkams**, nariams arba dalyviams. Pavyzdžiui, savidraudos draugija, kredito unija ir jungtinis ūkio subjektas yra kolektyvinio investavimo ūkio subjektai.

nekontroliuojama dalis Dukterinės įmonės nuosavybės dalis, tiesiogiai arba netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiai įmonei.

savininkai Šiame TFAS terminas *savininkai* daugiausia vartojamas investuotojui priklausančių ūkio subjektų ir jų savininkų arba narių **nuosavybės dalių** valdytojams arba **kolektyvinio investavimo ūkio subjektų** dalyviams įvardyti.

B priedas

Taikymo rekomendacijos

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

BENDRO PAVALDUMO ŪKIO SUBJEKTŲ VERSLO JUNGIMAI (2 STRAIPSNIO C PUNKTO TAIKYMAS)

B1. Šis TFAS netaikomas bendro pavaldumo ūkio subjektams arba verslams jungti. Bendro pavaldumo ūkio subjektų arba verslų jungimas – tai verslo jungimas, kai visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslo vienetus prieš verslo jungimą ir po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ta kontrolė nėra laikina.

B2. Asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia ūkio subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos. Todėl šis TFAS nėra taikomas verslo jungimui, kai ta pati asmenų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi bendrą teisę valdyti kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų finansinę ir veiklos politiką, siekdami gauti naudos iš tų ūkio subjektų veiklos, ir tas bendras valdymas nėra laikinas.

▼**M12**

B3. Ūkio subjektą gali kontroliuoti asmuo arba pagal sutartimi įformintą susitarimą veikianti asmenų grupė, ir šis asmuo arba grupė gali nesilaikyti TFAS nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų. Todėl besijungiantys ūkio subjektai nebūtinai turi būti įtraukiami į tas pačias konsoliduotas finansines ataskaitas, kad verslo jungimas būtų laikomas bendro pavaldumo ūkio subjektų sujungimu.

B4. Kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų nekontroliuojamos dalys prieš verslo jungimą ir po jo nėra svarbios nustatant, ar jungiamus ūkio subjektus kontroliuoja ta pati šalis. Panašiai ir faktas, kad vienas iš besijungiančių ūkio subjektų yra dukterinė įmonė, kuri nebuvo įtraukta į konsoliduotas finansines ataskaitas, neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar jungiami ūkio subjektai pavaldūs vienai šaliai.

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B5. Šiame TFAS verslo jungimas apibrėžiamas kaip sandoris arba kitas įvykis, per kurį įsigyjantis ūkio subjektas įgyja vieno arba daugiau verslų kontrolę. Įsigyjantis ūkio subjektas gali įgyti įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę įvairiais būdais, pavyzdžiui:

a) perleisdamas pinigus, pinigų ekvivalentus arba kitokį turtą (įskaitant verslą sudarantį grynąjį turtą);

b) prisiimdamas įsipareigojimus;

c) išleisdamas nuosavybės dalis;

d) pateikdamas daugiau kaip vieno tipo atlygį; arba

e) neperleisdamas atlygio, įskaitant rėmimąsi tik sutartimi (žr. 43 straipsnį).

B6. Verslo jungimas gali būti grupuojamas įvairiais būdais dėl teisinių, apmokestinimo arba kitų priežasčių (sąrašas nėra baigtinis):

a) vienas arba daugiau verslo vienetų tampa įsigyjančio ūkio subjekto dukterinėmis įmonėmis arba vieno ar daugiau verslo vienetų grynasis turtas teisėtai sujungiamas su įsigyjančiu ūkio subjektu;

b) vienas besijungiantis ūkio subjektas perduoda savo grynąjį turtą arba jo savininkai perduoda savo nuosavybės dalis kitam besijungiančiam ūkio subjektui arba jo savininkams;

c) visi besijungiantys ūkio subjektai perduoda savo grynąjį turtą arba tų ūkio subjektų savininkai perduoda savo nuosavybės dalis naujai sukurtam ūkio subjektui (kartais vadinama sujungimo sandoriu (angl. *roll-up* arba *put-together transaction*); arba

d) vieno iš besijungiančių ūkio subjektų ankstesnių savininkų grupė įgyja sujungtojo ūkio subjekto kontrolę.

▼**M12**

VERSLO APIBRĖŽIMAS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B7. Verslą sudaro ištekliai ir procesai, taikomi tiems ištekliams, galintys sukurti produkciją. Nors verslo vienetai paprastai sukuria produkciją, ji nėra būtina, kad bendrą veiklą būtų galima pavadinti verslu. Trys verslo elementai apibrėžiami taip:

a) *Ištekliai:* Bet koks ekonominis išteklius, kuris sukuria arba turi galimybę sukurti produkciją, kai jam taikomas vienas arba daugiau procesų. Pavyzdžiai gali būti ilgalaikis turtas (įskaitant nematerialųjį turtą arba teises naudoti ilgalaikį turtą), intelektinė nuosavybė, galimybė gauti prieigą prie reikalingų medžiagų arba teisės ir darbuotojai.

b) *Procesas:* Bet kokia sistema, standartas, protokolas, konvencija arba taisyklė, kurie, kai taikomi ištekliams, sukuria arba gali sukurti produkciją. Pavyzdžiai gali būti strateginio valdymo procesai, darbo procesai ir išteklių valdymo procesai. Šie procesai paprastai yra dokumentuojami, bet organizuota darbo jėga, turinti būtinų taisyklių ir konvencijų laikymosi įgūdžių bei patirties, gali sukurti reikiamus procesus, kuriuos galima taikyti ištekliams, siekiant sukurti produkciją. (Apskaita, sąskaitų išrašymas, algalapiai ir kitos administravimo sistemos paprastai nėra procesai, naudojami produkcijai sukurti.)

c) *Produkcija:* Išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, dėl kurių gaunamas arba gali būti gaunamas pelnas dividendų, mažesnių išlaidų arba kitokios tiesioginės ekonominės naudos investuotojams arba kitiems savininkams, nariams ar dalyviams pavidalu, rezultatas.

B8. Kad būtų galima valdyti siekiant nustatytų tikslų, integruotiems veiklos ir turto junginiams reikia dviejų esminių elementų – išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, kurie visi kartu yra arba bus naudojami produkcijai kurti. Tačiau verslui nėra reikalingi visi ištekliai arba procesai, kuriuos pardavėjas naudojo vykdydamas tą verslo veiklą, jei rinkos dalyviai gali įsigyti verslą ir tęsti produkcijos gamybą, pavyzdžiui, integruodami į verslą savo išteklius ir procesus.

B9. Verslo elementų pobūdis įvairiose pramonės šakose ir atsižvelgiant į ūkio subjekto operacijų (veiklos) struktūrą skiriasi, įskaitant ūkio subjekto plėtros etapą. Įkurtame versle dažnai yra daug skirtingų išteklių tipų, procesų ir produkcijos, o nauji verslai dažnai turi nedaug išteklių ir procesų, o kartais tik vieną produktą. Beveik visi verslai taip pat turi ir įsipareigojimų, bet verslui jie nėra būtini.

B10. Integruotas veiklos ir turto junginys kūrimo etape gali neturėti produkcijos. Jei taip, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti kitus veiksnius, siekdamas nustatyti, ar tai verslas. Šie veiksniai apima (sąrašas nėra baigtinis), ar junginys:

a) yra pradėjęs suplanuotą pagrindinę veiklą;

b) turi darbuotojų, intelektinės nuosavybės ir kitų išteklių bei procesų, kurie galėtų būti taikomi tiems ištekliams;

▼**M12**

c) planuoja gaminti produkciją; ir

d) turės klientų, kurie pirks produkciją.

Ne visi šie veiksniai turi būti tam tikrame integruotame kūrimo etapo veiklos ir turto junginyje, kad jį būtų galima laikyti verslu.

B11. Nustatant, ar tam tikras turto ir veiklos junginys yra verslas, turėtų būti remiamasi tuo, ar integruotą junginį rinkos dalyvis galės valdyti kaip verslą. Vadinasi, vertinant, ar tam tikras junginys yra verslas, nesvarbu, ar pardavėjas valdė junginį kaip verslą ir ar įsigyjantis ūkio subjektas ketina valdyti junginį kaip verslą.

B12. Jeigu nėra priešingų įrodymų, tam tikras turto ir veiklos junginys, kuriam būdingas prestižas, turi būti laikomas verslu. Tačiau verslas gali prestižo ir neturėti.

ĮSIGYJANČIO ŪKIO SUBJEKTO IDENTIFIKAVIMAS (6 IR 7 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B13. Įsigyjančiam ūkio subjektui – ūkio subjektui, kuris įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę – identifikuoti turi būti taikomos 27-ojo TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* rekomendacijos. Jei įvyko verslo jungimas, bet 27-ojo TAS taikymo rekomendacijose aiškiai nenurodyta, kuris iš jungiamų ūkio subjektų yra įsigyjantis ūkio subjektas, nustatant reikia apsvarstyti B14–B18 straipsnių veiksnius.

B14. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas perleidžiant pinigus arba kitą turtą ar prisiimant įsipareigojimus, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, kuris perleidžia pinigus arba kitą turtą ar prisiima įsipareigojimus.

B15. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas apsikeičiant nuosavybės dalimis, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, išleidžiantis savo nuosavybės dalis. Tačiau kai kuriuose verslo jungimuose, kurie paprastai vadinami „atvirkštiniais įsigijimais“, išleidžiantis ūkio subjektas yra įsigyjamas ūkio subjektas. B19–B27 straipsniuose pateikiamos atvirkštinių įsigijimų apskaitos rekomendacijos. Verslo jungime, kuriame apsikeičiama nuosavybės dalimis, identifikuojant įsigyjantį ūkio subjektą taip pat reikia apsvarstyti kitus susijusius faktus ir aplinkybes, įskaitant:

a) *santykines balsavimo teises sujungtajame ūkio subjekte po verslo jungimo* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio savininkai kaip grupė išlaiko arba gauna didžiausią dalį balsavimo teisių sujungtajame ūkio subjekte. Nustatydamas, kuri savininkų grupė išlaiko arba gauna didžiausią balsavimo teisių dalį, ūkio subjektas turi apsvarstyti bet kokių neįprastų arba specialių balsavimo susitarimų ir pasirinkimo sandorių, varantų arba konvertuojamų vertybinių popierių buvimą.

b) *didelės mažumos balsų dalies sujungtajame ūkio subjekte buvimą, jeigu joks kitas savininkas arba organizuota savininkų grupė neturi reikšmingos balsų dalies* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio vienas savininkas arba organizuota savininkų grupė turi didžiausią mažumos balsų dalį sujungtajame ūkio subjekte.

▼**M12**

c) *sujungtojo ūkio subjekto valdymo organo sudarymą* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio savininkai turi galimybę išrinkti, paskirti arba pašalinti didžiąją dalį sujungtojo ūkio subjekto valdymo organo narių.

d) *sujungtojo ūkio subjekto vyriausiosios vadovybės sudarymą* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio (ankstesnė) vadovybė vyrauja sujungtojo ūkio subjekto valdyme.

e) *apsikeitimo nuosavybės dalimis sąlygas* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kuris moka premiją, viršijančią kito besijungiančio ūkio subjekto arba ūkio subjektų nuosavybės dalių tikrąją vertę prieš sujungimą.

B16. Įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio santykinis dydis (pavyzdžiui, vertinant turtą, pajamas arba pelną) yra žymiai didesnis nei kito besijungiančio ūkio subjekto arba ūkio subjektų.

B17. Kai verslo jungime dalyvauja daugiau kaip du ūkio subjektai, nustatant įsigyjantį ūkio subjektą reikia atsižvelgti ir į kitus dalykus, pvz., kuris iš besijungiančių ūkio subjektų inicijavo jungimą, taip pat – santykinį besijungiančių ūkio subjektų dydį.

B18. Naujas verslui sujungti sudarytas ūkio subjektas nebūtinai yra įsigyjantis ūkio subjektas. Jei nuosavybės dalims, siekiant atlikti verslo jungimą, išleisti sudaromas naujas ūkio subjektas, tada vienas iš besijungiančių ūkio subjektų, egzistavusių prieš sujungiant verslą, taikant B13–B17 straipsnių rekomendacijas, turi būti identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas. Priešingai, naujas ūkio subjektas, perleidžiantis pinigus arba kitą turtą ar kaip atlygį prisiimantis įsipareigojimus, gali būti įsigyjantis ūkio subjektas.

ATVIRKŠTINIAI ĮSIGIJIMAI

B19. Atvirkštinis įsigijimas įvyksta, kai vertybinius popierius išleidžiantis ūkio subjektas (įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas) identifikuojamas kaip įsigyjamas ūkio subjektas apskaitos tikslais, remiantis B13–B18 straipsnių rekomendacijomis. Ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalys yra įsigyjamos (įteisintas įsigyjamas ūkio subjektas) turi būti įsigyjantis ūkio subjektas apskaitos tikslais, kad sandoris būtų laikomas atvirkštiniu įsigijimu. Pavyzdžiui, atvirkštiniai įsigijimai kartais įvyksta, kai privatusis ūkio subjektas nori tapti viešuoju ūkio subjektu, bet nenori registruoti savo nuosavybės dalių. Kad tai atliktų, privatusis ūkio subjektas susitars, kad viešasis ūkio subjektas įsigytų jo nuosavybės dalis mainais už viešojo ūkio subjekto nuosavybės dalis. Šiame pavyzdyje viešasis ūkio subjektas yra **įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas**, nes jis išleido savo nuosavybės dalis, o privatusis ūkio subjektas yra **įteisintas įsigyjamas ūkio subjektas**, nes buvo įsigytos jo nuosavybės dalys. Tačiau B13–B18 straipsnių rekomendacijų taikymas identifikuojant lemia, kad:

a) viešasis ūkio subjektas yra **įsigyjamas ūkio subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas); ir

b) privatusis ūkio subjektas yra **įsigyjantis ūkio subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas).

▼M12

Apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas turi atitikti verslo apibrėžimą, kad sandoris būtų apskaitomas kaip atvirkštinis įsigijimas, ir taikyti visus šio TFAS pripažinimo ir vertinimo principus, įskaitant reikalavimą pripažinti prestižą.

Perleisto atlygio vertinimas

B20. Atvirkštinio įsigijimo metu apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas įsigyjamam ūkio subjektui paprastai neišleidžia jokio atlygio. Vietoj to, apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas paprastai išleidžia savo akcijas, skirtas apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto savininkams. Atitinkamai, atlygio, kurį apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas perleido dėl savo dalies apskaitiniame įsigyjamame ūkio subjekte, tikroji vertė įsigijimo datą yra pagrįsta nuosavybės dalių skaičiumi, kurį įteisinta dukterinė įmonė būtų turėjusi išleisti, kad įteisintos patronuojančios įmonės savininkai turėtų vienodą nuosavybės dalį (procentine išraiška) sujungtajame ūkio subjekte, kuris sukuriamas atliekant atvirkštinį įsigijimą. Tokiu būdu apskaičiuota nuosavybės dalių skaičiaus tikroji vertė gali būti naudojama kaip mainais už įsigyjamą ūkio subjektą perleisto atlygio tikroji vertė.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų parengimas ir pateikimas

B21. Konsoliduotos finansinės ataskaitos, parengtos po atvirkštinio įsigijimo, yra išleidžiamos su įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) pavadinimu, bet aiškinamuosiuose raštuose aprašomos kaip įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) finansinių ataskaitų tęsinys su vienu koregavimu, kuriuo retrospektyviai pataisomas apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto juridinis kapitalas, kad būtų atspindėtas apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto juridinis kapitalas. Koregavimas reikalingas, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) kapitalas. Tose konsoliduotose finansinėse ataskaitose pateikta lyginamoji informacija taip pat retrospektyviai pataisoma, siekiant parodyti įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) juridinį kapitalą.

B22. Kadangi konsoliduotos finansinės ataskaitos parodo įteisintos dukterinės įmonės finansinių ataskaitų tąsą, išskyrus jos kapitalo struktūrą, konsoliduotos finansinės ataskaitos rodo:

a) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus, atsižvelgiant į jų balansines vertes prieš sujungimą;

b) įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus pagal šį TFAS;

c) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nepaskirstytąjį pelną ir kitus nuosavybės likučius **prieš** verslo jungimą;

d) sumą, konsoliduotose finansinėse ataskaitose pripažintą kaip išleistos nuosavybės dalys, nustatytą pridedant išleistą įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nuosavybės dalį iš karto prieš verslo jungimą prie įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) tikrosios vertės, nustatytos pagal šį TFAS. Tačiau nuosavybės struktūra (t. y. išleistų nuosavybės dalių skaičius ir tipas) rodo įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto)

▼M12

nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisinta patronuojanti įmonė išleido dėl sujungimo. Atitinkamai, įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nuosavybės struktūra yra tikslinama taikant įsigijimo sutartyje nustatytą mainų koeficientą, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) per atvirkštinį įsigijimą išleistų akcijų skaičius;

e) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nekontroliuojamos proporcingos dalies nepaskirstytojo pelno ir kitų nuosavybės dalių balansines vertes prieš sujungimą, kaip aptarta B23 ir B24 straipsniuose.

Nekontroliuojama dalis

B23. Atvirkštinio įsigijimo metu kai kurie įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) savininkai negali keisti savo nuosavybės dalių į įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės dalis. Šie savininkai konsoliduotose finansinėse ataskaitose po atvirkštinio įsigijimo laikomi nekontroliuojama dalimi. Taip yra todėl, kad įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto savininkai, kurie savo nuosavybės dalių nekeičia į įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalis, turi teisę tik į įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto, o ne sujungtojo ūkio subjekto, veiklos rezultatus ir grynąjį turtą. Atvirkščiai, net jei įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas yra įsigyjamas ūkio subjektas apskaitos tikslais, įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto savininkai turi teisę į sujungtojo ūkio subjekto rezultatus ir grynąjį turtą.

B24. Įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai vertinami ir pripažįstami konsoliduotose finansinėse ataskaitose jų balansinėmis vertėmis prieš sujungimą (žr. B22 straipsnio a punktą). Todėl atvirkštinio įsigijimo metu nekontroliuojama dalis rodo nekontroliuojamą proporcingą akcininkų dalį įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto balansinėse vertėse prieš sujungimą, net jei nekontroliuojamos dalys kituose įsigijimuose vertinamos jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

Pelnas, tenkantis vienai akcijai

B25. Kaip pažymėta B22 straipsnio d punkte, nuosavybės struktūra, pateikta konsoliduotose finansinėse ataskaitose, parengtose po atvirkštinio įsigijimo, rodo įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas išleido verslo jungimui įvykdyti.

B26. Skaičiuojant per atvirkštinio įsigijimo laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį (pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo daliklis):

a) paprastųjų akcijų, išleistų nuo to laikotarpio pradžios iki įsigijimo datos, skaičius turi būti apskaičiuojamas remiantis įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) per ataskaitinį laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertiniu vidurkiu, padaugintu iš mainų koeficiento, nustatyto sujungimo sutartyje; ir

b) nuo įsigijimo datos iki to ataskaitinio laikotarpio pabaigos išleistų paprastųjų akcijų skaičius turi būti faktinis per tą laikotarpį išleistų įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) paprastųjų akcijų skaičius.

▼M12

B27. Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, kiekvieną lyginamąjį laikotarpį prieš įsigijimo datą, pateiktą konsoliduotose finansinėse ataskaitose, po atvirkštinio įsigijimo turi būti apskaičiuotas padalijant:

a) įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto pelną arba nuostolius, kiekvieną iš tų laikotarpių priskiriamus paprastiesiems akcininkams, iš

b) įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto išleistų paprastųjų akcijų istorinio svertinio vidurkio, padauginto iš įsigijimo sutartyje nustatyto mainų koeficiento.

TAM TIKRO ĮSIGYTO TURTO IR PRISIIMTŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMAS (10–13 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

Veiklos nuoma

B28. Įsigyjantis ūkio subjektas neturi pripažinti jokio turto arba įsipareigojimų, susijusių su veiklos nuoma, kurioje įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas, išskyrus B29 ir B30 straipsnių reikalavimus.

B29. Įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti, ar kiekvienos veiklos nuomos, kurioje įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas, sąlygos yra palankios ar nepalankios. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti nematerialųjį turtą, jeigu veiklos nuomos sąlygos yra palankios, atsižvelgiant į rinkos sąlygas, ir pripažinti įsipareigojimus, jei sąlygos yra nepalankios, atsižvelgiant į rinkos sąlygas. B42 straipsnyje pateikiamos turto, susijusio su veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas, tikrosios vertės nustatymo įsigijimo datą rekomendacijos.

B30. Identifikuojamas nematerialusis turtas gali būti susietas su veiklos nuoma, kuri gali būti įrodoma rinkos dalyvių pasiryžimu mokėti nuomos kainą, net jeigu ji atitinka rinkos sąlygas. Pavyzdžiui, vartų nuoma oro uoste arba mažmeninės prekybos ploto nuoma pagrindinėje prekybos vietoje galėtų suteikti patekimą į rinką arba kitą būsimą ekonominę naudą, kuri vertinama kaip identifikuojamas nematerialusis turtas, pavyzdžiui, kaip ryšiai su klientais. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti susijusį identifikuojamą nematerialųjį turtą pagal B31 straipsnį.

Nematerialusis turtas

B31. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifikuojamą nekilnojamąjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu. Nematerialusis turtas yra identifikuojamas, jeigu atitinka arba atskiriamumo kriterijų, arba sutartinį-juridinį kriterijų.

B32. Sutartinį-juridinį kriterijų atitinkantis nematerialusis turtas identifikuojamas, net jei turtas negali būti perleidžiamas arba atskiriamas nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba nuo kitų teisių bei prievolių. Pavyzdžiui:

a) įsigyjamas ūkio subjektas nuomoja gamyklą pagal veiklos nuomos sutartį, kurios sąlygos yra palankios atsižvelgiant į rinkos sąlygas. Nuomos sąlygos aiškiai draudžia perleisti nuomą (pardavimo arba subnuomos būdu). Suma, kuria nuomos sąlygos yra palankios, palyginti su dabartiniais rinkos sandoriais, kurių objektai yra tokie patys arba panašūs, yra nematerialusis turtas, atitinkantis sutartinį-juridinį kriterijų, pripažintinas atskirai nuo prestižo, net jei įsigyjantis ūkio subjektas negali parduoti arba kitaip perleisti nuomos sutarties.

▼M12

b) įsigyjamas ūkio subjektas valdo atominę elektrinę. Tos elektrinės naudojimo licencija yra nematerialusis turtas, atitinkantis sutartinį-juridinį kriterijų, siekiant pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei įsigyjantis ūkio subjektas negali parduoti arba perleisti jos atskirai nuo įsigytos elektrinės. Įsigyjantis ūkio subjektas gali pripažinti veiklos licencijos tikrąją vertę ir elektrinės tikrąją vertę kaip vieną turtą finansinės atskaitomybės tikslais, jeigu to turto naudingo tarnavimo laikas yra panašus.

c) įsigyjamas ūkio subjektas turi technologijos patentą. Jis licencijavo tą patentą kitiems išskirtinai naudoti ne vidaus rinkoje ir už tai jam atiteks nustatyto procentinio dydžio užsienyje gausimo pelno dalis. Ir technologijos patentas, ir susijusi licencinė sutartis atitinka sutartinį-juridinį kriterijų, taikomą norint pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei patento ir susijusios licencinės sutarties pardavimas arba mainymas atskirai vienas nuo kito būtų nepraktiškas.

B33. Atskiriamumo kriterijus reiškia, kad įsigytas nekilnojamasis turtas gali būti atskirtas nuo įsigyjamo ūkio subjekto ir parduotas, perleistas, licencijuotas, išnuomotas arba išmainytas atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Nematerialusis turtas, kurį įsigyjantis ūkio subjektas galėtų parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti į ką nors kita vertinga, atitinka atskiriamumo kriterijų, net jei įsigyjantis ūkio subjektas neketina jo parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti. Įsigytas nematerialusis turtas atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra to turto tipo arba panašaus tipo mainų sandorių įrodymų, net jei tie sandoriai yra reti ir nepaisant to, ar įsigyjantis ūkio subjektas juose dalyvauja. Pavyzdžiui, klientų ir prenumeratorių sąrašai yra dažnai licencijuojami ir todėl atitinka atskiriamumo kriterijų. NET jei įsigyjamas ūkio subjektas tiki, kad jo klientų sąrašų charakteristikos skiriasi nuo kitų klientų sąrašų, faktas, kad klientų sąrašai dažnai licencijuojami, paprastai reiškia, kad įsigytas klientų sąrašas atitinka atskiriamumo kriterijų. Tačiau verslo jungimo metu įsigytas klientų sąrašas neatitiktų atskiriamumo kriterijaus, jei konfidencialumo arba kitų sutarčių sąlygos draustų ūkio subjektui parduoti, nuomoti arba kitaip keistis informacija apie jo klientus.

B34. Nematerialusis turtas, kuris nėra atskiriamas nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto, atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra atskiriamas kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Pavyzdžiui:

a) rinkos dalyviai apsikeičia depozitų įsipareigojimais ir susijusiu depozitoriaus ryšių nematerialiuoju turtu stebimuose mainų sandoriuose. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas turėtų pripažinti depozitoriaus ryšių nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo.

b) įsigyjamas ūkio subjektas valdo registruotąjį prekės ženklą ir dokumentuotas bet nepatentuotas technines žinias, naudotas prekės ženklą turinčiam produktui gaminti. Norėdamas perleisti prekės ženklo nuosavybę, savininkas taip pat turi perleisti visa kita, ko naujajam savininkui gali reikėti norint gaminti produktą arba teikti paslaugą, neatskiriamą nuo ankstesnio savininko produkto arba paslaugos. Kadangi nepatentuotos techninės žinios turi būti atskirtos nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto ir parduotos, jei parduodamas susijęs prekės ženklas, jos atitinka atskiriamumo kriterijų.

▼M12

Pakartotinai įgytos teisės

B35. Verslo jungimo metu įsigyjantis ūkio subjektas gali pakartotinai įsigyti teisę, kuri anksčiau buvo suteikta įsigyjamam ūkio subjektui naudoti vieną arba daugiau įsigyjančio ūkio subjekto pripažinto arba nepripažinto turto vienetų. Tokių teisių pavyzdžiams priskiriama teisė naudoti įsigyjančio ūkio subjekto prekės vardą pagal frančizės sutartį arba teisė naudoti įsigyjančio ūkio subjekto technologiją pagal technologijos licencijavimo sutartį. Pakartotinai įgyta teisė yra identifikuojamas nematerialusis turtas, kurį įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atskirai nuo prestižo. 29 straipsnyje pateikiamos pakartotinai įgytos teisės vertinimo rekomendacijos, o 55 straipsnyje pateikiamos pakartotinai įgytos teisės vėlesnės apskaitos rekomendacijos.

B36. Jeigu sutarties sąlygos, leidžiančios pakartotinai įgyti teisę, yra palankios arba nepalankios, atsižvelgiant į dabartinių rinkos sandorių, kurių objektai tokie patys arba panašūs, sąlygas, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti susitarimo pelną arba nuostolius. B52 straipsnyje pateikiamos to susitarimo pelno arba nuostolių vertinimo rekomendacijos.

Sukaupta darbo jėga ir kiti neidentifikuojami objektai

B37. Įsigyjantis ūkio subjektas į prestižą įtraukia įsigyto nematerialiojo turto, kuris neidentifikuojamas įsigijimo datą, vertę. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas gali priskirti vertę esamai sukauptai darbo jėgai, kuri yra esama darbuotojų grupė, leidžianti įsigyjančiam ūkio subjektui toliau vykdyti įsigyto verslo veiklą nuo įsigijimo datos. Sukaupta darbo jėga nėra kvalifikuotos darbo jėgos intelektinis kapitalas – (dažnai specializuotos) žinios ir patirtis, kurią įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojai atsineša į darbą. Kadangi sukaupta darbo jėga nėra identifikuojamas turtas, pripažįstamas atskirai nuo prestižo, bet kokia jai priskirta vertė yra įtraukiama į prestižą.

B38. Įsigyjantis ūkio subjektas į prestižą taip pat įtraukia bet kokią vertę, priskirtą objektams, kurie nepriskiriami turtui įsigijimo datą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas galėtų priskirti vertę galimoms sutartims, dėl kurių įsigyjamas ūkio subjektas derasi su būsimais naujais klientais įsigijimo datą. Kadangi tos galimos sutartys nėra turtas įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta jų atskirai nuo prestižo. Įsigyjantis ūkio subjektas vėliau neturėtų pergrupuoti tų sutarčių vertės iš prestižo į įvykius, kurie įvyksta po įsigijimo datos. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti įvykių, įvykstančių netrukus po įsigijimo, faktus ir aplinkybes, kad nustatytų, ar atskirai pripažįstamas nematerialusis turtas egzistavo įsigijimo datą.

B39. Po pirminio pripažinimo įsigyjantis ūkio subjektas apskaito nematerialųjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu, pagal 38-ojo TAS *Nematerialusis turtas* nuostatas. Tačiau, kaip aprašyta 38-ojo TAS 3 straipsnyje, kai kurio įsigyto nematerialiojo turto apskaita po pirminio pripažinimo yra aprašyta kituose TFAS.

▼M12

B40. Identifikavimo kriterijai nustato, ar nematerialusis turtas yra pripažįstamas atskirai nuo prestižo. Tačiau kriterijai nepateikia nei nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatymo rekomendacijų, nei apriboja prielaidas, taikomas nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į prielaidas, į kurias vertindami tikrąją vertę atsižvelgtų rinkos dalyviai, kaip antai būsimų sutarčių atnaujinimų lūkesčiai. Patys atnaujinimai neturi atitikti identifikavimo kriterijų. (Tačiau žr. 29 straipsnį, kuriame nustatyta tikrosios vertės nustatymo principo išimtis pakartotinai įgytoms teisėms, pripažintoms verslo jungimo metu.) 38-ojo TAS 36 ir 37 straipsniuose pateikiama rekomendacijų, kaip nustatyti, ar nematerialusis turtas turėtų būti jungiamas į vieną apskaitos grupę su kitu nematerialiuoju arba materialiuoju turtu.

TAM TIKRO IDENTIFIKUOJAMO TURTO IR NEKONTROLIUOJAMOS DALIES ĮSIGYJAMAME ŪKIO SUBJEKTE VERTINIMAS (18 IR 19 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

Turtas su neapibrėžtaisiais pinigų srautais (vertės pataisos)

B41. Įsigyjantis ūkio subjektas neturi pripažinti atskiros vertės pataisos (įsigijimo datą verslo jungimo metu įsigytam turtui), kuri nustatoma pagal tikrąsias vertes įsigijimo datą, nes būsimų pinigų srautų neapibrėžtumo poveikis yra įtrauktas į tikrosios vertės nustatymą. Pavyzdžiui, kadangi šiame TFAS reikalaujama, kad įsigyjantis ūkio subjektas įvertintų įgytas gautinas sumas, įskaitant paskolas, jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta atskiros vertės pataisos sutartiniams pinigų srautams, dėl kurių manoma, kad tą datą nebus surinkti.

Turtas, kuriam taikoma veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas

B42. Nustatydamas turto, pvz., pastato arba patento, kuriam taikoma veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas, tikrąją vertę įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atsižvelgti į nuomos sąlygas. Kitaip sakant, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta atskiro turto arba įsipareigojimo, jei veiklos nuomos sąlygos yra palankios arba nepalankios, lyginant su rinkos sąlygomis, kaip reikalaujama B29 straipsnyje dėl nuomos, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuominikas.

Turtas, kurio įsigyjantis ūkio subjektas neketina naudoti arba naudotų kitokiu būdu nei kiti rinkos dalyviai

B43. Dėl konkurencijos arba kitų priežasčių įsigyjantis ūkio subjektas gali ketinti nenaudoti įsigyto turto, pavyzdžiui, tyrimams ir plėtrai skirto nematerialiojo turto, arba gali ketinti naudoti turtą kitu būtu nei naudotų kiti rinkos dalyviai. Nepaisant to, įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti turto tikrąją vertę, atsižvelgdamas į tai, kaip jį naudoja kiti rinkos dalyviai.

▼M12

Nekontroliuojama dalis įsigyjamame ūkio subjekte

B44. Šis TFAS leidžia įsigyjančiam ūkio subjektui įvertinti nekontroliuojamą dalį įsigyjamame ūkio subjekte tikrąja verte įsigijimo datą. Kartais įsigyjantis ūkio subjektas galės nustatyti nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę įsigijimo datą, remdamasis nuosavybės dalių, kurios nepriklauso įsigyjančiam ūkio subjektui, aktyviosios rinkos kainomis. Tačiau kitomis aplinkybėmis nuosavybės dalių kaina aktyviojoje rinkoje gali būti nežinoma. Tokiose situacijose įsigyjantis ūkio subjektas nustatytų nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę taikydamas kitus vertinimo būdus.

B45. Įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte ir nekontroliuojamos dalies, tenkančios vienai akcijai, tikrosios vertės gali skirtis. Pagrindinis skirtumas veikiausiai yra įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte valdymo premijos įtraukimas į akcijai tenkančią tikrąją vertę arba, priešingai, diskonto įtraukimas dėl valdymo trūkumo (taip pat vadinama mažumos diskontu) nekontroliuojamos dalies akcijai tenkančioje tikrojoje vertėje.

PRESTIŽO ARBA PELNO VERTINIMAS PERKANT PIGIAU NEI RINKOS KAINA

Įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrosios vertės įsigijimo datą vertinimas taikant vertinimo būdus (33 straipsnio taikymas)

B46. Verslo jungime, kuris atliktas neperleidžiant atlygio, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakeisti savo dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę įsigijimo datą, atsižvelgdamas į atlygio, perleisto įvertinti prestižą arba pelną perkant pigiau nei rinkos kaina, tikrąją vertę įsigijimo datą (žr. 32–34 straipsnius). Įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti savo dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę įsigijimo datą, taikydamas vieną arba daugiau vertinimo būdų, kurie yra tinkami esamomis aplinkybėmis ir kuriems yra pakankamai duomenų. Jeigu taikomas daugiau kaip vienas vertinimo būdas, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti būdų rezultatus, apsvarstydamas taikytų įvesčių svarbą ir patikimumą bei turimų duomenų apimtį.

Specialūs atlygiai įsigijimo metodą taikant kolektyvinio investavimo ūkio subjektų jungimams (33 straipsnio taikymas)

B47. Kai sujungiami du kolektyvinio investavimo ūkio subjektai, nuosavybės arba narių dalių įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę (arba įsigyjamo ūkio subjekto tikrąją vertę) galima įvertinti patikimiau nei narių dalių, kurias perleido įsigyjantis ūkio subjektas, tikrąją vertę. Tokioje situacijoje 33 straipsnyje reikalaujama, kad įsigyjantis ūkio subjektas nustatytų prestižo sumą naudodamas įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą, o ne įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių, kurios perleidžiamos kaip atlygis, tikrąją vertę įsigijimo datą. Be to, įsigyjantis ūkio subjektas, jungiant kolektyvinio investavimo ūkio subjektus, turi pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto grynąjį turtą kaip tiesioginį kapitalo arba nuosavybės papildymą savo finansinės būklės ataskaitoje, o ne kaip nepaskirstytojo pelno papildymą; ataskaita yra nuosekli kitų nuosavybės tipų, kuriems taikomas įsigijimo metodas, atžvilgiu.

▼**M12**

B48. Nors daug kuo panašūs į kitus verslus, kolektyvinio investavimo ūkio subjektai turi skirtingų ypatybių, kurios visų pirma atsiranda dėl to, kad jų nariai yra ir klientai, ir savininkai. Kolektyvinio investavimo ūkio subjektų nariai paprastai tikisi naudos iš savo narystės, dažnai sumažintų mokesčių už prekes ir paslaugas arba nuo pirkimų priklausančių dividendų pavidalu. Nuo pirkimų priklausančių dividendų dalies paskirstymas kiekvienam nariui dažnai yra pagrįstas verslo veiklos, kurią narys vykdė su kolektyvinio investavimo ūkio subjektu per metus, apimties.

B49. Į kolektyvinio investavimo ūkio subjekto tikrosios vertės nustatymą turėtų būti įtrauktos prielaidos dėl rinkos dalyvių požiūrio į būsimą narių naudą, taip pat kitos svarbios prielaidos dėl rinkos dalyvių požiūrio į kolektyvinio investavimo ūkio subjektą. Pavyzdžiui, kolektyvinio investavimo ūkio subjekto tikrajai vertei nustatyti gali būti taikomas pinigų srauto modelis. Pinigų srauto modelyje naudojami pinigų srautai turėtų būti pagrįsti numatomais kolektyvinio investavimo ūkio subjekto pinigų srautais, kurie, tikėtina, parodys nariui naudingus sumažinimus, pvz., mažesnius mokesčius už prekes ir paslaugas.

NUSTATYMAS, KAS YRA VERSLO JUNGIMO SANDORIO DALIS (51 IR 52 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B50. Įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti veiksnius, kurie nėra nei nesuderinami, nei suderinami, norėdamas nustatyti, ar sandoris yra apsikeitimo siekiant gauti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, ar tai atskiras sandoris, nepriklausantis verslo jungimui:

a) **sandorio priežastys –** priežasčių, kodėl jungimo šalys (įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas, jų savininkai, direktoriai ir vadovai bei jų agentai), sudarančios tam tikrą sandorį arba susitarimą, supratimas gali padėti išsiaiškinti, ar tai perleidžiamo atlygio dalis ir įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai. Pavyzdžiui, jei sandoris sudaromas visų pirma įsigyjančio ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto naudai, o ne įsigyjamo ūkio subjekto arba jo ankstesnių savininkų naudai, mažiau tikėtina, kad ta mokamos sandorio kainos dalis (ir viso susijusio turto arba įsipareigojimų) bus mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Atitinkamai, įsigyjantis ūkio subjektas apskaitytų tą dalį atskirai nuo verslo jungimo.

b) **kas inicijavo sandorį –** supratimas, kas inicijavo sandorį, gali padėti suprasti, ar tai yra mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Pavyzdžiui, sandoris arba kitas įvykis, kurį inicijavo įsigyjantis ūkio subjektas, gali būti sudarytas siekiant būsimos ekonominės naudos įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui, o įsigyjamas ūkio subjektas arba ankstesni jo savininkai naudos gautų mažai arba visai negautų. Antra vertus, mažiau tikėtina, kad įsigyjamo ūkio subjekto arba jo ankstesnių savininkų inicijuotas sandoris arba susitarimas duotų naudos įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui; labiau tikėtina, kad tai verslo jungimo sandorio dalis.

c) **sandorio laikas –** sandorio laikas gali padėti suprasti, ar tai mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Pavyzdžiui, įsigyjančio ūkio subjekto ir įsigyjamo ūkio subjekto sandoris, sudaromas per derybas dėl verslo jungimo sąlygų, gali būti sudaromas apsvarstant

▼M12

būsimą verslo jungimo ekonominę naudą įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui. Jei taip yra, tikėtina, kad įsigyjamas ūkio subjektas arba jo ankstesni savininkai iš sandorio gaus mažai naudos arba visai negaus, išskyrus naudą, kurią gaus kaip sujungtojo ūkio subjekto dalį.

Efektyvus ankstesnių įsigyjančio ūkio subjekto ir verslo jungimo metu įsigyjamo ūkio subjekto ryšių vykdymas (52 straipsnio a punkto taikymas)

B51. Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti ryšių, egzistavusių prieš apsvarstant verslo jungimą, vadinamų „ankstesniais ryšiais“. Ankstesni įsigyjančio ūkio subjekto ir įsigyjamo ūkio subjekto ryšiai gali būti sutartiniai (pavyzdžiui, tiekėjo ir kliento arba licencijos išdavėjo ir licencijos turėtojo) arba nesutartiniai (pavyzdžiui, ieškovo ir atsakovo).

B52. Jei galiojantis verslo jungimas apima ankstesnius ryšius, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta pelną arba nuostolius, įvertintus taip:

a) susijusius su ankstesniais nesutartiniais ryšiais (pvz., teismo procesas) – tikrąja verte;

b) susijusius su ankstesniais sutartiniais ryšiais – mažesniąja iš i ir ii punktų sumų:

i) suma, kuria sutartis yra palanki arba nepalanki įsigyjančio ūkio subjekto požiūriu, lyginant su dabartinių rinkos sandorių dėl tų pačių arba panašių objektų sąlygomis. (Nepalanki sutartis yra tokia, kuri nepalanki dabartinių rinkos sąlygų atžvilgiu. Tai nebūtinai nepelninga sutartis, pagal kurią vykdant nustatytas prievoles neišvengiamos išlaidos, viršijančios tikėtiną ekonominę naudą);

ii) visų sutartyje nustatytų atidėjinių atsiskaitymams, taikomiems sutarties šaliai, kuriai sutartis nepalanki, suma.

Jeigu ii punkto suma mažesnė nei i punkto suma, skirtumas įtraukiamas kaip verslo jungimo apskaitos dalis.

Pripažinto pelno arba nuostolių dalis iš dalies gali priklausyti nuo to, ar įsigyjantis ūkio subjektas anksčiau pripažino susijusį turtą arba įsipareigojimus; todėl ataskaitoje pateiktas pelnas arba nuostoliai gali skirtis nuo sumos, apskaičiuotos taikant pirmiau pateiktus reikalavimus.

B53. Ankstesni ryšiai gali būti sutartis, kurią įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta kaip pakartotinai įgytą teisę. Jeigu sutartyje yra sąlygų, kurios palankios arba nepalankios, lyginant su dabartinių rinkos sandorių kainų tokiems patiems arba panašiems objektams nustatymu, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta, atskirai nuo verslo jungimo, efektyvaus sutarties vykdymo pelną arba nuostolius, nustatytus pagal B52 straipsnį.

Susitarimai dėl neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams (52 straipsnio b punkto taikymas)

B54. Ar neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams susitarimai yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu, ar atskiri sandoriai, priklauso nuo susitarimų pobūdžio. Vertinant susitarimo pobūdį gali būti naudinga suprasti priežastis, kodėl įsigijimo sutartyje yra atidėjinys neapibrėžtiesiems mokėjimams, kas inicijavo susitarimą ir kada šalys sudarė susitarimą.

▼**M12**

B55. Jeigu nėra aišku, ar susitarimas dėl mokėjimo darbuotojams arba parduodantiems akcininkams yra mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, ar tai atskiras, verslo jungimui nepriklausantis sandoris, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti tokius veiksnius:

a) *Tolesnis įdarbinimas* – tolesnio parduodančių akcininkų, kurie tampa pagrindiniais darbuotojais, įdarbinimo sąlygos gali būti susitarimo dėl neapibrėžtojo atlygio esmė. Svarbios tolesnio įdarbinimo sąlygos gali būti įtrauktos į įdarbinimo sutartį, įsigijimo sutartį arba kurį nors kitą dokumentą. Susitarimas dėl neapibrėžtojo atlygio, kuriame mokėjimai automatiškai sustabdomi nutraukus įdarbinimą, yra kompensacija už paslaugas, teikiamas po sujungimo. Susitarimai, kuriuose įdarbinimo nutraukimas nedaro poveikio neapibrėžtiesiems mokėjimams, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne kompensacija.

b) *Tolesnio įdarbinimo trukmė* – jeigu reikalaujamo įdarbinimo laikotarpis sutampa su neapibrėžtojo mokėjimo laikotarpiu arba yra ilgesnis, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai iš esmės yra kompensacija.

c) *Kompensacijos lygis* – situacijos, kuriose darbuotojo kompensacijos, išskyrus neapibrėžtuosius mokėjimus, lygis yra pagrįstas, palyginti su kitais pagrindiniais sujungtojo ūkio subjekto darbuotojais, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne kompensacija.

d) *Didėjantys mokėjimai darbuotojams* – jei parduodantys akcininkai, kurie netampa darbuotojais, gauna mažesnius neapibrėžtuosius mokėjimus, tenkančius vienai akcijai, palyginti su parduodančiais akcininkais, kurie tampa sujungtojo ūkio subjekto darbuotojais, tai gali rodyti, kad didėjanti neapibrėžtųjų mokėjimų parduodantiems akcininkams suma yra kompensacija.

e) *Valdomų akcijų skaičius* – parduodančių akcininkų, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, valdytų akcijų santykinis skaičius gali būti neapibrėžtojo atlygio susitarimo rodiklis. Pavyzdžiui, jeigu parduodantys akcininkai, kurie valdė iš esmės visas įsigyjamo ūkio subjekto akcijas, toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, tai gali rodyti, kad susitarimas iš esmės yra pelno pasidalijimo susitarimas, skirtas atlyginti už paslaugas po sujungimo. Arba, jei parduodantys akcininkai, kurie toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, valdo tik mažą skaičių įsigyjamo ūkio subjekto akcijų, o parduodantys akcininkai gauna tokią pačią neapibrėžtojo atlygio sumą, tenkančią vienai akcijai, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Taip pat turėtų būti atsižvelgta į šalims, susijusioms su parduodančiais akcininkais, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, pvz., šeimos nariai, prieš įsigijimą priklausančios nuosavybės dalis.

f) *Ryšys su vertinimu* – jei pirminis įsigijimo datą perleistas atlygis yra pagrįstas intervalo, nustatyto įsigyjamo ūkio subjekto vertinime, apatine dalimi, o neapibrėžta formulė yra susijusi su vertinimo principu, tai gali leisti manyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Arba, jei neapibrėžtojo mokėjimo formulė yra suderinta su ankstesniais pelno dalijimosi susitarimais, tai gali leisti manyti, kad susitarimo esmė yra suteikti kompensaciją.

▼M12

g) *Atlygio nustatymo formulė* – formulė, naudota neapibrėžtajam mokėjimui nustatyti, gali būti naudinga vertinant susitarimo esmę. Pavyzdžiui, jei neapibrėžtasis mokėjimas yra nustatytas remiantis įvairiomis pajamomis, tai gali leisti manyti, kad prievolė yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungime, o ta formule siekiama nustatyti arba patikrinti įsigyjamo ūkio subjekto tikrąją vertę. Priešingai, neapibrėžtasis mokėjimas, kuris yra nustatytas procentinis pajamų dydis, gali leisti manyti, kad prievolė darbuotojams yra pelno dalijimosi susitarimas, kuriuo siekiama atlyginti darbuotojams už suteiktas paslaugas.

h) *Kiti susitarimai ir klausimai* – kitų susitarimų su parduodančiais akcininkais (pvz., susitarimai nekonkuruoti, vykdomos sutartys, konsultavimo ir turto nuomos sutartys) sąlygos ir neapibrėžtųjų mokėjimų pelno mokesčio traktavimas gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra nepriskirtini atlygiui, kuris mokamas už įsigyjamą ūkio subjektą. Pavyzdžiui, ryšium su įsigijimu įsigyjantis ūkio subjektas galėtų sudaryti turto nuomos susitarimą su reikšmingu parduodančiu akcininku. Jeigu nuomos sutartyje nustatytos nuomos įmokos yra žymiai mažesnės už rinkos įmokas, kai kurie arba visi neapibrėžtieji mokėjimai nuomotojui (parduodantis akcininkas), kurių reikalaujama atskira neapibrėžtųjų įmokų sutartimi, gali būti iš esmės mokėjimai už naudojimąsi išnuomotu turtu, kurį įsigyjantis ūkio subjektas po sujungimo turėtų atskirai pripažinti savo finansinėse ataskaitose. Priešingai, jei nuomos sutartyje išnuomotam turtui yra nustatytos nuomos įmokos, atitinkančios rinkos sąlygas, susitarimas dėl neapibrėžtųjų įmokų parduodančiam akcininkui gali būti neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu.

Įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijos mainais už įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojams mokamas premijas (52 straipsnio b punkto taikymas)

B56. Įsigyjantis ūkio subjektas gali savo mokėjimo akcijomis premijas (pakeitimo premijas) iškeisti į įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojų gaunamas premijas. Akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų mokėjimo akcijomis premijų mainai kartu su verslo jungimu yra apskaitomi kaip akcijomis mokamų premijų modifikacijos pagal 2-ąjį TFAS *Mokėjimas akcijomis*. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, visos arba dalis įsigyjančio ūkio subjekto pakeitimo premijų turi būti įtrauktos nustatant atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu. Įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, jeigu įsigyjamas ūkio subjektas arba jo darbuotojai turi galimybę išsireikalauti pakeitimą. Pavyzdžiui, šio reikalavimo taikymo tikslais įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, jeigu pakeitimo reikalauja:

a) įsigijimo sutarties sąlygos;

b) įsigyjamo ūkio subjekto premijų sąlygos; arba

c) taikomi įstatymai arba taisyklės.

Kai kuriose situacijose įsigyjamo ūkio subjekto premijų mokėjimas gali baigtis kaip verslo jungimo pasekmė. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas pakeičia tas premijas net jeigu nėra įpareigotas tai daryti, visos pakeitimo premijos finansinėse ataskaitose po sujungimo turi būti pripažintos kaip kompensavimo išlaidos. Tuo norima pasakyti, kad jokia tų premijų rinkos priemonė neturi būti įtraukta nustatant atlygį, perleistą verslo jungimo metu.

▼**M12**

B57. Siekdamas nustatyti pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo už įsigyjamą ūkio subjektą, dalis, dydį ir dalį, kuri yra kompensacija už paslaugas po sujungimo, įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti savo paties mokamas pakeitimo premijas ir įsigyjamo ūkio subjekto premijas įsigijimo datą pagal 2-ąjį TFAS. Pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, rinkos priemonės dalis, dydis lygus įsigyjamo ūkio subjekto premijos, kuri priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, daliai.

B58. Pakeitimo premijos dalis, priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, yra įsigyjamo ūkio subjekto premijos rinkos priemonė, padauginta iš pasibaigusio teisių suteikimo laikotarpio dalies koeficiento iki didesnio iš šių dviejų laikotarpių: viso teisių suteikimo laikotarpio arba pirminio įsigyjamo ūkio subjekto premijos teisių suteikimo laikotarpio. Teisių suteikimo laikotarpis yra laikotarpis, per kurį turi būti įvykdytos visos nustatytos teisių suteikimo sąlygos. Teisių suteikimo sąlygos yra apibrėžtos 2-jame TFAS.

B59. Nesuteiktos pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms po sujungimo, todėl finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažintos kaip kompensavimo išlaidos, dalis yra lygi visai pakeitimo premijos rinkos priemonei, atėmus sumą, priskirtą paslaugoms prieš sujungimą. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas visą pakeitimo premijos rinkos priemonės perviršį, palyginti su įsigyjamo ūkio subjekto premijos rinkos priemone, priskiria paslaugoms po sujungimo ir tą perviršį finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažįsta kaip kompensavimo išlaidas. Įsigyjantis ūkio subjektas turi dalį pakeitimo premijos priskirti paslaugoms po sujungimo, jeigu jos reikalingos, nepaisant to, ar darbuotojai suteikė visas paslaugas, reikalingas jų įsigyjamo ūkio subjekto premijoms suteikti prieš įsigijimo datą.

B60. Pakeitimo premijos, į kurią nesuteiktos teisės, dalis, priskirtina paslaugoms prieš sujungimą, taip pat dalis, priskirtina paslaugoms po sujungimo, turi rodyti geriausią įmanomą pakeitimo premijų, kurias tikimasi suteikti, skaičių. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimo premijos, priskirtos paslaugoms prieš sujungimą, dalies rinkos priemonė yra 100 PV, o įsigyjantis ūkio subjektas tikisi, kad bus suteikta tik 95 % premijos, į atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, įtraukta suma yra 95 PV. Numatomo pakeitimo premijų, kurias ketinama suteikti, skaičiaus pokyčiai rodomi kompensavimo išlaidose tų ataskaitinių laikotarpių, kuriuose įvyksta pokyčiai arba praradimas – ne kaip atlygio, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, koregavimai. Panašiai ir kitų įvykių, pvz., modifikacijų arba premijų su efektyvumo sąlygomis pasekmių poveikiai, pasireiškiantys po įsigijimo datos, apskaitomi pagal 2-ąjį TFAS nustatant kompensavimo išlaidas tam ataskaitiniam laikotarpiui, kurį įvyksta įvykis.

B61. Tie patys pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms prieš sujungimą ir po sujungimo, dalių nustatymo reikalavimai taikomi nepaisant to, ar pakeitimo premija grupuojama kaip įsipareigojimas, ar kaip nuosavybės priemonė pagal 2-ojo TFAS nuostatas. Visi premijų, grupuojamų kaip įsipareigojimai po įsigijimo datos, rinkos priemonės pokyčiai ir susiję pelno mokesčio poveikiai pripažįstami įsigyjančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose po sujungimo tą ataskaitinį laikotarpį (-ius), kai įvyksta pokyčiai.

▼**M12**

B62. Pelno mokesčio poveikiai akcijomis mokamoms pakeitimo premijoms turi būti pripažįstami pagal 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai*.

KITI TFAS, KURIUOSE PATEIKIAMOS REKOMENDACIJOS DĖL VĖLESNIO VERTINIMO IR APSKAITOS (54 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B63. Kitų TFAS, kuriuose pateikiamos rekomendacijos dėl vėlesnio verslo jungimo metu įsigyto turto ir prisiimtų arba gautų įsipareigojimų nustatymo ir apskaitos, pavyzdžiai:

a) 38-ajame TAS aprašoma identifikuojamo nematerialiojo turto, įsigyto verslo jungimo metu, apskaita. Įsigyjantis ūkio subjektas įvertina prestižą pagal sumą, pripažintą įsigijimo datą, iš kurios atimami visi sukaupti vertės sumažėjimo nuostoliai. 36-ajame TAS *Turto vertės sumažėjimas* aprašyta vertės sumažėjimo nuostolių apskaita.

b) 4-ajame TAS *Draudimo sutartys* pateikiamos draudimo sutarties, įgytos verslo jungimo metu, vėlesnės apskaitos rekomendacijos.

c) 12-ajame TAS aprašoma vėlesnė atidėtųjų mokesčių turto (įskaitant nepripažintą atidėtųjų mokesčių turtą) ir verslo jungimo metu įgytų įsipareigojimų apskaita.

d) 2-ajame TFAS pateikiamos mokėjimo akcijomis pakeitimo premijų, kurias moka įsigyjantis ūkio subjektas, priskirtinų būsimoms darbuotojų paslaugoms, vėlesnio įvertinimo ir apskaitos rekomendacijos.

e) 27-ajame TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytame 2008 m.) pateikiamos patronuojančio ūkio subjekto nuosavybės dalies dukterinėje įmonėje po kontrolės įgijimo pokyčių apskaitos rekomendacijos.

ATSKLEIDIMAS (59 IR 61 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B64. Siekdamas 59 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno verslo jungimo, kuris įvyksta ataskaitinio laikotarpio metu, atveju:

a) įsigyjamo ūkio subjekto pavadinimas ir aprašymas;

b) įsigijimo data;

c) įgytų nuosavybės priemonių, suteikiančių balsavimo teisę, procentinė dalis;

d) pagrindinės verslo jungimo priežastys ir aprašymas, kaip įsigyjantis ūkio subjektas įgijo įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę;

e) kokybinis veiksnių, sudarančių pripažintą prestižą, pvz., tikėtina sinergija sujungus įsigyjamo ūkio subjekto ir įsigyjančio ūkio subjekto veiklą, nematerialusis turtas, kuris netinkamas atskirai pripažinti, arba kitų veiksnių aprašymas;

f) viso perleisto atlygio tikroji vertė įsigijimo datą ir kiekvienos pagrindinės atlygio klasės tikroji vertė įsigijimo datą, pvz.:

i) pinigai;

ii) kitas materialusis arba nematerialusis turtas, įskaitant įsigyjančio ūkio subjekto verslą arba dukterinę įmonę;

▼**M12**

iii) gauti įsipareigojimai, pavyzdžiui, įsipareigojimas mokėti neapibrėžtąjį atlygį; ir

iv) įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių, įskaitant išleistų ar išleistinų priemonių arba dalių skaičių, ir tų priemonių arba dalių tikrosios vertės nustatymo metodas;

g) neapibrėžtojo atlygio susitarimams ir kompensaciniam turtui:

i) įsigijimo datą pripažinta suma;

ii) susitarimo aprašymas ir mokėjimo sumos nustatymo pagrindas; ir

iii) rezultatų (nediskontuotų) intervalo įvertinimas arba, jeigu intervalo negalima įvertinti, faktas ir priežastys, kodėl intervalo negalima įvertinti. Jei didžiausia mokėjimo suma neribota, įsigyjantis ūkio subjektas turi tą faktą atskleisti;

h) įgytoms gautinoms sumoms:

i) gautinų sumų tikroji vertė;

ii) bendros pagal sutartį gautinos sumos; ir

iii) geriausias sutartinių pinigų srautų, kurių nesitikima surinkti, įvertinimas įsigijimo datą.

Informacija turi būti atskleidžiama pagal pagrindines gautinų sumų grupes, pvz., paskolos, tiesioginė finansinė nuoma ir bet kuri kita gautinų sumų grupė;

i) kiekvienai pagrindinei įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų grupei įsigijimo datą pripažintos sumos;

j) kiekvienam pagal 23 straipsnį pripažintam neapibrėžtajam įsipareigojimui būtina informacija, kurios reikalaujama 37-ojo TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* 85 straipsnyje. Jeigu neapibrėžtasis įsipareigojimas nėra pripažintas, nes negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti:

i) informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 86 straipsnyje; ir

ii) priežastis, kodėl įsipareigojimo negalima patikimai įvertinti;

k) visa prestižo suma, kurią tikimasi išskaičiuoti mokesčių tikslais;

l) sandoriams, kurie pripažinti atskirai nuo turto įsigijimo ir įsipareigojimų prisiėmimo verslo jungime pagal 51 straipsnį:

i) kiekvieno sandorio aprašymas;

ii) kaip įsigyjantis ūkio subjektas apskaito kiekvieną sandorį;

iii) kiekvienam sandoriui pripažintos sumos ir straipsnio eilutė finansinėse ataskaitose, kuriose pripažinta kiekviena suma; ir

iv) jeigu sandoris yra efektyvus ankstesnių ryšių vykdymas, metodas, taikytas atsiskaitymo sumai nustatyti;

▼**M12**

m) atskleidžiant l punkte reikalaujamą informaciją apie atskirai pripažintus sandorius, turi būti atskleidžiama su įsigijimu susijusių išlaidų suma ir, atskirai, tų sąnaudomis pripažintų išlaidų suma ir straipsnio eilutė arba bendrųjų pajamų ataskaitos eilutės, kuriose pripažintos tos sąnaudos. Taip pat turi būti atskleista visų išleidimo išlaidų, kurios nepripažintos kaip sąnaudos, suma ir tai, kaip jos buvo pripažintos;

n) perkant pigiau nei rinkos kaina (žr. 34–36 straipsnius):

i) bet kokio pelno, pripažinto pagal 34 straipsnį, suma ir straipsnio eilutė bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje pripažintas pelnas; ir

ii) priežasčių, kodėl sandoris davė pelno, aprašymas;

o) kiekvienam verslo jungimui, kur įsigyjantis ūkio subjektas turi mažiau kaip 100 % nuosavybės dalių įsigyjamame ūkio subjekte įsigijimo datą:

i) nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, pripažinta įsigijimo datą, ir tos sumos nustatymo pagrindas; ir

ii) kiekvienos tikrąja verte įvertintos nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertinimo būdai ir pagrindinio modelio įvestys, naudotos tai vertei nustatyti;

p) etapais atliktame verslo jungime:

i) įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikroji vertė prieš pat įsigijimo datą; ir

ii) bet kokio pelno arba nuostolių, pripažintų kaip įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrosios vertės pakartotinio nustatymo rezultatas prieš verslo jungimą (žr. 42 straipsnį), suma ir straipsnio eilutė bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

q) ši informacija:

i) įsigyjamo ūkio subjekto pajamų ir pelno arba nuostolių sumos nuo įsigijimo datos, įtrauktos į konsoliduotą ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaitą; ir

ii) sujungtojo ūkio subjekto pajamos ir pelnas arba nuostoliai, gauti per dabartinį ataskaitinį laikotarpį taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per metus, įsigijimo data būtų buvusi metinio ataskaitinio laikotarpio pradžios data.

Jeigu bet kurios informacijos, kurios reikalaujama pagal šį skirsnį, atskleisti neįmanoma, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir paaiškinti, kodėl tos informacijos atskleisti neįmanoma. Šiame TFAS vartojamo termino „neįmanoma“ reikšmė yra tokia pati kaip 8-ajame TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos.*

B65. Dėl atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie įvyksta per ataskaitinį laikotarpį ir yra reikšmingi bendrai, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnio e–q punktuose.

▼**M12**

B66. Jeigu verslo jungimo įsigijimo data yra po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, bet prieš finansinių ataskaitų paskelbimo įgaliojimo gavimą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnyje, nebent pirminė verslo jungimo apskaita yra nebaigta tuo metu, kai įgaliojama paskelbti finansines ataskaitas. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi aprašyti, kokia informacija nebus atskleista, ir priežastis, kodėl jos negalima atskleisti.

B67. Siekdamas 61 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno reikšmingo verslo jungimo arba atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie reikšmingi bendrai, atveju:

a) jeigu verslo jungimo pirminė apskaita yra nebaigta (žr. 45 straipsnį) tam tikram turtui, įsipareigojimams, nekontroliuojamoms dalims arba atlygio objektams ir todėl finansinėse verslo jungimo ataskaitose pripažintos sumos nustatytos tik laikinai:

   i) priežastys, kodėl nebaigta verslo jungimo pirminė apskaita;

   ii) turtas, įsipareigojimai, nuosavybės dalys arba atlygio objektai, kurių pirminė apskaita nebaigta; ir

   iii) bet kokio vertinimo laikotarpio koregavimų, pripažintų per ataskaitinį laikotarpį, pobūdis ir suma pagal 49 straipsnį;

b) kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui po įsigijimo datos, kol ūkio subjektas gauna, parduoda arba kitaip netenka teisės į neapibrėžtojo atlygio turtą arba kol ūkio subjektas įvykdo neapibrėžtojo atlygio įsipareigojimą arba įsipareigojimas atšaukiamas ar nustoja galioti:

   i) bet kokie pripažintų sumų pokyčiai, įskaitant visus vykdant atsirandančius skirtumus;

   ii) visi rezultatų (nediskontuotų) intervalo pokyčiai ir tų pokyčių priežastys; ir

   iii) vertinimo būdai ir pagrindinio modelio įvestys, naudojamos neapibrėžtajam atlygiui įvertinti;

c) dėl verslo jungime pripažintų neapibrėžtųjų įsipareigojimų įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 84 ir 85 straipsniuose kiekvienai atidėjinių klasei;

d) prestižo balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas, atskirai parodant:

   i) bendrą sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

   ii) papildomą prestižą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, kuri įsigijimo metu atitinka kriterijus, kad būtų laikoma parduoti skirtu turtu pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*;

   iii) koregavimus, atsirandančius per ataskaitinį laikotarpį dėl atidėtųjų mokesčių turto vėlesnio pripažinimo pagal 67 straipsnį;

▼**M12**

iv) prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, grupuojamą kaip laikomą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ir prestižą, nepripažintą per ataskaitinį laikotarpį ir neįtrauktą į perleidžiamą grupę, grupuojamą kaip skirtą parduoti;

v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus per ataskaitinį laikotarpį pagal 36-ąjį TAS (36-jame TAS, be šio reikalavimo, reikalaujama atskleisti informaciją apie atsiperkamąją vertę ir prestižo vertės sumažėjimą);

vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, susidarančius per ataskaitinį laikotarpį pagal 21-ąjį TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka;*

vii) visus kitus balansinės vertės pokyčius per ataskaitinį laikotarpį;

viii) bendrą sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

e) suma ir paaiškinimas viso per dabartinį ataskaitinį laikotarpį pripažinto pelno arba nuostolių:

i) kurie susiję su dabartinį arba ankstesnį ataskaitinį laikotarpį įvykdyto verslo jungimo metu identifikuojamu įsigytu turtu arba prisiimtais įsipareigojimais; ir

ii) kurių dydis, pobūdis arba dažnumas yra toks, kad atskleidimas yra svarbus siekiant suprasti sujungtojo ūkio subjekto finansines ataskaitas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS, TAIKOMOS VERSLO JUNGIMAMS, APIMANTIEMS TIK KOLEKTYVINIO INVESTAVIMO ŪKIO SUBJEKTUS ARBA ATLIKTIEMS REMIANTIS TIK SUTARTIMI (66 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B68. 64 straipsnyje nurodoma, kad šis TFAS perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d., pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo įsigaliojimo datos, jis turi atkleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).

B69. Reikalavimas taikyti šį TFAS perspektyviai turi poveikį verslo jungimui, apimančiam tik kolektyvinio investavimo ūkio subjektus arba atliktam remiantis tik sutartimi, jei to verslo jungimo įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS taikymo pradžios data:

a) *Grupavimas.* Ūkio subjektas turi toliau grupuoti ankstesnį verslo jungimą pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką, taikomą tokiems jungimams.

▼M12

b) *Anksčiau pripažintas prestižas.* Pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje balansinė prestižo vertė, atsirandanti dėl ankstesnio verslo jungimo, turi būti balansinė vertė tą datą pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką. Nustatydamas tą sumą, ūkio subjektas turi pašalinti bet kokios sukauptos to prestižo amortizacijos balansinę vertę ir atitinkamą prestižo sumažėjimą. Jokie kiti prestižo balansinės vertės koregavimai neturi būti atliekami.

c) *Prestižas, anksčiau pripažintas kaip išskaitymas iš nuosavybės.* Ankstesnė ūkio subjekto apskaitos politika galėjo sąlygoti, kad prestižas, atsiradęs dėl ankstesnio verslo jungimo, pripažįstamas kaip išskaitymas iš nuosavybės. Tokioje situacijoje ūkio subjektas neturi pripažinti to prestižo kaip turto pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje. Be to, ūkio subjektas neturi pripažinti pelnu arba nuostoliais jokios to prestižo dalies, kai perleidžia visą verslą, su kuriuo tas prestižas siejamas, ar jo dalį arba kai sumažėja pinigus kuriančio vieneto, su kuriuo prestižas siejamas, vertė.

d) *Vėlesnė prestižo apskaita.* Nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžios ūkio subjektas turi nutraukti prestižo, atsirandančio dėl ankstesnio verslo jungimo, amortizaciją ir patikrinti, ar nesumažėjo prestižo vertė pagal 36-ąjį TAS.

e) *Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas.* Ūkio subjektas, kuris ankstesnį verslo jungimą apskaitė taikydamas pirkimo metodą, galėjo pripažinti atidėtąjį kreditą savo dalies įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynojoje tikrojoje vertėje perviršiui (kartais vadinama neigiamu prestižu). Jei taip, ūkio subjektas turi nutraukti to atidėtojo kredito balansinės vertės pripažinimą pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje su atitinkamu nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimu tą datą.

▼B

4-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Draudimo sutartys“

TIKSLAS

1 Šiuo standartu siekiama apibrėžti *draudimo sutarčių* pateikimo atskaitomybėje tvarką, kurią turi taikyti bet kuris šių sutarčių sudarytojas (šiame standarte apibrėžiamas kaip *draudikas*) tol, kol Valdyba užbaigs savo projekto apie draudimo sutartis antrąjį etapą. Šiame standarte konkrečiai reikalaujama:

a) nežymiai patobulinti draudikų taikomą draudimo sutarčių apskaitą;

b) pateikti informaciją taip, kad būtų parodytos ir paaiškintos draudiko finansinėse ataskaitose dėl draudimo sutarčių atsirandančios sumos ir būtų padėta tokių finansinių ataskaitų informacijos vartotojams nustatyti draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų sumas, periodiškumą ir neapibrėžtumą.

TAIKYMAS

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

a) savo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant *perdraudimo sutartis*) ir turimoms perdraudimo sutartims;

b) savo išleidžiamoms finansinėms priemonėms su *savarankišku dalyvavimo elementu* (žr. 35 straipsnį). 7 TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas“* reikalaujama atskleisti informaciją apie finansinių priemonių pateikimą, įskaitant finansines priemones su šiuo elementu.

3 Šiame standarte nenagrinėjami kiti draudikų apskaitos aspektai, pvz., draudikų turimo finansinio turto ir išleidžiamų finansinių įsipareigojimų apskaita (žr. 32-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas“,* 39-ąjį TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas* ir vertinimas“ ir 7-ąjį TFAS), neskaitant pereinamųjų nuostatų, išdėstytų 45 straipsnyje.

4 Ūkio subjektas šio standarto neturi taikyti:

a) gamintojo, tarpininko arba mažmeninės prekybos atstovo tiesiogiai suteikiamoms produktų garantinio aptarnavimo sutartims (žr. 18-ąjį TAS „*Pajamos*“ ir 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“);

b) darbdavių turtui ir įsipareigojimams pagal išmokų darbuotojams planus (žr. 19-ąjį TAS „*Išmokos darbuotojams*“ ir 2-ąjį TFAS „*Mokėjimas akcijomis*“), taip pat pensinio aprūpinimo įsipareigojimams, apskaitomiems pagal nustatytus pensinio aprūpinimo planus (žr. 26-ąjį TAS „*Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė*“);

c) sutartinėms teisėms arba sutartinėms prievolėms, neapibrėžtoms dėl būsimo nefinansinio straipsnio panaudojimo arba dėl teisės jį panaudoti (pavyzdžiui, kai kuriems licencijų mokesčiams, autoriniams atlyginimams, neapibrėžtiesiems nuomos mokesčiams ir panašiems straipsniams), be to, nuomininko likvidacinės vertės garantijai, įterptai į finansinės nuomos sutartį (žr. 17-ąjį TAS „*Nuoma*“, 18-ąjį TAS „*Pajamos*“ ir 38-ąjį TAS „*Nematerialusis turtas*“);

▼B

d) finansinių garantijų sutartims, išskyrus atvejus, kai jas suteikiantis ūkio subjektas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis jis laiko draudimo sutartimis ir jas apskaito pagal draudimo sutartims taikomus apskaitos principus, o tokiu atveju šioms finansinių garantijų sutartims jis gali pasirinktinai taikyti arba 39-ąjį TAS, 32-ąjį TAS ir 7-ąjį TFAS, arba šį standartą. Sprendimas, kurį suteikėjas gali priimti dėl kiekvienos sutarties atskirai, yra neatšaukiamas;

e) neapibrėžtiems atsiskaitymams, mokėtiniems arba gautiniems dėl verslo jungimo (žr. 3-ąjį TFAS „*Verslo jungimai*“);

f) *tiesioginio draudimo sutartims*, turimoms šio ūkio subjekto (t. y. tiesioginio draudimo sutartims, pagal kurias šis ūkio subjektas yra *draudėjas*). Tačiau *perdraudėjas* turi taikyti šį standartą savo turimoms perdraudimo sutartims.

5 Paprastumo sumetimais šiame standarte bet kuris ūkio subjektas, sudarantis draudimo sutartį, apibūdinamas kaip draudikas, nepaisant to, ar toks išleidėjas teisiniu arba priežiūros požiūriu yra laikomas draudiku, arba ne.

6 Perdraudimo sutartis yra draudimo sutarties tipas. Dėl to visos šiame standarte esančios nuorodos į draudimo sutartis taip pat taikomos perdraudimo sutartims.

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės

7 39-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas kai kurias įterptąsias išvestines finansines priemones atskirtų nuo jų pagrindinės sutarties, vertintų jas *tikrąja verte* ir įtrauktų jų tikrosios vertės pokyčius į pelną arba nuostolį. Į draudimo sutartis įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms taikomas 39-asis TAS, išskyrus atvejį, kai įterptoji išvestinė finansinė priemonė pati yra draudimo sutartis.

8 Išimtis iš 39-ojo TAS reikalavimų yra tai, kad draudikui nereikia atskirti ir tikrąja verte vertinti draudėjo pasirinkimo teisės nutraukti draudimo sutartį už fiksuotą sumą (arba sumą, pagrįstą fiksuota suma ir palūkanų norma), net jeigu pasinaudojimo šia teise kaina skiriasi nuo pagrindinio *draudimo įsipareigojimo* balansinės vertės. Tačiau 39-ojo TAS reikalavimai taikomi pasirinkimo sandoriui parduoti arba grynųjų pinigų grąžinimo pasirinkimo sandoriui, įterptam į draudimo sutartį, jeigu grąžinamoji suma priklauso nuo finansinio kintamojo (pvz., nuosavybės ar biržos prekių kainos arba indekso) arba nefinansinio kintamojo, nebūdingo sutarties šaliai pasikeitimo. Šis reikalavimas taip pat taikomas, jeigu turėtojo galimybę pasinaudoti pasirinkimo sandoriais parduoti arba grąžinti grynuosius pinigus sąlygoja minėto kintamojo pasikeitimas (pavyzdžiui, pasirinkimo parduoti sandoriu gali būti pasinaudota, jeigu akcijų biržos indeksas pasiekia nustatytą lygį).

9 8 straipsnis taip pat taikomas pasirinkimo sandoriui grąžinti finansinę priemonę su savarankišku dalyvavimo elementu.

Indėlio komponentų išskaidymas

10 Kai kurios draudimo sutartys apima draudimo komponentą ir *indėlio komponentą*. Reikalaujama arba leidžiama, kad draudikas *išskaidytų* komponentus šiais atvejais:

a) išskaidymas reikalaujamas, jeigu tenkinamos abi šios sąlygos:

i) draudikas gali atskirai (t. y. neatsižvelgdamas į draudimo komponentą) įvertinti indėlio komponentą (įskaitant bet kokius įterptuosius grąžinimo pasirinkimo sandorius);

▼B

ii) tais atvejais, kai draudiko apskaitos politika nereikalauja, kad jis pripažintų visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento;

b) išskaidymas leidžiamas, bet jo nereikalaujama, jeigu draudikas gali atskirai vertinti indėlio komponentą pagal a punkto i papunktį, bet pagal jo apskaitos politiką reikalaujama pripažinti visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento, nežiūrint to, koks pagrindas naudojamas šioms teisėms ir prievolėms vertinti;

c) išskaidymas draudžiamas, jeigu draudikas negali atskirai vertinti indėlio komponento pagal a punkto i papunktį.

11 Toliau pateikiamas pavyzdinis atvejis, kada pagal draudiko apskaitos politiką iš jo nereikalaujama pripažinti visų prievolių, atsirandančių dėl indėlio komponento. Perdraudėjas iš *perdraudiko* gauna kompensaciją nuostoliams padengti, bet sutartis įpareigoja perdraudėją vėlesniais metais šią kompensaciją grąžinti. Ši prievolė atsiranda dėl indėlio komponento. Jeigu kitu atveju perdraudėjo apskaitos politika leistų jam kompensaciją pripažinti pajamomis nepripažįstant atsirandančios prievolės, būtų reikalaujama išskaidyti sutartį.

12 Kad išskaidytų sutartį, draudikas turi:

a) taikyti šį standartą draudimo komponentui;

b) taikyti 39-ąjį TAS indėlio komponentui.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Laikinos kai kurių kitų TFAS taikymo išimtys

13 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ 10–12 straipsniuose apibrėžiami kriterijai, pagal kuriuos ūkio subjektas turi pasirinkti apskaitos politiką, jeigu konkrečiam straipsniui negalima pritaikyti jokio TFAS. Tačiau šiuo standartu draudikas atleidžiamas nuo minėtų apskaitos politikos kriterijų taikymo:

a) jo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant susijusias įsigijimo sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, aprašytą 31 ir 32 straipsniuose); ir

b) jo turimoms perdraudimo sutartims.

14 Nepaisant to, draudikas šiuo standartu neatleidžiamas nuo 8-ojo TAS 10–12 straipsnių kai kurių kriterijų taikymo. Draudikas:

a) neturi pripažinti įsipareigojimais jokių atidėjinių galimoms ateities išmokoms, jeigu tos išmokos atsiranda dėl draudimo sutarčių, kurios neegzistuoja finansinių ataskaitų dieną (pvz., atidėjinių katastrofoms ir nuostolių svyravimo išlyginimo atidėjinių);

b) turi atlikti 15–19 straipsniuose aprašytą *įsipareigojimo pakankamumo testą*;

c) turi pašalinti draudimo įsipareigojimą (arba draudimo įsipareigojimo dalį) iš savo ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ tada ir tik tada, kuomet šis išnyksta – t. y. kai už sutartimi apibrėžtą prievolę yra atsiskaitoma, ji nutraukiama arba jos galiojimo laikas baigiasi;

▼B

d) tarpusavyje užskaityti neturi:

i) *perdraudimo turto* su susijusiais draudimo įsipareigojimais; arba

ii) perdraudimo sutarčių pajamų ar sąnaudų su susijusių draudimo sutarčių pajamomis ar sąnaudomis;

e) turi įvertinti, ar nėra sumažėjusi jo perdraudimo turto vertė (žr. 20 straipsnį).

Įsipareigojimo pakankamumo testas

15 Kiekvieną finansinių ataskaitų sudarymo dieną draudikas turi įvertinti, ar jo pripažįstami draudimo įsipareigojimai yra pakankami, panaudodamas savo draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų dabartinius įvertinimus. Jeigu toks įvertinimas parodo, kad jo draudimo įsipareigojimų balansinė vertė (atėmus susijusias atidėtąsias įsigijimo sąnaudas ir 31 ir 32 straipsniuose aptariamą susijusį nematerialųjį turtą) nėra pakankama įvertintų būsimųjų pinigų srautų atžvilgiu, rezultatas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.

16 Jeigu draudikas taiko įsipareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį nustatytus minimalius reikalavimus, šiuo TFAS nekeliama papildomų reikalavimų. Minimalūs reikalavimai yra šie:

a) atliekant testą, reikia atsižvelgti į visų sutartinių pinigų srautų, su jais susijusių pinigų srautų (pvz., išmokų sureguliavimo sąnaudų), dėl įterptųjų pasirinkimo sandorių ir garantijų atsirandančių pinigų srautų dabartinius įvertinimus;

b) jeigu testas parodo, kad įsipareigojimas yra nepakankamas, rezultatas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

17 Jeigu pagal draudiko apskaitos politiką nereikalaujama atlikti įsipareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį 16 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus, draudikas turi:

a) nustatyti aktualių draudimo įsipareigojimų ([1]) balansinę vertę, atėmęs šias balansines vertes:

i) bet kokių susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų; ir

ii) bet kokio susijusio nematerialiojo turto, pvz., įsigyto sujungus verslą arba perdavus sutarčių portfelį (žr. 31 ir 32 straipsnius). Tačiau į susijusį perdraudimo turtą neatsižvelgiama, nes draudikas jo apskaitą tvarko atskirai (žr. 20 straipsnį);

b) nustatyti, ar a punkte apibūdintoji suma yra mažesnė už balansinę vertę, kuri būtų reikalinga, jeigu aktualūs draudimo įsipareigojimai patektų į 37-ojo TAS reguliavimo sritį. Jei ši suma yra mažesnė, draudikas turi visą skirtumą pripažinti pelnu arba nuostoliu ir sumažinti susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ar susijusio nematerialiojo turto balansines vertes arba padidinti aktualių draudimo įsipareigojimų balansinę vertę.

([1]) Šiuo atveju draudimo įsipareigojimai yra tokie (taip pat susijusios atidėtosios įsigijimo sąnaudos ir susijęs nematerialusis turtas), kai pagal draudiko apskaitos politiką nebūtina atlikti įsipareigojimo pakankamumo testo, jei jie atitinka 16 straipsnyje nurodytus minimalius reikalavimus.

▼B

18 Jeigu draudiko įsipareigojimo pakankamumo testas atitinka minimalius 16 straipsnyje nurodytus reikalavimus, testas yra taikomas taip, kaip nustatyta minėtame straipsnyje. Jeigu įsipareigojimo pakankamumo testas neatitinka tų minimalių reikalavimų, 17 straipsnyje aprašytas palyginimas turi būti atliekamas tų sutarčių, kurių objektas turi maždaug panašią riziką ir kurios turi būti valdomos kartu kaip vienas portfelis.

19 17 straipsnio b punkte apibūdintoji suma (t. y. 37-ojo TAS taikymo rezultatas) turi atspindėti būsimą investavimo pelną (žr. 27–29 straipsnius) tada ir tik tada, jeigu 17 straipsnio a punkte apibūdintoji suma taip pat atspindi šį pelną.

Perdraudimo turto vertės sumažėjimas

20 Jeigu perdraudėjui priklausančio perdraudimo turto vertė sumažėja, perdraudėjas turi atitinkamai sumažinti to turto balansinę vertę ir pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu. Perdraudimo turto vertė yra sumažėjusi tada ir tik tada, kai:

a) dėl įvykio, įvykusio po perdraudimo turto pirminio pripažinimo, atsiranda objektyvių įrodymų, kad perdraudėjas gali neatgauti visų pagal sutarties sąlygas jam priklausančių sumų; ir

b) šio įvykio poveikį sumoms, kurias perdraudėjas gaus iš perdraudiko, galima patikimai įvertinti.

Apskaitos politikos keitimas

21 22–30 straipsniai taikomi tiek draudiko, jau taikančio TFAS, tiek draudiko, taikančio TFAS pirmą kartą, vykdomiems apskaitos politikos keitimams.

22 Draudikas draudimo sutarčių apskaitos politiką gali keisti tada ir tik tada, jeigu pakeitus ją finansinių ataskaitų informacija pasidaro tikslesnė – tai padeda vartotojui priimti ekonominius sprendimus, o jų patikimumas nesumažėja, arba jos tampa labiau patikimos. Draudikas gali įvertinti svarbumą ir patikimumą pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.

23 Draudimo sutarčių apskaitos politikos keitimams pateisinti draudikas turi parodyti, kad dėl keitimų jo finansinės ataskaitos geriau atitinka 8-ojo TAS kriterijus, nors dėl keitimo pasiekti visiško šių kriterijų atitikimo nebūtina. Toliau aptariami šie konkretūs klausimai:

a) dabartinės palūkanų normos (24 straipsnis);

b) dabartinės praktikos tąsa (25 straipsnis);

c) atsargumas (26 straipsnis);

d) būsimasis investavimo pelningumas (27–29 straipsniai); ir

e) šešėlinė apskaita (30 straipsnis).

▼B

Dabartinės rinkos palūkanų normos

24 Draudikui leidžiama (tačiau iš jo nereikalaujama) pakeisti savo apskaitos politiką iš naujo įvertinant įvardytus draudimo įsipareigojimus ([1]) taip, kad jie atspindėtų dabartines rinkos palūkanų normas, ir pripažįstant šių įsipareigojimų pokyčius ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Tuo pačiu metu jis gali įdiegti apskaitos politiką, kurią taikant įvardytiems įsipareigojimams įvertinti reikėtų kitų įvertinimo metodų ir prielaidų. Šiame straipsnyje esantis pasirinkimas leidžia draudikui keisti įvardytų įsipareigojimų apskaitos politiką nuosekliai netaikant jos visiems panašiems įsipareigojimams, kaip kitu atveju būtų reikalaujama pagal 8-ąjį TAS. Jeigu draudikas įvardija įsipareigojimus, priskiriamus šiai išimčiai, jis turi nuosekliai taikyti dabartines rinkos palūkanų normas (ir kitus taikytinus dabartinius įvertinimus bei prielaidas) visiems šiems įsipareigojimams visais ataskaitiniais laikotarpiais tol, kol tie įsipareigojimai išnyks.

Dabartinės praktikos tąsa

25 Draudikas gali tęsti toliau nurodytą praktiką, jei ją vykdė anksčiau, tačiau bet kurios iš šių praktikų įdiegimas neatitiktų 22 straipsnio reikalavimų:

a) draudimo įsipareigojimų vertinimo nediskontuotu pagrindu;

b) sutartinių teisių į būsimus investicijų valdymo atlygius vertinimo suma, viršijančia jų tikrąją vertę, palyginti šiuos atlygius su dabartiniais atlygiais, nustatytais už panašias paslaugas kitų rinkos dalyvių. Tikėtina, kad tų sutartinių teisių įsteigimo pradžios tikroji vertė yra lygi jų įsteigimo savikainai, išskyrus atvejį, kai būsimiems investicijos valdymo mokesčiams ir susijusioms išlaidoms rinkoje negalima rasti palyginamų pavyzdžių;

c) nevienodos apskaitos politikos taikymo dukterinių įmonių draudimo sutartims (ir bet kokioms susijusioms atidėtosioms įsigijimo sąnaudoms ir susijusiam nematerialiajam turtui), išskyrus 24 straipsnyje leidžiamas išimtis. Jeigu apskaitos politika nėra vienoda, draudikas gali ją pakeisti tada, jei dėl pakeitimo ši politika netaps dar prieštaringesnė ir atitiks kitus šio standarto reikalavimus.

Atsargumas

26 Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos dėl to, kad išvengtų pernelyg didelio atsargumo. Tačiau, jeigu draudikas savo draudimo sutartis vertina pakankamai atsargiai, papildomų atsargumo priemonių imtis nereikia.

Būsimasis investavimo pelningumas

27 Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos tam, kad eliminuotų būsimąjį investavimo pelningumą. Tačiau egzistuoja ginčytina prielaida, kad draudiko finansinės ataskaitos taps mažiau svarbios ir patikimos, jeigu jis draudimo sutartims vertinti įdiegs apskaitos politiką, atspindinčią būsimąjį investavimo pelningumą, tuo atveju, kai šis pelningumas nedaro įtakos sutartiniams mokėjimams. Apskaitos politikos, atspindinčios tokį pelningumą, pavyzdžiai:

a) diskonto normos, atspindinčios tikėtiną draudiko turto grąžą, naudojimas; arba

([1]) Šiame straipsnyje draudimo įsipareigojimai apima susijusiųjų atidėtųjų įsigijimų sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, kurie yra minimi 31 ir 32 straipsniuose.

▼B

b) šio turto atsiperkamumo planavimas pagal tikėtiną grąžos normą, diskontuojant planuojamąsias atsiperkamąsias sumas skirtinga norma ir įtraukiant rezultatą į įsipareigojimo vertinimą.

28 Draudikas 27 straipsnyje apibūdintos ginčijamos prielaidos gali nepaisyti tada ir tik tada, jeigu kiti apskaitos politikos keitimo komponentai padidina jo finansinių ataskaitų tikslumą ir patikimumą tiek, kad atsvertų svarbumo ir patikimumo sumažėjimą įtraukus būsimąjį investavimo pelningumą. Pavyzdžiui, manykime, kad draudiko dabartinė draudimo sutarčių apskaitos politika susijusi su pernelyg dideliu atsargumu, taikomu nuo sutarties pradžios, ir priežiūros institucijos nustatyta diskonto norma, neturinčia tiesioginio ryšio su rinkos sąlygomis, bet nėra paremta tam tikrais įterptaisiais pasirinkimo sandoriais ir garantijomis. Draudikas gali paversti savo finansines ataskaitas svarbesnėmis ir ne ką mažiau patikimomis, taikydamas visapusišką investuotojams naudingą principą, kuris yra plačiai naudojamas ir apima:

a) dabartinius įvertinimus ir prielaidas;

b) pagrįstus (tačiau be pernelyg didelio atsargumo) koregavimus rizikai ir neapibrėžtumui atspindėti;

c) vertinimus, atspindinčius tiek įterptųjų pasirinkimo sandorių ir garantijų vidinę vertę, tiek jų laiko vertę; ir

d) dabartinę rinkos diskonto normą, net jeigu ji atspindi tikėtiną draudiko turto grąžą.

29 Pagal kai kurias vertinimo traktuotes diskonto norma naudojama būsimosios pelno normos dabartinei vertei nustatyti. Tokia pelno norma tada, panaudojant formulę, priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams. Remiantis šiomis nuostatomis, diskonto norma įsipareigojimo vertinimą veikia tik netiesiogiai. Ypač mažiau tinkamos diskonto normos naudojimas turi ribotą poveikį arba iš viso neturi jokio poveikio įsipareigojimo vertinimui jo įsteigimo metu. Tačiau vadovaujantis kitomis nuostatomis diskonto norma tiesiogiai veikia įsipareigojimo vertinimą. Pastaruoju atveju, kadangi su turtu susijusios diskonto normos įvedimas turi ryškesnį poveikį, nelabai tikėtina, kad draudikas galėtų nepaisyti ginčijamos prielaidos, apibūdintos 27 straipsnyje.

Šešėlinė apskaita

30 Pagal kai kuriuos apskaitos modelius realizuotas draudiko turto pelnas arba nuostolis turi tiesioginį poveikį vertinimui kai kurių arba visų jo: a) draudimo įsipareigojimų, b) susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ir c) susijusio nematerialiojo turto, aprašyto 31 ir 32 straipsniuose, vienetų. Draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) pakeisti apskaitos politiką taip, kad pripažintas, bet nerealizuotas turto pelnas arba nuostolis veiktų minėtus vertinimus tuo pačiu būdu, kaip veikia realizuotas pelnas arba nuostolis. ►**M5** Susijęs draudimo įsipareigojimo (arba atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ar nematerialiojo turto) koregavimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi tada ir tik tada, kai nerealizuotas pelnas arba nuostoliai tiesiogiai pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi. ◄ Ši praktika kai kada apibūdinama kaip šešėlinė apskaita.

▼B

Draudimo sutartys, įgytos sujungus verslą arba perdavus (įsigijus) portfelį

31 Kad būtų vykdomi 3-iojo TFAS reikalavimai, draudikas privalo įsigijimo dieną tikrąja verte įvertinti prisiimtus draudimo įsipareigojimus ir verslo jungimo metu įgytą *draudimo turtą*. Tačiau draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) naudoti išplėstą pateikimą, kai įsigytų draudimo sutarčių tikroji vertė dalijama į du komponentus:

a) įsipareigojimą, vertinamą pagal draudiko apskaitos politiką, taikomą jo sudaromoms draudimo sutartims; ir

b) nematerialųjį turtą, perteikiantį skirtumą tarp: i) įsigytų sutartinių draudimo teisių ir prisiimtų draudimo įsipareigojimų tikrosios vertės ii) a punkte aprašytos sumos. Vėlesnis šio turto vertinimas turi būti suderintas su susijusio draudimo įsipareigojimo vertinimu.

32 Draudikas, įsigydamas draudimo sutarčių portfelį, gali naudoti 31 straipsnyje aprašytą išplėstą pateikimą.

33 31 ir 32 straipsniuose apibūdintas nematerialusis turtas 36-uoju TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ ir 38-uoju TAS nereglamentuojamas. Tačiau 36-asis TAS ir 38-asis TAS taikomi klientų sąrašams ir klientų santykiams, atspindintiems būsimų sutarčių, kurios nėra sutartinių draudimo teisių dalis, lūkesčius, taip pat sutarčių draudimo įsipareigojimų, egzistavusių verslo jungimo arba portfelio perdavimo metu, įgyvendinimą.

Savarankiški dalyvavimo elementai

Draudimo sutarčių savarankiški dalyvavimo elementai

34 Kai kuriose draudimo sutartyse yra savarankiškas dalyvavimo elementas drauge su *garantuotuoju elementu*. Tokios sutarties draudikas:

a) gali, tačiau neprivalo, garantuotąjį elementą pripažinti atskirai nuo savarankiško dalyvavimo elemento. Jeigu išleidėjas šių elementų atskirai nepripažįsta, jis visą sutartį turi paskirti įsipareigojimams. Jeigu išleidėjas juos klasifikuoja atskirai, jis garantuotąjį elementą turi pripažinti įsipareigojimu;

b) jei savarankišką dalyvavimo elementą pripažįsta atskirai nuo garantuotojo elemento, tai privalo klasifikuoti savarankišką dalyvavimo elementą arba kaip įsipareigojimą, arba kaip atskirą nuosavybės vienetą. Šiame TFAS tiksliai nenurodoma, kaip išleidėjas turi nustatyti, ar šis elementas yra įsipareigojimas, ar nuosavybė. Išleidėjas, naudodamas atitinkamą apskaitos politiką, šį elementą gali padalinti į įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus. Išleidėjas negali šio elemento palikti nepripažinto nei įsipareigojimu, nei nuosavybe;

▼B

c) gali visas gautas įmokas pripažinti pajamomis, neatskirdamas jokios dalies, siejamos su nuosavybės komponentu. Atsirandantys garantuotojo elemento ir savarankiško dalyvavimo elemento dalies, pripažintos įsipareigojimu, pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu. Jeigu visas savarankiškas dalyvavimo elementas arba jo dalis yra laikomas nuosavybe, jam gali būti priskiriama pelno arba nuostolio dalis tokiu pačiu būdu, kokiu pelno arba nuostolio dalis gali būti priskiriama ►**M11** nekontroliuojamai ◄ daliai. Bet kokiam savarankiško dalyvavimo elemento nuosavybės komponentui priskirtiną pelno arba nuostolio dalį išleidėjas turi pripažinti pelno arba nuostolio paskirstymu, o ne pajamomis ar sąnaudomis (žr. 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“);

d) jeigu sutartis apima įterptąją išvestinę finansinę priemonę, priklausančią 39-ojo TAS reguliavimo sričiai, privalo šiai įterptajai priemonei taikyti 39-ąjį TAS;

e) visais atvejais, neaprašytais 14–20 straipsniuose ir 34 straipsnio a–d punktuose, jis turi tęsti savo dabartinę tokių sutarčių apskaitymo politiką, jeigu jos nekeičia apskaitos politikos būdu, sutampančiu su 21–30 straipsnių reikalavimais.

Finansinių priemonių savarankiški dalyvavimo elementai

35 34 straipsnyje nustatyti reikalavimai taikomi taip pat finansinei priemonei, apimančiai savarankišką dalyvavimo elementą. Be to:

a) jeigu išleidėjas visą savarankišką dalyvavimo elementą pripažįsta įsipareigojimu, jis visai sutarčiai (t. y. tiek garantuotajam elementui, tiek savarankiškam dalyvavimo elementui) turi taikyti 15–19 straipsniuose nurodytą įsipareigojimo pakankamumo testą. Išleidėjas neprivalo nustatyti sumos, kuri atsirastų, garantuotajam elementui taikant 39-ąjį TAS;

b) jeigu išleidėjas klasifikuoja visą šį elementą arba jo dalį kaip atskirą nuosavybės vienetą, tada visa sutarties suma, pripažįstama įsipareigojimu, neturi būti mažesnė už sumą, kuri atsirastų garantuotajam elementui pritaikius 39-ąjį TAS. Toji suma turi apimti pasirinkimo sandorio nutraukti sutartį vidinę vertę, bet neįtraukti jo laiko vertės, jeigu 9 straipsnyje šio pasirinkimo sandorio leidžiama nevertinti tikrąja verte. Išleidėjas neprivalo pateikti sumos, kuri atsirastų, garantuotajam elementui pritaikius 39-ąjį TAS, ar jos atskirti. Be to, išleidėjas neprivalo nustatyti šios sumos, jeigu visas pripažintas įsipareigojimas yra akivaizdžiai didesnis;

c) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas gali ir toliau pagal šias sutartis gaunamas įmokas pripažinti pajamomis, o atsirandantį įsipareigojimo balansinės vertės padidėjimą – sąnaudomis;

d) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas, sutarčiai su savarankišku dalyvavimo elementu taikantis 7-ojo TFAS 20 straipsnio b punktą, visas palūkanų išlaidas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu, bet tokių išlaidų skaičiavimui neturi taikyti faktinių palūkanų metodo.

▼B

ATSKLEIDIMAS

Pripažįstamų sumų paaiškinimas

36 Draudikas turi pateikti informaciją, kuria identifikuojamos ir paaiškinamos jo finansinėse ataskaitose esančios sumos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių.

37 Vykdydamas 36 straipsnio reikalavimus, draudikas turi pateikti:

a) savo draudimo sutarčių ir susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitos politiką;

b) dėl draudimo sutarčių atsirandantį pripažintą turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir, jeigu pateikiama pinigų srautų ataskaita naudojant tiesioginį metodą, pinigų srautus. Be to, jeigu draudikas yra ir perdraudėjas, jis turi pateikti:

i) perdraudimo pirkimo pelną ar nuostolį, pripažįstamą pelnu arba nuostoliu; ir

ii) jeigu perdraudėjas dėl perdraudimo pirkimo atsirandantį pelną arba nuostolį atideda ir amortizuoja – ataskaitinio laikotarpio amortizaciją ir sumas, likusias neamortizuotas laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

c) prielaidų, turinčių didžiausią poveikį b punkte aprašytų pripažintų sumų vertinimui, nustatymo procesą. Kada tai įmanoma, draudikas taip pat turi pateikti su šiomis prielaidomis susijusius skaičius;

d) prielaidų, naudojamų draudimo turtui ir draudimo įsipareigojimams vertinti, pokyčių poveikį, atskirai parodydamas kiekvieno finansinėms ataskaitoms reikšmingo pokyčio poveikį;

e) draudimo įsipareigojimų, perdraudimo turto ir (jeigu tokių yra) susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų pokyčių sutikrinimus.

Rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdis ir mastas

38 Draudikas turi finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pateikti informaciją, padedančią įvertinti draudimo sutarčių rizikos pobūdį ir mastą

39 Vykdydamas 38 straipsnio reikalavimus, draudikas turi pateikti:

a) savo tikslus, politiką ir procesus, susijusius su rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, valdymu ir tokios rizikos valdymo būdus;

b) (panaikintas);

c) informaciją apie *draudimo riziką* iki perdraudimo (prieš sumažinant riziką perdraudimo būdu ir po to), įskaitant informaciją apie:

i) jautrumą draudimo rizikai (žr. 39A straipsnį);

ii) draudimo rizikos koncentraciją, įskaitant apibūdinimą, kaip vadovybė nustato koncentraciją, ir kiekvienai koncentracijai būdingo bendro požymio (pvz., draudžiamojo įvykio rūšies, geografinės teritorijos arba valiutos) apibūdinimą;

▼B

iii) faktinius reikalavimus, lyginant su ankstesniais įvertinimais (t. y. reikalavimų kaitą). Duomenys, pateikiami atskleidžiant reikalavimų kaitą, turi apimti ankstesnį, tačiau ne daugiau kaip dešimties metų, ataskaitinį laikotarpį, per kurį buvo pateiktas ankstyviausias reikšmingas reikalavimas, kurio mastas ir išmokėjimo laikas tebėra neaiškūs. Kai reikalavimų mastas ir išmokėjimo laikas paprastai nustatomi per vienerius metus, draudikas neturi atskleisti minėtos informacijos;

▼M19

d) informaciją apie kredito, likvidumo ir rinkos riziką, kurią reikėtų pateikti pagal 7-ojo TFAS 31–42 straipsnius, jeigu draudimo sutartims būtų taikomas 7-asis TFAS. Tačiau:

i) nereikalaujama, kad draudikas pateiktų 7-ojo TFAS 39 straipsnio a ir b punktuose nurodytą terminų analizę, jeigu jis nurodo išmokėtų grynųjų pinigų sumų, susijusių su pripažintais draudimo įsipareigojimais, apytikrius terminus. Tokius duomenis galima pateikti analizės forma, apskaičiuojant finansinės būklės ataskaitoje pripažintų sumų apytikrius terminus;

▼B

ii) jeigu draudikas jautrumui rinkos sąlygoms valdyti taiko alternatyvų metodą, kaip, pavyzdžiui, įterptosios vertės analizę, jis gali taikyti tokią jautrumo analizę, kad atitiktų 7-ojo TFAS 40 straipsnio a punkto reikalavimus. Toks draudikas taip pat turi atskleisti 7-ojo TFAS 41 straipsnyje reikalaujamą informaciją;

e) informaciją apie rinkos rizikos, atsirandančios dėl pagrindinėje draudimo sutartyje įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, poveikį, jeigu draudikui įterptųjų išvestinių finansinių priemonių nereikia apskaityti tikrąja verte, ir jis to nedaro.

39A. Vykdydamas 39 straipsnio b punkto i papunkčio reikalavimus, draudikas atskleidžia toliau pateiktuose a arba b punktuose nurodytą informaciją:

►M5 a) jautrumo analizę, kuri parodo, koks poveikis būtų padarytas pelnui ar nuostoliams ir nuosavybei, jei ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų įvykę pagrįstai galimų atitinkamų rizikos kintamojo pokyčių; metodus ir prielaidas, naudotus rengiant jautrumo analizę; ir bet kokius naudojamų metodų ir prielaidų pokyčius, lyginant su ankstesniu laikotarpiu. ◄ Tačiau, jeigu jautrumui rinkos sąlygoms valdyti draudikas taiko alternatyvų metodą, kaip antai įterptosios vertės analizė, minėtą reikalavimą jis gali įvykdyti, apibūdindamas tokią alternatyvią jautrumo analizę ir atskleisdamas 7-ojo TFAS 41 straipsnyje reikalaujamus duomenis;

b) kokybinius jautrumo duomenis ir informaciją apie tas draudimo sutarčių nuostatas ir sąlygas, kurios daro reikšmingą poveikį draudiko būsimų pinigų srautų dydžiui, terminams ir neapibrėžtumui.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

40 Pereinamosios nuostatos, aprašomos 41–45 straipsniuose, taikomos tiek ūkio subjektui, jau taikančiam TFAS, kada jis pirmą kartą pritaiko TFAS, tiek subjektui, taikančiam TFAS pirmą kartą.

41 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.

41A. 2005 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinių garantijų sutartys* (39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS pakeitimai) buvo pakeistas 4 straipsnio d punktas, 18B straipsnio g punktas ir 19B straipsnio f punktas. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, kuris minėtus pakeitimus taiko ankstesniam laikotarpiui, turi tai nurodyti ir kartu taikyti susijusius 39-ojo TAS ir 32-ojo TAS ([1]) pakeitimus.

▼M5

41B. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 30. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼B

Atskleidimas

42 Ūkio subjektas neprivalo taikyti šiame TFAS esančių pateikimo reikalavimų lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., išskyrus informaciją, kurios reikalaujama pagal 37 straipsnio a ir b punktus apie apskaitos politiką ir pripažintąjį turtą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas (ir pinigų srautus, jeigu naudojamas tiesioginis metodas).

43 Jeigu specifinio 10–35 straipsnių reikalavimo lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., taikyti neįmanoma, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą. Įsipareigojimo pakankamumo testo (15–19 straipsniai) taikymas tokiai lyginamajai informacijai kai kada gali būti neįmanomas, tačiau mažai tikėtina, kad šiai informacijai būtų neįmanoma taikyti kitų 10–35 straipsniuose nustatytų reikalavimų. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8-ajame TAS.

44 Ūkio subjektas, taikydamas 39 straipsnio c punkto i papunkčio reikalavimus, neprivalo pateikti informacijos apie ieškinius, buvusius anksčiau negu prieš penkerius metus iki pirmųjų finansinių metų, kuriems taikomas šis TFAS, pabaigos. Be to, jeigu ūkio subjektas, pirmą kartą taikantis šį TFAS, negali paruošti informacijos apie ieškinius, buvusius dar iki anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kuriam buvo paruošta visa lyginamoji šį TFAS atitinkanti informacija pradžios, jis turi nurodyti šį faktą.

([1]) Jeigu ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS keičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

▼B

Finansinio turto pervardijimas

45 Kai draudikas keičia savo draudimo įsipareigojimų apskaitos politiką, jam leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) dalį arba visą finansinį turtą perklasifikuoti tikrąją verte per pelną arba nuostolį. Toks perklasifikavimas leidžiamas, jeigu draudikas keičia apskaitos politiką pirmą kartą taikydamas šį TFAS arba vykdo vėlesnį politikos keitimą, leidžiamą 22 straipsnyje. Perklasifikavimas yra apskaitos politikos keitimas, todėl jam taikomas 8-asis TAS.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Perdraudėjas	**Draudėjas** pagal **perdraudimo sutartį**.
Indėlio komponentas	Sutarties komponentas, neapskaitomas kaip išvestinė finansinė priemonė pagal 39-ąjį TAS, tačiau galintis atsidurti 39-ojo TAS taikymo srityje, jeigu būtų atskira priemonė.
Tiesioginio draudimo sutartis	**Draudimo sutartis**, kuri nėra **perdraudimo sutartis**.
Savarankiškas dalyvavimo elementas	Sutartinė teisė gauti papildomą naudą kaip priedą prie **garantuotosios naudos**: a) naudą, kuri gali būti reikšminga visos sutartinės naudos dalis; b) naudą, kurios suma arba pasiskirstymas per laikotarpį pagal sutartį nustatoma draudiko nuožiūra; ir c) naudą, pagrįstą sutartimi dėl: i) konkretaus sutarčių junginio ar konkrečios sutarčių rūšies vykdymo; ii) realizuotos ir (arba) nerealizuotos investavimo grąžos išleidėjo turimo konkretaus turto junginio atžvilgiu; arba iii) bendrijos, fondo arba kito ūkio subjekto, sudarančio sutartį, pelno arba nuostolio.
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
Finansinės garantijos sutartis	Sutartis, įpareigojanti suteikėją sumokėti nustatytas sumas kaip kompensaciją už nuostolius, kuriuos patiria skolos priemonės turėtojas dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pinigų pagal skolos priemonės pradines arba pakeistas sąlygas.

▼B

Finansinė rizika	Vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kurso, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo, kredito indeksų arba kitų kintamųjų galimų būsimų pasikeitimų rizika ar kita rizika, o ne finansinio kintamojo atveju – rizika, nebūdinga sutarties šaliai.
Garantuotoji nauda	Mokėjimai arba kitokia nauda, į kurią konkretus **draudėjas** arba investuotojas turi besąlygišką teisę, nepriklausomą nuo draudiko teisių.
Garantuotasis elementas	Įsipareigojimas mokėti **garantuotosios naudos** mokėjimus, įtrauktas į sutartį, kurioje taip pat yra **savarankiškas dalyvavimo elementas**.
Draudimo turtas	Grynosios **draudiko** teisės pagal **draudimo sutartį**.
Draudimo sutartis	Sutartis, pagal kurią viena šalis (**draudikas**) perima reikšmingą **draudimo riziką** iš kitos šalies (**draudėjo**), sutikdama kompensuoti draudėjui už apibrėžtą neužtikrintą būsimąjį įvykį (**draudžiamąjį įvykį**), kuris neigiamai paveiktų šį draudėją. (Žr. B priedą dėl detalesnių apibrėžimo nuorodų.)
Draudimo įsipareigojimai	Grynosios **draudiko** prievolės pagal **draudimo sutartį**.
Draudimo rizika	Kitokia nei **finansinė rizika**, sutarties turėtojo perduodama jos išleidėjui.
Draudžiamasis įvykis	Neužtikrintas būsimasis įvykis, numatomas **draudimo sutartyje** ir kuriantis **draudimo riziką**.
Draudikas	Šalis, pagal **draudimo sutartį** turinti įsipareigojimą mokėti kompensaciją **draudėjui**, jeigu įvyksta **draudžiamasis įvykis**.
Įsipareigojimo pakankamumo testas	Įvertinimas, ar **draudimo įsipareigojimo** balansinę vertę reikia padidinti (arba susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų ar susijusio nematerialiojo turto balansinę vertę sumažinti), paremtas būsimųjų pinigų srautų patikrinimu.
Draudėjas	Šalis, turinti teisę į kompensaciją pagal **draudimo sutartį**, jeigu įvyksta **draudžiamasis įvykis**.
Perdraudimo turtas	Grynosios **perdraudėjo** teisės pagal **perdraudimo sutartį**.
Perdraudimo sutartis	Vieno draudiko (**perdraudiko**) išleidžiama **draudimo sutartis**, kad kompensuotų kito draudiko (**perdraudėjo**) patiriamus nuostolius dėl vienos arba daugiau perdraudėjo sudarytų sutarčių.

▼B

Perdraudikas	Šalis, pagal **perdraudimo sutartį** turinti įsipareigojimą mokėti kompensaciją **perdraudėjui**, jeigu įvyksta **draudžiamasis įvykis**.
Išskaidymas	Tokia sutarties komponentų apskaita, tarsi jie būtų atskiros sutartys.

B priedas

Draudimo sutarties apibrėžimas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

B1. Šiame priede pateikiamos tolesnės draudimo sutarties, minimos A priede, apibrėžimo nuostatos. Aptariami šie dalykai:

a) sąvoka „galimas būsimasis įvykis“ (B2–B4 straipsniai);

b) mokėjimai natūra (B5–B7 straipsniai);

c) draudimo rizika ir kitos rizikos rūšys (B8–B17 straipsniai);

d) draudimo sutarčių pavyzdžiai (B18–B21 straipsniai);

e) reikšminga draudimo rizika (B22–B28 straipsniai); ir

f) draudimo rizikos lygio pakitimai (B29–B30 straipsniai).

Galimas būsimasis įvykis

B2. Rizikingumas yra draudimo sutarties esmė. Dėl to draudimo sutarties pasirašymo metu nežinomas yra bent vienas iš šių dalykų:

a) tai, ar *draudžiamasis įvykis* įvyks;

b) tai, kada jis įvyks; arba

c) tai, kiek draudikas turės sumokėti, jeigu jis įvyks.

B3. Kai kuriose draudimo sutartyse draudžiamuoju įvykiu yra nuostolio atsiradimas tą laikotarpį, kada galioja draudimo sutartis – net jeigu nuostolis atsiranda dėl įvykio, įvykusio dar iki sutaries pradžios. Kitose draudimo sutartyse draudžiamuoju įvykiu yra įvykis, įvykstantis sutarties galiojimo metu, net jeigu dėl jo atsiradęs nuostolis aptinkamas tik po sutarties galiojimo pabaigos.

B4. Kai kurios draudimo sutartys apima įvykius, kurie jau yra įvykę, bet kurių finansinis poveikis iki šiol nėra aiškus. Pavyzdžiu gali būti perdraudimo sutartis, apsauganti tiesioginį draudiką nuo nuostolių dėl draudėjo jau praneštos žalos galimo nepalankaus didėjimo. Tokių sutarčių draudžiamasis įvykis yra žalos galutinės mokėjimo sumos nustatymas.

Mokėjimai natūra

B5. Kai kuriose draudimo sutartyse reikalaujama arba leidžiama atlikti mokėjimus natūra. Pavyzdys: draudikas tiesiogiai pakeičia pavogtą daiktą, užuot sumokėjęs už jį draudėjui. Kitas pavyzdys: draudikas naudoja savo ligonines ir medicinos personalą tam, kad suteiktų pagal sutartis numatytas medicinines paslaugas.

▼B

B6. Kai kurios fiksuoto mokesčio paslaugų sutartys, kuriose numatytų teikiamų paslaugų lygis priklauso nuo galimo įvykio, atitinka šio standarto draudimo sutarties apibrėžimą, bet ne visose valstybėse jos yra laikomos draudimo sutartimis. Pavyzdžiui gali būti priežiūros sutartis, pagal kurią paslaugų teikėjas sutinka suremontuoti tam tikrą įrenginį, jeigu šis sugestų. Fiksuotas paslaugų mokestis grindžiamas tikėtinu tokių gedimų skaičiumi, tačiau nėra žinoma, ar konkretus įrenginys suges. Įrenginio gedimas neigiamai veikia jo savininką, bet pagal draudimo sutartį savininkui sumokama kompensacija (natūra, o ne grynaisiais pinigais). Kitas pavyzdys: automobilių remonto paslaugų sutartis, pagal kurią paslaugų teikėjas sutinka už fiksuotą metinį atlygį teikti pagalbą kelyje arba nuvilkti automobilį iki artimiausių remonto dirbtuvių. Pastaroji sutartis galėtų atitikti draudimo sutarties apibrėžimą, jeigu paslaugų teikėjas net nesutiktų atlikti remonto darbų arba keisti detalių.

B7. Tikėtina, kad šio standarto pritaikymas sutartims, aprašytoms B6 straipsnyje, nebūtų sudėtingesnis negu kitų TFAS taikymas, jei šios sutartys patektų į kito TFAS taikymo sritį:

a) nelabai tikėtina, kad yra reikšmingų įsipareigojimų dėl jau įvykusių veikimo sutrikimų ir gedimų;

b) jeigu būtų taikomas 18-asis TAS „*Pajamos*“, paslaugų teikėjas pripažintų pajamas, kai paslaugos suteiktos (ir remiantis kitais apibrėžtais kriterijais). Toks traktavimas priimtinas ir pagal šį TFAS, kuriame leidžiama paslaugų teikėjui: i) tęsti dabartinę šių sutarčių apskaitos politiką, jeigu ji neapima veiklos, draudžiamos pagal šio standarto 14 straipsnį; ir ii) patobulinti savo apskaitos politiką, jeigu tai leidžiama pagal 22–30 straipsnius;

c) paslaugų teikėjas apsvarsto, ar išlaidos dėl jo sutartinio įsipareigojimo teikti paslaugas viršija jo avansu gaunamas pajamas. Norėdamas tai padaryti, jis taiko įsipareigojimo pakankamumo testą, apibūdintą šio standarto 15–19 straipsniuose. Jeigu šis standartas netiktų tokioms sutartims, paslaugų teikėjas taikytų 37-ąjį TAS tam, kad nustatytų, ar sutartys yra nuostolingos;

d) šio standarto pateikimo reikalavimai tokioms sutartims veikiausiai reikšmingai nepapildytų kitų TFAS pateikimo reikalavimų.

Skirtumas tarp draudimo rizikos ir kitų rizikos rūšių

B8. Draudimo sutarties apibrėžime minima draudimo rizika, kuri šiame standarte apibrėžiama kaip rizika, kitokia negu *finansinė rizika*, ir kurią sutarties turėtojas perduoda jos sudarytojui. Sutartis, suteikianti draudikui finansinę riziką be reikšmingos draudimo rizikos, nėra draudimo sutartis.

▼B

B9. A priede finansinės rizikos apibrėžime pateikiamas finansinių ir nefinansinių kintamųjų sąrašas. Minėtame sąraše pateikti nefinansiniai kintamieji, nebūdingi sutarties šaliai, pvz., žemės drebėjimų konkrečiame regione nuostolių indeksas arba konkretaus miesto oro temperatūrų indeksas. Į sąrašą neįtraukti nefinansiniai kintamieji, būdingi sutarties šaliai, pvz., gaisras, pažeidžiantis arba sunaikinantis šios šalies turtą, arba jo nebuvimas. Be to, nefinansinio turto tikrosios vertės pokyčių rizika nėra finansinė rizika, jeigu tikroji vertė atspindi ne tik tokio turto kainos pokyčius rinkoje (finansinį kintamąjį), bet ir sutarties šalies turimo specifinio nefinansinio turto būklę (nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantija sukelia garantuotojui automobilio fizinės būklės pasikeitimo riziką, tokia rizika yra draudimo rizika, o ne finansinė rizika.

B10. Kai kurios sutartys sukelia jų leidėjui finansinę riziką kartu su reikšminga draudimo rizika. Pavyzdžiui, daug gyvybės draudimo sutarčių garantuoja draudėjui tiek minimalią grąžos normą (tuo sukurdamos finansinę riziką), tiek išmoką, kartais reikšmingai viršijančią draudėjo sąskaitos balansą, mirties atveju (sukurdamos mirtingumo rizikos formos draudimo riziką). Tokios sutartys yra draudimo sutartys.

B11. Pagal kai kurias sutartis draudžiamasis įvykis sąlygoja sumos, susijusios su kainų indeksu, mokėjimą. Tokios sutartys yra draudimo sutartys, jeigu neapibrėžta išmoka, skiriama draudžiamajam įvykiui, gali būti reikšminga. Pavyzdžiui, anuitetas iki gyvenimo pabaigos, susijęs su pragyvenimo lygio indeksu, perduoda draudimo riziką, nes išmoką sąlygoja neapibrėžtas įvykis – anuiteto gavėjo gyvenimo trukmė. Ryšys su kainos indeksu yra įterptoji išvestinė finansinė priemonė, bet ji taip pat sukelia draudimo riziką. Jeigu atsirandanti draudimo rizika yra reikšminga, tada įterptoji išvestinė finansinė priemonė atitinka draudimo sutarties apibrėžimą. Tokiu atveju jos nereikia atskirti ir vertinti tikrąja verte (žr. šio standarto 7 straipsnį).

B12. Draudimo rizikos apibrėžimas taikomas rizikai, kurią draudikas perima iš draudėjo. Kitaip tariant, draudimo rizika yra draudėjo galimos rizikos perdavimas draudikui. Dėl to šia sutartimi sukuriama nauja rizika nėra draudimo rizika.

B13. Draudimo sutarties apibrėžime minimas neigiamas poveikis draudėjui. Šis apibrėžimas nenurodo, kad draudiko išmokos suma būtų lygi neigiamo įvykio finansiniam poveikiui. Pavyzdžiui, šiuo apibrėžimu neatmetamas „seno nauju“ padengimas, kada draudėjui sumokama pakankamai, kad jis galėtų leisti sau sugadintą seną turtą pakeisti nauju. Panašiai apibrėžimu neapribojama išmoka pagal terminuotą gyvybės draudimo sutartį finansiniais nuostoliais, kuriuos patirtų mirusiojo išlaikytieji asmenys, neužkertamas kelias mokėti pagal sutartį iš anksto numatytą sumą, skirtą nuostoliui, patirtam dėl mirties arba nelaimingo atsitikimo, padengti.

▼B

B14. Kai kuriose sutartyse reikalaujama išmokos, jeigu įvyksta tam tikras nenumatytas įvykis, tačiau išmokos dėl tokio įvykio neigiamo poveikio draudėjui numatyti išankstinių sąlygų sutartyje nereikalaujama. Tokia sutartis nėra draudimo sutartis net tada, jeigu turėtojas naudoja sutartį galimai rizikos grėsmei sumažinti. Pavyzdžiui, jeigu turėtojas naudoja išvestinę finansinę priemonę apdrausti pagrindiniam nefinansiniam kintamajam, susijusiam su šio turėtojo turto pinigų srautais, tokia išvestinė finansinė priemonė nėra draudimo sutartis, nes išmokos neparodo to, ar turėtoją neigiamai paveiks turto pinigų srautų sumažėjimas. Ir atvirkščiai, draudimo sutarties apibrėžime minimas konkretus įvykis, kurio neigiamas poveikis draudėjui yra išankstinė sutarties sąlyga mokėti išmoką. Dėl sutarties šios išankstinės sąlygos draudikas nebūtinai atlieka tyrimą, ar įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį, tačiau turi teisę atsisakyti mokėti išmoką, jeigu įvykis nesukelia neigiamo poveikio.

B15. Sutarties nutraukimo arba užtęsimo rizika (t. y. rizika, kad kita šalis sutartį nutrauks anksčiau arba vėliau, negu draudikas nustatydamas sutarties kainas to tikisi) nėra draudimo rizika, nes mokėjimas kitai šaliai dėl netikėto ateities įvykio, kuris neigiamai paveiktų kitą šalį, nėra neapibrėžtas. Taip pat draudimo rizika nėra ir sąnaudų rizika (t. y. netikėtai padidėjusių administracinių sąnaudų, susijusių su sutarties aptarnavimu, rizika, o ne sąnaudų, susijusių su draudžiamaisiais įvykiais, rizika), nes netikėtas sąnaudų padidėjimas kitai sutarties šaliai nesukelia neigiamų pasekmių.

B16. Todėl sąlyga, sukelianti jos leidėjui nutraukimo, užtęsimo arba sąnaudų padidėjimo riziką, nėra draudimo sutarties objektas, jeigu ji draudikui taip pat nesukelia draudimo rizikos. Tačiau jeigu sutarties sudarytojas šią riziką sumažina pasinaudodamas kita sutartimi, kad dalį šios rizikos perduotų kitai šaliai, antroji sutartis sukuria tai kitai šaliai draudimo riziką.

B17. Perimti reikšmingą draudimo riziką iš draudėjo draudikas gali tik tada, jeigu jis yra atskiras nuo draudėjo ūkio subjektas. Savidraudos draugijos atveju draudikas perima riziką iš visų draudėjų ir tą riziką kaupia. Nors draudėjai su tokia bendrai sukaupta rizika tvarkosi kolektyvinėmis savininkų teisėmis, savidraudos draugija vis viena turi perėmusi riziką, nustatytą draudimo sutartyje.

Draudimo sutarčių pavyzdžiai

B18. Toliau pateikiami draudimo sutarčių pavyzdžiai, kuriomis perduodama draudimo rizika yra reikšminga:

a) nekilnojamojo turto draudimas nuo vagystės arba sugadinimo;

b) įsipareigojimo dėl produkto, profesinio įsipareigojimo, pilietinio įsipareigojimo arba teisinių išlaidų draudimas;

c) gyvybės draudimas ir iš anksto apmokami laidojimo planai (nors mirtis yra užtikrintas įvykis, tačiau nėra aišku, kada ji įvyks; o kai kurių gyvybės draudimo tipų sutartyse – tai, ar mirtis ištiks perdraudimo sutarties galiojimo laikotarpį);

d) anuitetas iki gyvenimo pabaigos, taip pat pensijos (t. y. sutartys, teikiančios kompensaciją už neapibrėžtą būsimąjį įvykį – anuiteto arba pensijos gavėjo gyvenimo trukmę dėl to, kad padėtų anuiteto arba pensijos gavėjui palaikyti normalų gyvenimo lygį, kuris kitaip jam sulaukus pensijos pasikeistų į neigiamą pusę);

▼B

e) neįgalumas ir medicininė priežiūra;

f) laidavimo, lojalumo, veiklos rezultatų ir siūlymo garantijos (t. y. sutartys, kompensuojančios kitos šalies sutartinių įsipareigojimų nevykdymą – pavyzdžiui, įsipareigojimo pastatyti pastatą);

g) kredito draudimas, už nustatytus mokėjimus skirtas kompensuoti turėtojui jo patiriamą nuostolį dėl to, kad konkretus skolininkas pirminėmis arba pakeistomis sąlygomis laiku nemoka skolos. Šios sutartys gali būti įvairių teisinių formų, pvz., garantijos, akredityvai, kredito išvestinės finansinės priemonės įsipareigojimų nevykdymo atveju arba draudimo sutartys. Tačiau, nors šios sutartys atitinka draudimo sutarties apibrėžimą, jos atitinka ir 39-ojo TAS finansinės garantijos sutarties apibrėžimą, todėl joms taikomi 32-asis TAS ([1]) ir 39-asis TAS, o šis standartas netaikomas (žr. 4 straipsnio d punktą). Tačiau, jeigu finansinės garantijos sutarties išleidėjas prieš tai aiškiai pareiškia, kad ši sutartis yra draudimo sutartis ir jai gali būti taikomi draudimo sutarčių apskaitos metodai, išleidėjas gali pasirinkti tokioms finansinės garantijos sutartims taikyti 39-ąjį ir 32-ąjį TAS (36) arba šį standartą;

h) produktų garantijos. Produktų garantijoms, suteikiamoms kitos šalies už gamintojo, tarpininko arba mažmeninio prekybininko parduotas prekes, taikomas šis standartas. Tačiau produktų garantijos, tiesiogiai suteiktos paties gamintojo, tarpininko arba prekybininko, nepatenka į šio standarto taikymo sritį, nes joms yra taikomi 18-asis TAS ir 37-asis TAS;

i) turto nuosavybės teisės draudimas (t. y. draudimas nuo nuosavybės teisės į žemę trūkumų, nenumatytų tada, kai draudimo sutartis buvo pasirašoma, atsiradimo). Šiuo atveju draudžiamasis įvykis yra nuosavybės teisės trūkumo atsiradimas, o ne pats trūkumas;

j) pagalba kelionėse (t. y. kompensacija draudėjui grynaisiais pinigais arba natūra už jo nuostolius, patiriamus keliaujant). B6 ir B7 straipsniuose svarstoma keletas tokios rūšies sutarčių;

k) katastrofų obligacijos, leidžiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų arba abiejų šių sumų mokėjimus, jeigu apibrėžtas įvykis neigiamai paveikia tokių obligacijų išleidėją (išskyrus tą atvejį, kai konkretus įvykis nesukuria reikšmingos draudimo rizikos, pvz., kai tai yra palūkanų normos arba užsienio valiutų keitimo kurso pokytis);

l) apsikeitimo draudimu ir kitos sutartys, pagal kurias reikia mokėti dėl klimato, geologinių arba kitų aplinkos pasikeitimų, būdingų sutarties šaliai;

m) perdraudimo sutartys.

([1]) Jeigu ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS keičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

▼B

B19. Toliau pateikiami ne draudimo sutarčių pavyzdžiai:

a) investicijų sutartys, turinčios draudimo sutarčių teisinę formą, bet nesuteikiančios draudikui reikšmingos draudimo rizikos, pavyzdžiui, gyvybės draudimo sutartys, kuriose draudikui nenumatyta reikšminga mirties atvejo rizika (tokios sutartys yra nedraudžiamosios finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys, žr. B20 ir B21 straipsnius);

b) sutartys, turinčios teisinę draudimo formą, bet visą reikšmingą draudimo riziką grąžinančios draudėjui per nenutraukiamus ir privalomus mechanizmus, pakoreguojančius paties draudėjo būsimus mokėjimus dėl draudžiamųjų nuostolių, pavyzdžiui, kai kurios finansinio perdraudimo sutartys arba kai kurios grupinės sutartys. Tokios sutartys paprastai yra nedraudžiamosios finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys (žr. B20 ir B21 straipsnius);

c) savidrauda, kitaip tariant, rizikos, kuri galėjo būti apdrausta, pasilikimas (draudimo sutarties nėra, nes nėra jokio susitarimo su kita šalimi);

d) sutartys (pvz., lošimo sutartys), pagal kurias reikia mokėti, jeigu įvyksta specifinis nenumatytas ateities įvykis, tačiau nereikalaujama iš anksto nustatyti mokėjimo sąlygą sutartyje, kad įvykis neigiamai veiktų draudėją. Tačiau tai nedraudžia iš anksto apskaičiuoti tokią apibrėžtą išmoką, kuri padengtų nuostolį, sukeliamą apibrėžto įvykio, pvz., mirties arba nelaimingo atsitikimo atveju (žr. taip pat B13 straipsnį);

e) išvestinės finansinės priemonės, vienai šaliai suteikiančios finansinę riziką, bet ne draudimo riziką, nes pagal jas reikalaujama, kad ši šalis atliktų mokėjimus, paremtus tiktai vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kurso, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo arba kredito indekso ar kitų kintamųjų pokyčiais, su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis nėra būdingas sutarties šaliai (žr. 39-ąjį TAS);

f) kreditas su garantija (arba akredityvas, kredito išvestinė finansinė priemonė įsipareigojimų nevykdymo atveju, arba kredito draudimo sutartis), pagal kurią reikia mokėti, net jeigu jos turėtojas nepatyrė nuostolio dėl skolininko privalomų mokėjimų nevykdymo (žr. 39-ąjį TAS);

g) sutartys, pagal kurias reikia mokėti dėl klimato, geologinių arba kitų fizinių aplinkos kintamųjų, nebūdingų sutarties šaliai (dažnai apibūdinamos kaip oro rizikos išvestinės finansinės priemonės);

h) katastrofų obligacijos, teikiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų sumos arba jų abiejų mokėjimus dėl klimato, geologinių arba kitų fizinių kintamųjų, nebūdingų sutarties šaliai.

B20. Jeigu B19 straipsnyje apibūdintos sutartys kuria finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus, joms taikomas 39-asis TAS. Be kitų dalykų, tai reiškia, kad sutarties šalys naudoja vadinamąją apskaitą depozitų metodu, apimančią šiuos punktus:

a) viena šalis pripažįsta gautą atlygį kaip finansinį įsipareigojimą, o ne kaip pajamas;

▼B

b) kita šalis pripažįsta savo sumokėtą atlygį kaip finansinį turtą, o ne kaip sąnaudas.

B21. Jeigu B19 straipsnyje aprašytos sutartys nekuria finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, joms taikomas 18-asis TAS. Pagal 18-ąjį TAS, pajamos, susijusios su paslaugų teikimo sandoriu, pripažįstamos atsižvelgiant į sandorio baigimo lygį, jeigu sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas.

Reikšminga draudimo rizika

B22. Sutartis yra draudimo sutartis tik tada, jei ja perduodama reikšminga draudimo rizika. B8–B21 straipsniuose aptariama draudimo rizika. Toliau pateikiamuose straipsniuose aptariamas draudimo rizikos reikšmingumo įvertinimas.

B23. Draudimo rizika yra reikšminga tada ir tik tada, jeigu draudžiamasis įvykis galėtų priversti draudiką suteikti reikšmingą papildomą naudą bet kokiais atvejais, išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo (t. y. jie neturi pastebimo poveikio sandorio rentabilumui). Jeigu svarbi papildoma nauda būtų teikiama komercinį pagrindą turinčiais atvejais, tada ankstesniame sakinyje esanti sąlyga gali būti įvykdoma netgi tada, kai draudžiamasis įvykis yra ypatingai retas, arba tada, jeigu tikėtina (t. y. pasverta dėl visų tikimybių) neapibrėžtųjų pinigų srautų dabartinė vertė yra tik maža visų likusių sutartinių pinigų srautų tikėtinos dabartinės vertės dalis.

B24. Papildoma nauda, apibūdinta B23 straipsnyje, reiškia sumas, viršijančias tas, kurios būtų mokamos, jeigu draudžiamasis įvykis nebūtų įvykęs (išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo). Šios papildomos sumos apima ieškinių nagrinėjimo ir įvertinimo išlaidas, bet išskyrus:

a) galimybės apmokestinti draudėją už ateities paslaugas praradimą. Pavyzdžiui, su investavimu susijusios gyvybės draudimo sutarties atveju draudėjo mirtis reiškia, kad draudikas nebegalės atlikti investicijos valdymo paslaugų ir imti atlygio už tai. Tačiau šis draudiko ekonominis nuostolis neatspindi draudimo rizikos, taip pat, pvz., kolektyvinio investavimo fondo valdytojas neprisiima draudimo rizikos, susijusios su galima kliento mirtimi. Todėl potencialus būsimas investicijos valdymo įmokų praradimas nėra reikšmingas vertinant, kiek draudimo rizikos yra perduodama pagal sutartį;

b) mokesčių, kurie būtų mokami nutraukiant arba grąžinant sutartį, negavimą, mirus kitai sutarties šaliai. Kadangi tokios išmokos tapo galiojančiomis tik dėl sutarties, negalėjimas jų mokėti nekompensuoja ankstesnės draudėjo rizikos. Taigi jos nėra reikšmingos vertinant, kiek draudimo rizikos perduodama pagal sutartį;

c) mokėjimą dėl įvykio, nekuriančio reikšmingų nuostolių sutarties turėtojui. Įsivaizduokite sutartį, pagal kurią reikalaujama, kad išleidėjas sumokėtų milijoną valiutos vienetų, jeigu turtas patirtų fizinę žalą, o turto turėtojui ši žala sukuria tik nedidelius vieno valiutos vieneto ekonominius nuostolius. Tokios sutarties atveju turėtojas perduoda draudikui nereikšmingą vieno valiutos vieneto praradimo riziką. Tuo pačiu metu sutartis sukuria nedraudžiamąją riziką, kad išleidėjas turės sumokėti 999,999 valiutos vienetus, jeigu numatytasis įvykis ateityje įvyks. Kadangi išleidėjas iš turėtojo neperima reikšmingos draudimo rizikos, ši sutartis nėra draudimo sutartis;

▼B

d) galimus atgavimus dėl perdraudimo. Juos draudikas apskaitoje registruoja atskirai.

B25. Draudimo rizikos svarbą draudikas turi įvertinti nuosekliai vertindamas kiekvieną sutartį, užuot rėmęsis jų reikšmingumo nuoroda finansinėms ataskaitoms ([1]). Dėl to draudimo rizika gali būti reikšminga net ir tada, kai yra tik maža reikšmingų nuostolių tikimybė visų sutarčių atžvilgiu. Toks nuoseklus įvertinimas leidžia lengviau nustatyti draudimo sutartis. Tačiau, jeigu egzistuoja santykinai vienodų mažų sutarčių komplektas, kurio sutartys, kaip žinoma, perleidžia draudimo riziką, draudikas neturi ištirti kiekvienos sutarties dėl to, kad atrastų vos kelias neišvestinių finansinių priemonių sutartis, kurių perleidžiama draudimo rizika yra nedidelė.

B26. Iš B23–B25 straipsnių galima daryti išvadą, kad, jeigu mirties atveju pagal sutartį mokama išmoka viršija sumą, mokamą išgyvenimo atveju, tokia sutartis yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai papildoma išmoka mirties atveju yra nereikšminga (tai įvertinama remiantis šia konkrečia sutartimi, o ne visu sutarčių sąrašu). Kaip pažymima B24 straipsnio b punkte, sutarties nutraukimo arba grąžinimo mokesčių nesumokėjimas mirties atveju nėra įtraukiamas į vertinimą, jeigu toks neįvykdymas draudėjui neteikia kompensacijos už ankstesnę riziką. Panašiai ir anuiteto sutartis, pagal kurią mokamos reguliarios išmokos per visą likusį draudėjo gyvenimo laiką, yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai bendros išmokos, skirtos pragyvenimui, nėra reikšmingos.

B27. B23 straipsnyje minima papildoma nauda. Tokia papildoma nauda galėtų apimti reikalavimą išmokėti išmokas anksčiau, jeigu draudžiamajam įvykiui atsitikus anksčiau, o išmokos nėra koreguojamos pagal pinigų laiko vertę. Pavyzdys yra viso gyvenimo gyvybės draudimas už fiksuotą sumą (kitaip tariant, draudikas, išmoka fiksuotą išmoką mirties atveju, nepaisydamas to, kada draudėjas miršta, neturinčią galiojimo termino). Yra aišku, kad draudėjas mirs, tačiau nėra aiški mirties data. Draudikas patirs nuostolį dėl tokių atskirų sutarčių, kurių draudėjai mirs anksti, net jeigu ir nebus patirta bendro nuostolio pagal visą sutarčių sąrašą.

B28. Jeigu draudimo sutartis išskaidoma į indėlio komponentą ir draudimo komponentą, draudimo rizikos perdavimo reikšmingumas įvertinamas remiantis draudimo komponentu. Draudimo rizikos reikšmingumas, perduodamas įterptąja išvestine finansine priemone, įvertinamas atsižvelgiant į šią įterptąją išvestinę finansinę priemonę.

Draudimo rizikos lygio pakitimai

B29. Pagal kai kurias sutartis išleidėjui sutarties pradžioje jokia draudimo rizika neperduodama, nors ji perduodama vėliau. Įsivaizduokite, kad sutartis, pagal kurią mokami nustatyti investicijos grąžinimo mokėjimai, taip pat apima ir draudėjo pasirinkimo teisę panaudoti investavimo lėšas termino pabaigos dieną anuitetui iki gyvenimo pabaigos pirkti dabartinėmis anuiteto sąlygomis, nustatomomis draudiko kitiems naujiems anuiteto gavėjams tuo metu, kai draudėjas pasinaudoja šia

([1]) Tuo tikslu sutartis, sudaryta su viena šalimi (arba sutartys, kurios yra atskiros), yra pripažįstama viena sutartimi.

▼B

pasirinkimo teise. Jokia draudimo rizika sutartimi išleidėjui neperduodama tol, kol nepasinaudojama pasirinkimo teise, o draudikas, įkainodamas anuitetą, įvertina jam tuo metu perduodamą draudimo riziką. Tačiau jeigu sutartimi yra nustatomos anuiteto normos (arba pagrindas anuiteto normoms nustatyti), šia sutartimi draudimo rizika perduodama išleidėjui nuo pat sutarties pasirašymo.

B30. Sutartis, atitinkanti draudimo sutarties kriterijus, išlieka draudimo sutartis tol, kol visos teisės ir prievolės išnyksta arba jų galiojimo laikas baigiasi.

▼B

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas yra apibrėžti turto, skirto parduoti, apskaitos tvarką ir informacijos apie *nutrauktą veiklą* pateikimą. Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama, kad:

a) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų apibrėžtas kaip turtas, skirtas parduoti, būtų į apskaitą įtraukiamas mažesniąja verte – balansine arba *tikraja verte* atėmus *pardavimo išlaidas*, o tokio turto nusidėvėjimą būtų nustojama skaičiuoti; ir

b) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ būtų parodytas atskirai, o nutrauktos veiklos rezultatai būtų atskirai parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje.

TAIKYMAS

2 Šio TFAS reikalavimai, susiję su turto klasifikavimu ir pateikimu, yra taikomi visam pripažintam *ilgalaikiam turtui* ([1]) ir visoms ūkio subjekto *perleidžiamoms grupėms*. Šio TFAS reikalavimai taikomi viso pripažinto ilgalaikio turto vertinimui ir perleidžiamoms grupėms (kaip nustatyta 4 straipsnyje), išskyrus turtą, išvardytą 5 straipsnyje, kuris ir toliau turi būti vertinamas pagal paminėtą standartą.

3 Turtas, pripažintas ilgalaikiu turtu pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas* “►**M5** ———————— ◄, neturi būti perkeliamas į *trumpalaikį turtą*, kol jis neatitinka kriterijų, kad būtų klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal šį TFAS. Turtas, ūkio subjekto priskirtas ilgalaikio turto grupei ir kuris yra įsigytas turint tikslą jį perparduoti, nelaikomas trumpalaikiu turtu, nebent jis atitinka šiame TFAS nurodytus kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti.

4 Kartais ūkio subjektas vienu sandoriu turto grupę perleidžia kartu su tiesiogiai susijusiais įsipareigojimais. Tokia perleidžiama grupe gali

([1]) Klasifikuojant turtą pagal jo likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas toks turtas, kurį sudaro sumos, kurias tikimasi padengti vėliau nei per dvylika mėnesių nuo ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄. Tokio turto klasifikavimui taikomas 3 straipsnis.

▼B

būti *pinigus kuriančių vienetų* grupė, atskiras pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančio vieneto dalis ([1]). Grupė gali apimti bet kokį ūkio subjekto turtą ar įsipareigojimus, įskaitant trumpalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus ir turtą, kuriam pagal 5 straipsnį nėra taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai. Jei ilgalaikis turtas, kuriam taikomi šio TFAS reikalavimai, yra perleidžiamos grupės dalis, šio TFAS vertinimo reikalavimai, susiję su jo vertinimu, taikomi visai grupei tokiu būdu, kad grupė būtų įvertinama mažesniąja verte iš jos apskaitinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas. Reikalavimai, susiję su atskiro turto vienetų ir įsipareigojimų vertinimu perleidžiamos grupės viduje, yra nustatyti 18, 19 ir 23 straipsniuose.

5 Šio TFAS ([2]) nuostatos netaikomos vertinant toliau išvardytą turtą (tiek atskirą turtą, tiek perleidžiamos grupės dalį), kuris yra vertinamas pagal nurodytus standartus:

a) atidėtųjų mokesčių turtas (12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“);

b) turtas, sukauptas darbuotojų išmokoms (19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“);

c) finansinis turtas, kuriam taikomos 39-ojo TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“ nuostatos;

d) ilgalaikis turtas, kuris apskaitoje yra įvertinamas tikrosios vertės metodu, pateiktu 40-ajame TAS „*Investicinis turtas*“;

▼M8

e) ilgalaikis turtas, kuris yra vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 41-ąjį TAS „*Žemės ūkis*“;

▼B

f) sutartinės teisės pagal draudimo sutartis, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS „*Draudimo sutartys*“.

▼M17

5A Šio TFAS priskyrimo, pateikimo ir vertinimo reikalavimai, taikomi ilgalaikiam turtui (arba perleidimo grupei), kuris priskiriamas skirtam parduoti turtui, taikomi ir ilgalaikiam turtui (arba perleidimo grupei), kuris bus paskirstytas savininkams, veikiantiems kaip nuosavybės valdytojai (laikomas paskirstyti savininkams).

▼M22

5B Šiame TFAS nurodoma, kokią informaciją reikalaujama atskleisti apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), priskiriamą skirtam parduoti turtui arba nutrauktai veiklai. Kituose TFAS nurodyti atskleidimo reikalavimai tokiam turtui (arba perleidžiamoms grupėms) netaikomi, jei tuose TFAS nereikalaujama:

a) specialiai atskleisti informacijos apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), kuris priskiriamas skirtam parduoti turtui arba nutrauktai veiklai; arba

([1]) Tačiau, kai tikimasi pinigų srautus gauti iš turto ar turto grupės pardavimo, o ne tęstinio naudojimo, jie tampa mažiau priklausomi nuo pinigų srautų iš kito turto ir perleidžiama grupė, kuri yra pinigus kuriančio vieneto dalis, tampa atskiru pinigus kuriančiu vienetu.

([2]) Kiti nei 18 ir 19 straipsniai, kuriais reikalaujama, kad tiriamas turtas būtų vertinamas pagal kitą TFAS.

▼M22

b) atskleisti informacijos, susijusios su perleidžiamos grupės turto ir įsipareigojimų, kurie nepatenka į 5-ojo TFAS reikalavimų taikymo sritį, vertinimu, ir kai tokia informacija neatskleista kituose finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose.

Siekiant įvykdyti bendruosius 1-ojo TAS reikalavimus, visų pirma pateiktus to standarto 15 ir 125 straipsniuose, gali reikėti papildomai atskleisti informaciją apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), kuris priskiriamas skirtam parduoti turtui arba nutrauktai veiklai.

▼M17

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ) PRISKYRIMAS TURTUI, KURIS YRA SKIRTAS PARDUOTI ARBA PASKIRSTYTI SAVININKAMS

▼B

6 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) pripažįsta turtu, skirtu parduoti, jeigu jo balansinę vertę praktiškai padengs pardavimo sandorio suma, o ne tolesnis jo naudojimas.

7 Kad taip atsitiktų, turtą (arba perleidžiamą grupę) turi būti labai tikėtina galimybė greitai parduoti esant dabartinei jo būklei, įprastoms tokio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo sąlygoms.

▼M17

8 Kad pardavimas būtų labai tikėtinas, atitinkamo lygio vadovybė turi būti įsipareigojusi planuoti turto (ar perleidimo grupės) pardavimą, turi pradėti vykdyti to plano įgyvendinimą ir pirkėjo paieškas. Be to, turtu (ar perleidimo grupe) turi būti aktyviai prekiaujama rinkoje tokia kaina, kuri yra pagrįsta turto tikrąja verte. Taip pat, kad atitiktų šio turto pripažinimo reikalavimus, pardavimas turėtų būti įvykdytas per metus nuo pripažinimo turtu, skirtu parduoti, datos, išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus, o planui įvykdyti reikalingi veiksmai turi rodyti, kad nėra požymių, rodančių atliekamus reikšmingus plano pakeitimus arba kad plano bus atsisakyta. Akcininkų patvirtinimo tikimybė (jeigu reikalaujama jurisdikcijoje) turėtų būti laikoma įvertinimo, ar pardavimas labai tikėtinas, dalimi.

▼M8

8A Ūkio subjektas, įsipareigojęs vykdyti pardavimo planą, kuriame numatytas dukterinės įmonės kontrolės praradimas, pripažįsta visą tos dukterinės įmonės turtą ir įsipareigojimus skirtais parduoti, kai laikomasi 6–8 straipsniuose nustatytų kriterijų, nepaisant to, ar ūkio subjektas po pardavimo išlaikys nekontroliuojamą savo buvusios dukterinės įmonės dalį.

▼B

9 Susidarę įvykiai ir aplinkybės gali užtęsti pardavimo įvykdymo laikotarpį ilgiau nei vienerius metus. Dėl laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimo nereikia parduoti skirto turto (ar perleidžiamos grupės) perklasifikuoti, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas ketina įsipareigojimą įgyvendinti, t. y. savo turtą (ar perleidžiamą grupę) parduoti. Taip atsitiks tuo atveju, kai B priede nurodyti kriterijai bus įvykdyti.

▼B

10 Pardavimo sandoriai apima ilgalaikio turto mainus į kitokį ilgalaikį turtą, kai mainai yra komercinio turinio pagal 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“.

11 Kai ūkio subjektas įsigyja ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) išskirtinai tikėdamasis vėliau jį parduoti, jis tokį ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) registruoja įsigijimo datą kaip skirtą parduoti, jeigu bus įvykdytas 8 straipsnio vienerių metų reikalavimas (išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus) ir labai tikėtina, kad bet koks kitas 7 ir 8 straipsnių reikalavimas, kuris nėra įvykdytas šią datą, bus įvykdytas per trumpą laikotarpį po įsigijimo (paprastai per tris mėnesius).

12 Jeigu 7 ir 8 straipsnių reikalavimai bus įvykdomi ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, ūkio subjektas sudaromose finansinėse ataskaitose ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) neparodo kaip skirto parduoti. Tačiau, kai šie reikalavimai yra įvykdomi ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, tačiau prieš finansinių ataskaitų patvirtinimą, ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti 41 straipsnio a, b ir d punktuose apibrėžtą informaciją.

▼M17

12A Ilgalaikis turtas (arba perleidimo grupė) priskiriamas turtui, kuris bus paskirstytas savininkams, kai ūkio subjektas įsipareigoja savininkams paskirstyti turtą (arba perleidimo grupę). Kad taip įvyktų, esamos būklės turtą turi būti įmanoma nedelsiant paskirstyti, o paskirstymas turi būti labai tikėtinas. Kad paskirstymas būtų labai tikėtinas, turi būti inicijuojami paskirstymo veiksmai ir juos turėtų būti numatoma atlikti per vienerius metus nuo priskyrimo datos. Paskirstymui atlikti reikalingi veiksmai turėtų rodyti, kad mažai tikėtina, jog bus reikšmingų paskirstymo pakeitimų arba kad paskirstymo bus atsisakyta. Akcininkų patvirtinimo tikimybė (jeigu reikalaujama jurisdikcijoje) turėtų būti laikoma įvertinimo, ar paskirstymas labai tikėtinas, dalimi.

▼B

Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma

13 Ūkio subjektas ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakoma, nepriskiria skirtam parduoti. Taip yra todėl, kad jo balansinė vertė bus padengta toliau jį naudojant. Tačiau, jeigu perleidžiama grupė, kurios bus atsisakoma, atitinka 32 straipsnio a–c punktų reikalavimus, ūkio subjektas turi pateikti perleidžiamos grupės rezultatus ir pinigų srautus kaip nutrauktą veiklą pagal 33 ir 34 straipsnius tą datą, kai nustojama ją naudoti. Ilgalaikis turtas (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakyta, apima ilgalaikį turtą (ar perleidžiamos grupės), kuris bus naudojamas iki jo ekonominio tarnavimo laiko pabaigos, ir ilgalaikį turtą (ar perleidžiamas grupes), kuris bus uždarytas, o ne parduotas.

14 Ilgalaikio turto, kuris laikinai buvo nenaudojamas, ūkio subjektas nelaiko turtu, kurio buvo atsisakyta.

▼B

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ), PRISKIRIAMO TURTUI, SKIRTAM PARDUOTI, VERTINIMAS

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) vertinimas

15 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), priskirtą turtui, skirtam parduoti, vertina mažesniąja verte – balansine verte ar tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.

▼M17

15A Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupę), priskirtą turtui, kuris laikomas paskirstyti savininkams, vertina mažesniąja verte – balansine verte ir tikrąja verte atėmus paskirstymo išlaidas ([1]).

▼B

16 Jeigu naujai įsigytas turtas (ar perleidžiama grupė) atitinka kriterijus, kad būtų laikomas turtu, skirtu parduoti (žr. 11 straipsnį), 15 straipsnio taikymas nulems, kad turtas (ar perleidžiama grupė) iš pradžių bus vertinamas balansine verte, jeigu jis nebūtų laikomas turtu, skirtu parduoti, ir būtų įvertintas, pavyzdžiui savikaina, arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas – ta, kuri iš jų mažesnė. Jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) yra įgyjamas kaip verslo sujungimo dalis, jis turi būti vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.

17 Kai tikimasi, kad bus parduota vėliau nei po metų, ūkio subjektas turi įvertinti pardavimo išlaidas jų dabartine verte. Bet koks pardavimo išlaidų dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis dėl laikotarpio pasikeitimo, įtraukiamas į pelną ar nuostolį kaip finansinės sąnaudos.

18 Iš karto prieš turto (ar perleidžiamos grupės) priskyrimą skirtam parduoti, turto (ar viso turto ir įsipareigojimų grupėje) balansinė vertė nustatoma pagal taikomus TFAS.

19 Kitą kartą įvertinant perleidžiamą grupę, bet kokio turto ir įsipareigojimų, kurie neatitinka šiame TFAS nurodytų vertinimo reikalavimų, tačiau yra įtraukti į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti, balansinė vertė nustatoma iš naujo pagal taikomus TFAS prieš tai, kai iš naujo yra nustatoma perleidžiamos grupės tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.

Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertės atkūrimas

20 Ūkio subjektas turi pripažinti bet kurį pradinį ar vėlesnį turto (ar perleidžiamos grupės) vertės sumažėjimo iki tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nuostolį, tačiau tik tada, kai nuostolis nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį.

21 Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį tolesnį turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo pelną, bet neviršijantį sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“.

([1]) Skirstymo išlaidos yra papildomos išlaidos, tiesiogiai priskiriamos skirstymui, išskyrus finansines ir pajamų mokesčio išlaidas.

▼B

22 Ūkio subjektas turės pripažinti bet kokį tolimesnį perleidžiamos grupės tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo pelną:

a) iki lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį; bet

b) neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas tiek pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS ilgalaikiam turtui, kuriam taikomi šio TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai.

23 Vertės sumažėjimo nuostolis (arba bet koks paskesnis pelnas), pripažintas perleidžiamai grupei, sumažina (padidina) ilgalaikio turto, priklausančio tai grupei, kurios vertinimui taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, balansinę vertę dėl paskirstymo, aprašyto 36-ojo TAS (persvarstyto 2004 m.) 104 straipsnio a ir b punktuose ir 122 straipsnyje.

24 Pelnas arba nuostolis, kuris iki ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo datos nebuvo pripažintas, turi būti pripažintas to ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pripažinimo nutraukimo datą. Reikalavimai, susiję su pripažinimo nutraukimu, yra išdėstyti:

a) 16-ojo TAS (persvarstyto 2003 m.) 67–72 straipsniuose nekilnojamam turtui, įrangai ir įrengimams;

b) 38-ojo TAS „*Nematerialus turtas*“ (persvarstyto 2004 m.) 112–117 straipsniuose nematerialiajam turtui.

25 Ūkio subjektas neskaičiuoja ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) tol, kol tas turtas yra laikomas skirtu parduoti, arba kol jis yra perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, dalis. Palūkanos ir kitos sąnaudos, priskiriamos perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, įsipareigojimams, pripažįstamos ir toliau.

Pardavimo planų pokyčiai

26 Jeigu ūkio subjektas pripažino turtą (ar perleidžiamą grupę) skirtu parduoti, tačiau 7–9 straipsnių reikalavimai toliau nebuvo tenkinami, tai jis privalo tokio turto (ar perleidžiamos grupės) nelaikyti skirtu parduoti.

27 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą, kurį nustoja laikyti skirtu parduoti (arba išbraukia iš perleidžiamos grupės, laikytos skirta parduoti), vertina mažesniąja iš verčių:

a) balansinės vertės prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo skirtas parduoti, pakoreguotos dėl bet kokių nusidėvėjimo, amortizacijos ar perkainojimų, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) nebūtų priskirtas skirtam parduoti;

b) *atsiperkamosios vertės* kiekvieną datą, kada dar kartą nusprendžiama jo neparduoti datą ([1]).

([1]) Jeigu ilgalaikis turtas yra pinigus kuriančio vieneto dalis, jo atsiperkamoji vertė yra balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta po bet kokio vertės sumažėjimo nuostolio, atsirandančio iš pinigus kuriančio vieneto pagal 36-ojo TAS, paskirstymo.

▼B

28 Ūkio subjektas įtraukia bet kuriuos reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris nebelaikomas skirtu parduoti, balansinės vertės koregavimus į tęsiamos veiklos pajamas ([1]) tą laikotarpį, kada turtas neatitiko 7–9 straipsnių reikalavimų. Ūkio subjektas šiuos koregavimus pateikia ►M5 toje pačioje bendrųjų pajamų ataskaitos dalyje ◄, naudojamoje pateikti pelną arba nuostolį, jei tokie yra, pripažinus pagal 37 straipsnio reikalavimus.

29 Jeigu ūkio subjektas išbraukia atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, likęs perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti parduoti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė, jeigu grupė atitinka 7–9 straipsniuose nurodytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, kurio atskiri vienetai atitinka reikalavimus, kad būtų laikomi skirtais parduoti, vertinamas atskirai mažesniąja verte – balansine verte ar tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Bet kokio ilgalaikio turto, neatitinkančio šių reikalavimų, priskyrimas skirtam parduoti nutraukiamas pagal 26 straipsnį.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

30 Ūkio subjektas turi pateikti ir atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams padėtų įvertinti nutrauktos veiklos ir ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) finansinį poveikį.

Nutrauktos veiklos pateikimas

31 *Ūkio subjekto komponentas* apima veiklą ir pinigų srautus, kurie gali būti aiškiai atskirti veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais nuo likusios subjekto dalies. Kitaip tariant, ūkio subjekto komponentas turėtų būti pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė, kol jie naudojami.

32 Nutraukta veikla yra ūkio subjekto komponentas, kuris arba perleidžiamas, arba priskiriamas skirtam parduoti turtui:

a) kuris atspindi atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį;

b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis; arba

c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai su tikslu perparduoti.

33 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

a) vieną sumą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, sudarytą iš:

i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolių po apmokestinimo;

ii) nutrauktą veiklą sudarančio turto ar perleidžiamos grupės pelno ar nuostolių po apmokestinimo, pripažinto įvertinus tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas arba perleidus tą turtą;

([1]) Nebent turtas yra nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai arba nematerialusis turtas, kuris buvo pervertintas pagal 16-ąjį TAS arba 38-ąjį TAS prieš pripažinimą skirtu parduoti – šiuo atveju koregavimas laikomas perkainojimo padidėjimu ar sumažėjimu.

▼B

b) atskiros sumos, pateiktos pagal a punkto reikalavimus, analizę:

i) iš nutrauktos veiklos gautas pajamas, sąnaudas ir pelną ar nuostolius prieš apmokestinimą;

ii) pelno mokesčio susijusias sąnaudas, kaip reikalaujama 12-ojo TAS 81 straipsnio h punkte;

iii) pelną ar nuostolius, pripažintus įvertinant turtą tikrąją verte atėmus pardavimo išlaidas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę, sudarančią nutrauktą veiklą; ir

iv) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12-ojo TAS 81 straipsnio h punktą.

Informacija gali būti pateikta aiškinamajame rašte arba ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Jeigu ji yra pateikta ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, ji turi būti pateikiama nutrauktos veiklos skyriuje, t. y. atskirai nuo tęsiamos veiklos. Nereikalaujama pateikti informacijos apie perleidžiamas grupes, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės ir kurios įsigijimo metu atitiko priskyrimo parduoti skirtam turtui kriterijus (žr. 11 straipsnį);

c) grynuosius pinigų srautus, priskirtus nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai. Ši informacija gali būti pateikta finansinėse ataskaitose arba aiškinamajame rašte. Nereikalaujama pateikti informacijos apie perleidžiamas grupes, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės ir kurios įsigijimo metu atitiko priskyrimo laikomoms parduoti reikalavimus (žr. 11 straipsnį);

▼M11

d) pajamų iš tęsiamos veiklos ir nutrauktos veiklos sumą, priskirtiną patronuojančios įmonės savininkams. Ši informacija gali būti pateikta bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamuosiuose raštuose.

▼M5

33A. Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių komponentus atskiroje pajamų ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 81 straipsnyje, tai skyrius, susijęs su nutraukta veikla, pateikiamas toje atskiroje ataskaitoje.

▼B

34 Ūkio subjektas pagal 33 straipsnį praėjusių laikotarpių informaciją finansinėse ataskaitose pateikia taip, kad ji atspindėtų visą veiklą, kuri buvo nutraukta iki paskutinio pateikto ataskaitinio laikotarpio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

35 Nutrauktos veiklos, kuri praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu buvo perleista, koregavimai einamuoju laikotarpiu parodomi atskirai nutrauktos veiklos dalyje. Atskleidžiamas tokių koregavimų pobūdis ir sumos. Toliau pateikiami aplinkybių, kurioms esant gali atsirasti tokie koregavimai, pavyzdžiai:

a) kai paaiškėja perleidimo pirkėjui sąlygos, tokios kaip pirkimo kainos koregavimo detalizavimas ir kompensavimo pirkėjui klausimai;

▼B

b) kai paaiškėja pardavėjo įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su komponento veikla iki jo perleidimo, tokie kaip aplinkos apsauga ir gaminio garantija;

c) įsipareigojimų pagal darbuotojų išmokų planą įvykdymas su sąlyga, kad toks įvykdymas yra tiesiogiai susijęs su perleidimo sandoriu.

36 Jeigu ūkio subjektas nustoja turtą ar jo dalį laikyti pardavimui, komponento veiklos rezultatai, anksčiau pateikti nutrauktos veiklos skiltyje pagal 33–35 straipsnius, perklasifikuojami ir įtraukiami į tęsiamos veiklos pajamas per visus pateiktus laikotarpius. Praėjusių laikotarpių sumos paaiškinamos kaip pateiktos iš naujo.

▼M8

36A Ūkio subjektas, įsipareigojęs vykdyti pardavimo planą, kuriame numatytas dukterinės įmonės kontrolės praradimas, atskleidžia 33–36 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kai dukterinė įmonė yra perleidžiama grupė, atitinkanti nutrauktos veiklos apibrėžtį pagal 32 straipsnį.

▼B

Pelnas ar nuostoliai, susiję su tęsiama veikla

37 Bet koks ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), skirto parduoti, ir nebeatitinkančio nutrauktos veiklos apibrėžimo, perkainojimo pelnas arba nuostolis, turi būti įtraukiamas į tęsiamos veiklos pelną ar nuostolį.

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), skirto parduoti, pateikimas

38 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą ir perleidžiamą grupę, skirtą parduoti, ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikia atskirai nuo kito turto. Perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, įsipareigojimai ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikiami atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Šis turtas ir įsipareigojimai neturi būti užskaitomi tarpusavyje ir bendra suma nepateikiami. Parduoti skirto turto ir įsipareigojimų klasės ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ arba aiškinamajame rašte atskleidžiamos atskirai, išskyrus 39 straipsnyje numatytą atvejį. Ūkio subjektas atskirai parodo bet kurias sukauptas pajamas ar sąnaudas, ►**M5** pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, kurios susijusios su ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe), skirtu parduoti.

39 Jeigu perleidžiama grupė yra naujai įsigyta dukterinė įmonė, kuri įsigijimo metu atitinka parduoti skirto turto kriterijus (žr. 11 straipsnį), tai atskleisti pagrindines turto ar įsipareigojimų klases nebūtina.

40 Ūkio subjektas neturi perklasifikuoti ar iš naujo pateikti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu arba perleidžiamomis grupėmis, klasifikuojamais kaip laikomi parduoti, arba turtu ir įsipareigojimais ankstesnių laikotarpių ►**M5** finansinės būklės ataskaitose ◄, kad atspindėtų paskutinio pateikto laikotarpio ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ klasifikaciją.

▼B

Papildomas atskleidimas

41 Ūkio subjektas, pateikdamas laikotarpio, per kurį ilgalaikis turtas (arba perleidžiama grupė) buvo klasifikuojamas kaip laikomas parduoti arba parduotas turtas, aiškinamajame rašte turi nurodyti:

a) ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) aprašymą;

b) faktų ar aplinkybių, susijusių su turto pardavimu ar tikėtinu jo perleidimu ir tikėtinu šio perleidimo būdu ir laiku, aprašymą;

c) pelną ar nuostolį, pripažintą pagal 20–22 straipsnius ir, jeigu nėra atskirai pateikta ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ dalį, kuri apima šį pelną ar nuostolį;

d) prireikus apskaitytiną segmentą, kuriame ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė) pateikiamas pagal 8-ąjį TFAS *„Veiklos segmentai“*.

42 Jeigu yra taikomi 26 arba 29 straipsniai, ūkio subjektas atskleidžia laikotarpio, kada buvo priimtas sprendimas pakeisti ilgalaikio turto (perleidžiamų grupių) pardavimo planus, faktus ar aplinkybes, kurios lėmė tokį sprendimą, ir sprendimo poveikį laikotarpio ir bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio veiklos rezultatams.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43 Šis TFAS turi būti taikomas perspektyviniai ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, po šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu vertinimai ir kita informacija, reikalinga taikyti TFAS, buvo gauta tada, kai atsirado atitiktis šiems kriterijams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

44 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M5

44A. 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 3 ir 38 straipsniai ir pridėtas 33A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

44B 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) įtrauktas 33 straipsnio d punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisa turi būti taikoma retrospektyviai.

▼M8

44C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ įterpti 8A ir 36A straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šių pataisų metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems anksčiau kaip 2009 m. liepos 1 d., nebent jis taip pat taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m. gegužės mėn.). Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą. Laikantis 27-ojo TAS (pataisyto 2008 m. gegužės mėn.) 45 straipsnio pereinamųjų nuostatų, ūkio subjektas turi taikyti pataisas perspektyviai nuo tos dienos, kai pirmą kartą taikė 5-ąjį TFAS.

▼M17

44D 2008 m. lapkričio mėn. TFAAK 17-uoju aiškinimu *Nepiniginio turto paskirstymas savininkams* buvo įtraukti 5A, 12A ir 15A straipsniai ir pataisytas 8 straipsnis. Tos pataisos turi būti perspektyviai taikomos ilgalaikiam turtui (arba perleidimo grupėms), kuris bus paskirstytas savininkams per metinius ataskaitinius laikotarpius, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Neleidžiama taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko pataisas laikotarpiui, kuris prasideda prieš 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat taikyti 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.), 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m. gegužės mėn.) ir TFAAK 17-ąjį aiškinimą.

▼M22

44E 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* įterptas 5B straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti perspektyviai 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

35-OJO TAS PANAIKINIMAS

45 Šiuo TFAS pakeičiamas 35-asis TAS „*Nutrauktoji veikla*“.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Pinigus kuriantis vienetas	Mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, kurios didžiąja dalimi nepriklauso nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.
Ūkio subjekto komponentas	Veikla ir pinigų srautai, kurie gali būti aiškiai atskirti veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais nuo likusios ūkio subjekto dalies.

▼B

Pardavimo išlaidos	Papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto (ar **perleidžiamos grupės**) perleidimui, išskyrus finansines ir pelno mokesčio sąnaudas.
Trumpalaikis turtas	►M5 Ūkio subjektas turtą turi priskirti trumpalaikiam, jeigu: a) jis tikisi realizuoti turtą, ketina jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį veiklos ciklą; b) jis laiko turtą visų pirma pardavimui; c) jis tikisi realizuoti turtą per 12 mėnesių po ataskaitinio laikotarpio; arba d) turtas yra pinigai ar pinigų ekvivalentai (kaip nurodyta 7-ajame TAS), išskyrus tuos atvejus, kai mažiausiai dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui padengti. ◄
Nutrauktoji veikla	**Ūkio subjekto komponentas**, kuris arba buvo perleistas, arba yra pripažįstamas kaip skirtas parduoti, ir: a) kuris atspindi atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį; b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis; arba c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai su tikslu perparduoti.
Perleidžiama grupė	Vienu sandoriu pardavimo ar kitokiu būdu planuojama perleisti turto grupė ir įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su turtu, kuris bus perleistas sandorio metu. Grupė apima ir verslo sujungimo metu įgytą prestižą, jeigu grupė yra **pinigus kuriantis vienetas**, kuriam prestižas buvo priskirtas pagal 36-ojo TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (persvarstyto 2004 m.) 80–87 straipsnius, arba jeigu šiame pinigus kuriančiame vienete vyksta veikla.
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

▼B

Tvirtas pasižadėjimas pirkti	Susitarimas su nesusijusia šalimi, įpareigojantis abi šalis ir paprastai teisiškai įvykdomas: a) kuriuo apibrėžiamos visos reikšmingos sąlygos, įskaitant sandorio kainą ir laiką; ir b) kuris apima priemones, kurios neskatina įsipareigojimo nevykdymo ir yra pakankamai brangios, kad įsipareigojimo įvykdymas taptų **labai tikėtinas**.
Labai tikėtinas	Daug labiau **tikėtinas** nei galimas.
Ilgalaikis turtas	Turtas, kuris neatitinka trumpalaikio turto apibrėžimo.
Tikėtinas	Labiau galimas, negu negalimas.
Atsiperkamoji vertė	Didesnioji vertė iš turto **tikrosios vertės**, atėmus **pardavimo išlaidas**, ar **naudojimo vertės**.
Naudojimo vertė	Dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

B priedas

Papildomas taikymas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

LAIKOTARPIO, REIKALINGO PARDAVIMUI ĮVYKDYTI, PRATĘSIMAS

B1. Kaip minėta 9 straipsnyje, laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimas netrukdo turto (ar perleidžiamos grupės) pripažinti turtu, skirtu parduoti, jeigu uždelsimas yra nulemtas įvykių ir aplinkybių, nepriklausančių nuo ūkio subjekto pastangų, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs įvykdyti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Išimtis vienerių metų reikalavimui pagal 8 straipsnį turi būti taikoma toliau nurodytose situacijose, kuriose atsiranda šie įvykiai ar aplinkybės:

a) tą datą, kai ūkio subjektas įsipareigoja įvykdyti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą, jis pagrįstai tikisi, kad kiti (ne pirkėjas) sudarys tokias turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimo sąlygas, kurios pratęs laikotarpį, reikalingą pardavimui įvykdyti, ir:

i) veiksmai, reikalingi įvykdyti šias sąlygas, negali būti inicijuoti, kol *tvirtas pasižadėjimas pirkti* galioja;

ii) tvirtas pasižadėjimas pirkti yra labai tikėtinas vienerius metus;

▼B

b) ūkio subjektas gauna tvirtą pasižadėjimą pirkti, todėl pirkėjas ar kiti netikėtai nustato ilgalaikio turto (perleidžiamos grupės), anksčiau priskirto skirtam parduoti, perleidimo sąlygas, kurios pratęs laikotarpį, reikalingą pardavimui įvykdyti, ir:

   i) veiksmai, būtini įvykdyti sąlygoms, buvo atlikti;

   ii) tikėtina palanki uždelsimo faktorių atomazga;

c) per pirmą vienerių metų laikotarpį, atsiranda aplinkybių, kurios anksčiau buvo laikomos mažai tikėtinomis, todėl ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), anksčiau pripažintas skirtu parduoti, nėra parduodamas iki to laikotarpio pabaigos, ir:

   i) per tų vienerių metų laikotarpį ūkio subjektas atlieka veiksmus, kurie tapo būtini pasikeitus aplinkybėms;

   ii) ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe) yra aktyviai prekiaujama rinkoje pagrįsta kaina, įvertinus aplinkybių pasikeitimus;

   iii) 7 ir 8 straipsniuose nurodyti kriterijai yra įvykdyti.

▼B

6-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip *mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas* turėtų būti pateikiamas finansinėse ataskaitose.

2 Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama:

a) nežymiai patobulinti esamą *tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų* apskaitos praktiką;

b) kad ūkio subjektai, kurie pripažįsta *tyrinėjamą ir vertinamą turtą*, tokio turto vertės sumažėjimą vertintų pagal šį standartą, o bet kokį vertės sumažėjimą skaičiuotų pagal 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“;

c) atskleisti informaciją, kuri paaiškina ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiamas sumas, gautas atlikus mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą. Tokių sumų paaiškinimas padeda finansinių ataskaitų vartotojams suprasti būsimųjų pinigų srautų, gautų iš bet kokio pripažinto tyrinėjamo ir vertinamo turto, kiekį, laiką ir tikrumą.

TAIKYMAS

3 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą tyrinėjimo ir vertinimo išlaidoms.

4 TFAS netaikomas kitiems ūkio subjektų, vykdančių mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą, apskaitos aspektams.

5 Ūkio subjektas šio standarto reikalavimų neturi taikyti išlaidoms, kurios patiriamos:

a) prieš mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą, pavyzdžiui, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria prieš gaudamas specialias juridines teises tyrinėti nustatytą vietovę;

b) po to, kai mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrindimas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs.

TYRINĖJAMO IR VERTINAMO TURTO PRIPAŽINIMAS

Laikina išlyga iš 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsnių

6 Ūkio subjektas, kuris pripažįsta tyrinėjamą ir vertinamą turtą, rengdamas savo apskaitos politiką turi taikyti 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ 10 straipsnį.

▼B

7 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsniuose nustatyti griežti reikalavimai ir nurodymai, pagal kuriuos vadovybė turi nuspręsti formuoti atskirą apskaitos politiką straipsniui, kuriam nėra specialaus TFAS. Pagal toliau pateiktus 9 ir 10 straipsnius šis standartas atleidžia ūkio subjektą nuo tų straipsnių taikymo apskaitos politikai dėl tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimo ir vertinimo.

TYRINĖJAMO IR VERTINAMO TURTO VERTINIMAS

Vertinimas pripažinimo metu

8 Tyrinėjamas ir vertinamas turtas turi būti vertinamas savikaina.

Tyrinėjamo ir vertinamo turto savikainos elementai

9 Ūkio subjektas nustato politiką, apibrėžiančią, kokios išlaidos pripažįstamos tyrinėjamu ir vertinamu turtu, ir ją nuosekliai taiko. Tai nustatydamas ūkio subjektas apsvarsto, kiek išlaidų gali būti siejama su specifinių mineralinių žaliavų išteklių paieška. Toliau pateikiami išlaidų, kurios gali būti įtrauktos į pradinį tyrinėjamo ir vertinamo turto įvertinimą, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):

a) tyrinėjimo teisių įsigijimas;

b) topografinės, geologinės, geocheminės ir geofizinės studijos;

c) tiriamasis gręžimas;

d) griovių kasimas;

e) pavyzdžių ėmimas; ir

f) veikla, susijusi su mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninio pagrindimo ir komercinio naudingumo vertinimu.

10 Išlaidos, susijusios su mineralinių žaliavų išteklių plėtra, nepripažįstamos tyrinėjamu ir vertinamu turtu. Pagrinduose ir 38-ajame TAS „*Nematerialusis turtas*“ nustatomi reikalavimai dėl turto, atsirandančio dėl plėtros, pripažinimo.

11 Pagal 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ ūkio subjektas pripažįsta visus pašalinimo ir atkūrimo įsipareigojimus, atsirandančius tam tikru laikotarpiu, kai įvykdomas mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas.

Vertinimas po pripažinimo

12 Atlikęs pripažinimą, tolesniam tyrinėjamo ir vertinamo turto vertinimui ūkio subjektas taiko arba savikainos metodą, arba perkainojimo metodą. Jei taikomas perkainojimo metodas (16-ajame TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ arba 38-ajame TAS nurodytas metodas), jis suderinamas su turto klasifikacija (žr. 15 straipsnį).

▼B

Apskaitos politikos keitimas

13 Ūkio subjektas gali keisti savo tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, jei dėl to finansinės ataskaitos taps tinkamesnės ekonominius sprendimus priimančių vartotojų poreikiams tenkinti, bet nebus mažiau patikimos, arba taps patikimesnės ir ne mažiau tinkamos tiems poreikiams tenkinti. Ūkio subjektas svarbą ir patikimumą vertina pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.

14 Pateisindamas tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politikos keitimą ūkio subjektas įrodo, kad pakeitus politiką finansinės ataskaitos geriau atitinka 8-ojo TAS, nors ir ne visus, kriterijus.

PATEIKIMAS

Tyrinėjamo ir vertinamo turto klasifikacija

15 Ūkio subjektas tyrinėjamą ir vertinamą turtą klasifikuoja nuosekliai kaip materialųjį arba nematerialųjį turtą pagal įgyto turto pobūdį.

16 Tam tikras tyrinėjamas ir vertinamas turtas apskaitoje registruojamas kaip nematerialusis turtas (pvz., gręžimo teisės), o kitas – kaip materialusis (pvz., transporto priemonės ir gręžimo įranga). Jei materialiojo turto dalis sunaudojama plėtojant nematerialųjį turtą, tą sunaudojimą atspindinti suma yra nematerialiojo turto savikainos dalis. Dėl to, kad materialusis turtas naudojamas nematerialiojo turto plėtrai, materialusis turtas netampa nematerialiuoju turtu.

Tyrinėjamo ir vertinamo turto perklasifikavimas

17 Turtas neturi būti klasifikuojamas kaip tyrinėjamas ir vertinamas turtas, jei mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrindimas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs. Prieš perklasifikavimą turi būti įvertinamas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas ir pripažįstamas bet koks vertės sumažėjimo nuostolis.

VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Pripažinimas ir įvertinimas

18 Tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas nustatomas, kai informacija ir aplinkybės rodo, kad tyrinėjamo ir vertinamo turto balansinė vertė gali viršyti atsiperkamąją vertę. Kai faktai ir aplinkybės rodo, kad balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, ūkio subjektas turi įvertinti, pateikti ir atskleisti bet kokį vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąjį TAS, išskyrus 21 straipsnyje nurodytus atvejus.

19 Kai nustatomas tyrinėjamas ir vertinamas turtas, kurio vertė gali būti sumažėjusi, tyrinėjamo ir vertinamo turto apskaitai turi būti taikomas tik šio standarto 20 straipsnis, o ne 36-ojo TAS 8–17 straipsniai. 20 straipsnyje nurodytas terminas „turtas“ taip pat taikomas tiek atskiram tyrinėjamam ir vertinamam turtui, tiek ir pinigus kuriančiam vienetui apibrėžti.

▼B

20 Vienas arba daugiau toliau pateiktų faktų ir aplinkybių rodo, kad ūkio subjektas turėtų patikrinti, ar sumažėjo tiriamo ir vertinamo turto vertė (sąrašas nėra baigtinis):

a) laikotarpis, kai ūkio subjektas turėjo teisę tyrinėti nurodytoje vietovėje, pasibaigė arba greitai pasibaigs ir nesitikima, kad bus pratęstas;

b) biudžete nėra numatomos ir neplanuojamos reikšmingos išlaidos tolesniam mineralinių žaliavų išteklių nurodytose vietovėse tyrinėjimui ir vertinimui;

c) atlikus mineralinių žaliavų išteklių nurodytoje vietovėje tyrinėjimą ir vertinimą nebuvo atrasta komerciškai naudingo mineralinių žaliavų išteklių kiekio, todėl ūkio subjektas nusprendė nutraukti tokią veiklą, vykdomą šioje vietovėje;

d) turima pakankamai duomenų, rodančių, kad, nors plėtra nurodytoje vietovėje tikriausiai bus tęsiama, mažai tikėtina, kad tyrinėjamo ir vertinamo turto balansinė vertė bus visiškai padengta iš sėkmingos plėtros arba pardavimo.

Bet kokiu tokiu atveju arba panašiais atvejais ūkio subjektas atlieka vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąjį TAS. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS.

Lygio, kuriam esant skaičiuojamas tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas, nustatymas

21 Ūkio subjektas nustato apskaitos politiką, pagal kurią turtas, susijęs su gamtinių išteklių tyrinėjimu ir vertinimu, turi būti priskirtas pinigus kuriantiems vienetams arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, siekiant įvertinti tokio turto vertės sumažėjimą. Kiekvienas pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė, kuriems priskiriamas turtas, susijęs su gamtinių išteklių tyrinėjimu ir vertinimu, neturi būti didesnis už veiklos segmentą, nustatytą pagal 8 TFAS *„Veiklos segmentai“*.

22 Ūkio subjekto nustatomas lygis, skirtas tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimui įvertinti, gali apimti vieną arba daugiau pinigus kuriančių vienetų.

ATSKLEIDIMAS

23 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria parodomos ir paaiškinamos pripažintos jo finansinėse ataskaitose sumos, kurios susidaro tyrinėjant ir vertinant mineralinių žaliavų išteklius.

24 Kad būtų tenkinami 23 straipsnio reikalavimai, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, įskaitant tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimą;

b) turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumas, pagrindinės ir investicinės veiklos pinigų srautus, susidarančius tyrinėjant ir vertinant mineralinių žaliavų išteklius.

▼B

25 Tyrinėjamą ir vertinamą turtą ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti kaip atskirą turto grupę ir atskleisti informaciją, reikalaujamą 16-ojo TAS ar 38-ojo TAS, atsižvelgiant į tai, kaip turtas buvo suklasifikuotas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

26 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

27 Jei lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2006 m. sausio 1 d., neįmanoma taikyti kurio nors 18 straipsnio reikalavimo, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8-ajame TAS.

Priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Tyrinėjamas ir vertinamas turtas	**Tyrinėjimo ir vertinimo išlaidos** pripažintos turtu pagal ūkio subjekto apskaitos politiką.
Tyrinėjimo ir vertinimo išlaidos	Ūkio subjekto išlaidos, patirtos dėl **mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimo ir vertinimo** prieš tai, kai akivaizdžiai matomas mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrįstumas ir komercinis naudingumas.
Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas	Mineralinių žaliavų išteklių, įskaitant mineralus, naftą, gamtines dujas ir panašius neatsikuriančius išteklius, paieška po to, kai ūkio subjektas gavo juridines teises tyrinėti tam tikrą vietovę, taip pat mineralinių išteklių gavybos techninio pagrįstumo ir komercinio naudingumo nustatymas.

▼B

7-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Atskleidimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – reikalauti, kad ūkio subjektai savo finansinėse ataskaitose atskleistų duomenis, kurie vartotojams leistų įvertinti:

a) finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams; ir

b) per ataskaitinį laikotarpį ir finansinių ataskaitų datą ūkio subjekto patiriamos dėl finansinių priemonių kylančios rizikos pobūdį, mastą ir jos valdymo būdą.

2 Šio standarto principai papildo 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“ ir 39-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“ nustatytus finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo, vertinimo ir pateikimo principus.

TAIKYMAS

3 Šį standartą taiko visi ūkio subjektai visoms finansinėms priemonėms, išskyrus:

▼M8

a) dalis dukterinėse, asocijuotosiose arba bendrose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 27-ąjį TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“, 28-ąjį TAS „ *Investicijos į asocijuotąsias įmones*“ ir 31-ąjį TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“. Tačiau kai kuriais atvejais 27-ajame TAS, 28-ajame TAS ar 31-ajame TAS ūkio subjektui leidžiama savo dalį dukterinėje, asocijuotojoje ar bendroje įmonėje įtraukti į apskaitą pagal 39-ąjį TAS; tokiais atvejais ūkio subjektai turi taikyti šio TFAS reikalavimus. Jeigu išvestinė finansinė priemonė neatitinka 32-ajame TAS pateikto nuosavybės priemonės apibrėžimo, ūkio subjektai taip pat turi taikyti šį standartą visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse, asocijuotosiose ar bendrose įmonėse;

▼B

b) darbdavių teises ir pareigas pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“;

▼M12

_____

▼B

d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS „*Draudimo sutartys*“. Tačiau šis TFAS taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jeigu pagal 39-ąjį TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitoje parodytų atskirai. Be to, išleidėjas turi taikyti šį standartą *finansinių garantijų sutartims*, jeigu sutarčių pripažinimui ir vertinimui išleidėjas taiko 39-ąjį TAS, tačiau joms pripažinti ir įvertinti išleidėjas gali pasirinkti taikyti 4-ąjį TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;

▼B

e) mokėjimo akcijomis sandorių finansines priemones, sutartis ir prievoles, kurioms taikomas 2-asis TFAS „*Mokėjimas* akcijomis“, išskyrus atvejus, kai šis standartas taikomas 39-ojo TAS 5–7 straipsniuose nurodytoms sutartims;

▼M6

f) priemones, kurias reikalaujama priskirti nuosavybės priemonėms pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.

▼B

4 Šis standartas taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės apima finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 39-asis TAS. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurioms, nors ir netaikomas 39-asis TAS, tačiau taikomas šis standartas (pvz., prievolės suteikti paskolas).

5 Šis standartas taikomas nefinansinių straipsnių, kuriems taikomas 39-asis TAS (žr. 39-ojo TAS 5–7 straipsnius), pirkimo ar pardavimo sutartims.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS

6 Jeigu šis standartas reikalauja finansines priemones atskleisti pagal klases, ūkio subjektas, skirstydamas jas į grupes, atsižvelgia į atskleidžiamos informacijos pobūdį ir į tų finansinių priemonių požymius. Ūkio subjektas pateikia pakankamą informaciją, kad būtų galima sutikrinti ją su ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnių eilutėmis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

7 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padeda suprasti finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams.

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės

8 Visų toliau nurodytų kategorijų, apibrėžtų 39-ajame TAS, balansinė vertė atskleidžiama ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ arba aiškinamajame rašte:

a) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, kuris taip registruojamas pirminio pripažinimo metu, ir ii) finansinį turtą, laikomą prekybai pagal 39-ąjį TAS;

b) investicijų, laikomų iki termino pabaigos;

c) paskolų ir gautinų sumų;

▼B

d) finansinio turto, galimo parduoti;

e) finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atskirai nurodant: i) finansinius įsipareigojimus, kurie taip registruojami pirminio pripažinimo metu, ir ii) finansinius įsipareigojimus, laikomus prekybai pagal 39-ąjį TAS; ir

f) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina.

Finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄

9 Ūkio subjektas, kuris paskolą arba gautiną sumą (ar paskolų arba gautinų sumų grupę) pripažino tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, atskleidžia:

a) didžiausią paskolos arba gautinos sumos (ar paskolų arba gautinų sumų grupės) *kredito riziką* (žr. 36 straipsnio a punktą) ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

b) sumą, kuria visos susijusios kredito išvestinės arba panašios priemonės sumažina didžiausią kredito riziką;

c) paskolos arba gautinos sumos (ar paskolų arba gautinų sumų grupės) tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, kai toks pokytis priskiriamas finansinio turto kredito rizikos pokyčiams, sumą, kuri apskaičiuojama:

i) kaip jos tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda *rinkos rizika*, suma; arba

ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pasikeitimo, priskiriamo turto kredito rizikos pokyčiams, sumą.

Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pokyčius;

d) visų susijusių kredito išvestinių arba panašių priemonių tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir pokyčio, sukaupto nuo tada, kai buvo nuspręsta pripažinti paskolą arba gautinas sumas, sumą.

10 Jei ūkio subjektas pagal 39-ojo TAS 9 straipsnį nusprendė finansinį įsipareigojimą pripažinti tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, jis atskleidžia:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, priskiriamo to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą, kuri apskaičiuojama:

i) kaip jo tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, suma (žr. B priedo B4 straipsnis); arba

ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pokyčio, priskiriamo įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą.

▼B

Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima lyginamosios palūkanų normos, kito ūkio subjekto finansinės priemonės kainos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pokyčius. Sutartims, kurioms būdinga vienetus siejanti savybė, rinkos sąlygų pokyčiai apima susijusio vidaus arba išorės investicinio fondo veiklos rezultatų pokyčius;

b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui.

11 Ūkio subjektas atskleidžia:

a) metodus, taikomus pagal 9 straipsnio c punkto ir 10 straipsnio a punkto reikalavimus;

b) jo manymu, svarbius veiksnius ir priežastis, dėl kurių jis padarė išvadą, kad informacija, atskleista pagal 9 straipsnio c punkto ir 10 straipsnio a punkto reikalavimus, ne visai teisingai parodo finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį, priskiriamą jo kredito rizikos pokyčiams.

Perklasifikavimas

12 Jeigu ūkio subjektas finansinį turtą pergrupavo (pagal 39-ojo TAS 51–54 straipsnius) ir vertino:

a) ne tikrąja verte, o savikaina arba amortizuota savikaina; arba

b) ne savikaina arba amortizuota savikaina, o tikrąja verte,

jis atskleidžia kiekvieną sumą, perkeltą iš vienos kategorijos į kitą, nurodydamas tokio pergrupavimo priežastį.

12A Jei ūkio subjektas finansinį turtą išbraukė iš finansinio turto, ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateikiamo tikrąja verte, pagal 39-ojo TAS 50B arba 50D straipsnį arba iš galimo parduoti finansinio turto pagal 39-ojo TAS 50E straipsnį, jis atskleidžia:

a) kiekvieną sumą, perkeltą iš vienos grupės į kitą;

b) kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu iki pripažinimo nutraukimo – viso finansinio turto, kuris pergrupuotas einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, balansines vertes ir tikrąsias vertes;

c) jei finansinis turtas pergrupuotas pagal 50B straipsnį – retai pasitaikančią situaciją ir faktus bei aplinkybes, rodančias, kad situacija buvo retai pasitaikanti;

d) ataskaitiniu laikotarpiu, kai finansinis turtas pergrupuotas – su tuo finansiniu turtu susijusio pelno ar nuostolių, pripažintų ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ arba kitose bendrosiose pajamose tuo ataskaitiniu laikotarpiu ir ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, tikrąją vertę;

▼B

e) kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu po pergrupavimo (įskaitant ataskaitinį laikotarpį, kuriuo finansinis turtas pergrupuotas) iki finansinio turto pripažinimo nutraukimo – pelno ar nuostolių, kurie būtų buvę pripažinti pelnu ar nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas nebūtų buvęs pergrupuotas, tikrąją vertę, taip pat pelną, nuostolius, pajamas ir sąnaudas, pripažintus ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄; ir

f) faktinių palūkanų normą ir įvertintas pinigų srautų sumas, kurias ūkio subjektas tikisi atgauti, finansinio turto pergrupavimo datą.

Pripažinimo nutraukimas

13 Ūkio subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą taip, kad visas finansinis turtas arba jo dalis gali neatitikti pripažinimo nutraukimo kriterijų (žr. 39-ojo TAS 15–37 straipsnius). Apie kiekvieną tokio finansinio turto grupę ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) turto pobūdį;

b) rizikos pobūdį ir naudą iš nuosavybės, kurią ūkio subjektas dar gali gauti;

c) turto ir susijusių įsipareigojimų balansines vertes, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą turtą; ir

d) visą turto pradinę balansinę vertę, turto, kurį ūkio subjektas ir toliau pripažįsta, sumą ir susijusių įsipareigojimų balansinę vertę, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta turtą, atsižvelgdamas į savo tolesnio ryšio su turtu laipsnį.

Užstatas

14 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

a) finansinio turto, pateikto kaip įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų užstatas, balansinę vertę, įskaitant sumas, kurios buvo perklasifikuotos pagal 39-ojo TAS 37 straipsnio a punktą; ir

b) įkeitimo terminus ir sąlygas.

15 Kai ūkio subjektas laiko užstatą (finansinį arba nefinansinį turtą), kurį leidžiama parduoti arba dar kartą įkeisti, jeigu nėra jokių įkeisto turto savininko įsipareigojimų nevykdymo požymių, jis atskleidžia:

a) turimo užstato tikrąją vertę;

b) tokio parduoto arba dar kartą įkeisto užstato tikrąją vertę ir tai, ar šis ūkio subjektas yra įsipareigojęs jį susigrąžinti; ir

c) su užstato naudojimu susijusias sąlygas.

▼B

Sumažinimo sąskaita

16 Kai dėl kredito nuostolių sumažėja finansinio turto vertė ir ūkio subjektas šį sumažėjimą registruoja atskiroje sąskaitoje (pvz., sumažinimo sąskaitoje, naudojamoje atskiriems vertės sumažėjimams registruoti, arba panašioje sąskaitoje, naudojamoje bendram turto vertės sumažėjimui registruoti), užuot tiesiogiai sumažinęs turto balansinę vertę, jis turi atskleisti sutikrintus kiekvienos finansinio turto grupės ataskaitinio laikotarpio pokyčius, užregistruotus toje sąskaitoje.

Sudėtinės finansinės priemonės, apimančios įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones

17 Jeigu ūkio subjektas išleidžia priemonę, susidedančią iš įsipareigojimo ir nuosavybės dalių (žr. 32-ojo TAS 28 straipsnį) ir apimančią įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones, kurių vertės yra tarpusavyje susijusios (kaip antai išpirktina konvertuojamoji skolos priemonė), jis privalo parodyti tokius esamus požymius.

Įsipareigojimų nevykdymas ir pažeidimai

18 Ūkio subjektas apie *mokėtinas paskolas*, pripažintas ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, atskleidžia:

a) duomenis apie bet kokių įsipareigojimų neįvykdymą, padarytą per pagrindinės paskolos sumos, palūkanų, skolų padengimo fondo laikotarpį, arba tokių mokėtinų paskolų grąžinimo sąlygas;

b) ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ grąžintinų paskolų balansinę vertę, kai nevykdomi įsipareigojimai; ir

c) informaciją, ar anksčiau nevykdytas įsipareigojimas buvo įvykdytas, ar mokėtinos paskolos sąlygos buvo persvarstytos prieš skelbiant finansines ataskaitas.

19 Jeigu per ataskaitinį laikotarpį buvo pažeistos kitos nei 18 straipsnyje apibūdintos paskolos sutarties sąlygos, ūkio subjektas pateikia tokią pat informaciją, kokios reikalaujama pagal 18 straipsnį, jeigu dėl padarytų pažeidimų skolintojas turėjo teisę reikalauti, kad paskola būtų grąžinta greičiau (išskyrus atvejus, kai pažeidimai buvo ištaisyti arba buvo persvarstytos paskolos sąlygos ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ar anksčiau).

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita ir nuosavybė

▼B

Pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsniai

20 Ūkio subjektas finansinėse ataskaitose arba aiškinamajame rašte atskleidžia informaciją apie šiuos pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsnius:

a) grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš:

i) inansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atskirai nurodydamas grynąjį pelną arba nuostolį iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nuspręstų pripažinti pradinio pripažinimo metu, ir grynąjį pelną ar nuostolį iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie pagal 39-ąjį TAS laikomi prekybai;

▼M5

ii) atsirandančius iš galimo parduoti finansinio turto, rodant atskirai laikotarpio pelno ar nuostolių sumas, pripažintas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, perkeltą iš nuosavybės į to laikotarpio pelną arba nuostolius;

▼B

iii) iki termino laikomų investicijų;

iv) paskolų ir gautinų sumų; ir

v) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

b) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nevertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, palūkanų pajamų ir sąnaudų (apskaičiuotų taikant faktinių palūkanų metodą) sumą;

c) rinkliavų pajamų ir sąnaudų (kitos nei faktinių palūkanų normai apskaičiuoti naudojamos sumos), susidarančių iš:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie nevertinami tikrąja verte jos pokyčius pripažįstant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄; ir

ii) patikos ir kitos patikėjimo veiklos, sąlygojančios turto laikymą ar investavimą gyventojų, patikos fondų, pensijų išmokų planų ir kitų institucijų vardu;

d) finansinio turto, kurio vertė sumažėjusi, palūkanų pajamas, sukauptas pagal 39-ojo TAS 93TN straipsnį; ir

e) kiekvienos finansinio turto grupės vertės sumažėjimo nuostolių sumą.

Kita atskleidžiama informacija

Apskaitos politika

▼M5

21 Remdamasis 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstyto 2007 m.) 117 straipsniu, svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje ūkio subjektas atskleidžia finansinėms ataskaitoms rengti taikomą vertinimo pagrindą (ar pagrindus) ir kitą taikomą apskaitos politiką, svarbią finansinių ataskaitų supratimui.

▼B

Apsidraudimo sandorių apskaita

22 Ūkio subjektas apie visų rūšių apsidraudimo sandorius, apibūdintus 39-ajame TAS (t. y. tikrosios vertės, pinigų srautų ir grynosios investicijos į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandorius), pateikia:

a) kiekvienos rūšies apsidraudimo aprašymą;

b) finansinių priemonių, nuspręstų pripažinti apsidraudimo priemonėmis, aprašymą ir jų tikrąsias vertes ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄; ir

c) rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį.

▼B

23 Apie pinigų srautų apsidraudimo sandorius ūkio subjektas atskleidžia:

a) numanomus pinigų srautų laikotarpius ir kada jų poveikio tikimasi pelnui ar nuostoliui;

b) kiekvieno prognozuojamo sandorio, kuriam anksčiau buvo taikyti apsidraudimo apskaitos principai, tačiau kurio ateityje nebesitikima, apibūdinimą;

▼M5

c) sumą, kuri buvo pripažinta laikotarpio kitų bendrųjų pajamų dalimi;

d) sumą, kuri buvo pergrupuota iš nuosavybės į laikotarpio pelną arba nuostolius, pateikiant sumas, nurodytas kiekvienoje bendrųjų pajamų ataskaitos eilutėje; ir

▼B

e) sumą, kuri per ataskaitinį laikotarpį iš nuosavybės perkelta į nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo, kurio įsigijimas arba prisiėmimas buvo laikomas labai tikėtinu prognozuojamu apsidraudimo sandoriu, įsigijimo savikainą pirminio pripažinimo metu arba kitą balansinę vertę.

24 Ūkio subjektas atskirai atskleidžia:

a) tikrosios vertės apsidraudimo sandorių pelną arba nuostolį iš:

i) apsidraudimo priemonės; ir

ii) apdrausto straipsnio, priskiriamo apdraudžiamai rizikai;

b) neefektyvumą, pripažintą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, susidarantį iš pinigų srautų apsidraudimo sandorių; ir

c) neefektyvumą, pripažintą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, susidarantį iš grynosios investicijos į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandorių.

Tikroji vertė

25 Išskyrus 29 straipsnio reikalavimus, pateikdamas duomenis apie kiekvienos grupės finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus (žr. 6 straipsnį), ūkio subjektas atitinkamos turto ir įsipareigojimų grupės tikrąją vertę parodo taip, kad ją būtų galima palyginti su jų balansine verte.

26 Atskleisdamas tikrąsias vertes, ūkio subjektas finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus suskirsto į grupes, tačiau jas tarpusavyje užskaito tik tiek, kiek jų balansinės vertės ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ yra užskaitomos tarpusavyje.

▼M19

27 Ūkio subjektas turi atskleisti kiekvienos finansinių priemonių grupės metodus ir, kai taikomi vertinimo būdai, prielaidas, naudojamus nustatant kiekvienos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų grupės tikrąsias vertes. Pavyzdžiui, prireikus ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie prielaidas, susijusias su išankstinių įmokų normomis, apskaičiuotų kredito nuostolių normomis, palūkanų arba diskonto normomis. Jei vertinimo būdai pasikeitė, ūkio subjektas turi atskleisti tokį pasikeitimą ir jo priežastis.

▼**M19**

27A Siekdamas atskleisti informaciją pagal 27B straipsnio reikalavimus, nustatytas tikrąsias vertes ūkio subjektas turi skirstyti pagal tikrosios vertės hierarchiją, kuri atskleidžia naudotų pradinių įvertinimo duomenų reikšmingumą. Tikrosios vertės hierarchijoje turi būti šie lygiai:

a) aktyviosiose tokio paties turto arba įsipareigojimų rinkose nustatytos kainos (nepakoreguotos) (1 lygis);

b) kiti pradiniai duomenys, išskyrus į 1 lygį įtrauktas nustatytas turto arba įsipareigojimų kainas, kurios stebimos tiesiogiai (t. y. kaip kainos) arba netiesiogiai (t. y. išvestos iš kainų) (2 lygis) ir

c) turto arba įsipareigojimų pradiniai duomenys, nepagrįsti stebimais rinkos duomenimis (nestebimi pradiniai duomenys) (3 lygis).

Tikrosios vertės hierarchijos lygis, kuriam priskiriama visa nustatyta tikroji vertė, turi būti nustatomas remiantis žemiausio lygio pradiniais duomenimis, reikšmingais nustatant visą tikrąją vertę. Šiuo tikslu pradinių duomenų reikšmė įvertinama, atsižvelgiant į visą nustatytą tikrąją vertę. Jeigu nustatant tikrąją vertę naudojami stebimi pradiniai duomenys, kuriuos būtina reikšmingai pakoreguoti remiantis nestebimais pradiniais duomenimis, toks nustatymas priskiriamas 3 lygiui. Vertinant konkrečių pradinių duomenų reikšmę visam tikrosios vertės nustatymui, sprendimas priimamas atsižvelgiant į turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius.

27B Dėl finansinės būklės ataskaitoje pripažintų nustatytų tikrųjų verčių ūkio subjektas kiekvienoje finansinių priemonių grupėje turi atskleisti:

a) tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamos visos nustatytos tikrosios vertės, atskiriant nustatytas tikrąsias vertes pagal 27A straipsnyje apibrėžtus lygius;

b) visus reikšmingus perkėlimus iš 1 lygio į 2 lygį tikrosios vertės hierarchijoje, ir atvirkščiai, bei tokių perkėlimų priežastis. Perkėlimai į kiekvieną lygį turi būti atskleisti ir aptarti atskirai nuo perkėlimų iš kiekvieno lygio. Šiuo tikslu reikšmingumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į pelną arba nuostolius bei visą turtą arba visus įsipareigojimus;

c) tikrosios vertės hierarchijos 3 lygio tikrosios vertės nustatymo atveju – sutikrinimą nuo pradinių likučių iki pabaigos likučių, atskirai atskleidžiant laikotarpio pokyčius, priskiriamus:

i) bendrajam laikotarpio pelnui arba nuostoliams, pripažintiems pelnu arba nuostoliu, ir aprašymą, ar jie pateikti bendrųjų pajamų, ar atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama);

ii) visam pelnui arba nuostoliams, pripažintiems kitose bendrosiose pajamose;

iii) pirkimui, pardavimui, išleidimui ir atsiskaitymams (kiekvienas pokyčio tipas atskleidžiamas atskirai) ir

iv) perkėlimams iš 3 lygio arba į jį (pvz., rinkos duomenų stebimumo pokyčiams priskiriami perkėlimai) bei tokių perkėlimų priežastims. Reikšmingi perkėlimai į 3 lygį turi būti atskleisti ir aptarti atskirai nuo perkėlimų iš 3 lygio;

▼M19

d) viso pelno arba nuostolių sumą per laikotarpį, kaip pirmiau nurodyta c punkto i papunktyje, įtrauktą į pelną arba nuostolius, kurie priskiriami pelnui arba nuostoliams, susijusiems su turtu arba įsipareigojimais, turimais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ir aprašymą, ar tas pelnas arba nuostoliai pateikiami bendrųjų pajamų ataskaitoje, ar atskiroje pajamų ataskaitoje (jei pateikiama);

e) jei, nustatant 3 lygio tikrąją vertę, vieną arba daugiau pradinių duomenų elementų pakeitus pagrįstomis galimomis alternatyviomis prielaidomis reikšmingai pasikeistų tikroji vertė, ūkio subjektas turi nurodyti tą faktą ir atskleisti tokių pokyčių poveikį. Ūkio subjektas turi atskleisti, kaip buvo apskaičiuotas pakeitimas į reikšmingą galimą alternatyvią prielaidą. Šiuo tikslu reikšmingumas turi būti nustatomas pagal pelną arba nuostolius ir pagal visą turtą ar visus įsipareigojimus arba, kai tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami kitose bendrosiose pajamose – pagal visą nuosavybę.

Ūkio subjektas turi atskleisti kiekybinius duomenis, kurių reikalaujama šiame straipsnyje, lentelės forma, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

▼B

28 Jeigu finansinė priemonė neturi aktyvios rinkos, ūkio subjektas jos tikrąją vertę nustato taikydamas vertinimo metodus (žr. 39-ojo TAS 74TN–79TN straipsnius). Vis dėlto geriausias tikrosios vertės įrodymas pirminio pripažinimo metu yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė), išskyrus atvejus, kai įvykdomos 39-ojo TAS 76TN straipsnio sąlygos. Tai reiškia, kad tikroji vertė pirminio pripažinimo metu gali skirtis nuo sumos, kuri būtų nustatyta minėtą datą taikant vertinimo metodą. Jeigu toks skirtumas egzistuoja, ūkio subjektas apie kiekvieną finansinių priemonių grupę atskleidžia:

a) apskaitos politiką, kurią jis taiko tą skirtumą pripažindamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, siekdamas parodyti veiksnių (įskaitant laiką) pokyčius, į kuriuos rinkos dalyviai turėtų atsižvelgti, nustatydami kainą (žr. 39-ojo TAS 76ATN straipsnį); ir

b) bendrą skirtumą, kurį vis dėlto reikia įtraukti į pelną arba nuostolį ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, ir šio skirtumo likučių pokyčių sutikrinimą.

29 Tikrosios vertės atskleisti nereikia:

a) kai balansinė vertė yra pagrįstai artima tikrajai vertei, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip trumpalaikės gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;

b) kai investicija į nuosavybės priemones, neturinčias kotiruotos rinkos kainos aktyvioje rinkoje, arba išvestinės finansinės priemonės, susijusios su tokiomis nuosavybės priemonėmis, vertinamos savikaina pagal 39-ąjį TAS, nes tokių investicijų arba išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti; arba

c) kai sutartis apima savarankiškus dalyvavimo elementus, (kaip nurodoma 4-ajame TFAS), jeigu tokio elemento tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti.

▼B

30 29 straipsnio b ir c punktuose apibūdintais atvejais ūkio subjektas turėtų atskleisti informaciją, padedančią finansinių ataskaitų vartotojams patiems susidaryti nuomonę apie galimų skirtumų tarp tokio finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų balansinių ir tikrųjų verčių, įskaitant:

a) faktą, kad informacija apie šių priemonių tikrąją vertę nebuvo atskleista dėl to, kad jos neįmanoma patikimai nustatyti;

b) finansinių priemonių apibūdinimą, jų balansinę vertę ir paaiškinimą, kodėl jų tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti;

c) informaciją apie priemonių rinką;

d) informaciją apie ūkio subjekto ketinimą perleisti finansines priemones ir kaip jis ketina tą padaryti; ir

e) jei nutraukiamas finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės anksčiau nebuvo įmanoma patikimai nustatyti, pripažinimas, pripažinimo nutraukimo faktą, jų balansinę vertę pripažinimo nutraukimo metu ir pripažintą pelno arba nuostolio sumą.

RIZIKOS, ATSIRANDANČIOS DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS

31 Ūkio subjektas pateikia informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leidžia įvertinti rizikos, atsirandančios iš finansinių priemonių ir veikiančios ūkio subjektą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, pobūdį ir mastą.

32 Ūkio subjektas pateikia 33–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją apie finansinių priemonių riziką ir jos valdymo būdus. Ši rizika paprastai apima kredito riziką, *likvidumo riziką* ir rinkos riziką, tačiau jomis neapsiriboja.

Kokybės atskleidimas

33 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

a) galimą riziką ir jos atsiradimo būdą;

b) rizikos valdymo tikslus, politiką, procesus ir rizikos vertinimo būdus; ir

c) visus a arba b punkte pateikiamos informacijos pokyčius, palyginamas su praėjusiu laikotarpiu.

Kiekybės atskleidimas

34 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

a) kiekybinių duomenų santrauką apie galimą riziką ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Šis atskleidimas turėtų būti pagrįstas vidine informacija, pateikiama ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip nurodoma 24-ajame TAS *„Susijusių šalių atskleidimas“*), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai arba vyriausiam atsakingam pareigūnui;

▼B

b) 36–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kuri nepateikta pagal a punktą, išskyrus atvejus, kai rizika yra nereikšminga (žr. 1-ojo TAS 29–31 straipsnius, kuriuose aptariamas reikšmingumas);

c) rizikos koncentraciją, jeigu tas nėra atskleista pagal a ir b punktus.

35 Jeigu kiekybiniai duomenys, atskleisti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, neatspindi galimos ūkio subjekto rizikos per ataskaitinį laikotarpį, ūkio subjektas turi pateikti papildomos informacijos.

Kredito rizika

36 Ūkio subjektas turi atskleisti kiekvienos finansinių priemonių grupės:

a) sumą, kuri geriausiai atspindi maksimalią kredito riziką ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, neatsižvelgiant į jokius turimus užstatus arba kitas kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32-ąjį TAS);

b) atskleisdamas duomenis pagal a punktą, pateikti užstato, laikomo kaip užtikrinimo priemonė, ir kitų kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių apibūdinimą;

c) informaciją apie finansinio turto, kuris buvo *apmokėtas laiku* ir kurio vertė nesumažėjusi, kredito kokybę; ir

d) finansinio turto, kurio sąlygos buvo iš naujo peržiūrėtos, kitaip jis būtų laiku neapmokėtas arba jo vertė sumažėjusi, balansinę vertę.

Finansinis turtas, kurio mokėjimų terminas yra praleistas arba vertė sumažėjusi

37 Apie kiekvieną finansinio turto grupę ūkio subjektas atskleidžia:

a) finansinio turto, kuris laiku neapmokėtas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, bet kurio vertė nesumažėjusi, gyvavimo laikotarpio analizę;

b) finansinio turto, kuriam ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ atskirai nustatomas vertės sumažėjimas, analizę, įskaitant veiksnius, į kuriuos ūkio subjektas atsižvelgė, nustatydamas tokio turto vertės sumažėjimą; ir

c) pagal a ir b punktus pateikia užstato, laikomo kaip užtikrinimas, ir kitų prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių apibūdinimą ir, jei įmanoma, jų tikrosios vertės apskaičiavimą.

Gauti užstatai ir kitos kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės

38 Jeigu ūkio subjektas per ataskaitinį laikotarpį finansinį arba nefinansinį turtą įgyja perimdamas teisę į užstatą, kurį jis laiko kaip užtikrinimą, arba kitas prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones (pvz., garantijas), ir toks turtas atitinka kituose standartuose nustatytus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas atskleidžia:

a) įgyto turto pobūdį ir balansinę vertę; ir

▼B

b) turto perleidimo arba naudojimo savo veikloje politiką, kai jo negalima tiesiogiai konvertuoti į pinigus.

Likvidumo rizika

▼M19

39 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) neišvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę (įskaitant išleistas finansinių garantijų sutartis), rodančią likusius iki sutarties užbaigimo terminus;

b) išvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę. Terminų analizė turi apimti likusius iki sutarties užbaigimo terminus tų išvestinių finansinių įsipareigojimų, kurių sutartiniai terminai labai svarbūs, siekiant suprasti pinigų srautų kitimą laiko atžvilgiu (žr. B11B straipsnį);

c) likvidumo rizikos, susijusios su a ir b punktais, valdymo aprašymą.

▼B

Rinkos rizika

Jautrumo analizė

40 Jeigu ūkio subjektas nevykdo 41 straipsnio reikalavimų, jis privalo atskleisti:

a) ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ jį veikiančios visų rūšių rinkos rizikos jautrumo analizę, nurodydamas atitinkamų rizikos kintamųjų pokyčių, galėjusių atsirasti minėtą datą, poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei;

b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis buvo atlikta jautrumo analizė; ir

c) metodų ir prielaidų pokyčius, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, ir tokių pokyčių priežastis.

41 Jeigu ūkio subjektas atlieka jautrumo analizę, pavyzdžiui, atsižvelgdamas į riziką, atspindint ryšius tarp rizikos kintamųjų (pvz., palūkanų normų ir valiutos keitimo kursų), ir juo remiasi valdydamas finansinę riziką, jis gali naudoti tokią jautrumo analizę vietoj 40 straipsnyje nurodytos analizės. Be to, ūkio subjektas pateikia:

a) metodo, kurį taikė tokiai jautrumo analizei atlikti, pagrindinių rodiklių ir prielaidų, kuriais paremti pateikti duomenys, paaiškinimą; ir

b) taikyto metodo tikslo ir apribojimų, dėl kurių gali būti pateikta netiksli informacija apie susijusio turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę, paaiškinimą.

Kitos rinkos rizikos informacijos atskleidimas

42 Kai jautrumo analizė, pateikta pagal 40 arba 41 straipsnį, neatspindi finansinei priemonei būdingos rizikos (pavyzdžiui, todėl, kad rizikos poveikis metų pabaigoje neatspindi rizikos poveikio per metus), ūkio subjektas nurodo šį faktą ir priežastį, dėl kurios, jo nuomone, jautrumo analizės yra nereprezentatyvios.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2007 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.

44 Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2006 m. sausio 1 d., jis neturi atskleisti 31–42 straipsniuose reikalaujamos palyginamosios informacijos apie rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdį ir mastą.

▼M5

44A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 20, 21 straipsniai, 23 straipsnio c ir d punktai, 27 straipsnio c punktas ir B priedo B5 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

44B 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) panaikintas 3 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M6

44C 3 straipsnio pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas 2008 m. vasario mėn. 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ taiko ankstesniam laikotarpiui, 3 straipsnio pataisos taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

44D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 3 straipsnio a punktas. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 28-ojo TAS 1 straipsnio, 31-ojo TAS 1 straipsnio ir 32-ojo TAS 4 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Ūkio subjektui leidžiama taikyti pataisą perspektyviai.

▼M14

44E 2008 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinio turto pergrupavimas* (39-ojo TAS ir 7-ojo TFAS pataisos) pataisytas 12 straipsnis ir įterptas 12A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas taiko 2008 m. liepos 1 d. arba vėliau.

44F 2008 m. lapkričio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinio turto pergrupavimas*. *Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos* (39-ojo TAS ir 7-ojo TFAS pataisos) pataisytas 44E straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas taiko 2008 m. liepos 1 d. arba vėliau.

▼M19

~~44G~~ ~~2009 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7-ojo TFAS pataisos) pataisyti 27, 39 ir B11 straipsniai ir įterpti 27A, 27B, B10A ir B11A–B11F straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas taiko 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Pirmaisiais taikymo metais ūkio subjektui nereikia pateikti pataisose nurodytos lyginamosios informacijos. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.~~

▼M25

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

44G 2009 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7-ojo TFAS pataisos) iš dalies pakeisti 27, 39 ir B11 straipsniai ir įterpti 27A, 27B, B10A ir B11A–B11F straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektui nereikia atskleisti informacijos, kurios reikalaujama pataisomis:

a) teikiant bet kokią metinę ar tarpinę ataskaitą, įskaitant bet kokią finansinės būklės ataskaitą, pateiktą per metinį lyginamąjį laikotarpį, kuris baigėsi iki 2009 m. gruodžio 31 d.; arba

b) teikiant bet kokią finansinės būklės anksčiausio lyginamojo laikotarpio, prasidėjusio iki 2009 m. gruodžio 31 d., pradžioje ataskaitą.

Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, ji turi atskleisti šį faktą (*).

▼B

30-OJO TAS PANAIKINIMAS

45 Šiuo standartu pakeičiamas 30-asis TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose*“.

(*) 44G straipsnis iš dalies pakeistas, 2010 m. sausio mėn. priėmus dokumentą *Ribota lyginamosios informacijos atskleidimo pagal 7-ąjį TFAS išimtis pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisa). Valdyba iš dalies pakeitė 44G straipsnį, siekdama paaiškinti savo išvadas ir numatomą perėjimą prie dokumento *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7-ojo TFAS pataisos) nuostatų.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Kredito rizika	Rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės.
Valiutos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių.
Palūkanų normos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos palūkanų normos pokyčių.

▼M19

Likvidumo rizika	Rizika, kad ūkio subjektas patirs sunkumų vykdydamas prievoles, susijusias su finansiniais įsipareigojimais, kurie įvykdomi sumokant pinigus arba pateikiant kitokį finansinį turtą.

▼B

Mokėtinos paskolos	Mokėtinos paskolos yra finansiniai įsipareigojimai, kiti nei trumpalaikės prekybos sumos, mokėtinos esant įprastoms kredito sąlygoms.
Rinkos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių. Rinkos rizika apima šias tris rizikos rūšis: **valiutos riziką, palūkanų normos riziką** ir **kitą kainos riziką**.
Kita kainos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių (kitų nei pokyčiai, atsirandantys dėl **palūkanų normos rizikos** arba **valiutos rizikos**), kai tokius pokyčius lemia veiksniai, būdingi atskirai finansinei priemonei ar jos išleidėjui, arba veiksniai, darantys įtaką visoms panašioms finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje.
Laiku neapmokėtas	Finansinis turtas laiku neapmokėtas, kai sutarties šalis sutartyje nustatytą dieną neatsiskaito.

Toliau išvardytų sąvokų apibrėžimai pateikti 32-ojo TAS 11 straipsnyje arba 39-ojo TAS 9 straipsnyje ir šiame standarte vartojami 32-ajame TAS ir 39-ajame TAS nurodyta reikšme.

— finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina

— finansinis turtas, galimas parduoti

— pripažinimo nutraukimas

— išvestinė finansinė priemonė

— faktinių palūkanų metodas

— nuosavybės priemonė

— tikroji vertė

— finansinis turtas

— finansinė priemonė

— finansinis įsipareigojimas

— finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄

— finansinės garantijos sutartis

— finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, laikomas prekybai

— prognozuojamas sandoris

— apsidraudimo priemonė

— iki termino laikoma investicija

— paskolos ir gautinos sumos

— įprastas pirkimas arba pardavimas

▼B

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS (6 STRAIPSNIS)

B1. 6 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas suskirstytų finansines priemones į klases, kurios atitiktų atskleidžiamos informacijos pobūdį ir būtų nustatomos, atsižvelgiant į tų finansinių priemonių požymius. Kadangi 6 straipsnyje apibūdintas klases nustato ūkio subjektas, jos skiriasi nuo finansinių priemonių grupių, nurodytų 39-ajame TAS (kur nustatoma, kaip turi būti vertinamos finansinės priemonės ir kur pripažįstami jų tikrosios vertės pokyčiai).

B2. Ūkio subjektas, nustatydamas finansinių priemonių klases, bent jau:

a) atskirai nurodo priemones, vertinamas amortizuota savikaina, nuo tų, kurios vertinamos tikrąja verte;

b) finansines priemones, kurioms šis standartas netaikomas, priskiria atskirai klasei arba klasėms.

B3. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į aplinkybes, nusprendžia, kaip išsamiai jis turi atskleisti informaciją, kad įvykdytų šio standarto reikalavimus, kaip turi vertinti atskirus minėtų reikalavimų aspektus ir kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas informacijos, turinčios skirtingų požymių. Atskleidžiant duomenis, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinės ataskaitos nebūtų perkrautos pernelyg smulkia informacija, kuri jų vartotojams gali būti visai nenaudinga, ir kad perdaug apibendrinta informacija neužgožtų svarbios informacijos. Pavyzdžiui, svarbi informacija neturėtų likti nepastebėta dėl to, kad ūkio subjektas ją pateikia kartu su pernelyg dideliu kiekiu nereikšmingos informacijos. Be to, ūkio subjektas neturi pernelyg apibendrinti informacijos, kuri neleistų pastebėti atskirų svarbių sandorių arba susijusios rizikos skirtumų.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

Finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (10 ir 11 straipsniai)

B4. Jeigu ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą nusprendžia pripažinti tikrąja verte ir tikrosios vertės pasikeitimą pateikti ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, 10 straipsnio a punkte reikalaujama, kad jis atskleistų finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio, priskiriamo įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą. Pagal 10 straipsnio a punkto i papunktį ūkio subjektui šią sumą leidžiama prilyginti įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio, kuris nepriskiriamas rinkos riziką lemiantiems rinkos sąlygų pokyčiams, sumai. Jeigu vieninteliai įsipareigojimui svarbūs rinkos pokyčiai, yra nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos pokyčiai, šią sumą galima apskaičiuoti toliau nurodyta tvarka:

▼B

a) pirma, ūkio subjektas apskaičiuoja ataskaitinio laikotarpio pradžios įsipareigojimo vidaus pelno normą, remdamasis įsipareigojimo stebima rinkos kaina ir jo sutartiniais pinigų srautais ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Iš šios pelno normos jis atima laikotarpio pradžios nustatytą (lyginamąją) palūkanų normą ir taip gauna finansinei priemonei būdingą vidaus pelno normos dalį;

b) antra, ūkio subjektas apskaičiuoja su įsipareigojimu susijusių pinigų srautų dabartinę vertę, remdamasis ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutartyse numatytų įsipareigojimų pinigų srautais ir diskonto norma, kuri lygi: i) laikotarpio pabaigos nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos ir ii) pagal a punktą apskaičiuoto finansinei priemonei būdingo vidaus pelno normos dalies sumai;

c) skirtumas tarp laikotarpio pabaigos įsipareigojimo stebimos rinkos kainos ir pagal b punktą apskaičiuotos sumos yra tikrosios vertės pokytis, kuris nepriskiriamas nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimams. Būtent šią sumą reikia paaiškinti.

Šis pavyzdys grindžiamas prielaida, kad tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl kitų nei finansinės priemonės kredito rizikos arba palūkanų normos pokyčiai veiksnių, yra nereikšmingi. Jeigu pavyzdyje nurodyta finansinė priemonė apima įterptąją išvestinę finansinę priemonę, į pastarosios tikrosios vertės pasikeitimą nustatant sumą, kurią reikia parodyti pagal 10 straipsnio a punktą, neatsižvelgiama.

Kita atskleidžiama informacija – Apskaitos politika (21 straipsnis)

B5. 21 straipsnyje reikalaujama aprašyti vertinimo pagrindą, kuriuo remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kitą taikomą apskaitos politiką, padedančią suprasti finansines ataskaitas. Apie finansines priemones gali būti atskleidžiama tokia informacija:

a) apie finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, nurodoma:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas priskyrė vertinamiems tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, pobūdis;

ii) kriterijai, kuriais remiantis toks finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai priskirti šiai grupei pirminio pripažinimo metu; ir

iii) kaip ūkio subjektas įvykdo tokio priskyrimo sąlygas, nustatytas 39-ojo TAS 9, A11 arba 12 straipsniuose. Apie finansines priemones, atitinkančias 39-ajame TAS pateikto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, vertinamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą parodant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, apibrėžimo b punkto i papunktį, pateikiamas

▼B

pagrindinių galimo vertinimo arba pripažinimo neatitikimo aplinkybių paaiškinimas. Apie finansines priemones, atitinkančias 39-ajame TAS pateikto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, vertinamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą parodant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, apibrėžimo b punkto ii papunktį, pateikiamas paaiškinimas, kaip sprendimas priskirti vertinamam tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą parodant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atitinka ūkio subjekto dokumentais pagristą rizikos valdymo arba investicijų strategiją;

b) finansinio turto priskyrimo galimam parduoti kriterijai;

c) ar įprastas finansinio turto pirkimas ir pardavimas registruojamas pardavimo arba atsiskaitymo dieną (žr. 39-ojo TAS 38 straipsnį);

d) kai sumažinimo sąskaita naudojama sumažinti finansinio turto, kurio vertė sumažėjo dėl kredito nuostolių, balansinei vertei, nurodomi:

i) kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, kada finansinio turto, kurio vertė sumažėja, balansinė vertė yra tiesiogiai sumažinama (arba tiesiogiai padidinama, kai panaikinamas nuvertėjimas) ir kada naudojama sumažinimo sąskaita; ir

ii) kriterijai, pagal kuriuos sumos perkeliamos į sumažinimo sąskaitą, sumažinant finansinio turto, kurio vertė sumažėjo, balansinę vertę (žr. 16 straipsnį);

e) kaip nustatomas kiekvienos finansinių priemonių kategorijos grynasis pelnas arba grynasis nuostolis (žr. 20 straipsnio a punktą), pavyzdžiui, ar straipsnių, vertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą parodant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, grynasis pelnas arba grynasis nuostolis apima palūkanų ar dividendų pajamas;

f) kriterijus, pagal kuriuos ūkio subjektas nustato, ar yra objektyvių įrodymų, kad dėl vertės sumažėjimo buvo patirtas nuostolis (žr. 20 straipsnio e punktą);

g) finansinio turto, kurio sąlygos iš naujo persvarstomos, apskaitos politika (žr. 36 straipsnio d punktą), kai persvarstomos finansinio turto, neapmokėto laiku arba kurio vertė sumažėjusi, sąlygos.

▼M5

Pagal 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 122 straipsnį svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje arba kitose aiškinamojo rašto pastabose ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus, išskyrus siejamus su įvertinimais, kurie taikant ūkio subjekto apskaitos politiką turėjo didžiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.

▼B

RIZIKOS, ATSIRANDANČIOS DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS (31–42 STRAIPSNIAI)

B6. 31–42 straipsniuose reikalaujama informacija atskleidžiama finansinėse ataskaitose arba pagal kryžminę nuorodą iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pavyzdžiui, į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu kaip ir finansinės ataskaitos. Nepateikus pagal kryžminę nuorodą įtrauktos informacijos, finansinės ataskaitos laikomos neišsamiomis.

Kiekybės atskleidimas (34 straipsnis)

B7. 34 straipsnio a punkte reikalaujama pateikti suvestinius duomenis apie galimą ūkio subjekto riziką, remiantis vidine informacija, kurią ūkio subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. Kai ūkio subjektas taiko kelis galimos rizikos valdymo metodus, jis atskleidžia informaciją, remdamasis metodu ar metodais, kuriais užtikrinama, kad būtų pateikta reikšmingiausia ir patikimiausia informacija. Reikšmingumo ir patikimumo klausimai aptariami 8-ajame TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“.

B8. 34 straipsnio c punkte reikalaujama atskleisti duomenis apie rizikos koncentraciją. Rizikos koncentracija atsiranda dėl finansinių priemonių, kurios turi panašių požymių ir yra panašiai veikiamos ekonominių ir kitų sąlygų pokyčių. Nustatant rizikos koncentraciją, sprendimas turi būti priimamas atsižvelgiant į ūkio subjekto aplinkybes. Rizikos koncentracijos atskleidimas apima:

a) apibūdinimą, kaip vadovybė nustato šią koncentraciją;

b) bendro požymio (pvz., sandorio šalies, geografinės teritorijos, valiutos arba rinkos), pagal kurį nustatoma kiekviena koncentracija, apibūdinimą; ir

c) galimos rizikos, susijusios su visomis finansinėmis priemonėmis, kurias sieja toks bendras požymis, mastą.

Maksimali kredito rizika (36 straipsnio a punktas)

B9. 36 straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti sumą, kuri geriausiai parodo ūkio subjekto maksimalią kredito riziką. Kalbant apie finansinį turtą, paprastai tai yra bendra balansinė vertė, atėmus:

a) visas sumas, užskaitytas pagal 32-ąjį TAS; ir

b) visus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pagal 39-ąjį TAS.

B10. Toliau pateikiami veiklos rūšių, dėl kurių atsiranda kredito rizika, nurodant susijusią maksimalią kredito riziką, pavyzdžiai:

a) paskolų, gautinų sumų teikimas klientams ir indėlių deponavimas kitose įstaigose. Šiais atvejais maksimali kredito rizika yra lygi susijusio finansinio turto balansinei vertei;

b) išvestinių finansinių priemonių sutarčių sudarymas, pvz., užsienio valiutos keitimo sutartys, palūkanų normos apsikeitimo sandoriai ir kredito išvestinės finansinės priemonės. Kai susidaręs turtas vertinamas tikrąja verte, maksimali kredito rizika ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ yra lygi balansinei vertei;

▼B

c) finansinių garantijų teikimas. Šiuo atveju maksimali kredito rizika yra lygi maksimaliai sumai, kurią ūkio subjektui tektų sumokėti, jeigu būtų pareikalauta įvykdyti garantiją, kuri gali būti reikšmingai didesnė už sumą, pripažintą įsipareigojimu;

d) kreditavimo įsipareigojimo arba įsipareigojimo suteikti paskolą, kuris yra neatšaukiamas per visą finansavimo priemonės terminą arba atšaukiamas tik įvykus dideliam neigiamam pokyčiui, prisiėmimas. Jeigu suteikėjas negali įvykdyti kreditavimo įsipareigojimo arba įsipareigojimo suteikti paskolą grynaisiais pinigais arba kita finansine priemone, maksimali kredito rizika yra lygi visai įsipareigojimo sumai. Taip yra dėl to, kad nėra žinoma, ar bet kurios neišmokėtos dalies suma bus išmokėta ateityje. Ši suma gali būti reikšmingai didesnė už sumą, kuri pripažinta įsipareigojimu.

▼M19

Likvidumo rizikos kiekybinių duomenų atskleidimas (34 straipsnio a punktas ir 39 straipsnio a ir b punktai)

B10A. Pagal 34 straipsnio a dalį ūkio subjektas atskleidžia kiekybinių duomenų santrauką apie savo likvidumo riziką, remdamasis pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pateikta vidine informacija. Ūkio subjektas turi paaiškinti, kaip tie duomenys nustatomi. Jeigu pinigų (arba kitokio finansinio turto) išmokos, susijusios su tais duomenimis, gali:

a) būti patiriamos gerokai anksčiau, nei nurodyta duomenyse, arba

b) žymiai skirtis nuo duomenyse nurodytų sumų (pvz., išvestinė finansinė priemonė, įtraukta į duomenis kaip grynasis atsiskaitymas, tačiau dėl kurios sandorio šalis turi galimybę prašyti bendrojo atsiskaitymo),

ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą ir pateikti kiekybinę informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų naudotojai galėtų įvertinti rizikos mastą, jei ši informacija neįtraukta į sutartinių terminų analizę, kurios reikalaujama 39 straipsnio a arba b punkte.

B11. Analizuodamas sutartinius terminus pagal 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimus, ūkio subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti tokius terminų intervalus:

a) ne ilgiau kaip vienas mėnuo;

b) nuo vieno mėnesio iki trijų mėnesių;

c) nuo trijų mėnesių iki vienerių metų ir

d) nuo vienerių metų iki penkerių metų.

B11A. Laikydamasis 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimų, ūkio subjektas neturi įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirti nuo mišrios (sudėtinės) finansinės priemonės. Tokiai priemonei ūkio subjektas turi taikyti 39 straipsnio a punktą.

B11B. 39 straipsnio b punkte reikalaujama, kad ūkio objektas atskleistų kiekybinę išvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę, parodančią likusius iki sutarties užbaigimo terminus, jeigu jie svarbūs norint suprasti pinigų srautų kitimą laiko atžvilgiu. Pavyzdžiui, tai galėtų būti:

a) palūkanų normų apsikeitimo sandoris, kurio likutinis terminas yra penkeri metai kintamos normos finansinio turto arba įsipareigojimo pinigų srautų apsidraudimo sandoryje.

▼**M19**

b) visi kreditavimo įsipareigojimai.

B11C. 39 straipsnio a ir b punktuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie finansinių įsipareigojimų terminų analizę, kuriose parodomi kai kurių finansinių įsipareigojimų terminai, likę iki sutarties užbaigimo. Atskleidžiant šią informaciją:

a) kai sandorio šalis gali rinktis, kada mokėti, įsipareigojimas priskiriamas anksčiausiam laikotarpiui, kurį ūkio subjekto gali būti pareikalauta sumokėti. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektui gali tekti įvykdyti, kai to bus pareikalauta (pvz., indėliai iki pareikalavimo), įtraukiami į anksčiausių terminų intervalą;

b) kai ūkio subjektas įsipareigoja sumas sumokėti dalimis, kiekviena dalis priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, per kurį ūkio subjektui gali tekti ją sumokėti. Pavyzdžiui, neatšaukiamas kreditavimo įsipareigojimas priskiriamas terminų intervalui, kuriam priskiriama anksčiausia galimo išmokėjimo data;

c) suteiktų finansinių garantijų sutarčių atveju didžiausia garantijos suma priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, kurį gali būti pareikalauta garantijos.

B11D. Terminų analizėse atskleistos sutarčių sumos, kaip reikalaujama 39 straipsnio a ir b punktuose, yra sutartiniai nediskontuoti pinigų srautai, pavyzdžiui:

a) bendros finansinės nuomos prievolės (prieš atskaitant finansines sąnaudas);

b) kainos, nurodytos išankstiniuose sandoriuose dėl finansinio turto pirkimo už grynuosius pinigus;

c) grynosios sumos už kintamos pirkimo (fiksuotos pardavimo) palūkanų normos apsikeitimo sandorius, pagal kuriuos apsikeičiama grynaisiais pinigų srautais;

d) sutartinės sumos, kurios turi būti keičiamos į išvestines finansines priemones (pvz., valiutų apsikeitimo sandoris), kai apsikeičiama bendraisiais pinigų srautais, ir

e) bendrieji kreditavimo įsipareigojimai.

Tokie nediskontuoti pinigų srautai skiriasi nuo finansinės būklės ataskaitoje nurodytos sumos, nes toje ataskaitoje esanti suma pagrįsta diskontuotais pinigų srautais. Kai mokėtina suma nėra fiksuota, suma, kurią reikia atskleisti, nustatoma atsižvelgiant į ataskaitinio laikotarpio pabaigoje esančias sąlygas. Pavyzdžiui, kai mokėtina suma kinta keičiantis indeksui, suma, kurią reikia atskleisti, gali būti nustatoma pagal indekso dydį laikotarpio pabaigoje.

B11E. 39 straipsnio c punkte reikalaujama, kad ūkio subjektas apibūdintų, kaip valdo likvidumo riziką, susijusią su objektais, apie kuriuos pagal 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimus atskleidžiama kiekybinė informacija. Ūkio subjektas turi atskleisti savo finansinio turto (pvz., paklausaus arba galinčio kurti pinigų įplaukas, siekiant atlikti su finansiniais įsipareigojimais susijusias pinigų išmokas, finansinio turto), laikomo likvidumo rizikai valdyti, terminų analizę, jeigu tokia informacija būtina, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų įvertinti likvidumo rizikos pobūdį ir mastą.

▼M19

B11F. Kiti veiksniai (sąrašas nebaigtinis), kuriuos ūkio subjektas gali apsvarstyti, atskleisdamas informaciją pagal 39 straipsnio c punkto reikalavimus:

a) ar ūkio subjektas turi skolinimosi priemonių (pvz., trumpalaikio skolinimosi) arba kitų kredito linijų (pvz., rezervinio kredito priemonių), kuriomis gali naudotis likvidumo poreikiams tenkinti;

b) turi likvidumo poreikiams skirtų indėlių centriniuose bankuose;

c) turi labai įvairių finansavimo šaltinių;

d) jo turtui arba finansavimo šaltiniams būdinga didelė likvidumo rizikos koncentracija;

e) taiko vidinius likvidumo rizikos valdymo procesus ir turi veikimo ypatingais atvejais planus;

f) turi priemonių, apimančių spartesnį išmokų mokėjimą (pvz., sumažėjus ūkio subjekto kredito reitingui);

g) turi priemonių, kurioms gali reikėti įnešti užstatą (pvz., užstato vertės išlaikymo prievolės vykdymas);

h) turi priemonių, leidžiančių ūkio subjektui pasirinkti, ar įvykdyti savo finansinius įsipareigojimus įmokant pinigus (arba kitu finansiniu turtu), ar pateikiant savo akcijas, arba

i) turi priemonių, kurioms taikomos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys.

———————

▼B

Rinkos rizika – Jautrumo analizė (40 ir 41 straipsniai)

B17. 40 straipsnio a punkte reikalaujama atlikti visų rūšių rinkos rizikos, kuri veikia ūkio subjektą, jautrumo analizę. Pagal B3 straipsnį ūkio subjektas nusprendžia, kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas skirtingų požymių turinčios informacijos apie galimą riziką labai nevienodoje ekonominėje aplinkoje. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas, kuris prekiauja finansinėmis priemonėmis, šią informaciją apie prekybai laikomas finansines priemones ir kitas, prekybai nelaikomas finansines priemones, turėtų pateikti atskirai;

b) ūkio subjektas informacijos apie rinkos rizikos poveikį didelės infliacijos sąlygomis neturėtų pateikti kartu su informacija apie tos pačios rinkos rizikos poveikį srityse, kurioms būdinga labai maža infliacija.

Ūkio subjektui, kurį veikia tik vienos rūšies rinkos rizika tik vienos rūšies ekonominėje aplinkoje, minėtos informacijos atskirai pateikti nereikia.

B18. 40 straipsnio a punkte reikalaujama, kad jautrumo analizė parodytų atitinkamo rizikos kintamojo (pvz., vyraujančių rinkos palūkanų normų, valiutos kursų, akcijų arba biržos prekių kainų) pagrįstai tikėtinų pokyčių poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Šiam tikslui:

▼B

a) iš ūkio subjektų nereikalaujama nustatyti, koks būtų buvęs laikotarpio pelnas arba nuostolis, jeigu atitinkami rizikos kintamieji būtų buvę kitokie. Ūkio subjektai parodo poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, remdamiesi prielaida, kad pagrįstai tikėtinas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis įvyko ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir buvo priskirtas tada buvusiems rizikos poveikiams. Pavyzdžiui, jeigu metų pabaigoje ūkio subjektas turi kintamos normos įsipareigojimą, jis turėtų atskleisti einamųjų metų poveikį pelnui arba nuostoliui (t. y. palūkanų sąnaudoms), jeigu palūkanų normos svyravo nepažeisdamos pagrįstai tikėtinų sumų ribų;

b) iš ūkio subjektų nereikalaujama atskleisti poveikio pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, kurį daro kiekvienas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis nepažeisdamas pagristai tikėtinų pokyčių ribų. Pakanka atskleisti pokyčių poveikį atsižvelgiant į pagrįstai tikėtinas ribas.

B19. Kad nustatytų, koks yra atitinkamo rizikos kintamojo pagrįstai tikėtinas poveikis, ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į:

a) ekonomines sąlygas, kuriomis jis veikia. Pagrįstai tikėtinas pokytis neturėtų apimti nesusijusių arba blogiausių atvejų scenarijų ar testavimo nepalankiausiomis sąlygomis. Be to, jeigu pagrindinio rizikos kintamojo pokyčio rodiklis yra stabilus, ūkio subjektui nereikia keisti pasirinkto rizikos kintamojo pagristai tikėtino pokyčio. Sakykime, kad palūkanų normos yra 5 %, o ūkio subjektas nustato, kad jos pagristai gali svyruoti ± 50 bazinių punktų. Palūkanų normoms pasikeitus iki 4,5 % arba 5,5 %, ūkio subjektas tūrėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Per kitą ataskaitinį laikotarpį palūkanų normos padidėja iki 5,5 %. Ūkio subjektas ir toliau tikisi, kad jos gali svyruoti ± 50 bazinių punktų (t. y. kad palūkanų normų pokyčio rodiklis yra stabilus). Ūkio subjektas turėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei tuo atveju, jeigu palūkanų normos pasikeistų iki 5 % arba 6 %. Ūkio subjektui nereikės peržiūrėti savo įvertinimo dėl pagristai tikėtino palūkanų normų svyravimo ± 50 bazinių punktų, jeigu neatsiras įrodymų, kad palūkanų normos ėmė reikšmingai svyruoti;

b) laikotarpį, kada atliekami vertinimai. Jautrumo analizė turėtų atspindėti poveikį pokyčių, kurie laikomi pagrįstai tikėtinais per ataskaitinį laikotarpį iki kito šių duomenų atskleidimo, kuris paprastai būna kitą ūkio subjekto metinį ataskaitinį laikotarpį.

B20. 41 straipsnyje numatyta, kad ūkio subjektas gali taikyti jautrumo analizę, atspindinčią rizikos kintamųjų tarpusavio ryšius, atsižvelgiant į riziką, jeigu tokią analizę jis taiko savo finansinei rizikai valdyti. Tas taikoma net ir tuo atveju, kai minėtas metodas padeda nustatyti tik galimą nuostolį, o galimo pelno nustatyti nepadeda. Toks ūkio subjektas gali vadovautis 41 straipsnio a punkto reikalavimais, atskleisdamas informaciją apie taikomo rizikos įvertinimo rūšį (pvz., ar jis paremtas Monte Karlo modeliu), pateikdamas paaiškinimą, kaip

▼B

jis taikomas, ir išdėstydamas pagrindines prielaidas (pvz., laikymo laikotarpį ir patikimumo lygį). Ūkio subjektas taip pat gali atskleisti praėjusių ataskaitinių laikotarpių stebėjimo duomenis ir svorio koeficientus, taikytus tų laikotarpių stebėjimams, paaiškinti, kaip atliekant apskaičiavimus atsižvelgiama į galimybes, kokie svyravimai ir koreliacijos (arba, kitaip sakant, Monte Karlo tikimybės pasiskirstymo modelis) yra naudojami.

B21. Ūkio subjektas pateikia visos savo veiklos jautrumo analizes, tačiau įvairių klasių finansinėms priemonėms jis gali pateikti skirtingų rūšių jautrumo analizes.

Palūkanų normos rizika

B22. *Palūkanų normos rizika* atsiranda dėl ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstamų palūkanų finansinių priemonių (pvz., paskolų, gautinų sumų ir išleidžiamų skolos priemonių) ir dėl kai kurių finansinių priemonių, kurios ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ nepripažįstamos (pvz., kai kurių kreditavimo įsipareigojimų arba įsipareigojimų suteikti paskolas).

Valiutos rizika

B23. *Valiutos rizika* (arba užsienio valiutos kurso keitimo rizika) atsiranda dėl finansinių priemonių, išreikštų užsienio valiuta, t. y. kita nei jų funkcinė valiuta, kuria jos vertinamos. Pagal šį standartą valiutos rizika neatsiranda dėl finansinių priemonių, kurios priskiriamos nepiniginiams straipsniams arba išreikštos funkcine valiuta.

B24. Jautrumo analizė turi būti taikoma kiekvienai valiutai, kuri yra reikšminga ūkio subjektui.

Kita kainos rizika

B25. *Kita kainos rizika* atsiranda dėl finansinių priemonių, pasikeitus, pavyzdžiui, biržos prekių arba akcijų kainoms. Kad atitiktų 40 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas galėtų atskleisti informaciją apie konkretaus vertybinių popierių biržos indekso, biržos prekės kainos arba kito rizikos kintamojo sumažėjimo poveikį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, pateikiantis likutinės vertės garantijas, kurios yra finansinės priemonės, atskleidžia turto, kuriam taikoma garantija, vertės padidėjimą arba sumažėjimą.

B26. Du finansinių priemonių, dėl kurių atsiranda akcijų kainų rizika, pavyzdžiai yra turimos kito ūkio subjekto akcijos ir investicija į patikos fondą, kuris taip pat investuoja į nuosavybės priemones. Kiti pavyzdžiai apima išankstinius sandorius, pasirinkimo sandorius dėl nustatytų nuosavybės priemonių kiekių pirkimo arba pardavimo ir apsikeitimo sandorius, indeksuojamus pagal akcijų kainas. Tokių finansinių priemonių tikrosioms vertėms poveikį daro pagrindinių nuosavybės priemonių rinkos kainos pokyčiai.

B27. Pagal 40 straipsnio a punktą pelno arba nuostolio jautrumas (atsirandantis, pavyzdžiui, dėl finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, ir dėl finansinio turto, galimo parduoti, vertės sumažėjimų) ir nuosavybės jautrumas (atsirandantis, pavyzdžiui, dėl priemonių, galimų parduoti) atskleidžiami atskirai.

▼B

B28. Finansinių priemonių, kurias ūkio subjektas priskiria nuosavybės priemonėms, vertės iš naujo nustatyti nereikia. Šių priemonių nuosavybės kainos rizika neturės poveikio nei pelnui arba nuostoliui, nei nuosavybei. Dėl to jautrumo analizės atlikti nereikia.

▼B

8-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Veiklos segmentai“

PAGRINDINIS PRINCIPAS

1 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją taip, kad jos finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ekonominės veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinius rezultatus ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.

TAIKYMAS

2 Šis TFAS yra taikomas:

a) atskiroms ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokio ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vietinėje ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba

ii) kai toks ūkio subjektas savo finansines ataskaitas visada ar tuo metu teikia vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje; ir

b) grupės, turinčios patronuojančią įmonę, konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokio ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vietinėje ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas);

ii) kai toks ūkio subjektas savo konsoliduotas finansines ataskaitas visada ar tuo metu teikia vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje.

3 Jeigu TFAS taikyti neprivalantis ūkio subjektas nusprendžia apie segmentus pateikti informaciją, kuri neatitinka šio TFAS, tokios informacijos jis neturi apibūdinti kaip segmentų informacijos.

4 Jeigu finansines ataskaitas sudaro šiame TFAS numatytos patronuojančios įmonės konsoliduotos finansinės ataskaitos ir tokios patronuojančios įmonės atskiros finansinės ataskaitos, informaciją apie segmentus reikia pateikti tik konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

VEIKLOS SEGMENTAI

5 Veiklos segmentas yra ūkio subjekto dalis:

a) dalyvaujanti ekonominėje veikloje, iš kurios ji gali uždirbti pajamų ir patirti sąnaudų (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitomis to paties ūkio subjekto dalimis);

b) kurios veiklos rezultatus reguliariai tikrina pagrindinis ūkio subjekto asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus; ir

▼B

c) kuri yra pateikusi atskirą finansinę informaciją.

Veiklos segmentas gali dalyvauti ekonominėje veikloje, iš kurios jis neuždirba pajamų, pavyzdžiui, veiklos segmentais gali būti naujai įsteigti, bet pajamų dar negavę skyriai.

6 Ne kiekviena ūkio subjekto dalis yra veiklos segmentas arba veiklos segmento dalis. Pavyzdžiui, ūkio subjekto centrinis skyrius ar kai kurie funkciniai departamentai gali neuždirbti pajamų ar uždirbti tik tokias pajamas, kurios yra atsitiktinės ūkio subjekto veikloje, ir dėl to nebus laikomi veiklos segmentais. Pagal šį TFAS ūkio subjekto išmokų išėjusiems į pensiją darbuotojams planai veiklos segmentams nepriskiriami.

7 Sąvoka „pagrindinis sprendimus priimantis asmuo“ vartojama kalbant ne tik apie konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir apie funkciją. Tokia funkcija yra susijusi su išteklių paskirstymu ir ūkio subjekto veiklos segmentų veiklos rezultatų vertinimu. Pagrindinis sprendimus priimantis ūkio subjekto asmuo dažnai būna ūkio subjekto direktorius ar skyriaus vadovas, bet, pavyzdžiui, jį gali sudaryti ir vykdomųjų direktorių ar kitų pareigūnų grupė.

8 Anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintomis trimis veiklos segmentų ypatybėmis aiškiai apibrėžiami daugelio ūkio subjektų veiklos segmentai. Tačiau ūkio subjekto teikiamose ataskaitose jo ekonominė veikla gali būti pristatoma įvairiais būdais. Jeigu pagrindinis sprendimus priimantis asmuo naudoja daugiau kaip vieną segmentų grupę informacijai pateikti, kiti veiksniai gali nulemti atskirą padalinių grupę, priskiriamą ūkio subjekto veiklos segmentams, įskaitant kiekvieno padalinio ekonominės veiklos pobūdį, už juos paskirtus atsakingus vadovus ir direktorių valdybai teikiamą informaciją.

9 Apskritai veiklos segmentas turi savo vadovą, kuris yra tiesiogiai atskaitingas pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir nuolat su pastaruoju aptaria segmento veiklą, finansinius rezultatus, prognozes ar planus. Sąvoka „segmento vadovas“ vartojama kalbant ne tik apie konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir apie funkciją. Pagrindinis sprendimus priimantis asmuo gali vadovauti ir kai kuriems veiklos segmentams. Atskiras vadovas gali vadovauti daugiau kaip vienam veiklos segmentui. Jeigu anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintos ypatybės taikomos daugiau kaip vienai organizacijos padalinių grupei, tačiau segmentų vadovai yra laikomi atsakingais tik už vieną grupę, tokių padalinių grupė priskiriama veiklos segmentams.

10 Anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintos charakteristikos gali būti taikomos dviem sutampančioms padalinių grupėms ar didesniam tokių grupių, už kurias yra atsakingi vadovai, skaičiui. Tokia struktūra kartais vadinama organizacijos matricos forma. Pavyzdžiui, kai kuriuose ūkio subjektuose vieni vadovai yra atsakingi už atskirų prekių asortimentą ir paslaugų rūšį visame pasaulyje, o kiti vadovai – tik už konkrečias geografines teritorijas. Pagrindinis sprendimus priimantis asmuo reguliariai tikrina abiejų padalinių grupių veiklos rezultatus, o finansinė informacija yra teikiama apie jas abi. Taip ūkio subjektas, vadovaudamasis pagrindiniu principu, nustato, kokia padalinių grupė priskiriama veiklos segmentams.

▼B

APSKAITYTINI SEGMENTAI

11 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie kiekvieną veiklos segmentą, kuris:

a) atitinka 5–10 straipsniuose pateiktą apibūdinimą arba pateikiamas sujungiant du tokius segmentus arba daugiau, kaip nurodyta 12 straipsnyje;

b) viršija 13 straipsnyje nustatytus kiekybinius reikalavimus.

14–19 straipsniuose yra apibūdinti kiti atskiros informacijos apie veiklos segmentą pateikimo atvejai.

Jungimo kriterijai

12 Veiklos segmentų ilgalaikės finansinės veiklos rezultatai dažnai būna panašūs, jeigu jų ekonominės charakteristikos yra vienodos. Pavyzdžiui, galima tikėtis, kad du veiklos segmentai, kurių ekonominės ypatybės yra vienodos, gaus vienodą ilgalaikį vidutinį bendrąjį pelną. Du veiklos segmentus arba daugiau galima sujungti į vieną atskirą veiklos segmentą, jeigu toks sujungimas atitinka pagrindinį šio TFAS principą, segmentai turi panašias ekonomines charakteristikas ir yra vienas į kitą panašūs toliau išvardytais atžvilgiais:

a) produktų ir paslaugų pobūdžiu;

b) gamybos procesų pobūdžiu;

c) produktų ir paslaugų klientų rūšimi ar kategorija;

d) savo produktų platinimo arba paslaugų teikimo būdais; ir

e) prireikus teisinio reglamentavimo pobūdžiu, pavyzdžiui, bankininkystės, draudimo ar komunalinių paslaugų veiklos rūšyse.

Kiekybiniai reikalavimai

13 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie veiklos segmentą, kuri turi atitikti toliau išvardytus kiekybės kriterijus:

a) jo apskaitytos pajamos, įskaitant pajamas iš pardavimų išoriniams klientams ir pardavimus arba perdavimus tarp segmentų, sudaro 10 procentų ar daugiau visų veiklos segmentų bendrųjų vidinių ar išorinių pajamų;

b) jo apskaityto pelno arba nuostolių galutinė suma 10 ar daugiau procentų viršija toliau nurodytas galutines sumas: i) visų veiklos segmentų, kurių ataskaitose nebuvo parodyta nuostolių, bendrą apskaitytą pelną; ir ii) visų veiklos segmentų, kurių ataskaitose nuostoliai buvo nurodyti, bendrus apskaitytus nuostolius;

c) jo turtas sudaro 10 ar daugiau procentų visų veiklos segmentų bendrojo turto.

▼B

Veiklos segmentai, kurie neatitinka jokių toliau išvardytų kiekybės reikalavimų, gali būti laikomi apskaitytinais ir parodomi atskirai, jeigu, vadovybės nuomone, tokia informacija apie segmentą galėtų būti vertinga finansinių ataskaitų vartotojams.

14 Ūkio subjektas, pateikdamas informaciją apie apskaitytiną segmentą, gali sujungti informaciją apie veiklos segmentus, kurie neatitinka kiekybės reikalavimų, su informacija apie kitus veiklos segmentus, kurie tokius kiekybės reikalavimus atitinka, tik tuo atveju, jeigu veiklos segmentai turi panašių ekonominių ypatybių ir jeigu beveik visi jiems taikomi jungimo kriterijai, išvardyti 12 straipsnyje, yra panašūs.

15 Jeigu veiklos segmentų apskaičiuotos bendros išorinės pajamos sudaro mažiau kaip 75 procentus ūkio subjekto pajamų, tai papildomi veiklos segmentai turės būti priskiriami apskaitytiniems (net jei jie neatitinka 13 straipsnyje nustatytų kriterijų), kol apskaitytinų segmentų pajamos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus ūkio subjekto pajamų.

16 Informacija apie kitą ekonominę veiklą ir veiklos segmentus, kurie nėra apskaitytini, sujungiama ir pateikiama visų kitų segmentų kategorijoje atskirai nuo kitų pagal 28 straipsnio reikalavimus suderintų straipsnių. Reikia apibūdinti pajamų, įtrauktų į visų kitų segmentų kategoriją šaltinius.

17 Jeigu vadovybė nusprendžia, kad veiklos segmentas, per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį nurodytas kaip apskaitytinas segmentas, ir toliau yra svarbus, tai per einamąjį ataskaitinį laikotarpį informaciją apie jį toliau reikia pateikti atskirai, net jei segmentas neatitinka 13 straipsnyje nustatyto kiekybės kriterijaus.

18 Jeigu per einamąjį ataskaitinį laikotarpį veiklos segmentas yra nurodomas kaip apskaitytinas pagal kiekybės reikalavimus, tokio segmento ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenis, pateiktus palyginimo tikslais, reikia parodyti iš naujo, kad naujai apskaitomą segmentą būtų galima pateikti kaip atskirą segmentą, net jei per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį jis neatitiko kiekybės kriterijų, nustatytų 13 straipsnyje.

19 Apskaitytinų segmentų, kuriuos ūkio subjektas apskaito atskirai, skaičiui gali būti taikoma praktinė riba, kurią viršijus, informacija, pateikiama apie segmentą, gali tapti per daug detali. Nors jokia tiksli riba nebuvo nustatyta, kai segmentų, kurie yra apskaitytini pagal 13–18 straipsnius, skaičius išauga, viršydamas dešimt segmentų, ūkio subjektas turėtų įvertinti, ar nustatyta praktinė riba buvo pasiekta.

ATSKLEIDIMAS

20 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją taip, kad jos finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ekonominės veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinius rezultatus ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.

21 Ūkio subjektas, laikydamasis 20 straipsnyje nustatyto principo, apie kiekvieną laikotarpį, kurio pajamų ataskaitas teikia, turi pateikti šią informaciją:

a) 22 straipsnyje apibūdintą bendro pobūdžio informaciją;

▼B

b) informaciją apie segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelną ar nuostolius, įskaitant nurodytas pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į tokio segmento pelną ar nuostolius, segmento turtą, segmento įsipareigojimus ir vertinimo pagrindą, kaip nurodyta 23–27 straipsniuose; ir

c) segmento pajamų sumos, apskaitytino segmento pelno ar nuostolių, segmento turto, segmento įsipareigojimų ir kitų reikšmingų straipsnių suderinimą su atitinkamomis ūkio subjekto sumomis, kaip nurodyta 28 straipsnyje.

▼M5

Reikia sutikrinti finansinės būklės ataskaitoje pateiktinų segmentų sumas su ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitos sumomis kiekvieną datą, kuria pateikiama finansinės būklės ataskaita. Ankstesnių laikotarpių informacija turi būti pataisyta, kaip nurodyta 29 ir 30 straipsniuose.

▼B

Bendro pobūdžio informacija

22 Ūkio subjektas turi pateikti šią bendro pobūdžio informaciją:

a) požymius, naudojamus ūkio subjekto apskaitytiniems segmentams nustatyti, įskaitant organizavimo pagrindą (pavyzdžiui, ar vadovybė nusprendė ūkio subjekto veiklą organizuoti pagal skirtingus produktus ir paslaugas, geografines teritorijas, reglamentavimo sąlygas, ar įvairių veiksnių derinį, ir ar veiklos segmentai buvo sujungti);

b) produktų ir paslaugų, iš kurių apskaitytinas segmentas gauna savo pajamas, rūšis.

Informacija apie pelną ar nuostolius, turtą ir įsipareigojimus

▼M22

23 Ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno apskaitytino segmento pelno ar nuostolių sumas. Ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno apskaitytino segmento viso turto ir įsipareigojimų sumas, jeigu tokios sumos nuolat pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui. Be to, apie kiekvieną apskaitytiną segmentą ūkio subjektas turi pateikti toliau nurodytą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos į segmento pelno ar nuostolių apskaičiavimą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, ar kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tuo atveju, jeigu jos neįtraukiamos į tokį segmento pelno ar nuostolių įvertinimą:

a) pajamas iš išorinių klientų;

▼B

b) pajamas iš operacijų su kitais veiklos to paties ūkio subjekto padaliniais;

c) palūkanų pajamas;

d) palūkanų sąnaudas;

e) nusidėvėjimą ir amortizaciją;

▼M5

f) reikšmingus pajamų ir sąnaudų straipsnius, atskleidžiamus pagal 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstyto 2007 m.) 97 straipsnį;

▼B

g) ūkio subjektui tenkančią susijusių ir bendro kapitalo įmonių pelno ar nuostolių dalį, apskaitomą nuosavybės metodu;

h) pajamų mokesčio sąnaudas arba pajamas; ir

i) svarbius nepiniginius straipsnius, kitus nei nusidėvėjimas ir amortizacija.

Ūkio subjektas atskirai parodo kiekvieno apskaitytino segmento palūkanų pajamas ir sąnaudas, jeigu didžiąją dalį savo pajamų segmentas gauna iš palūkanų, o pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimus dėl išteklių paskyrimo segmentui, pirmiausia atsižvelgia į grynąsias palūkanų pajamas. Tokiu atveju ūkio subjektas gali parodyti minėto segmento palūkanų pajamas be palūkanų sąnaudų ir pateikti atitinkamą pastabą.

24 Ūkio subjektas apie kiekvieną apskaitytiną segmentą pateikia toliau reikalaujamą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos įvertinant segmento turto, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, arba kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tada, jeigu jos neįtraukiamos vertinant segmento turtą:

a) investicijų į susijusias ir bendro kapitalo įmones sumą, apskaitomą nuosavybės metodu;

b) ilgalaikio turto ([1]), kito nei finansinis turtas, atidėtųjų mokesčių turto, išmokų išėjusiems į pensiją darbuotojams turto (žr. 19-ojo TAS „*Išmokos darbuotojams*“ 54–58 straipsnius) padidėjimo sumas ir teises, susijusias su draudimo sutartimis.

ĮVERTINIMAS

25 Kiekvieno segmento parodomo straipsnio suma turi būti ta, kuri pateikiama pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir kurios pagrindu jis priima sprendimus dėl išteklių paskyrimo segmentui ir vertina jo veiklos rezultatus. Patikslinimai ir išbraukimai daromi rengiant ūkio subjekto finansines ataskaitas, paskirstant pajamas, sąnaudas, pelną ar nuostolius segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ir nuostoliams apskaičiuoti naudojamos tik tada, jeigu jos įtraukiamos skaičiuojant segmento pelno ar nuostolių sumą, kurią naudoja pagrindinis sprendimus priimantis asmuo. Atitinkamai vertinant segmento turtą ir įsipareigojimus yra įtraukiamas tik tas turtas ir įsipareigojimai, apie kuriuos informuojamas pagrindinis sprendimus priimantis asmuo. Segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ar nuostoliui ir turtui ar įsipareigojimams tam tikros sumos turi būti priskiriamos pagrįstai.

([1]) Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi susigrąžinti ilgiau nei per dvylika mėnesių nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

▼B

26 Jeigu pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimą, kaip paskirstyti išteklius, naudoja tik vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar įsipareigojimų sumą, tai ji turi būti nurodyta pateikiamoje informacijoje apie segmento pelną ar nuostolius, turtą ir įsipareigojimus. Jeigu pagrindinis sprendimus priimantis asmuo naudoja daugiau kaip vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar segmento įsipareigojimų sumą, reikia pateikti tas sumas, kurios, vadovybės nuomone, yra apskaičiuotos laikantis vertinimo principų, labiausiai atitinkančių tuos principus, kurie naudojami atitinkamoms sumoms ūkio subjekto finansinėse ataskaitose apskaičiuoti.

27 Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno apskaitytino segmento pelno ar nuostolių, turto ir įsipareigojimų sumų paaiškinimą. Ūkio subjektas turi pateikti bent jau šią informaciją:

a) visų sandorių tarp apskaitytinų segmentų apskaitos pagrindą;

b) visų skirtumų tarp apskaitytinų segmentų pelno ar nuostolių ir ūkio subjekto pelno ir nuostolių prieš patiriant pelno mokesčio sąnaudas ir nutraukiant veiklą sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir patirtų išlaidų centralizuotą paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

c) visų tarp apskaitytino segmento turto ir ūkio subjekto turto sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamo turto paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

d) visų skirtumų tarp apskaitytino segmento įsipareigojimų ir ūkio subjekto įsipareigojimų sumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamų įsipareigojimų paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

e) visų vertinimo metodų ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais naudotų segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ar nuostoliams apskaičiuoti, pakeitimus ir prireikus tokių pakeitimų poveikį segmento pelno ar nuostolių sumai;

f) visų apskaitytiniems segmentams asimetrinių paskirstytų sumų pobūdį ir poveikį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, nurodydamas segmento nusidėvėjimo sąnaudas, gali neparodyti su juo susijusio turto, kuriam skaičiuojamas nusidėvėjimas.

Suderinimas

28 Ūkio subjektas turi suderinti visus toliau išvardytus duomenis:

a) apskaitytino segmento galutinę pajamų sumą, suderintą su ūkio subjekto pajamomis;

▼B

b) apskaitytino segmento galutinę pelno ar nuostolių sumą, suderintą su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais prieš mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ir veiklos nutraukimą. Tačiau, jeigu ūkio subjektas apskaitytiniems segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), ūkio subjektas gali suderinti galutines segmento pelno ar nuostolių sumas su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais po minėtų straipsnių;

c) apskaitytinų segmentų galutinę turto sumą su ūkio subjekto turtu;

d) apskaitytinų segmentų galutinę įsipareigojimų sumą su ūkio subjekto įsipareigojimais, jeigu segmento įsipareigojimai apskaitomi pagal 23 straipsnį;

e) nurodytą apskaitytinų segmentų galutinę kiekvieno kito svarbaus informacijos straipsnio sumą, suderintą su atitinkama ūkio subjekto suma.

Visus svarbius suderintus straipsnius reikia parodyti atskirai ir pateikti jų apibūdinimą. Pavyzdžiui, turi būti atskirai pateikta ir apibūdinta kiekvieno svarbaus koregavimo, kurio reikia apskaitytino segmento pelnui ar nuostoliams suderinti su ūkio subjekto pelnu arba nuostoliais pagal įvairių rūšių apskaitos politiką, suma.

Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos pateikimas

29 Jeigu ūkio subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jos apskaitytinų segmentų struktūra, reikia naujai pateikti atitinkamą ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, įskaitant tarpinius laikotarpius, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai. Ar ūkio subjektas turi informaciją ir ar ją parengti labai brangiai kainuotų, sprendimas turi būti priimtas dėl kiekvieno pateikiamo straipsnio. Pasikeitus ūkio subjekto apskaitytinų segmentų struktūrai, ūkio subjektas nurodo, ar atitinkami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmento informacijos straipsniai buvo pateikti naujai.

30 Jeigu ūkio subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jos apskaitytinų segmentų struktūra, ir jeigu ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmentų informacija, įskaitant tarpinius laikotarpius, naujai nepateikiama pasikeitimui pailiustruoti, tai tais metais, kai toks pakeitimas įvyko, ūkio subjektas turi pateikti einamojo ataskaitinio laikotarpio informaciją apie segmentą senuoju ir naujuoju skirstymo į segmentus pagrindu, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai.

INFORMACIJOS APIE VISĄ ŪKIO SUBJEKTĄ PATEIKIMAS

31 Šio standarto 32–34 straipsniai taikomi visiems ūkio subjektams, kurie laikosi šio TFAS, įskaitant tuos ūkio subjektus, kurie turi tik vieną apskaitytiną segmentą. Kai kurie ūkio subjektai savo ekonominės veiklos neskirsto pagal gaminamus produktus ir teikiamas paslaugas arba pagal geografines teritorijas, kuriose jie vykdo savo operacijas. Tokio ūkio subjekto apskaitytini segmentai gali apie savo pajamas pateikti duomenis, apimančius plačią įvairių rūšių iš esmės skirtingų

▼B

produktų ir paslaugų sritį, arba keli tokio ūkio subjekto segmentai gali pateikti informaciją iš esmės apie tokius pačius produktus ir paslaugas. Atitinkamai ūkio subjekto apskaitytini segmentai gali turėti turto skirtingose geografinėse teritorijose ar keli jo apskaitytini segmentai gali veikti toje pačioje geografinėje teritorijoje. Informaciją, reikalaujamą 32–34 straipsniuose, reikia pateikti tik tuo atveju, jeigu ji nebuvo įtraukta į apskaitytino segmento informaciją, kurią reikia pateikti pagal šio TFAS reikalavimus.

Informacija apie produktus ir paslaugas

32 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas iš išorinių klientų kiekvieno produkto ir paslaugos arba kiekvienos panašių produktų ir paslaugų grupės atskirai, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti jam kainuotų labai brangiai. Pastarąjį faktą reikia nurodyti. Pateikiamos pajamų sumos turi būti paremtos finansine informacija, kurią ūkio subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti.

Informacija apie geografines teritorijas

33 Ūkio subjektas turi pateikti toliau reikalaujamą informaciją apie geografines teritorijas, nebent jis tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai:

a) pajamas iš išorinių klientų: i) priskiriamas šaliai, kurioje yra ūkio subjekto nuolatinė buveinė; ir ii) bendrai priskiriamas visoms užsienio šalims, iš kurių ūkio subjektas gauna pajamų. Jeigu pajamos, priskiriamos atskirai užsienio šaliai, iš nepriklausomų klientų, yra didelės, jas reikėtų nurodyti atskirai. Ūkio subjektas turi nurodyti, kokiu pagrindu pajamas iš išorinių klientų jis priskiria atskiroms šalims;

b) ilgalaikį turtą ([1]), kitą nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turtą, išmokų darbuotojams turtą ir teises, susijusias su draudimo sutartimis: i) esantį šalyje, kurioje yra ūkio subjekto nuolatinė buveinė; ir ii) esantį visose užsienio šalyse, kuriose ūkio subjektas turi turto, kartu. Jeigu turtas atskiroje užsienio šalyje yra didelis, jį reikia nurodyti atskirai.

Pateikiamos sumos turi būti paremtos finansine informacija, kurią ūkio subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti. Jeigu ūkio subjektas reikiamos informacijos neturi, o ją gauti kainuotų labai brangiai, šį faktą reikia atskleisti. Kartu su informacija, kurią reikia pateikti pagal šį straipsnį, ūkio subjektas turi pateikti šalių grupių tarpines galutines sumas pagal geografines teritorijas.

([1]) Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi susigrąžinti ilgiau nei per dvylika mėnesių nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

▼B

Informacija apie pagrindinius klientus

▼M26

34 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas, kurias jis gauna iš savo pagrindinių klientų. Jeigu pajamos iš sandorių su vienu išorės klientu sudaro 10 ar daugiau procentų ūkio subjekto pajamų, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą, bendrą pajamų, gaunamų iš kiekvieno tokio kliento, sumą ir segmentą arba segmentus, kurie teikia pajamų duomenis. Ūkio subjektas neturi atskleisti pagrindinio kliento tapatybės ar pajamų sumos, gaunamos iš tokio kliento, kurią nurodo kiekvienas segmentas. Pagal šį TFAS ūkio subjektų grupė, kuri, ataskaitas teikiančio ūkio subjekto žiniomis, yra bendrai kontroliuojama, yra laikoma vienu klientu. Tačiau reikia pasitelkti nuovoką, siekiant įvertinti, ar valdžios institucija (~~nacionalinė~~, ~~valstijos~~, ~~provincijos~~, ~~teritorinės~~, ~~vietinės arba užsienio~~ įskaitant vyriausybės agentūras ir panašias institucijas, vietines nacionalines ar tarptautines) ir ūkio subjektai, kurie, ataskaitas teikiančio ūkio subjekto žiniomis, yra tokios institucijos bendrai kontroliuojami, taip pat yra laikomi vienu klientu. Vertindamas tai, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atsižvelgia į tų ūkio subjektų ekonominės integracijos laipsnį.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

35 Ūkio subjektas šį TFAS taiko savo metinėms finansinėms ataskaitoms, susijusioms su ataskaitiniais laikotarpiais, kurie prasideda 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Šį aiškinimą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas, kuris šį TFAS taiko savo finansinėms ataskaitoms, susijusioms su laikotarpiu iki 2009 m. sausio 1 d., turi atskleisti šį faktą.

▼M22

35A 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 23 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

36 Laikantis šio TFAS reikalavimų, praėjusių metų informaciją, kuri pateikiama kaip lyginamoji pirmųjų standarto taikymo metų (įskaitant 2009 m. balandžio mėn. 23 straipsnio pataisos taikymą) informacija apie segmentus, reikia nurodyti pakartotinai, nebent ūkio subjektas reikiamos informacijos neturi, o ją gauti kainuotų labai brangiai.

▼M5

36A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 23 straipsnio f punktas. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M26

36B 24-uoju TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ (persvarstytas 2009 m.) 34 straipsnis iš dalies pakeistas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jei ūkio subjektas 24-ąjį TAS (persvarstytą 2009 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 34 straipsnio pataisa turi būti taikoma tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

14-OJO TAS PANAIKINIMAS

37 Šiuo TFAS panaikinamas 14-asis TAS *„Segmento atskaitomybė“*.

▼B

Priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Veiklos segmentas yra ūkio subjekto dalis:

a) dalyvaujanti ekonominėje veikloje, iš kurios ji gali uždirbti pajamas ir patirti išlaidas (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitomis to paties ūkio subjekto dalimis);

b) kurios veiklos rezultatus reguliariai tikrina pagrindinis ūkio subjekto asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus; ir

c) kuri yra pateikusi atskirą finansinę informaciją.

▼B

TFAAK 1-ASIS AIŠKINIMAS

„Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 23-iasis TAS *„Skolinimosi išlaidos“*

— 36-asis TAS „*Turto vertės sumažėjimas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Dauguma ūkio subjektų turi įsipareigojimų išmontuoti, likviduoti ar atnaujinti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus. Šiame aiškinime tokie įsipareigojimai vadinami veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais. Remdamasis 16-uoju TAS, ūkio subjektas į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą įtraukia tokio turto išmontavimo, likvidavimo ir jo buvimo vietos sutvarkymo išlaidas, įvertintas pirminio pripažinimo būdu, kurių įsipareigojimą ūkio subjektas prisiima tada, kai turtą įsigyja, ar po jo tam tikro laiko tarpo naudojimo ne atsargoms gaminti, o kitiems tikslams. 37-ajame TAS išdėstyti reikalavimai, kaip reikia vertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašius įsipareigojimus. Šiame aiškinime teikiamos nuorodos, kaip apskaityti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčių įtaką.

TAIKYMAS

2 Šis aiškinimas taikomas tų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčiams įvertinti, kurie:

a) remiantis 16-uoju TAS pripažįstami nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainos dalimi; ir

b) remiantis 37-uoju TAS pripažįstami įsipareigojimais.

Pavyzdžiui, veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašus įsipareigojimas gali atsirasti įsipareigojus uždaryti gamyklą, atlyginti gavybos pramonėse aplinkai padarytą žalą ar likviduoti įrengimus.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

3 Šiame aiškinime aptariama, kaip turėtų būti apskaitomas toliau nurodytų įvykių, keičiančių veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo vertinimą, poveikis:

a) ekonominę naudą teikiančių įvertintų išteklių, pavyzdžiui, pinigų srautų, išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, pasikeitimas;

▼B

b) dabartinės rinkos duomenimis grindžiamos diskonto normos pokytis, kaip tai apibrėžiama 37-ojo TAS 47 straipsnyje (tai apima pinigų laiko vertės pokyčius, įsipareigojimui būdingos rizikos pasikeitimus); ir

c) padidėjimas per laikotarpį dėl diskontavimo.

BENDRA NUOMONĖ

4 Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčiai, atsirandantys dėl įvertinto laiko veiksnio, dėl ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, periodiško išsidėstymo per tam tikrą laiką dydžių ar diskonto normos pasikeitimo, turi būti apskaitomi pagal toliau pateikiamus 5–7 straipsnius.

5 Jei susijusio turto apskaitai taikomas savikainos modelis, tada:

a) laikantis b punkte nurodytų sąlygų, įsipareigojimo vertės pokyčiai turi būti pridedami ar atimami iš atitinkamo ataskaitinio laikotarpio turto savikainos;

b) suma, atimama iš turto savikainos, neturi viršyti turto balansinės vertės. Jei įsipareigojimo vertės sumažėjimas viršija to turto balansinę vertę, perviršis turi būti iškart pripažįstamas pelnu arba nuostoliu;

c) jei koreguojant padidėja turto savikaina, ūkio subjektas turi patikrinti, ar tai nėra požymis, kad naujoji turto balansinė vertė gali būti ne visai padengiama. Jei toks požymis yra, ūkio subjektas turi patikrinti, ar turto vertė nesumažėjusi, įvertindamas jo atsiperkamąją vertę, o bet kokį vertės sumažėjimo nuostolį apskaityti pagal 36-ąjį TAS.

6 Jei turto apskaitai taikomas perkainojimo metodas, tada:

a) anksčiau šiam turtui pripažintą pelną ar nuostolį dėl perkainojimo įsipareigojimo pokyčiai keičia taip, kad:

►**M5** i) įsipareigojimo sumažėjimo suma, jei tai leidžiama pagal b punkte nurodytas sąlygas, turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir ja padidinamas pelnas dėl perkainojimo nuosavybėje, ◄ išskyrus tai, kad jis turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu tiek, kiek panaikina anksčiau pripažintą turto nuostolį dėl perkainojimo;

►**M5** ii) įsipareigojimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais, išskyrus tai, kad ji turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi, ir ja sumažinamas pelnas dėl perkainojimo nuosavybėje dydžiu, ◄ lygiu pelno likučiui dėl turto perkainojimo;

b) tuo atveju, kai įsipareigojimo sumažėjimas viršija balansinę vertę, kuri būtų pripažįstama, jei turtas būtų vertinamas savikainos metodu, perviršis turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu;

▼B

c) įsipareigojimo pokytis rodo, kad gali tekti perkainoti turtą siekiant užtikrinti, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo turto tikrosios vertės ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ sudarymo datą. ►M5 Į bet kokį tokį perkainojimą turi būti atsižvelgiama nustatant sumas, kurios pagal a punktą turi būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais, arba kitų bendrųjų pajamų dalimi. Jei perkainojimas yra būtinas, perkainoti reikia visą tos klasės turtą; ◄

▼M5

d) pagal 1-ąjį TAS bendrųjų pajamų ataskaitoje reikalaujama atskleisti kiekvieną kitų bendrųjų pajamų dalies ar sąnaudų komponentą. Vykdant šį reikalavimą, pelno dėl perkainojimo pokytis, atsirandantis dėl įsipareigojimo pokyčio, turi būti nustatomas ir pateikiamas atskirai.

▼B

7 Pakoreguota nudėvimoji turto suma yra nudėvima per turto naudingo tarnavimo laiką. Dėl to, pasibaigus susijusio turto naudingo tarnavimo laikui, visi vėliau įvykstantys įsipareigojimo pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu tada, kada jie įvyksta. Tokia tvarka taikoma naudojant tiek savikainos, tiek perkainojimo metodą.

▼M1

8 Periodiškas diskonto padengimas yra pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ kaip finansinės sąnaudos tuo metu, kai jis taikomas. Kapitalizavimas pagal 23-ąjį TAS neleidžiamas.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

9 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2004 m. rugsėjo 1 d., jis nurodo šį faktą.

▼M5

9A. 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 6 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

10 Apskaitos politikos keitimas turi būti apskaitomas vadovaujantis 8-uoju TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“* ([1]) reikalavimais.

([1]) Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko iki 2005 m. sausio 1 d., tada jis turi taikyti ankstesnę 8-ojo TAS standarto versiją *„Laikotarpio grynasis pelnas ar nuostoliai, esminės klaidos ir apskaitos politikos keitimas“*, išskyrus atvejį, jei ūkio subjektas jau taiko ankstesnę šio standarto versiją.

▼B

TFAAK 2-ASIS AIŠKINIMAS

„Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės“

NUORODOS

— 32-asis TAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“* (persvarstytas 2003 m.) ([1])

— 39-asis TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“* (persvarstytas 2003 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Kooperatinius ir kitus panašius ūkio subjektus sukuria asmenų grupės bendriems ekonominiams ir socialiniams poreikiams tenkinti. Nacionalinė teisė kooperatinius ūkio subjektus paprastai apibrėžia kaip organizacijas, siekiančias paremti savo dalininkų ekonominį vystymąsi (savitarpio pagalbos principu vykdančias bendras operacijas). Dalininkų turtinės teisės kooperatiniame ūkio subjekte dažnai apibūdinamos kaip dalininkų akcijos, vienetai ar panašiai, toliau – dalininkų akcijos.

2 32-ajame TAS nustatomi finansinių priemonių priskyrimo finansiniams įsipareigojimams ar nuosavybei principai. Iš esmės šie principai taikomi grupuojant dokumentus su ilgalaikio padengimo ar pardavimo teise, kurie sudaro turėtojui sąlygas pateikti šiuos dokumentus leidėjui, mainais į grynuosius pinigus ar kitą finansinę priemonę. Šių principų pritaikymas dalininkų turimoms kooperatinių ūkio subjektų akcijoms ir panašioms priemonėms yra sudėtingas. Kai kurie Tarptautinių apskaitos standartų valdybos nariai paprašė pateikti paaiškinimą, kaip 32-ojo TAS principai taikomi dalininkų turimoms akcijoms ir panašioms priemonėms, turinčioms tam tikrų ypatybių, ir nurodyti aplinkybes, kuriomis šios ypatybės daro poveikį įsipareigojimų ar nuosavybės grupavimui.

TAIKYMAS

3 Šis aiškinimas taikomas finansinėms priemonėms, kurioms taikomas 32-asis TAS, įskaitant kooperatinių ūkio subjektų dalininkams išleistas finansines priemones, kurios parodo dalininkų turimą ūkio subjekto nuosavybės dalį. Šis aiškinimas netaikomas finansinėms priemonėms, kurios bus ar gali būti vykdomos naudojant ūkio subjekto nuosavybės priemones.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

4 Daug finansinių priemonių, įskaitant dalininkų akcijas, turi nuosavybės ypatybių, įskaitant balsavimo teises ir teises dalyvauti skirstant dividendus. Kai kurios finansinės priemonės suteikia jų turėtojui teisę reikalauti išpirkimo grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, tačiau jos gali turėti ir apribojimų arba tokie apribojimai gali būti taikomi dėl finansinių priemonių susigrąžinimo. Kaip šios išpirkimo sąlygos turėtų būti vertinamos nustatant, ar finansinės priemonės turėtų būti priskiriamos įsipareigojimams, ar nuosavybei?

([1]) ►**M6** 2005 m. rugpjūčio mėn. 32-asis TAS buvo pakeistas 32-uoju TAS *„Finansinės priemonės. Pateikimas*“. 2008 m. vasario mėn. TASV pataisė 32-ąjį TAS ir įtraukė reikalavimą, kad priemonės būtų priskirtos nuosavybei, jei jos turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. ◄

▼B

BENDRA NUOMONĖ

5 Finansinės priemonės turėtojo sutartinė teisė, įskaitant dalininkų turimas kooperatinių ūkio subjektų akcijas, reikalauti išpirkimo, pati iš esmės nereikalauja, kad finansinė priemonė būtų priskirta finansiniam įsipareigojimui. Ūkio subjektas, finansinę priemonę priskirdamas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybei, turi apsvarstyti visas grupavimo sąlygas ir aplinkybes. Šios sąlygos ir aplinkybės apima susijusius vietos įstatymus, taisykles ir ūkio subjekto valdymo įstatus, galiojančius grupavimo dieną, tačiau nesitikint tų įstatymų, taisyklių ar įstatų būsimų pataisų.

▼M6

6 Dalininkų akcijos, kurios būtų priskiriamos nuosavybei, jei dalininkai neturėtų teisės reikalauti išpirkimo, yra nuosavybė, jei egzistuoja bet kuri iš 7 ir 8 straipsniuose aprašytų sąlygų, arba jei dalininkų akcijos turi visas savybes ir atitinka 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnių sąlygas. Indėliai iki pareikalavimo, įskaitant einamąsias sąskaitas, indėlių sąskaitas ir panašias sutartis, kurios atsiranda, kai dalininkai yra ir klientai, yra ūkio subjekto finansiniai įsipareigojimai.

▼B

7 Dalininkų akcijos yra nuosavybė, jei ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti dalininkų akcijų išpirkimą.

8 Vietos įstatymuose, taisyklėse ar ūkio subjekto įstatuose dėl dalininkų akcijų išpirkimo gali būti numatyti įvairūs draudimų tipai, pvz., besąlygiški draudimai ar likvidumo kriterijais pagrįsti draudimai. Jei išpirkimą besąlygiškai draudžia vietos įstatymai, taisyklės ar ūkio subjekto įstatai, dalininkų akcijos yra nuosavybė. Tačiau vietos įstatymų, taisyklių ar ūkio subjektų įstatų nuostatos, draudžiančios išpirkimą tik tuomet, jei laikomasi (arba nesilaikoma) sąlygų, pvz., likvidumo apribojimų, nelemia, kad dalininkų akcijos būtų nuosavybė.

▼M6

9 Besąlygiškas draudimas gali būti absoliutus – visi išpirkimai uždrausti. Besąlygiškas draudimas gali būti dalinis – draudžiamas dalininkų akcijų išpirkimas, jei dėl to dalininkų akcijų skaičius arba iš dalininkų akcijų apmokėtas kapitalas sumažėtų žemiau nustatyto lygio. Dalininkų akcijos, kurias draudžiama išpirkti, yra įsipareigojimai, išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kaip aprašyta 7 straipsnyje, arba jei dalininkų akcijos turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Kai kuriais atvejais akcijų skaičius arba apmokėto kapitalo dalis, kuriai taikomas išpirkimo draudimas, laikui bėgant gali keistis. Pasikeitus tokiam išpirkimo draudimui gali būti atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės.

▼B

10 Pripažindamas pirmą kartą savo išperkamą finansinį įsipareigojimą ūkio subjektas turi įvertinti tikrąja verte. Kai dalininkų akcijoms būdinga išpirkimo ypatybė, ūkio subjektas išperkamo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę nustato ne mažesnę kaip maksimali suma, mokėtina pagal jo įstatų ar taikomų įstatymų išpirkimo nuostatas ir diskontuojama nuo pirmos dienos, kai gali būti reikalaujama sumokėti sumą (žr. 3 pavyzdį).

▼B

11 Kaip reikalaujama 32-ojo TAS 35 straipsnyje, nuosavybės priemonių paskirstymas turėtojams pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, atėmus visus pelno mokesčius. Palūkanos, dividendai ir kita su finansinėmis priemonėmis, priskiriamomis finansiniams įsipareigojimams, susijusi grąža yra sąnaudos, nepaisant to, ar šios mokamos sumos teisiškai apibūdinamos kaip dividendai, palūkanos ar kitaip.

12 Priede, kuris yra neatskiriama šio aiškinimo dalis, pateikiami šios bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai.

ATSKLEIDIMAS

13 Kai dėl išpirkimo draudimo pasikeitimo atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, ūkio subjektas turi atskirai atskleisti pervedamą sumą, parinktą laiką ir priežastį.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14 Šio aiškinimo įsigaliojimo data ir jo taikymo pradžios reikalavimai yra tokie pat kaip taikomi 32-ajame TAS (persvarstytame 2003 m.). Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ūkio subjektas, kuris šį aiškinimą pradeda taikyti anksčiau negu 2005 m. sausio 1 d., turi tai nurodyti. Šis aiškinimas turi būti taikomas retrospektyviai.

▼M6

14A 6, 9, A1 ir A12 straipsnių pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas 2008 m. vasario mėn. 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 6, 9, A1 ir A12 straipsnių pataisos taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

Priedas

Bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

▼M6

A1. Šiame priede pateikti septyni TFAAK bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai. Tai nėra baigtinis pavyzdžių sąrašas; galimi ir kiti faktų pavyzdžiai. Kiekviename pavyzdyje daroma prielaida, kad nėra kitų sąlygų negu pateiktos pavyzdyje, pagal kurias reikalaujama, kad finansinė priemonė būtų priskiriama finansiniams įsipareigojimams, ir prielaida, kad ta finansinė priemonė neturi visų savybių ir neatitinka sąlygų, nustatytų 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

▼B

BESĄLYGIŠKA TEISĖ ATMESTI IŠPIRKIMĄ (7 straipsnis)

1 pavyzdys

Faktai

A2. Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Įstatuose išsamesnės informacijos ar taikomų apribojimų apie tai daugiau nepateikta. Praeityje ūkio subjektas niekada neatsisakė išpirkti dalininkų akcijų, nors valdyba turi teisę tai daryti.

▼B

Grupavimas

A3. Ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kai dalininkų akcijos yra nuosavybė. 32-ajame TAS nustatyti grupavimo principai, kurie pagrįsti finansinių priemonių sąlygomis, ir pažymima, kad atlikti ar ketinami atlikti savarankiški mokėjimai nedaro poveikio įsipareigojimų grupavimui. 32-ojo TAS 26TN straipsnyje pažymima:

Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas jų teises. Grupavimas yra pagrįstas sutarčių turinio įvertinimu ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams dividendus savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų perkėlimas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);

d) išleidėjo rezervų dydžio;

e) išleidėjo pelno ar nuostolių lūkesčių tam laikotarpiui; arba

f) išleidėjo gebėjimo ar nesugebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolių dydį per ataskaitinį laikotarpį.

2 pavyzdys

Faktai

A4. Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Tačiau įstatuose toliau pažymima, kad išpirkimo reikalavimo patvirtinimas yra automatinis, išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas negali atlikti išmokėjimo nepažeisdamas vietos taisyklių dėl likvidumo ar rezervų.

Grupavimas

A5. Ūkio subjektas neturi besąlygiškos teisės atmesti išpirkimą, o dalininkų akcijos yra finansinis įsipareigojimas. Anksčiau aprašyti draudimai, pagrįsti ūkio subjekto gebėjimu įvykdyti savo įsipareigojimus. Jais apribojamas išpirkimas tik tada, jei likvidumas ar privalomas rezervas yra nepakankamas ir tik iki tada, kol jų dydis tampa pakankamas. Taigi, jie, remiantis 32-ajame TAS nustatytais principais, nelemia finansinės priemonės priskyrimo nuosavybei. 32-ojo TAS 25TN straipsnyje pažymima:

Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina su akcijomis siejamas teises, kad nustatytų, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu,

▼B

apima finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. *Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama.* (Išskyrimas pridėtas)

DRAUDIMAS IŠPIRKTI (8 ir 9 straipsniai)

3 pavyzdys

Faktai

A6. Kooperatinis ūkio subjektas savo dalininkams skirtingu laiku ir už skirtingas sumas yra išleidęs akcijų:

a) 20X1 m. sausio 1 d. 100 000 akcijų po 10 PV (1 000 000 PV);

b) 20X2 m. sausio 1 d. 100 000 po 20 PV (toliau 2 000 000 PV; iš viso išleista 3 000 000 PV).

Pareikalavus akcijos išperkamos mokant tą sumą, už kurią jos išleistos.

A7. Ūkio subjekto įstatuose pažymima, kad sukaupti išpirkimai negali viršyti 20 procentų didžiausio kada nors narių padengtų akcijų skaičiaus. 20X2 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas turėjo 200 000 apyvartoje esančių akcijų, tai – didžiausias kada nors dalininkų turėtų akcijų skaičius, ir praeityje nebuvo išpirkta jokių akcijų. 20X3 m. sausio 1 d. ūkio subjektas pakeitė savo įstatus ir padidino leidžiamą sukauptų išpirkimų lygį iki 25 procentų, didžiausio kada nors narių turėtų akcijų skaičiaus.

Grupavimas

Kol nepakeisti įstatai

A8. Dalininkų akcijos, viršijančios draudimą išpirkti, yra finansiniai įsipareigojimai. Kooperatinis ūkio subjektas savo finansinį įsipareigojimą pirminio pripažinimo metu vertina tikrąja verte. Kadangi šios akcijos išperkamos pareikalavus, kooperatinis ūkio subjektas nustato tokių finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę, kaip reikalaujama 39-ojo TAS 49 straipsnyje, kuriame pažymėta: „Finansinio įsipareigojimo, turinčio reikalavimo ypatybę (pvz., indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už mokėtiną sumą pareikalavus …“. Todėl pagal pareikalavimą mokėtiną sumą, remdamasis išpirkimo nuostatomis, kooperatinis ūkio subjektas priskiria finansiniam įsipareigojimui.

A9. Pagal išpirkimo nuostatas 20X1 m. sausio 1 d. maksimali mokėtina suma yra 200 000 PV (20 000 akcijų po 10 PV už vienetą) ir atitinkamai ūkio subjektas 200 000 PV priskiria finansiniam įsipareigojimui, o 800 000 PV –nuosavybei. Tačiau 20X2 m. sausio 1 d. dėl naujo akcijų išleidimo po 20 PV už vienetą, pagal išpirkimo nuostatas maksimali mokėtina suma padidėja iki 400 000 PV (40 000 akcijų po 20 PV už vienetą). Papildomų akcijų išleidimas po 20 PV už vienetą sukuria naujus įsipareigojimus, kurie pirminio pripažinimo metu įvertinami tikrąja verte. Išleidus šias akcijas, įsipareigojimai yra 20 procentų nuo viso išleistų akcijų skaičiaus (200 000), įvertinto po 20 PV už vienetą, arba 800 000 PV. Todėl reikia papildomai pripažinti 600 000 PV įsipareigojimą. Šiame pavyzdyje nepripažįstamas joks pelnas ar nuostoliai. Taigi, ūkio subjektas 800 000 PV dabar priskiria finansiniam įsipareigojimui, o 2 200 000 PV – nuosavybei. Šiame pavyzdyje laikoma, kad šios sumos nepasikeitė nuo 20X1 sausio 1 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d.

▼B

Po to, kai pakeičiami įstatai

A10. Po įstatų pakeitimo gali būti reikalaujama, kad kooperatinis ūkio subjektas išpirktų 25 procentus savo išleistų akcijų arba maksimalų 50 000 akcijų skaičių po 20 PV už vienetą. Taigi, 20X3 m. sausio 1 d. kooperatinis ūkio subjektas finansiniams įsipareigojimams priskiria 1 000 000 PV – maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėti sumą, kaip nustatyta pagal 39-ojo TAS 49 straipsnį. Todėl 20X3 m. sausio 1 d. 200 000 PV perkėlus iš nuosavybės į finansinius įsipareigojimus, nuosavybėje lieka 2 000 000 PV. Šiame pavyzdyje ūkio subjektas nepripažįsta pelno ar nuostolių iš tokio perkėlimo.

4 pavyzdys

Faktai

A11. Vietos įstatymai, reglamentuojantys kooperatinių ūkio subjektų veiklą ar ūkio subjekto įstatų sąlygas, draudžia ūkio subjektui išpirkti dalininkų akcijas, jeigu toks išpirkimas dalininkų apmokėtą kapitalą sumažintų daugiau kaip 75 procentais lyginant didžiausią dalininkų apmokėto kapitalo sumą. Didžiausia tam tikro kooperatinio ūkio subjekto kapitalo suma yra 1 000 000 PV. ►M5 Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ apmokėto kapitalo ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄ yra 900 000 PV.

Grupavimas

A12. Šiuo atveju 750 000 PV būtų priskiriama nuosavybei, o 150 000 PV – finansiniams įsipareigojimams. Greta jau pateiktų straipsnių 32-ojo TAS 18 straipsnio b punkte iš dalies pažymima:

▼M6

...finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiamoji priemonė), yra finansinis įsipareigojimas, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, kurie gali ir didėti, ir mažėti. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad padengiamoji priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.

▼B

A13. Išpirkimo draudimas, aprašytas šiame pavyzdyje, skiriasi nuo apribojimų, aprašytų 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Šie apribojimai, taikomi ūkio subjekto gebėjimui mokėti sumą kaip finansinį įsipareigojimą, t. y. draudžiama apmokėti pagal įsipareigojimą tik tuomet, jei susidaro apibrėžtos sąlygos. Priešingai, šiame pavyzdyje aprašomas besąlygiškas išpirkimo draudimas ne už nustatytą sumą, nepaisant ūkio subjekto gebėjimo išpirkti narių akcijas (pvz., turint grynųjų pinigų išteklių, pelno ar paskirstomųjų rezervų). Iš esmės draudimas išpirkti užkerta kelią ūkio subjektui prisiimti bet kokius finansinius įsipareigojimus ir išpirkti daugiau, nei nustatyta apmokėto kapitalo suma. Todėl akcijų dalis, kuriai taikomas draudimas išpirkti, nėra finansinis įsipareigojimas. Jei kiekvieno dalininko akcijos gali būti išperkamos individualiai, bendra neapmokėtų akcijų dalis negali būti išperkama jokiomis sąlygomis, išskyrus ūkio subjekto likvidavimą.

▼B

5 pavyzdys

Faktai

A14. Šio pavyzdžio duomenys pateikti 4 pavyzdyje. Be to, ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ likvidumo reikalavimai, kurie nustatyti vietinėje jurisdikcijoje, neleidžia ūkio subjektui išpirkti nė vieno dalininko akcijų, išskyrus atvejus, kai jo grynųjų pinigų atsargos ir trumpalaikės investicijos yra didesnės nei nustatyta suma. Šių likvidumo reikalavimų poveikis ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ yra tas, kad ūkio subjektas negali mokėti daugiau kaip 50 000 PV dalininkų akcijoms išpirkti.

Grupavimas

A15. Kaip ir 4 pavyzdyje, ūkio subjektas 750 000 PV pripažįsta nuosavybe, o 150 000 PV – finansiniu įsipareigojimu. Taip yra, nes suma, priskiriama įsipareigojimui, yra pagrįsta besąlygine ūkio subjekto teise atmesti išpirkimą, bet ne sąlyginiu apribojimu, kuris neleidžia išpirkti tik tuomet, jei likvidumo ar kitos sąlygos nėra vykdomos, ir tik iki to laiko, kol jos bus įvykdytos. Šiuo atveju taikomos 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsnių nuostatos.

6 pavyzdys

Faktai

A16. Ūkio subjekto įstatai draudžia išpirkti akcijas iš dalininkų, išskyrus atvejus, kai tam naudojamos įplaukos, gautos už išleistas papildomas akcijas naujiems ar esamiems dalininkams per ankstesnius trejus metus. Už išleistas akcijas iš dalininkų gautos įplaukos turi būti naudojamos išpirkti akcijas, kurias dalininkai reikalauja išpirkti. Per praėjusius trejus metus už išleistas akcijas iš dalininkų pajamos sudarė 12 000 PV, ir dalininkų akcijos nebuvo išpirktos.

Grupavimas

A17. Ūkio subjektas 12 000 PV už dalininkų akcijas priskiria finansiniam įsipareigojimui. Pagal 4 pavyzdyje aprašytas išvadas dalininkų akcijos, kurioms taikomas besąlygiškas draudimas išpirkti, nelaikomos finansiniais įsipareigojimais. Toks besąlygiškas draudimas taikomas įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas prieš ankstesnius trejus metus ir atitinkamai ši suma priskiriama nuosavybei. Tačiau įplaukoms, gautoms už bet kokias akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, besąlygiškas draudimas išpirkti nėra taikomas. Atitinkamai dėl įplaukų, gautų už išleistas akcijas dalininkams per ankstesnius trejus metus, atsiranda finansinis įsipareigojimas, kol jos bus reikalingos dalininkų akcijoms išpirkti. Dėl to ūkio subjektas turi finansinį įsipareigojimą, lygų įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, net jei per tą laikotarpį nėra išpirkimų.

7 pavyzdys

Faktai

A18. Ūkio subjektas yra kooperatinis bankas. Vietos įstatymuose, reglamentuojančiuose kooperatinių bankų veiklą, teigiama, kad mažiausiai 50 procentų visų ūkio subjekto turimų įsipareigojimų (taisyklėse

▼B

apibrėžtas terminas, apimantis dalininkų akcijų sąskaitas) turi būti pateikta kaip dalininkų apmokėtas kapitalas. Taisyklė taikoma taip, kad jei visi turimi kooperatinio ūkio subjekto įsipareigojimai yra dalininkų akcijos, jis gali jas visas išpirkti. 20X1 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas turi įsipareigojimų už 200 000 PV, iš kurių 125 000 PV yra dalininkų akcijos. Pagal dalininkų akcijų sąskaitų sąlygas leidžiama išpirkti jas pagal pareikalavimą ir tokio išpirkimo apribojimai ūkio subjekto įstatuose nenurodomi.

Grupavimas

A19. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijos priskiriamos finansiniams įsipareigojimams. Išpirkimo draudimas panašus į apribojimus, aprašytus 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Apribojimas yra sąlyginis ūkio subjekto galėjimo išmokėti sumą, privalomą pagal finansinį įsipareigojimą, suvaržymas, t. y. jie neleidžia mokėti pagal įsipareigojimą tik tuomet, jei vykdomos apibrėžtos sąlygos. Tiksliau kalbant, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama išpirkti visas dalininkų akcijas (125 000 PV), jei jis apmokėjo visus kitus savo įsipareigojimus (75 000 PV). Todėl draudimas išpirkti neužkerta kelio ūkio subjektui prisiimti finansinį įsipareigojimą išpirkti daugiau akcijų, viršijančių nustatytą dalininkų akcijų skaičių arba apmokėto kapitalo dalį. Tai leidžia ūkio subjektui atidėti išpirkimą, kol bus įvykdyta sąlyga, t. y. bus apmokėti kiti įsipareigojimai. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijoms netaikomas besąlygiškas draudimas išpirkti, todėl tokios akcijos priskiriamos finansiniams įsipareigojimams.

▼B

TFAAK 4-ASIS AIŠKINIMAS

„Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Ūkio subjektas gali sudaryti sutartį, sudarytą iš sandorių ar grupės susijusių sandorių, kurie teisiškai nėra nuoma, tačiau perduoda teisę naudoti turtą (pvz., nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą) mainais už mokestį ar mokesčių grupę. Sutartys, pagal kurias vienas ūkio subjektas (tiekėjas) gali perduoti teisę naudoti turtą kitam ūkio subjektui (pirkėjui), dažnai kartu su susijusiomis paslaugomis, apima:

— susitarimus dėl užsakomų paslaugų (pvz., ūkio subjekto duomenų apdorojimo funkcijos perdavimas),

— susitarimus telekomunikacijų pramonėje, kai tinklo paslaugų teikėjai sudaro sutartis su pirkėjais dėl teisių naudotis tinklu,

— „imk arba mokėk“ ir panašios sutartys, pagal kurias pirkėjai turi atlikti nustatytus mokėjimus, nepaisant to, ar jie priima gaminius ar paslaugas, dėl kurių pasirašyta sutartis (pvz., „imk arba mokėk“ sutartis dėl viso energijos tiekėjo generatoriaus įsigijimo).

2 Šis aiškinimas pateikia patarimų, kaip nustatyti, ar tokios sutartys yra nuomos sutartys arba apima nuomą, kuri apskaitoje turėtų būti registruojama pagal 17-ąjį TAS. Jame nėra patarimų kaip nustatyti, kaip tokia nuoma turėtų būti grupuojama pagal tą standartą.

3 Kai kuriose sutartyse valdomas turtas, kuris yra nuomos objektas (nuomojamas), sudaro didesnio turto dalį. Šiame aiškinime neaptariama, kaip nustatyti, kada didesnė turto dalis yra valdomas turtas, kuriam taikomas 17-asis TAS. Nepaisant to, sutartims, kuriuose įvardytas valdomas turtas būtų apskaitos vienetas pagal 16-ąjį TAS ar 38-ąjį TAS, taikomas šis aiškinimas.

TAIKYMAS

▼M9

4 Šis aiškinimas netaikomas susitarimams, kurie:

a) yra nuoma (arba ją apima), kuriai 17-asis TAS netaikomas; arba

b) yra viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimai, kuriems taikomas TFAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijų susitarimai*.

▼B

KLAUSIMAI

5 Šiame aiškinime analizuojami toliau išvardyti klausimai:

a) kaip nustatyti, ar sutartis yra nuoma arba apima nuomą, kaip apibrėžta 17-ajame TAS;

b) kada turi būti atliktas įvertinimas ar pervertinimas, kad sutartis yra nuoma arba ją apima; ir

c) kaip turėtų būti atskirtos nuomos įmokos nuo įmokų už bet kokius kitus sutarties elementus, jei sutartis yra nuomos sutartis arba apima ją.

BENDRA NUOMONĖ

Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis arba apima ją

6 Nustatant, ar sutartis yra tikroji nuoma ar apima ją, turi būti remiamasi sutarties turiniu ir atliktu įvertinimu, ar:

a) sutarties įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto ar kelių turto vienetų (konkretaus turto) naudojimo; ir

b) sutartimi perduodama teisė naudotis turtu.

Sutarties įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto naudojimo

7 Nors atitinkamas turtas sutartyje gali būti aiškiai nurodytas, jis nėra nuomos objektas, jei sutarties įvykdymas nepriklauso nuo nurodyto turto naudojimo. Pavyzdžiui, jei tiekėjas įpareigotas pristatyti tam tikrą prekių ar paslaugų kiekį, turi teisę ir gali pateikti šias prekes ar paslaugas naudodamas kitą sutartyje neapibrėžtą turtą, tada sutarties įvykdymas nepriklauso nuo apibrėžto turto ir sutartis nuomos neapima. Kai garantinio aptarnavimo sutarties įsipareigojimas leidžia ar reikalauja turtą pakeisti tokiu pačiu ar panašiu turtu, jei apibrėžtas turtas netinkamas naudoti, nedraudžiama taikyti nuomos apskaitos. Be to, sutartinė nuostata (neapibrėžta ar kitokia), leidžianti ar reikalaujanti, kad tiekėjas nustatytą datą ar vėliau pakeistų kitą turtą dėl kokios nors priežasties, nedraudžia taikyti nuomos apskaitos iki pakeitimo datos.

8 Turtas gali būti apibrėžiamas besąlygiškai, jei, pavyzdžiui, tiekėjas valdo ar nuomoja tik vieną turto vienetą, kad būtų įvykdytas įsipareigojimas ir jam ekonomiškai yra neįmanoma ar nenaudinga įsipareigojimui vykdyti naudoti kitą turtą.

Sutartimi perduodama teisė naudotis turtu

9 Sutartis suteikia teisę naudotis turtu, jei sutartimi pirkėjui (nuomininkui) perduodama teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą. Teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą perduodama, jei atitinkama nors viena iš šių sąlygų:

a) Pirkėjas gali ar turi teisę naudoti turtą ar nurodyti kitiems valdyti turtą tokiu būdu, kuris nustatomas tada, kai įgyjama ar valdoma didesnė turto sukurtos produkcijos ar kitos naudos dalis.

▼B

b) Pirkėjas gali ar turi teisę fiziškai kontroliuoti valdomą turtą, kai įgyjama ar valdoma didesnė turto sukurtos produkcijos ar kitos naudos dalis.

c) Faktai ir aplinkybės rodo mažą tikimybę, kad viena ar kelios šalys, kurios nėra pirkėjai, naudos reikšmingą produkcijos ar kitokios naudos, kurią turtas sukurs per sutarties galiojimo laiką, dalį. Produkcijos vieneto kaina, kurią pirkėjas turės mokėti už produkciją, sutartyje nenustatyta ir ji nėra lygi dabartinei produkcijos vieneto rinkos kainai produkcijos pristatymo metu.

Pakartotinis sutarties įvertinimas ar peržiūrėjimas, ar ji yra nuomos sutartis arba apima ją

10 Įvertinimas, ar sutartis apims nuomą, turi būti atliktas sutarties pradžioje, anksčiau už sutarties sudarymo datą ir įsipareigojimo datą. Šalys, remdamosi visa informacija ir aplinkybėmis, susitaria dėl pagrindinių sąlygų. Patikrinimas, ar sutartis apima nuomą po sutarties įsigaliojimo, turi būti atliktas tik tuo atveju, jei atitinkama nors viena iš šių sąlygų:

a) Keičiasi sutartinės nuostatos, išskyrus atvejus, kai pakeitimu tik atnaujinama ar išplečiama sutartis.

b) Šalys nusprendžia atnaujinti ar išplėsti sutartį, išskyrus atvejus, kai atnaujinimo ar išplėtimo sąlyga iš pradžių buvo įtraukta į nuomos sąlygas pagal 17-ojo TAS 4 straipsnį. Sutarties atnaujinimas ar išplėtimas, dėl kurio jokios pirminės sutarties sąlygos nekeičiamos iki pradinės sutarties galiojimo pabaigos, turi būti vertinamas pagal 6–9 straipsnius, tačiau tik atsižvelgiant į atnaujinimo ar išplėtimo laikotarpį.

c) Keičiasi nuostata dėl to, ar įvykdymas priklauso nuo nurodyto turto.

d) Turtas reikšmingai pasikeitė, pavyzdžiui, įvyko esminis fizinis nekilnojamojo turto ar įrangos pokytis.

11 Sutarties peržiūrėjimas iš naujo turi būti pagrįstas informacija ir aplinkybėmis, buvusiomis to peržiūrėjimo datą ir likusį sutarties galiojimo laiką. Pakeitus įvertinimą (pavyzdžiui, įvertintas produkcijos kiekis, kuris bus pristatytas pirkėjui ar kitiems potencialiems pirkėjams), peržiūrėjimas iš naujo neturi būti atliekamas. Jei sutartį peržiūrint iš naujo nustatoma, kad ji apima nuomą (arba neapima), turi būti taikoma nuomos apskaita (ar taikymas nutraukiamas):

a) 10 straipsnio a, c ar d punkte nurodytais atvejais, kai keičiasi aplinkybės, verčiančios atlikti peržiūrėjimą iš naujo;

b) 10 straipsnio b punkto atveju – nuo atnaujinimo ar laikotarpio pratęsimo pradžios.

▼B

Nuomos įmokų atskyrimas nuo kitų įmokų

12 Jei sutartis apima nuomą, nuomos elementui jos šalys turi taikyti 17-ojo TAS reikalavimus, išskyrus atvejus, kai nuo tokių reikalavimų atleista pagal 17-ojo TAS 2 straipsnį. Todėl jei sutartis apima nuomą, ji turi būti priskiriama finansinei nuomai ar veiklos nuomai pagal 17-ojo TAS 7–19 straipsnius. Kiti sutarties elementai, kuriems 17-asis TAS netaikomas, apskaitoje turi būti parodomi pagal kitus standartus.

13 Taikant 17-ojo TAS reikalavimus, įmokos ir kitos aplinkybės, kurios apibrėžtos sutartyje, sutarties vykdymo pradžioje ar ją peržiūrint, turi būti suskirstytos į įmokas už nuomą ir už kitus elementus, remiantis jų santykine tikrąja verte. Minimalios nuomos įmokos, kaip apibrėžta 17-ojo TAS 4 straipsnyje, apima tik nuomos įmokas (t. y. teisę naudoti turtą), o įmokos už kitus sutarties elementus (pvz., už paslaugas ir išlaidos už įdėtas pastangas) neįtraukiamos.

14 Kai kuriais atvejais, atskyrus nuomos įmokas nuo įmokų už kitus sutarties elementus, pirkėjas privalės naudoti įvertinimo metodus. Pavyzdžiui, pirkėjas gali įvertinti nuomos įmokas remdamasis panašaus turto, kuris neturi kitų elementų, nuomos sutartimi, ar įvertinti įmokas už kitus sutarties elementus remdamasis panašiomis sutartimis ir atimti tokias įmokas iš bendros pagal sutartį mokamų įmokų sumos.

15 Jei pirkėjas nusprendžia, kad neįmanoma patikimai atskirti įmokų, jis turi:

a) finansinės nuomos atveju – turtą ir įsipareigojimus pripažinti verte, kuri lygi valdomo turto, pripažįstamo pagal 7 ir 8 straipsnius nuomos objektu, tikrajai vertei. Vėliau įsipareigojimai turi būti sumažinti tada, kai atliekami mokėjimai, ir pripažintam įsipareigojimui finansines išlaidas priskirti taikant padidintą pirkėjo skolinimosi palūkanų normą ([1]);

b) veiklos nuomos atveju – visus pagal sutartį atliekamus mokėjimus apskaitoje registruoti kaip nuomos įmokas, kad būtų laikomasi 17-ojo TAS atskleidimo reikalavimų:

   i) šias įmokas atskleisti atskirai nuo minimalių įmokų pagal kitas nuomos sutartis, neapimančias įmokų už nuomai nepriskiriamus elementus;

   ii) pažymėti, kad atskleistos įmokos taip pat apima įmokas už sutartyje nurodytus nuomai nepriskiriamus elementus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

16 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

([1]) T. y. padidintą pirkėjo palūkanų normą, kuri apibrėžta 17-ojo TAS 4 straipsnyje.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

17 8-ajame TAS apibrėžiama, kaip ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimus, atliekamus dėl aiškinimo taikymo pirmą kartą. Iš ūkio subjekto nereikalaujama laikytis šių reikalavimų pirmą kartą taikant šį aiškinimą. Ūkio subjektas, taikantis šią išlygą, sutartims, turimoms anksčiausio ataskaitinio laikotarpio pradžioje, turi taikyti aiškinimo 6–9 straipsnius. Minėtų laikotarpių lyginamoji informacija, parengta pagal TFAS, pateikiama remiantis informacija ir aplinkybėmis, esančiomis to laikotarpio pradžioje.

▼B

TFAAK 5-ASIS AIŠKINIMAS

„Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 27-asis TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“*

— 28-asis TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones“*

— 31-asis TAS „*Dalys bendrose įmonėse“*

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

— 39-asis TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“* (persvarstytas 2003 m.)

— NAK 12-asis aiškinimas „*Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“* (persvarstytas 2004 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo fondų, toliau – veiklos nutraukimo fondai arba fondai, paskirtis yra atskirti turtą, kad būtų galima finansuoti kai kurias ar visas ūkio subjekto (pvz., branduolinės elektrinės) ar tam tikros įrangos (pvz., automobilių) veiklos nutraukimo ar aplinkos sutvarkymo (pvz., užteršto vandens valymo ar vietovės, kur buvo kasyklos, sutvarkymo), kai tokie veiksmai bendrai vadinami veiklos nutraukimu, išlaidas.

2 Įnašai į šiuos fondus gali būti savanoriški ar reglamentuojami įstatymų. Fondų struktūra gali būti dviejų rūšių:

a) fondai, kuriuos sudaro atskiras įnešėjas, siekdamas finansuoti veiklos konkrečioje vietoje ar keliose geografiškai nutolusiose vietovėse, nutraukimą;

b) fondai, kuriuos įsteigia ne vienas įnešėjas savo individualiems ar bendriems veiklos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai įnešėjas turi teisę gauti kompensaciją, kuri lygi įnašų sumai, už veiklos nutraukimo sąnaudas, pridėjus visas faktines pajamas iš tokių kompensacijų ir atėmus įnešėjo išlaidų, skirtų fondui administruoti, dalį. Įnešėjas gali turėti įsipareigojimą įnešti papildomą įnašą, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju;

c) fondai, kuriuos įkūrė keli įnešėjai savo individualiems ar bendriems veiklos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai reikalingas įnašų lygis pagrįstas dabartine įnešėjo veikla, o to įnešėjo gaunama nauda yra pagrįsta jo praeities veikla. Tokiais atvejais yra potencialus įnašų, kuriuos atlieka įnešėjas (remiamasi dabartine veikla) ir fondo suteikiamos naudos (remiamasi praeities veikla) neatitikimas.

3 Tokiems fondams paprastai būdingos šios ypatybės:

a) fondą atskirai administruoja nepriklausomi patikėtiniai;

▼B

b) ūkio subjektai (įnešėjai) į fondą moka įnašus, kurie investuojami į įvairų turtą, kuris gali apimti tiek skolos, tiek nuosavybės vertybinius popierius ir gali padėti investuotojams padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Patikėtiniai, atsižvelgdami į fondų veiklą, reglamentuojančiuose dokumentuose, visuose taikomuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose nurodytus apribojimus, nustato, kaip įnašai turi būti investuojami;

c) įnešėjai turi įsipareigojimą padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Tačiau įnešėjai gali gauti kompensaciją iš fondo dėl patirtų veiklos nutraukimo išlaidų, kai tokia kompensacija neviršija mažiausių veiklos nutraukimo išlaidų ir fonde turimo turto dalies;

d) įnešėjai gali turėti ribotą teisę, ar visai jos neturėti, gauti iš fondo bet kokį turto perviršį, kuris viršija sumą, reikalingą veiklos nutraukimo išlaidoms padengti.

TAIKYMAS

4 Šis aiškinimas taikomas įnešėjo finansinėse ataskaitose pateikiamoms fondų dalims, susidarančioms iš veiklos nutraukimo, kurioms būdingos tokios savybės:

a) turtas administruojamas atskirai (tą daro atskiras juridinis asmuo ar kaip atskirtą turtą administruoja kitas ūkio subjektas); ir

b) įnešėjo teisė į turtą yra apribota.

5 Likusi fondo dalis, kuri negali būti kompensuojama, pvz., sutartinė teisė į paskirstomas sumas, kai veiklos nutraukimas baigtas ar fondas likviduojamas, gali būti nuosavybės priemonė, kuriai taikomas 39-asis TAS, tačiau netaikomas šis aiškinimas.

KLAUSIMAI

6 Šiame aiškinime analizuojami toliau išvardyti klausimai:

a) kaip įnešėjas turėtų registruoti apskaitoje savo dalį, turimą fonde;

b) kai įnešėjas yra įsipareigojęs įnešti papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju, kaip toks įsipareigojimas turėtų būti registruojamas apskaitoje.

BENDRA NUOMONĖ

Turimos fondo dalies apskaita

7 Įnešėjas savo įsipareigojimą mokėti veiklos nutraukimo išlaidas ir turimą fondo dalį turi pripažinti atskirai, išskyrus atvejus, kai įnešėjas nėra įpareigotas mokėti veiklos nutraukimo išlaidų, net jei fondas yra nemokus.

8 Įnešėjas turi nustatyti, ar jis kontroliuoja, bendrai kontroliuoja fondą ar daro reikšmingą įtaką jo veiklai pagal 27-ąjį TAS, 28-ąjį TAS, 31-ąjį TAS ir 12-ąjį NAK aiškinimą. Jei taip, įnešėjas savo turimą fondo dalį apskaitoje registruoja pagal šiuos standartus.

▼B

9 Jei įnešėjas nekontroliuoja, bendrai nekontroliuoja fondo ir nedaro reikšmingos įtakos jo veiklai, jis teisę gauti iš fondo kompensaciją turi pripažinti pagal 37-ąjį TAS. Ši kompensacija turi būti įvertinama mažesniąja iš šių verčių:

a) veiklos nutraukimo pripažinto įsipareigojimo verte; ir

b) įnešėjams priskiriamos fondo grynojo turto dalies tikrąja verte.

Teisės gauti kompensaciją balansinės vertės pokyčiai, išskyrus įnašus ir mokėjimus iš fondo, turėtų būti pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tą ataskaitinį laikotarpį, kai tokie pokyčiai atsiranda.

Įsipareigojimų mokėti papildomus įnašus apskaita

10 Kai įnešėjas turi įsipareigojimą įnešti galimus papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju ar jei fondo valdomo investicinio turto vertė sumažėja tiek, kad neįmanoma įvykdyti įsipareigojimų teikti kompensacijas iš fondo, šis įsipareigojimas apibrėžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, kuriam taikomas 37-asis TAS. Įnešėjas turi pripažinti įsipareigojimą tik tuomet, jei tikėtina, kad papildomi įnašai bus įnešti.

Atskleidimas

11 Įnešėjas turi atskleisti savo turimos fondo dalies pobūdį ir visus teisių į fondo turtą apribojimus.

12 Kai įnešėjas turi įnešti papildomus įnašus ir tai nepripažįstama įsipareigojimu (žr. 10 straipsnį), jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 86 straipsnyje.

13 Kai įnešėjas savo dalį, turimą fonde, apskaitoje registruoja pagal 9 straipsnį, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 85 straipsnio c punkte.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. sausio 1 d., jis atskleidžia šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

15 Apskaitos politikos pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

▼B

TFAAK 6-ASIS AIŠKINIMAS

„Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“;

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 37-ojo TAS 17 straipsnyje nurodoma, kad įpareigojantis įvykis yra praeities įvykis, iš kurio atsiranda dabartinis įsipareigojimas, o ūkio subjektas neturi kitokio pasirinkimo, kaip tik padengti dėl to įvykio atsiradusį įsipareigojimą.

2 37-ojo TAS 19 straipsnyje nurodoma, kad atidėjiniai pripažįstami tik tiems „įsipareigojimams, kurie atsiranda dėl praeities įvykių ir kurie nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje“.

3 Europos Sąjungos direktyva dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų, kuria reglamentuojamas įrangos atliekų surinkimas, apdorojimas, utilizavimas ir jų šalinimas be žalos aplinkai, iškelti klausimai dėl to, kada turėtų būti pripažintas įsipareigojimas, susijęs su elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo nutraukimu. Šioje direktyvoje skiriamos naujos ir istorinės atliekos ir atliekos iš privačių namų ūkių ir iš kitų šaltinių. Naujos atliekos yra susijusios su produktais, parduotais po 2005 m. rugpjūčio 13 d. Direktyvoje laikoma, kad visa namų ūkių įranga, parduota iki minėtos dienos, sukuria istorines atliekas.

4 Direktyvoje nustatyta, kad namų ūkių istorinių atliekų tvarkymo išlaidas turėtų padengti to tipo įrangos gamintojai, veikę rinkoje tą laikotarpį, kuris turi būti nurodytas kiekvienos valstybės narės taikytinuose teisės aktuose (vertinimo laikotarpis). Direktyvoje nustatyta, kad valstybės narės sukuria mechanizmą, užtikrinantį, kad gamintojai išlaidas padengtų proporcingai, „pavyzdžiui, proporcingai jų užimamai tam tikros įrangos rūšies rinkos daliai“.

5 Keli aiškinimuose vartoti terminai, kaip antai „rinkos dalis“ ir „vertinimo laikotarpis“, gali būti labai skirtingai apibrėžiami atskirų valstybių narių taikytinuose teisės aktuose. Pavyzdžiui, vertinimo laikotarpio trukmė gali būti vieneri metai ar tik vienas mėnuo. Analogiškai rinkos dalies vertinimas ir įsipareigojimo apskaičiavimo formulės skirtinguose nacionaliniuose teisės aktuose gali būti skirtingi. Tačiau visi šie pavyzdžiai turi įtakos tik įsipareigojimo vertinimui, kuris nėra šio aiškinimo objektas.

TAIKYMAS

6 Šis aiškinimas pateikia rekomendacijas dėl įsipareigojimų, susijusių su atliekų tvarkymu pagal minėtą Europos Sąjungos direktyvą dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų, susijusių su namų ūkių istorinės įrangos pardavimu, pripažinimo gamintojų finansinėse ataskaitose.

▼B

7 Šis aiškinimas neapima nei naujų atliekų, nei istorinių atliekų iš kitų nei privatūs namų ūkiai šaltinių. Įsipareigojimai, susiję su tokių atliekų tvarkymu, pakankamai aprašomi 37-ajame TAS. Tačiau jei nacionaliniuose teisės aktuose naujos atliekos iš privačių namų ūkių traktuojamos panašiai kaip istorinės atliekos iš privačių namų ūkių, aiškinimo principai taikomi darant nuorodą į 8-ojo TAS 10–12 straipsniuose nurodytą hierarchiją. 8-ojo TAS hierarchija taip pat taikytina kitiems reglamentuojantiems aktams, numatantiems įsipareigojimus tokiu būdu, kuris primena ES direktyvoje nurodytą išlaidų priskyrimo metodą.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

8 TFAAK buvo paprašyta nuspręsti elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo prasme, kuris iš šių teiginių pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą, sudaro pagrindą, kad būtų galima pripažinti atidėjinį atliekų tvarkymo išlaidoms:

— istorinės namų ūkių įrangos gamyba ir pardavimas?

— dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu?

— patiriama išlaidų vykdant atliekų tvarkymo veiklą?

BENDRA NUOMONĖ

9 Dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu yra įpareigojantis įvykis pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą. Taigi įsipareigojimas, susijęs su namų ūkių įrangos istorinių atliekų tvarkymo išlaidoms, neatsiranda, kai produktai pagaminami ir parduodami. Kadangi įsipareigojimas, susijęs su istorine namų ūkių įranga, yra labiau susijęs su dalyvavimu rinkoje per vertinimo laikotarpį, o ne su pardavimui skirtų prekių gamyba ir pardavimu, tą įsipareigojimą turi tol, kol turi rinkos dalį, kitu atveju įsipareigojimo nėra. Įpareigojančio įvykio laikas taip pat gali nepriklausyti nuo konkretaus laikotarpio, kada vykdoma atliekų tvarkymo veikla ir patiriamos susijusios išlaidos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

10 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2005 m. gruodžio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2005 m. gruodžio 1 d., jis nurodo šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

11 Apskaitos politikos pokyčiai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

TFAAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

„Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29-ąjį TAS Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“

NUORODOS

— 12-asis TAS *„Pelno mokesčiai“*

— 29-asis TAS *„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Šiame aiškinime pateikiamos nuorodos, kaip taikyti 29-ąjį TAS reikalavimus tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriame ūkio subjektas nustato ([1]), kad jo funkcinė valiuta šalies ekonomikoje yra hiperinfliacinė, nors per praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo. Todėl ūkio subjektas, remdamasis 29-uoju TAS, perskaičiuoja savo finansines ataskaitas.

KLAUSIMAI

2 Šiame aiškinime aptariami šie klausimai:

a) kaip turi būti aiškinamas 29-ojo TAS 8 straipsnyje pateiktas reikalavimas „…turi būti išreikšta ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ vertinimo vienetu“, kai ūkio subjektas taiko šį standartą?

b) kaip perskaičiuotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas turėtų parodyti laikotarpio pradžios atidėtųjų mokesčių straipsnius?

BENDRA NUOMONĖ

3 Tą ataskaitinį laikotarpį, kada ūkio subjektas nustato, kad šalyje, kurios valiutą jis naudoja kaip savo funkcinę, vyksta ekonomikos hiperinfliacija, nors praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo, ūkio subjektas turi taikyti 29-ojo TAS reikalavimus taip, lyg ekonomika visada būtų buvusi hiperinfliacijos sąlygomis. Todėl, kalbant apie įsigijimo savikaina vertinamą nepiniginį turtą, anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo laikotarpio pradžioje ūkio subjektas turi perskaičiuoti ►**M5** pradinės finansinės būklės ataskaitos ◄ duomenis, kad būtų atspindėtas infliacijos poveikis nuo tos dienos, kai buvo įsigytas turtas, patirti ar prisiimti įsipareigojimai, iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄. Nepiniginio turto pradiniai likučiai pateikiami ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ sumomis, galiojančiomis kitą datą, o ne tą, kai jis buvo įsigytas ar patirtas, apskaitinės vertės perskaičiavimas turi atspindėti infliacijos poveikį nuo apskaitinės vertės nustatymo datos iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

4 ►**M5** Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ atidėtieji mokesčiai pripažįstami ir vertinami pagal 12-ąjį TAS, tačiau atidėtųjų mokesčių sumos ataskaitinio laikotarpio pradžioje ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ nustatomos taip:

a) ataskaitinio laikotarpio ►**M5** pradinės finansinės būklės ataskaitoje ◄ perskaičiavęs savo nepiniginių straipsnių nominaliąsias apskaitines vertes taikydamas tos datos vertinimo vienetus, ūkio subjektas perskaičiuoja atidėtųjų mokesčių straipsnius pagal 12-ąjį TAS;

([1]) Ūkio subjektas nustato esant hiperinfliaciją vadovaudamasis 29-ojo TAS 3 straipsnyje išvardytais kriterijais.

▼B

b) pagal a punktą iš naujo įvertinti atidėtieji mokesčiai perskaičiuojami pagal matavimo vienetų pokytį nuo ataskaitinio laikotarpio pradinio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ iki ►M5 to ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

Ūkio subjektas a ir b punktų principus taiko perskaičiuodamas bet kurių lyginamųjų laikotarpių ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikiamus atidėtųjų mokesčių likučius, kai tokie lyginamieji laikotarpiai pateikiami ataskaitinio laikotarpio, kada taikomas 29-asis TAS, perskaičiuotose finansinėse ataskaitose.

5 Kai ūkio subjektas perskaičiuoja savo finansines ataskaitas, visi atitinkami vėlesnio ataskaitinio laikotarpio ataskaitų duomenys, įskaitant atidėtuosius mokesčius, yra perskaičiuojami taikant to vėlesnio ataskaitinio laikotarpio vertinimo vienetų pokyčius tik perskaičiuotoms ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms.

ĮSIGALIOJIMO DATA

6 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. kovo 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2006 m. kovo 1 d., jis turėtų atskleisti šį faktą.

▼M23

_____

▼B

TFAAK 9-ASIS AIŠKINIMAS

„Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas“

NUORODOS

— 39-asis TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“

— 1-asis TFAS *„Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“*

— 3-iasis TFAS *„Verslo jungimai“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 39-ojo TAS 10 straipsnyje įterptoji išvestinė finansinė priemonė apibūdinama kaip „mišrios (sudėtinės) priemonės sudedamoji dalis, kuri taip pat apima neišvestinę pagrindinę sutartį, todėl kai kurie mišrios priemonės ir atskiros išvestinės priemonės pinigų srautai kinta panašiai.“

2 39-ojo TAS 11 straipsnyje reikalaujama įterptąją išvestinę finansinę priemonę atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę priemonę tada, ir tik tada, jeigu:

a) šios įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės sutarties ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis;

b) atskira priemonė, turinti tokias pačias nuostatas, kaip ir įterptoji išvestinė finansinė priemonė, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžimą; ir

c) mišri (sudėtinė) priemonė nėra vertinama tikrąja verte, o jos pokyčiai nepripažįstami ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (t. y. *išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą,* ►**M5** *bendrųjų pajamų ataskaitoje* ◄ *vertinama tikrąja verte,* nėra atskiriama).

TAIKYMAS

3 Kaip nurodoma toliau pateiktuose 4 ir 5 straipsniuose, šis aiškinimas taikomas visoms įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, kurios priskiriamos 39-ojo TAS taikymo sričiai.

4 Šiame aiškinime neanalizuojami kartotinio įvertinimo klausimai, susiję su kartotiniu įterptųjų priemonių įvertinimu.

▼M22

5 Šis aiškinimas netaikomas įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms sutartyse, kurios įgytos:

a) verslo jungimais (kaip apibrėžta 3-ajame TFAS *Verslo jungimai*, persvarstytas 2008 m.);

b) bendrai kontroliuojamų ūkio subjektų arba verslų jungimais, kaip aprašyta 3-ojo TFAS B1–B4 straipsniuose (persvarstytas 2008 m.); arba

c) formuojant bendrą įmonę, kaip apibrėžta 31-ajame TAS *Dalys bendrose įmonėse*,

arba galimam jų pakartotiniam įvertinimui įsigijimo datą [1].

[1] Sutarčių su įterptosiomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis įsigijimui jungiant verslą taikomas 3-asis TFAS (persvarstytas 2008 m.).

▼B

KLAUSIMAI

6 39-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas, pirmą kartą sudarydamas sutartį, įvertintų, ar ji apima kokias nors įterptąsias išvestines finansines priemones, kurias reikėtų atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestines finansines priemones pagal šį standartą. Šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

a) Ar 39-ojo TAS reikalavimai atlikti tokį įvertinimą taikomi tik ūkio subjekto pirmą kartą sudaromai sutarčiai, ar per visą tos sutarties vykdymo laikotarpį?

b) Ar tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus pirmą kartą taikantis ūkio subjektas, atlikdamas tokį įvertinimą, turėtų atsižvelgti į sąlygas, egzistavusias sudarant sutartį, ar esančias tuo metu, kai ūkio subjektas pradeda taikyti tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus?

BENDRA NUOMONĖ

▼M20

7 Pirmą kartą sudarydamas sutartį, ūkio subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę. Vėlesnis pakartotinis vertinimas yra draudžiamas, išskyrus: a) sutarties sąlygų pasikeitimą, iš esmės pakeičiantį pinigų srautus, reikalaujamus pagal sutartį, arba b) finansinio turto išbraukimą iš finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės; tokiais atvejais būtinas įvertinimas. Ar pinigų srautų pasikeitimas yra reikšmingas, ūkio subjektas nustato įvertindamas, kaip pasikeitė numatomi būsimi pinigų srautai, susiję su įterptąja išvestine finansine priemone, pagrindine sutartimi ar jomis abiem, ir ar toks pasikeitimas yra reikšmingas atsižvelgiant į anksčiau pagal sutartį numatomus pinigų srautus.

7A Įvertinimas, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę išbraukiant ją iš finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės pagal 7 straipsnį turi būti atliekamas atsižvelgiant į aplinkybes, egzistavusias, kai (pasirenkama vėlesnė data):

a) ūkio subjektas pirmą kartą sudarė sutartį ir

b) pasikeitė sutarties sąlygos ir dėl to iš esmės pasikeitė pinigų srautai, kurie būtų reikalaujami pagal sutartį.

Dėl šio įvertinimo neturi būti taikomas 39-ojo TAS 11 straipsnio c punktas (t. y. mišri (sudėtinė) sutartis turi būti traktuojama taip, lyg nebūtų įvertinta tikrąja verte, tikrosios vertės pokyčius pripažįstant pelnu ar nuostoliais. Jeigu ūkio subjektas negali atlikti šio įvertinimo, mišri (sudėtinė) sutartis ir toliau grupuojama kaip įvertinta tikrąja verte, tikrosios vertės pokyčius pripažįstant pelnu ar nuostoliais, visa apimtimi.

▼B

8 Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus pirmą kartą taikantis ūkio subjektas įvertina, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę, ar atsižvelgti į sąlygas, egzistavusias sutarties sudarymo datą arba 7 straipsnyje reikalaujamo kartotinio įvertinimo datą, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių datų yra vėlesnė.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

9 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. birželio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2006 m. birželio 1 d., jis nurodo šį faktą. Šis aiškinimas taikomas retrospektyviai.

▼M20

10 Dokumentu *Įterptosios išvestinės finansinės priemonės* (TFAAK 9-ojo aiškinimo ir 39-ojo TAS pataisos), paskelbtu 2009 m. kovo mėn., pataisytas 7 straipsnis ir įterptas 7A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, kurie baigiasi 2009 m. birželio 30 d. arba vėliau.

▼M22

11 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisą bei atskleisti šį faktą.

▼B

TFAAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas“

NUORODOS

— 34-asis TAS *„Tarpinė finansinė atskaitomybė“*

— 36-asis TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*

— 39-asis TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Reikalaujama, kad ►**M5** kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas įvertintų, ar nesumažėjo prestižo vertė, ►**M5** kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nustatytų, ar nesumažėjo investicijų į nuosavybės priemones ir į finansinį turtą, kuris parodomas savikaina, vertė, ir, prireikus, pripažintų vertės sumažėjimo nuostolius nurodytą datą pagal 36-ąjį TAS ir 39-ąjį TAS. Tačiau ►**M5** vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ sąlygos gali būti taip pasikeitusios, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų buvę mažesni ar jo būtų išvengta, jeigu galimo vertės sumažėjimo įvertinimas būtų atliktas tik tą datą. Šiame aiškinime pateiktos gairės, ar reikėtų panaikinti tokius vertės sumažėjimo nuostolius.

2 Šiame aiškinime nagrinėjami 34-ojo TAS reikalavimų, prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 36-ąjį TAS, tam tikro finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 39-ąjį TAS sąveika ir tos sąveikos poveikis tolesnėms tarpinėms ir metinėms finansinėms ataskaitoms.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

3 34-ojo TAS 28 straipsnyje nurodyta, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms ūkio subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką, kaip ir savo metinėms finansinėms ataskaitoms. Jame taip pat teigiama, kad „ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) nedaro įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Siekiant šio tikslo, tarpinėse ataskaitose pateikiami reikalingi vertinimai atliekami einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu.“

4 36-ojo TAS 124 straipsnyje nurodyta, kad „pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu.“

5 39-ojo TAS 69 straipsnyje teigiama, kad „►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ parodomos investicijos į nuosavybės priemonę, kuri klasifikuojama kaip galima parduoti, vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami per pelno (nuostolių) ataskaitą.“

6 39-ojo TAS 66 straipsnyje nurodyta, kad finansinio turto, registruojamo apskaitoje savikaina, (pavyzdžiui, nekotiruotos nuosavybės priemonės, neapskaitomos tikrąja verte, nes jos tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti), vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami.

▼B

7 Šis aiškinimas susijęs su tokiu klausimu:

Ar ūkio subjektas turėtų panaikinti prestižo, investicijų į nuosavybės priemones ir finansinį turtą, kuris apskaitomas savikaina, vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus tarpinių ataskaitinių laikotarpių datomis, jeigu nuostoliai nebūtų pripažinti ar būtų pripažinti mažesni, kai vertės sumažėjimo įvertinimas būtų atliekamas tik vėlesnio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄?

BENDRA NUOMONĖ

8 Ūkio subjektas neturi panaikinti prestižo ar investicijų į nuosavybės priemonę ar finansinį turtą, kuris apskaitomas savikaina, vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų ankstesnį tarpinį laikotarpį.

9 Ūkio subjektas analogiškai netaiko šios bendros nuomonės kitoms sritims, kuriose gali kilti prieštaravimų tarp 34-ojo TAS ir kitų standartų.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

10 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metinių ataskaitinių laikotarpių, prasidedančių 2006 m. lapkričio 1 d. ar vėliau, finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2006 m. lapkričio 1 d., jis atskleidžia šį faktą. Ūkio subjektas šį aiškinimą perspektyviai taiko prestižui nuo tos datos, kada pirmą kartą pradėjo taikyti 36-ąjį TAS. Šį aiškinimą jis taiko investicijoms į nuosavybės priemones ar finansinį turtą, kuris apskaitoje registruojamas savikaina, nuo tos datos, kurią pirmą kartą buvo pradėti taikyti 39-ajame TAS nustatyti vertinimo kriterijai.

▼M23

_____

▼M9

TFAAK 12-ASIS AIŠKINIMAS

Paslaugų koncesijų susitarimai

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindai*

— 1 TFAS *Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*

— 7 TFAS *Finansinės priemonės. Atskleidimas*

— 8 TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 11 TAS *Statybos sutartys*

— 16 TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*

— 17 TAS *Nuoma*

— 18 TAS *Pajamos*

— 20 TAS *Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*

— 23 TAS *Skolinimosi išlaidos*

— 32 TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas*

— 36 TAS *Turto vertės sumažėjimas*

— 37 TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

— 38 TAS *Nematerialusis turtas*

— 39 TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*

— 4 TFAAK *Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis*

— 29 NAK *Atskleidimas. Paslaugų koncesijų susitarimai*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Daugelyje šalių viešųjų paslaugų infrastruktūrą – kaip antai: kelius, tiltus, tunelius, kalėjimus, ligonines, oro uostus, vandens paskirstymo įrenginius, energijos tiekimo ir telekomunikacijų tinklus – tradiciškai stato, naudoja ir prižiūri viešasis sektorius, o ji finansuojama valstybės biudžeto asignavimais.

2 Kai kuriose šalyse vyriausybės įvedė sutartimi įformintus paslaugų susitarimus, kad įtrauktų privatųjį sektorių į tokios infrastruktūros vystymą, finansavimą, naudojimą ir priežiūrą. Infrastruktūra jau gali egzistuoti arba gali būti statoma paslaugų susitarimo galiojimo metu. Šiame aiškinime susitarimas paprastai taikomas privačiojo sektoriaus ūkio subjektui (veiklos vykdytojui), kuris stato infrastruktūrą viešajai paslaugai teikti arba jai atnaujinti (pavyzdžiui, padidindamas jos pajėgumus) ir tam tikrą laiką naudoja ir prižiūri tą infrastruktūrą. Susitarimo galiojimo laikotarpiu veiklos vykdytojui mokama už jo paslaugas. Susitarimą reglamentuoja sutartis, kurioje nurodyti atlikimo standartai, kainų patikslinimo mechanizmai ir susitarimai spręsti ginčus arbitražo tvarka. Toks susitarimas dažnai apibūdinamas kaip „statymo, naudojimo ir perdavimo“, „atkūrimo, naudojimo ir perdavimo“ arba „viešųjų ir privačiųjų“ paslaugų koncesijos susitarimas.

▼M9

3 Šių paslaugų susitarimų požymis – veiklos vykdytojo prisiimto įsipareigojimo viešosios paslaugos pobūdis. Viešąja politika siekiama visuomenei teikti su infrastruktūra susijusias paslaugas, neatsižvelgiant į šalies, kuri teikia tas paslaugas, tapatumą. Pagal paslaugų susitarimą veiklos vykdytojas sutartimi įpareigojamas viešai teikti paslaugas viešojo sektoriaus ūkio subjekto vardu. Kiti bendri požymiai:

a) šalis, teikianti paslaugų susitarimą (teikėjas), yra viešojo sektoriaus ūkio subjektas, įskaitant vyriausybinę instituciją arba privačiojo sektoriaus ūkio subjektą, kuriam buvo perduota atsakomybė už paslaugą;

b) veiklos vykdytojas atsako bent už infrastruktūros ir susijusių paslaugų valdymo dalį ir nėra tiktai teikėjo vardu veikiantis įgaliotinis;

c) sutartyje nurodytos veiklos vykdytojo taikomos pradinės kainos ir reglamentuojamos kainų peržiūros paslaugų susitarimo galiojimo laikotarpiu;

d) veiklos vykdytojas įpareigotas perduoti teikėjui nurodytos būklės infrastruktūrą susitarimo laikotarpio galiojimo pabaigoje už nedidelį papildomą atlygį arba be jo, neatsižvelgiant į tai, kuri šalis iš pradžių ją finansavo.

TAIKYMO SRITIS

4 Šiuo aiškinimu pateikiamos veiklos vykdytojų vedamos apskaitos gairės, susijusios su viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimais.

5 Šis aiškinimas taikomas viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimams, jeigu:

a) teikėjas kontroliuoja arba reguliuoja, kokias infrastruktūros paslaugas turi teikti veiklos vykdytojas, kam jis jas turi teikti ir kokia kaina; ir

b) teikėjas, remdamasis nuosavybės teise, teise į naudos gavimą ar kitaip, kontroliuoja bet kurį reikšmingą likutinį dalyvavimą infrastruktūroje pasibaigus susitarimo terminui.

6 Infrastruktūrai, kurią apima viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijos susitarimas, visą jos naudingo tarnavimo laiką (visą turto naudingo tarnavimo laiką) taikomas šis aiškinimas, jeigu vykdomos 5 straipsnio a punkto sąlygos. TG 1–8 straipsniuose pateikiamos gairės, kaip nustatyti, ar viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimams taikomas šis aiškinimas ir kokia apimtimi.

7 Šis aiškinimas taikomas:

a) infrastruktūrai, kurią veiklos vykdytojas stato arba įsigyja iš trečiosios šalies paslaugų susitarimo tikslu; ir

b) esamai infrastruktūrai, kurioje teikėjas suteikia veiklos vykdytojui teisę veikti paslaugų susitarimo tikslu.

▼M9

8 Šiame aiškinime tiksliai neapibrėžta infrastruktūros, kurią veiklos vykdytojas iki paslaugų susitarimo sudarymo laikė ir pripažino ilgalaikiu materialiuoju turtu, apskaita. Tokiai infrastruktūrai taikomi TFAS pripažinimo nutraukimo reikalavimai (išdėstyti 16-ajame TAS).

9 Šiame aiškinime tiksliai neapibrėžta teikėjų vedama apskaita.

KLAUSIMAI

10 Šiame aiškinime pateikiami bendrieji paslaugų koncesijų susitarimų įsipareigojimų ir susijusių teisių pripažinimo ir vertinimo principai. Informacijos apie paslaugų koncesijų susitarimus atskleidimo reikalavimai nurodyti 29-ajame NAK *Paslaugų koncesijų susitarimai. Atskleidimas*. Šiame aiškinime nagrinėjami šie klausimai:

a) veiklos vykdytojo teisių į infrastruktūrą traktavimas;

b) susitarimų atlygio pripažinimas ir vertinimas;

c) statybos arba atnaujinimo paslaugos;

d) veiklos paslaugos;

e) skolinimosi išlaidos;

f) paskesnė finansinio turto ir nematerialiojo turto apskaitos tvarka ir

g) teikėjo veiklos vykdytojui suteikti objektai.

BENDRAS SUSITARIMAS

Veiklos vykdytojo teisių į infrastruktūrą traktavimas

11 Šiame aiškinime infrastruktūra nepripažįstama kaip veiklos vykdytojo ilgalaikis materialusis turtas, nes sutartimi įformintu paslaugų susitarimu veiklos vykdytojui neperduodama teisė kontroliuoti viešųjų paslaugų infrastruktūros naudojimo. Veiklos vykdytojas gali naudoti infrastruktūrą, siekdamas teikti viešąją paslaugą teikėjo vardu pagal sutartyje nurodytas sąlygas.

Susitarimų atlygio pripažinimas ir vertinimas

12 Pagal sutartimi įformintus susitarimus, kuriems taikomas šis aiškinimas, veiklos vykdytojas veikia kaip paslaugų teikėjas. Veiklos vykdytojas stato arba atnaujina infrastruktūrą (statybos arba atnaujinimo paslaugos), per kurią teikiama viešoji paslauga, ir tam tikrą laiką naudoja bei prižiūri tą infrastruktūrą (veiklos paslaugos).

▼M9

13 Veiklos vykdytojas pripažįsta ir vertina iš teikiamų paslaugų gautas pajamas pagal 11-ąjį ir 18-ąjį TAS. Jeigu veiklos vykdytojas teikia daugiau nei vieną paslaugą (t. y. statybos arba atnaujinimo paslaugas ir veiklos paslaugas) pagal vieną sutartį ar susitarimą, gautas arba gautinas atlygis paskirstomas remiantis atitinkamomis suteiktų paslaugų tikrosiomis vertėmis, kai sumas galima atskirai identifikuoti. Atlygio pobūdis nulemia paskesnę jo apskaitos tvarką. Paskesnė atlygio, gauto kaip finansinis turtas ir kaip nematerialusis turtas, apskaita išsamiai apibūdinta 23–26 straipsniuose.

Statybos arba atnaujinimo paslaugos

14 Veiklos vykdytojas apskaito su statybų arba atnaujinimo paslaugomis susijusias pajamas ir išlaidas pagal 11-ąjį TAS.

Teikėjo mokamas atlygis veiklos vykdytojui

15 Jeigu veiklos vykdytojas teikia statybų arba atnaujinimo paslaugas, veiklos vykdytojo gautas arba gautinas atlygis pripažįstamas tikrąja verte. Atlygis gali būti teisės į:

a) finansinį turtą arba

b) nematerialųjį turtą.

16 Veiklos vykdytojas pripažįsta finansinį turtą, jeigu jis turi besąlyginę sutartinę teisę gauti grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą iš teikėjo arba pastarojo nurodymu už statybos paslaugas; teikėjas turi nedaug (jeigu turi) veiksmų laisvės vengti atlikti mokėjimą, nes paprastai sutartis įgyvendinama įstatymu. Veiklos vykdytojas turi besąlyginę teisę gauti grynuosius pinigus, jeigu teikėjas sutartimi garantuoja sumokėti veiklos vykdytojui: a) nurodytas ar nustatomas sumas arba b) jeigu yra, trūkumą, susidariusį tarp sumų, gautų iš viešųjų paslaugų vartotojų, ir nurodytų arba nustatomų sumų, netgi jeigu mokėjimas priklauso nuo to, kad veiklos vykdytojas užtikrintų, jog infrastruktūra atitiktų nurodytus kokybės ar naudingumo reikalavimus.

17 Veiklos vykdytojas pripažįsta nematerialųjį turtą, jeigu jis gauna teisę (licenciją) imti mokesčius is viešosios paslaugos vartotojų. Teisė imti mokesčius is viešosios paslaugos vartotojų nėra besąlyginė teisė gauti grynuosius pinigus, nes sumos priklauso nuo to, kiek visuomenė naudojasi paslauga.

18 Jeigu veiklos vykdytojui už statybos paslaugas iš dalies mokama finansiniu turtu, o iš dalies – nematerialiuoju turtu, būtina atskirai apskaityti kiekvieną veiklos vykdytojo atlygio komponentą. Gautas arba gautinas atlygis abiems komponentams iš pradžių turi būti pripažįstamas gauto arba gautino atlygio tikrąja verte.

19 Atlygio, kurį teikėjas moka veiklos vykdytojui, pobūdis nustatomas remiantis sutarties sąlygomis ir, kai yra, atitinkama sutarčių teise.

▼M9

Veiklos paslaugos

20 Veiklos vykdytojas apskaito su veiklos paslaugomis susijusias pajamas ir išlaidas pagal 18-ąjį TAS.

Sutartiniai įsipareigojimai siekiant atstatyti infrastruktūrą iki nurodyto tinkamumo naudoti lygio

21 Veiklos vykdytojas gali turėti sutartinių įsipareigojimų, kuriuos privalo vykdyti kaip sąlygą pagal savo licenciją: a) išlaikyti nurodytą infrastrūkturos tinkamumo naudoti lygį arba b) atstatyti infrastrūkturą iki nurodytos būklės prieš perduodant ją teikėjui pasibaigus paslaugų susitarimo galiojimui. Šie sutartiniai įsipareigojimai išlaikyti arba atstatyti infrastruktūrą, išskyrus bet kurį atnaujinimo elementą (žr. 14 straipsnį), pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąjį TAS, t. y. taikant geriausią išlaidų, kurių reikėtų norint padengti esamą įsipareigojimą balanso datą, įvertininimą.

Veiklos vykdytojo patirtos skolinimosi išlaidos

22 Vadovaujantis 23-iuoju TAS, susitarimui priskirtinos skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, jeigu veiklos vykdytojas neturi sutartinės teisės gauti nematerialųjį turtą (teisės imti mokesčius iš viešosios paslaugos vartotojų). Šiuo atveju susitarimui priskirtinos skolinimosi išlaidos pagal tą standartą turi būti kapitalizuojamos su statybomis susijusiame susitarimo etape.

Finansinis turtas

23 32-asis ir 39-asis TAS bei 7-asis TFAS taikomi finansiniam turtui, kuris pripažįstamas pagal 16 ir 18 straipsnius.

24 Teikėjo mokėtina suma arba jo nurodymu mokėtina suma yra apskaitoma pagal 39-ąjį TAS kaip:

a) paskola arba gautina suma;

b) pardavimui skirtas finansinis turtas arba;

c) jeigu taip apibrėžta per pirminį pripažinimą, finansinis turtas tikrąja verte pelne ar nuostoliuose, jeigu tenkinamos tokio klasifikavimo sąlygos.

25 Jeigu teikėjo mokėtina suma apskaitoma kaip paskola arba gautina suma, arba kaip pardavimui skirtas finansinis turtas, palūkanos, apskaičiuotos taikant faktinių palūkanų metodą, pagal 39-ąjį TAS turi būti pripažįstamos pelnu ar nuostoliais.

Nematerialusis turtas

26 38-asis TAS taikomas nematerialiajam turtui, pripažįstamam pagal 17 ir 18 straipsnius. 38-ojo TAS 45–47 straipsniuose pateikiamos gairės, kaip vertinti nematerialųjį turtą, įsigytą mainais už nepiniginį turtą arba už piniginio ir nepiniginio turto kombinaciją.

▼M9

Teikėjo veiklos vykdytojui suteikti objektai

27 Vadovaujantis 11 straipsniu, infrastruktūros objektai, kuriais teikėjas leidžia naudotis veiklos vykdytojui paslaugų susitarimo tikslais, nepripažįstami veiklos vykdytojo ilgalaikiu materialiuoju turtu. Teikėjas taip pat gali suteikti veiklos vykdytojui kitus objektus, kuriuos veiklos vykdytojas gali laikyti ar elgtis su jais savo nuožiūra. Jeigu toks turtas sudaro dalį atlygio, kurį teikėjas moka už paslaugas, toks turtas nėra valstybės dotacijos, kaip apibrėžta 20-ajame TAS. Jis pripažįstamas kaip veiklos vykdytojo turtas, vertinamas tikrąja verte per pirminį pripažinimą. Veiklos vykdytojas pripažįsta su neįvykdytais įsipareigojimais susijusį įsipareigojimą, kurį jis prisiėmė mainais už turtą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

28 Ūkio subjektas taiko šį aiškinimą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2008 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

29 Atsižvelgiant į 30 straipsnį, apskaitos politikos pakeitimai apskaitomi pagal 8-ąjį TAS, t. y. atgaline data.

30 Jeigu įgyvendindamas bet kurį konkretų paslaugų susitarimą veiklos vykdytojas negali praktiškai taikyti šio aiškinimo atgaline data anksčiausio nurodyto laikotarpio pradžioje, jis imasi šių veiksmų:

a) pripažįsta finansinį turtą ir nematerialųjį turtą, kuris buvo anksčiausio nurodyto laikotarpio pradžioje;

b) taiko to finansinio ir nematerialiojo turto (nepaisant to, kaip jis buvo klasifikuotas anksčiau) ankstesnes balansines vertes kaip jo balansines vertes tą dieną ir

c) patikrina tą dieną pripažinto finansinio ir nematerialiojo turto verčių sumažėjimą, o jeigu to padaryti praktiškai neįmanoma, patikrinamas verčių sumažėjimas einamojo laikotarpio pradžioje.

A priedas

TAIKYMO GAIRĖS

Šis priedas yra neatskiriama šio aiškinimo dalis.

TAIKYMO SRITIS (5 straipsnis)

1 TG Šio aiškinimo 5 straipsnyje nurodyta, kad infrastruktūrai taikomas šis aiškinimas, kai galioja šios sąlygos:

a) teikėjas kontroliuoja arba reguliuoja, kokias infrastruktūros paslaugas turi teikti veiklos vykdytojas, kam jis jas turi teikti ir kokia kaina; ir

▼M9

b) teikėjas, remdamasis nuosavybės teise, teise į naudos gavimą ar kitaip, kontroliuoja bet kurį reikšmingą likutinį dalyvavimą infrastruktūroje pasibaigus susitarimo galiojimo terminui.

2 TG Sąlygoje, pateiktoje a punkte, nurodyta kontrolė arba reguliavimas gali būti vykdomi pagal sutartį arba kitaip (pvz., šią funkciją gali vykdyti reguliuojančioji institucija), ir jie apima aplinkybes, kuriomis teikėjas perka visą produkciją, bei tas aplinkybes, kuriomis dalį produkcijos arba ją visą perka kiti vartotojai. Taikant šią sąlygą, laikoma, kad teikėjas ir bet kurios kitos susijusios šalys veikia kartu. Jeigu teikėjas yra viešojo sektoriaus ūkio subjektas, visas viešasis sektorius kartu su visomis reguliuojančiomis institucijomis, atstovaujančiomis visuomenės interesams, šiame aiškinime laikomas susijusiu su teikėju.

3 TG Sąlygos, pateiktos a punkte, tikslais teikėjui nereikia vykdyti visiškos kainos kontrolės: pakanka, kad kaina būtų reguliuojama teikėjo, sutartimi arba reguliuojančiosios institucijos, pvz., taikant didžiausio kainų lygio nustatymo mechanizmą. Tačiau ši sąlyga taikoma sutarties esmei. Į neesminius požymius, pavyzdžiui, didžiausią kainų lygį, kuris bus taikomas tik išimtinėmis aplinkybėmis, neatsižvelgiama. Priešingu atveju, jeigu, pavyzdžiui, sutartimi ketinama leisti veiklos vykdytojui laisvai nustatyti kainas, bet perviršinis pelnas grąžinamas teikėjui, veiklos vykdytojo pelnas apribojamas ir kontrolinio patikrinimo kainos elementas patikrinamas.

4 TG Sąlygos, pateiktos b punkte, tikslais teikėjo vykdoma bet kurio reikšmingo likutinio dalyvavimo kontrolė turėtų apriboti veiklos vykdytojo praktinę galimybę parduoti arba įkeisti infrastruktūrą ir suteikti teikėjui nuolatinę naudojimosi teisę susitarimo galiojimo laikotarpiu. Likutinis dalyvavimas infrastruktūroje – tai apskaičiuota infrastruktūros dabartinė vertė, lyg ji jau būtų tokio senumo ir būklės, kokios, manoma, bus pasibaigus susitarimo galiojimo laikotarpiui.

5 TG Kontrolė turi būti atskirta nuo valdymo. Jeigu teikėjas išlaiko dalį 5 straipsnio a punkte nurodytos kontrolės ir reikšmingą likutinį dalyvavimą infrastruktūroje, veiklos vykdytojas valdo infrastruktūrą tiktai teikėjo vardu, netgi jeigu daugeliu atvejų jis gali turėti didelę valdymo veiksmų laisvę.

6 TG Sąlygomis, pateiktomis a ir b punktuose, kartu nurodoma, kada infrastruktūrą, įskaitant bet kuriuos reikiamus pakeitimus (žr. 21 straipsnį), kontroliuoja teikėjas visą jos ekonominį tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, jeigu veiklos vykdytojas per susitarimo galiojimo laikotarpį turi pakeisti infrastruktūros objekto dalį (pvz., kelio dangą arba pastato stogą), infrastruktūros objektas laikomas visuma. Taigi b sąlyga vykdoma visai infrastruktūrai, įskaitant pakeistą dalį, jeigu teikėjas kontroliuoja bet kurį reikšmingą likutinį dalyvavimą galutinai keičiant tą dalį.

7 TG Kartais infrastruktūros naudojimas iš dalies reguliuojamas taip, kaip nustatyta 5 straipsnio a punkte, o iš dalies nereguliuojamas. Tačiau šie susitarimai būna įvairių formų:

▼**M9**

a) bet kuri infrastruktūra, kurią galima fiziškai atskirti ir atskirai naudoti ir kuri atitinka 36-ajame TAS nurodytą pinigus kuriančio vieneto apibrėžimą, analizuojama atskirai, jeigu ji naudojama visiškai nereguliuojamais tikslais. Pavyzdžiui, tai gai būti taikoma privačiai ligoninės daliai, kai likusią ligoninės dalį teikėjas naudoja viešajai paslaugai teikti;

b) kai grynai pagalbinė veikla (pvz., ligoninės parduotuvė) yra nereguliuojama, kontroliniai patikrinimai atliekami taip, lyg tos paslaugos neegzistuotų, nes tais atvejais, kai teikėjas kontroliuoja paslaugas taip, kaip nurodyta 5 straipsnyje, pagalbinių paslaugų egzistavimas nesumažina teikėjo vykdomos infrastruktūros kontrolės.

8 TG Veiklos vykdytojas gali turėti teisę naudotis 7 TG straipsnio a punkte nurodyta atskiriama infrastruktūra arba įrenginiais, kurie naudojami 7 TG straipsnio b punkte nurodytoms pagalbinėms nereguliuojamoms paslaugoms teikti. Iš esmės abiem atvejais teikėjas juos gali išnuomoti veiklos vykdytojui; tuomet tai bus apskaitoma pagal 17-ąjį TAS.

▼M3

13 TFAAK AIŠKINIMAS

Klientų lojalumo programos

NUORODOS

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 18-asis TAS *Pajamos*

— 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Įmonės klientų lojalumo programas naudoja, kad paskatintų klientus pirkti savo prekes ar paslaugas. Jei klientas perka prekių arba paslaugų, įmonė suteikia klientui lojalumo taškų (dažnai vadinamų tiesiog taškais). Klientas gali iškeisti lojalumo taškus į prizus, pvz., nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas.

2. Programos taikomos įvairiais būdais. Iš klientų gali būti reikalaujama sukaupti nustatytą mažiausią lojalumo taškų skaičių ar vertę, ir tik tada leidžiama juos iškeisti. Lojalumo taškai gali būti susieti su atskirais pirkiniais, pirkinių grupėmis ar su nustatytą laikotarpį pasikartojančiais pirkimo įpročiais. Įmonė gali pati vykdyti klientų lojalumo programą arba dalyvauti trečiosios šalies vykdomoje programoje. Siūlomi prizai gali būti pačios įmonės tiekiamos prekės ar paslaugos ir (arba) teisės kreiptis dėl prekių ar paslaugų į trečiąją šalį.

TAIKYMAS

3. Šis aiškinimas taikomas klientų lojalumo taškams, kuriuos:

   a) įmonė suteikia savo klientams kaip pardavimo sandorio, t. y. prekių pardavimo, paslaugų teikimo arba kliento naudojimosi įmonės turtu, dalį;

   b) įvykdęs visas papildomas nustatytas sąlygas, klientas gali ateityje iškeisti į nemokamas ar su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas.

   Aiškinimas skirtas įmonės, kuri suteikia lojalumo taškus savo klientams, apskaitai.

KLAUSIMAI

4. Šiame aiškinime nagrinėjami klausimai:

   a) ar įmonės įsipareigojimas teikti nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas („prizus“) ateityje turėtų būti pripažįstamas ir vertinamas:

      i) priskiriant tam tikrą iš pardavimo sandorių gauto ar gautino atlygio dalį lojalumo taškams ir atidedant pajamų pripažinimą (taikant 18-ojo TAS 13 straipsnį),

      ii) arba numatant apskaičiuotas ateities išlaidas prizams teikti (taikant 18-ojo TAS 19 straipsnį); ir

   b) jei atlygis priskiriamas lojalumo taškams:

      i) kiek taškams turėtų būti skiriama;

▼**M3**

ii) kada turėtų būti pripažįstamos pajamos;

iii) jei prizus teikia trečioji šalis, kaip turėtų būti įvertinamos pajamos.

BENDRA NUOMONĖ

5. Įmonė taiko 18-ojo TAS 13 straipsnį ir apskaito lojalumo taškus kaip atskirą pardavimo sandorio (-ių), už kurį (-iuos) jie suteikiami, komponentą („pradinis pardavimas“). Tikroji atlygio, kuris yra gautas arba gautinas pradinio pardavimo metu, vertė paskirstoma pagal lojalumo taškus ir kitus pardavimo komponentus.

6. Lojalumo taškams priskirtas atlygis įvertinamas remiantis jų tikrąja verte, t. y. suma, už kurią lojalumo taškai galėtų būti realizuoti atskirai.

7. Jei įmonė prizus teikia pati, ji lojalumo taškams priskirtą atlygį pripažįsta pajamomis tada, kai lojalumo taškai panaudojami, ir įmonė įvykdo savo įsipareigojimus teikti prizus. Pripažintų pajamų suma turi būti pagrįsta lojalumo taškų, kurie iškeisti į prizus, skaičiumi, atsižvelgiant į bendrą numatytų iškeisti taškų skaičių.

8. Jei prizus teikia trečioji šalis, įmonė įvertina, ar lojalumo taškams priskirtą atlygį gauna ji pati (t. y. kaip pagrindinė sandorio šalis), ar trečiosios šalies vardu (t. y. kaip trečiosios šalies atstovas):

a) Jei įmonė gauna atlygį trečiosios šalies vardu, ji:

i) įvertina pajamas kaip savo sąskaitoje laikomą grynąją sumą, t. y. lojalumo taškams priskirto atlygio ir sumos, kuri mokama trečiajai šaliai už prizų teikimą, skirtumą;

ii) pripažįsta šią grynąją sumą pajamomis, kai trečioji šalis įpareigojama teikti prizus ir turi teisę gauti už tai atlygį. Šie įvykiai gali įvykti tuojau pat suteikus lojalumo taškus, arba, jei klientas gali pasirinkti prašyti prizų iš įmonės arba iš trečiosios šalies, šie įvykiai gali įvykti tik tada, kai klientas pasirenka prašyti prizų iš trečiosios šalies.

b) Jei atlygį gauna pati įmonė, ji įvertina savo pajamas kaip bendrą atlygį, priskirtą lojalumo taškams, ir pripažįsta pajamas, kai įvykdo įsipareigojimus dėl prizų.

9. Jeigu bet kuriuo metu numatoma, kad neišvengiamos išlaidos, reikalingos įvykdyti su prizų teikimu susijusius įsipareigojimus, viršys gautą ir gautiną atlygį (t. y. atlygį, kuris buvo priskirtas lojalumo taškams pradinio pardavimo metu ir kuris dar nebuvo pripažintas pajamomis, ir visą papildomą atlygį, kuris bus gautas, kai klientas panaudos lojalumo taškus), įmonei sutartys bus nuostolingos. Įsipareigojimas pripažįstamas perviršiniu pagal 37-ąjį TAS. Poreikis pripažinti tokį įsipareigojimą galėtų atsirasti, jei numatomos prizų teikimo išlaidos didės, pavyzdžiui, jei įmonė persvarsto savo lūkesčius dėl lojalumo taškų, kurie bus panaudoti, skaičiaus.

▼M3

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

10. Įmonė taiko šį aiškinimą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu įmonė taiko aiškinimą laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2008 m. liepos 1 d., ji nurodo šį faktą.

11. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti paaiškinti pagal 8-ąjį TAS.

Priedas

Taikymo nurodymai

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

Tikrosios lojalumo taškų vertės įvertinimas

1TN. Bendros nuomonės 6 straipsnyje reikalaujama, kad lojalumo taškams priskirtas atlygis būtų apskaičiuojamas atsižvelgiant į jų tikrąją vertę, t. y. į sumą, už kurią lojalumo taškai galėtų būti realizuoti atskirai. Jei tikroji vertė nėra tiesiogiai nustatoma, ją reikia apskaičiuoti apytiksliai.

2TN. Įmonė gali apytiksliai apskaičiuoti lojalumo taškų tikrąją vertę pagal prizų, į kuriuos taškai galėtų būti iškeičiami, tikrąją vertę. Šių prizų tikroji vertė būtų sumažinta, atsižvelgiant į:

a) prizų, kurie būtų siūlomi klientams, dar negavusiems lojalumo taškų pirminio pardavimo metu, tikrąją vertę; ir

b) lojalumo taškų, kurių tikimasi, kad klientai nepanaudos, dalį.

Jei klientai gali pasirinkti iš įvairių prizų, tikroji lojalumo taškų vertė atspindės įvairių galimų prizų tikrąsias vertes proporcingai tikėtinam kiekvieno prizo pasirinkimo dažnumui.

3TN. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti taikomi kiti vertinimo metodai. Pavyzdžiui, jei prizus teiks trečioji šalis, o įmonė mokės trečiajai šaliai už kiekvieną suteiktą lojalumo tašką, įmonė galėtų apskaičiuoti tikrąją lojalumo taškų vertę pagal sumą, kurią moka trečiajai šaliai, pridėdama pagrįstą pelno maržą. Renkantis ir taikant vertinimo metodą, reikia nuspręsti, koks metodas atitinka bendros nuomonės 6 straipsnio reikalavimus ir labiausiai tinka esamoms aplinkybėms.

▼M4

14 TFAAK AIŠKINIMAS

19 TAS. Apibrėžtų išmokų turto apribojimas, minimalūs finansavimo reikalavimai ir jų sąveika

NUORODOS

— 1 TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*

— 8 TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 19 TAS *Išmokos darbuotojams*

— 37 TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 19 TAS 58 paragrafe apibrėžtų išmokų turto įvertinimas apribojamas iki „ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimųjų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinės vertės“, nepripažinto pelno ir nuostolių. Kilo klausimų dėl to, kada grąžinamos lėšos arba būsimųjų įmokų sumažinimas turėtų būti laikomas galimu, visų pirma esant minimaliam finansavimo reikalavimui.

2. Minimalūs finansavimo reikalavimai taikomi daugelyje šalių, kad būtų padidintas sutartų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, mokėjimo patikimumas išmokų darbuotojams plano dalyviams. Tokie reikalavimai paprastai nustato minimalią įmokų sumą ar lygį, kuris turi būti išlaikomas nustatytą plano laikotarpį. Todėl minimalus finansavimo reikalavimas gali apriboti įmonės galimybę sumažinti būsimąsias įmokas.

3. Be to, apibrėžtų išmokų turto įvertinimo apribojimas gali lemti, kad minimalus finansavimo reikalavimas bus nuostolingas. Paprastai reikalavimas mokėti plano įmokas nedarytų poveikio apibrėžtų išmokų turto ar įsipareigojimo įvertinimui. Taip yra todėl, kad įmokėtos įmokos taps plano turtu, ir papildomas grynasis įsipareigojimas bus lygus nuliui. Tačiau jei reikiamos įmokos nebus pasiekiamos įmonei po to, kai jos įmokamos, dėl minimalaus finansavimo reikalavimo gali atsirasti įsipareigojimas.

▼M27

3A. 2009 m. lapkričio mėn. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba iš dalies pakeitė TFAAK 14-ąjį aiškinimą, kad pašalintų nenumatytas pasekmes, atsiradusias dėl išankstinio būsimųjų įmokų mokėjimo traktavimo tam tikromis aplinkybėmis, kai taikomas minimalus finansavimo reikalavimas.

▼M4

TAIKYMAS

4. Šis aiškinimas taikomas visoms apibrėžtoms išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikui, ir kitoms ilgalaikėms apibrėžtoms darbuotojams mokamoms išmokoms.

5. Šiame aiškinime minimalūs finansavimo reikalavimai yra bet kokie reikalavimai finansuoti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, arba kitokių ilgalaikių apibrėžtų išmokų planą.

▼M4

KLAUSIMAI

6. Šiame aiškinime nagrinėjami klausimai:

a) kada lėšų grąžinimas arba būsimųjų įmokų sumažinimas turėtų būti laikomas galimu pagal 19 TAS 58 paragrafą;

b) kaip minimalus finansavimo reikalavimas galėtų paveikti būsimųjų įmokų sumažinimo galimybę;

c) kada dėl minimalaus finansavimo reikalavimo galėtų atsirasti įsipareigojimas.

BENDRA NUOMONĖ

Lėšų grąžinimo arba būsimųjų įmokų sumažinimo galimybė

7. Įmonė nustato lėšų grąžinimo arba būsimųjų įmokų sumažinimo galimybes pagal plano terminus bei sąlygas ir visus valstybės, kurios jurisdikcijai priklauso planas, teisės aktų reikalavimus.

8. Ekonominė nauda lėšų grąžinimo ar būsimųjų įmokų sumažinimo forma gaunama, jei įmonė gali ją realizuoti tam tikru plano vykdymo metu arba įvykdžiusi plano įsipareigojimus. Visų pirma, tokia ekonominė nauda gali būti gaunama, net jei balanso datą iš karto ir nerealizuojama.

9. Gaunama ekonominė nauda nepriklauso nuo to, kaip įmonė ketina naudoti perviršį. Įmonė nustato maksimalią ekonominę naudą, kuri gaunama dėl lėšų grąžinimo, būsimųjų įmokų sumažinimo ar abiejų šių priemonių derinio. Įmonė nepripažįsta ekonominės naudos, gaunamos iš lėšų grąžinimo ar būsimųjų įmokų sumažinimo derinio, remdamasi prielaidomis, kurios tarpusavyje yra nesuderinamos.

10. Pagal 1 TAS balanso datą įmonė atskleidžia informaciją apie pagrindinius vertinimo neapibrėžtumo šaltinius, dėl kurių reikėtų atlikti reikšmingą ►**M5** grynojo turto arba įsipareigojimo, pripažinto finansinės būklės ataskaitoje ◄, vertės koregavimą. Todėl gali reikėti atskleisti visus dabartinio perviršio realizavimo apribojimus arba pagrindą, naudotą gaunamos ekonominės naudos dydžiui nustatyti.

Ekonominė nauda, gaunama lėšų grąžinimo forma

Teisė į lėšų grąžinimą

11. Įmonė gali susigrąžinti lėšas tik tuo atveju, jei ji turi besąlygišką teisę į lėšų grąžinimą:

a) plano vykdymo metu, nelaikant, kad plano įsipareigojimai turi būti įvykdyti tam, kad būtų galima susigrąžinti lėšas (pvz., kai kuriose jurisdikcijose įmonė gali turėti teisę į lėšų grąžinimą plano vykdymo metu neatsižvelgiant į tai, ar įvykdyti plano įsipareigojimai),

b) arba laikant, kad plano įsipareigojimai bus laipsniškai vykdomi tam tikrą laiką, kol visi nariai pasitrauks iš plano,

▼M4

c) arba laikant, kad visi plano įsipareigojimai bus įvykdyti vienu kartu (t. y. kaip plano užbaigimas).

Besąlygiška teisė į lėšų grąžinimą gali nepriklausyti nuo plano finansavimo lygio balanso datą.

12. Jeigu įmonės teisė į perteklinių lėšų grąžinimą priklauso nuo vieno ar kelių neapibrėžtų, įmonės nevisiškai kontroliuojamų ateities įvykių buvimo arba nebuvimo, tai įmonė neturi besąlygiškos teisės ir neturi pripažinti turto.

13. Įmonė įvertina susigrąžinant lėšas gaunamą ekonominę naudą perteklinių lėšų, kurias ji turi teisę gauti kaip grąžinamas lėšas, atėmus visas susijusias išlaidas, suma balanso datą (tikroji plano turto vertė atėmus dabartinę apibrėžtų išmokų prievolės vertę). Pavyzdžiui, jei grąžinamoms lėšoms būtų taikomas ne tik pajamų mokestis, įmonė turėtų apskaičiuoti grynosios grąžinamos sumos dydį atėmus mokesčius.

14. Vertindama gaunamą grąžinamų lėšų sumą, kai planas baigiamas vykdyti (11 paragrafo c punktas), įmonė įtraukia plano įsipareigojimų vykdymo ir lėšų grąžinimo išlaidas. Pavyzdžiui, įmonė išskaičiuoja mokesčius už profesines paslaugas, jeigu jie sumokėti pagal planą, o ne iš įmonės lėšų, ir išlaidas visoms draudimo premijoms, kurių gali prireikti norint užtikrinti įsipareigojimų įvykdymą užbaigiant planą.

15. Jei grąžinamų lėšų suma apskaičiuojama kaip visa perviršio suma arba jos dalis, bet ne kaip nustatyta suma, įmonė pinigų vertės atžvilgiu ateityje neturi atlikti jokių koregavimų, net jei lėšos bus grąžinamos tik ateityje.

Ekonominė nauda, gaunama sumažinus įmokas

▼M27

16. Jeigu nėra minimalaus finansavimo reikalavimo įmokoms, susijusioms su ateities paslauga, ekonominė nauda, gaunama sumažinus būsimąsias įmokas, yra:

a) [panaikintas]

b) įmonės ateities paslaugų savikaina kiekvienu laikotarpiu per trumpesnį iš šių dviejų laikotarpių: numatytą plano vykdymo laiką ir numatytą įmonės gyvavimo laiką. Į įmonės ateities paslaugų savikainą neįeina sumos, kurias padengs darbuotojai.

17. Įmonė nustato ateities paslaugų savikainą remdamasi prielaidomis, kurios suderinamos su prielaidomis, taikytomis nustatant apibrėžtų išmokų prievolę, ir su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Todėl įmonė ateityje nenumato keisti pagal planą mokamų išmokų, kol planas nebus pakeistas, ir laiko, kad ateityje turės pastovią darbo jėgą, nebent įmonė aiškiai įsipareigojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sumažinti darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių. Pastaruoju atveju į prielaidą įtraukiamas darbo jėgos sumažinimas ateityje.

▼M27

Minimalaus finansavimo reikalavimo poveikis ekonominei naudai, gaunamai sumažinus būsimąsias įmokas

18. Nustatytą datą įmonė išanalizuoja bet kokį minimalaus finansavimo reikalavimą, susijusį su įmokomis, kurios reikalingos norint padengti: a) bet kokius esamus praeities paslaugų trūkumus minimalaus finansavimo pagrindu ir b) ateities paslaugą.

▼M4

19. Įmokos, skirtos padengti bet kokį esamą minimalaus finansavimo trūkumą, atsižvelgiant į jau gautas paslaugas, nedaro įtakos būsimosioms įmokoms už ateities paslaugas. Dėl jų gali atsirasti įsipareigojimas pagal 23–26 paragrafus.

▼M27

20. Jeigu minimalaus finansavimo reikalavimas taikomas įmokoms, susijusioms su ateities paslauga, ekonominė nauda, gaunama sumažinus būsimąsias įmokas, apskaičiuojama sudėjus:

a) bet kokią sumą, kuria sumažinamos būsimosios įmokos už ateities paslaugą pagal minimalaus finansavimo reikalavimą, nes įmonė sumokėjo išankstinę įmoką (t. y. sumokėjo sumą anksčiau, negu reikalaujama); ir

b) kiekvienu laikotarpiu apskaičiuotą ateities paslaugų savikainą pagal 16 ir 17 straipsnius, atėmus apskaičiuotas įmokas pagal minimalaus finansavimo reikalavimą, kurių bus reikalaujama už ateities paslaugas tais laikotarpiais, jei nebuvo išankstinės įmokos, kaip aprašyta a punkte.

21. Įmonė apskaičiuoja būsimąsias įmokas už ateities paslaugą pagal minimalaus finansavimo reikalavimą atsižvelgdama į bet kokio esamo perviršio, nustatyto minimalaus finansavimo pagrindu, poveikį, bet neatsižvelgdama į 20 straipsnio a punkte aprašytą išankstinę įmoką. Įmonė taiko prielaidas, kurios atitinka minimalaus finansavimo pagrindą, o dėl visų veiksnių, kurie nenustatyti remiantis šiuo pagrindu, prielaidas, suderintas su prielaidomis, naudotomis apibrėžtų išmokų prievolei nustatyti, ir suderintas su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Į skaičiavimą įtraukiami visi numatyti pakeitimai, atsirandantys įmonei mokant minimalias įmokas atėjus jų mokėjimo terminui. Tačiau į skaičiavimą neįtraukiamas numatytų minimalaus finansavimo pagrindo terminų ir sąlygų pakeitimų, kurie iš esmės nėra priimti arba įteisinti sutartimi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, poveikis.

22. Kai įmonė nustato 20 straipsnio b punkte aprašytą sumą, jei būsimosios įmokos pagal minimalaus finansavimo reikalavimą už ateities paslaugą viršija ateities paslaugų savikainą pagal 19-ąjį TAS bet kuriuo nurodytu laikotarpiu, šiuo perviršiu mažinama ekonominės naudos suma, kuria būtų mažinamos būsimosios įmokos. Tačiau 20 straipsnio b punkte aprašyta suma niekada negali būti mažesnė už nulį.

▼M4

Kada minimalus finansavimo reikalavimas gali tapti įsipareigojimo priežastimi

23. Jeigu įmonė turi įsipareigojimą pagal minimalų finansavimo reikalavimą mokėti įmokas, kad padengtų esamą jau gautų paslaugų minimalaus finansavimo trūkumą, įmonė nustato, ar mokėtinos įmokos ateityje galės būti grąžinamos ar sumažinamos po to, kai jos įmokamos pagal planą.

▼M4

24. Jei pagal planą mokėtinomis įmokomis nebus galima naudotis po to, kai jos bus įmokėtos, įmonė pripažįsta įsipareigojimą, kai atsiranda prievolė. Įsipareigojimo suma sumažinamas apibrėžtų išmokų turtas arba padidinami apibrėžtų išmokų įsipareigojimai taip, kad nebūtų numatomas pelnas ar nuostolis taikant 19 TAS 58 paragrafą, kai įmokamos įmokos.

25. Prieš nustatydama įsipareigojimą pagal 24 paragrafą, įmonė taiko 19 TAS 58A paragrafą.

26. Įsipareigojimas, susijęs su minimaliu finansavimo reikalavimu, ir bet koks vėlesnis pakartotinis to įsipareigojimo įvertinimas nedelsiant pripažįstamas vadovaujantis įmonės priimta apribojimo pagal 19 TAS 58 paragrafą poveikio pripažinimo politika vertinant apibrėžtų išmokų turtą. Visų pirma:

a) įmonė, kuri pripažįsta 58 paragrafe nurodyto apribojimo poveikį pelno ar nuostolio ataskaitoje pagal 19 TAS 61 paragrafo g punktą, turi nedelsdama koreguoti pelno ar nuostolio ataskaitą;

b) įmonė, kuri pripažįsta 58 paragrafe nurodyto apribojimo poveikį pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje pagal 19 TAS 93C paragrafą, turi nedelsdama koreguoti pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

27. Įmonė šį aiškinimą taiko metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼M5

27A. 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 26 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M27

27B. Dokumentu „Išankstinės įmokos pagal minimalaus finansavimo reikalavimą“ įterptas 3A straipsnis ir pataisyti 16–18 ir 20–22 straipsniai. Šias pataisas įmonė turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu įmonė pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, ji turi atskleisti šį faktą.

▼M4

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

28. Įmonė šį aiškinimą taiko nuo pirmojo laikotarpio, nurodyto pirmose finansinėse ataskaitose, kurioms taikomas šis aiškinimas, pradžios. Įmonė pripažįsta bet kokį nepaskirstytojo pelno pradinį koregavimą, kuris atliekamas taikant šį aiškinimą, to laikotarpio pradžioje.

▼M27

29. Įmonė turi taikyti 3A, 16–18 ir 20–22 straipsnių pataisas nuo anksčiausio lyginamojo laikotarpio, pateikiamo pirmose finansinėse ataskaitose, kuriose įmonė taiko šį aiškinimą, pradžios. Jei įmonė anksčiau taikė šį aiškinimą, prieš taikydama pataisas ji turi pripažinti su pataisos taikymu susijusį nepaskirstyto pelno koregavimą anksčiausio pateikto lyginamojo laikotarpio pradžioje.

▼M13

TFAAK 15-ASIS AIŠKINIMAS

Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos

NUORODOS

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.);

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*;

— 11-asis TAS *Statybų sutartys*;

— 18-asis TAS *Pajamos*;

— 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*;

— TFAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijos susitarimai*;

— TFAAK 13-asis aiškinimas *Klientų lojalumo programos*.

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Nekilnojamojo turto pramonėje ūkio subjektai, kurie stato nekilnojamojo turto objektus patys arba naudodamiesi subrangovų paslaugomis, gali sudaryti sutartis su vienu arba daugiau pirkėjų, kol statyba dar nebaigta. Tokios sutartys gali būti įvairios.

2 Pavyzdžiui, ūkio subjektai, kurie stato gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto objektus, gali pradėti pardavinėti atskirus vienetus (butus arba namus), kol statyba nebaigta arba dar nėra net pradėta. Kiekvienas pirkėjas sudaro su ūkio subjektu sutartį įsigyti tam tikrą vienetą, kai jis parengtas naudoti. Paprastai pirkėjas ūkio subjektui sumoka įnašą, kuris grąžinamas tik tada, jeigu ūkio subjektas nepateikia užbaigto vieneto pagal sutartas sąlygas. Pirkimo kainos likutis paprastai ūkio subjektui sumokamas tik baigiant vykdyti sutarties sąlygas, kai pirkėjas tampa vieneto savininku.

3 Ūkio subjektai, kurie stato komercinės arba pramoninės paskirties nekilnojamojo turto objektus, gali sudaryti sutartį su vienu pirkėju. Pirkėjui gali reikėti atlikti tarpinius mokėjimus nuo pirminės sutarties sudarymo iki sutarties sąlygų įvykdymo. Statybos gali vykti pirkėjo valdomoje arba iki statybų pradžios išsinuomotoje žemėje.

TAIKYMAS

4 Šis aiškinimas taikomas ūkio subjektų, kurie tiesiogiai arba naudodamosi subrangovų paslaugomis, stato nekilnojamojo turto objektus, pajamų ir susijusių sąnaudų apskaitai.

5 Sutartys, patenkančios į šio aiškinimo taikymo sritį, yra nekilnojamo turto objektų statybos sutartys. Be nekilnojamojo turto objektų statybos, tokios sutartys gali apimti kitų prekių arba paslaugų pristatymą.

KLAUSIMAI

6 Šiame aiškinime nagrinėjami du klausimai:

a) ar sutartis patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį?

b) kada turėtų būti pripažintos pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto objektų statybos?

▼M13

BENDRA NUOMONĖ

7 Šioje diskusijoje laikoma, kad ūkio subjektas anksčiau išanalizavo nekilnojamojo turto objektų statybos sutartį ir visas susijusias sutartis bei padarė išvadą, kad jis neišlaikys nei valdymo, kiek jis paprastai siejamas su nuosavybe, nei pastatyto nekilnojamojo turto objekto kontrolės tiek, kad tai neleistų dalį arba visą atlygį pripažinti pajamomis. Jeigu neleidžiama kai kurio atlygio pripažinti pajamomis, ši diskusija taikoma tik tai sutarties daliai, kuriai bus pripažintos pajamos.

8 Sudaręs vienintelę sutartį, ūkio subjektas taip pat gali sutarti pristatyti ir prekes arba paslaugas greta nekilnojamojo turto objekto statybos (pvz., žemės pardavimas arba turto valdymo paslaugų teikimas). Pagal 18-ojo TAS 13 straipsnį tokią sutartį gali reikėti padalinti į atskirus komponentus, įskaitant vieną nekilnojamojo turto objekto statybai. Bendro pagal sutartį gauto arba gautino atlygio tikroji vertė turi būti paskirstoma kiekvienam komponentui. Jeigu nustatomi atskiri komponentai, ūkio subjektas nekilnojamojo turto objekto statybos komponentui taiko šio aiškinimo 10–12 straipsnius, kad būtų nustatyta, ar tas komponentais patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį. Tada 11-ojo TAS segmentavimo kriterijai taikomi bet kuriam statybos sutarties komponentui.

9 Pateiktoje diskusijoje nurodoma nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis, bet diskusija taikoma ir nekilnojamojo turto objekto statybos komponentui, nustatytam sutartyje, kurioje yra kitų komponentų.

Nustatymas, ar sutartis patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį

10 Nustatymas, ar nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį, priklauso nuo sutarties sąlygų ir visų susijusių faktų bei aplinkybių. Tokiam nustatymui būtinas sprendimas atsižvelgiant į kiekvieną sutartį.

11 11-asis TAS taikomas, kai sutartis atitinka statybos sutarties apibrėžimą, nustatytą 11-ojo TAS 3 straipsnyje: „turto ar […] turto junginių statybos specialiai sudaryta sutartis“. Nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis atitinka statybos sutarties apibrėžimą, kai pirkėjas gali nustatyti pagrindinius nekilnojamojo turto projekto konstrukcinius elementus prieš prasidedant statybai ir (arba) apibrėžti pagrindinius konstrukcinius pokyčius statybos metu (nesvarbu, ar pasinaudoja ta galimybe, ar ne). Kai taikomas 11-asis TAS, statybos sutartis taip pat apima visas paslaugų, kurios tiesiogiai susijusios su nekilnojamojo turto objekto statyba pagal 11-ojo TAS 5 straipsnio a punktą ir 18-ojo TAS 4 straipsnį, teikimo sutartis arba komponentus.

12 Priešingai, nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis, pagal kurią pirkėjai turi tik ribotą galimybę daryti įtaką nekilnojamojo turto objekto projektui, pvz., gali pasirinkti projektą iš kelių ūkio subjekto nustatytų variantų arba nustatyti tik nedidelius pagrindinio projekto pakeitimus, tai yra prekių pardavimo sutartis, patenkanti į 18-ojo TAS taikymo sritį.

Pajamų, gautų iš nekilnojamojo turto objekto statybos, apskaita

Ši sutartis yra statybos sutartis

13 Kai sutartis patenka į 11-ojo TAS taikymo sritį, ir galima patikimai nustatyti jos rezultatus, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas atsižvelgdamas į sutartyje nustatytos veiklos vykdymo lygį pagal 11-ąjį TAS.

▼M13

14 Sutartis gali neatitikti statybos sutarties apibrėžties, todėl pateks į 18-ojo TAS taikymo sritį. Šiuo atveju ūkio subjektas turi nustatyti, ar sutartis sudaryta dėl paslaugų teikimo, ar dėl prekių pardavimo.

Ši sutartis yra paslaugų teikimo sutartis

15 Jeigu ūkio subjektas neturi įsigyti ir tiekti statybinių medžiagų, sutartis gali būti tik paslaugų teikimo sutartis pagal 18-ąjį TAS. Šiuo atveju, jei įvykdyti 18-ojo TAS 20 straipsnio kriterijai, 18-ajame TAS reikalaujama, kad pajamos būtų pripažintos atsižvelgiant į sandorio įvykdymo lygį, taikant procentinį įvykdymo metodą. 11-ojo TAS reikalavimai paprastai taikomi pripažįstant tokio sandorio pajamas ir susijusias sąnaudas (18-ojo TAS 21 straipsnis).

Ši sutartis yra prekių pardavimo sutartis

16 Jeigu ūkio subjektas turi teikti paslaugas kartu su statybinėmis medžiagomis, kad įvykdytų savo sutartinius įsipareigojimus pateikti nekilnojamojo turto objektą pirkėjui, sutartis yra prekių pardavimo sutartis, ir taikomi 18-ojo TAS 14 straipsnyje nustatyti pajamų pripažinimo kriterijai.

17 Ūkio subjektas gali perduoti pirkėjui valdymą ir reikšmingą riziką bei iš nuosavybės gaunamą naudą, kol yra atliekami statybos darbai. Šiuo atveju, jeigu vykstant statybai nenutrūkstamai vykdomi 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijai, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas atsižvelgdamas į įvykdymo lygį, taikydamas procentinį įvykdymo metodą. 11-ojo TAS reikalavimai paprastai taikomi pripažįstant tokio sandorio pajamas ir susijusias sąnaudas.

18 Ūkio subjektas gali vienu metu perduoti pirkėjui visą reikšmingos rizikos valdymą ir iš nekilnojamojo turto gaunamą naudą (pvz., pabaigus statyti, pristatymo metu arba po jo). Šiuo atveju ūkio subjektas turi pripažinti pajamas tik tada, kai įvykdomi visi 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijai.

19 Kai ūkio subjektas turi atlikti papildomą darbą su nekilnojamuoju turtu, kuris jau pateiktas pirkėjui, jis turi pripažinti įsipareigojimą ir sąnaudas pagal 18-ojo TAS 19 straipsnį. Įsipareigojimas turi būti įvertinamas pagal 37-ąjį TAS. Kai ūkio subjektas turi pristatyti papildomas prekes arba paslaugas, kurios identifikuojamos atskirai nuo nekilnojamojo turto, kuris jau pristatytas pirkėjui, jis turėtų identifikuoti likusias prekes arba paslaugas kaip atskirą pardavimo komponentą pagal šio aiškinimo 8 straipsnį.

Atskleidimas

20 Kai ūkio subjektas pripažįsta pajamas taikydamas procentinį įvykdymo metodą sutartims, kurios vykstant statybai nenutrūkstamai atitinka visus 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijus (žr. aiškinimo 17 straipsnį), jis turi atskleisti:

a) kaip nustato, kurios sutartys nenutrūkstamai atitinka visus 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijus vykstant statybai;

b) pajamų, kurios gaunamos per laikotarpį pagal tokias sutartis, sumą ir

c) metodus, taikytus vykdomų statybos sutarčių darbų atlikimo lygiui nustatyti.

▼**M13**

21 Dėl 20 straipsnyje aprašytų sutarčių, kurios vykdomos atskaitomybės datą, ūkio subjektas taip pat turi atskleisti:

a) iki ataskaitų sudarymo datos susidariusių išlaidų ir pripažinto pelno (atėmus pripažintus nuostolius) bendras sumas ir

b) gautų avansų sumą.

18-OJO TAS PRIEDO PATAISOS

22–23 [Pataisa netaikoma vien tik išvardintiems standartams]

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

24 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2009 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

25 Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami retrospektyviai remiantis 8-uoju TAS.

▼M10

TFAAK 16-ASIS AIŠKINIMAS

Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai

NUORODOS

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*;

— 21-asis TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*;

— 39-asis TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*.

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Daug finansines ataskaitas teikiančių ūkio subjektų investuoja į užsienyje veikiančius ūkio subjektus (kaip apibrėžta 21-ojo TAS 8 straipsnyje). Tokie užsienyje veikiantys ūkio subjektai gali būti dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės, bendros įmonės arba padaliniai. 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų kiekvieno iš savo užsienyje veikiančių ūkio subjektų funkcinę valiutą – kaip to ūkio subjekto pagrindinės ekonominės aplinkos valiutą. Kai užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė perskaičiuojami į pateikimo valiutą, ūkio subjektas turi pripažinti užsienio valiutos keitimo skirtumus kitose bendrosiose pajamose, kol perleidžia užsienyje veikiantį ūkio subjektą.

2 Užsienio valiutos rizikos, atsirandančios dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, apsidraudimo sandorių apskaita taikoma tik tada, kai to užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynasis turtas įtraukiamas į finansines ataskaitas ([1]). Objektas, apdraudžiamas nuo užsienio valiutos rizikos, atsirandančios dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, gali būti grynojo turto suma, lygi užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto balansinei vertei arba už ją mažesnė.

3 39-ajame TAS reikalaujama apsidraudimo sandorių apskaitoje apibrėžti tinkamą apdraustąjį objektą ir tinkamas apsidraudimo priemones. Jeigu yra apibrėžtas apsidraudimo sandoris, grynosios investicijos apsidraudimo atveju apsidraudimo priemonės, kurios atžvilgiu nustatyta, kad ji yra veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, pelnas arba nuostoliai yra pripažįstami kitose bendrosiose pajamose bei įtraukiami užsienio valiutos keitimo kursų skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę.

4 Ūkio subjektas, turintis daug užsienyje veikiančių ūkio subjektų, gali susidurti su didele užsienio valiutos rizika. Šiame aiškinime pateikiamos rekomendacijos, kaip nustatyti užsienio valiutos riziką, kuri laikoma apdrausta rizika apdraudžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiantį ūkio subjektą.

5 39-ajame TAS leidžiama ūkio subjektui kaip užsienio valiutos rizikos apsidraudimo priemonę apibrėžti išvestinę arba neišvestinę finansinę priemonę (ar išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį). Šiame aiškinime pateikiama rekomendacijų, kur (grupėje) apsidraudimo priemonėms, kuriomis apdraudžiama grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, galima taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą.

([1]) Tai bus taikoma konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms, finansinėms ataskaitoms, kuriose investicijos apskaitomos taikant nuosavybės metodą, finansinėms ataskaitoms, kuriose dalininko dalys bendrose įmonėse proporcingai konsoliduojamos (atsižvelgiant į ED 9 „*Bendri susitarimai*“ pasiūlymą, Tarptautinių apskaitos standartų valdybos paskelbtą 2007 m. rugsėjo mėn.) ir finansinėms ataskaitoms, į kurias įtraukiamas padalinys.

▼**M10**

6 21-ajame TAS ir 39-ajame TAS reikalaujama, kad sukauptos sumos, pripažintos kitose bendrosiose pajamose, susijusiose su užsienio valiutos skirtumais, atsirandančiais perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę, bei pelnas arba nuostoliai apsidraudimo priemonės, kurios atžvilgiu nustatoma, kad ji yra veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, būtų pergrupuojamos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma, kai patronuojanti įmonė perleidžia užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Šiame aiškinime pateikiama rekomendacijų, kaip ūkio subjektas turėtų nustatyti sumas, pergrupuotinas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto atžvilgiu.

TAIKYMAS

7 Šis aiškinimas taikomas ūkio subjektui, kuris apdraudžia užsienio valiutos riziką, atsirandančią dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiančius ūkio subjektus, ir nori taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą pagal 39-ąjį TAS. Siekiant patogumo, šiame aiškinime toks ūkio subjektas vadinamas patronuojančia įmone, o finansinės ataskaitos, į kurias įtraukiamas grynasis užsienyje veikiančių ūkio subjektų turtas – konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis. Visos nuorodos į patronuojančią įmonę vienodai taikomos ūkio subjektui, investavusiam į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kuris yra bendra įmonė, asocijuotoji įmonė arba padalinys.

8 Šis aiškinimas taikomas tik grynųjų investicijų į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandoriams; jis neturėtų būti pagal analogiją taikomas kitiems apsidraudimo sandorių apskaitos tipams.

KLAUSIMAI

9 Į užsienyje veikiančius ūkio subjektus gali būti investuojama tiesiogiai (patronuojančios įmonės investicija) arba netiesiogiai (jos dukterinės įmonės arba dukterinių įmonių investicijos). Šiame aiškinime analizuojami toliau išvardyti klausimai:

a) *apdraustos rizikos pobūdis ir apdraustojo objekto suma, kuriai galima nustatyti apsidraudimo sandorį:*

i) ar patronuojanti įmonė gali kaip apdraustą riziką apibrėžti tik užsienio valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl patronuojančios įmonės ir jos užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinių valiutų skirtumo, ar ją taip pat galima apibrėžti kaip užsienio valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų pateikimo valiutos bei užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos skirtumų;

ii) jeigu patronuojanti įmonė užsienyje veikiantį ūkio subjektą valdo netiesiogiai, ar apdrausta rizika gali apimti tik užsienio valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl funkcinių valiutų skirtumų užsienyje veikiančiame ūkio subjekte ir jo tiesioginėje patronuojančioje įmonėje, ar apdrausta rizika gali taip pat apimti bet kuriuos užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos ir bet kurios tarpinės arba pagrindinės patronuojančios įmonės valiutos keitimo skirtumus (t. y. ar tas faktas, kad grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą atliekama per tarpinę patronuojančią įmonę, daro įtaką pagrindinės patronuojančios įmonės ekonominei rizikai).

▼**M10**

b) *kurioje grupės vietoje galima laikyti apsidraudimo priemonę:*

i) ar tinkama apsidraudimo sandorių apskaita gali būti nustatyta tik tada, kai savo grynąją investiciją apdraudžiantis ūkio subjektas yra apsidraudimo priemonės šalis, ar bet kuris grupės ūkio subjektas, nepaisant jo funkcinės valiutos, gali valdyti apsidraudimo priemonę;

ii) ar apsidraudimo priemonės pobūdis (išvestinė ar neišvestinė) arba konsolidavimo metodas daro poveikį apsidraudimo veiksmingumo įvertinimui.

c) *kokios sumos turėtų būti pergrupuotos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotos sumos perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą:*

i) kai perleidžiamas apdraustas užsienyje veikiantis ūkio subjektas, kokios sumos iš patronuojančios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo apsidraudimo priemonės atžvilgiu ir to užsienyje veikiančio ūkio subjekto atžvilgiu turėtų būti pergrupuotos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose;

ii) ar konsolidavimo metodas daro įtaką sumų, pergrupuotinų iš nuosavybės į pelną arba nuostolius, nustatymui.

BENDRA NUOMONĖ

Apdraustos rizikos pobūdis ir apdraustojo objekto suma, kuriai galima nustatyti apsidraudimo sandorį

10 Apsidraudimo sandorių apskaita gali būti taikoma tik užsienio valiutos keitimo skirtumams, atsirandantiems tarp užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos ir patronuojančios įmonės funkcinės valiutos.

11 Apdraudžiant užsienio valiutos riziką, atsirandančią dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, apdraustasis objektas gali būti grynojo turto suma, lygi užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto balansinei vertei patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose arba už ją mažesnė. Užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė, kurią patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą, priklauso nuo to, ar kuri nors užsienyje veikiančio ūkio subjekto žemesnio lygio patronuojanti įmonė taikė apsidraudimo sandorių apskaitą visam užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynajam turtui arba jo daliai, ir ar ta apskaita buvo išlaikoma patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

12 Apdrausta rizika gali būti apibrėžiama kaip užsienio valiutos rizika, atsirandanti tarp užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos ir bet kurios to užsienyje veikiančio ūkio subjekto patronuojančios įmonės (tiesioginės, tarpinės arba pagrindinės patronuojančios įmonės) funkcinės valiutos. Faktas, kad grynoji investicija atliekama per tarpinę patronuojančią įmonę, nedaro įtakos ekonominės rizikos, atsirandančios dėl užsienio valiutos rizikos, būdingos pagrindinei patronuojančiai įmonei, pobūdžiui.

▼M10

13 Užsienio valiutos rizika, atsirandanti dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, gali būti priskiriama apsidraudimo sandorių apskaitai konsoliduotose finansinėse ataskaitose tik vieną kartą. Todėl jeigu tą patį užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynąjį turtą nuo tos pačios rizikos apdraudžia daugiau kaip viena patronuojanti grupės įmonė (pavyzdžiui, tiesioginė ir netiesioginė patronuojanti įmonė), tik vieną apsidraudimo sandorį bus galima įtraukti į pagrindinės patronuojančios įmonės apsidraudimo sandorių apskaitą konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Vienos patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose apibrėžto apsidraudimo sandorio neprivalo išlaikyti kita aukštesnio lygio patronuojanti įmonė. Tačiau jeigu jo neišlaiko aukštesnio lygio patronuojanti įmonė, apsidraudimo sandorių apskaita, kurią taiko žemesnio lygio patronuojanti įmonė, turi būti panaikinta prieš pripažįstant aukštesnio lygio pagrindinės patronuojančios įmonės apsidraudimo sandorių apskaitą.

Kur galima laikyti apsidraudimo priemonę

▼M22

14 Išvestinė arba neišvestinė finansinė priemonė (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinys) gali būti apibrėžiama kaip apsidraudimo priemonė apdraudžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apsidraudimo priemonę (-es) gali naudoti bet kuris ūkio subjektas arba grupės ūkio subjektai tol, kol įvykdomi 39-ojo TAS 88 straipsnio apibrėžimo, dokumentacijos ir efektyvumo reikalavimai, susiję su grynosios investicijos apdraudimu. Visų pirma, grupės apsidraudimo strategija turėtų būti aiškiai išdėstyta dokumentuose, nes skirtinguose grupės lygiuose galimi skirtingi apibrėžimai.

▼M10

15 Siekiant įvertinti veiksmingumą, apsidraudimo priemonės vertės pokytis užsienio valiutos rizikos atžvilgiu apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą, kurios atžvilgiu vertinama apdrausta rizika, atsižvelgiant į apsidraudimo sandorių apskaitos dokumentaciją. Atsižvelgiant į tai, kur laikoma apsidraudimo priemonė, kai nėra apsidraudimo sandorių apskaitos, bendras vertės pokytis galėtų būti pripažįstamas pelne arba nuostoliuose, kitose bendrosiose pajamose arba ir ten, ir ten. Tačiau veiksmingumo įvertinimui nedaro įtakos tai, ar apsidraudimo priemonės vertės pokytis pripažįstamas pelne, ar nuostoliuose, ar kitose bendrosiose pajamose. Bendra veiksminga pokyčio dalis, kaip apsidraudimo sandorių apskaitos taikymo dalis, yra įtraukiama į kitas bendrąsias pajamas. Veiksmingumo įvertinimui nedaro įtakos tai, ar apsidraudimo priemonė yra išvestinė, ar neišvestinė arba taikomas konsolidavimo metodas.

Apdrausto užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimas

16 Kai perleidžiamas užsienyje veikiantis ūkio subjektas, kuris buvo apdraustas, patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose iš užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną arba nuostolius pergrupuota suma, atsižvelgiant į apsidraudimo priemonę, yra suma, kurią reikalaujama identifikuoti 39-ojo TAS 102 straipsnyje. Ta suma yra sukauptas apsidraudimo priemonės, kuri buvo nustatyta kaip veiksminga apsidraudimo priemonė, pelnas arba nuostoliai.

17 Patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve į pelną arba nuostolius pergrupuota suma, atsižvelgiant į grynąją investiciją į tą užsienyje veikiantį ūkio subjektą, pagal 21-ojo TAS 48 straipsnį yra suma, įtraukta į tos patronuojančios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą,

▼M10

atsižvelgiant į tą užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Pagrindinės patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose taikomas konsolidavimo metodas neturi įtakos bendrai grynajai sumai, kuri pripažinta užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, atsižvelgiant į visus užsienyje veikiančius ūkio subjektus. Tačiau tai, ar pagrindinė patronuojanti įmonė taiko tiesioginį, ar nuoseklų konsolidavimo metodą ([1]), gali daryti įtaką sumai, įtrauktai į jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, atsižvelgiant į atskirą užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Nuoseklaus konsolidavimo metodo taikymas gali lemti sumos, kuri skiriasi nuo sumos, naudotos nustatant apsidraudimo veiksmingumą, pergrupavimą į pelną arba nuostolius. Šį skirtumą galima pašalinti nustačius sumą, susijusią su tuo užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuri susidarytų, jei būtų buvęs taikomas tiesioginis konsolidavimo metodas. 21-ajame TAS nereikalaujama atlikti šio patikslinimo. Tačiau tai – apskaitos politikos pasirinkimas, kurio turėtų būti nuosekliai laikomasi visų grynųjų investicijų atžvilgiu.

ĮSIGALIOJIMO DATA

▼M22

18 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą 2008 m. spalio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektas turi taikyti 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* padarytą 14 straipsnio pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Juos abu leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2008 m. spalio 1 d., arba 14 straipsnio pataisą taiko iki 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M10

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

19 8-ajame TAS apibrėžiama, kaip ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimą, atliekamą dėl aiškinimo taikymo pirmą kartą. Iš ūkio subjekto nereikalaujama laikytis šių reikalavimų pirmą kartą taikant šį aiškinimą. Jeigu ūkio subjektas apsidraudimo priemonę apibrėžė kaip grynosios investicijos draudimą, tačiau draudimas neatitinka šio aiškinimo apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, ūkio subjektas turi taikyti 39-ąjį TAS, norėdamas nutraukti apsidraudimo sandorių apskaitą perspektyviai.

Priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

1TN Šiame priede iliustruojamas aiškinimo taikymas, naudojant toliau pateiktą įmonių struktūrą. Visais atvejais aprašytų apsidraudimo sandorių veiksmingumas turėtų būti patikrintas pagal 39-ąjį TAS, nors šis patikrinimas nėra aptariamas šiame priede. Patronuojanti įmonė, būdama pagrindine patronuojančia įmone, pateikia savo konsoliduotas finansines ataskaitas savo funkcine valiuta (eurais, EUR).

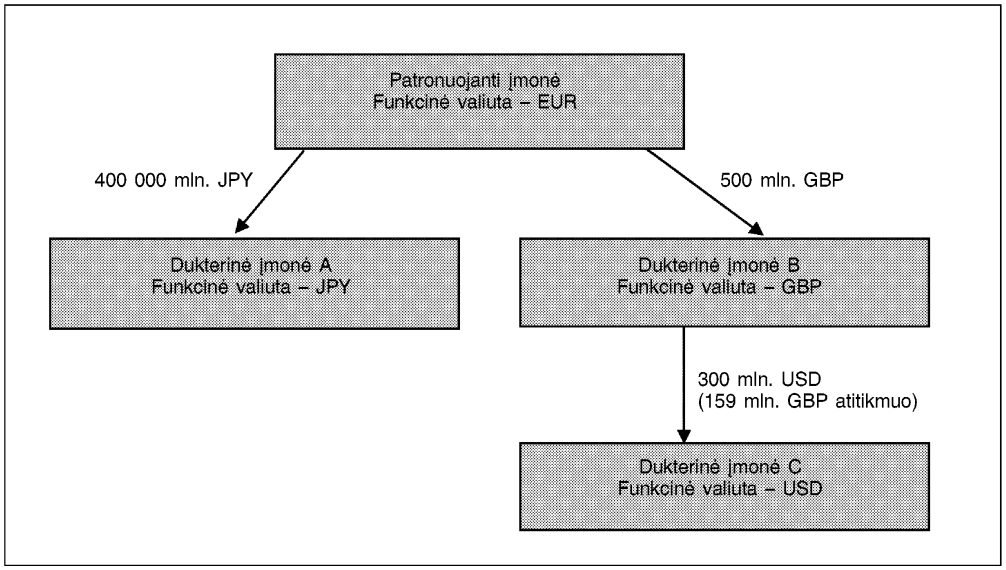
([1]) Tiesioginis konsolidavimo metodas yra toks, kurį taikant užsienyje veikiančios įmonės finansinės ataskaitos perskaičiuojamos tiesiogiai į pagrindinės patronuojančios įmonės funkcinę valiutą. Nuoseklus konsolidavimo metodas yra toks, kurį taikant užsienyje veikiančios įmonės finansinės ataskaitos pirmiau perskaičiuojamos į bet kurios tarpinės patronuojančios įmonės (-ių) funkcinę valiutą ir tik tada – į pagrindinės įmonės funkcinę valiutą (arba pateikimo valiutą, jeigu ji skiriasi).

▼M10

Kiekviena iš dukterinių įmonių yra visiškai kontroliuojama. Patronuojančios įmonės 500 mln. GBP sumos grynoji investicija į dukterinę įmonę B (funkcinė valiuta – svarai sterlingų, GBP) apima 159 mln. GBP atitikmenį dukterinės įmonės B 300 mln. USD sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C (funkcinė valiuta – JAV doleriai, USD). Kitaip sakant, dukterinės įmonės B grynasis turtas, neįskaitant jos investicijų į dukterinę įmonę C, yra 341 mln. GBP.

Apdraustos rizikos, kuriai gali būti nustatyti apsidraudimo sandoriai, pobūdis (10–13 straipsniai)

2TN Patronuojanti įmonė gali apdrausti savo grynąją investiciją į kiekvieną iš dukterinių įmonių A, B ir C nuo užsienio valiutos keitimo rizikos, atsižvelgdama į atitinkamas jų funkcines valiutas (Japonijos jeną (JPY), svarų sterlingus ir JAV dolerius) bei eurą. Be to, patronuojanti įmonė gali apdrausti nuo USD/GBP užsienio valiutos (dukterinės įmonės B ir dukterinės įmonės C funkcinių valiutų) keitimo rizikos. Savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose dukterinė įmonė B gali apdrausti savo grynąją investiciją į dukterinę įmonę C nuo savo funkcinių valiutų (JAV dolerių ir svarų sterlingų) keitimo rizikos. Pateiktuose pavyzdžiuose apibrėžta rizika yra dabartinio užsienio valiutų keitimo rizika, nes apsidraudimo priemonės nėra išvestinės finansinės priemonės. Jeigu apsidraudimo priemonės buvo išankstinės sutartys, patronuojanti įmonė turėtų apibrėžti išankstinio užsienio valiutos keitimo riziką.



Apdraustojo objekto, kuriam gali būti nustatyti apsidraudimo sandoriai, suma (10–13 straipsniai)

3TN Patronuojanti įmonė nori apdrausti nuo užsienio valiutos keitimo rizikos savo grynąją investiciją į dukterinę įmonę C. Laikykime, kad dukterinė įmonė A iš išorės yra pasiskolinusi 300 mln. USD. Dukterinės įmonės A grynasis turtas ataskaitinio laikotarpio pradžioje yra 400 000 mln. jenų, įskaitant 300 mln. USD vertės išorės skolą.

▼**M10**

4TN Apdraustasis objektas gali būti grynojo turto suma, lygi patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę C balansinei vertei konsoliduotose finansinėse ataskaitose arba už ją mažesnė (300 mln. USD). Savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose patronuojanti įmonė gali apibrėžti dukterinės įmonės A 300 mln. USD sumos išorės skolinimąsi kaip apsidraudimą nuo EUR/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos, susijusios su jos grynąja investicija į dukterinės įmonės C 300 mln. USD vertės grynąjį turtą. Šiuo atveju EUR/USD užsienio valiutos keitimo kurso skirtumas 300 mln. USD dukterinės įmonės A išorinės skolos atžvilgiu ir EUR/USD užsienio valiutos keitimo kurso skirtumas 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C atžvilgiu įtraukiamas į patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą po apsidraudimo sandorių apskaitos pritaikymo.

5TN Kai nėra apsidraudimo sandorių apskaitos, bendras USD/EUR užsienio valiutos keitimo skirtumas 300 mln. USD išorinės skolos dukterinėje įmonėje A atžvilgiu patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose turėtų būti pripažintas taip:

— USD/JPY dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis, perskaičiavus į eurus, pelne arba nuostoliuose ir

— JPY/EUR dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis kitose bendrosiose pajamose.

Vietoj 4TN straipsnio apibrėžimo, patronuojanti įmonė savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali apibrėžti dukterinės įmonės A 300 mln. USD išorinę skolą kaip apsidraudimą nuo GBP/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos tarp dukterinės įmonės C ir dukterinės įmonės B. Šiuo atveju bendras USD/EUR užsienio valiutos keitimo kurso skirtumas 300 mln. USD dukterinės įmonės išorinės skolos atžvilgiu patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose būtų pripažįstamas taip:

— GBP/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, susijusiame su dukterine įmone C,

— GBP/JPY dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis, perskaičiavus į eurus, pelne arba nuostoliuose ir

— JPY/EUR dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis kitose bendrosiose pajamose.

6TN Patronuojanti įmonė negali savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose apibrėžti 300 mln. USD dukterinės įmonės A išorinės skolos kaip apsidraudimo nuo EUR/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos ir GBP/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos. Viena apsidraudimo priemonė nuo tos pačios apibrėžtos rizikos gali apdrausti tik vieną kartą. Dukterinė įmonė B negali taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose, nes apsidraudimo priemonė laikoma ne grupėje, kuriai priklauso dukterinė įmonė B ir dukterinė įmonė C.

▼M10

Kurioje grupės vietoje galima laikyti apsidraudimo priemonę (14 ir 15 straipsniai)?

7TN Kaip nurodyta 5TN straipsnyje, bendras vertės pokytis, atsižvelgiant į dukterinės įmonės A 300 mln. USD išorinės skolos užsienio valiutos keitimo riziką, patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose turėtų būti pateikiamas pelne arba nuostoliuose (USD/JPY dabartinė rizika) ir kitose bendrosiose pajamose (EUR/JPY dabartinė rizika), kai nėra apsidraudimo sandorių apskaitos. Abi sumos įtraukiamos siekiant įvertinti 4TN straipsnyje apibrėžto apsidraudimo veiksmingumą, nes apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės pokytis apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą (eurą), palygintą su dukterinės įmonės C funkcine valiuta (JAV doleris) pagal apsidraudimo dokumentus. Konsolidavimo metodas (t. y. tiesioginis arba nuoseklus metodas) neturi įtakos vertinant apsidraudimo veiksmingumą.

Sumos, pergrupuotos į pelną arba nuostolius, perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą (16 ir 17 straipsniai)

8TN Kai dukterinė įmonė C perleidžiama, sumos, pergrupuotos patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų pelne arba nuostoliuose iš jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo (UVPR), yra:

a) atsižvelgiant į dukterinės įmonės A 300 mln. USD išorinę skolą, suma, kurią 39-ajame TAS reikalaujama identifikuoti, t. y. bendras vertės pokytis atsižvelgiant į užsienio valiutos keitimo riziką, kitose bendrosiose pajamose pripažintą kaip veiksmingą apsidraudimo dalį; ir

b) atsižvelgiant į 300 mln. USD grynąją investiciją į dukterinę įmonę C, suma, nustatyta taikant įmonės konsolidavimo metodą. Jeigu patronuojanti įmonė taiko tiesioginį metodą, jos UVPR dukterinės įmonės C atžvilgiu bus nustatomas tiesiogiai pagal EUR/USD užsienio valiutos keitimo kursą. Jeigu patronuojanti įmonė taiko nuoseklų metodą, jos UVPR dukterinės įmonės C atžvilgiu bus nustatomas pagal dukterinės įmonės B pripažintą UVPR, kuris parodo GBP/USD užsienio valiutos keitimo kursą, perskaičiuotą į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą naudojant EUR/GBP užsienio valiutos keitimo kursą. Jeigu patronuojanti įmonė ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais taikė nuoseklų konsolidavimo metodą, nereikia, kad ji nustatytų arba nenustatytų pergrupuotinos UVPR sumos, kai perleidžia dukterinę įmonę C, kaip sumos, kurią ji būtų pripažinusi, jeigu visada būtų taikiusi tiesioginį metodą, atsižvelgdama į savo apskaitos politiką.

Daugiau kaip vieno užsienyje veikiančio ūkio subjekto apdraudimas (11, 13 ir 15 straipsniai)

9TN Pateiktuose pavyzdžiuose parodoma, kad patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose rizika, nuo kurios galima apsidrausti, visada yra jos funkcinės valiutos (euro) ir dukterinių įmonių B ir C funkcinių valiutų rizika. Nesvarbu, kaip apsidraudimo sandoriai apibrėžiami, didžiausios sumos, kurios gali būti veiksmingi apsidraudimo sandoriai ir įtrauktos į patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, apdraudžiant abu užsienyje veikiančius ūkio subjektus, yra 300 mln. USD EUR/USD keitimo rizikai ir 341 mln. GBP EUR/GBP keitimo rizikai. Kiti vertės pokyčiai dėl užsienio valiutos keitimo kursų pasikeitimo įtraukiami į patronuojančios įmonės konsoliduotą pelną arba nuostolius. Žinoma, patronuojanti įmonė galėtų 300 mln. USD nustatyti tik USD/GBP dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiams arba 500 mln. GBP tik GBP/EUR dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiams.

▼M10

Patronuojanti įmonė valdo ir USD, ir GBP apsidraudimo priemones

10TN Patronuojanti įmonė gali norėti apsidrausti nuo užsienio valiutos keitimo rizikos, atsižvelgdama į savo grynąją investiciją į dukterinę įmonę B, taip pat į dukterinę įmonę C. Laikykime, kad patronuojanti įmonė valdo tinkamas apsidraudimo priemones, išreikštas JAV doleriais ir svarais sterlingų, kurias galėtų apibrėžti kaip savo grynųjų investicijų į dukterinę įmonę B ir dukterinę įmonę C apsidraudimo sandorius. Apibrėžtis patronuojanti įmonė gali atlikti savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose ir įtraukti nurodytas priemones (sąrašas nėra baigtinis):

a) 300 mln. USD apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (EUR/USD) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės C, ir iki 341 mln. GBP apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 341 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apsidraudimo sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (EUR/GBP) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės B;

b) 300 mln. USD apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (GBP/USD) tarp dukterinės įmonės B ir dukterinės įmonės C, ir iki 500 mln. GBP apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 500 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apdraudimas sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (EUR/GBP) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės B.

11TN EUR/USD rizika dėl patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę C skiriasi nuo EUR/GBP rizikos, atsirandančios dėl patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę B. Tačiau 10TN straipsnio a punkte aprašytu atveju, apibrėždama savo valdomą USD apsidraudimo priemonę, patronuojanti įmonė jau yra visiškai apsidraudusi nuo EUR/USD rizikos, atsirandančios dėl grynosios investicijos į dukterinę įmonę C. Jeigu patronuojanti įmonė taip pat apibrėžia GBP priemonę, kurią valdo kaip savo 500 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apsidraudimo sandorį ir kurios 159 mln. GBP, atspindintys jos USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C atitikmenį GBP, patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose būtų apdraudžiami du kartus nuo GBP/EUR rizikos.

12TN 10TN straipsnio b punkte aprašytu atveju, jeigu patronuojanti įmonė apibrėžia apdraustą riziką kaip dabartinio užsienio valiutos keitimo (GBP/USD) tarp dukterinės įmonės B ir dukterinės įmonės C riziką, tik jos 300 mln. USD apsidraudimo priemonės GBP/USD dalis įtraukiama į patronuojančios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, susijusį su dukterine įmone C. Likusi pokyčio dalis (lygiavertė 159 mln. GBP sumos GBP/EUR pokyčiui) įtraukiama į patronuojančios įmonės konsoliduotą pelną arba nuostolius, kaip nurodyta 5TN straipsnyje. Kadangi USD/GBP rizikos tarp dukterinių įmonių B ir C apibrėžimas neapima GBP/EUR rizikos, patronuojanti įmonė taip pat gali apibrėžti iki 500 mln. GBP savo grynosios investicijos į dukterinę įmonę B, kur rizika atsiranda dėl dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso (GBP/EUR) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės B.

▼M10

Dukterinė įmonė B valdo USD apsidraudimo priemonę

13TN Laikykime, kad dukterinė įmonė B valdo 300 mln. USD išorės skolą, kurios įplaukos perkeliamos į patronuojančią įmonę taikant skolinimą tarp įmonių, išreikštą svarais sterlingų. Kadangi ir turtas, ir įsipareigojimai padidėjo 159 mln. GBP, dukterinės įmonės B grynasis turtas išlieka nepakitęs. Dukterinė įmonė B savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose galėtų apibrėžti išorės skolą kaip jos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo nuo GBP/USD rizikos sandorį. Patronuojanti įmonė galėtų išlaikyti dukterinės įmonės B taikomą apsidraudimo priemonės apibrėžimą kaip savo 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo nuo GBP/USD rizikos sandorį (žr. 13 straipsnį), o patronuojanti įmonė galėtų apibrėžti savo valdomą GBP apsidraudimo priemonę kaip visos 500 mln. GBP sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apsidraudimo sandorį. Pirmasis apsidraudimo sandoris, apibrėžtas dukterinės įmonės B, būtų vertinamas nurodant dukterinės įmonės B funkcinę valiutą (svarai sterlingų), o antrasis apsidraudimo sandoris, apibrėžtas patronuojančios įmonės, būtų vertinamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą (eurą). Šiuo atveju patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose apdrausta tik GBP/USD rizika, galima dėl patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę C, taikant USD apsidraudimo priemonę, o ne visa EUR/USD rizika. Todėl visa EUR/GBP rizika, galima dėl patronuojančios įmonės 500 mln. GBP sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę B, gali būti apdrausta patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

14TN Tačiau taip pat reikėtų atsižvelgti į patronuojančios įmonės 159 mln. GBP paskolą, mokėtiną dukterinei įmonei B. Jeigu patronuojančios įmonės mokėtina skola nelaikoma jos grynosios investicijos į dukterinę įmonę B dalimi, nes neatitinka 21-ojo TAS 15 straipsnio sąlygų, perskaičiuojant susidarantis GBP/EUR užsienio valiutos keitimo skirtumas turėtų būti įtrauktas į patronuojančios įmonės konsoliduotą pelną arba nuostolius. Jeigu 159 mln. GBP skola, mokėtina dukterinei įmonei B, laikoma patronuojančios įmonės grynosios investicijos dalimi, ta grynoji investicija turėtų būti tik 341 mln. GBP, o patronuojančios įmonės suma galėtų būti apibrėžiama kaip GBP/-EUR rizikos apdraustasis objektas, sumažintas nuo 500 mln. GBP iki 341 mln. GBP.

15TN Jeigu patronuojanti įmonė panaikina apsidraudimo sandorį, kurį apibrėžė dukterinė įmonė B, patronuojanti įmonė galėtų apibrėžti dukterinės įmonės B valdomą 300 mln. USD išorinę skolą kaip savo 300 mln. USD sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo nuo EUR/USD rizikos sandorį ir apibrėžti savo valdomą GBP apsidraudimo priemonę kaip apsidraudimo sandorį tik iki 341 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B sumai. Šiuo atveju abiejų apsidraudimo sandorių veiksmingumas turėtų būti apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą (eurą). Vadinasi, ir USD/GBP vertės pokytis išorinėje skoloje, kurią valdo dukterinė įmonė B, ir GBP/EUR vertės pokytis patronuojančios įmonės paskoloje, mokėtinoje dukterinei įmonei B (USD/EUR atitikmuo iš viso), patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose turėtų būti įtrauktas į užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą. Kadangi patronuojanti įmonė jau visiškai apsidraudė nuo EUR/USD rizikos, galimos dėl grynosios investicijos į dukterinę įmonę C, ji gali apsidrausti tik iki 341 mln. GBP EUR/GBP rizikos, galimos dėl grynosios investicijos į dukterinę įmonę B.

▼**M17**

TFAAK 17-ASIS AIŠKINIMAS

Nepiniginio turto paskirstymas savininkams

Nuorodos

— 3-asis TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.)

— 5-asis TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*

— 7-asis TFAS *Finansinės priemonės. Atskleidimas*

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)

— 10-asis TAS *Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*

— 27-asis TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytas 2008 m. gegužės mėn.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Kartais ūkio subjektas dividendus savininkams ([1]), kurie veikia kaip nuosavybės valdytojai, skirsto ne grynaisiais pinigais, o kitokiu turtu (nepiniginis turtas). Tokiomis situacijomis ūkio subjektas taip pat gali leisti savininkams pasirinkti gauti arba nepiniginį turtą, arba piniginę alternatyvą. TFAAK gavo prašymų pateikti konsultacijų, kaip ūkio subjektas turėtų apskaityti tokį paskirstymą.

2 Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS) nenurodoma, kaip ūkio subjektas turėtų įvertinti paskirstymus savo savininkams (paprastai vadinama dividendais). 1-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateiktų išsamią informaciją apie dividendus, pripažintus kaip paskirstymus savininkams.

TAIKYMAS

3 Šis aiškinimas taikomas tokiems ūkio subjekto atliekamų neatlyginamų turto paskirstymų savininkams, kurie veikia kaip nuosavybės valdytojai, atvejams:

a) nepiniginio turto paskirstymas (pvz., nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, verslo, kaip apibrėžta 3-ajame TFAS, nuosavybės dalių kitame ūkio subjekte arba perleidimo grupėse, kaip apibrėžta 5-ajame TFAS) ir

b) paskirstymai, kai savininkams leidžiama pasirinkti gauti arba nepiniginį turtą, arba piniginę alternatyvą.

4 Šis aiškinimas taikomas tik paskirstymams, kuriuose visi tos pačios nuosavybės priemonių grupės savininkai traktuojami vienodai.

5 Šis aiškinimas netaikomas nepiniginio turto paskirstymui, po kurio turtą valdo ta pati šalis arba šalys, valdžiusios prieš paskirstant. Ši išimtis taikoma atskiroms, individualioms ir konsoliduotoms skirstančio ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.

([1]) 1-ojo TAS 7 straipsnyje savininkai vadinami nuosavybei priskiriamų priemonių valdytojais.

▼M17

6 Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas nepiniginio turto paskirstymui, po kurio turtą valdo tos pačios šalys, kurios valdė prieš skirstant. 3-ojo TFAS B2 straipsnyje nurodoma, kad „asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia ūkio subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos“. Todėl, kai paskirstymas peržengia šio aiškinimo taikymo sritį remiantis tuo, kad paskirsčius turtą valdo tos pačios šalys, kurios valdė prieš skirstant, skirstomą turtą gaunanti atskirų akcininkų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi turėti bendrą valdžią skirstančio ūkio subjekto atžvilgiu.

7 Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas tada, kai ūkio subjektas skirsto kai kurias savo nuosavybės dukterinėje įmonėje dalis, tačiau išlaiko dukterinės įmonės kontrolę. Ūkio subjektas atliekamą paskirstymą, po kurio jis pripažįsta nekontroliuojamą dalį savo dukterinėje įmonėje, apskaito pagal 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.).

8 Šis aiškinimas skirtas tik ūkio subjekto, kuris skirsto nepiniginį turtą, apskaitai. Jis neskirtas tokį skirstomą turtą gaunančių akcininkų apskaitai.

KLAUSIMAI

9 Kai ūkio subjektas paskelbia apie paskirstymą ir įsipareigoja paskirstyti susijusį turtą savininkams, jis turi pripažinti įsipareigojimą dėl mokėtinų dividendų. Todėl šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

a) Kada ūkio subjektas turėtų pripažinti mokėtinus dividendus?

b) Kaip ūkio subjektas turėtų įvertinti mokėtinus dividendus?

c) Kai ūkio subjektas nustato mokėtinus dividendus, kaip turėtų apskaityti paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumą?

BENDRA NUOMONĖ

Kada pripažinti mokėtinus dividendus

10 Įsipareigojimas mokėti dividendus pripažįstamas tada, kai gaunamas tinkamas įgaliojimas ir ūkio subjektas daugiau negali dėl jų priimti sprendimų; tai data:

a) kai administracijos arba direktorių valdybos pareiškimą dėl dividendų patvirtina susijusi institucija, pvz., akcininkai, jeigu jurisdikcija reikalauja tokio patvirtinimo, arba

b) kai administracija arba direktorių valdyba paskelbia pareiškimą dėl dividendų, jeigu jurisdikcija nereikalauja tolesnio patvirtinimo.

Mokėtinų dividendų įvertinimas

11 Ūkio subjektas įsipareigojimą paskirstyti nepiniginį turtą kaip dividendus savo savininkams turi įvertinti skirstytino turto tikrąja verte.

▼M17

12 Jeigu ūkio subjektas leidžia savo savininkams pasirinkti, ar gauti nepiniginį turtą, ar piniginę alternatyvą, jis turi įvertinti mokėtinus dividendus, apsvarstydamas ir tikrąją kiekvienos alternatyvos vertę, ir susijusią tikimybę, kad savininkai rinksis kiekvieną alternatyvą.

13 Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti ir patikslinti mokėtinų dividendų balansinę vertę su visais mokėtinų dividendų balansinės vertės pokyčiais, pripažintais nuosavybėje kaip paskirstymo sumos patikslinimai.

Paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumų apskaita, kai ūkio subjektas nustato mokėtinus dividendus

14 Kai ūkio subjektas nustato mokėtinus dividendus, jis turi pripažinti paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumą, jei jis yra, pelnu ar nuostoliais.

Pateikimas ir atskleidimas

15 Ūkio subjektas turi pateikti 14 straipsnyje aprašytą skirtumą kaip atskirą pelno ar nuostolių straipsnio eilutę.

16 Ūkio subjektas turi atskleisti tokią informaciją, jei taikoma:

a) mokėtinų dividendų balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje ir

b) per laikotarpį pripažintos balansinės vertės padidėjimą arba sumažėjimą (pagal 13 straipsnį), įvykusį dėl paskirstomo turto tikrosios vertės pokyčio.

17 Jeigu pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, tačiau prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, ūkio subjektas paskelbia, kad kaip dividendus skirstys nepiniginį turtą, jis turi atskleisti:

a) skirstytino turto pobūdį;

b) skirstytino turto balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir

c) apskaičiuotą tikrąją paskirstytino turto vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jeigu ji skiriasi nuo balansinės vertės, ir informaciją apie metodą, taikytą tai tikrajai vertei nustatyti, kaip reikalaujama 7-ojo TFAS 27 straipsnio a ir b punktuose.

ĮSIGALIOJIMO DATA

18 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Neleidžiama taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, kuris prasideda prieš 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat taikyti 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.), 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m. gegužės mėn.) ir 5-ąjį TFAS (pataisytas šiuo aiškinimu).

▼**M18**

TFAAK 18-ASIS AIŠKINIMAS

Klientų perduodamas turtas

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindai*

— 1-asis TFAS *Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą* (peržiūrėtas 2008 m.)

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 16-asis TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*

— 18-asis TAS *Pajamos*

— 20-asis TAS *Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*

— TFAAK 12-asis aiškinimas *Koncesijos sutartys dėl paslaugų*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Komunalinių paslaugų sektoriuje ūkio subjektas gali gauti iš savo klientų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektų, kurie turi būti naudojami siekiant prijungti tuos klientus prie tinklo ir suteikti jiems nuolatinę galimybę gauti tiekiamą elektrą, dujas arba vandenį. Arba ūkio subjektas gali gauti iš klientų pinigų už tokių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektų įsigijimą arba statybą. Paprastai klientų prašoma papildomai sumokėti už prekes arba paslaugas, atsižvelgiant į sunaudojimą.

2 Klientai gali perduoti turtą ne tik komunalinių paslaugų sektoriuje. Pavyzdžiui, informacinių technologijų paslaugas užsisakantis ūkio subjektas gali perduoti esamus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektus užsakomųjų paslaugų teikėjui.

3 Kai kuriais atvejais turto perleidėjas gali nebūti ūkio subjektas, kuris turės galimybę nuolat naudotis tiekiamomis prekėmis arba teikiamomis paslaugomis ir kuris bus tų prekių arba paslaugų gavėjas. Tačiau dėl patogumo šiame aiškinime nurodomas ūkio subjektas, perduodantis turtą kaip klientas.

TAIKYMO SRITIS

4 Šis aiškinimas taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektų, kuriuos ūkio subjektai gauna iš savo klientų, perleidimo apskaitai.

5 Sutartys, kurioms taikomas šis aiškinimas, yra tokios, kai ūkio subjektas gauna iš kliento nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, kurį ūkio subjektas turi naudoti norėdamas arba prijungti klientą prie tinklo, arba suteikti jam nuolatinę galimybę gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, arba abiem atvejais.

6 Šis aiškinimas taip pat taikomas sutartims, pagal kurias ūkio subjektas gauna iš kliento pinigų, kai ta pinigų suma turi būti naudojama tik statyti arba įsigyti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, o ūkio subjektas turi naudoti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą arba norėdamas prijungti klientą prie tinklo, arba suteikti jam nuolatinę galimybę gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, arba abiem atvejais.

▼**M18**

7 Šis aiškinimas netaikomas sutartims, pagal kurias perdavimas yra arba valstybės parama, kaip apibrėžta 20-jame TAS, arba infrastruktūra, naudojama paslaugų koncesijos sutartyje, kuriai taikomas TFAAK 12-asis aiškinimas.

KLAUSIMAI

8 Šiame aiškinime nagrinėjami tokie klausimai:

a) Ar objektas atitinka turto apibrėžimą?

b) Jei turto apibrėžimą atitinka, kaip perduotas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas turėtų būti įvertinamas pirmą kartą jį pripažįstant?

c) Jei nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas pirmą kartą jį pripažįstant įvertinamas tikrąja verte, kaip reikėtų įtraukti į apskaitą gaunamą kreditą?

d) Kaip ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą iš savo kliento gaunamą pinigų pervedimą?

BENDRA NUOMONĖ

Ar objektas atitinka turto apibrėžimą?

9 Kai ūkio subjektas gauna kliento perduodamą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, jis turi įvertinti, ar perduotas objektas atitinka *Pagrinduose* nustatytą turto apibrėžimą. *Pagrindų* 49 straipsnio a punkte nurodoma, kad „turtas yra ūkio subjekto kontroliuojamas išteklius (kaip praeities įvykių pasekmė), iš kurio ūkio subjektas ateityje turėtų gauti ekonominės naudos“. Daugeliu atvejų ūkio subjektas įgyja perduoto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto nuosavybės teisę. Tačiau nustatant, ar turtas yra, nuosavybės teisė nėra svarbi. Todėl jei klientas ir toliau kontroliuoja perduotą objektą, šis gali neatitikti turto apibrėžimo, nepaisant nuosavybės perdavimo.

10 Turtą kontroliuojantis ūkio subjektas iš esmės gali elgtis su turtu savo nuožiūra. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išmainyti turtą į kitą turtą, naudoti prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, nustatyti kitiems naudojimosi juo kainą, naudoti turtą įsipareigojimams vykdyti, laikyti jį arba paskirstyti kitiems savininkams. Ūkio subjektas, kuriam klientas perduoda nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes vertindamas perduoto objekto kontrolę. Pavyzdžiui, nors ūkio subjektas turi naudoti perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą vienai arba daugiau paslaugų klientui teikti, jis gali turėti galimybę spręsti, kaip perduotas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas naudojamas, prižiūrimas ir kada pakeičiamas. Šiuo atveju ūkio subjektas įprastai turėtų padaryti išvadą, kad jis kontroliuoja perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą.

Kaip perduotas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas turėtų būti įvertintas pirmą kartą jį pripažįstant?

11 Jeigu ūkio subjektas nusprendžia, kad turtas atitinka turto apibrėžimą, jis turi pripažinti perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą pagal 16-ojo TAS 7 straipsnį ir pirminio pripažinimo metu savikainą įvertinti tikrąja verte pagal to standarto 24 straipsnį.

▼M18

Kaip kreditas turėtų būti įtraukiamas į apskaitą?

12 Šioje diskusijoje laikoma, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą gaunantis ūkio subjektas nusprendė, kad perduotas objektas turėtų būti pripažįstamas ir įvertinamas pagal 9–11 straipsnius.

13 18-ojo TAS 12 straipsnyje nurodoma, kad „kai prekės parduodamos ar paslaugos teikiamos mainais į nepanašias prekes ar paslaugas, tada keitimas laikomas pajamų duodančiu sandoriu“. Jei sutarties sąlygos atitinka šio aiškinimo taikymo sritį, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto perdavimas laikomas išmainymu į nepanašias prekes arba paslaugas. Todėl ūkio subjektas turi pripažinti pajamas pagal 18-ąjį TAS.

Atskirai nustatomų paslaugų identifikavimas

14 Ūkio subjektas gali sutikti teikti vieną arba daugiau paslaugų mainais už perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, pvz., prijungti klientą prie tinklo, suteikti galimybę nuolat gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas arba ir tai, ir tai. Pagal 18-ojo TAS 13 straipsnį, ūkio subjektas turi identifikuoti atskirai nustatomas į sutartį įtrauktas paslaugas.

15 Ypatybės, rodančios, kad kliento prijungimas prie tinklo yra atskirai nustatoma paslauga:

a) teikiama prijungimo paslauga klientui reiškia atskirą vertę;

b) teikiamos prijungimo paslaugos tikrąją vertę galima patikimai įvertinti.

16 Ypatybė, rodanti, kad nuolatinė galimybė klientui gauti tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas yra atskirai nustatoma paslauga, yra faktas, kad perduodamas turtą klientas ateityje įgyja nuolatinę prieigos galimybę, prekes ar paslaugas arba ir tai, ir tai už kainą, kuri būtų žemesnė nei reikėtų mokėti neperdavus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto.

17 Priešingai, ypatybė, rodanti, kad įsipareigojimas nuolat tiekti klientui prekes arba teikti paslaugas atsiranda dėl ūkio subjekto veiklos licencijos sąlygų arba kitų nuostatų, o ne dėl sutarties, susijusios su nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perdavimu, yra faktas, kad perduodantys klientai moka vienodą kainą kaip ir tie, kurie nieko neperduoda už nuolatinę prieigos galimybę arba prekes ar paslaugas arba ir tai, ir tai.

Pajamų pripažinimas

18 Jeigu identifikuojama tik viena paslauga, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, kai paslauga suteikiama pagal 18-ojo TAS 20 straipsnį.

19 Jei identifikuojama daugiau kaip viena atskirai nustatoma paslauga, 18-ojo TAS 13 straipsnyje reikalaujama, kad bendro gauto arba gautino atlygio tikroji vertė būtų priskiriama kiekvienai paslaugai ir kiekvienai paslaugai taikomi 18-ojo TAS pripažinimo kriterijai.

20 Jeigu nustatoma, kad teikiama paslauga yra sutarties dalis, laikotarpis, per kurį turi būti pripažintos pajamos už tą paslaugą, paprastai nustatomas pagal sutarties su klientu sąlygas. Jeigu sutartyje laikotarpis nenurodytas, pajamos pripažįstamos per laikotarpį, kuris ne ilgesnis nei perduoto turto, naudojamo paslaugai teikti, naudingo tarnavimo laikas.

▼**M18**

Kaip ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą iš savo kliento gaunamą pinigų pervedimą?

21 Kai ūkio subjektas gauna iš kliento pinigų pervedimą, jis turi įvertinti, ar sutartis patenka į šio aiškinimo taikymo sritį pagal 6 straipsnį. Jei taip, ūkio subjektas turi įvertinti, ar pastatytas arba įsigytas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas atitinka turto apibrėžimą pagal 9 ir 10 straipsnius. Jei turtas atitinka apibrėžimą, ūkio subjektas turi pripažinti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą jo savikaina pagal 16-ąjį TAS, o pajamas turi pripažinti pagal 13–20 straipsnius (iš kliento gautų pinigų suma).

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

22 Ūkio subjektas šį aiškinimą klientų perduotam turtui apskaityti taiko perspektyviai nuo 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu įvertinimai ir kita informacija, reikalingi norint taikyti aiškinimą praeities perdavimams, buvo gauti tų perdavimų metu. Ūkio subjektas turi atskleisti datą, nuo kurios taikomas aiškinimas.

▼**M28**

TFAAK 19-ASIS AIŠKINIMAS

Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindai*

— *2-asis TFAS Mokėjimas akcijomis*

— *3-asis TFAS Verslo jungimai*

— *1-asis TAS Finansinių ataskaitų pateikimas*

— *8-asis TAS Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— *32-asis TAS Finansinės priemonės. Pateikimas*

— *39-asis TAS Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Skolininkas ir kreditorius gali iš naujo susitarti dėl finansinių įsipareigojimų sąlygų taip, kad skolininkas visiškai arba iš dalies panaikintų įsipareigojimą kreditoriui, išleisdamas nuosavybės priemones. Tokie sandoriai kartais vadinami „skolos ir nuosavybės apsikeitimo sandoriais“. TFAAK gavo prašymų paaiškinti, kaip įtraukti į apskaitą tokius sandorius.

TAIKYMAS

2 Šiame aiškinime kalbama apie ūkio subjekto apskaitą, kai iš naujo susitarta dėl finansinių įsipareigojimų sąlygų taip, kad ūkio subjektas visiškai arba iš dalies panaikinta įsipareigojimą kreditoriui, išleisdamas ūkio subjekto nuosavybės priemones. Jame nekalbama apie kreditoriaus vedamą apskaitą.

3 Ūkio subjektas netaiko šio aiškinimo sandoriams, kai:

a) kreditorius taip pat yra tiesioginis ar netiesioginis akcininkas ir veikia kaip tiesioginis ar netiesioginis esamas akcininkas;

b) iki sandorio ir po jo kreditorius ir ūkio subjektas yra kontroliuojami tos pačios šalies arba šalių, ir sandorio esmė yra ūkio subjekto vykdomas nuosavybės paskirstymas arba jos perdavimas tam ūkio subjektui;

c) finansinio įsipareigojimo panaikinimas išleidžiant nuosavybės akcijas atitinka pradines finansinio įsipareigojimo sąlygas.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

4 Šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

a) Ar ūkio subjekto nuosavybės priemonės, išleistos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą, yra „už įsipareigojimą sumokėta suma“ pagal 39-ojo TAS 41 straipsnį?

b) Kaip ūkio subjektas turėtų iš pradžių vertinti nuosavybės priemones, išleistas tokiam finansiniam įsipareigojimui padengti?

c) Kaip ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą panaikinto finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir išleistų nuosavybės priemonių pirminio vertinimo skirtumą?

▼**M28**

BENDRA NUOMONĖ

5 Ūkio subjekto nuosavybės priemonių emisija, skirta visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą kreditoriui, yra „už įsipareigojimą sumokėta suma“ pagal 39-ojo TAS 41 straipsnį. Ūkio subjektas pašalina finansinį įsipareigojimą (arba finansinio įsipareigojimo dalį) iš finansinės būklės ataskaitos tada ir tik tada, kai jis yra panaikintas pagal 39-ojo TAS 41 straipsnį.

6 Kai nuosavybės priemonės, išleidžiamos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą kreditoriui, pripažįstamos pirmą kartą, ūkio subjektas įvertina juos išleistų nuosavybės priemonių tikrąja verte, nebent tos tikrosios vertės neįmanoma patikimai įvertinti.

7 Jei išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai įvertinti, nuosavybės priemonės įvertinamos taip, kad būtų atspindėta panaikinto finansinio įsipareigojimo tikroji vertė. Vertinant panaikinto finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz., indėliu iki pareikalavimo) tikrąją vertę, 39-ojo TAS 49 straipsnis netaikomas.

8 Jei panaikinama tik dalis finansinio įsipareigojimo, ūkio subjektas įvertina, ar dalis už įsipareigojimą sumokėtos sumos yra susijusi su likusio nepanaikinto įsipareigojimo sąlygų pakeitimu. Jei dalis už įsipareigojimą sumokėtos sumos yra susijusi su likusios įsipareigojimo dalies sąlygų pakeitimu, ūkio subjektas paskirsto už įsipareigojimą sumokėtą sumą panaikintai įsipareigojimo daliai ir įsipareigojimo daliai, kuri tebėra nepanaikinta. Paskirstydamas sumokėtą sumą ūkio subjektas atsižvelgia į visus svarbius faktus ir aplinkybes, susijusius su sandoriu.

9 Panaikinto finansinio įsipareigojimo (arba finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir už įsipareigojimą sumėtos sumos skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 39-ojo TAS 41 straipsnį. Išleistos nuosavybės priemonės pirmą kartą pripažįstamos ir įvertinamos tą dieną, kai panaikinamas finansinis įsipareigojimas (arba to finansinio įsipareigojimo dalis).

10 Kai panaikinama tik dalis finansinio įsipareigojimo, už įsipareigojimą sumokėta suma paskirstoma pagal 8 straipsnį. Vertinant, ar likusio nepanaikinto įsipareigojimo sąlygos buvo iš esmės pakeistos, atsižvelgiama į tam nepanaikintam įsipareigojimui priskirtą už įsipareigojimą sumokėtą sumą. Jei likęs nepanaikintas įsipareigojimas buvo iš esmės pakeistas, ūkio subjektas šį pakeitimą apskaito kaip pirminio įsipareigojimo panaikinimą ir naujo įsipareigojimo pripažinimą, kaip reikalaujama pagal 39-ojo TAS 40 straipsnį.

11 Ūkio subjektas atskleidžia pagal 9 ir 10 straipsnius pripažintą pelną arba nuostolius atskiroje pelno ir nuostolių ataskaitos eilutėje arba aiškinamajame rašte.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

12 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, prasidedančiam iki 2010 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

13 Ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimą pagal 8-ąjį TAS nuo anksčiausio pateikiamo lyginamojo laikotarpio pradžios.

▼B

NAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

„Euro įvedimas“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 10-asis TAS „*Įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄“ (peržiūrėtas 2003 m.)

— 21-asis TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*“ (peržiūrėtas 2003 m.)

▼M11

— 27-asis TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytas 2008 m.)

▼B

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 1999 m. sausio 1 d. pradėjus realiai veikti Ekonominei ir pinigų sąjungai (EPS), euras taps visaverte valiuta, o euro ir nacionalinių valiutų konvertavimo kursas bus galutinai nustatytas, t. y. nuo tos datos vėlesnių valiutos kurso skirtumų rizika panaikinama.

2 Šiame aiškinime nagrinėjamas 21-ojo TAS taikymas pereinant nuo Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinių valiutų prie euro.

BENDRA NUOMONĖ

3 21-ojo TAS reikalavimai, keliami sandoriams užsienio valiuta ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms, turi būti griežtai taikomi perėjimo laikotarpiu. Tas pats principas taikomas nustatant valiutos keitimo kursą, kai šalys į EPS įstoja vėliau.

4 Konkrečiai tai reiškia, kad:

a) dėl sandorių atsirandantis piniginis turtas ir įsipareigojimai užsienio valiuta ir toliau turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą dienos pabaigos valiutų keitimo kursu. Visi atsirandantys valiutos keitimo skirtumai turi būti nedelsiant pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai ūkio subjektas toliau taiko savo apskaitos politiką valiutų keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su apsidraudimu nuo numatomo sandorio valiutos rizikos;

▼M11

b) sukaupti valiutų keitimo kursų skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinių ataskaitų duomenų perskaičiavimu, pripažįstami kitose bendrosiose pajamose, turi būti kaupiami nuosavybėje ir pergrupuoti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tik perleidžiant arba iš dalies perleidžiant užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynąją investiciją; ir

▼B

c) valiutos keitimo skirtumai, susidarę dėl įsipareigojimų, įvertintų nacionaline valiuta, perskaičiavimo, neturi būti įtraukiami į susijusio turto balansinę vertę.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1997 m. spalio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos keitimai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

▼M5

1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 4 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisytas 4 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

NAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 20-asis TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Kai kuriose šalyse valstybės parama ūkio subjektams gali būti teikiama siekiant paskatinti ar ilgą laiką paremti tam tikrų regionų ar pramonės sektorių verslą. Sąlygos tokiai paramai gauti gali būti tiesiogiai nesusijusios su pagrindine ūkio subjekto veikla. Tokios paramos pavyzdžiai yra valstybės išteklių perdavimas ūkio subjektams, kurie:

a) veikia tam tikroje pramonės šakoje;

b) tęsia veiklą neseniai privatizuotose pramonės įmonėse; arba

c) pradeda ar tęsia mažai išplėtotą verslą.

2 Klausimas, ar tokia valstybės parama gali būti laikoma *valstybės dotacija* pagal 20-ąjį TAS ir apskaitoje turėtų būti registruojama pagal šį standartą.

BENDRA NUOMONĖ

3 Valstybės parama ūkio subjektams atitinka 20-ojo TAS pateikiamą valstybės dotacijų apibrėžimą, net jei nėra kitų sąlygų, tiesiogiai susijusių su ūkio subjekto veikla, išskyrus reikalavimą veikti konkrečiame regione ar pramonės sektoriuje. Todėl tokios dotacijos neturi būti įrašomos tiesiogiai į ►**M5** akcininkų dalis ◄.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. sausio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 1998 m. rugpjūčio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

NAK 12-ASIS AIŠKINIMAS

„Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 19-asis TAS *„Išmokos darbuotojams“*

— 27-asis TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“*

— 32-asis TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“

— 2-asis TFAS „*Mokėjimas akcijomis“*

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas gali būti įsteigtas tam, kad siektų siauro ir tiksliai apibrėžto tikslo (pvz., nuomotų, atliktų tyrimo ir plėtros darbus arba į vertybinius popierius konvertuotų finansinį turtą). Toks specialiosios paskirties ūkio subjektas (SPŪS) gali būti korporacija, patikos fondas, bendrija arba jungtinė įmonė. Dažniausiai, steigiant SPŪS, nustatomos teisinės sąlygos, kurios griežtai, o kartais ir pastoviai riboja jų valdymo organo, patikėtinių ar vadovybės galią priimti sprendimus dėl SPŪS veiklos. Dažnai šios atsargumo priemonės reiškia, kad SPŪS einamosios veiklos valdymo politika negali būti keičiama, nebent tada, kai tą gali atlikti rėmėjas ar steigėjas (t. y. jie „automatiškai“ valdomi).

2 Rėmėjas (arba ūkio subjektas, kurio vardu įsteigtas SPŪS) dažnai perveda turtą SPŪS, įgyja teisę naudotis SPŪS turimu turtu arba teikia SPŪS paslaugas, o tuo tarpu kitos šalys (kapitalo teikėjos) gali finansuoti SPŪS. Ūkio subjektas, kuris sudaro sandorius su SPŪS (dažnai – steigėjas arba rėmėjas) gali iš esmės kontroliuoti SPŪS.

3 Realus dalyvavimas SPŪS gali būti, pavyzdžiui, skolos priemonė, nuosavybės priemonė, dalyvavimo teisė, teisė gauti likučio dalį ar nuoma. Kai kurie naudingo dalyvavimo būdai turėtojui gali tiesiog suteikti fiksuotą ar patvirtintą pelno normą, tuo tarpu kiti leidžia turėtojui gauti arba naudotis kita būsimąja ekonomine nauda iš SPŪS veiklos. Daugeliu atvejų steigėjas ar rėmėjas (arba ūkio subjektas, kurio vardu įsteigtas SPŪS) išlaiko didelę dalį naudingos SPŪS veiklos, net jei jis turi mažą nuosavybės dalį ar jos neturi.

4 27-asis TAS reikalauja konsoliduoti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto kontroliuojamus ūkio subjektus. Tačiau standartas nepateikia aiškių SPŪS konsolidavimo nurodymų.

5 Kokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi konsoliduoti SPŪS.

6 Šis aiškinimas netaikomas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams ar kitiems ilgalaikiams išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS.

▼B

7 Ūkio subjekto turto perdavimas SPŪS gali būti pripažįstamas ūkio subjekto turto pardavimu. Net jei perdavimas laikomas pardavimu, 27-ojo TAS sąlygos ir šis aiškinimas gali reikšti, kad ūkio subjektas turi konsoliduoti SPŪS. Šis aiškinimas nenagrinėja aplinkybių, kada ūkio subjektas turi taikyti pardavimo metodą ar panaikinti tokio pardavimo padarinius konsoliduodamas.

BENDRA NUOMONĖ

8 SPŪS turi būti konsoliduojamas, jei ūkio subjekto ir SPŪS ryšiai rodo, kad šis ūkio subjektas kontroliuoja SPŪS.

9 Su SPŪS susijusi kontrolė gali atsirasti dėl iš anksto nustatyto vadinamo automatiško SPŪS veiklos valdymo arba kitu būdu. 27-ojo TAS 13 straipsnyje nurodomos kelios aplinkybės, kurioms esant kontrolė yra net tada, kai ūkio subjektas valdo pusę ar mažiau kito ūkio subjekto balsavimo teisių. Panašiai kontrolė gali būti net ir tuo atveju, kai ūkio subjektui priklauso maža SPŪS nuosavybės dalis ar visai nepriklauso. Kiekvienu atveju, taikant kontrolės prielaidą, reikia vadovautis profesine patirtimi ir atsižvelgti į visus svarbius veiksnius.

10 Be 27-ojo TAS 13 straipsnyje aprašytų situacijų, toliau nurodytos aplinkybės taip pat gali, pvz., rodyti santykius, kuriems esant ūkio subjektas kontroliuoja SPŪS, ir dėl to turėtų konsoliduoti SPŪS (papildomi nurodymai pateikiami šio aiškinimo priede):

a) visa SPŪS veikla vykdoma ūkio subjekto vardu pagal konkrečius jo verslo poreikius taip, kad šis ūkio subjektas gautų naudos iš SPŪS veiklos;

b) ūkio subjektas turi teisę priimti sprendimus, kad gautų didžiausią naudą iš SPŪS veiklos, arba, panaudodamas „automatiško“ valdymo mechanizmą, yra perdavęs šią sprendimų priėmimo teisę;

c) ūkio subjektas turi teisę gauti didžiausią naudos dalį iš SPŪS ir todėl gali patirti su SPŪS veikla susijusią riziką; arba

d) ūkio subjektas išlaiko didžiąją likutinės arba nuosavybės rizikos, susijusios su SPŪS ar jo turtu, dalį dėl to, kad gautų naudos iš jo veiklos.

11 (Panaikinta)

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. birželio mėn.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. liepos 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8-ąjį TAS.

Ūkio subjektas 6 straipsnio pakeitimą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jei ūkio subjektas 2-ąjį TFAS pradeda taikyti ankstesniems laikotarpiams, šie pakeitimai turi būti taikomi tiems ankstesniems laikotarpiams.

▼B

NAK 13-ASIS AIŠKINIMAS

„Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones“

NUORODOS

— 8-asis TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“*

— 18-asis TAS *„Pajamos“*

— 31-asis TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 31-ojo TAS 48 straipsnio įnašai ir pardavimai, įvykę tarp dalininko ir bendros įmonės, nurodomi taip: „Kai dalininkas įneša turtą ar parduoda jį bendrai įmonei, dėl sandorio susidariusio pelno ar nuostolių bet kokios dalies pripažinimas turi parodyti sandorio esmę.“ Be to, 31-ojo TAS 24 straipsnyje teigiama, kad „bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kuri apima korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį, įsteigimą.“ Šiame standarte nėra aiškių nurodymų, kaip pripažinti pelną ir nuostolius, susidarančius dėl nepiniginio turto įnašų į bendrai kontroliuojamas įmones (BKĮ).

2 Įnašai į BKĮ yra įmonės dalininkų turto įnašai mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį. Šie įnašai gali būti įvairios formos. Dalininkas juos gali daryti steigdamas įmonę ar vėliau. Kompensacija, gauta dalininko už BKĮ suteiktą turtą, taip pat gali būti pinigai ar kitas atlygis, kuris nepriklauso nuo būsimųjų BKĮ pinigų srautų (papildomas atlygis).

3 Klausimai yra šie:

a) kada atitinkama pelno ar nuostolių, susidarančių iš įnašų nepiniginiu turtu į BKĮ mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, dalis turi būti pripažįstama dalininko ►**M5** pelnu arba nuostoliais ◄;

b) kaip įmonės dalininkas turi apskaitoje parodyti papildomą atlygį; ir

c) kaip visas nerealizuotas pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami įmonės dalininko finansinėse ataskaitose.

4 Šis aiškinimas nagrinėja nepiniginio turto įnašų į BKĮ, teikiamų mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, apskaitą, dalininko atliekamą nuosavybės ar proporcingo konsolidavimo metodu.

BENDRA NUOMONĖ

5 Taikydamas 31-ojo TAS 48 straipsnį nepiniginiams įnašams į BKĮ, teikiamiems mainais į BKĮ nuosavybės dalį, dalininkas pripažįsta laikotarpio pelnu arba nuostoliais dalį pelno arba nuostolių, priskirtinų kitų dalininkų nuosavybės daliai, išskyrus atvejus, kai:

▼B

a) reikšminga su įnešto nepiniginio turto nuosavybe susijusi rizika ir atlygis nebuvo perkelti į BKĮ; arba

b) pelnas arba nuostoliai dėl nepiniginio turto įnašų negali būti patikimai įvertinti; arba

c) įnašo sandoris neturi komercinio pagrindo, remiantis šio termino apibrėžimu 16-ajame TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“.

Jeigu taikoma a, b arba c išimtis, pelnas arba nuostoliai laikomi nerealizuotais ir todėl nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliais, išskyrus tą atvejį, kai tinka ir 6 straipsnis.

6 Jeigu, be gaunamos BKĮ nuosavybės dalies dalininkas gauna ir piniginį ar nepiniginį turtą, tai jis pripažįsta atitinkamą sandorio pelno arba nuostolių dalį pelnu arba nuostoliais.

7 Įnešto į BKĮ nepiniginio turto nerealizuotas pelnas arba nuostoliai turi būti eliminuojami iš pagrindinio turto proporcingo konsolidavimo metodu arba iš investicijų nuosavybės metodu. Toks nerealizuotas pelnas arba nuostoliai neturi būti pateikiami konsoliduotoje dalininko ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ kaip atidėtasis pelnas arba nuostoliai.

8–13 (Netaikoma tik aiškinimui)

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. birželio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

14 Nepiniginių įnašų sandorių apskaitos pataisos, nurodytos 5 straipsnyje, turi būti taikomos perspektyviai būsimiems sandoriams.

15 Ūkio subjektas turi taikyti šio aiškinimo teikiamas pataisas, atliktas pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko minėtą standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis taip pat turi taikyti ankstesniajam laikotarpiui ir šias pataisas.

▼B

NAK 15-ASIS AIŠKINIMAS

„Veiklos nuomos skatinimas“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Derantis dėl naujų ar pratęsiamų veiklos nuomos sutarčių, nuomotojas gali paskatinti nuomininką sudaryti sutartį. Tokių paskatų pavyzdžiai gali būti avansinės išmokos ar nuomininko išlaidų, tokių kaip persikėlimo, išnuomojamo turto pagerinimo ir su ankstesniais nuomininko įsipareigojimais susijusių išlaidų, kompensavimas. Alternatyva: gali būti sumažintas nuomos mokestis ar nuoma be mokesčio nuomos pradžioje.

2 Skatinimo pripažinimas nuomotojo ir nuomininko finansinėse ataskaitose.

BENDRA NUOMONĖ

3 Visi skatinimai, susiję su nauja arba pratęsiama nuomos sutartimi, turi būti pripažįstami kaip neatsiejama grynojo atsiskaitymo už nuomojamo turto naudojimą dalis, neatsižvelgiant į skatinimo pobūdį ir formą ar mokėjimų laiką.

4 Nuomotojas turi pripažinti sukauptas skatinimo išlaidas tiesiogiai proporcingu būdu mažindamas nuomos pajamas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą apskaitos būdą, galintį parodyti naudos iš išnuomoto turto sumažėjimą.

5 Nuomininkas turi pripažinti sukauptą skatinimo naudą tiesiogiai proporcingai mažindamas nuomos sąnaudas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą apskaitos būdą, galintį parodyti naudą iš išnuomoto turto naudojimo.

6 Nuomininko patirtos išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su ankstesne nuoma (pavyzdžiui, jos nutraukimo, perkėlimo ar turto pagerinimo išlaidas), apskaitoje turi būti registruojamos pagal tarptautinius apskaitos standartus, taikomus šioms išlaidoms, įskaitant tas, kurios iš esmės padengiamos remiantis paskatinimo sutartimi.

BENDRO SPRENDIMO PRIĖMIMAS

1998 m. birželio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas nuomos sutartims įsigalioja nuo 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau.

▼B

NAK 21-ASIS AIŠKINIMAS

„Pelno mokesčiai. Perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atkūrimas“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“

— 16-asis TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ (peržiūrėtas 2003 m.)

— 40-asis TAS „*Investicinis turtas*“ (peržiūrėtas 2003 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Pagal 12-ojo TAS 51 straipsnį atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir turto vertinimas turėtų atspindėti mokesčius, kurie priklauso nuo to, kaip ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas tikisi atgauti arba sumokėti laikinojo pobūdžio skirtumus nulėmusio turto ir įsipareigojimų balansinę vertę.

2 12-ojo TAS 20 straipsnyje nurodoma, kad turto perkainojimas ne visada daro poveikį apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui) perkainojimo laikotarpiu ir kad turto mokesčių bazė dėl perkainojimo negali būti tikslinama. Jeigu balansinė vertė, kuri bus atgauta ateityje, būtų apmokestinama, bet koks perkainoto turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas būtų laikinojo pobūdžio ir dėl to atsirastų atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas.

3 Reikia nuspręsti, kaip turi būti aiškinama „atkūrimo“ sąvoka, kalbant apie turtą, kuris nėra nudėvimas (nenudėvimasis turtas) ir kuris perkainojamas pagal 16-ojo TAS 31 straipsnį.

4 Šis aiškinimas taip pat taikomas investiciniam turtui, kuris apskaitomas jo perkainojimo sumomis pagal 40-ojo TAS 33 straipsnį, bet būtų laikomas nenudėvimuoju, jeigu jam būtų taikomas 16-asis TAS.

BENDRA NUOMONĖ

5 Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas, atsiradęs perkainojus nenudėvimąjį turtą pagal 16-ojo TAS 31 straipsnį, turi būti vertinamas pagal tuos mokesčių padarinius, kurie susidarytų, kai šį turtą pardavus būtų atkuriama jo balansinė vertė, neatsižvelgiant į minėto turto balansinės vertės nustatymo pagrindą. Atitinkamai, jeigu mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai pardavus turtą, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai, gautai naudojant turtą, tai vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar su nenudėvimuoju turtu siejamą turtą taikomas pirmasis tarifas.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1999 m. rugpjūčio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

NAK 25-ASIS AIŠKINIMAS

„Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“

— 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Pasikeitus ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statusui, gali padidėti arba sumažėti ūkio subjekto mokesčių įsipareigojimai ar turtas. Taip, pavyzdžiui, gali atsitikti, kai ūkio subjekto nuosavybės priemonės yra oficialiai užregistruotos biržoje ar kai pertvarkoma ūkio subjekto nuosavybė. Tai gali įvykti, kai kontrolinį akcijų paketą turintys akcininkai persikelia į užsienio šalį. Po tokio įvykio ūkio subjektui gali būti taikomi kitokie mokesčiai, pavyzdžiui, jam gali būti taikomos ar panaikinamos mokesčių nuolaidos ar ateityje taikomas kitoks mokesčio tarifas.

2 Ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas gali turėti neatidėliotiną poveikį ūkio subjekto einamiesiems mokesčių įsipareigojimams ar turtui. Dėl minėto pasikeitimo taip pat gali padidėti ar sumažėti ūkio subjekto pripažįstami atidėtojo mokesčio įsipareigojimai ir turtas, atsižvelgiant į apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams, kurie bus susiję su ūkio subjekto turto ir įsipareigojimų balansinės vertės atkūrimu ar sumokėjimu.

3 Reikia atsakyti į klausimą, kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti savo ar savo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams.

BENDRA NUOMONĖ

▼M5

4 Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas nesumažina ir nepadidina sumų, nepripažįstamų pelnu arba nuostoliais. Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys pasikeitus apmokestinimo statusui, turi būti įtraukiami į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus tuos atvejus, kai minėti mokesčiai atsiranda dėl sandorių ir įvykių, kurie per tą patį ar kitą laikotarpį iš karto kredituojami arba įrašomi į pripažįstamą nuosavybės sumą arba sumas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi. Šie mokesčiai, susiję su to paties ar kito ataskaitinio laikotarpio pripažintos nuosavybės sumos pakeitimais (neįtraukti į pelną arba nuostolius), turi būti iš karto įrašomi arba kredituojami į nuosavybę. Šie mokesčiai, susiję su sumomis, pripažįstamomis kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti pripažįstami bendrųjų kitų pajamų dalimi.

▼B

BENDROS NUOMONĖS DATA

1999 m. rugpjūčio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼M5

1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 4 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

NAK 27-ASIS AIŠKINIMAS

„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 11-asis TAS *„Statybų sutartys“*

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 18-asis TAS *„Pajamos“*

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

— 39-asis TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 4-asis TFAS *„Draudimo sutartys“*

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas gali sudaryti sandorį ar kelių sandorių grupę su nesusijusia šalimi arba šalimis (investuotoju), kurias sieja nuomos sutartis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali vėl išsinuomoti investuotojui išnuomotą ar teisėtu būdu parduotą turtą. Kiekvieno tokio sandorio forma ir sąlygos gali būti labai įvairios. Nuomos ir atgalinės nuomos atveju gali būti, kad tokios sutarties tikslas – užtikrinti investuotojui mokesčio naudą, kuria bendrai naudojamasi su ūkio subjektu apsikeičiant mokėjimais, ir neperleisti teisės naudoti turtą.

2 Kai su investuotoju susitariama dėl nuomos, reikia atsakyti į šiuos klausimus:

a) kaip nustatyti, ar sandoriai yra susiję tarpusavyje ir ar jie apskaitoje turėtų būti parodomi kaip vienas sandoris;

b) ar susitarimas atitinka 17-ajame TAS pateiktą apibrėžimą; o jei ne,

i) ar atskira investicinė sąskaita ir nuomos mokėjimo įsipareigojimai, kurie gali būti, yra ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai (pvz., atsižvelgiant į A priedo 2 straipsnio a punkte apibūdintą atvejį);

ii) kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti kitus įsipareigojimus, susijusius su minėtu susitarimu; ir

iii) kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti mokestį, kurį jis gali gauti iš investuotojo.

BENDRA NUOMONĖ

3 Grupė sandorių, susijusių su nuoma, yra susiję tarpusavyje ir apskaitoje turėtų būti registruojami kaip vienas sandoris, kai bendrą ekonominį poveikį galima suprasti tik atsižvelgiant į visą sandorių grupę. Taip yra tada, kai, pavyzdžiui, keli sandoriai yra glaudžiai susiję tarpusavyje, kai dėl jų tariamasi kaip dėl vieno sandorio ir kai jie vykdomi vienu metu arba vienas po kito (A priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai).

▼B

4 Apskaitoje turėtų atsispindėti sutarties esmė. Norint ją nustatyti, sutartį reikėtų įvertinti visapusiškai, ypač atsižvelgiant į tuos dalykus, kurie turi ekonominį poveikį.

5 17-asis TAS taikomas tada, kai sutarties esmę sudaro teisės suteikimas naudoti turtą sutartą laikotarpį. Toliau išvardijami atskiri požymiai, rodantys, kad sutartis iš esmės gali nebūti susijusi su 17-ajame TAS aprašyta nuoma (B priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai):

a) ūkio subjektas lieka prisiėmęs visą riziką, gauna visą pelną iš pagrindinio turto ir naudojasi iš esmės tomis pačiomis turto naudojimo teisėmis kaip iki sutarties sudarymo;

b) pagrindinė sutarties priežastis – ne turto naudojimo teisės suteikimas, o konkretus mokestis; ir

c) sutartyje numatytas pasirinkimo sandoris, kurio sąlygos beveik užtikrina jo įvykdymą (pvz., pasirinkimo parduoti sandoris sudaromas už gerokai didesnę kainą nei laukiama šio sandorio tikroji vertė tuo metu, kai jį reikia vykdyti).

6 *Pagrindų* 49–64 straipsniuose pateikti apibrėžimai ir nurodymai turėtų būti taikomi nustatant, ar atskira investicija ir nuomos mokesčio įsipareigojimai sudaro ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Požymiai, kurie visi kartu rodo, kad atskira investicija ir nuomos mokesčio įsipareigojimai neatitinka turto ir įsipareigojimo apibrėžimo ir ūkio subjektas neturėtų jų pripažinti, yra šie:

a) ūkio subjektas, siekdamas savų tikslų, negali kontroliuoti investicijos ir neprivalo mokėti nuomos mokesčio. Tai būna, pavyzdžiui, tada, kai iš anksto sumokėta suma įskaitoma į atskirą investicinę sąskaitą, kuri skirta investuotojui apsaugoti ir naudojama tik jam skirtoms išmokoms, ir investuotojas sutinka, kad nuomos mokesčio įsipareigojimai būtų vykdomi iš jo investicinės sąskaitos lėšų, o ūkio subjektas neturi jokios galimybės sustabdyti mokėjimų investuotojui iš investicinės sąskaitos;

b) ūkio subjektas prisiėmęs tik nedidelę riziką kompensuoti visą bet kurio iš investuotojo gauto mokesčio sumą ir, galbūt, sumokėti tam tikrą papildomą sumą arba, negavęs mokesčio, tik nedidelę riziką sumokėti kitų įsipareigojimų (pvz., garantijos) sumą. Tik nedidelė mokėjimo rizika yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui, pagal sutarties sąlygas reikalaujama iš anksto sumokėtą sumą investuoti į su rizika nesusijusį turtą, iš kurio tikimasi gauti pakankamus pinigų srautus nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti; ir

c) išskyrus pradinius pinigų srautus sutarties pradžioje, vieninteliai pinigų srautai, kurių tikimasi iš sutarties, yra nuomos mokesčiai, mokami tik iš lėšų, esančių atskiroje investicinėje sąskaitoje, suformuotoje iš pradinių pinigų srautų.

7 Kitos sutartinės prievolės, įskaitant bet kokias pirmalaikio sutarties nutraukimo atveju suteikiamas garantijas ir prisiimamas prievoles, turėtų būti apskaitomos pagal 37-ąjį TAS, 39-ąjį TAS ar 4-ąjį TFAS, atsižvelgiant į sutarties sąlygas.

▼B

8 Nustatant, kada mokestį reikėtų pripažinti pajamomis, kurias gali gauti ūkio subjektas, kiekvienos sutarties faktams ir sąlygoms reikėtų taikyti 18-ojo TAS 20 straipsnyje nustatytus kriterijus. Reikėtų atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip nuolatinis dalyvavimas vykdant svarbius būsimuosius veiklos įsipareigojimus, reikalingus, norint gauti mokestį, likusi rizika, bet kurio garantinio susitarimo sąlygos ir mokesčio grąžinimo rizika. Atskiri požymiai, rodantys, kad visas gautas mokestis, jeigu jis gaunamas sutarties pradžioje, negali būti pripažįstamas pajamomis, yra šie:

a) gautas mokestis gali būti uždirbtas tik įsipareigojus vykdyti ar nevykdyti tam tikrą svarbią veiklą ir dėl to juridiškai privalomos sutarties įvykdymas yra svarbiausias sutartyje numatytas veiksmas;

b) pagrindinio turto naudojimui taikomi apribojimai, sumažinantys ar gerokai pakeičiantys ūkio subjekto turto naudojimo galimybes (pvz., sunaudoti, parduoti ar naudoti kaip įkaitą);

c) didelė galimybė grąžinti bet kurią mokesčio sumą ir galbūt sumokėti tam tikrą papildomą sumą. Taip atsitinka tada, kai, pavyzdžiui:

i) pagrindinis turtas nėra ūkio subjekto veiklai reikalingas specialus turtas ir dėl to yra tikimybė, kad ūkio subjektas gali įvykdyti sandorį iš anksto sumokėdamas jo sumą; arba

ii) pagal sutarties sąlygas ūkio subjektas privalo arba turi tam tikrą teisę arba visas teises savo nuožiūra iš anksto sumokėtą sumą investuoti į turtą, susijusį su didesne nei nereikšminga rizika (pvz., valiutos, palūkanų normų arba kredito rizika). Tokiomis aplinkybėmis rizika, kad investicijos vertė yra nepakankama nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti, yra didelė ir dėl to tikėtina, kad ūkio subjektui gali tekti sumokėti tam tikrą sumą.

9 Mokestis turėtų būti nurodomas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atsižvelgiant į jo esmę ir pobūdį.

ATSKLEIDIMAS

10 Nustatant, kuriuos duomenis reikia nurodyti, norint suprasti sutartį ir taikomą apskaitos tvarką, reikia atsižvelgti į visus sutarties, kuri iš esmės nėra susijusi su 17-ajame TAS aprašyta nuoma, požymius. Kiekvieną laikotarpį, kai yra sudaroma sutartis, ūkio subjektas turėtų pateikti šią informaciją:

a) sutarties apibūdinimą, įskaitant:

i) pagrindinį turtą ir visus jo naudojimo apribojimus;

ii) sutarties terminą ir svarbias sąlygas;

iii) susijusius sandorius, įskaitant visus pasirinkimo sandorius; ir

b) kiekvieno gauto mokesčio apskaitos tvarką, laikotarpio pajamų sumą ir pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, į kurią minėta suma įrašyta.

▼B

11 Šio aiškinimo 10 straipsnyje kiekvienos sutarties nurodytą informaciją reikėtų pateikti atskirai arba kiekvienos klasės sutartis bendrai. Klasė – grupė, apjungianti panašaus pobūdžio pagrindinio turto sutartis (pvz., elektrinių).

BENDROS NUOMONĖS DATA

2000 m. vasario mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

NAK 29-ASIS AIŠKINIMAS

▼M9

Paslaugų koncesijų susitarimai. Atskleidimas

▼B

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

— 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Įmonė (teikėja) gali susitarti su kita įmone (vykdytoja) teikti paslaugas, susijusias su gyventojų pagrindinių ekonominių ir socialinių poreikių tenkinimu. ►M9 Teikėja ◄ gali būti valstybinė arba privataus sektoriaus įmonė, įskaitant vyriausybės instituciją. Tokių koncesijos sutarčių dėl paslaugų pavyzdžiai gali būti susitarimai dėl vandens valymo ir tiekimo, greitkelių, automobilių stovėjimo aikštelių, tunelių, tiltų, oro uostų ir telekomunikacijų tinklų. Paslaugų koncesijos sutartims nepriskiriami susitarimai dėl užsakomųjų paslaugų, kuriomis naudojasi įmonė savo vidaus reikmėms (pvz., kavinė darbuotojams, pastato priežiūra, apskaitos ir informacinių technologijų sritys).

2 Paslaugų koncesijos sutartis paprastai reiškia, kad ►M9 teikėjas ◄ ►M9 veiklos vykdytojui ◄ per paslaugos teikimo laikotarpį suteikia:

a) teisę teikti paslaugas, sudarančias galimybę patenkinti ekonominius ir socialinius gyventojų poreikius;

b) kai kuriais atvejais – teisę naudoti nurodytą materialųjį, nematerialųjį ar finansinį turtą,

už kurią ►M9 veiklos vykdytojas ◄:

c) įsipareigoja suteikti paslaugas pagal tam tikras nuostatas ir sąlygas per suteiktų teisių galiojimo laikotarpį;

d) prireikus įsipareigoja suteiktų teisių galiojimo laikotarpio pabaigoje grąžinti visas teises, įgytas minėto laikotarpio pradžioje ir (ar) per minėtą laikotarpį.

3 Visoms paslaugų koncesijos sutartims būdinga tai, kad ►M9 veiklos vykdytojas ◄ įgyja teisę ir prisiima įsipareigojimą teikti viešąsias paslaugas.

4 Reikia atsakyti į klausimą, kokią informaciją savo finansinėse ataskaitose turėtų pateikti ►M9 veiklos vykdytojas ◄ ir ►M9 teikėjas ◄.

▼B

5 Tam tikri paslaugų koncesijos sutarčių aspektai ir informacija, kurią reikia nurodyti, jau numatyti galiojančiuose tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (pvz., 16-asis TAS taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimui, 17-asis TAS – turto nuomai, o 38-asis TAS – nematerialiojo turto įsigijimui). Tačiau paslaugų koncesijos sutartis gali būti susijusi su tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose nenumatytomis vykdytinomis sutartimis, išskyrus nuostolingas sutartis, kurioms taikomas 37-asis TAS. Taigi šiame aiškinime nurodoma papildoma informacija, kurią reikia pateikti apie koncesijos sutartis dėl paslaugų.

BENDRA NUOMONĖ

6 Nustatant, kokią informaciją reikia pateikti aiškinamajame rašte, reikia išnagrinėti visus paslaugų koncesijos sutarties požymius. ►M9 Veiklos vykdytojas ◄ ir teikėjas kiekvieno laikotarpio finansinėje atskaitomybėje turėtų pateikti šią informaciją:

a) sutarties apibūdinimą;

b) svarbias sutarties sąlygas, nuo kurių gali priklausyti būsimųjų pinigų srautų dydis, jų gavimo laikas ir tikimybė (pvz., teisės suteikimo laikotarpis, pakartotinio kainų nustatymo datos, naujų kainų nustatymo ar naujų derybų pagrindas);

c) pobūdį ir apimtį (pvz., prireikus kiekį, laikotarpį ar sumą), susijusius su:

i) nurodyto turto naudojimo teisėmis;

ii) įsipareigojimais teikti paslaugas ar teisėmis naudotis tokiomis paslaugomis;

iii) įsipareigojimais įsigyti ar statyti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus;

iv) įsipareigojimais teisių suteikimo laikotarpio pabaigoje perduoti ar priimti nurodytą turtą;

v) atnaujinimo ar nutraukimo galimybėmis; ir

vi) kitomis teisėmis ir įsipareigojimais (pvz., susijusiais su kapitaliniu remontu); ir

d) per ataskaitinį laikotarpį padarytus sutarties pakeitimus ►M9 ; ir ◄

▼M9

e) kaip buvo klasifikuojamas paslaugų susitarimas.

6A Veiklos vykdytojas atskleidžia pajamų ir pelno arba nuostolių sumą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, kai mainais už statybos paslaugas buvo gautas finansinis turtas arba nematerialusis turtas.

▼B

7 Informaciją, kurią reikalaujama nurodyti pagal šio aiškinimo 6 straipsnį, reikėtų pateikti apie kiekvieną paslaugų koncesijos sutartį atskirai ar apibendrintai apie kiekvieną sutarčių klasę. Klasė – grupė, apjungianti panašaus pobūdžio paslaugų sutartis (pvz., mokesčių surinkimo, telekomunikacijų ir vandens valymo).

▼B

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d.

▼B

NAK 31-ASIS AIŠKINIMAS

„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 18-asis TAS *„Pajamos“*

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas (pardavėjas) gali sudaryti natūrinių mainų sandorį dėl reklamos paslaugų teikimo mainais į jo kliento teikiamas reklamos paslaugas. Reklamos skelbimai gali būti pateikiami internete ar reklamai skirtose vietose, skelbiami per televiziją ar radiją, spausdinami žurnaluose ar kitose informacijos platinimo priemonėse.

2 Kai kuriais atvejais ūkio subjektai nemoka vieni kitiems grynųjų pinigų ar kitokio atlygio, o kartais jie sumoka vienodas ar beveik vienodas sumas grynaisiais pinigais ar kitokį atlygį.

3 Pardavėjas, kuris reklamos paslaugas teikia vykdydamas savo įprastinę veiklą, pajamas iš natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklama, pripažįsta pagal 18-ojo TAS nuostatas, kai keičiamasi nevienodomis paslaugomis (18-ojo TAS 12 straipsnis), kai pajamų sumą galima patikimai apskaičiuoti (18-ojo TAS 20 straipsnio a punktas) ir kai paslaugos atitinka kitus tam tikrus kriterijus. Šis aiškinimas taikomas tik tais atvejais, kai paslaugos, kuriomis keičiamasi, yra skirtingos. Keitimasis panašiomis reklamos paslaugomis pagal 18-ąjį TAS nepriskiriamas sandoriui, iš kurio gaunamos pajamos.

4 Reikia atsakyti į klausimą, kokiomis aplinkybėmis pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, gautų ar suteiktų vykdant natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte.

BENDRA NUOMONĖ

5 Natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklamos paslaugų teikimu, pajamų negalima patikimai įvertinti gautų reklamos paslaugų tikrąja verte. Tačiau pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, kurias jis suteikia vykdydamas natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte, atsižvelgdamas tik į tokius nenatūrinių mainų sandorius:

a) kuriuos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į pagal natūrinių mainų sandorį teikiamas reklamos paslaugas;

b) kurie vykdomi dažnai;

c) kurie sudaro didelę visų sandorių dalį ir didelę dalį visos sumos, kai juos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į reklamos paslaugas, teikiamas vykdant natūrinių mainų sandorį;

d) už kuriuos atsiskaitoma grynaisiais pinigais ir (ar) mokamas kitos formos atlygis (pvz., apyvartūs vertybiniai popieriai, nepiniginis turtas ir kitos paslaugos), kurio tikrąją vertę galima patikimai nustatyti; ir

e) kuriuose dalyvaujanti kita šalis nėra natūrinių mainų sandorio šalis.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

NAK 32-ASIS AIŠKINIMAS

„Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 2-asis TAS *„Atsargos“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 11-asis TAS *„Statybų sutartys“*

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 36-asis TAS „*Turto vertės sumažėjimas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

— 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

— 3-iasis TFAS *„Verslo jungimai“*

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas gali patirti papildomų išlaidų, susijusių su savo tinklalapio plėtra ir vidiniu ar išoriniu jo naudojimu. Išoriniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip propaguoti ir reklamuoti ūkio subjekto produkciją ir paslaugas, teikti elektronines paslaugas, realizuoti produktus ir paslaugas. Vidiniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip informacijos apie ūkio subjekto veiklos strategiją ir klientus saugojimui bei svarbios informacijos paieškai.

2 Tinklalapio kūrimo etapus galima apibūdinti taip:

a) planavimas – galimybių tyrimas, tikslų, technologinių charakteristikų, prioritetų nustatymas, alternatyvių galimybių įvertinimas;

b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtra – serverio aptarnaujamos tinklo srities pavadinimo gavimas, aparatinės ir programinės įrangos pirkimas ir kūrimas, sukurtų taikomųjų programų instaliavimas ir testavimas nepalankiausiomis sąlygomis;

c) grafinis dizainas – tinklalapių išorinis dizainas;

d) turinio kūrimas – teksto ar grafinės informacijos kūrimas, pirkimas, ruošimas ir patalpinimas tinklalapyje prieš baigiant jį kurti. Informacija gali būti saugoma į tinklalapį integruotose (arba per jį prieinamose) atskirose duomenų bazėse ar užkoduojama tiesiogiai tinklalapyje.

3 Sukūrus tinklalapį prasideda jo naudojimo etapas. Šiame etape ūkio subjektas vykdo techninę taikomųjų programų, infrastruktūros, grafinio dizaino ir tinklalapio turinio priežiūrą ir juos atnaujina.

4 Pagrindinės problemos, susijusios su ūkio subjekto tinklalapio, skirto vidaus ar išorės prisijungimui, kūrimo ir naudojimo vidaus išlaidų apskaita, yra šios:

a) ar tinklalapis yra ūkio subjekto sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai; ir

▼B

b) kaip į apskaitą įtraukiamos tokios išlaidos.

5 Šis aiškinimas netaikomas tinklalapio aparatinės įrangos (pvz., tinklo serverių, instaliavimo ir generavimo serverių ir interneto prijungimo) pirkimo, plėtojimo ir naudojimo išlaidoms. Tokios išlaidos apskaitomos pagal 16-ąjį TAS. ►M5 Be to, kai ūkio subjektas patiria sąnaudų, susijusių su tinklapį priimančiu interneto paslaugos tiekėju, jos pripažįstamos sąnaudomis pagal 1-ojo TAS 88 straipsnį ir „Pagrindus“, kai tokios paslaugos gaunamos. ◄

6 38-asis TAS netaikomas ūkio subjekto nematerialiajam turtui, kurį jis ketina parduoti, vykdydamas įprastą veiklą (žr. 2-ąjį TAS *„Atsargos“* ir 11-ąjį TAS „*Statybos sutartys*“), ar nuomai, kuriai taikomas 17-asis TAS „*Nuoma*“. Šis aiškinimas taip pat netaikomas tinklalapio (arba tinklalapio programinės įrangos) kūrimo ir naudojimo išlaidoms, kai tokį tinklalapį ketinama parduoti kitam ūkio subjektui. Kai tinklalapis nuomojamas veiklos nuomos būdu, nuomotojas taiko šį aiškinimą. Kai tinklalapis nuomojamas finansinės nuomos būdu, nuomininkas šį aiškinimą taiko po išnuomoto turto pirminio pripažinimo.

BENDRA NUOMONĖ

7 Ūkio subjekto sukurtas tinklalapis, skirtas vidaus ar išorės prisijungimui, yra ūkio subjekto sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai.

8 Sukurtas tinklalapis turi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38-ojo TAS 21 straipsnyje, bet ir nustatytus 38-ojo TAS 57 straipsnyje. Visų pirma, ūkio subjektas turi gebėti pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jo tinklalapis ateityje duos ekonominės naudos pagal 38-ojo TAS 57 straipsnio d punktą, kai, pavyzdžiui, tinklalapis geba duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas dėl suteiktos galimybės pateikti užsakymus. Ūkio subjektas negali parodyti, kaip jo sukurtas tinklalapis, kurio vienintelė ar pagrindinė paskirtis – ūkio subjekto produktų, paslaugų propagavimas ir reklama, duos ekonominės naudos ateityje. Dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklalapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip sąnaudas tada, kai jos patiriamos.

9 Visos išlaidos, susijusios su ūkio subjekto tinklalapio kūrimu ir naudojimu, apskaitoje turi būti parodomos pagal 38-ojo TAS reikalavimus. Reikėtų atsižvelgti į visas veiklos rūšis, dėl kurių patiriamos išlaidos (pvz., darbuotojų mokymą ir tinklalapio techninę priežiūrą), tinklalapio kūrimo ir vėlesnį etapą siekiant nustatyti tinkamą apskaitos būdą (papildomi nurodymai pateikiamai šio aiškinimo priede). Pavyzdžiui:

a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimo etapą, kaip nurodoma 38-ojo TAS 54–56 straipsniuose. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos;

▼B

b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtros etapas, grafinio dizaino ir turinio kūrimo etapas, jeigu turinys kuriamas kitiems nei ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimas ir reklama tikslams, savo pobūdžiu yra panašūs į plėtros etapą, apibūdintą 38-ojo TAS 57–64 straipsniuose. Šiuose etapuose patirtos išlaidos turi būti įskaitomos į tinklalapio, kuris pripažįstamas nematerialiuoju turtu pagal šio aiškinimo 8 straipsnį, savikainą, kai šios išlaidos gali būti tiesiogiai priskiriamos ir kai jos yra būtinos tinklalapio kūrimui, gamybai ar paruošimui naudoti vadovybės numatytu būdu. Pavyzdžiui, specialiai tinklalapiui skirto turinio pirkimo ar kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo ūkio subjektas reklamuoja ar propaguoja savo produktus ir paslaugas) ar išlaidos, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklalapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turi būti įskaitomos į plėtros išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38-ojo TAS 71 straipsnio reikalavimus nematerialiojo turto išlaidos, kurios iš pradžių arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose buvo įtrauktos į sąnaudas, vėliau neturi būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi (pvz., visiškai amortizavus autoriaus teisių išlaidas ir po to turinį patalpinus tinklalapyje);

c) išlaidos, patirtos turinio plėtros etape, jeigu turinys kuriamas ūkio subjekto paslaugoms ir produktams propaguoti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38-ojo TAS 69 straipsnio c punkte. Pavyzdžiui, apskaitant išlaidas profesionalioms paslaugoms, susijusioms su ūkio subjekto produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalios paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos patalpinamos tinklalapyje;

d) naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklalapio kūrimas užbaigtas. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, išskyrus tą atvejį, jei jos atitinka 38-ojo TAS 18 straipsnyje nustatytus pripažinimo kriterijus.

10 Tinklalapis, pagal šio aiškinimo 8 straipsnį pripažįstamas nematerialiuoju turtu, turi būti po pirminio pripažinimo vertinamas pagal 38-ojo TAS 72–87 straipsnių reikalavimus. Tinklalapio naudingo tarnavimo laiko geriausias įvertinimas turi būti trumpas.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2002 m. kovo 25 d. Šio aiškinimo taikymo rezultatai turi būti įtraukiami į apskaitą vadovaujantis pereinamojo laikotarpio reikalavimais, nustatytais 1998 m. išleistoje 38-ojo TAS versijoje. Dėl to, jeigu anksčiau nematerialiajam turtui priskirtas tinklalapis neatitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, bet iki tol buvo pripažintas turtu, šis turtas turi būti panaikinamas tą dieną, kai šis aiškinimas pradeda galioti. Kai tinklalapis egzistuoja ir jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, tačiau anksčiau jis nebuvo pripažintas turtu, nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas nuo šio aiškinimo įsigaliojimo dienos. Kai tinklalapis egzistuoja, o jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, kai jis anksčiau buvo pripažintas nematerialiuoju turtu ir pirmą kartą pripažįstant buvo įvertintas savikaina, pirminio pripažinimo metu nurodyta suma laikoma tinkamai nustatyta.

▼**M5**

1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.