Šis tekstas yra skirtas tik informacijai ir teisinės galios neturi. Europos Sąjungos institucijos nėra teisiškai atsakingos už jo turinį. Autentiškos atitinkamų teisės aktų, įskaitant jų preambules, versijos skelbiamos Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje ir pateikiamos svetainėje „EUR-Lex“. Oficialūs tekstai tiesiogiai prieinami naudojantis šiame dokumente pateikiamomis nuorodomis

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

►**M20**	2009 m. lapkričio 30 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1171/2009	L 314	43	2009 12 1
►**M21**	2009 m. gruodžio 23 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1293/2009	L 347	23	2009 12 24
►**M22**	2010 m. kovo 23 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 243/2010	L 77	33	2010 3 24
►**M23**	2010 m. kovo 23 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 244/2010	L 77	42	2010 3 24
►**M24**	2010 m. birželio 23 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 550/2010	L 157	3	2010 6 24
►**M25**	2010 m. birželio 30 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 574/2010	L 166	6	2010 7 1
►**M26**	2010 m. liepos 19 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 632/2010	L 186	1	2010 7 20
►**M27**	2010 m. liepos 19 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 633/2010	L 186	10	2010 7 20
►**M28**	2010 m. liepos 23 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 662/2010	L 193	1	2010 7 24
►**M29**	2011 m. vasario 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 149/2011	L 46	1	2011 2 19
►**M30**	2011 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1205/2011	L 305	16	2011 11 23
►**M31**	2012 m. birželio 5 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 475/2012	L 146	1	2012 6 6
►**M32**	2012 m. gruodžio 11 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1254/2012	L 360	1	2012 12 29
►**M33**	2012 m. gruodžio 11 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1255/2012	L 360	78	2012 12 29
►**M34**	2012 m. gruodžio 13 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1256/2012	L 360	145	2012 12 29
►**M35**	2013 m. kovo 4 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 183/2013	L 61	6	2013 3 5
►**M36**	2013 m. kovo 27 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 301/2013	L 90	78	2013 3 28
►**M37**	2013 m. balandžio 4 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 313/2013	L 95	9	2013 4 5
►**M38**	2013 m. lapkričio 20 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1174/2013	L 312	1	2013 11 21
►**M39**	2013 m. gruodžio 19 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1374/2013	L 346	38	2013 12 20
►**M40**	2013 m. gruodžio 19 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1375/2013	L 346	42	2013 12 20
►**M41**	2014 m. birželio 13 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 634/2014	L 175	9	2014 6 14
►**M42**	2014 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1361/2014	L 365	120	2014 12 19
►**M43**	2014 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/28	L 5	1	2015 1 9
►**M44**	2014 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/29	L 5	11	2015 1 9
►**M45**	2015 m. lapkričio 23 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/2113	L 306	7	2015 11 24
►**M46**	2015 m. lapkričio 24 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/2173	L 307	11	2015 11 25
►**M47**	2015 m. gruodžio 2 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/2231	L 317	19	2015 12 3
►**M48**	2015 m. gruodžio 15 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/2343	L 330	20	2015 12 16
►**M49**	2015 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/2406	L 333	97	2015 12 19
►**M50**	2015 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) 2015/2441	L 336	49	2015 12 23
►**M51**	2016 m. rugsėjo 22 d. Komisijos reglamentas (ES) 2016/1703	L 257	1	2016 9 23
►**M52**	2016 m. rugsėjo 22 d. Komisijos reglamentas (ES) 2016/1905	L 295	19	2016 10 29
►**M53**	2016 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamentas (ES) 2016/2067	L 323	1	2016 11 29
►**M54**	2017 m. spalio 31 d. Komisijos reglamentas (ES) 2017/1986	L 291	1	2017 11 9
►**M55**	2017 m. spalio 31 d. Komisijos reglamentas (ES) 2017/1987	L 291	63	2017 11 9
►**M56**	2017 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentas (ES) 2017/1988	L 291	72	2017 11 9
►**M57**	2017 m. lapkričio 6 d. Komisijos reglamentas (ES) 2017/1989	L 291	84	2017 11 9
►**M58**	2017 m. lapkričio 6 d. Komisijos reglamentas (ES) 2017/1990	L 291	89	2017 11 9
►**M59**	2018 m. vasario 7 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/182	L 34	1	2018 2 8

►**M60**	2018 m. vasario 26 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/289	L 55	21	2018 2 27
►**M61**	2018 m. kovo 14 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/400	L 72	13	2018 3 15
►**M62**	2018 m. kovo 22 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/498	L 82	3	2018 3 26
►**M63**	2018 m. kovo 28 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/519	L 87	3	2018 4 3
►**M64**	2018 m. spalio 23 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/1595	L 265	3	2018 10 24
►**M65**	2019 m. vasario 8 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/237	L 39	1	2019 2 11
►**M66**	2019 m. kovo 13 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/402	L 72	6	2019 3 14
►**M67**	2019 m. kovo 14 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/412	L 73	93	2019 3 15
►**M68**	2019 m. lapkričio 29 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/2075	L 316	10	2019 12 6
►**M69**	2019 m. lapkričio 29 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/2104	L 318	74	2019 12 10
►**M70**	2020 m. sausio 15 d. Komisijos reglamentas (ES) 2020/34	L 12	5	2020 1 16
►**M71**	2020 m. balandžio 21 d. Komisijos reglamentas (ES) 2020/551	L 127	13	2020 4 22
►**M72**	2020 m. spalio 9 d. Komisijos reglamentas (ES) 2020/1434	L 331	20	2020 10 12
►**M73**	2020 m. gruodžio 15 d. Komisijos reglamentas (ES) 2020/2097	L 425	10	2020 12 16
►**M74**	2021 m. sausio 13 d. Komisijos reglamentas (ES) 2021/25	L 11	7	2021 1 14
►**M75**	2021 m. birželio 28 d. Komisijos reglamentas (ES) 2021/1080	L 234	90	2021 7 2
►**M76**	2021 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos reglamentas (ES) 2021/1421	L 305	17	2021 8 31

▼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)

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

▼M52

_____

▼B

7-asis TAS	*Pinigų srautų ataskaitos*
8-asis TAS	*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*
10-asis TAS	*Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*

▼M52

_____

_____

▼B

17-asis TAS	*Nuoma*

▼M52

_____

▼B

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	*Atskiros finansinės ataskaitos*
28-asis TAS	*Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones*
29-asis TAS	*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*

▼M52

_____

▼B

33-asis TAS	*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*

▼M52

_____

▼B

41-asis TAS	*Žemės ūkis*

▼M52

_____

▼B

2-asis TFAS	*Mokėjimas akcijomis*

▼M52

_____

▼B

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*

▼B

8-asis TFAS	*Veiklos segmentai*
9-asis TFAS	*Finansinės priemonės*
10-asis TFAS	*Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*
11-asis TFAS	*Jungtinė veikla*
12-asis TFAS	*Tikrosios vertės nustatymas*
13-asis TFAS	*Tikrosios vertės nustatymas*
15-asis TFAS	*Pajamos pagal sutartis su klientais*
16-asis TFAS	*Nuoma*
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 10-asis aiškinimas	*Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas*

▼M52

_____

_____

▼B

TFAAK 14-asis aiškinimas	*TFAAK 14-asis aiškinimas 19-asis TAS. Nustatytų išmokų turto apribojimas, minimalūs finansavimo reikalavimai ir jų sąveika*

▼M52

_____

▼B

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*

▼M52

_____

▼B

TFAAK 19-asis aiškinimas	TFAAK 19-asis aiškinimas *Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis*
TFAAK 20-asis aiškinimas	TFAAK 20-asis aiškinimas *Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos*

▼**M41**

TFAAK 21-asis aiškinimas	TFAAK 21-asis aiškinimas *„Mokesčiai“* (*)

▼**B**

TFAAK 22-asis aiškinimas	TFAAK 22-asis aiškinimas *Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis*
TFAAK 23-asis aiškinimas	TFAAK 23-asis aiškinimas *Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos*
NAK 7-asis aiškinimas	*Euro įvedimas*
NAK 10-asis aiškinimas	*Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla*
NAK 15-asis aiškinimas	*Veiklos nuomos skatinimas*
NAK 25-asis aiškinimas	*Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai*

▼**M52**

_____

▼**B**

NAK 29-asis aiškinimas	*Atskleidimas. Koncesijos sutartys dėl paslaugų*

▼**M52**

_____

_____

▼**B**

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

▼M52

_____

▼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

▼B

vertinant ūkio subjekto pajėgumą uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus. 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 įrengimus, 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

▼M54

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:

▼B

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

▼M54

e) pinigų mokėjimai nuomotojui, mažinantys esamus įsipareigojimus, susijusius su 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

▼M32

37 Kai investicijų į asocijuotąsias įmones, bendras įmones ar patronuojamąsias (dukterines) įmones apskaita tvarkoma taikant nuosavybės arba savikainos metodą, investuotojas savo pinigų srautų ataskaitoje pateikia tik savo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, tarpusavio pinigų srautus, pavyzdžiui, dividendus ir avansinius mokėjimus.

38 Ūkio subjektas, kuris atsiskaito už savo dalį asocijuotojoje ar bendroje įmonėje taikydamas nuosavybės metodą, į savo pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, susidariusius iš savo investicijų į asocijuotąją ar bendrą įmonę, taip pat paskirstymus ir kitus jo ir asocijuotosios ar bendros įmonės tarpusavio mokėjimus ar įplaukas.

▼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.

▼M38

40A Investicinis subjektas, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, neturi taikyti 40 straipsnio c punkto arba 40 straipsnio d punkto investicijai į patronuojamąją (dukterinę) įmonę, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

▼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.

▼M38

42A Pinigų srautai, susidarę dėl nuosavybės dalies patronuojamoje įmonėje pasikeitimų, dėl kurių neprarandama jos kontrolė, laikomi pinigų srautais iš finansavimo veiklos, nebent patronuojamoji įmonė priklauso investiciniam subjektui, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, ir ji turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

42B Nuosavybės dalių pokyčiai patronuojamojoje įmonėje, dėl kurių kontrolė nėra prarandama, pvz., kai vėliau patronuojančioji įmonė perka arba parduoda patronuojamosios įmonės nuosavybės priemones, apskaitomi kaip nuosavybės sandoriai (žr. 10-ąjį TFAS), nebent patronuojamoji įmonė priklauso investiciniam subjektui ir ji turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais. Atitinkamai susidarę 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.

▼M54

44 Dauguma investicinės ir finansinės veiklos neturi tiesioginės įtakos einamiesiems pinigų srautams, nors jie veikia ūkio subjekto kapitalo ir turto struktūrą. Nepiniginių sandorių neįtraukimas 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

b) ūkio subjekto įsigijimas išleidžiant akcijas; ir

c) skolos perkėlimas į nuosavybę.

▼**M58**

ĮSIPAREIGOJIMŲ, ATSIRANDANČIŲ DĖL FINANSINĖS VEIKLOS, POKYČIAI

44A **Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri leidžia finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti įsipareigojimų, atsirandančių dėl finansinės veiklos, pokyčius, įskaitant pokyčius, atsirandančius dėl pinigų srautų, ir su pinigų srautais nesusijusius pokyčius.**

44B Siekdamas įvykdyti 44A straipsnyje nustatytą reikalavimą, ūkio subjektas atskleidžia šiuos įsipareigojimų, atsirandančių dėl finansinės veiklos, pokyčius:

a) pokyčius dėl finansinės veiklos pinigų srautų;

b) pokyčius, atsirandančius dėl patronuojamųjų įmonių ar kitų įmonių kontrolės gavimo arba praradimo;

c) užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaką;

d) tikrosios vertės pokyčius; ir

e) kitus pokyčius.

44C Įsipareigojimai, atsirandantys dėl finansinės veiklos, yra įsipareigojimai, kurių pinigų srautai buvo arba būsimi pinigų srautai bus klasifikuojami pinigų srautų ataskaitoje kaip finansinės veiklos pinigų srautai. Be to, 44A straipsnyje nustatytas atskleidimo reikalavimas taip pat taikomas finansinio turto pokyčiams (pavyzdžiui, turtui, kuriuo apdraudžiami įsipareigojimai, atsirandantys dėl finansinės veiklos), jei to finansinio turto pinigų srautai buvo arba būsimi pinigų srautai bus įtraukti į finansinės veiklos pinigų srautus.

44D Vienas iš būdų įvykdyti 44A straipsnyje nustatytą atskleidimo reikalavimą yra pateikti įsipareigojimų, atsirandančių dėl finansinės veiklos, laikotarpio pradžios ir pabaigos likučių finansinės būklės ataskaitoje suderinimą, įskaitant 44B straipsnyje nurodytus pokyčius. Kai ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie tokį suderinimą, jis turi pateikti pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų susieti į suderinimą įtrauktus straipsnius su finansinės būklės ataskaita ir pinigų srautų ataskaita.

44E Jei ūkio subjektas 44A straipsnyje reikalaujamą informaciją atskleidžia kartu su informacija apie kito turto ir įsipareigojimų pokyčius, įsipareigojimų, atsirandančių dėl finansinės veiklos, pokyčius jis turi atskleisti atskirai nuo to kito turto ir įsipareigojimų pokyčių.

▼**B**

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.

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.

▼B

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;

▼M32

_____

▼B

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.

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.

▼**M32**

57 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 37, 38 ir 42B straipsniai ir išbrauktas 50 straipsnio b punktas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M38**

58 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 42A ir 42B straipsniai ir įterptas 40A straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼**M54**

59 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisyti 17 ir 44 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M58**

60 2016 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu „Atskleidimo iniciatyva“ (7-ojo TAS pataisos) įterpti 44A–44E straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Kai ūkio subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą, ankstesnių laikotarpių lyginamosios informacijos pateikti nereikalaujama.

▼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.

▼M69

Sąvoka *reikšminga* apibrėžta 1-ojo TAS 7 straipsnyje ir šiame standarte vartojama ta pačia reikšme.

▼B

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.

▼M69

6 [Išbraukta]

▼B

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

▼M68

b) **turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžtys, pripažinimo kriterijai ir vertinimo principai, pateikti „Konceptualiuosiuose finansinės atskaitomybės pagrinduose“ („Konceptualieji pagrindai“).**

▼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.

▼M33

52 Dėl to retrospektyviai taikant naują apskaitos politiką ar taisant ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidą reikalaujama atskirti informaciją, kuri:

a) teikia įrodymų apie aplinkybes, buvusias tą dieną, kai buvo sudarytas sandoris, atsitiko kitas įvykis arba atsirado kita sąlyga; ir

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

nuo kitos informacijos. Dėl tam tikros rūšies įvertinimų (pavyzdžiui, tikrosios vertės nustatymo naudojant reikšmingus nestebimus duomenis) 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.

▼M53

53 Kai ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui taikoma nauja apskaitos politika arba taisomos ankstesnio ataskaitinio laikotarpio sumos, praeities įvykių nereikėtų vertinti pagal ateities rezultatus – nei darant prielaidas dėl to, kokie būtų buvę vadovybės ketinimai ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, nei įvertinant sumas, pripažintas, apskaičiuotas arba pateiktas ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu. Pavyzdžiui, taisydamas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimo dėl darbuotojų sukauptų laikinojo nedarbingumo išmokų (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“) apskaičiavimo klaidą ūkio subjektas neatsižvelgia į informaciją apie neįprastai išplitusius gripo susirgimus vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu, kuri tapo prieinama po to, kai buvo leista paskelbti ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas. Tai, kad koreguojant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją dažnai prireikia svarbių įvertinimų, nereiškia, kad patikimas lyginamosios informacijos koregavimas ar ištaisymas yra neįmanomas.

▼M68

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

▼B

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.

▼M33

54C 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pataisytas 52 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M53

54E 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisytas 53 straipsnis ir išbraukti 54A, 54B ir 54D straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M68

54F 2018 m. paskelbtomis „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisomis“ pataisytas 6 straipsnis ir 11 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu tuo pat metu ūkio subjektas taip pat taiko visas kitas dokumentu „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisos“ padarytas pataisas. Ūkio subjektas turi taikyti 6 straipsnio ir 11 straipsnio b punkto pataisas retrospektyviai laikydamasis šio standarto. Tačiau, jeigu ūkio subjektas nustato, kad retrospektyvus taikymas būtų neįmanomas arba susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, 6 straipsnio ir 11 straipsnio b punkto pataisas jis turi taikyti atsižvelgdamas į šio standarto 23–28 straipsnius. Jeigu bet kurių dokumente „TFAS pateikiamų nuorodų į Konceptualiuosius pagrindus pataisos“ nustatytų pataisų retrospektyvus taikymas būtų susijęs su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, ūkio subjektas, taikydamas šio standarto 23–28 straipsnius, turi suprasti bet kurią nuorodą, išskyrus nuorodą paskutiniame 27 straipsnio sakinyje, į „neįmanoma“ kaip „susiję su per didelėmis išlaidomis ar pastangomis“, o bet kurią nuorodą į „įmanoma“ – kaip „galima be per didelių išlaidų ar pastangų“.

54G Jeigu ūkio subjektas netaiko 14-ojo TFAS „Reguliuojamo atidėjimo sąskaitos“, taikydamas 11 straipsnio b punktą reguliuojamų sąskaitų likučiams, jis turi toliau remtis apibrėžtimis, pripažinimo kriterijais ir vertinimo principais, pateiktais „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrinduose“ ([1]), o ne „Konceptualiuosiuose pagrinduose“, ir apsvarstyti galimybę juos taikyti. Reguliuojamos sąskaitos likutis yra bet kurios sąnaudų (arba pajamų) sąskaitos likutis, kuris nėra pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu pagal kitus taikomus TFAS, tačiau yra įtraukiamas (arba tikimasi, kad bus įtraukiamas) tarifų reguliavimo institucijai nustatant tarifą (-us), kuris (kurie) gali būti taikomas (-i) klientams. Tarifų reguliavimo institucija – institucija, pagal įstatus arba reglamentus įgaliota nustatyti ūkio subjektams privalomą tarifą arba tarifų intervalą. Tarifų reguliavimo institucija gali būti trečiosios šalies institucija arba su ūkio subjektu susijusi šalis, įskaitant paties ūkio subjekto valdybą, jeigu pagal įstatus arba reglamentus ta institucija yra įpareigota nustatyti tarifus, tiek atitinkančius vartotojų interesus, tiek užtikrinančius bendrą ūkio subjekto finansinį gyvybingumą.

▼M69

54H 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 1-ojo TAS 7 straipsnis ir 8-ojo TAS 5 straipsnis ir išbrauktas 8-ojo TAS 6 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą 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“*.

([1]) Nuoroda į Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (TASK) „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindus“, kuriuos Valdyba priėmė 2001 m.

▼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.

▼M53

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

▼B

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.

▼M53

b) Po ataskaitinio laikotarpio gaunama informacija, iš kurios matyti, kad finansinės būklės ataskaitos dieną turto vertė buvo sumažėjusi arba kad anksčiau pripažinta šio turto vertės sumažėjimo suma turi būti koreguojama. Pavyzdžiui:

i) kliento bankrotas, įvykęs po ataskaitinio laikotarpio, paprastai patvirtina, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje kliento turto vertė buvo sumažėjusi dėl kredito rizikos;

▼B

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 ◄.

►M33 11 Nekoreguojančio įvykio po balanso datos pavyzdžiu galėtų būti investicijų tikrosios vertės sumažėjimas per laikotarpį nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki datos, kai vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas. Tikrosios vertės sumažėjimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tik atspindi aplinkybes, kurios atsiranda vėlesniu laikotarpiu. ◄ 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 ◄

▼M69

21 **Jeigu nekoreguojantys įvykiai po ataskaitinio laikotarpio yra reikšmingi, pagrįstai tikėtina, kad jų neatskleidimas gali daryti įtaką sprendimams, kuriuos pagrindiniai bendrosios paskirties finansinių ataskaitų vartotojai priima remdamiesi tomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose pateikiama finansinė informacija apie konkretų ataskaitas teikiantį ūkio subjektą. Atitinkamai ūkio subjektas apie kiekvieną reikšmingos kategorijos nekoreguojantį įvykį po ataskaitinio laikotarpio turi pateikti tokią informaciją:**

a) **įvykio pobūdį ir**

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

▼B

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.

▼M33

23A 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas 11 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M53

23B 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisytas 9 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M69

23C 2018 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Sąvokos „reikšminga“ apibrėžtis“ (1-ojo TAS ir 8-ojo TAS pataisos) pataisytas 21 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti, kai jis taiko pataisas, susijusias su sąvokos „reikšminga“ apibrėžtimi 1-ojo TAS 7 straipsnyje ir 8-ojo TAS 5 ir 6 straipsniuose.

▼B

10-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1999 M.) PANAIKINIMAS

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

▼M52

_____

_____

▼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.

▼M45

Šis standartas neturi būti taikomas kaip vertinimo pagrindas tokiam turtui:

▼B

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);

▼M45

c) biologiniam turtui, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“ ir kurį laiko nuomininkai pagal finansinės nuomos sutartis; arba

d) biologiniam turtui, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“ ir kurį nuomotojai teikia pagal veiklos nuomos sutartis.

▼B

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.

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.

▼B

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).

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.

▼B

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.

▼M33

6A Terminas „tikroji vertė“ 17-ajame TAS kai kuriais atžvilgiais vartojamas kitaip, negu terminas „tikroji vertė“, apibrėžtas 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“. Todėl ūkio subjektas, taikydamas 17-ąjį TFAS, turi nustatyti tikrąją vertę pagal 17-ąjį TAS, o ne 13-ąjį TFAS.

▼B

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.).

▼M52

_____

▼M31

19-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Išmokos darbuotojams“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti darbuotojams mokamų išmokų apskaitos ir atskleidimo finansinėse ataskaitose reikalavimus. Pagal šį standartą reikalaujama, 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.

TAIKYMO SRITIS

2 Šį standartą darbdavys turi taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“.

3 Šiame standarte nenagrinėjama planuojamų darbuotojų pensijų išmokų atskaitomybė (žr. 26-ąjį TFAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“).

4 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 pagal nacionalinius, valstybinius, ūkio šakos ar kitus jungtinius darbdavių planus; arba

c) laikantis neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviai prievolei atsirasti. Neoficialioje praktikoje sąlygos konstruktyviai prievolei atsirasti susidaro tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti darbuotojams išmokas. Konstruktyvios prievolės pavyzdys – kai ūkio subjekto neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.

5 Išmokų darbuotojams rūšys:

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, kaip antai toliau išvardytosios, kurias numatoma baigti mokėti per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos:

i) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;

ii) mokamos kasmetinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos;

iii) pelno dalis ir priemokos; ir

iv) nepiniginės išmokos (pavyzdžiui, sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ar paslaugos) esamiems darbuotojams;

▼M31

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, kaip antai:

i) pensijų išmokos (pavyzdžiui, pensijos ir vienkartinės išmokos išeinant į pensiją); ir

ii) kitos išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikui;

c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, kaip antai:

i) ilgalaikės mokamo ne darbo laiko išmokos, pavyzdžiui, atostogos už ištarnautus metus arba mokslininko atostogos;

ii) išmokos jubiliejaus proga ar kitos išmokos už ištarnautus metus; ir

iii) ilgalaikio nedarbingumo išmokos; ir

d) išeitinės išmokos.

6 Išmokos darbuotojams apima išmokas patiems darbuotojams ar jų išlaikytiniams arba naudos gavėjams, kurios gali būti suteiktos tiesiogiai darbuotojams, jų sutuoktiniams, vaikams, kitiems išlaikytiniams ar kitiems subjektams, pavyzdžiui, draudimo bendrovėms, mokėjimų (arba prekių ar paslaugų) forma.

7 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.

APIBRĖŽTYS

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Išmokų darbuotojams apibrėžtys

Išmokos darbuotojams – visų formų atlyginimas, ūkio subjekto mokamas darbuotojams mainais į atliktą darbą arba nutraukiant darbo santykius.

Trumpalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas), kurių visa suma turi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko susijusį darbą, pabaigos.

Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas ir trumpalaikes išmokas darbuotojams), mokėtinos pasibaigus tarnybos laikui.

Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams – visos išmokos darbuotojams, išskyrus trumpalaikes išmokas darbuotojams, išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, ir išeitines išmokas.

Išeitinės išmokos – išmokos darbuotojams, mokamos nutraukiant darbo santykius su darbuotoju:

a) ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju iki išėjimo į pensiją amžiaus; arba

b) darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą.

▼M31

Planų grupavimo apibrėžtys

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai – oficialūs ar neoficialūs susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas vienam ar daugiau darbuotojų, pasibaigus jų tarnybos laikui, moka išmokas.

Apibrėžtųjų įmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka nustatyto dydžio įmokas atskiram subjektui (į fondą) ir neturi teisinės ar konstruktyvios prievolės toliau mokėti įmokas, jei fondas neturi pakankamai turto, kad sumokėtų darbuotojams visas išmokas, susijusias su jų tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Apibrėžtųjų išmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai, išskyrus apibrėžtųjų įmokų planus.

Jungtiniai darbdavių planai – apibrėžtųjų įmokų planai (išskyrus valstybinius planus) ar apibrėžtųjų išmokų planai (išskyrus valstybinius planus), pagal kuriuos:

a) sutelkiamas turtas, įneštas įvairių ne bendro pavaldumo ūkio subjektų; ir

b) tas turtas naudojamas daugiau kaip vieno ūkio subjekto darbuotojų išmokoms, o įmokų ir išmokų dydžiai nustatomi neatsižvelgiant į tai, kuriame ūkio subjekte dirba konkretūs darbuotojai.

Su grynuoju apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimu (turtu) susijusios apibrėžtys

Grynasis apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimas (turtas) – trūkumas arba perteklius, pakoreguotas pagal bet kokį grynojo apibrėžtųjų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikį.

Trūkumas arba perteklius yra:

a) apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo dabartinė vertė atėmus

b) plano turto (jei yra) tikrąją vertę.

Turto viršutinė riba – bet kokios ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinė vertė.

Apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė – numatomų būsimų mokėjimų, reikalingų įvykdyti prievolei, kylančiai iš darbuotojo tarnybos dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais, dabartinė vertė, neatskaičius jokio plano turto.

Plano turtą sudaro:

a) turtas, kurį valdo ilgalaikių išmokų darbuotojams fondas; ir

b) sąlygas atitinkantys draudimo liudijimai.

▼M31

Turtas, kurį valdo ilgalaikių išmokų darbuotojams fondas – 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 ir negali būti naudojamas ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ar grąžinamas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, išskyrus atvejus, kai:

i) likusio fondo turto pakanka visoms susijusioms plano ar ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išmokų darbuotojams prievolėms įvykdyti; arba

ii) turtas grąžinamas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

Sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas – su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu nesusijusio (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“) draudiko išduotas draudimo liudijimas ([1]), jeigu jame numatytos lėšos:

a) gali būti naudojamos tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti pagal apibrėžtųjų išmokų planą; ir

b) negali būti naudojamos ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ir jam išmokamos, išskyrus atvejus, kai:

i) minėtos lėšos sudaro perteklinį turtą, kurio nereikia naudoti pagal draudimo liudijimą, norint įvykdyti visas susijusias išmokų darbuotojams prievoles; 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 arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Su apibrėžtųjų išmokų sąnaudomis susijusios apibrėžtys

Paslaugų savikainą sudaro:

a) *einamoji paslaugų savikaina* – apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis iš dabartinės darbuotojo tarnybos;

b) *anksčiau suteiktų paslaugų savikaina* – apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės pasikeitimas, atsirandantis iš darbuotojo tarnybos ankstesniais laikotarpiais, kai pakeičiamas planas (nustatomas, panaikinamas arba keičiamas apibrėžtųjų išmokų planas) arba atliekamas sumažinimas (ūkio subjektas labai sumažina darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių); ir

([1]) Sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas nebūtinai yra draudimo sutartis, apibrėžta 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“.

▼M31

c) bet koks plano įvykdymo pelnas arba nuostolis.

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynosios palūkanos – per laikotarpį dėl praėjusio laiko atsirandantis grynojo apibrėžtųjų išmokų (turto) įsipareigojimo pasikeitimas.

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai apima:

a) aktuarinį pelną ir nuostolius;

b) plano turto grąžą, išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas; ir

c) bet kokį turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą, išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas.

Aktuarinis pelnas ir nuostoliai yra apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės pokyčiai dėl:

a) koregavimų, paremtų praeities duomenimis (skirtumų tarp ankstesnių aktuarinių prielaidų ir tikrojo įvykio padarinių); ir

b) aktuarinių prielaidų pasikeitimo poveikio.

Plano turto grąža – palūkanos, dividendai ir kitos pajamos, gautos iš plano turto, kartu su realizuotu ir nerealizuotu plano turto pelnu ar nuostoliais, atėmus:

a) bet kokias plano turto valdymo išlaidas ir

b) bet kokius mokamus paties plano mokesčius, išskyrus tuos, kurie įtraukti į aktuarines prielaidas, naudojamas apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinei vertei nustatyti.

Plano įvykdymas – sandoris, kuriuo panaikinamos visos tolesnės teisinės ar konstruktyvios prievolės dėl dalies ar visų išmokų mokėjimo pagal apibrėžtųjų išmokų planą, išskyrus plano sąlygose numatytą ir į aktuarines prielaidas įtrauktą išmokų mokėjimą darbuotojams arba jų vardu.

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

9 Trumpalaikės išmokos darbuotojams apima toliau išvardytas išmokas, kurias numatoma baigti mokėti per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos:

a) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;

b) mokamos kasmetinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos;

c) pelno dalis ir priemokos; ir

d) nepiniginės išmokos (pavyzdžiui, sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ar paslaugos) esamiems darbuotojams.

10 Ūkio subjektas neprivalo pergrupuoti trumpalaikių išmokų darbuotojams, jei numatomas jų mokėjimo laikas laikinai pasikeičia. Tačiau jei pasikeičia išmokų savybės (pavyzdžiui, nekaupiamoji išmoka virsta kaupiamąja išmoka) arba negrįžtamai pasikeičia numatomas jų mokėjimo laikas, ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar išmoka vis dar atitinka trumpalaikių išmokų darbuotojams apibrėžtį.

▼M31

Pripažinimas ir vertinimas

Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams

11 Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą ūkio subjekte, ūkio subjektas trumpalaikių išmokų darbuotojams, kurias numatoma mokėti už tą darbą, nediskontuotą sumą turi pripažinti:

a) įsipareigojimu (sukauptosiomis sąnaudomis), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą sumą. Jei sumokėta suma viršija nediskontuotą išmokų sumą, ūkio subjektas turi pripažinti šį perviršį turtu (iš anksto apmokėtomis sąnaudomis) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus;

b) sąnaudomis, nebent kitame TFAS būtų reikalaujama arba leidžiama įtraukti išmokas į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąjį TAS „Atsargos“ ir 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“).

12 13, 16 ir 19 straipsniuose paaiškinta, kaip ūkio subjektas turi taikyti 11 straipsnį trumpalaikėms išmokoms darbuotojams, mokamoms už mokamą ne darbo laiką ir pagal pelno padalijimo bei priemokų planus.

Trumpalaikis mokamas ne darbo laikas

13 Ūkio subjektas turi pripažinti numatomą trumpalaikių išmokų darbuotojams už mokamą ne darbo laiką dydį pagal 11 straipsnį taip:

a) kaupiant mokamą ne darbo laiką – kai darbuotojai atlieka darbą, padidinantį jų teisę į būsimą mokamą ne darbo laiką; ir

b) nekaupiant mokamo ne darbo laiko – kai mokamas ne darbo laikas išnaudojamas.

14 Ūkio subjektas gali mokėti darbuotojams už nebuvimą darbe dėl įvairių priežasčių: atostogų, ligos ir trumpalaikio nedarbingumo, motinystės ar tėvystės, prisiekusiojo prievolės ir karo tarnybos. Mokamas ne darbo laikas, už kurį galima gauti išmokas, skirstomas į dvi kategorijas:

a) kaupiamąjį ir

b) nekaupiamąjį.

15 Kaupiamasis mokamas ne darbo laikas yra toks, kurį galima perkelti ir išnaudoti būsimais laikotarpiais, jei dabartiniu laikotarpiu skirtas nebuvimo darbe laikas ne visiškai išnaudotas. Kaupiamasis mokamas ne darbo 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 už nepasinaudojimą šia teise). Prievolė atsiranda tada, kai darbuotojai atlieka darbą, didinantį jų teisę į būsimą mokamą ne darbo laiką. Prievolė yra ir turi būti pripažįstama, net jei mokėti už nebuvimą darbe neprivaloma, nors vertinant tokią prievolę turi įtakos tikimybė, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo nepasinaudojęs teise į sukauptąjį neprivalomą apmokėti ne darbo laiką.

16 Ūkio subjektas turi vertinti numatomą kaupiamojo mokamo ne darbo laiko kainą kaip papildomą sumą, kurią jis numato mokėti dėl teisės į neišnaudotą ne darbo laiką, sukauptą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼**M31**

17 Pirmesniame straipsnyje nurodytu metodu prievolė vertinama papildomų mokėjimų, kurių laukiama atsirasiant vien dėl išmokų kaupimo, suma. Daugeliu atvejų ūkio subjektui gali neprireikti atlikti išsamių skaičiavimų įvertinant, kad nėra reikšmingos prievolės dėl neišnaudoto mokamo ne darbo laiko. Pavyzdžiui, tikėtina, kad prievolė, susijusi su laikinojo nedarbingumo atostogomis, bus reikšminga tik tada, jei yra oficialus ar neoficialus susitarimas, kad neišnaudotos mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos gali būti išnaudojamos kaip mokamos kasmetinės atostogos.

16 ir 17 straipsnių taikymo pavyzdys

Ūkio subjekte yra 100 darbuotojų, kurie kasmet turi teisę gauti penkias darbo dienas mokamų laikinojo nedarbingumo atostogų. Neišnaudotos laikinojo nedarbingumo atostogos gali būti perkeltos į kitus kalendorinius metus (tik vienus). Šios atostogos pirmiausia atimamos iš einamųjų metų atostogų trukmės, o paskui – iš esamo likučio, perkelto iš praėjusių metų (LIFO būdas). 20X1 m. gruodžio 31 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 laikinojo nedarbingumo atostogų 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 išmoką už 12 dienų (po pusantros dienos kiekvienam iš 8 darbuotojų). Todėl ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą, lygų nedarbingumo išmokai už dvylika dienų.

18 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 laikinojo nedarbingumo išmokos (jei praėjusį laikotarpį neišnaudotas atostogų laikas nepailgina jų būsimais laikotarpiais), motinystės ir tėvystės atostogų ir mokamo ne darbo laiko dėl prisiekusiojo prievolės ar karo tarnybos atvejais. Įsipareigojimą ar sąnaudas ūkio subjektas pripažįsta tik po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

Pelno padalijimo ir priemokų planai

19 Ūkio subjektas laukiamas išlaidas dėl pelno padalijimo ir priemokų mokėjimų pagal 11 straipsnį turi pripažinti tik tada:

a) kai jis turi dabartinę teisinę ar konstruktyvią prievolę atlikti tokius mokėjimus už praėjusius įvykius; ir

b) kai šią prievolę galima patikimai įvertinti.

Dabartinė prievolė yra tik tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik atlikti šiuos mokėjimus.

20 Pagal kai kuriuos pelno padalijimo planus darbuotojai gauna pelno dalį tik tuo atveju, jei jie dirba ūkio subjekte nustatytą laiką. Tokiais planais sukuriama konstruktyvi prievolė, nes darbuotojai atlieka darbą, kuris padidina mokėtiną sumą, jei jie tęsia darbą iki nustatyto laikotarpio pabaigos. Vertinant tokias konstruktyvias prievoles atsižvelgiama į galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę atitinkamos pelno dalies.

▼**M31**

20 straipsnio taikymo pavyzdys

Pelno padalijimo plane nustatyta, kad ūkio subjektas turi sumokėti tam tikrą savo metinio pelno dalį tiems darbuotojams, kurie dirbo visus metus. Jei per metus iš darbo neišėjo nė vienas darbuotojas, visiems darbuotojams iš pelno sumokama suma sudarys 3 proc. metinio pelno. Ūkio subjektas apskaičiavo, kad darbuotojų kaita sumažins išmokas iš pelno iki 2,5 proc.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą ir sąnaudas, lygias 2,5 proc. pelno.

21 Ūkio subjektas gali neturėti teisinės prievolės mokėti priemoką. Vis dėlto kai kuriais atvejais ūkio subjektas laikosi praktikos išmokėti priemokas. Tokiais atvejais ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę, nes jis neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti priemoką. Vertinant konstruktyvią prievolę atsižvelgiama į galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę priemokos.

22 Ūkio subjektas gali patikimai įvertinti savo teisinę ar konstruktyvią prievolę pagal pelno padalijimo ar priemokų planą tik tada, kai:

a) oficialiose plano sąlygose nustatyta formulė išmokos sumai apskaičiuoti;

b) ūkio subjektas mokėtinas sumas nustato iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas; arba

c) ankstesnė praktika aiškiai parodo ūkio subjekto konstruktyvios prievolės sumą.

23 Prievolė pagal pelno padalijimo ir priemokų planą kyla iš darbuotojų tarnybos, o ne sandorio su ūkio subjekto savininkais. Todėl ūkio subjektas pripažįsta pelno padalijimo ir priemokų planų išlaidas sąnaudomis, o ne pelno paskirstymu.

24 Jei pelno dalies ir priemokų mokėjimas neturi būti visiškai įvykdytas per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, šie mokėjimai laikomi kitomis ilgalaikėmis išmokomis darbuotojams (žr. 153–158 straipsnius).

Atskleidimas

25 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲJŲ ĮMOKŲ PLANŲ IR APIBRĖŽTŲJŲ IŠMOKŲ PLANŲ SKIRTUMAS

26 Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, apima, pavyzdžiui:

a) pensijų išmokas (pavyzdžiui, pensijas ir vienkartines išmokas išeinant į pensiją); ir

▼M31

b) kitas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, gyvybės draudimą ir sveikatos priežiūrą pasibaigus tarnybos laikui.

Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai. Visiems tokiems susitarimams ūkio subjektas taiko šį standartą, neatsižvelgdamas į tai, ar yra įsteigtas atskiras ūkio subjektas įmokoms gauti ir išmokėti, ar ne.

27 Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai skirstomi į apibrėžtųjų įmokų planus ir apibrėžtųjų išmokų planus, atsižvelgiant į plano ekonominę esmę, kurią parodo pagrindinės plano sąlygos.

28 Pagal apibrėžtųjų įmokų planus ūkio subjekto teisinė ar konstruktyvi prievolė ribojama suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą. Taigi išmokų, darbuotojo gaunamų pasibaigus tarnybos laikui, sumą nulemia įmokų, ūkio subjekto (ir galbūt darbuotojo) sumokėtų pagal išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planą ar draudimo bendrovei, suma kartu su iš įmokų gaunama investicijų grąža. Todėl aktuarinė rizika (kad išmokos bus mažesnės, nei numatoma) ir investicinė rizika (kad investuoto turto neužteks numatomoms išmokoms sumokėti) iš esmės tenka darbuotojui.

29 Ūkio subjekto prievolė neapsiriboja suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą, tais atvejais, kai ūkio subjektas turi teisinę ar konstruktyvią prievolę dėl:

a) plano išmokų formulės, susietos ne tik su įmokų suma, pagal kurią ūkio subjektas turi mokėti papildomus įnašus, jei pagal plano išmokų formulę esamo turto nepakanka išmokoms;

b) tam tikros įmokų grąžos garantijos, gaunamos netiesiogiai per planą arba tiesiogiai; arba

c) neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviai prievolei atsirasti. Pavyzdžiui, konstruktyvi prievolė gali atsirasti tada, jei anksčiau ūkio subjektas yra didinęs išmokas buvusiems darbuotojams, atsižvelgdamas į infliaciją, net jei jis neturi teisinės prievolės tai daryti.

30 Pagal apibrėžtųjų 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 tikėtasi, ūkio subjekto prievolė gali padidėti.

31 32–49 straipsniuose apibrėžtųjų įmokų planų ir apibrėžtųjų išmokų planų skirtumas paaiškinamas pagal jungtinius darbdavių planus, kuriais rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams, valstybės planus ir apdraustas išmokas.

▼M31

Jungtiniai darbdavių planai

32 Jungtinį darbdavių planą ūkio subjektas turi priskirti apibrėžtųjų įmokų planams ar apibrėžtųjų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visas konstruktyvias prievoles, nenustatytas oficialiose sąlygose).

33 Jeigu ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtųjų išmokų plane, kai netaikomas 34 straipsnis, jis turi:

a) apskaitoje parodyti jam priklausančią proporcingą apibrėžtųjų išmokų prievolės, plano turto ir su planu susijusių sąnaudų dalį taip pat, kaip tvarkydamas bet kurio kito apibrėžtųjų išmokų plano apskaitą; ir

b) atskleisti 135–148 straipsniuose (išskyrus 148 straipsnio d punktą) reikalaujamą informaciją.

34 Jei nepakanka informacijos, kad jungtiniam darbdavių apibrėžtųjų išmokų planui būtų galima taikyti apibrėžtųjų išmokų apskaitą, ūkio subjektas turi:

a) plano apskaitą tvarkyti pagal 51 ir 52 straipsnius taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas; ir

b) atskleisti 148 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

35 Apibrėžtųjų įmokų jungtinio darbdavių plano pavyzdys:

a) planas finansuojamas pagal einamojo finansavimo principą: nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tą patį laikotarpį, išmokėti, o būsimos išmokos, uždirbtos per einamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų; ir

b) išmokos darbuotojams nustatomos pagal jų tarnybos trukmę, ir plane dalyvaujantys ūkio subjektai realiai negali pasitraukti iš plano nesumokėję įmokos už išmokas, uždirbtas darbuotojų iki pasitraukimo dienos. Pagal tokį planą ūkio subjektas patiria aktuarinę riziką: jei galutinė išmokų, uždirbtų iki 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 apibrėžtųjų išmokų planas.

36 Jei pakanka informacijos apie jungtinį darbdavių apibrėžtųjų išmokų planą, ūkio subjektas apskaitoje parodo jam priklausančią apibrėžtųjų išmokų prievolės, plano turto ir su planu susijusių išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, išlaidų proporcingą dalį taip pat, kaip apskaitytų bet kurį kitą apibrėžtųjų išmokų planą. Tačiau kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali nesugebėti apskaitos reikmėms pakankamai tiksliai nustatyti jam tenkančios plano finansinės būklės ir rezultatų dalies. Taip gali atsitikti, jei:

a) plane dalyvaujantiems ūkio subjektams kyla aktuarinė rizika, susijusi su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais, todėl nėra nuoseklaus ir patikimo pagrindo, pagal kurį būtų galima paskirstyti prievolę, plano turtą ir sąnaudas atskiriems plane dalyvaujantiems ūkio subjektams; arba

▼**M31**

b) ūkio subjektas negauna pakankamai informacijos apie planą, kad būtų tenkinami šio standarto reikalavimai.

Tokiais atvejais ūkio subjektas apskaito planą taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas, ir atskleidžia informaciją, kurią reikalaujama atskleisti 148 straipsnyje.

37 Gali būti sudarytas sutartimi įformintas jungtinio darbdavių plano dalyvių susitarimas, kuriame nustatoma, kaip plano pelnas (arba finansuojamas lėšų trūkumas) bus paskirstytas dalyviams. Jungtinio darbdavių plano dalyvis su tokiu susitarimu, tvarkantis plano apskaitą pagal 34 straipsnį taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas, turi pripažinti turtą arba įsipareigojimą, kuris atsiranda dėl sutartimi įforminto susitarimo, ir susijusias pajamas arba sąnaudas pelnu arba nuostoliais.

37 straipsnio taikymo pavyzdys([1])

Ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtųjų išmokų plane, kurio vertinimai pagal 19-ąjį TAS nerengiami. Todėl jis tvarko plano apskaitą taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas. Finansavimo vertinimas ne pagal 19-ąjį TAS rodo, kad pagal planą yra 100 mln. PV trūkumas. Pagal planą sutartimi su plane dalyvaujančiais darbdaviais patvirtintas įnašų tvarkaraštis, kad per artimiausius penkerius metus būtų panaikintas trūkumas. Bendri ūkio subjekto įnašai pagal sutartį yra 8 mln. PV.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą mokėti įnašus, pakoreguotus pagal pinigų laiko vertę, ir lygiavertes sąnaudas pelnu arba nuostoliais.

38 Jungtiniai darbdavių planai skiriasi nuo grupės administruojamų planų. Grupės administruojamas planas sudaromas tik atskiriems darbdavių planams sujungti tam, kad šie darbdaviai galėtų sujungti savo turtą investavimo tikslais ir sumažintų investicijų valdymo ir administravimo išlaidas, tačiau atskirų darbdavių įsipareigojimai savo darbuotojams yra skirtingi. Dėl grupės administruojamų planų nekyla specifinių apskaitos problemų, nes lengvai gaunama informacija, leidžianti aiškinti juos kaip bet kurį vieno darbdavio planą, ir tokie planai dalyvaujantiems ūkio subjektams nekelia aktuarinės rizikos, susijusios su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais. Pagal šiame standarte nustatytas apibrėžtis ūkio subjektas grupės administruojamą planą privalo priskirti apibrėžtųjų įmokų planams arba apibrėžtųjų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visas konstruktyvias prievoles, neįtrauktas į oficialias sąlygas).

39 Nustatydamas, kada reikia pripažinti ir kaip vertinti įsipareigojimą, susijusį su jungtinio darbdavių apibrėžtųjų išmokų plano užbaigimu arba savo pasitraukimu iš tokio plano, ūkio subjektas taiko 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼M31

Apibrėžtųjų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams

40 Apibrėžtųjų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams, pavyzdžiui, patronuojančiajai įmonei ir jos patronuojamosioms įmonėms, nėra jungtiniai darbdavių planai.

41 Tokiame plane dalyvaujantis ūkio subjektas turi gauti informaciją apie visą planą, įvertintą pagal šį standartą remiantis prielaidomis, kurios taikomos visam planui. Jeigu yra sutartimi įformintas susitarimas ar apskaitos politika, pagal kurią atskiri grupės ūkio subjektai padengia grynąsias viso plano apibrėžtųjų išmokų sąnaudas, nustatytas pagal šį standartą, ūkio subjektas savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti taip padengiamas grynąsias apibrėžtųjų išmokų sąnaudas. Jei tokio susitarimo ar politikos nėra, grynosios apibrėžtųjų išmokų sąnaudos turi būti pripažįstamos tos grupės ūkio subjekto, kuris teisėtai subsidijuoja planą, atskirose finansinėse ataskaitose. Kiti grupės ūkio subjektai savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti sąnaudas, lygias jų įmokoms, mokamoms per atitinkamą laikotarpį.

42 Dalyvavimas tokiame plane yra susijusios šalies sandoris su kiekvienu atskiru grupės ūkio subjektu. Todėl ūkio subjektas savo atskirose ar individualiose finansinėse ataskaitose atskleidžia 149 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

Valstybės planai

43 Ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti valstybės planą taip pat, kaip ir jungtinį darbdavių planą (žr. 32–39 straipsnius).

44 Teisės aktuose nustatomi valstybės planai apima visus ūkio subjektus (arba visus tam tikros kategorijos, pavyzdžiui, tam tikros ūkio šakos, ūkio subjektus). Juos tvarko nacionalinės ar vietos valdžios institucijos arba kuri kita įstaiga (pavyzdžiui, nepriklausoma agentūra, įsteigta specialiai šiam tikslui), kurios ataskaitas teikiantis ūkio subjektas nekontroliuoja ir kuriai jis nedaro įtakos. 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.

45 Valstybės planas gali būti apibrėžtųjų išmokų arba apibrėžtųjų įmokų planas – tai priklauso nuo plane numatytos ūkio subjekto prievolės. Daugelis valstybės planų finansuojami einamojo finansavimo principu: nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms per tą patį laikotarpį; būsimos išmokos, uždirbtos per einamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų. Vis dėlto daugelyje valstybės planų nenumatoma teisinė ar konstruktyvi ūkio subjektų prievolė mokėti šias būsimas išmokas: vienintelė ūkio subjekto prievolė yra mokėti įmokas tada, kai jos tampa mokėtinos, o jei ūkio subjekte valstybės plano nariai nebedirba, jis nebeprivalo mokėti išmokų, kurias jo paties darbuotojai uždirbo ankstesniais metais. Todėl valstybės planai paprastai yra apibrėžtųjų įmokų planai. Tačiau kai valstybės planas yra apibrėžtųjų išmokų planas, ūkio subjektas turi taikyti 32–39 straipsnius.

▼M31

Apdraustos išmokos

46 Ūkio subjektas gali mokėti draudimo įmokas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planui finansuoti. Ūkio subjektas tokį planą laiko apibrėžtųjų įmokų planu, nebent jis turėtų (tiesiogiai arba netiesiogiai pagal planą) teisinę ar konstruktyvią prievolę:

a) tiesiogiai mokėti darbuotojams išmokas tada, kai jos tampa mokėtinos; arba

b) mokėti papildomas sumas, jei draudikas nesumoka visų būsimų išmokų darbuotojams, susijusių su darbuotojo tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Jei ūkio subjektas turi tokią teisinę ar konstruktyvią prievolę, jis turi laikyti planą apibrėžtųjų išmokų planu.

47 Draudimo liudijimu apdraustos išmokos neprivalo turėti tiesioginio ar savaiminio ryšio su ūkio subjekto prievole mokėti išmokas darbuotojams. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planuose, į kuriuos įeina draudimo liudijimai, apskaita ir finansavimas atskiriami taip pat, kaip ir kituose finansavimo planuose.

48 Jei ūkio subjektas finansuoja išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, prievolę mokėdamas už draudimo liudijimą, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko teisinę ar konstruktyvią prievolę (tiesiogiai ar netiesiogiai pagal planą, pagal būsimų draudimo įmokų nustatymo mechanizmą ar per susijusios šalies santykį su draudiku), draudimo įmokų mokėjimas nėra susitarimas dėl apibrėžtųjų įmokų. Vadinasi, ūkio subjektas:

a) apskaitoje parodo sąlygas atitinkantį draudimo liudijimą kaip plano turtą (žr. 8 straipsnį); ir

b) pripažįsta kitus draudimo liudijimus kaip teises į kompensaciją (jei liudijimai atitinka 116 straipsnyje nustatytą kriterijų).

49 Jei draudimo liudijimas išduotas tam tikro plano dalyvio ar plano dalyvių grupės vardu ir ūkio subjektas pagal liudijimą neturi jokios teisinės ar konstruktyvios prievolės padengti atsirandantį nuostolį, ūkio subjektas neturi prievolės mokėti išmokas darbuotojams ir už išmokų mokėjimą atsako tik draudikas. Nustatytų įmokų mokėjimas pagal tokias sutartis iš esmės yra prievolės mokėti išmokas darbuotojams įvykdymas, o ne investicija šiai prievolei įvykdyti. Taigi ūkio subjektas nebeturi nei turto, nei įsipareigojimo. Todėl ūkio subjektas aiškina tokius mokėjimus kaip įmokas pagal apibrėžtųjų įmokų planą.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲJŲ ĮMOKŲ PLANAI

50 Apibrėžtųjų įmokų planų apskaita yra paprasta, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto prievolė kiekvieną laikotarpį priklauso nuo už tą laikotarpį mokėtinos sumos. Todėl prievolei ar sąnaudoms įvertinti nereikia aktuarinių prielaidų ir negali susidaryti aktuarinis pelnas ar nuostoliai. Be to, prievolės vertinamos netaikant diskontavimo, išskyrus atvejus, kai visos prievolės neturi būti įvykdytos per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

▼M31

Pripažinimas ir vertinimas

51 Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą ūkio subjekte, įmoką už darbą, mokėtiną pagal apibrėžtųjų įmokų planą, ūkio subjektas turi pripažinti:

a) įsipareigojimu (sukauptosiomis sąnaudomis), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą sumą. Jei sumokėta įmoka viršija įmoką, mokėtiną už darbą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, ūkio subjektas turi pripažinti šį perviršį turtu (iš anksto apmokėtomis sąnaudomis) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus;

b) sąnaudomis, nebent kitame TFAS būtų reikalaujama arba leidžiama įtraukti įmoką į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS).

52 Jei įmokos pagal apibrėžtųjų įmokų planą neturi būti visiškai sumokėtos per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos taikant 83 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

Atskleidimas

53 Ūkio subjektas turi atskleisti sumą, pripažintą sąnaudomis pagal apibrėžtųjų įmokų planus.

54 Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie pagrindinių vadovaujančių darbuotojų įmokas į apibrėžtųjų įmokų planus.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲJŲ IŠMOKŲ PLANAI

55 Apibrėžtųjų išmokų planų apskaita yra sudėtinga, nes prievolei ir sąnaudoms vertinti reikalingos aktuarinės prielaidos ir yra aktuarinio pelno bei nuostolių tikimybė. Be to, prievolės vertinamos diskontuojant, nes jos gali būti įvykdytos praėjus daugeliui metų po to, kai darbuotojai atliko susijusį darbą.

Pripažinimas ir vertinimas

56 Apibrėžtųjų išmokų planai gali būti nefinansuojami arba visiškai ar iš dalies finansuojami ūkio subjekto (kartais jo darbuotojų) įmokomis į ūkio subjektą arba fondą, kuris yra 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 gebėjimo (ir noro) padengti esamą fondo turto trūkumą. Todėl ūkio subjektas iš esmės prisiima įsipareigojimą dėl aktuarinės ir investicinės rizikos, susijusios su planu. Taigi apibrėžtųjų išmokų plane pripažintos sąnaudos nebūtinai lygios už laikotarpį mokėtinų įmokų sumai.

▼M66

57 Ūkio subjektas apibrėžtųjų išmokų planų apskaitą vykdo tokiais etapais:

▼M31

a) nustato trūkumą arba perteklių. Šiuo tikslu:

▼M31

i) pagal aktuarinę metodiką taiko planuojamo sąlyginio vieneto metodą, siekdamas patikimai apskaičiuoti galutines savo išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais į savo darbą einamuoju ir ankstesniais laikotarpiais, sąnaudas (žr. 67–69 straipsnius). Tam ūkio subjektas turi nustatyti, kiek išmokų yra priskirtina einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (žr. 70–74 straipsnius), ir apskaičiuoti (įvertinti aktuarines prielaidas) demografinius (tokius, kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) bei finansinius (tokius, kaip būsimas atlyginimų ir medicinos išlaidų augimas) kintamuosius, turėsiančius įtakos išmokų sąnaudoms (žr. 75–98 straipsnius);

ii) diskontuoja tą išmoką, siekdamas nustatyti apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinę vertę ir einamąją paslaugų savikainą (žr. 67–69 ir 83–86 straipsnius);

iii) iš apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės atima bet kokio esamo plano turto tikrąją vertę (žr. 113–115 straipsnius);

b) nustato grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) dydį kaip pagal a punktą nustatyto trūkumo arba pertekliaus sumą, pakoreguotą pagal bet kokį grynojo apibrėžtųjų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikį (žr. 64 straipsnį);

▼M66

c) nustato sumas, kurios turi būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais:

i) einamąją paslaugų savikainą (žr. 70–74 ir 122A straipsnius);

▼M31

ii) visą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą ir bet kokį plano įvykdymo pelną arba nuostolius (žr. 99–112 straipsnius);

iii) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius);

d) pakartotinai įvertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą), kuris turi būti pripažintas kitose bendrosiose pajamose, įskaitant:

i) aktuarinį pelną ir nuostolius (žr. 128 ir 129 straipsnius);

ii) plano turto grąžą, išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 130 straipsnį); ir

iii) bet kokį turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą (žr. 64 straipsnį), neatsižvelgdamas į grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas.

Jei ūkio subjektas turi kelis apibrėžtųjų išmokų planus, kiekvienam reikšmingam planui jis taiko šias procedūras atskirai.

58 Ūkio subjektas turi pakankamai tiksliai nustatyti grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) vertę, kad finansinėse ataskaitose pripažintos sumos iš esmės nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼M31

59 Šiame standarte rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad ūkio subjektas pasitelktų kvalifikuotą aktuarą visoms reikšmingoms išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, prievolėms vertinti. Praktiškai ūkio subjektas gali paprašyti, kad kvalifikuotas aktuaras atliktų išsamų tokios prievolės vertinimą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Vis dėlto tokio vertinimo rezultatai tikslinami atsižvelgiant į visus reikšmingus sandorius ir kitus reikšmingus aplinkybių pasikeitimus (įskaitant rinkos kainų ir palūkanų normų pasikeitimus) iki pat ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

60 Kai kuriais atvejais gali būti laikomi patikimais įverčiai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai, artimi šiame standarte parodytiems detaliems skaičiavimams.

Konstruktyvios prievolės apskaita

61 Ūkio subjektas turi įtraukti į apskaitą ne tik savo teisines prievoles pagal apibrėžtųjų išmokų plano oficialias sąlygas, bet ir visas konstruktyvias prievoles, kylančias iš ūkio subjekto neoficialios praktikos. Neoficialioje praktikoje konstruktyvi prievolė gali atsirasti tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvios prievolės pavyzdys yra atvejis, kai ūkio subjekto neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.

62 Apibrėžtųjų išmokų plano oficialiomis sąlygomis ūkio subjektui gali būti leidžiama panaikinti savo prievolę pagal planą. Vis dėlto paprastai ūkio subjektui sunku panaikinti savo prievolę pagal planą (nesumokėjus išmokų), jei jis nori išlaikyti darbuotojus. Todėl jei nėra prieštaraujančių įrodymų, išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, apskaitoje daroma prielaida, kad dabar žadamas išmokas ūkio subjektas mokės ir likusį darbuotojų darbo laiką.

Finansinės būklės ataskaita

63 Ūkio subjektas grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) turi pripažinti finansinės būklės ataskaitoje.

64 Kai pagal ūkio subjekto apibrėžtųjų išmokų planą susidaro perteklius, jis turi vertinti grynąjį apibrėžtųjų išmokų turtą mažesniąja iš šių verčių:

a) pagal apibrėžtųjų išmokų planą susidaręs perteklius; ir

b) turto viršutinė riba, nustatyta taikant 83 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

65 Grynasis apibrėžtųjų išmokų turtas gali atsirasti tada, kai apibrėžtųjų išmokų planas buvo per daug finansuojamas arba kai gaunamas aktuarinis pelnas. Ūkio subjektas tokiais atvejais pripažįsta grynąjį apibrėžtųjų išmokų turtą, nes:

a) jis kontroliuoja išteklius, kurie suteikia galimybę panaudoti perteklių būsimai naudai gauti;

b) ta kontrolė yra praeities įvykių (ūkio subjekto sumokėtų įmokų ir darbuotojo atlikto darbo) rezultatas; ir

c) ūkio subjektas gali gauti būsimą ekonominę naudą, kai sumažinamos būsimos įmokos arba piniginės lėšos grąžinamos tiesiogiai ūkio subjektui ar netiesiogiai į kitą planą, kuriame trūksta lėšų. Turto viršutinė riba yra tos būsimos naudos dabartinė vertė.

▼M31

Pripažinimas ir vertinimas: apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinė vertė ir einamoji paslaugų savikaina

66 Galutinėms apibrėžtųjų išmokų plano sąnaudoms gali turėti įtakos daug kintamųjų, pavyzdžiui, galutiniai atlyginimai, darbuotojų kaita ir mirtingumas, darbuotojų įmokos ir medicinos išlaidų tendencijos. Galutinės plano sąnaudos yra neaiškios ir manoma, kad neaiškumas išliks ilgai. Kad būtų galima įvertinti prievolių, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, būtina:

a) taikyti aktuarinio vertinimo metodą (žr. 67–69 straipsnius);

b) priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams (žr. 70–74 straipsnius); ir

c) daryti aktuarines prielaidas (žr. 75–98 straipsnius).

Aktuarinio vertinimo metodas

67 Savo apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinei vertei ir atitinkamai einamajai paslaugų savikainai (prireikus – anksčiau suteiktų paslaugų savikainai) nustatyti ūkio subjektas taiko planuojamo sąlyginio vieneto metodą.

68 Taikant planuojamo sąlyginio vieneto metodą (kartais vadinamą tarnybos metais sukauptų išmokų metodu ar išmokų ir tarnybos metų metodu) daroma prielaida, kad kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia teisę gauti papildomą išmokos vienetą (žr. 70–74 straipsnius), ir prieš apskaičiuojant galutinę prievolę kiekvienas vienetas įvertinamas atskirai (žr. 75–98 straipsnius).

68 straipsnio taikymo pavyzdys

Baigus tarnybą, išmokama vienkartinė išmoka, lygi 1 proc. galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. Pirmais metais atlyginimas yra 10 000 PV ir daroma prielaida, kad jis kasmet didės po 7 proc. (sudėtinis procentas). Taikoma 10 proc. metinė diskonto norma. Pateikiamoje lentelėje parodyta, kaip didėja prievolė darbuotojui, kuris turėtų išeiti iš darbo 5-ųjų metų pabaigoje, darant prielaidą, kad aktuarinės prielaidos išliks nepakitusios. Kad būtų paprasčiau, šiame pavyzdyje neatsižvelgiama į papildomą koregavimą, kuris reikalingas siekiant parodyti tikimybę, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo anksčiau ar vėliau, nei numatyta.

Metai	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	PV	*PV*	*PV*	*PV*	*PV*
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*
Pradinė prievolė	—	*89*	*196*	*324*	*476*
10 % palūkanos	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Einamoji paslaugų savikaina	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Galutinė prievolė	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Pastabos.

1 Pradinė prievolė yra išmokų, priskirtų ankstesniems metams, dabartinė vertė.

2 Einamoji paslaugų savikaina yra išmokų, priskirtų einamiesiems metams, dabartinė vertė.

3 Galutinė prievolė yra išmokų, priskirtų einamiesiems ir ankstesniems metams, dabartinė vertė.

69 Ūkio subjektas diskontuoja visą prievolės, susijusios su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, sumą, net jei šios prievolės dalies įvykdymo terminas sueina per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams

70 Ūkio subjektas, apskaičiuodamas savo apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, o prireikus – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, išmoką priskiria tarnybos laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei dėl darbuotojo tarnybos vėlesniais metais reikės mokėti daug didesnes išmokas nei ankstesniais metais, ūkio subjektas turi paskirstyti išmoką tiesiogiai proporcingu metodu:

a) nuo tos dienos, kurią darbuotojo tarnyba pirmą kartą suteikia teisę gauti išmokas pagal planą (neatsižvelgiant į tai, ar išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos, ar ne), iki

b) dienos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės gauti didelių papildomų išmokų sumų pagal planą, nebent jos susijusios su tolesniu atlyginimo didėjimu.

71 Pagal planuojamo sąlyginio vieneto metodą ūkio subjektas turi priskirti išmoką einamajam laikotarpiui (kad būtų galima apskaičiuoti einamąją paslaugų savikainą) ir einamajam bei ankstesniems laikotarpiams (kad būtų galima apskaičiuoti apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinę vertę). Ūkio subjektas priskiria išmoką laikotarpiams, kada atsirado prievolė mokėti išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui. Ši prievolė atsiranda, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, kurias ūkio subjektas numato mokėti būsimais ataskaitiniais laikotarpiais. Aktuarinėmis metodikomis ūkio subjektas gali įvertinti šią prievolę pakankamai patikimai, kad būtų galima pagrįstai pripažinti įsipareigojimą.

71 straipsnio taikymo pavyzdžiai

1 Apibrėžtųjų 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. Apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė yra 100 PV dabartinė vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Jeigu išmoka turi būti sumokėta iš karto darbuotojui išeinant iš darbo, einamoji paslaugų savikaina ir apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė nustatoma atsižvelgiant į datą, kurią, kaip numatoma, darbuotojas išeis iš darbo. Taigi dėl diskontavimo poveikio jos yra mažesnės nei sumos, kurios būtų gautos, jei darbuotojas išeitų iš darbo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼M31

2 Plane numatyta mėnesio pensija, sudaranti 0,2 proc. galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus. Pensija mokama nuo 65 metų amžiaus.

Kiekvieniems tarnybos metams priskiriama įmoka, lygi dabartinei mėnesio pensijos, sudarančios 0,2 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertei numatomo išėjimo į pensiją dieną. Pensija mokėtina nuo numatomo išėjimo į pensiją dienos iki mirties dienos. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė tos išmokos vertė. Apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė yra mėnesinių pensijos mokėjimų, sudarančių 0,2 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, dabartinė vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Einamoji paslaugų savikaina ir apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė diskontuojamos, nes pensijos pradedamos mokėti nuo 65 metų amžiaus.

72 Dėl darbuotojo tarnybos atsiranda prievolė pagal apibrėžtųjų išmokų planą netgi tada, kai išmokas lemia būsimas darbas (kitaip tariant, jos nėra privalomos mokėti). Dėl darbuotojo tarnybos iki privalomo mokėjimo datos atsiranda konstruktyvi prievolė, nes kiekvieno tolesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būsimo darbo, kurį darbuotojas turi atlikti prieš įgydamas teisę į išmoką, apimtis mažėja. Ūkio subjektas, vertindamas apibrėžtųjų išmokų prievolę, atsižvelgia į tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali neįvykdyti privalomo mokėjimo reikalavimų. Be to, nors kai kurios iš išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, išmokos sveikatos priežiūrai, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, tampa mokėtinos tik tada, jeigu įvyksta tam tikras įvykis, kai darbuotojas jau nebedirba, prievolė atsiranda darbuotojui dar atliekant darbą, kuris suteikia teisę į išmoką tam įvykiui įvykus. Tam tikro įvykio tikimybė turi įtakos prievolės vertinimui, tačiau nenulemia prievolės buvimo.

72 straipsnio taikymo 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 iš pirmųjų 10 metų einamoji paslaugų savikaina ir prievolės dabartinė vertė atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti 10 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.

73 Prievolė didėja iki datos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į didelę papildomų 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 dienos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į didelę papildomų išmokų sumą. Taip yra todėl, kad darbuotojo tarnyba per visą laikotarpį galiausiai nulems didesnes išmokas.

▼**M31**

73 straipsnio taikymo pavyzdžiai

1 Pagal planą mokama vienkartinė 1 000 PV dydžio išmoka, į kurią darbuotojas įgyja teisę išdirbęs 10 metų. Už vėlesnę tarnybą papildoma išmoka nenustatyta.

Kiekvieniems iš pirmųjų 10 metų priskiriama 100 PV (1 000 PV padalijus iš 10) dydžio išmoka.

Einamoji paslaugų savikaina per kiekvienus iš pirmųjų 10 metų atitinka 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 20 metų arba kurie dar dirba būdami 65 metų, neatsižvelgiant į jų tarnybos trukmę.

Darbuotojams, atėjusiems dirbti į ūkio subjektą iki 35 metų amžiaus, tarnyba pirmą kartą suteikia teisę į išmokas pagal planą, kai jiems yra 35 metai (darbuotojas galėtų išeiti iš darbo būdamas 30 metų ir sugrįžti būdamas 33 metų ir tai neturės įtakos išmokų sumai ar mokėjimo laikui). Šios išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos. Tarnyba po 55 metų amžiaus taip pat nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 PV padalijus iš 20) už kiekvienus metus nuo 35 iki 55 metų amžiaus.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 35–45 metų amžiaus, už ilgesnę nei dvidešimties metų tarnybą neskiriama didelių papildomų išmokų. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus iš 20 pirmųjų tarnybos metų.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 55 metų amžiaus, ilgesnė nei 10 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 200 PV dydžio išmoką (2 000 PV padalijus iš 10) už kiekvienus iš 10 pirmųjų tarnybos metų.

Visų darbuotojų einamoji paslaugų savikaina ir prievolės dabartinė vertė atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti reikiamo laikotarpio.

3 Pagal sveikatos priežiūros pasibaigus tarnybos laikui planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 40 proc. medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau kaip 10, bet mažiau kaip 20 metų, ir 50 proc. šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

Pagal plano išmokų formulę ūkio subjektas skiria 4 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (40 proc. padalijus iš 10) kiekvieniems iš 10 pirmųjų metų ir 1 proc. (10 padalijus iš 10) kiekvieniems iš antrojo dešimtmečio metų. Einamoji paslaugų savikaina kiekvienais metais atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti laikotarpio, reikalingo daliai išmokų ar visoms joms uždirbti. Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

4 Pagal sveikatos priežiūros pasibaigus tarnybos laikui planą jau nedirbančiam darbuotojui atlyginama 10 proc. medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau kaip 10, bet mažiau kaip 20 metų, ir 50 % šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

▼**M31**

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 tiesiogiai proporcingu metodu pagal 71 straipsnį. Ilgesnė nei 20 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Todėl išmoka, priskiriama kiekvieniems iš 20 pirmųjų metų, sudaro 2,5 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (50 proc. padalijus iš 20).

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš ūkio subjekto išdirbę 10–20 metų, kiekvienais iš 10 pirmųjų metų skiriama išmoka sudaro 1 proc. 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.

74 Jei išmokos suma sudaro pastovią galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus dalį, atlyginimo padidėjimas ateityje turės įtakos sumai, kuri reikalinga prievolei už tarnybą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos įvykdyti, tačiau nesukurs papildomos prievolės. Todėl:

a) pagal 70 straipsnio b punktą atlyginimo padidėjimas nelemia papildomų išmokų, net jei išmokų suma ir priklauso nuo galutinio atlyginimo; ir

b) kiekvienam laikotarpiui priskiriama išmokų suma sudaro pastovią atlyginimo, su kuriuo išmoka susieta, dalį.

74 straipsnio taikymo pavyzdys

Darbuotojai turi teisę į išmoką, sudarančią 3 proc. galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus iki 55 metų amžiaus.

Išmoka, sudaranti 3 proc. 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

75 Aktuarinės prielaidos turi būti nešališkos ir tarpusavyje suderinamos.

76 Aktuarinės prielaidos yra geriausias ūkio subjekto kintamųjų, kurie nulems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, galutines sąnaudas, įvertinimas. Aktuarinės prielaidos yra šios:

a) demografinės prielaidos, rodančios būsimas dabartinių ir buvusių darbuotojų (ir jų išlaikytinių), turinčių teisę gauti išmokas, savybes. Demografinės prielaidos susijusios su:

i) mirtingumu (žr. 81 ir 82 straipsnius);

ii) darbuotojų kaita, nedarbingumu ir ankstyvu išėjimu į pensiją;

iii) plano narių ir jų išlaikytinių, turinčių teisę gauti išmokas, dalimi;

iv) plano narių, kurie pasirinks gauti kiekvienos rūšies išmokas pagal plano sąlygas, dalimi; ir

▼M31

v) reikalavimų padengti medicinos išlaidas skaičiumi;

b) finansinės prielaidos, susijusios su:

i) diskonto norma (žr. 83–86 straipsnius);

ii) išmokų dydžiais, išskyrus bet kokias darbuotojams tenkančias išmokų sąnaudas, ir būsimais atlyginimais (žr. 87–95 straipsnius);

iii) išmokų sveikatos priežiūrai atvejais – būsimomis medicinos išlaidomis, įskaitant mokėjimo reikalavimų administravimo išlaidas (t. y. išlaidas, kurios bus patirtos nagrinėjant ir tenkinant mokėjimo reikalavimus, įskaitant teisinius ir draudimo ekspertų mokesčius) (žr. 96–98 straipsnius); ir

iv) mokesčiais, mokėtinais pagal planą nuo įmokų už darbą iki finansinių ataskaitų datos arba nuo išmokų, priklausančių už tą darbą.

77 Aktuarinės prielaidos yra nešališkos, jei jos apgalvotos ir ne per daug konservatyvios.

78 Aktuarinės prielaidos yra tarpusavyje suderinamos, jei jos parodo ekonominius santykius tarp tokių veiksnių kaip infliacija, atlyginimų augimo tempas ir diskonto normos. Pavyzdžiui, darant visas prielaidas, priklausančias nuo tam tikro infliacijos lygio bet kuriuo būsimu laikotarpiu (pavyzdžiui, palūkanų normų ir atlyginimų bei išmokų didėjimo prielaidas), laikoma, kad infliacijos lygis tuo laikotarpiu yra toks pat.

79 Ūkio subjektas nustato nominalią diskonto normą ir kitas finansines prielaidas, nebent realūs (pakoreguoti pagal infliaciją) įverčiai būtų patikimesni, pavyzdžiui, hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis (žr. 29-ąjį TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“), arba jei išmokos indeksuojamos, o indeksuotų obligacijų ta pačia valiuta ir tais pačiais terminais rinka yra stipri.

80 Finansinės prielaidos turi būti grindžiamos ataskaitinio laikotarpio pabaigos dieną esamomis rinkos prognozėmis dėl to laikotarpio, per kurį turi būti įvykdytos prievolės.

Aktuarinės prielaidos: mirtingumas

81 Ūkio subjektas turi daryti prielaidas dėl mirtingumo remdamasis savo geriausiu įvertinimu, koks bus plano narių mirtingumas tiek tarnybos laikotarpiu, tiek jam pasibaigus.

82 Apskaičiuodamas galutines išmokų sąnaudas, ūkio subjektas atsižvelgia į numatomus mirtingumo pokyčius, pavyzdžiui, koreguoja standartines mirtingumo lenteles, atsižvelgdamas į nustatytą mirtingumo rodiklių sumažėjimą.

Aktuarinės prielaidos: diskonto norma

▼M48

83 Norma, taikoma išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimams (ir finansuojamiems, ir nefinansuojamiems) diskontuoti, turi būti nustatoma remiantis rinkos pajamomis iš aukštos kokybės įmonių obligacijų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Kai naudojamos valiutos, kurioms nėra didelės tokių aukštos kokybės įmonių obligacijų rinkos, remiamasi rinkos pajamomis (ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) iš Vyriausybės obligacijų, išreikštų ta valiuta. Įmonių obligacijų ar Vyriausybės obligacijų valiuta ir terminas turi atitikti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimų valiutą ir terminą.

▼**M31**

84 Viena iš aktuarinių prielaidų, darančių reikšmingą įtaką, yra diskonto norma. Diskonto norma parodo pinigų laiko vertę, bet ne aktuarinę ar investicinę riziką. Be to, diskonto norma neparodo ūkio subjektui būdingos kredito rizikos, kurią patiria ūkio subjekto kreditoriai, ir rizikos, kad realūs rodikliai ateityje gali skirtis nuo aktuarinių prielaidų.

85 Diskonto norma parodo 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.

86 Kai kuriais atvejais gali nebūti didelės obligacijų su gana ilgu išpirkimo terminu, atitinkančiu numatomą visų išmokų mokėjimo terminą, rinkos. 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. Bendra apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė neturėtų labai priklausyti nuo diskonto normos, taikomos tai išmokų daliai, kuri mokėtina vėliau, nei sueina įmonių ar vyriausybės obligacijų terminas.

Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicinos išlaidos

87 Ūkio subjektas savo apibrėžtųjų išmokų prievoles turi vertinti taip, kad vertinime būtų parodyta:

a) pagal plano sąlygas numatytos išmokos (arba išmokos, mokėtinos dėl kiekvienos konstruktyvios prievolės, neįeinančios į šias sąlygas) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

b) bet kokie įvertinti būsimi atlyginimų padidinimai, veikiantys mokėtinas išmokas;

c) būsimų išmokų dalies, kurią turės sumokėti darbdavys, bet kokių apribojimų poveikis;

d) darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos, dėl kurių mažėja galutinės ūkio subjekto patiriamos šių išmokų sąnaudos; ir

e) apskaičiuoti būsimi valstybės išmokų dydžio pokyčiai, veikiantys išmokas, mokėtinas pagal apibrėžtųjų išmokų planą, tik jei:

i) tie pokyčiai įvyko iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos arba

ii) ankstesni duomenys arba kiti patikimi įrodymai rodo, kad šios valstybės išmokos kaip nors nuspėjamai keisis, pavyzdžiui, ateityje keičiantis bendram kainų lygiui ar bendram atlyginimų lygiui.

88 Aktuarinės prielaidos atitinka tuos būsimus išmokų pokyčius, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra nustatyti oficialiose plano sąlygose (arba kaip konstruktyvi prievolė, neįeinanti į šias sąlygas). Taip yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui:

a) anksčiau ūkio subjekte išmokos buvo didinamos, pavyzdžiui, siekiant sumažinti infliacijos poveikį, ir nėra požymių, kad ši praktika ateityje keistųsi;

▼M31

b) ūkio subjektas privalo pagal oficialias plano sąlygas (arba konstruktyvią prievolę, neįeinančią į šias sąlygas) ar įstatymus panaudoti pagal planą gautą perteklių plano dalyvių išmokoms (žr. 108 straipsnio c punktą); arba

c) išmokų dydis keičiamas atsižvelgiant į veiklos rezultatų rodiklius ar kitus kriterijus. Pavyzdžiui, plano sąlygose gali būti nustatyta, kad jei plano turto nepakaks, bus mokamos sumažintos išmokos arba darbuotojai turės mokėti papildomas įmokas. Vertinant prievolę remiamasi veiklos rezultatų rodiklių ar kitų kriterijų poveikio geriausiu įvertinimu.

89 Aktuarinės prielaidos nerodo tų būsimų išmokų pokyčių, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nenustatyti oficialiose plano sąlygose (arba kaip konstruktyvi prievolė). Tokie pokyčiai lems:

a) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą tiek, kiek dėl jų keisis išmokos už tarnybą iki tokio pasikeitimo; ir

b) einamąją paslaugų savikainą laikotarpiais po pasikeitimo tiek, kiek dėl jų keisis išmokos už tarnybą iki tokio pasikeitimo.

90 Vertinant būsimų atlyginimų padidėjimą atsižvelgiama į infliaciją, darbo stažą, paaukštinimą ir kitus svarbius veiksnius, pavyzdžiui, darbo rinkos pasiūlą ir paklausą.

91 Kai kuriuose apibrėžtųjų išmokų planuose apribotos įmokos, kurias turi mokėti ūkio subjektas. Galutinės išmokų sąnaudos priklauso nuo įmokų apribojimo poveikio. Įmokų apribojimo poveikis nustatomas pagal trumpesnįjį iš šių laikotarpių:

a) numatoma ūkio subjekto veiklos trukmė; ir

b) numatoma plano galiojimo trukmė.

92 Pagal kai kuriuos apibrėžtųjų išmokų planus darbuotojai arba trečiosios šalys turi padengti dalį plano sąnaudų. Darbuotojų įmokomis sumažinamos ūkio subjekto išmokų sąnaudos. Ūkio subjektas įvertina, ar dėl trečiųjų šalių įmokų mažinamos ūkio subjekto mokėtinų išmokų sąnaudos, ar suteikiama teisė į kompensaciją, kaip aprašyta 116 straipsnyje. Darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokos yra arba nustatytos oficialiose plano sąlygose (arba atsiranda dėl konstruktyvios prievolės, neįeinančios į šias sąlygas), arba savanoriškos. Pagal planą sumokėtos savanoriškos darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos mažina paslaugų savikainą.

▼M44

93 Oficialiose plano sąlygose nustatytos darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos mažina paslaugų savikainą (jei yra susietos su tarnyba) arba turi įtakos grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinių vertinimų sumoms (jei jos nėra susietos su tarnyba). Pavyzdžiui, su tarnyba nesusietos įmokos yra tokios įmokos, kurių reikia trūkumui, atsiradusiam dėl plano turto nuostolių arba aktuarinių nuostolių, sumažinti. Jei darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos yra susietos su tarnyba, tos įmokos mažina paslaugų savikainą tokiu būdu:

a) jeigu įmokų suma priklauso nuo tarnybos metų skaičiaus, ūkio subjektas priskiria įmokas tarnybos laikotarpiams taikydamas tokį pat priskyrimo metodą, kokį taikyti reikalaujama 70 straipsnyje bendrosioms išmokoms (t. y. plano įmokų formulę arba tiesiogiai proporcingą metodą); arba

▼M44

b) jeigu įmokų suma nepriklauso nuo tarnybos metų skaičiaus, ūkio subjektui leidžiama tokiomis įmokomis sumažinti paslaugų savikainą tuo laikotarpiu, kuriuo atliktas susijęs darbas. Nuo tarnybos metų skaičiaus nepriklausančios įmokos, pavyzdžiui, yra fiksuota darbuotojo atlyginimo procentinė dalis, fiksuota suma per visą tarnybos laikotarpį arba nuo darbuotojo amžiaus priklausanti suma.

A1 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo nuorodos.

94 Darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokų, priskiriamų tarnybos laikotarpiams pagal 93 straipsnio a punktą, pakeitimai lemia:

a) einamąją ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (jeigu tie pakeitimai nenustatyti oficialiose plano sąlygose ir nedaromi dėl konstruktyvios prievolės); arba

b) aktuarinį pelną ir nuostolius (jeigu tie pakeitimai nustatyti oficialiose plano sąlygose arba daromi dėl konstruktyvios prievolės).

▼M31

95 Kai kurios išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, yra susietos su kintamaisiais, tokiais kaip valstybės pensijų išmokų ar valstybinės sveikatos priežiūros lygis. Tokių išmokų vertinimas grindžiamas geriausiais tokių kintamųjų įvertinimais, remiantis ankstesniais duomenimis ir kitais patikimais įrodymais.

96 Prielaidose dėl medicinos išlaidų reikia atsižvelgti į numatomus būsimus medicinos paslaugų kainų pokyčius dėl infliacijos ir specifinių medicinos išlaidų pasikeitimų.

97 Vertinant išmokas medicinos išlaidoms, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, reikia daryti prielaidas dėl būsimų mokėjimo reikalavimų dydžio, dažnio ir šių reikalavimų įvykdymo kainos. Ūkio subjektas įvertina būsimas medicinos išlaidas remdamasis savo ankstesnės praktikos duomenimis ir prireikus – papildomais kitų ūkio subjektų, draudimo bendrovių, medicinos paslaugų teikėjų ir kitų šaltinių duomenimis. Vertinant būsimas medicinos išlaidas atsižvelgiama į technologijų pažangos poveikį, naudojimosi sveikatos priežiūros paslaugomis ar jų teikimo pokyčius ir plano dalyvių sveikatos būklės pasikeitimus.

98 Mokėjimo reikalavimų dydis ir dažnis labai priklauso nuo darbuotojų (ir jų išlaikytinių) amžiaus, sveikatos būklės ir lyties, taip pat gali priklausyti ir nuo 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 koreguojami ir tada, kai yra patikimų įrodymų, kad praeities tendencijos nebesitęs.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir plano įvykdymo pelnas bei nuostoliai

▼M66

99 Ūkio subjektas, nustatydamas anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną ar nuostolius, turi pakartotinai įvertinti grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal plano turto dabartinę tikrąją vertę ir dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas), atsižvelgdamas į:

a) pagal planą siūlomas išmokas ir plano turtą prieš plano pakeitimą, sumažinimą ar įvykdymą ir

b) pagal planą siūlomas išmokas ir plano turtą po plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo.

▼M31

100 Ūkio subjektas neprivalo skirti anksčiau suteiktų paslaugų savikainos pakeitus planą, anksčiau suteiktų paslaugų savikainos sumažinus planą ir plano įvykdymo pelno arba nuostolių, jei visi šie sandoriai įvykdomi vienu metu. Kai kuriais atvejais planas pirma pakeičiamas, o vėliau įvykdomas, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas pakeičia išmokų pagal planą dydį ir vėliau sumoka visas pakeistąsias išmokas. Tokiais atvejais ūkio subjektas pripažįsta anksčiau suteiktų paslaugų savikainą prieš bet kokį plano įvykdymo pelną arba nuostolius.

101 Planas įvykdomas, pakeičiamas ir sumažinimas tuo pat metu, jei jis nutraukiamas įvykdžius įsipareigojimą ir planas nustoja galioti. Tačiau plano nutraukimas nėra jo įvykdymas, jei jis pakeičiamas nauju planu, pagal kurį teikiamos iš esmės tokios pačios išmokos.

▼M66

101A Kai planas pakeičiamas, sumažinamas ar įvykdomas, ūkio subjektas turi pripažinti ir įvertinti bet kokią anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną ar nuostolius pagal 99–101 ir 102–112 straipsnius. Tai darydamas ūkio subjektas neatsižvelgia į turto viršutinės ribos poveikį. Tada ūkio subjektas turi nustatyti turto viršutinės ribos poveikį po plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo ir pripažinti bet kokį to poveikio pasikeitimą pagal 57 straipsnio d punktą.

▼M31

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina

102 Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina yra apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės pasikeitimas pakeitus arba sumažinus planą.

103 Ūkio subjektas pripažįsta anksčiau suteiktų paslaugų savikainą sąnaudomis nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

a) plano pakeitimo arba sumažinimo diena; arba

b) diena, kurią ūkio subjektas pripažįsta susijusias restruktūrizavimo išlaidas (žr. 37-ąjį TAS) arba išeitines išmokas (žr. 165 straipsnį).

104 Planas pakeičiamas, kai ūkio subjektas nustato arba panaikina apibrėžtųjų išmokų planą arba pakeičia išmokas, mokamas pagal esamą apibrėžtųjų išmokų planą.

105 Planas sumažinamas, kai ūkio subjektas reikšmingai sumažina darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių. Planas gali būti mažinamas dėl atskiro įvykio, pavyzdžiui, gamyklos uždarymo, veiklos nutraukimo arba plano nutraukimo ar laikino sustabdymo.

106 Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina gali būti teigiama (kai nustatomos arba pakeičiamos išmokos ir dėl to padidėja apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė) arba neigiama (kai išmokos panaikinamos arba pakeičiamos ir dėl to apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė sumažėja).

107 Jei ūkio subjektas sumažina išmokas, mokėtinas pagal esamą apibrėžtųjų išmokų planą, ir kartu padidina kitas išmokas, mokėtinas pagal planą tiems patiems darbuotojams, ūkio subjektas aiškina šį pakeitimą kaip vienintelį grynąjį pakeitimą.

108 Į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą neįskaičiuojama:

a) faktinio ir anksčiau planuoto atlyginimo padidėjimo skirtumų poveikis prievolei mokėti išmokas už tarnybą ankstesniais metais (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti planuojami atlyginimai);

b) pensijų didinimo, atliekamo savo nuožiūra, per mažas ar per didelis įvertinimas, kai ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę didinti pensijas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti tokie padidinimai);

▼M31

c) išmokų padidėjimo, atsirandančio dėl finansinėse ataskaitose pripažinto aktuarinio pelno arba plano turto grąžos, įvertinimas, jeigu ūkio subjektas pagal oficialias plano sąlygas (ar pagal konstruktyvią prievolę, nenumatytą šiose sąlygose) ar pagal įstatymus privalo naudoti bet kokį plano perteklių plano dalyvių išmokoms, net jei išmokų padidinimas oficialiai dar neįformintas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes atsirandantis prievolės padidėjimas yra aktuarinis nuostolis, žr. 88 straipsnį); ir

d) privalomų mokėti išmokų (t. y. išmokų, kurios nepriklauso nuo būsimo darbo, žr. 72 straipsnį) padidėjimas, kai, nesant naujų ar padidintų išmokų, darbuotojai atitinka privalomo išmokų mokėjimo reikalavimus (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes ūkio subjektas pripažino apskaičiuotas išmokų sąnaudas einamąja paslaugų savikaina atliekant tarnybą).

Plano įvykdymo pelnas ir nuostoliai

109 Plano įvykdymo pelnas arba nuostoliai yra skirtumas tarp:

a) apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės, nustatytos plano įvykdymo dieną; ir

b) plano įvykdymo kainos, įskaitant bet kokį plano turto perleidimą ir bet kokias su plano įvykdymu susijusias tiesiogines ūkio subjekto išmokas.

110 Ūkio subjektas turi pripažinti apibrėžtųjų išmokų plano įvykdymo pelną arba nuostolius tada, kai planas įvykdomas.

111 Planas įvykdomas tada, kai ūkio subjektas sudaro sandorį, kuriuo panaikinamos visos tolesnės teisinės ar konstruktyvios prievolės dėl dalies ar visų išmokų mokėjimo pagal apibrėžtųjų išmokų planą (išskyrus plano sąlygose numatytą ir į aktuarines prielaidas įtrauktą išmokų mokėjimą darbuotojams arba jų vardu). Pavyzdžiui, reikšmingų darbdavio prievolių pagal planą vienkartinis perleidimas draudimo bendrovei, įsigyjant draudimo liudijimą, yra plano įvykdymas, tačiau vienkartinė piniginė išmoka pagal plano sąlygas šio plano dalyviams mainais į jų teises gauti nustatytas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, nėra plano įvykdymas.

112 Kartais ūkio subjektas įsigyja draudimo liudijimą siekdamas finansuoti kai kurias arba visas išmokas darbuotojams už dabartinį ir pasibaigusius tarnybos laikotarpius. Tokio liudijimo įsigijimas nėra plano įvykdymas, jei ūkio subjektas lieka teisiškai ar konstruktyviai įsipareigojęs (žr. 46 straipsnį) sumokėti kitas sumas, draudikui neišmokėjus darbuotojams draudimo liudijime nustatytų išmokų. 116–119 straipsniuose nurodoma, kaip turi būti pripažįstamos ir vertinamos apskaitoje plano turtui nepriskiriamos teisės į kompensacijas pagal draudimo liudijimus.

Pripažinimas ir vertinimas: plano turtas

Plano turto tikroji vertė

113 Bet kurio plano turto tikroji vertė išskaičiuojama nustatant trūkumą arba perteklių.

▼**M31**

114 Į plano turtą neįtraukiamos ataskaitas teikiančio ūkio subjekto neįmokėtos į fondą įmokos, taip pat ūkio subjekto išleistos ir fonde laikomos neperleidžiamos finansinės priemonės. Iš plano turto atimami visi fondo įsipareigojimai, nesusiję su išmokomis darbuotojams, pavyzdžiui, su prekyba susijusios ir kitos mokėtinos sumos bei įsipareigojimai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.

115 Jei plano turtas apima sąlygas atitinkančius draudimo liudijimus, kurie tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, tų draudimo liudijimų tikroji vertė apskaičiuojama kaip susijusių prievolių dabartinė vertė (atliekant bet kokį reikiamą sumažinimą, jei ne visas pagal draudimo liudijimus gautinas sumas įmanoma susigrąžinti).

Kompensacijos

116 Tik kai įsitikinama, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas išlaidas, reikalingas apibrėžtųjų išmokų prievolei įvykdyti, ūkio subjektas turi:

a) savo teisę į kompensaciją ataskaitose pripažinti kaip atskirą turtą. Turtą ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti tikrąja verte;

b) atskirti ir pripažinti savo teisės į kompensaciją tikrosios vertės pokyčius taip pat, kaip ir plano turto tikrosios vertės pokyčius (žr. 124 ir 125 straipsnius). Apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamosios dalys, pripažįstamos pagal 120 straipsnį, gali būti pripažintos atskaičius sumas, susijusias su teisės į kompensaciją balansinės vertės pasikeitimais.

117 Kartais ūkio subjektas gali reikalauti, kad kita šalis, pavyzdžiui, draudikas, sumokėtų visas apibrėžtųjų išmokų prievolei įvykdyti reikalingas išlaidas ar jų dalį. Sąlygas atitinkantys draudimo liudijimai pagal 8 straipsnyje pateiktą apibrėžtį yra plano turtas. Ūkio subjektas sąlygas atitinkančius draudimo liudijimus apskaitoje rodo taip pat, kaip visą kitą plano turtą, o 116 straipsnis netaikomas (žr. 46–49 ir 115 straipsnius).

118 Kai ūkio subjekto turimas draudimo liudijimas nėra sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas, jis nepriskiriamas plano turtui. Tokiais atvejais taikomas 116 straipsnis: ūkio subjektas savo teisę į kompensaciją pagal draudimo liudijimą apskaitoje pripažįsta atskiru turtu ir jo neišskaičiuoja apskaičiuodamas apibrėžtųjų išmokų trūkumą arba perteklių. Pagal 140 straipsnio b punktą ūkio subjektas ataskaitose turi trumpai apibūdinti ryšį tarp teisės į kompensaciją ir susijusios prievolės.

119 Jei teisė į kompensaciją atsiranda pagal draudimo liudijimą, kuris tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal apibrėžtųjų išmokų planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, teisės į kompensaciją tikroji vertė yra susijusios prievolės dabartinė vertė (atitinkamai sumažinta, jeigu neįmanoma gauti visos kompensacijos).

▼M31

Apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamosios dalys

▼M66

120 **Ūkio subjektas apskaitoje turi pripažinti apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamąsias dalis, išskyrus tas, kurias kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama įtraukti į turto savikainą:**

a) paslaugų savikainą (žr. 66–112 ir 122A straipsnius) pelnu arba nuostoliais;

▼M31

b) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius) pelnu arba nuostoliais; ir

c) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinius vertinimus (žr. 127–130 straipsnius) kitose bendrosiose pajamose.

121 Kituose TFAS reikalaujama įtraukti tam tikras išmokų darbuotojams sąnaudas į tokio turto, kaip atsargos ir nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, savikainą (žr. 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS). Visų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, sąnaudos, įtrauktos į tokio turto savikainą, atitinkamai apima 120 straipsnyje išvardytas sudedamąsias dalis.

122 Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai, pripažinti kitose bendrosiose pajamose, vėlesniais laikotarpiais neperkeliami į pelną arba nuostolius. Tačiau ūkio subjektas gali perkelti šias kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sumas nuosavybės dalyje.

▼M66

Einamoji paslaugų savikaina

122A **Ūkio subjektas einamąją paslaugų savikainą turi nustatyti naudodamas aktuarines prielaidas, nustatytas metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio einamąją paslaugų savikainą naudodamas aktuarines prielaidas, naudotas grynajam apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą.**

▼M31

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynosios palūkanos

▼M66

123 **Ūkio subjektas grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas turi nustatyti padaugindamas grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) vertę iš 83 straipsnyje nustatytos diskonto normos.**

123A **Grynosioms palūkanoms nustatyti pagal 123 straipsnį ūkio subjektas turi naudoti grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) ir diskonto normą, nustatytus metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio grynąsias palūkanas naudodamas:**

▼M66

a) grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą), nustatytą pagal 99 straipsnio b punktą; ir

b) diskonto normą, naudotą grynajam apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą.

Taikydamas 123A straipsnį ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į bet kokius dėl įmokų ar išmokų įvykusius grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pokyčius per tą laikotarpį.

▼M31

124 Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas galima laikyti apimančiomis plano turto palūkanų pajamas, apibrėžtųjų išmokų prievolės palūkanų išlaidas ir palūkanas dėl turto viršutinės ribos poveikio, kaip nurodyta 64 straipsnyje.

▼M66

125 Plano turto palūkanų pajamos yra plano turto grąžos sudedamoji dalis ir nustatomos dauginant plano turto tikrąją vertę iš 123A straipsnyje nustatytos diskonto normos. Ūkio subjektas plano turto tikrąją vertę turi nustatyti metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio palūkanų pajamas naudodamas plano turtą, naudotą grynajam apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą. Taikydamas 125 straipsnį ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į bet kokius dėl įmokų ar išmokų įvykusius turimo plano turto pokyčius per tą laikotarpį. Plano turto palūkanų pajamų ir plano turto grąžos skirtumas įskaičiuojamas pakartotinai vertinant grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą).

126 Palūkanos dėl turto viršutinės ribos poveikio priskiriamos bendram turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimui ir nustatomos dauginant turto viršutinės ribos poveikį iš 123A straipsnyje nustatytos diskonto normos. Ūkio subjektas turto viršutinės ribos poveikį nustato metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio palūkanas dėl turto viršutinės ribos poveikio atsižvelgdamas į bet kokius turto viršutinės ribos poveikio, nustatyto pagal 101A straipsnį, pokyčius. Palūkanų dėl turto viršutinės ribos poveikio ir bendrojo turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimo skirtumas įskaičiuojamas pakartotinai vertinant grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą).

▼**M31**

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai

127 Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai apima:

a) aktuarinį pelną ir nuostolius (žr. 128 ir 129 straipsnius);

b) plano turto grąžą (žr. 130 straipsnį), išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 125 straipsnį); ir

c) bet kokį turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą, išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 126 straipsnį).

128 Aktuarinis pelnas arba nuostoliai gali atsirasti padidėjus ar sumažėjus apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinei vertei dėl aktuarinių prielaidų pakeitimų arba praeities duomenimis paremtų pakeitimų. Aktuarinio pelno arba nuostolių priežastys, pavyzdžiui, būtų šios:

a) neįprastai didelė ar maža darbuotojų kaita, ankstyvas išėjimas į pensiją, mirtingumas, atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) arba medicinos išlaidų padidėjimas;

b) pokyčių poveikis prielaidoms dėl išmokų mokėjimo galimybių;

c) būsimos darbuotojų kaitos, ankstyvo išėjimo į pensiją, mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) arba medicinos išlaidų padidėjimo įverčių pasikeitimo poveikis; ir

d) diskonto normos pasikeitimo poveikis.

129 Aktuarinis pelnas ir nuostoliai neapima apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės pokyčių dėl apibrėžtųjų išmokų plano nustatymo, pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo arba pokyčių pasikeitus išmokoms, mokėtinoms pagal apibrėžtųjų išmokų planą. Tokie pokyčiai įtraukiami į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną arba nuostolius.

130 Nustatydamas plano turto grąžą ūkio subjektas atima plano turto valdymo sąnaudas ir bet kokius mokamus paties plano mokesčius, išskyrus tuos, kurie įtraukti į aktuarines prielaidas apibrėžtųjų išmokų prievolei nustatyti (76 straipsnis). Kitos administracinės sąnaudos iš plano turto grąžos neatimamos.

▼**M31**

Pateikimas

Užskaita

131 Ūkio subjektas turi užskaityti turtą, susijusį su vienu planu, ir įsipareigojimą, susijusį su kitu planu, tik tada, kai jis:

a) turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę naudoti vieno plano perteklių kito plano prievolėms vykdyti; ir

b) ketina vykdyti prievoles grynuoju pagrindu arba realizuoti vieno plano perteklių ir įvykdyti kito plano prievolę vienu metu.

132 Užskaitos kriterijai yra panašūs į 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ finansinėms priemonėms nustatytus kriterijus.

Sąvokų „trumpalaikis“ ir „ilgalaikis“ atskyrimas

133 Kai kurie ūkio subjektai trumpalaikį turtą ir įsipareigojimus atskiria nuo ilgalaikio turto ir įsipareigojimų. Šiame standarte nenurodoma, ar ūkio subjektas turi atskirti trumpalaikes ir ilgalaikes turto ir įsipareigojimų, atsirandančių dėl išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, dalis.

Apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamosios dalys

134 120 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų paslaugų savikainą ir grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas pelnu arba nuostoliais. Šiame standarte nenurodoma, kaip ūkio subjektas turėtų pateikti paslaugų savikainą ir grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas. Tas sudedamąsias dalis ūkio subjektas pateikia pagal 1-ąjį TAS.

Atskleidimas

135 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria:

a) paaiškinamos jo apibrėžtųjų išmokų planų ir su jais susijusios rizikos savybės (žr. 139 straipsnį);

b) nustatomos ir paaiškinamos ūkio subjekto finansinėse ataskaitose esančios sumos, atsiradusios dėl jo apibrėžtųjų išmokų planų (žr. 140–144 straipsnius); ir

c) aprašoma, kaip nuo ūkio subjekto apibrėžtųjų išmokų planų gali priklausyti jo būsimų pinigų srautų dydis, laikas ir neapibrėžtumas (žr. 145–147 straipsnius).

136 Siekdamas 135 straipsnyje nustatytų tikslų, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus šiuos dalykus:

a) kiek išsami turi būti informacija, kad būtų tenkinami jos atskleidimo reikalavimai;

b) kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam reikalavimui;

c) kiek reikia apibendrinti arba išskaidyti informaciją; ir

d) ar finansinių ataskaitų naudotojams reikia papildomos informacijos, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.

▼**M31**

137 Jeigu informacijos, atskleidžiamos pagal šį standartą ir kitus TFAS, nepakanka, kad būtų pasiekti 135 straipsnyje nustatyti tikslai, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kuri yra būtina tiems tikslams pasiekti. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pateikti apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės analizę, kurioje būtų nurodytas prievolės pobūdis, savybės ir rizika. Atskleidžiant tokią informaciją galima išskirti:

a) sumas, mokėtinas aktyviems nariams, nariams, kuriems mokėjimas atidėtas, ir pensininkams;

b) privalomas mokėti išmokas ir sukauptas, bet neprivalomas mokėti išmokas;

c) tam tikromis sąlygomis mokamas išmokas, su būsimu atlyginimų didėjimu siejamas sumas ir kitas išmokas.

138 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar reikia atskirti kai kurią arba visą atskleidžiamą informaciją apie planus arba planų grupes, su kuriais siejama rizika reikšmingai skiriasi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali atskirai atskleisti informaciją apie planus, pasižyminčius viena ar daugiau šių savybių:

a) skirtinga geografinė vietovė;

b) skirtingos savybės, pavyzdžiui, tai gali būti nuo vienodo atlyginimo skaičiuojamų pensijų planai, nuo galutinio atlyginimo skaičiuojamų pensijų planai arba medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikui, planai;

c) skirtingas reguliavimas;

d) skirtinga segmentų atskaitomybė;

e) skirtingas finansavimas (pavyzdžiui, visiškai nefinansuojami, finansuojami arba iš dalies finansuojami planai).

Apibrėžtųjų išmokų planų ir su jais susijusios rizikos savybės

139 Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

a) informaciją apie savo apibrėžtųjų išmokų planų savybes, įskaitant:

i) pagal planą skiriamų išmokų pobūdį (pavyzdžiui, tai gali būti nuo galutinio atlyginimo skaičiuojamų apibrėžtųjų išmokų planas arba įmokų planas su garantija);

ii) planui taikomos reguliavimo sistemos aprašymą, pavyzdžiui, bet kokius taikomus minimalaus finansavimo reikalavimus ir bet kokį reguliavimo sistemos poveikį planui, kaip antai turto viršutines ribas (žr. 64 straipsnį);

iii) bet kokių kitų ūkio subjekto plano valdymo užduočių aprašymą, pavyzdžiui, su planu dirbančių patikėtinių arba valdybos narių atsakomybę;

b) ūkio subjekto dėl plano patiriamos rizikos aprašą, visų pirma neįprastus, tik šiam ūkio subjektui arba konkrečiam planui būdingus rizikos veiksnius, ir bet kokias reikšmingas rizikos koncentracijas. Pavyzdžiui, jei plano turtas skiriamas daugiausia vienos rūšies investicijoms, kaip antai į nekilnojamąjį turtą, ūkio subjektas dėl plano gali patirti nekilnojamojo turto rinkos rizikos koncentraciją;

c) bet kokių plano pakeitimo, sumažinimo ir įvykdymo atvejų aprašą.

▼**M31**

Finansinėse ataskaitose pateiktų sumų paaiškinimas

140 Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno iš toliau nurodytų straipsnių (kai tinka) pradinio ir galutinio likučių sutikrinimą:

a) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto), atskirai sutikrindamas:

i) plano turtą;

ii) apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinę vertę;

iii) turto viršutinės ribos poveikį;

b) visų teisių į kompensacijas. Ūkio subjektas taip pat turi aprašyti kiekvienos teisės į kompensaciją ryšį su atitinkama prievole.

141 Atliekant kiekvieną 140 straipsnyje nurodytą sutikrinimą, kai tinka, pateikiami visi šie duomenys:

a) einamoji paslaugų savikaina;

b) palūkanų pajamos arba sąnaudos;

c) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai, atskirai parodant:

i) plano turto grąžą, išskyrus b punkte nurodytoms palūkanoms priskiriamas sumas;

ii) aktuarinį pelną ir nuostolius dėl demografinių prielaidų pasikeitimo (žr. 76 straipsnio a punktą);

iii) aktuarinį pelną ir nuostolius dėl finansinių prielaidų pasikeitimo (žr. 76 straipsnio b punktą);

iv) grynojo apibrėžtųjų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikio pokyčius, išskyrus b punkte nurodytoms palūkanoms priskiriamas sumas. Ūkio subjektas taip pat turi atskleisti, kaip jis nustatė didžiausią gaunamą ekonominę naudą, t. y. ar ta nauda turi būti gauta grąžinamų lėšų forma, ar sumažinus būsimas įmokas, ar abiem būdais;

d) anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir plano įvykdymo pelnas bei nuostoliai. Kaip nustatyta 100 straipsnyje, neprivaloma skirti anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nuo plano įvykdymo pelno arba nuostolių, jei tai patiriama vienu metu;

e) užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka;

f) plano įmokos, atskirai parodant darbdavio ir plano dalyvių įmokas;

g) plano išmokos, atskirai parodant išmokėtą sumą kiekvieno plano įvykdymo atveju;

h) verslo jungimų ir perleidimų poveikis.

142 Ūkio subjektas turi išskirstyti tikrąja verte vertinamą plano turtą į grupes pagal to turto pobūdį ir riziką ir kiekvienoje plano turto grupėje papildomai išskirti turtą, turintį kotiruojamą kainą aktyviojoje rinkoje (kaip apibrėžta 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ ([1])), ir turtą, kuris šios kainos neturi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, taip pat atsižvelgdamas į 136 straipsnyje aprašytą informacijos atskleidimo lygį, galėtų išskirti:

a) pinigus ir pinigų ekvivalentus;

([1]) Jeigu ūkio subjektas dar nepradėjo taikyti 13-ojo TFAS, jis gali, kai tinka, remtis 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ 71TN straipsniu arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ (2010 m. spalio mėn.) B.5.4.3 straipsniu.

▼**M31**

b) nuosavybės priemones (suskirstytas pagal ūkio šaką, bendrovės dydį, geografinę padėtį ir t. t.);

c) skolos priemones (suskirstytas pagal emitento pobūdį, kredito kokybę, geografinę padėtį ir t. t.);

d) nekilnojamąjį turtą (suskirstytą pagal geografinę padėtį ir t. t.);

e) išvestines finansines priemones (suskirstytas pagal pagrindinės sutartyje numatytos rizikos rūšis, pavyzdžiui, palūkanų normos sutartys, užsienio valiutos keitimo sutartys, nuosavybės priemonių sutartys, kredito sutartys, ilgaamžiškumo rizikos apsikeitimo sandoriai ir t. t.);

f) investicinius fondus (suskirstytus pagal fondų tipus);

g) turtu užtikrintus vertybinius popierius; ir

h) struktūrizuotas skolas.

143 Ūkio subjektas turi atskleisti savo paties perleidžiamų finansinių priemonių, turimų kaip plano turtas, tikrąją vertę ir plano turto, kuris yra ūkio subjekto reikmėms naudojamas nekilnojamasis turtas arba kitoks ūkio subjekto reikmėms naudojamas turtas, tikrąją vertę.

144 Ūkio subjektas turi atskleisti reikšmingas aktuarines prielaidas, pagal kurias nustatyta apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė (žr. 76 straipsnį). Ši informacija turi būti atskleista absoliučia išraiška (pavyzdžiui, kaip absoliutus procentinis dydis, o ne tik kaip skirtingų procentinių dydžių ar kitų kintamųjų marža). Jei ūkio subjektas pateikia bendrą informaciją pagal planų grupes, jis turi ją pateikti taikydamas svertinius vidurkius arba palyginti siaurus intervalus.

Būsimų pinigų srautų dydis, laikas ir neapibrėžtumas

145 Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

a) kiekvienos reikšmingos aktuarinės prielaidos (atskleistos pagal 144 straipsnį) jautrumo analizę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, nurodydamas atitinkamos aktuarinės prielaidos pakeitimų, kurie pagrįstai galėjo būti padaryti tą datą, galimą poveikį apibrėžtųjų išmokų prievolei;

b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis parengta a punkte nurodyta jautrumo analizė, ir tų metodų apribojimus;

c) praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu taikytų metodų ir prielaidų, kuriais remiantis parengta jautrumo analizė, pakeitimus ir šių pakeitimų priežastis.

146 Ūkio subjektas turi aprašyti bet kokias plane numatytas arba savo taikomas turto ir įsipareigojimų derinimo strategijas, įskaitant anuitetų ir kitų metodikų, tokių kaip ilgaamžiškumo rizikos apsikeitimo sandoriai, taikymą rizikai valdyti.

147 Siekdamas parodyti apibrėžtųjų išmokų plano poveikį savo būsimiems pinigų srautams, ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

a) bet kokių finansavimo susitarimų ir finansavimo strategijų, turinčių įtakos būsimoms įmokoms, aprašą;

b) numatytas įmokas pagal planą per artimiausią metinį ataskaitinį laikotarpį;

▼M31

c) informaciją apie apibrėžtųjų išmokų prievolės terminus, įskaitant apibrėžtųjų išmokų prievolės trukmės svertinį vidurkį; galima pateikti ir kitokios informacijos apie išmokų mokėjimo terminų išdėstymą, kaip antai išmokų mokėjimo terminų analizę.

Jungtiniai darbdavių planai

148 Jeigu ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtųjų išmokų plane, jis turi atskleisti šią informaciją:

a) aprašyti finansavimo susitarimus, įskaitant metodą, pagal kurį nustatytas ūkio subjekto įmokų dydis, ir bet kokius minimalaus finansavimo reikalavimus;

b) aprašyti, kokiu mastu ūkio subjektas gali būti įpareigotas vykdyti kitų plane dalyvaujančių ūkio subjektų prievoles pagal jungtinio darbdavių plano sąlygas;

c) aprašyti bet kokį sutartą trūkumo arba pertekliaus paskirstymą:

i) užbaigiant planą; arba

ii) ūkio subjektui pasitraukiant iš plano;

d) jeigu ūkio subjektas tvarko to plano apskaitą taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas pagal 34 straipsnį, jis turi atskleisti toliau nurodytą informaciją kartu su a–c punktuose nurodyta informacija ir vietoj 139–147 straipsniuose reikalaujamos atskleisti informacijos:

i) faktą, kad planas yra apibrėžtųjų išmokų planas;

ii) priežastį, dėl kurios nepakanka informacijos, kad ūkio subjektas galėtų planą apskaitoje parodyti kaip apibrėžtųjų išmokų planą;

iii) numatomas įmokas pagal planą per artimiausią metinį ataskaitinį laikotarpį;

iv) informaciją apie bet kokį plano trūkumą arba perteklių, galintį paveikti būsimų įmokų sumą, įskaitant pagrindą, kuriuo remiantis nustatytas tas trūkumas arba perteklius, ir padarinius ūkio subjektui, jei jų yra;

v) ūkio subjekto dalyvavimo plane lygį, palyginti su kitų ūkio subjektų dalyvavimu plane. Šį lygį galima įvertinti, pavyzdžiui, pagal tai, kokią dalį visų įmokų pagal planą skiria ūkio subjektas arba kokia visų aktyvių plano narių, į pensiją išėjusių narių ir buvusių teisę į išmokas turinčių narių dalis tenka ūkio subjektui (jei tokia informacija yra žinoma).

Apibrėžtųjų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams

149 Jeigu ūkio subjektas dalyvauja apibrėžtųjų išmokų plane, pagal kurį rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams, jis turi atskleisti šią informaciją:

a) sutartimi įformintą susitarimą ar nustatytą politiką dėl apibrėžtųjų išmokų grynųjų sąnaudų apmokėjimo arba tai, kad tokios politikos nėra;

▼M31

b) politiką, pagal kurią nustatoma ūkio subjekto mokėtina įmoka;

c) jeigu ūkio subjektas atsiskaito už apibrėžtųjų išmokų grynųjų sąnaudų paskirstymą taip, kaip nurodyta 41 straipsnyje, visą pagal 135–147 straipsnius reikalaujamą informaciją apie planą kaip apie visumą;

d) jeigu ūkio subjektas atsiskaito už įmoką, mokamą tam tikrą laikotarpį, kaip nurodyta 41 straipsnyje, pagal 135–137, 139, 142–144 straipsnius ir 147 straipsnio a ir b punktus reikalaujamą informaciją apie planą kaip apie visumą.

150 149 straipsnio c ir d punktuose reikalaujamą informaciją galima atskleisti darant nuorodą į susijusią informaciją, atskleistą kito grupės ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, jeigu:

a) reikalaujama informacija apie planą yra atskirai nustatyta ir atskleista to grupės ūkio subjekto finansinėse ataskaitose; ir

b) to kito grupės ūkio subjekto finansinės ataskaitos pateikiamos finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu (arba anksčiau), kaip ir ūkio subjekto finansinės ataskaitos.

Kitų TFAS reikalavimai dėl informacijos atskleidimo

151 Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie:

a) susijusių šalių sandorius su išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planais; ir

b) išmokas, mokamas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pasibaigus tarnybos laikui.

152 Kai to reikalaujama 37-ajame TAS, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atsirandančius dėl prievolių mokėti išmokas pasibaigus tarnybos laikui.

KITOS ILGALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

153 Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apima toliau išvardytas išmokas, kurių nenumatoma baigti mokėti per dvylika mėnesių po to, kai baigiasi metinis ataskaitinis laikotarpis, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą:

a) ilgalaikės mokamo ne darbo laiko išmokos, pavyzdžiui, atostogos už ištarnautus metus arba mokslininko atostogos;

b) išmokos jubiliejaus proga ar kitos išmokos už ištarnautus metus;

c) ilgalaikio nedarbingumo išmokos;

d) pelno dalis ir priemokos; ir

e) atidėto atlyginimo mokėjimas.

154 Kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams vertinimas paprastai nėra toks neaiškus, kaip išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apskaitoje būtų parodomos supaprastintu metodu. Kitaip nei pagal išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, apskaitos metodą, pagal šį metodą pakartotiniai vertinimai nepripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis.

Pripažinimas ir vertinimas

155 Pripažindamas ir vertindamas kito ilgalaikių išmokų darbuotojams plano perteklių arba trūkumą, ūkio subjektas turi taikyti 56–98 ir 113–115 straipsnius. Pripažindamas ir vertindamas visas teises gauti kompensacijas ūkio subjektas turi taikyti 116–119 straipsnius.

▼M66

156 **Tvarkydamas kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams apskaitą ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais visas grynąsias toliau nurodytas sumas, išskyrus tas, kurias kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama įtraukti į turto savikainą:**

a) paslaugų savikainą (žr. 66–112 ir 122A straipsnius);

▼M31

b) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius); ir

c) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinius vertinimus (žr. 127–130 straipsnius).

157 Ilgalaikio nedarbingumo išmokos yra viena iš kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams formų. Jei išmokos dydis priklauso nuo tarnybos trukmės, prievolė atsiranda tada, kai atliekamas darbas. Vertinant tą prievolę atsižvelgiama į tikimybę, kad mokėjimas turės būti įvykdytas, ir laikotarpį, už kurį numatomas mokėjimas. Jei išmokos dydis yra vienodas visiems nedarbingiems darbuotojams, neatsižvelgiant į ištarnautą laiką, numatomos šių išmokų sąnaudos pripažįstamos tada, kai įvyksta įvykis, sukėlęs ilgalaikį nedarbingumą.

Atskleidimas

158 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, o 1-ajame TAS – apie išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠEITINĖS IŠMOKOS

159 Šiame standarte išeitinės išmokos nagrinėjamos atskirai nuo kitų išmokų darbuotojams, nes čia prievolė atsiranda dėl darbuotojo išėjimo iš darbo, o ne dėl tarnybos. Išeitinės išmokos mokamos ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju arba darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą.

160 Išeitinėmis išmokomis nelaikomos išmokos darbuotojams, mokamos, kai darbo santykiai nutraukiami ne ūkio subjekto, o darbuotojo prašymu arba dėl privalomo išėjimo į pensiją – tokios išmokos yra išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui. Kai kurie ūkio subjektai už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu (iš esmės tai išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui) moka mažesnio dydžio išmokas nei už atleidimą ūkio subjekto iniciatyva. Toks skirtumas tarp išmokos už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu ir didesnės išmokos, kai darbuotojas atleidžiamas ūkio subjekto iniciatyva, yra išeitinė išmoka.

161 Išmokos darbuotojui forma nelemia to, ar išmoka mokama už atliktą darbą, ar mainais į darbo santykių nutraukimą. Išeitinės išmokos paprastai yra vienkartinės, tačiau kartais jos apima ir:

a) išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, tiesioginį ar netiesioginį padidinimą per išmokų darbuotojams planą;

b) atlyginimo mokėjimą iki tam tikro nurodyto laikotarpio pabaigos, jei darbuotojas nebedirba darbo, teikiančio ūkio subjektui ekonominės naudos.

▼**M31**

162 Kad išmoka darbuotojui mokama už atliktą darbą, galima spręsti iš šių požymių:

a) išmoka priklauso nuo būsimo darbo (įskaitant išmokas, kurios didinamos, jei toliau atliekamas darbas);

b) išmoka skiriama pagal išmokų darbuotojams plano sąlygas.

163 Kai kurios išeitinės išmokos skiriamos pagal esamo išmokų darbuotojams plano sąlygas. Pavyzdžiui, jos gali būti nustatytos įstatuose, darbo sutartyje arba kolektyvinėje sutartyje, arba šių išmokų skyrimą galima numatyti, nes darbdavys yra panašias išmokas skyręs anksčiau. Kitas pavyzdys: jeigu ūkio subjektas siūlosi mokėti išmokas ilgesnį laiką arba jeigu nuo tokio pasiūlymo iki numatomos darbo santykių nutraukimo dienos praeina gana ilgas laiko tarpas, ūkio subjektas turėtų apsvarstyti, ar jis sukūrė naują išmokų darbuotojams planą, o jei taip, tai ar pagal šį planą siūlomos išmokos yra išeitinės išmokos, ar išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui. Pagal išmokų darbuotojams planą mokamos išmokos darbuotojams yra išeitinės išmokos, jeigu jos mokamos ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju ir nepriklauso nuo būsimo darbo.

164 Kai kurios išmokos darbuotojams mokamos neatsižvelgiant į darbuotojo išėjimo priežastį. Tokių išmokų mokėjimas yra garantuotas (atsižvelgiant į esamus privalomo išmokos mokėjimo ar trumpiausio tarnybos laiko reikalavimus), tačiau jų išmokėjimo laikas nenustatytas. Nors kai kuriose teisinėse sistemose tokios išmokos vadinamos išeitine kompensacija arba išeitiniu atlyginimu, tai yra veikiau išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, todėl ūkio subjektas apskaitoje jas ir parodo kaip išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui.

Pripažinimas

165 Ūkio subjektas turi pripažinti išeitinių išmokų įsipareigojimą ir sąnaudas nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

a) kai ūkio subjektas nebegali atsiimti pasiūlymo mokėti tas išmokas; ir

b) kai ūkio subjektas pripažįsta restruktūrizavimo, kuriam taikomas 37-asis TAS ir kuris apima išeitinių išmokų mokėjimą, sąnaudas.

166 Kai išeitinės išmokos mokamos darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą, ūkio subjektas nebegali atsiimti pasiūlymo mokėti išeitines išmokas nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

a) kai darbuotojas sutinka su darbdavio pasiūlymu; ir

b) kai įsigalioja apribojimas (pavyzdžiui, teisinis, reguliavimo, sutartinis ar kitoks apribojimas), dėl kurio ūkio subjektas nebegali atsiimti šio pasiūlymo. Jei toks apribojimas galioja ūkio subjektui teikiant pasiūlymą, jis nebegali atsiimti savo pasiūlymo nuo jo pateikimo.

167 Kai išeitinės išmokos mokamos ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju, ūkio subjektas nebegali atsiimti savo pasiūlymo mokėti šias išmokas nuo tada, kai praneša atitinkamiems darbuotojams apie planą nutraukti darbo santykius, atitinkantį visus šiuos kriterijus:

▼M31

a) iš planui įvykdyti reikalingų veiksmų galima spręsti, kad planas tikriausiai nebus reikšmingai keičiamas;

b) plane nurodytas darbuotojų, su kuriais ketinama nutraukti darbo santykius, skaičius, jų darbo pobūdis arba funkcijos ir darbo vieta (tačiau plane nebūtina nurodyti kiekvieno konkretaus darbuotojo), taip pat numatoma plano įvykdymo data;

c) būsimos išeitinės išmokos darbuotojams yra gana išsamiai aprašytos plane, kad darbuotojai galėtų sužinoti, kokios rūšies ir kokio dydžio išmokas jie gaus netekę darbo.

168 Ūkio subjektui, pripažinusiam išeitines išmokas, gali tekti apskaitoje parodyti ir plano pakeitimą arba kitų išmokų darbuotojams sumažinimą (žr. 103 straipsnį).

Vertinimas

169 Ūkio subjektas per pirminį pripažinimą turi įvertinti išeitines išmokas, taip pat įvertinti ir pripažinti vėlesnius pakeitimus, atsižvelgdamas į išmokų darbuotojams pobūdį: jeigu išeitinėmis išmokomis padidinamos išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, ūkio subjektas taiko reikalavimus, keliamus išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikui. Kitais atvejais:

a) jeigu išeitinių išmokų visa suma turi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pripažinta išeitinė išmoka, pabaigos, ūkio subjektas turi taikyti trumpalaikėms išmokoms darbuotojams keliamus reikalavimus;

b) jeigu išeitinių išmokų visa suma neturi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, ūkio subjektas turi taikyti kitoms ilgalaikėms išmokoms darbuotojams keliamus reikalavimus.

170 Kadangi išeitinės išmokos neskiriamos mainais į atliktą darbą, 70–74 straipsniai dėl išmokų priskyrimo tarnybos laikotarpiams netaikomi.

159–170 straipsnių taikymo pavyzdys

Aplinkybės

Ūkio subjektas dėl neseniai įsigytos nuosavybės planuoja per dešimt mėnesių uždaryti gamyklą ir jos uždarymo metu atleisti visus likusius gamyklos darbuotojus. Kadangi šių darbuotojų kvalifikacija ūkio subjektui reikalinga kai kurioms sutartims įvykdyti, jis paskelbia toliau aprašytą darbo santykių nutraukimo planą.

Kiekvienas darbuotojas, kuris pasiliks ir dirbs gamykloje iki pat uždarymo, atleidimo dieną gaus 30 000 PV išmoką grynaisiais pinigais. Darbuotojai, išėję iš darbo anksčiau, gaus po 10 000 PV.

Gamykloje dirba 120 darbuotojų. Ūkio subjektas, pranešdamas jiems apie planą, numato, kad 20 darbuotojų išeis iš darbo anksčiau, nei bus uždaryta gamykla. Todėl bendros numatomos pinigų išmokos pagal planą yra 3 200 000 PV (t. y. 20 × 10 000 PV + 100 × 30 000 PV). Pagal 160 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas apskaitoje parodo išmokas, skiriamas mainais į darbo santykių nutraukimą, kaip išeitines išmokas, o išmokas mainais į atliktą darbą – kaip trumpalaikes išmokas darbuotojams.

▼M31

Išeitinės išmokos

Mainais į darbo santykių nutraukimą skiriama 10 000 PV išmoka. Šią sumą ūkio subjektas turės sumokėti nepaisant to, ar darbuotojai liks dirbti iki gamyklos uždarymo, ar išeis iš darbo anksčiau. Nors darbuotojai gali anksčiau išeiti iš darbo, ūkio subjektas dėl savo sprendimo uždaryti gamyklą ir juos atleisti iš darbo nutraukia darbo santykius su visais darbuotojais (t. y. uždarius gamyklą bus atleisti visi darbuotojai). Todėl ūkio subjektas pripažįsta 1 200 000 PV dydžio (t. y. 120 × 10 000 PV) įsipareigojimą mokėti išeitines išmokas pagal išmokų darbuotojams planą ankstesnę iš šių datų: kai bus paskelbtas darbo santykių nutraukimo planas arba kai ūkio subjektas pripažins su gamyklos uždarymu susijusias restruktūrizavimo sąnaudas.

Išmokos mainais į atliktą darbą

Papildomos išmokos, kurias darbuotojai gaus, jeigu išdirbs visą dešimties mėnesių laikotarpį, skiriamos mainais į tuo laikotarpiu atliktą darbą. Ūkio subjektas apskaitoje jas parodo kaip trumpalaikes išmokas darbuotojams, nes tikisi visas jas išmokėti per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Šiame pavyzdyje diskontavimas netaikomas, todėl 200 000 PV (t. y. 2 000 000 PV ÷ 10) sąnaudos pripažįstamos kiekvieną dešimties mėnesių darbo laikotarpio mėnesį, atitinkamai padidinant įsipareigojimo balansinę vertę.

Atskleidimas

171 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie išeitines išmokas, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, o 1-ajame TAS – informaciją apie išmokų darbuotojams sąnaudas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

172 Ūkio subjektas taiko šį standartą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

173 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, išskyrus šiuos atvejus:

a) ūkio subjektas neturi koreguoti turto, kuriam netaikomas šis standartas, balansinės vertės, jei pasikeičia išmokų darbuotojams sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į balansinę vertę iki šio standarto taikymo pradžios datos. Taikymo pradžios data yra anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, pateikto pirmosiose finansinėse ataskaitose, kuriose ūkio subjektas pirmą kartą taikė šį standartą, pradžia;

b) laikotarpių, prasidedančių iki 2014 m. sausio 1 d., finansinėse ataskaitose ūkio subjektas neturi atskleisti 145 straipsnyje reikalaujamos lyginamosios informacijos apie apibrėžtųjų išmokų prievolės jautrumą.

174 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 8 straipsnyje ir pataisytas 113 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M44

175 Dokumentu „Apibrėžtųjų išmokų planai. Darbuotojų įmokos“ (19-ojo TAS pataisos), paskelbtu 2013 m. lapkričio mėn., pataisyti 93–94 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių

▼M44

įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M48

176 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisytas 83 straipsnis ir įterptas 177 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektasvėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

177 Įmonė turi taikyti 176 straipsnyje pateiktą pataisą nuo anksčiausio lyginamojo laikotarpio, pateikiamo pirmose finansinėse ataskaitose, kuriose ūkio subjektas taiko šią pataisą, pradžios. Bet koks pradinis koregavimas, atliekamas taikant šią pataisą, pripažįstamas nepaskirstytuoju pelnu to laikotarpio pradžioje.

▼M66

179 2018 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „Plano pakeitimas, sumažinimas arba įvykdymas“ (19-ojo TAS pataisos) įterpti 101A, 122A ir 123A straipsniai ir pataisyti 57, 99, 120, 123, 125, 126 ir 156 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo atvejams, įvykusiems pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

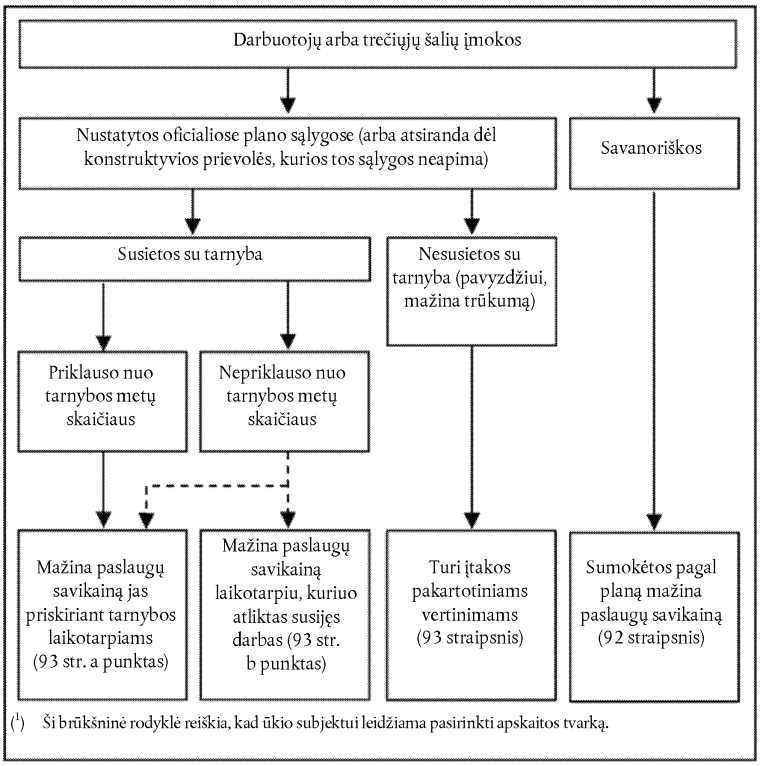
▼M31

A priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 92–93 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

A1 Darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokoms taikomi apskaitos reikalavimai pavaizduoti toliau pateiktoje diagramoje.



▼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.

▼M33

Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

▼B

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.

▼**M53**

10A Valstybės paskolos išmoka mažesnėmis nei rinkos palūkanomis laikoma valstybės dotacija. Paskola turi būti pripažįstama ir vertinama pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“. Išmoka mažesnėmis nei rinkos palūkanomis vertinama kaip paskolos pradinės balansinės vertės, nustatytos pagal 9-ąjį TFAS, ir gautų įplaukų skirtumas. Išmoka apskaitoje registruojama pagal šį standartą. Ūkio subjektas, identifikuodamas sąnaudas, kuriomis ketinama kompensuoti paskolos išmoką, turi atsižvelgti į sąlygas ir įsipareigojimus, kurie yra 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

▼M31

29 Dotacijos, susijusios su pajamomis, pateikiamos kaip pelno arba nuostolių dalis atskirai arba kaip kitos pajamos; kitas būdas – dotacijų suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.

———————

▼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.

▼M33

45 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 3 straipsnyje. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M31

46 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 29 straipsnis ir išbrauktas 29A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

48 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 10A straipsnis ir išbraukti 44 ir 47 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼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

▼M53

3 Šis standartas turi būti taikomas:

a) apskaitant sandorius ir likučius užsienio valiutomis, išskyrus tuos išvestinius sandorius ir likučius, kurie patenka į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;

▼B

b) perskaičiuojant rezultatus ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinę būklę, kurie ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiami konsoliduojant ►M32 ——————— ◄ arba nuosavybės metodu; ir

c) perskaičiuojant ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę pagal pateikimo valiutą.

▼M53

4 Daugeliui išvestinių finansinių priemonių užsienio valiuta taikomas 9-asis TFAS, todėl jos į šio standarto taikymo sritį nepatenka. Vis dėlto tos išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, kurios į 9-ojo TFAS taikymo sritį nepatenka (pvz., kai kurios išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, įterptos į kitas sutartis), patenka į šio standarto taikymo sritį. 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 apskaitai taikomas 9-asis TFAS.

▼B

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“*).

▼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.

▼M33

Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

▼B

Užsienio valiuta – kita, negu ūkio subjekto funkcinė valiuta.

Užsienyje veikiantis ūkio subjektas – dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, ►M32 jungtinė veikla ◄ 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, ►**M32** jungtinė veikla ◄ 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

▼M54

16 Esminė piniginio turto savybė yra teisė gauti (arba įsipareigojimas pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiai: pensijos ir kitos išmokos darbuotojams, kurios turi būti sumokėtosgrynaisiais pinigais; atidėjiniai, mokėtini grynaisiais pinigais; nuomos įsipareigojimai; ir 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 (arba įsipareigojimo pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiai: iš anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos; prestižas; nematerialusis turtas; atsargos; nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai; naudojimo teise valdomas turtas; ir atidėjiniai, už kuriuos reikės atsiskaityti nepiniginiu turtu.

▼B

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 įmones arba ►M32 jungtinės veiklos susitarimus ◄. 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.

►M32 19 Šiame standarte taip pat leidžiama finansines ataskaitas rengiančiam atskiram ūkio subjektui arba ūkio subjektui, rengiančiam atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąjį TAS „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

▼M33

23 **Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:**

▼B

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

▼M33

c) **nepiniginio turto straipsniai, vertinami jų tikrąja verte užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą.**

▼B

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

▼M53

27 Kaip pažymėta 3 straipsnio a punkte ir 5 straipsnyje, 9-asis TFAS taikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo apskaitai. Registruodamas apskaitoje apsidraudimo sandorius, ūkio subjektas tam tikrus valiutų keitimo skirtumus turi apskaityti kitaip, nei nurodyta šiame standarte. Pavyzdžiui, pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad piniginių straipsnių, kuriuos galima apibrėžti kaip pinigų srautų apsidraudimo priemones, valiutų keitimo skirtumai iš pradžių būtų pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis 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 ►M32 ——————— ◄ 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.

▼M31

39 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:

▼B

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 ◄;

▼M31

b) kiekvienoje ataskaitoje, kurioje pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, 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 ►M32 ——————— ◄ arba nuosavybės metodu.

►M32 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 patronuojamosios (dukterinės) įmonės grupės vidaus sandorius ir grupės vidaus likučius (žr. 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“). ◄ 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. ◄

►M32 46 Kai užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų data skiriasi nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų datos, užsienyje veikiantis ūkio subjektas dažnai parengia papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų data. To nepadarius, pagal 10-ąjį TFAS finansines ataskaitas leidžiama pateikti kitą datą, jeigu laiko skirtumas neviršija trijų mėnesių ir rezultatai koreguojami atsižvelgiant į visus svarbius sandorius arba įvykius per laikotarpį tarp skirtingų datų. Tokiu atveju užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami naudojant šio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutos keitimo kursą. Svarbių keitimo kursų pokyčių, įvykstančių iki ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos, pataisymai atliekami pagal 10-ąjį TFAS. ◄ ►M32 Ta pati metodika naudojama taikant nuosavybės metodą asocijuotosioms ir bendroms įmonėms pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.). ◄

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.).

▼M32

48A Be visos ūkio subjekto dalies užsienyje veikiančiame ūkio subjekte perleidimo, perleidžiant įtraukiami į apskaitą toliau nurodyti daliniai perleidimai:

a) kai dėl dalinio perleidimo prarandama patronuojamosios (dukterinės) įmonės, apimančios užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kontrolė, nepaisant to, ar ūkio subjektas išlaiko kontrolės nesuteikiančią dalį savo buvusiojoje patronuojamojoje įmonėje po dalinio perleidimo; ir

b) kai likusi dalis, iš dalies perleidus savo jungtinės veiklos dalį arba iš dalies perleidus dalį asocijuotojoje įmonėje, kuri apima užsienyje veikiantį ūkio subjektą, yra finansinis turtas, apimantis užsienyje veikiantį ūkio subjektą.

c) [išbraukta]

▼M11

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.

▼M53

52 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) valiutų keitimo skirtumų sumą, pripažįstamą pelnu arba nuostoliais, išskyrus finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS; 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.

▼M29

60B 27-uoju TAS (pataisytu 2008 m.) įterpti 48A–48D straipsniai ir pataisytas 49 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui.

60D 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 60B straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼M32

60F 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnio b punktas, 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ir 48A straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

60G 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 8 straipsnyje ir pataisytas 23 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M31

60H 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 39 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M53

60J 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 4, 5, 27 ir 52 straipsniai ir išbraukti 60C, 60E ir 60I straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M54**

60K 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 16 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**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.

▼M45

4 Ūkio subjektas neturi taikyti šio standarto skolinimosi išlaidoms, tiesiogiai priskirtinoms prie šių objektų įsigijimo, statybos ar gamybos:

a) ilgo parengimo turto, vertinamo tikrąja verte, pavyzdžiui, biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“, arba

▼M1

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.

▼M54

6 Skolinimosi išlaidas gali sudaryti:

▼M53

a) palūkanų sąnaudos, apskaičiuotos pagal faktinių palūkanų metodą, kaip nurodyta 9-ajame TFAS;

▼M8

b) [panaikintas]

c) [panaikintas]

▼M54

d) palūkanos už nuomos įsipareigojimus, pripažintus pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“; ir

▼M8

e) valiutos keitimo skirtumai, kurie atsiranda skolinantis užsienio valiuta ir kurie naudojami palūkanų išlaidoms tikslinti.

▼M45

7 Pagal aplinkybes ilgo parengimo turtas gali būti:

▼M1

a) atsargos

b) gamybos įranga

▼M1

c) elektros energijos gamybos įrenginiai

d) nematerialusis turtas

▼M45

e) investicinis turtas

f) derliniai augalai.

▼M1

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.

▼M67

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 visomis įmonės skolomis, kurios tuo laikotarpiu lieka negrąžintos, svertinis vidurkis. Tačiau į šį skaičiavimą įmonė turi neįtraukti skolinimosi išlaidų, susijusių su skolinimusi, kuris buvo skirtas konkrečiai ilgo parengimo turtui įsigyti, kol iš esmės visa veikla, būtina tam turtui parengti numatomam naudojimui ar pardavimui, nėra baigta. Per laikotarpį įmonės kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma neturi viršyti per tą laikotarpį jos patirtų skolinimosi išlaidų sumos.

▼M1

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.

▼M67

28A 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 14 straipsnis. Įmonė tas pataisas turi taikyti skolinimosi išlaidoms, patirtoms metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo įmonė tas pataisas taiko pirmą kartą, pradžioje arba vėliau.

▼M1

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.

▼M53

29B 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M54**

29C 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M67**

29D 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 14 straipsnis ir įterptas 28A straipsnis. Įmonė tas pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu įmonė tas pataisas taiko anksčiau, ji turi atskleisti tą 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.

▼M32

3 Šiame standarte reikalaujama atskleisti susijusių šalių sandorius, sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, konsoliduotosiose ir atskirose patronuojančiosios įmonės arba investuotojo, kuris bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba turi jam reikšmingos įtakos, finansinėse ataskaitose, kurios teikiamos pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ arba 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“. Šis standartas taip pat taikomas atskiroms finansinėms ataskaitoms.

▼M38

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 yra eliminuojami rengiant konsoliduotąsias grupės finansines ataskaitas, išskyrus sandorius tarp investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų (dukterinių) įmonių, vertinamus tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

▼M26

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

▼M43

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“).**

▼M26

a) Asmuo arba artimas to asmens šeimos narys yra susijęs su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu, jei tas asmuo:

i) kontroliuoja arba ►M32 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.

▼M43

b) Ūkio subjektas yra susijęs su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu, jei taikoma bet kuri iš šių sąlygų:

▼M26

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;**

▼M43

viii) **Ūkio subjektas arba bet kuris grupės, kuriai jis priklauso, narys teikia pagrindinių vadovaujančių darbuotojų paslaugas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui arba ataskaitas teikiančio ūkio subjekto patronuojančiajai įmonei.**

▼M26

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.

▼M32

_____

▼M26

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).**

▼M32

_____

▼M26

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.**

▼M32

Terminai „kontrolė“, „bendra kontrolė“ ir „reikšminga įtaka“ apibrėžti 10-ajame TFAS, 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“ ir 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ ir šiame standarte vartojami tuose TFAS apibrėžtomis reikšmėmis.

▼M26

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 ►M32 bendros įmonės dalininkai ◄ vien todėl, kad jie ►M32 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.

▼M32

15 Reikalavimas atskleisti susijusių šalių santykius tarp patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų (dukterinių) įmonių taikomas kartu su 27-ojo TAS ir 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ informacijos atskleidimo reikalavimais.

▼M26

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.

▼M43

17A Jei ūkio subjektas gauna pagrindinių vadovaujančių darbuotojų paslaugas iš kito ūkio subjekto („vadovaujančio ūkio subjekto“), ūkio subjektas neprivalo taikyti 17 straipsnio reikalavimų vadovaujančio ūkio subjekto išmokėtai arba mokėtinai kompensacijai vadovaujančio ūkio subjekto darbuotojams arba direktoriams.

▼M26

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.

▼M43

18A **Sumos, ūkio subjekto išleistos už teikiamas pagrindinių vadovaujančių darbuotojų paslaugas, kurias teikia atskiras vadovaujantis ūkio subjektas, turi būti atskleistos.**

▼M32

19 **Pagal 18 straipsnį turi būti atskirai atskleista informacija apie:**

a) patronuojančiąją įmonę;

b) ūkio subjektus, kurie bendrai kontroliuoja šį ūkio subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką;

c) patronuojamąsias (dukterines) įmones;

▼M26

d) asocijuotąsias įmones;

e) bendras įmones, kurių ►M32 bendros įmonės 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.

▼M31

22 Patronuojančiosios ar patronuojamosios įmonės dalyvavimas apibrėžtųjų išmokų plane, pagal kurį rizika pasidalijama su kitais grupės ūkio subjektais, yra sandoris tarp susijusių šalių (žr. 19-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 42 straipsnį).

▼M26

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

▼M32

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, arba bendrai kontroliuojanti ataskaitas teikiantį ūkio subjektą arba turinti jam reikšmingą įtaką; 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 reikšmingą įtaką.

▼M26

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.

▼M32

28A 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS, 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ ir 12-uoju TFAS pataisyti 3, 9 straipsniai, 11 straipsnio b punktas, 15 straipsnis, 19 straipsnio b ir e punktai ir 25 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS ir 12-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M38

28B 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 4 ir 9 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼M43

28C 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 9 straipsnis ir įterpti 17A ir 18A straipsniai. Ūkio subjektas turi šią pataisą taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M26

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.

▼M32

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Atskiros finansinės ataskaitos

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones apskaitos ir informacijos atskleidimo reikalavimus, kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones, kai subjektas pasirenka ar pagal vietos teisės aktus iš jo yra reikalaujama pateikti atskiras finansines ataskaitas.

3 Šiame standarte nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi rengti atskiras finansines ataskaitas. Jis taikomas, kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

APIBRĖŽTYS

▼M50

4 Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

▼M32

***Konsoliduotosios finansinės ataskaitos* – ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, išlaidos ir pinigų srautai pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.**

▼M50

***Atskiros finansinės ataskaitos* yra tokios ūkio subjekto teikiamos ataskaitos, kuriose ūkio subjektas, laikydamasis šio standarto reikalavimų, gali pasirinkti savo investicijas patronuojamosiose įmonėse, bendrose įmonėse ir asocijuotosiose įmonėse apskaityti savikaina pagal 9-ąjį TFAS Finansinės priemonės arba taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“.**

5 Toliau pateikti terminai apibrėžti 10-ojo TFAS Konsoliduotosios finansinės ataskaitos A priede, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“ A priede ir 28-ojo TAS 3 straipsnyje:

— asocijuotoji įmonė

— nuosavybės metodas

▼M38

— grupė

— investicinis subjektas

— bendra kontrolė

▼M32

— bendra įmonė

— bendras dalininkas

— patronuojančioji įmonė

— reikšminga įtaka

— dukterinė įmonė.

▼M50

6 Atskiros finansinės ataskaitos yra ataskaitos, pateikiamos papildomai prie konsoliduotųjų finansinių ataskaitų arba prie investuotojo, kuris neturi investicijų patronuojamosiose įmonėse, tačiau turi investicijų asocijuotosiose įmonėse ar bendrose įmonėse, finansinių ataskaitų, kuriose pagal 28-ąjį TAS investicijas į asocijuotąsias ar bendras įmones reikalaujama apskaityti taikant nuosavybės metodą, išskyrus 8–8A straipsniuose numatytus atvejus.

▼M50

7 Ūkio subjekto, neturinčio patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų įmonių arba bendram dalininkui priklausančios dalies bendroje įmonėje, finansinės ataskaitos nėra atskiros finansinės ataskaitos.

▼M32

8 Ūkio subjektas, pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punktą atleistas nuo konsolidavimo arba pagal 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 17 straipsnį atleistas nuo reikalavimo taikyti nuosavybės metodą, gali pateikti vien atskiras finansines ataskaitas.

▼M38

8A Investicinis subjektas, kuris visą dabartinį laikotarpį ir visus pateiktus lyginamuosius laikotarpius turi taikyti konsolidavimo išimtį visoms savo patronuojamosioms (dukterinėms) įmonėms pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį, pateikia atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles savo finansines ataskaitas.

▼M32

ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ RENGIMAS

9 Atskiros finansinės ataskaitos turi būti rengiamos pagal visus taikomus TFAS, išskyrus 10 straipsnyje numatytus atvejus.

▼M50

10 Kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, investicijas į patronuojamąsias įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones jis turi apskaityti:

a) savikaina;

b) pagal 9-ąjį TFAS arba

c) taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS.

Ūkio subjektas tokią pačią apskaitos tvarką turi taikyti kiekvienos rūšies investicijoms. Kai investicijos, apskaitomos savikaina arba taikant nuosavybės metodą, yra priskiriamos prie skirtų parduoti arba paskirstyti (arba įtraukiamos į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba paskirstyti), jos apskaitomos pagal 5-ąjį TFAS Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla. Pagal 9-ąjį TFAS apskaitomų investicijų vertinimas tokiomis aplinkybėmis nesikeičia.

▼M32

11 Jei ūkio subjektas pasirenka pagal 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 18 straipsnį savo investicijas į asocijuotąsias įmones ar bendras įmones vertinti tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, jis tokiu pačiu būdu apskaito tas investicijas savo atskirose finansinėse ataskaitose.

▼M38

11A Jei pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį patronuojančioji įmonė turi įvertinti investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, savo investiciją į patronuojamąją įmonę ji apskaito tokiu pačiu būdu savo atskirose finansinėse ataskaitose.

▼M50

11B Kai patronuojančioji įmonė nustoja būti investiciniu subjektu arba tampa investiciniu subjektu, šį pasikeitimą nuo statuso pasikeitimo dienos ji apskaito taip:

a) kai ūkio subjektas nustoja būti investiciniu subjektu, investiciją į patronuojamąją įmonę jis apskaito pagal 10 straipsnį. Statuso pasikeitimo data yra numanoma įsigijimo data. Apskaitant investiciją pagal 10 straipsnį, patronuojamosios įmonės tikroji vertė numanomą įsigijimo datą yra perleistas numanomas atlygis;

▼**M50**

i) [išbraukta]

ii) [išbraukta]

b) kai ūkio subjektas tampa investiciniu subjektu, jis apskaito investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS. Ankstesnės patronuojamosios įmonės balansinės vertės ir jos tikrosios vertės investuotojo statuso pasikeitimo dieną skirtumas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Sukaupta bet kokio pelno ar nuostolių suma, anksčiau pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis tų patronuojamųjų įmonių atžvilgiu, vertinama taip, tartum investicinis subjektas statuso pasikeitimo dieną šias patronuojamąsias įmones būtų pardavęs.

12 Dividendai iš patronuojamosios įmonės, bendros įmonės ar asocijuotosios įmonės pripažįstami ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose, kai nustatoma ūkio subjekto teisė gauti dividendus. Dividendai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nebent ūkio subjektas pasirenka taikyti nuosavybės metodą – tokiu atveju dividendai pripažįstami kaip investicijos balansinės vertės sumažinimas.

▼**M32**

13 Kai patronuojančioji įmonė reorganizuoja savo grupės struktūrą įsteigdama naują ūkio subjektą kaip savo patronuojančiąją įmonę pagal tokius kriterijus:

(a) naujoji patronuojančioji įmonė įgyja pirminės patronuojančiosios įmonės kontrolę išleisdama nuosavybės priemones mainais į esamas pirminės patronuojančiosios 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 patronuojančiosios 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,

o naujoji patronuojančioji įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose apskaito savo investicijas į pirminę patronuojančiąją įmonę pagal 10 straipsnio a punktą, naujoji patronuojančioji įmonė vertina savikaina balansine savo nuosavybės dalies verte, reorganizavimo datą pirminės patronuojančiosios įmonės parodyta atskirose finansinėse ataskaitose.

14 Taip pat ūkio subjektas, kuris nėra patronuojančioji įmonė, gali įsteigti naują ūkio subjektą kaip savo patronuojančiąją įmonę pagal 13 straipsnio kriterijus. Tokioms reorganizacijoms taip pat taikomi 13 straipsnio reikalavimai. Tokiais atvejais nuorodos į pirminę patronuojančiąją įmonę ir pirminę grupę yra nuorodos į pirminį ūkio subjektą.

INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

15 Atskleisdamas informaciją savo atskirose finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas turi taikyti visus taikomus TFAS, įskaitant 16 ir 17 straipsnių reikalavimus.

▼M32

16 **Kai patronuojančioji įmonė pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punktą nusprendžia nerengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir vietoj jų rengia atskiras finansines ataskaitas, tose atskirose finansinėse ataskaitose ji turi atskleisti:**

(a) **faktą, kad finansinės ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos; kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti; ūkio subjekto, kurio konsoliduotosios finansinės ataskaitos, atitinkančios tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, yra paskelbtos viešai, pavadinimą, pagrindinę verslo vietą (ir registracijos šalį, jei skiriasi); ir adresą, kur galima gauti šias konsoliduotąsias finansines ataskaitas;**

(b) **svarbių investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant:**

(i) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pavadinimus,**

(ii) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pagrindinę verslo vietą (ir registracijos šalį, jei skiriasi),**

(iii) **savo nuosavybės dalių, turimų ūkio subjektuose, į kuriuos investuojama, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį),**

(c) **b punkte išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymą.**

▼M38

16A **Kai investicinis subjektas, kuris yra patronuojančioji įmonė (išskyrus patronuojančiąją įmonę, kuriai taikomas 16 straipsnis), pagal 8A straipsnį rengia atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles finansines ataskaitas, jis turi atskleisti šį faktą. Investicinis subjektas taip pat atskleidžia informaciją, susijusią su investiciniais subjektais, reikalaujamą pagal 12-ąjį TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“.**

17 **Jei patronuojančioji įmonė (išskyrus 16–16A straipsniuose nurodytą patronuojančiąją įmonę) arba investuotojas, bendrai kontroliuojantis ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darantis jam reikšmingą įtaką, rengia atskiras finansines ataskaitas, ta patronuojančioji įmonė arba investuotojas turi nurodyti finansines ataskaitas, parengtas pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS arba 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.), su kuriomis jos susijusios. Patronuojančioji įmonė arba investuotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose taip pat turi atskleisti:**

▼M32

(a) **faktą, kad ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos, ir priežastis, dėl kurių tos ataskaitos parengtos, jeigu įstatymuose nereikalaujama jų rengti;**

(b) **svarbių investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant:**

(i) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pavadinimus,**

(ii) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pagrindinę verslo vietą (ir registracijos šalį, jei skiriasi),**

▼M32

(iii) **savo nuosavybės dalių, turimų ūkio subjektuose, į kuriuos investuojama, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį),**

(c) **b punkte išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymą.**

Patronuojančioji įmonė arba investuotojas taip pat turi nurodyti finansines ataskaitas, parengtas pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS arba 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.), su kuriomis jos susijusios.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

18 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. ►M38 Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.). ◄

▼M38

18A 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 5, 6, 17 ir 18 straipsniai ir įterpti 8A, 11A–11B, 16A ir 18B–18I straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

18B Jei dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisų taikymo pirmą kartą datą (kuria šio TFAS tikslais laikoma metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam tos pataisos yra taikomos pirmą kartą, pradžia) patronuojančioji įmonė nustato, kad ji yra investicinis subjektas, investicijai į patronuojamąją įmonę taikomi 18C–18I straipsniai.

18C Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas, kuris anksčiau savo investiciją į patronuojamąją įmonę įvertino savikaina, įvertina ją tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, tarsi šio TFAS reikalavimai būtų visada galioję. Investicinis subjektas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą duomenis ir koreguoja nepaskirstytąjį pelną paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) investicijos ankstesnės balansinės vertės; ir

b) investuotojo investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

18D Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas, kuris anksčiau savo investiciją į patronuojamąją įmonę įvertino tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir toliau ją vertina tikrąja verte. Visų tikrosios vertės koregavimų, anksčiau pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, sukaupta suma perkeliama į nepaskirstytąjį pelną paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą pradžioje.

18E Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas nekoreguoja ankstesnių savo dalies patronuojamoje įmonėje, kurią jis anksčiau nusprendė vertinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, apskaitos duomenų, kaip tai leidžiama pagal 10 straipsnį.

▼M38

18F Iki 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ priėmimo datos investicinis subjektas naudoja tikrosios vertės sumas, kurios anksčiau buvo pateiktos investuotojams arba vadovybei, jei tos sumos atitinka sumą, už kurią gerai informuotos ir ketinančios sudaryti sandorį nesusijusios šalys būtų galėjusios šią investiciją iškeisti vertinimo dieną.

18G Jeigu investicijos į patronuojamąją įmonę įvertinti pagal 18C–18F straipsnius neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“), investicinis subjektas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį 18C–18F straipsniai gali būti taikomi (tai gali būti dabartinis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Kai data, kada investicinis subjektas gali įvertinti patronuojamosios įmonės tikrąją vertę, yra ankstesnė negu paskutinio praėjusio laikotarpio pradžia, investuotojas koreguoja nuosavą kapitalą paskutinio praėjusio metinio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) investicijos ankstesnės balansinės vertės ir

b) investuotojo investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

Jei anksčiausias laikotarpis, kada galima taikyti šį straipsnį, yra dabartinis laikotarpis, nuosavybės koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

18H Jei investicinis subjektas pardavė investiciją į patronuojamąją įmonę arba neteko jos kontrolės iki dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisų taikymo pirmą kartą dienos, investicinis subjektas neturi koreguoti tos investicijos ankstesnių apskaitos duomenų.

18I Nepaisant nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį prieš taikymo pirmą kartą datą (paskutinį praėjusį laikotarpį) 18C–18G straipsniuose, ūkio subjektas taip pat gali pateikti bet kurių ankstesnių pateiktų laikotarpių pakoreguotą lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu ūkio subjektas jokių ankstesnių laikotarpių pakoreguotos lyginamosios informacijos nepateikia, visos nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį 18C–18G straipsniuose suprantamos kaip nuorodos į anksčiausią pateiktą pakoreguotą lyginamąjį laikotarpį. Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼M50

18J 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose (27-ojo TAS pataisos) pataisyti 4–7, 10, 11B ir 12 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

19 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*.

27-OJO TAS (2008 M.) PANAIKINIMAS

20 Šis standartas skelbiamas kartu su 10-uoju TFAS. Kartu šie du TFAS pakeičia 27-ąjį TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytą 2008 m.).

▼M32

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones

TIKSLAS

1 **Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitos tvarką ir nuosavybės metodo taikymo reikalavimus, kai apskaitomos investicijos į asocijuotąsias ir bendras įmones.**

TAIKYMAS

2 **Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, kurie yra investuotojai, bendrai kontroliuojantys ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darantys jam reikšmingą įtaką.**

APIBRĖŽTYS

3 **Šiame standarte vartojami terminai ir jų apibrėžtys:**

Asocijuotoji įmonė **yra ūkio subjektas, kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką.**

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos **– ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, išlaidos ir pinigų srautai pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.**

Nuosavybės metodas **– apskaitos metodas, kai iš pradžių investicija apskaitoje pripažįstama savikaina, o po to suderinama su investuotojui priklausančios ūkio subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto dalies pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Investuotojo pelnas ar nuostoliai apima jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį, o investuotojo kitos bendrosios pajamos apima jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų dalį.**

Jungtinė veikla **– veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi ar daugiau šalių.**

Bendra kontrolė **– sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su atitinkama veikla susijusiems sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutikimas.**

Bendra įmonė **– bendra veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teises į tos veiklos grynąjį turtą.**

Bendras dalininkas **– bendros įmonės dalininkas, su kitais dalininkais bendrai kontroliuojantis tą bendrą įmonę.**

Reikšminga įtaka **– teisė dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant tos politikos.**

▼M32

4 Toliau pateikti terminai apibrėžti 27-ojo TAS *Atskiros finansinės ataskaitos* 4 straipsnyje ir 10-ojo TFAS *Konsoliduotosios finansinės ataskaitos* A priede ir šiame standarte vartojami TFAS, kuriuose jie apibrėžti, nurodytomis reikšmėmis:

— ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolė

— grupė

— patronuojančioji įmonė

— atskiros finansinės ataskaitos

— dukterinė įmonė.

REIKŠMINGA ĮTAKA

5 Jeigu ūkio subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi 20 % ar daugiau ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad ūkio subjekto įtaka reikšminga, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu ūkio subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi mažiau kaip 20 % ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad investuotojas reikšmingos įtakos nedaro, nebent tokią įtaką galima aiškiai įrodyti. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, tai dar nereiškia, kad ūkio subjektas negali daryti reikšmingos įtakos.

6 Ūkio subjekto 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 priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų;

(c) tarp ūkio subjekto ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, yra reikšmingų sandorių;

(d) vyksta pasikeitimas vadovaujančiais darbuotojais arba

(e) teikiama esminė techninė informacija.

7 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 konvertuojant galima gauti papildomų balsavimo teisių arba sumažinti kitos šalies balsavimo teises priimant kito ūkio subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimus (t. y. potencialios balsavimo teisės). Vertinant, ar ūkio subjektas daro reikšmingą įtaką, atsižvelgiama į turimas potencialias balsavimo teises, kurios šiuo metu gali būti naudojamos ar konvertuojamos, ir į jų poveikį, taip pat į kitų ūkio subjektų turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės šiuo metu negali būti naudojamos ar konvertuojamas, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti ar konvertuoti tik nuo tam tikros datos ateityje arba tik po tam tikro įvykio.

8 Vertindamas, ar potencialios balsavimo teisės sustiprina reikšmingą įtaką, ūkio subjektas išnagrinėja visus faktus ir aplinkybes (įskaitant naudojimosi potencialiomis balsavimo teisėmis sąlygas ir bet kokias kitas sutartines sąlygas, vertinamas atskirai arba kartu), kurios turi įtakos potencialioms teisėms, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą tomis potencialiomis teisėmis pasinaudoti ar jas konvertuoti.

▼M32

9 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 sutartines sąlygas.

NUOSAVYBĖS METODAS

10 Pagal nuosavybės metodą pirmą kartą investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę apskaitoje pripažįstama savikaina, o po to balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos investuotojui priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Investuotojas jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliais. Iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gautas paskirstytas pelnas sumažina investicijos balansinę vertę. Balansinę vertę taip pat gali reikėti tikslinti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų pasikeitimų keičiantis investuotojo daliai ūkio subjekte, į kurį investuojama. Tai gali būti pasikeitimai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Investuotojui tenkanti tų pasikeitimų dalis pripažįstama investuotojo kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 1-ąjį TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*).

11 Gautų paskirstytų pajamų pripažinimas gali būti netinkamas vertinant iš investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę investuotojo uždirbtas pajamas, nes gautos paskirstytos pajamos gali būti mažai susijusios su asocijuotosios ar bendros įmonės rezultatais. Investuotojui, bendrai kontroliuojančiam ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darančiam jam reikšmingą įtaką, priklauso asocijuotosios ar bendros įmonės veiklos dalis, vadinasi, ir pelnas iš tokios investicijos. Investuotojas įtraukia šią dalį į apskaitą išplėsdamas savo finansinių ataskaitų apimtį, kad įtrauktų jam priklausančią tokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Dėl to taikant nuosavybės metodą pateikiamos investuotojo grynojo turto ir pelno ar nuostolių ataskaitos yra informatyvesnės.

12 Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės ar kitos išvestinės finansinės priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises, ūkio subjekto dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje nustatoma vien pagal esamas nuosavybės dalis ir neatspindi galimo naudojimosi potencialiomis balsavimo teisėmis ir kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis arba jų konvertavimo, nebent taikomas 13 straipsnis.

13 Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektas iš esmės turi tam tikrą nuosavybę dėl sandorio, kuriuo šiuo metu jam suteikiama teisė gauti pelną, susijusį su nuosavybės dalimi. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektui skiriama dalis nustatoma atsižvelgiant į tai, ar galiausiai pasinaudojama tomis potencialiomis balsavimo teisėmis ir kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis, kurios šiuo metu suteikia ūkio subjektui teisę gauti pelno.

▼M32

14 9-asis TFAS *Finansinės priemonės* netaikomas toms dalims asocijuotosiose ir bendrose įmonėse, kurios apskaitomos taikant nuosavybės metodą. Kai priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises, iš esmės šiuo metu suteikia teisę į pelną, susijusį su nuosavybės dalimi asocijuotojoje ar bendroje įmonėje, toms priemonėms 9-asis TFAS netaikomas. Visais kitais atvejais priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises asocijuotojoje ar bendroje įmonėje, apskaitomos pagal 9-ąjį TFAS.

▼M65

14A Ūkio subjektas taip pat taiko 9-ąjį TFAS kitoms finansinėms priemonėms asocijuotojoje įmonėje arba bendroje įmonėje, kurioms nuosavybės metodas netaikomas. Jos apima ilgalaikius interesus, kurie iš esmės sudaro ūkio subjekto grynosios investicijos į asocijuotąją įmonę arba bendrą įmonę dalį (žr. 38 straipsnį). Ūkio subjektas taiko 9-ąjį TFAS tokiems ilgalaikiams interesams prieš taikydamas šio standarto 38 ir 40–43 straipsnius. Taikydamas 9-ąjį TFAS ūkio subjektas neatsižvelgia į jokius ilgalaikių interesų balansinės vertės patikslinimus, padarytus taikant šį standartą.

▼M32

15 Jei investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę arba tokios investicijos dalis nėra klasifikuojama kaip skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*, ta investicija ar bet kokia išlaikyta tos investicijos dalis, neklasifikuojama kaip skirta parduoti, priskiriama ilgalaikiam turtui.

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

16 Ūkio subjektas, bendrai kontroliuojantis ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darantis jam reikšmingą įtaką, savo investiciją į asocijuotąją ar bendrą įmonę turi apskaityti taikydamas nuosavybės metodą, išskyrus atvejus, kai ta investicija atitinka išimties reikalavimus pagal 17–19 straipsnius.

Nuosavybės metodo taikymo išimtys

▼M51

17 Ūkio subjektas savo investicijai į asocijuotąją ar bendrą įmonę neturi taikyti nuosavybės metodo, jei tas ūkio subjektas yra patronuojančioji įmonė, atleista nuo reikalavimo rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punkte numatytą taikymo išimtį, arba jei įvykdomos visos šios sąlygos:

(a) ūkio subjektas yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti patronuojamoji įmonė, o kiti jo savininkai, įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad ūkio subjektas nuosavybės metodo netaiko;

(b) ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiaujama viešojoje rinkoje (šalies ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar nebiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas);

(c) ūkio subjektas vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių platinimo viešojoje rinkoje;

▼M51

(d) pagrindinė ar bet kuri tarpinė ūkio subjekto patronuojančioji įmonė rengia viešai skelbiamas TFAS atitinkančias finansines ataskaitas, kuriose patronuojamosios įmonės konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 10-ąjį TFAS.

▼M59

18 Kai investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę priklauso ūkio subjektui arba netiesiogiai per ūkio subjektą, kuris yra rizikos kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, ūkio subjektas gali pasirinkti vertinti tą investiciją tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS. Ūkio subjektas šią galimybę turi pasirinkti atskirai dėl kiekvienos asocijuotosios ar bendros įmonės pirmą kartą pripažindamas asocijuotąją ar bendrą įmonę.

▼M32

19 Kai ūkio subjektas turi investiciją į asocijuotąją įmonę, kurios dalis jam priklauso netiesiogiai per rizikos kapitalo įmonę, kolektyvinio investavimo fondą, patikėjimo fondą ar panašų ūkio subjektą, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, ūkio subjektas gali pasirinkti vertinti tą investicijos į asocijuotąją įmonę dalį tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, nepriklausomai nuo to, ar rizikos kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, tai investicijos daliai daro reikšmingą įtaką. Jei ūkio subjektas pasirenka tokią galimybę, bet kokiai likusiai savo investicijos į asocijuotąją įmonę daliai, kuri jam priklauso ne per rizikos kapitalo įmonę, kolektyvinio investavimo fondą, patikėjimo fondą ar panašų ūkio subjektą, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, jis turi taikyti nuosavybės metodą.

Priskyrimas skirtam parduoti turtui

20 Investicijai į asocijuotąją ar bendrą įmonę arba jos daliai, kuri atitinka priskyrimo skirtam parduoti turtui kriterijus, ūkio subjektas turi taikyti 5-ąjį TFAS. Bet kokia išlaikyta investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę dalis, neklasifikuojama kaip skirta parduoti, turi būti apskaitoma taikant nuosavybės metodą iki dalies, kuri klasifikuojama kaip skirta parduoti, perleidimo. Po perleidimo bet kokią išlaikytą dalį asocijuotojoje ar bendroje įmonėje ūkio subjektas turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS, nebent išlaikyta dalis ir toliau yra asocijuotoji ar bendra įmonė – tokiu atveju ūkio subjektas taiko nuosavybės metodą.

21 Kai investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę arba jos dalis, anksčiau klasifikuota kaip skirta parduoti, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma taikant nuosavybės metodą retrospektyviai nuo tos datos, kai buvo klasifikuota kaip skirta parduoti. Laikotarpių, nuo kada investicija ar jos dalis klasifikuojama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

Nuosavybės metodo taikymo nutraukimas

22 Ūkio subjektas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos datos, kai įmonė, į kurią jis investavo, nustoja būti asocijuotąja ar bendra įmone, tokia tvarka:

(a) **Jei įmonė, į kurią jis investavo, tampa dukterine įmone, ūkio subjektas turi apskaityti savo investiciją pagal 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* ir 10-ąjį TFAS.**

▼M32

(b) **Jei išlaikyta dalis buvusioje asocijuotojoje ar bendroje įmonėje yra finansinis turtas, ūkio subjektas išlaikytą dalį turi vertinti tikrąja verte. Išlaikytos dalies tikroji vertė yra tos dalies tikroji vertė ją pirmą kartą pripažįstant finansiniu turtu pagal 9-ąjį TFAS. Ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais visus skirtumus tarp:**

(i) **visų išlaikytų dalių tikrosios vertės ir visų įplaukų, gautų perleidžiant asocijuotosios ar bendros įmonės dalį, ir**

(ii) **investicijos balansinės vertės tą datą, kai nustojama taikyti nuosavybės metodą.**

(c) **Kai ūkio subjektas nustoja taikyti nuosavybės metodą, jis turi apskaityti visas sumas, anksčiau pripažintas kitose bendrosiose pajamose ir susijusias su ta investicija, tuo pačiu pagrindu, kaip jos būtų pripažįstamos, jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, būtų tiesiogiai perleidęs susijusį turtą arba įsipareigojimus.**

23 Todėl, jei ūkio subjekto, į kurį investuojama, anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus būtų pergrupuoti į pelną arba nuostolius, ūkio subjektas pergrupuoja pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (pergrupuota suma) tada, kai nustoja taikyti nuosavybės metodą. Pavyzdžiui, jei asocijuotoji ar bendra įmonė turi sukauptų valiutų keitimo kursų skirtumų, susijusių su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, ir ūkio subjektas nustoja taikyti nuosavybės metodą, ūkio subjektas anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintą pelną arba nuostolius, susijusius su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, turi pergrupuoti į pelną arba nuostolius.

24 Jei investicija į asocijuotąją įmonę tampa investicija į bendrą įmonę arba jei investicija į bendrą įmonę tampa investicija į asocijuotąją įmonę, ūkio subjektas ir toliau taiko nuosavybės metodą ir išlaikytos dalies iš naujo nevertina.

Nuosavybės dalies pokyčiai

▼M50

25 Jei ūkio subjekto nuosavybės dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje sumažinama, bet investicija ir toliau atitinkamai klasifikuojama kaip investicija į asocijuotąją įmonę ar bendrą įmonę, ūkio subjektas turi pergrupuoti į pelną ar nuostolius tik proporcingą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažinto pelno arba nuostolių dalį, susijusią su tuo nuosavybės dalies sumažinimu, jei perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus tą pelną arba nuostolius būtų reikalaujama pergrupuoti į pelną arba nuostolius.

▼M32

Nuosavybės metodo procedūros

26 Dauguma tinkamų nuosavybės metodo taikymo procedūrų yra panašios į 10-ajame TFAS aprašytas konsolidavimo procedūras. Be to, principai, kuriais grindžiamos procedūros, naudojamos apskaitant dukterinės įmonės įsigijimą, taip pat taikomi apskaitant investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę įsigijimą.

▼**M51**

27 Ūkio subjektų grupei priklausanti asocijuotosios ar bendros įmonės dalis yra patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių valdomų dalių toje asocijuotojoje ar bendroje įmonėje suma. Kitų asocijuotųjų ar bendrų įmonių dalys, kurias valdo minėta grupė, šiuo atveju neįtraukiamos. Kai asocijuotoji ar bendra įmonė turi patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų ar bendrų įmonių, nuosavybės metodu apskaitomas pelnas ar nuostoliai, kitos bendrosios pajamos ir grynasis turtas yra tie, kurie pripažįstami asocijuotosios ar bendros įmonės finansinėse ataskaitose (įskaitant asocijuotajai ar bendrai įmonei priklausančią pelno ar nuostolių, kitų bendrųjų pajamų ir grynojo turto dalį jos asocijuotosiose ir bendrose įmonėse) po to, kai atliekami būtini koregavimai, siekiant suvienodinti apskaitos politiką (žr. 35–36A straipsnius).

▼**M32**

28 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš sandorių „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ tarp ūkio subjekto (įskaitant jo konsoliduotas dukterines įmones) ir jo asocijuotosios ar bendros įmonės, ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pripažįstami tik tokio dydžio, kuris lygus nesusijusių investuotojų dalims asocijuotojoje ar bendroje įmonėje. „Iš apačios į viršų“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, asocijuotosios ar bendros įmonės turto pardavimas investuotojui. „Iš viršaus į apačią“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, investuotojo turto pardavimas ar įnašai jo asocijuotajai ar bendrai įmonei. Investuotojui priklausanti asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių, atsiradusių iš šio sandorio, dalis yra eliminuojama.

29 Kai sandoriai „iš viršaus į apačią“ suteikia įrodymų apie turto, kuris bus parduotas ar įneštas, grynosios galimo realizavimo vertės sumažėjimą arba to turto vertės sumažėjimą, investuotojas turi pripažinti visus tuos nuostolius. Kai sandoriai „iš apačios į viršų“ suteikia įrodymų apie turto, kuris bus perkamas, grynosios galimo realizavimo vertės sumažėjimą arba to turto vertės sumažėjimą, investuotojas turi pripažinti jam tenkančią tų nuostolių dalį.

30 Įnašas nepiniginiu turtu į asocijuotąją ar bendrą įmonę mainais į asocijuotosios ar bendros įmonės nuosavo kapitalo dalį turi būti apskaitomas pagal 28 straipsnį, išskyrus atvejus, kai įnašui trūksta komercinio pagrindo, kaip tas terminas apibrėžtas 16-ajame TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*. Jei tokiam įnašui trūksta komercinio pagrindo, pelnas arba nuostoliai laikomi nerealizuotais ir nepripažįstami, nebent taip pat taikomas 31 straipsnis. Toks nerealizuotas pelnas ir nuostoliai turi būti eliminuojami, kai investicija apskaitoma taikant nuosavybės metodą, ir neturi būti pateikiami kaip atidėtasis pelnas ar nuostoliai ūkio subjekto konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje arba ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje, kuriose investicijos apskaitomos taikant nuosavybės metodą.

31 Jeigu, be asocijuotosios ar bendros įmonės nuosavybės dalies, ūkio subjektas gauna piniginio ar nepiniginio turto, ūkio subjektas visą nepiniginio įnašo pelno arba nuostolių dalį, susijusią su gautu piniginiu ar nepiniginiu turtu, pripažįsta pelnu arba nuostoliais.

▼M32

32 Investicija apskaitoma taikant nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ši tampa asocijuotąja ar bendra įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks investicijos savikainos ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, identifikuojamo turto grynosios tikrosios vertės dalies, priklausančios ūkio subjektui, skirtumas turi būti apskaitomas taip:

(a) su asocijuotąja ar bendra įmone susijęs prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. To prestižo amortizacija negalima;

(b) bet kokia ūkio subjektui priklausanti ūkio subjekto, į kurį investuojama, identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, įtraukiama kaip pajamos nustatant ūkio subjektui priklausančios asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpiu.

Po įsigijimo atitinkami asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios ūkio subjektui, koregavimai yra atliekami, pavyzdžiui, apskaitant nudėvimo turto nusidėvėjimą, remiantis to turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Panašiai atitinkami asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios ūkio subjektui, koregavimai po įsigijimo yra atliekami dėl prestižo arba nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo nuostolių.

33 Taikydamas nuosavybės metodą, ūkio subjektas naudojasi pačiomis naujausiomis asocijuotosios ar bendros įmonės finansinėmis ataskaitomis. Kai ūkio subjekto ir asocijuotosios ar bendros įmonės ataskaitinio laikotarpio pabaiga skiriasi, asocijuotoji ar bendra įmonė parengia ūkio subjektui naudoti skirtas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ūkio subjekto finansinių ataskaitų data, išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma.

34 Kai pagal 33 straipsnį asocijuotosios ar bendros įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, data skiriasi nuo ūkio subjekto naudojamos finansinių ataskaitų datos, turi būti atliekami reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių per laikotarpį nuo tos datos iki ūkio subjekto finansinių ataskaitų datos, poveikio koregavimai. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp asocijuotosios ar bendros įmonės ir ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir bet kokie skirtumai tarp ataskaitinių laikotarpių pabaigos datų visais laikotarpiais turi būti vienodi.

35 Ūkio subjekto finansinės ataskaitos turi būti rengiamos taikant vienodą panašių sandorių ir įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką.

▼M51

36 Išskyrus 36A straipsnyje aprašytus atvejus, jeigu asocijuotoji ar bendra įmonė panašiems sandoriams ir įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko kitokią apskaitos politiką nei ta, kurią taiko ūkio subjektas, turi būti atlikti koregavimai, kad asocijuotosios ar bendros įmonės apskaitos politika atitiktų ūkio subjekto apskaitos politiką, kai ūkio subjektas asocijuotosios ar bendros įmonės finansines ataskaitas naudoja taikydamas nuosavybės metodą.

▼M59

36A Nepaisant 36 straipsnio reikalavimų, jeigu ūkio subjektui, kuris pats nėra investicinis subjektas, priklauso asocijuotosios ar bendros įmonės, kuri yra investicinis subjektas, dalis, ūkio subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, gali pasirinkti toliau taikyti vertinimą tikrąja verte, kurį ta asocijuotoji ar bendra įmonė, kuri yra investicinis subjektas, taiko asocijuotosios ar bendros įmonės dalims patronuojamosiose įmonėse. Ši galimybė pasirenkama atskirai dėl kiekvienos asocijuotosios ar bendros įmonės, kuri yra investicinis subjektas, vėlesnę iš šių datų: a) datą, kai asocijuotoji ar bendra įmonė, kuri yra investicinis subjektas, pripažįstama pirmą kartą; b) datą, kai asocijuotoji ar bendra įmonė tampa investiciniu subjektu, ir c) datą, kai asocijuotoji ar bendra įmonė, kuri yra investicinis subjektas, pirmą kartą tampa patronuojančiąja įmone.

▼M32

37 Jeigu asocijuotoji ar bendra įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurias valdo ne ūkio subjektas, o kitos šalys, ir kurios priskiriamos nuosavybei, ūkio subjektas savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja suderinęs su tokių akcijų dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

38 Jeigu ūkio subjekto nuostolių dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje yra lygi ar viršija jam priklausančią dalį asocijuotojoje ar bendroje įmonėje, ūkio subjektas paprastai nebepripažįsta savo vėlesnių nuostolių dalies. Dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje yra investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę balansinė vertė, nustatyta taikant nuosavybės metodą, ir tam tikros ilgalaikės dalys, kurios iš esmės sudaro ūkio subjektui priklausančios grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę dalį. Pavyzdžiui, straipsnis, už kurį atsiskaitymas nėra nei planuojamas, nei tikėtinas artimiausioje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto investicijos į tą asocijuotąją ar bendrą įmonę išplėtimas. Tokie straipsniai gali apimti privilegijuotąsias akcijas ir ilgalaikes gautinas sumas ar paskolas, bet į juos neįtraukiamos gautinos prekybos sumos, mokėtinos prekybos sumos ar bet kokios ilgalaikės gautinos sumos, kurios tinkamai padengtos, pavyzdžiui, užtikrintosios paskolos. Nuostoliai, pripažįstami taikant nuosavybės metodą ir viršijantys ūkio subjekto investicijas į paprastąsias akcijas, atvirkštine pirmenybės tvarka (t. y. likvidavimo pirmenybės tvarka) yra priskiriami prie kitų ūkio subjekto dalies asocijuotojoje ar bendroje įmonėje komponentų.

39 Po to, kai ūkio subjekto dalis sumažinta iki nulio, papildomi nuostoliai pateikiami ar įsipareigojimas pripažįstamas tik tiek, kiek ūkio subjektas turi teisinių ar konstruktyvių įsipareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuotosios ar bendros įmonės vardu. Jeigu asocijuotoji ar bendra įmonė vėliau ataskaitose nurodo pelną, ūkio subjektas vėl pradeda pripažinti jam priklausančią to pelno dalį tik tada, kai jo pelno dalis prilygsta nepripažintų nuostolių daliai.

Vertės sumažėjimo nuostoliai

▼M53

40 Pritaikęs nuosavybės metodą, įskaitant asocijuotosios įmonės arba bendrosios įmonės nuostolių pripažinimą pagal 38 straipsnį, ūkio subjektas taiko 41A–41C straipsnius siekdamas nustatyti, ar esama objektyvių įrodymų, kad sumažėjo jo grynosios investicijos į asocijuotąją arba bendrąją įmonę vertė.

▼**M65**

41 [Išbraukta]

▼**M53**

41A Grynosios investicijos į asocijuotąją arba bendrąją įmonę vertė yra sumažėjusi ir vertės sumažėjimo nuostoliai patiriami tik tada, jei esama objektyvių įrodymų, kad vertė sumažėjo dėl vieno arba kelių įvykių po grynosios investicijos pirminio pripažinimo (nuostolio įvykių), ir toks nuostolio įvykis (arba įvykiai) turi įtakos apskaičiuotiems būsimiems grynosios investicijos pinigų srautams, kuriuos galima patikimai įvertinti. Gali būti neįmanoma nustatyti vieno atskiro įvykio, dėl kurio sumažėjo vertė. Vertė galėjo sumažėti dėl bendro kelių įvykių poveikio. Nuostoliai, kurių tikimasi dėl būsimų įvykių, nėra pripažįstami, net jeigu tokie įvykiai labai tikėtini. Prie objektyvių įrodymų, kad grynosios investicijos vertė yra sumažėjusi, priskiriami ūkio subjekto gaunami stebėjimais pagrįsti duomenys apie šiuos nuostolio įvykius:

a) didelius finansinius asocijuotosios arba bendrosios įmonės sunkumus;

b) sutarties pažeidimą, pvz., asocijuotosios arba bendrosios įmonės mokėjimų neatlikimą arba vėlavimą juos atlikti;

c) asocijuotajai arba bendrajai įmonei suteiktą nuolaidą, kurios ūkio subjektas kitu atveju nebūtų suteikęs dėl ekonominių arba teisinių priežasčių, siejamų su jo asocijuotosios arba bendrosios įmonės finansiniais sunkumais;

d) didelę tikimybę, kad asocijuotoji arba bendroji įmonė bankrutuos arba kad bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas, arba

e) grynosios investicijos aktyviosios rinkos išnykimą dėl asocijuotosios arba bendrosios įmonės finansinių sunkumų.

41B Aktyviosios rinkos išnykimas dėl to, kad asocijuotosios arba bendrosios įmonės nuosavybės arba finansinėmis priemonėmis viešai nebeprekiaujama, nėra vertės sumažėjimo įrodymas. Vien asocijuotosios arba bendrosios įmonės kredito reitingo arba tikrosios vertės sumažėjimas pats savaime nėra vertės sumažėjimo įrodymas, bet jis gali būti vertės sumažėjimo įrodymu kartu vertinant kitą esamą informaciją.

41C Be 41A straipsnyje nurodytų įvykių tipų, objektyvūs grynosios investicijos į asocijuotosios arba bendrosios įmonės nuosavybės priemones vertės sumažėjimo įrodymai apima informaciją apie reikšmingus asocijuotosios arba bendrosios įmonės technologinės, rinkos, ekonominės arba teisinės aplinkos pokyčius, kurių poveikis neigiamas, ir rodo, kad investicija į nuosavybės priemonę gali neatsipirkti. Reikšmingas arba užsitęsęs investicijos į nuosavybės priemonę tikrosios vertės sumažėjimas iki mažesnės už jos savikainą taip pat yra objektyvus vertės sumažėjimo įrodymas.

▼M53

42 Kadangi prestižas, kuris yra grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinės vertės dalis, atskirai nepripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36-ajame TAS „Turto vertės sumažėjimas“ nustatytus prestižo vertės sumažėjimo tikrinimo 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 41A–41C straipsnius matyti, kad grynosios investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Tomis aplinkybėmis pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis nepaskirstomas jokiam turtui, įskaitant prestižą, kuris yra grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinės vertės dalis. Atitinkamai bet koks tokio vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS tiek, kiek grynosios investicijos atsiperkamoji vertė vėliau padidėja. Nustatydamas grynosios investicijos naudojimo vertę, ūkio subjektas nustato:

a) jam priklausančią dalį įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės, kurią, kaip tikimasi, sukaups asocijuotoji ar bendroji įmonė, įskaitant pinigų srautus iš asocijuotosios ar bendrosios 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 perleidimo, dabartinę vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, abiem metodais gaunamas toks pat rezultatas.

▼M32

43 Investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę atsiperkamoji vertė įvertinama kiekvienos asocijuotosios ar bendros įmonės atžvilgiu, nebent asocijuotoji ar bendra įmonė dėl nuolatinio naudojimo nesukuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo pinigų įplaukų, gaunamų dėl kito ūkio subjekto turto.

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

44 Investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę apskaitoma ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose pagal 27-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10 straipsnį.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

45 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS *Jungtinė veikla*, 12-ąjį TFAS *Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas* ir 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M53

45A 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 40–42 straipsniai ir įterpti 41A–41C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M50

45B 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose (27-ojo TAS pataisos) pataisytas 25 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą turi taikyti retrospektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M51**

45D 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisyti 17, 27 ir 36 straipsniai ir įterptas 36A straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M59**

45E 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2014–2016 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 18 ir 36A straipsniai. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M65**

45G 2017 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Ilgalaikiai interesai asocijuotosiose ir bendrose įmonėse“ įterptas 14A straipsnis ir išbrauktas 41 straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas pagal 8-ąjį TAS taiko retrospektyviai 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, išskyrus 45H–45K straipsniuose nurodytus atvejus. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

45H Ūkio subjektas, kuris 45G straipsnyje nustatytas pataisas pirmą kartą taiko tuo pačiu metu, kai pirmą kartą taiko 9-ąjį TFAS, 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus taiko 14A straipsnyje aprašytiems ilgalaikiams interesams.

45I Ūkio subjektas, kuris 45G straipsnyje nustatytas pataisas pirmą kartą taiko po to, kai pirmą kartą taikė 9-ąjį TFAS, 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus, reikalingus 14A straipsnyje nustatytiems reikalavimas taikyti, taiko ilgalaikiams interesams. Tuo tikslu nuorodos į 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą laikomos nuorodomis į metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį ūkio subjektas pirmą kartą taiko pataisas, pradžią (pataisų taikymo pirmą kartą datą). Ūkio subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.

45J Pirmą kartą taikydamas 45G straipsnyje nustatytas pataisas ūkio subjektas, kuris taiko laikiną 9-ojo TFAS išimtį pagal 4-ąjį TFAS „Draudimo sutartys“, neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.

▼**M65**

45K Jei ūkio subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių informacijos taikydamas 45I arba 45J straipsnį, pataisų taikymo pirmą kartą datą jis pripažįsta kaip pradinį nepaskirstytąjį pelną (arba atitinkamai kitą nuosavybės komponentą) skirtumą tarp:

a) 14A straipsnyje aprašytų ilgalaikių interesų ankstesnės balansinės vertės tą dieną; ir

b) tų ilgalaikių interesų balansinės vertės tą dieną.

▼**M32**

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

46 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS.

28-OJO TAS (2003 M.) PANAIKINIMAS

47 Šis standartas pakeičia 28-ąjį TAS *Investicijos į asocijuotąsias įmones* (persvarstytą 2003 m.).

▼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 piniginės 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 įrengimai, 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 įrengimų 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 įrengimų 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 įrengimai, 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 įrengimų, 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.

▼M32

_____

▼M52

_____

▼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.

►M32 4 **Kai ūkio subjektas teikia tiek konsoliduotąsias, tiek atskiras finansines ataskaitas, kurios rengiamos atitinkamai pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“, pagal šį standartą reikalaujami atskleisti duomenys pateikiami tik remiantis konsoliduota informacija.** ◄ 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.

▼**M31**

4A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (pataisyto 2011 m.) 10A 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.

▼M33

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 apibrėžta finansinė priemonė, finansinis turtas, finansinis įsipareigojimas ir nuosavybės priemonė, ir pateikta nurodymų, kaip šias apibrėžtis taikyti. 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ apibrėžta tikroji vertė ir nustatyti tos apibrėžties taikymo reikalavimai.

▼B

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.

▼M53

34 Potencialias paprastąsias akcijas konvertavus į paprastąsias akcijas, 33 straipsnio a–c punktuose nurodytų straipsnių nebeatsiranda. Vietoj to 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 punktus ir atimant bet kokius susijusius mokesčius. Su potencialiomis paprastosiomis akcijomis siejamos sąnaudos apima sandorio sąnaudas ir nuolaidas, apskaitomas taikant faktinių palūkanų metodą (žr. 9-ąjį TFAS).

▼B

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).

▼M32

40 Patronuojamoji (dukterinė), bendra arba asocijuotoji įmonė gali kitoms šalims (išskyrus patronuojančiąją įmonę ar investuotojus, kurie bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba daro jam reikšmingą įtaką) išleisti potencialias paprastąsias akcijas, galimas konvertuoti į patronuojamosios, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančiosios įmonės ar investuotojų, kurie bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, ar daro jam reikšmingą įtaką (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto), paprastąsias akcijas. Jei tokios patronuojamosios, 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.

▼B

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 pelną mažinantį poveikį. Dėl to, siekiant nustatyti maksimalų pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimą, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas arba jų serija

▼B

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.

▼M33

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 ūkio subjektui bus suteiktos ateityje pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą dėl mokėjimo akcijomis, tikrąją vertę (nustatytą pagal 2-ąjį TFAS).

▼B

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.

▼M31

67A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A 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.

▼M31

68A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A 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.

▼M31

73A 73 straipsnis taip pat taikomas ūkio subjektui, kuris, be pagrindinio ir sumažinto vienai akcijai tenkančio pelno, atskleidžia sumas, tenkančias vienai akcijai, naudodamas kitą, nei reikalaujama šiame standarte, pelno arba nuostolių straipsnį.

▼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.

▼M32

74B 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 4, 40 ir A11 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

74C 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 47A ir A2 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M31

74D 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 4A, 67A, 68A ir 73A straipsniai. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

74E 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisytas 34 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼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

►**M33** A2. Paprastųjų akcijų išleidimas panaudojant ar konvertuojant potencialias paprastąsias akcijas paprastai papildomo elemento nesuteikia. Taip yra dėl to, kad potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos tikrąja verte, ir 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:

$$\frac{\text{Tikroji vienos akcijos vertė prieš pat teisės panaudojimą}}{\text{Teorinė vienos akcijos tikroji vertė, jeigu teisės nebūtų panaudotos}}$$

▼M33

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė (jeigu teisės nebūtų panaudotos) skaičiuojama pridedant bendrą akcijų tikrųjų 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, tikroji vertė nustatoma tokia, kokia ji yra paskutinės dienos pabaigoje, kai akcijomis prekiaujama kartu su teisėmis.

▼B

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

▼M32

A11. Patronuojamosios, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos, konvertuojamos į patronuojamosios, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančiosios įmonės ar investuotojų, bendrai kontroliuojančių ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darančių jam reikšmingą įtaką (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto), paprastąsias akcijas, į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos taip:

▼B

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.

▼M52

_____

▼B

41-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Žemės ūkis“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimą.

TAIKYMAS

▼M45

1 Šis standartas turi būti taikomas registruojant apskaitoje toliau nurodytą turtą, kai jis yra susijęs su žemės ūkio veikla:

a) biologinį turtą, išskyrus derlinius augalus,

b) žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu ir

c) valstybės dotacijas, nurodytas 34 ir 35 straipsniuose.

▼M54

2 Šis standartas netaikomas:

▼M45

a) žemei, susijusiai su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ ir 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“);

b) derliniams augalams, susijusiems su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąjį TAS). Tačiau šis standartas taikomas ant tų derlinių augalų augančiai produkcijai;

c) valstybės dotacijoms, susijusioms su derliniais augalais (žr. 20-ąjį TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“);

d) nematerialiajam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“);

▼M54

e) naudojimo teise valdomam turtui, atsiradusiam dėl žemės, susijusios su žemės ūkio veikla, nuomos (žr. 16-ąjį TFAS „Nuoma“).

▼M45

3 Šis standartas taikomas iš ūkio subjekto biologinio turto gautos produkcijos apskaitai derliaus nuėmimo metu. Vėliau taikomas 2-asis TAS „Atsargos“ arba kitas tinkamas taikyti standartas. Taigi, šis standartas 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 pateikta žemės ūkio veiklos apibrėžtis neapima tokio perdirbimo.

4 Toliau pateiktoje lentelėje nurodomi biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir produktų, gaunamų perdirbus derlių, pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Produktai, gaunami perdirbus derlių
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai
Želdinamo miško sodiniai	Nukirsti medžiai	Rąstai, mediena
Melžiamos karvės	Pienas	Sūris
Kiaulės	Skerdena	Dešros, rūkyti kumpiai
Vilnamedžiai	Surinkta medvilnė	Siūlai, drabužiai

▼M45

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Produktai, gaunami perdirbus derlių
Cukranendrės	Nuimtas cukranendrių derlius	Cukrus
Tabako augalai	Nuskinti lapai	Vytintas tabakas
Arbatmedžiai	Nuskinti lapai	Arbata
Vynmedžiai	Nuskintos vynuogės	Vynas
Vaismedžiai	Nuskinti vaisiai	Perdirbti vaisiai
Alyvpalmės	Nuskinti vaisiai	Alyvpalmių aliejus
Kaučiukmedžiai	Surinktas lateksas	Gumos produktai

Tam tikri augalai, pavyzdžiui, arbatmedžiai, vynmedžiai, alyvpalmės ir kaučiukmedžiai, paprastai atitinka derlinio augalo apibrėžtį ir jiems taikomas 16-asis TAS. Tačiau ant derlinių augalų augančiai produkcijai, pavyzdžiui, arbatos lapams, vynuogėms, alyvpalmių vaisiams ir lateksui, taikomas 41-asis TAS.

▼B

APIBRĖŽIMAI

Apibrėžimai, susiję su žemės ūkiu

▼M45

5 **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

▼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.

▼M45

Žemės ūkio produkcija **– produkcija, gauta iš ūkio subjekto biologinio turto.**

Derlinis augalas **yra gyvas augalas:**

a) kuris yra naudojamas žemės ūkio produkcijai gaminti ar tiekti,

b) kuris turėtų duoti derlių ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį,

c) kurio tikimybė būti parduotam kaip žemės ūkio produkcijai, nebent kartais jis būtų parduodamas kaip atliekos, yra maža.

Biologinis turtas **– gyvi gyvūnai arba augalai.**

▼B

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.

▼M45

5A Toliau išvardyti augalai nėra derliniai augalai:

a) augalai, išauginti kaip žemės ūkio produkcija (pavyzdžiui, medienai auginami medžiai);

b) augalai, auginami tam, kad duotų žemės ūkio produkciją, jeigu tikimybė, kad ūkio subjektas taip pat parduos patį augalą kaip žemės ūkio produkciją, nebent kartais jis būtų parduodamas kaip atliekos, nėra maža (pavyzdžiui, medžiai, auginami tiek dėl vaisių, tiek dėl medienos);

c) vienmetės kultūros (pavyzdžiui, kukurūzai ir kviečiai).

5B Kai derliniai augalai nebenaudojami derliui auginti, jie gali būti nukirsti ir parduoti kaip atliekos, pavyzdžiui, malkos. Toks kartais vykdomas atliekų pardavimas netrukdytų priskirti augalo prie derlinių augalų.

5C Ant derlinių augalų auganti produkcija yra biologinis turtas.

▼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.

▼B

Bendro pobūdžio apibrėžimai

▼M45

8 **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

▼M33

[išbraukta]

a) [išbraukta]

b) [išbraukta]

c) [išbraukta]

▼B

Balansinė vertė – suma, kuria turtas parodomas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄.

▼M33

Tikroji vertė **yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).**

▼M45

Valstybės dotacijos **– dotacijos, apibrėžtos 20-ajame TAS.**

▼M33

_____

▼B

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.

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

►M33 15 Biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustatyti lengviau juos suskirsčius pagal svarbius požymius, pavyzdžiui, pagal amžių ar kokybę. ◄ Remdamasis minėtais požymiais, ūkio subjektas atsižvelgia į tuos, pagal kuriuos nustatomos rinkos kainos.

▼B

►M33 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 atitinka dabartines rinkos sąlygas, kuriomis rinkos dalyviai pirkėjai ir pardavėjai 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.

▼M33

_____

▼M75

22 Ūkio subjektas neįtraukia jokių pinigų srautų, skirtų turtui finansuoti arba išaugintam biologiniam turtui pakartotinai auginti (pavyzdžiui, miško sodinių persodinimo kaina po sodinių išauginimo).

▼M33

_____

▼M45

24 Kartais savikaina gali būti artima tikrajai vertei, ypač kai:

a) pirmą kartą patyrus išlaidų, vyksta nedidelė biologinė kaita (pavyzdžiui, sodinukai, pasodinti prieš pat ataskaitinio laikotarpio pabaigą, arba naujai įsigyti gyvuliai) 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. ►M33 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.

▼B

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

►M33 30 **Daroma prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta. Šią prielaidą galima paneigti tik pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kurio kotiruojamų rinkos kainų nėra 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.

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

▼M8

34 Besąlyginė valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, turėtų būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais tik tada, kai valstybės dotacija tampa gautina.

35 Jeigu valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, skiriama su sąlyga, įskaitant tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad ūkio subjektas nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, ūkio subjektas valstybės dotaciją turėtų pripažinti pelnu ar nuostoliais tik tada, kai įvykdo nustatytas dotacijos sąlygas.

▼M8

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 yra trumpesnis nei penkeri metai. Tokiu atveju valstybės dotacija pelnu ar nuostoliais gali būti pripažinta tik po penkerių metų. Tačiau jeigu dalį suteiktos valstybės dotacijos leidžiama pasilikti praėjus tam tikram laikotarpiui, ūkio subjektas tą dalį pripažįsta pelnu ar nuostoliais proporcingai pagal praėjusį laiką.

▼B

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 ◄.

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.

▼M45

44 Vartojamasis biologinis turtas yra turtas, išaugintas kaip žemės ūkio produkcija arba parduodamas kaip biologinis turtas. Vartojamojo biologinio turto pavyzdžiai yra mėsiniai gyvuliai, parduoti skirti gyvuliai, ūkiuose auginama žuvis, grūdinės kultūros (tokios kaip kukurūzai ir kviečiai), ant derlinio augalo auganti produkcija ir medienai auginami medžiai. Atsinaujinantis biologinis turtas yra kitas nei vartojamasis biologinis turtas (pavyzdžiui, gyvuliai, duodantys pieno, ir vaismedžiai, nuo kurių nuskinami vaisiai). Atsinaujinantis biologinis turtas yra ne žemės ūkio produkcija, o greičiau turtas, laikomas tam, kad duotų produkciją.

▼B

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.

▼M33

_____

▼B

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) 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.

▼B

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) 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.

▼B

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.

▼M33

61 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 15, 16, 25 ir 30 straipsniai ir išbraukti 9, 17–21, 23, 47 ir 48 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M45

62 2014 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) pataisyti 1–5, 8, 24 ir 44 straipsniai ir įterpti 5A–5C ir 63 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS.

63 Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo dokumentas „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) taikomas pirmą kartą, ūkio subjektas neprivalo atskleisti dabartinio ataskaitinio laikotarpio kiekybinės informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Tačiau ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą.

▼M54

64 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M75**

65	2020 m. gegužės mėn. paskelbtais *2018–2020 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 22 straipsnis. Tą pataisą ūkio subjektas turi taikyti vertinimui tikrąja verte pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2022 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M52**

_____

▼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 įrenginiai, 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 ►M32 11-asis TFAS *Jungtinė veikla* ◄. 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). ◄

▼M53

6 Šis TFAS netaikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas pagal sutartis, patenkančias į 32-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ (persvarstyto 2003 m.) 8–10 straipsnių arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 2.4–2.7 straipsnių taikymo sritį.

▼M33

6A Terminas „tikroji vertė“ šiame TFAS kai kuriais atžvilgiais vartojamas kitaip, negu terminas „tikroji vertė“, apibrėžtas 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“. Todėl ūkio subjektas, taikydamas 2-ąjį TFAS, turi nustatyti tikrąją vertę pagal šį, o ne 13-ąjį TFAS.

▼B

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.

▼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.

▼M43

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 sutarties šalies būtų teikiamos 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;

►M43 b) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis įvykdys *veiklos rezultatų sąlygą* 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

▼M60

19 Nuosavybės priemonių suteikimas gali priklausyti nuo konkrečių teisių suteikimo sąlygų įgyvendinimo. Pavyzdžiui, tam, kad darbuotojams būtų suteiktos akcijos ar akcijų pasirinkimo sandoriai, būtina sąlyga dažnai yra būsimas darbuotojo darbas šiam ūkio subjektui numatytą laikotarpį. Gali būti ir veiklos rezultatų sąlygų, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, neturi būti atsižvelgiama nustatant akcijų arba akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo dieną. Tačiau į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, turi būti atsižvelgiama pakoreguojant nuosavybės priemonių, naudojamų nustatant sandorio sumą, skaičių dėl to, kad už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygis 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 suteiktas nuosavybės priemones nesuteikiamos neįvykdžius *teisių suteikimo sąlygos*, išskyrus rinkos sąlygą, pavyzdžiui, kai šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio arba kai veiklos rezultatų sąlyga nėra įvykdoma taip, kaip reikalaujama 21 straipsnyje.

▼B

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 darbuotojui atliktas mokėjimas atšaukus arba apmokėjus suteiktas priemones turi būti apskaitoje registruojamas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t. y. atimamas iš nuosavybės, išskyrus atvejį, kai toks mokėjimas viršija suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą perpirkimo dieną. 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.

▼B

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI GRYNAISIAIS PINIGAIS

▼M60

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, laikydamasis 31–33D straipsnių reikalavimų. Per laikotarpį, kol įsipareigojimas nėra įvykdytas, ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti įsipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą, bet kokius tikrosios vertės pasikeitimus pripažindamas ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais.

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. Arba ūkio subjektas gali suteikti savo darbuotojams teisę gauti būsimas išmokas pinigais, suteikdamas jiems teisę į akcijas (įskaitant akcijas, išleidžiamas pasinaudojus akcijų pasirinkimo sandoriais), kurios būtų išperkamos arba privalomu pagrindu (pavyzdžiui, pasibaigus darbo sutarčiai), arba darbuotojui pasirinkus. Šios priemonės yra mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami grynaisiais pinigais, pavyzdžiai. Akcijų vertės padidinimo teisės naudojamos siekiant iliustruoti tam tikrus 32–33D straipsniuose pateiktus reikalavimus; tačiau tų straipsnių reikalavimai taikomi visiems mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais.

▼B

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.

▼M60

33 Pradžioje ir vėliau kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (kol bus įvykdytas) įsipareigojimas turi būti vertinamas akcijų vertės padidinimo teisių tikrąja verte, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos akcijų vertės padidinimo teisės, taip pat į darbuotojų iki tos datos atliktų paslaugų apimtį, laikantis 33A–33D straipsnių reikalavimų. Ūkio subjektas gali pakeisti mokėjimo akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, suteikimo sąlygas. Nurodymai dėl mokėjimo akcijomis sandorio pakeitimo, dėl kurio pasikeičia jo grupavimas, t. y. iš sandorio, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, jis tampa sandoriu, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, pateikiami B priedo B44A–B44C straipsniuose.

▼**M60**

TEISIŲ SUTEIKIMO SĄLYGŲ IR KITŲ NEI TEISIŲ SUTEIKIMO SĄLYGŲ VERTINIMAS

33A Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, gali priklausyti nuo konkrečių teisių suteikimo sąlygų įgyvendinimo. Gali būti ir veiklos rezultatų sąlygų, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, neturi būti atsižvelgiama nustatant mokėjimo akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, tikrąją vertę vertinimo dieną. Tačiau į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, turi būti atsižvelgiama pakoreguojant premijų, naudojamų nustatant dėl sandorio atsiradusio įsipareigojimo vertę, skaičių.

33B Siekdamas taikyti 33A straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi pripažinti per teisių suteikimo laikotarpį gautų prekių ar paslaugų sumą. Ta suma turi būti paremta premijų, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, skaičiaus tiksliausiu turimu įverčiu. Ūkio subjektas turi peržiūrėti tą įvertį, jeigu tai būtina ir jeigu dėl vėliau gautos informacijos premijų, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, skaičius skiriasi nuo ankstesnių įverčių. Teisių suteikimo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertį ir sulyginti jį su premijų, į kurias teisės buvo faktiškai suteiktos, skaičiumi.

33C Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar pasinaudojimas jomis), ir į kitas nei teisių suteikimo sąlygas turi būti atsižvelgiama vertinant suteikto mokėjimo akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, tikrąją vertę ir pakartotinai vertinant tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą.

33D Taikant 30–33C straipsnius, už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygis už suteiktą mokėjimą akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, galiausiai pripažinta sukaupta suma yra lygi sumokėtai pinigų sumai.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI SU GRYNOJO ATSISKAITYMO SĄLYGA IŠSKAIČIUOJAMOJO MOKESČIO PRIEVOLĖMS ĮVYKDYTI

33E Mokesčių įstatymai ar teisės aktai gali įpareigoti ūkio subjektą išskaičiuoti tam tikrą sumą darbuotojo mokesčių prievolei, susijusiai su mokėjimu akcijomis, įvykdyti ir pervesti tą sumą, paprastai pinigais, mokesčių institucijai darbuotojo vardu. Kad šią prievolę būtų galima įvykdyti, pagal susitarimo dėl mokėjimo akcijomis sąlygas ūkio subjektui gali būti leidžiama arba iš jo gali būti reikalaujama išskaičiuoti nuosavybės priemonių skaičių, kuris yra lygus darbuotojo mokesčių prievolės piniginei vertei, iš viso nuosavybės priemonių, kurios būtų suteiktos darbuotojui įvykdžius (arba suteikus teises į) mokėjimą akcijomis, skaičiaus (t. y. susitarimas dėl mokėjimo akcijomis su grynojo atsiskaitymo sąlyga).

33F Taikant 34 straipsnio reikalavimų išimtį, 33E straipsnyje aprašytas sandoris turi būti visas grupuojamas kaip mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, jeigu jis būtų taip grupuojamas nesant grynojo atsiskaitymo sąlygos.

▼M60

33G Siekdamas į apskaitą įtraukti akcijų išskaitymą, kuriuo siekiama finansuoti mokėjimą mokesčių institucijai dėl darbuotojo mokesčių prievolės, susijusios su mokėjimu akcijomis, ūkio subjektas taiko šio standarto 29 straipsnį. Todėl atliktas mokėjimas apskaitoje turi būti registruojamas išskaičiuotas akcijas atimant iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija išskaičiuotų nuosavybės priemonių tikrąją vertę grynojo atsiskaitymo dieną.

33H 33F straipsnyje nustatyta išimtis netaikoma:

a) susitarimui dėl mokėjimo akcijomis su grynojo atsiskaitymo sąlyga, kurio atžvilgiu ūkio subjektui nenustatyta prievolė pagal mokesčių įstatymus ar teisės aktus išskaičiuoti tam tikrą sumą darbuotojo mokesčių prievolei, susijusiai su tuo mokėjimu akcijomis, įvykdyti, arba

b) nuosavybės priemonėms, kurias ūkio subjektas išskaičiuoja ir kurios viršija darbuotojo mokesčių prievolės, susijusios su mokėjimu akcijomis, sumą (t. y. ūkio subjektas išskaičiavo akcijų sumą, kuri viršija darbuotojo mokesčių prievolės piniginę vertę). Toks išskaičiuotų akcijų perviršis apskaitoje turi būti registruojamas kaip mokėjimas akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, kai ši suma darbuotojui sumokama pinigais (arba kitu turtu).

▼B

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 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.

([1]) 35–43 straipsniuose visos nuorodos į pinigus taip pat apima ir kitą ūkinio subjekto turtą.

▼B

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.

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.

▼B

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.

▼**M23**

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;

▼B

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:

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.

▼B

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.

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.

▼M60

52 Jeigu informacija, atskleistina pagal šį standartą, neatitinka 44, 46 ir 50 straipsniuose aprašytų principų, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, reikalingą šiems principams įgyvendinti. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas kuriuos nors mokėjimo akcijomis sandorius priskyrė mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, grupei pagal 33F straipsnį, ūkio subjektas turi atskleisti sumos, kurią jis numato pervesti mokesčių institucijai darbuotojo mokesčių prievolei įvykdyti, įvertį, kai naudotojus būtina informuoti apie būsimų pinigų srautų poveikį, susijusį su susitarimu dėl mokėjimo akcijomis.

▼B

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.

▼B

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.

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.

▼M60

59A Ūkio subjektas 30–31, 33–33H ir B44A–B44C straipsniuose pateiktas pataisas turi taikyti taip, kaip nurodyta toliau. Ankstesnių laikotarpių taisyti nereikia.

a) B44A–B44C straipsniuose išdėstytos pataisos taikomos tik pakeitimams, padarytiems tą datą, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba vėliau;

b) 30–31 ir 33–33D straipsniuose išdėstytos pataisos taikomos mokėjimo akcijomis sandoriams, į kuriuos teisės nesuteiktos tą datą, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, ir mokėjimo akcijomis sandoriams, kurių suteikimo data sutampa su data, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba yra vėlesnė. Mokėjimo akcijomis sandorių, į kuriuos teisės nesuteiktos, suteiktų iki datos, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, atveju ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti įsipareigojimą tą datą ir pripažinti pakartotinio įvertinimo poveikį kaip ataskaitinio laikotarpio, kurį pataisos taikomos pirmą kartą, pradinį nepaskirstytąjį pelną (arba atitinkamai kitą nuosavybės komponentą);

▼M60

c) 33E–33H straipsniuose išdėstytos pataisos ir 52 straipsnio pataisa taikomos mokėjimo akcijomis sandoriams, į kuriuos teisės nesuteiktos (arba suteiktos, bet jomis nepasinaudota) tą datą, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, ir mokėjimo akcijomis sandoriams, kurių suteikimo data sutampa su data, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba yra vėlesnė. Mokėjimo akcijomis sandorių (arba jų komponentų), į kuriuos teisės nesuteiktos (arba suteiktos, bet jomis nepasinaudota) ir kurie anksčiau buvo grupuojami kaip mokėjimai akcijomis, padengiami grynaisiais pinigais, o dabar pagal pataisas – kaip mokėjimai akcijomis, padengiami nuosavybės priemonėmis, atveju ūkio subjektas turi pergrupuoti mokėjimo akcijomis įsipareigojimo balansinę vertę į nuosavybę tą datą, kurią pataisas taiko pirmą kartą.

59B Nepaisant 59A straipsnio reikalavimų, ūkio subjektas gali taikyti 63D straipsnyje išdėstytas pataisas retrospektyviai, vadovaudamasis šio standarto 53–59 straipsnių pereinamojo laikotarpio nuostatomis, pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jeigu ūkio subjektas pasirenka retrospektyvų taikymą, jis turi retrospektyviai taikyti visas pataisas, padarytas dokumentu „Mokėjimo akcijomis sandorių grupavimas ir vertinimas“ (2-ojo TFAS pataisos).

▼B

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.

▼**M60**

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 pereinamojo laikotarpio nuostatas ir laikydamasis 8-ojo TAS, 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;

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.

▼**M32**

63A 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 11-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir A priedas. Taikydamas 10-ąjį ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M43**

63B 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisyti 15 ir 19 straipsniai. A priede buvo iš dalies pakeistos teisių suteikimo sąlygų ir rinkos sąlygos apibrėžtys ir įterptos veiklos rezultatų sąlygos ir paslaugų suteikimo sąlygos apibrėžtys. Ūkio subjektas šią pataisą perspektyviai taiko mokėjimo akcijomis sandoriams, kurių suteikimo data yra 2014 m. liepos 1 d. arba vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M53**

63C 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M60

63D 2016 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Mokėjimo akcijomis sandorių grupavimas ir vertinimas“ (2-ojo TFAS pataisos) pataisyti 19, 30–31, 33, 52 ir 63 straipsniai ir įterpti 33A–33H, 59A–59B, 63D ir B44A–B44C straipsniai bei su jais susijusios antraštės. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M23

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])

▼M43

Rinkos sąlyga	**Veiklos rezultatų sąlyga**, nuo kurios priklauso **nuosavybės priemonės** vykdymo kaina, teisių suteikimas ar pasinaudojimas jomis, susijusi su ūkio subjekto **nuosavybės priemonės** (arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonės) rinkos kaina (arba verte), kaip antai: a) nustatytos akcijų kainos arba nustatytos sumos **akcijų pasirinkimo sandorio vidinei** vertei gavimas arba b) nustatyto tikslo, grindžiamo ūkio subjekto nuosavybės **priemonių** (arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonių) rinkos kaina (arba verte), palyginti su kitų ūkio subjektų nuosavybės **priemonių** rinkos kainų indeksu, įgyvendinimas. Pagal rinkos sąlygą reikalaujama, kad sutarties šalis užbaigtų nustatytą paslaugos laikotarpį (t. y. **paslaugų suteikimo sąlyga**); paslaugų teikimo reikalavimas gali būti aiškus arba numanomas.

([1]) Šiame priede piniginės sumos yra pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

▼B

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.

▼M43

Veiklos rezultatų sąlyga — **Teisių suteikimo sąlyga**, pagal kurią reikalaujama:

a) kad sutarties šalis užbaigtų nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį (t. y. **paslaugų suteikimo sąlyga**); paslaugų teikimo reikalavimas gali būti aiškus arba numanomas; ir

b) kad būtų įgyvendintas (-i) nustatytas (-i) veiklos rezultatų tikslas (-ai), kai sutarties šalis teikia a punkte reikalaujamą paslaugą.

Veiklos rezultatų tikslo (-ų) įgyvendinimo laikotarpis:

a) neturi tęstis ilgiau nei iki paslaugos teikimo laikotarpio pabaigos; ir

b) gali prasidėti prieš paslaugos teikimo laikotarpį su sąlyga, kad veiklos rezultatų tikslo pradžios data nebūtų daug ankstesnė už paslaugų teikimo laikotarpio pradžią.

Veiklos rezultatų tikslas apibrėžiamas darant nuorodą į:

a) ūkio subjekto nuosavas operacijas (ar veiklą) arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto operacijas ar veiklą (t. y. ne rinkos sąlyga); arba

b) ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonių (įskaitant akcijas ir **akcijų pasirinkimo sandorius**) kainą (arba vertę) (t. y. **rinkos sąlyga**).

Veiklos rezultatų tikslas gali būti susijęs arba su ūkio subjekto, kaip visumos, arba kažkurios ūkio subjekto dalies (arba grupės dalies), kaip antai padalinio ar vieno darbuotojo, veiklos rezultatais.

▼B

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.

▼B

Pasikartojantis pasirinkimo sandoris — Naujas **akcijų pasirinkimo sandoris**, suteikiamas tada, kai akcija naudojama ankstesnio **akcijos pasirinkimo sandorio** panaudojimo kainai patenkinti.

▼M43

Paslaugų suteikimo sąlyga — **Teisių suteikimo sąlyga**, pagal kurią reikalaujama, kad sutarties šalis užbaigtų nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį, kuriuo ūkio subjektui teikiamos paslaugos. Jei sutarties šalis, nepriklausomai nuo to, dėl kokios priežasties, nustoja teikti paslaugas **teisių suteikimo laikotarpiu**, laikoma, kad ji šios sąlygos neįvykdė. Paslaugų suteikimo sąlyga nereikalauja, kad būtų įgyvendintas veiklos rezultatų tikslas.

▼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]) ►M32 „Grupė“ 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ A priede apibrėžiama kaip „patronuojančioji įmonė ir jos patronuojamosios įmonės“ žvelgiant iš ataskaitą teikiančio ūkio subjekto pagrindinės patronuojančiosios 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.

▼M43

Teisių suteikimo sąlyga	Sąlyga, kuria nustatoma, 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 sąlyga yra **paslaugų suteikimo sąlyga** arba **veiklos rezultatų sąlyga**.

▼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 nejvykdytų 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.

▼M60

Mokėjimo akcijomis sandorio pakeitimo, dėl kurio pasikeičia jo grupavimas, t. y. iš padengiamo grynaisiais pinigais jis tampa padengiamu nuosavybės priemonėmis, apskaita

B44A. Jeigu pakeičiamos mokėjimo akcijomis sandorio, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, sąlygos ir dėl to jis tampa mokėjimo akcijomis sandoriu, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, sandoris taip ir įtraukiamas į apskaitą nuo pakeitimo datos. Konkrečiai:

a) mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, yra vertinamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte pakeitimo datą. Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, pripažįstamas nuosavybe pakeitimo datą tokiu mastu, kokiu buvo gautos prekės ir paslaugos;

b) pakeitimo datą egzistuojančio įsipareigojimo, susijusio su mokėjimo akcijomis sandoriu, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, pripažinimas nutraukiamas tą datą;

c) bet koks skirtumas tarp įsipareigojimo, kurio pripažinimas nutrauktas, balansinės vertės ir nuosavybės sumos, pripažintos pakeitimo datą, nedelsiant pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B44B. Jeigu dėl pakeitimo teisių suteikimo laikotarpis pailginamas arba sutrumpinamas, taikant B44A straipsnio reikalavimus atsižvelgiama į pakeistą teisių suteikimo laikotarpį. B44A straipsnio reikalavimai taikomi net jei pakeitimas padaromas po teisių suteikimo laikotarpio.

B44C. Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, gali būti atšauktas arba padengtas (išskyrus sandorius, atšaukiamus konfiskuojant, jei nevykdomos teisių suteikimo sąlygos). Jeigu suteikiamos nuosavybės priemonės ir tą suteikimo datą ūkio subjektas pripažįsta, kad jos pakeičia atšauktą mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, ūkio subjektas turi taikyti B44A ir B44B straipsnius.

▼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:

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).

▼**M23**

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

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.

▼**M23**

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.

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.

▼**M23**

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.

▼**M52**

_____

▼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 *tikrąja 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.

▼M53

5. Šio TFAS vertinimo nuostatos netaikomos toliau nurodytam turtui, kuriam taikomi nurodyti TFAS ir kuris yra atskiras turtas arba perleidžiamos grupės dalis:

▼B

a) atidėtųjų mokesčių turtas (12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“);

b) turtas, sukauptas darbuotojų išmokoms (19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“);

▼M53

c) finansinis turtas, patenkantis į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;

▼B

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.

▼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.

▼M48

Pardavimo plano arba paskirstymo savininkams plano pakeitimai

26 Jeigu ūkio subjektas priskyrė turtą (ar perleidžiamą grupę) prie skirto parduoti arba skirto paskirstyti savininkams turto, tačiau 7–9 straipsnių kriterijai (dėl skirto parduoti turto) arba 12A straipsnio kriterijai (dėl skirto paskirstyti savininkams turto) nebetenkinami, jis privalo nebepriskirti tokio turto (ar perleidžiamos grupės) prie skirto parduoti ar paskirstyti savininkams (atitinkamai). Tokiais atvejais, kad apskaitoje atsižvelgtų į šį pakeitimą, ūkio subjektas turi vadovautis 27–29 straipsnių nurodymais, išskyrus atvejus, kai taikomas 26A straipsnis.

26A Jeigu ūkio subjektas perklasifikuoja turtą (arba perleidžiamą grupę) tiesiogiai iš skirto parduoti į skirtą paskirstyti savininkams arba tiesiogiai iš skirto paskirstyti savininkams į skirtą parduoti, tuomet klasifikacijos pakeitimas laikomas pradinio perleidimo plano tęsiniu. Ūkio subjektas:

a) nesivadovauja 27–29 straipsnių nurodymais, kad apskaitoje atsižvelgtų į šį pakeitimą. Ūkio subjektas turi taikyti tokius šiame TFAS pateiktus priskyrimo, pateikimo ir vertinimo reikalavimus, kokie taikomi naujam perleidimo metodui;

b) vertina ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę) laikydamasis 15 straipsnio reikalavimų (jei perklasifikuojamas kaip skirtas parduoti) arba 15A straipsnio reikalavimų (jei perklasifikuojamas kaip skirtas paskirstyti savininkams) ir pripažįsta bet kokį ilgalaikio turto (arba perleidžiamos grupės) tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas arba paskirstymo išlaidas sumažėjimą, laikydamasis 20–25 straipsnių reikalavimų;

▼M48

c) nekeičia priskyrimo datos pagal 8 ir 12A straipsnius. Tai netrukdo pratęsti laikotarpį, reikalingą pardavimui ar paskirstymui savininkams užbaigti, jei tenkinamos 9 straipsnio sąlygos.

27 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris nebepriskiriamas prie skirto parduoti arba skirto paskirstyti savininkams (arba išbraukiamas iš perleidžiamos grupės, laikytos skirta parduoti arba paskirstyti savininkams), vertina mažesniąja iš šių verčių:

a) balansine verte prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo priskirtas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams, pakoreguota dėl bet kokio nusidėvėjimo, amortizacijos ar perkainojimų, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) nebūtų priskirtas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams;

b) *atsiperkamąja verte* kiekvieną datą, kada dar kartą nusprendžiama jo neparduoti arba nepaskirstyti. [išnaša praleista].

28 Ūkio subjektas įtraukia bet kuriuos reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris nebepriskiriamas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams turto, balansinės vertės koregavimus į tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius [išnaša praleista] tą laikotarpį, kada turtas neatitiko atitinkamai 7–9 straipsnių arba 12A straipsnio reikalavimų. Laikotarpių, kada turtas buvo priskiriamas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams, finansinės ataskaitos turi būti tinkamai pataisytos, jei perleidžiama grupė arba ilgalaikis turtas, kuris nebepriskiriamas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams turto, yra patronuojamoji įmonė, bendra veikla, bendra įmonė, asocijuotoji įmonė arba dalies bendroje įmonėje ar asocijuotojoje įmonėje dalis. Ūkio subjektas pateikia tą koregavimą toje pačioje bendrųjų pajamų ataskaitos dalyje, kuri yra naudojama pateikti pelną arba nuostolius, jei tokių yra, pripažintus 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 tik jeigu grupė atitinka 7–9 straipsniuose nurodytus kriterijus. Jeigu ūkio subjektas išbraukia atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, skirtos paskirstyti savininkams, likęs perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti paskirstyti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė tik jeigu grupė atitinka 12A straipsnyje nurodytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, kurio atskiri vienetai atitinka reikalavimus, kad būtų priskiriami prie skirto parduoti (arba skirto paskirstyti savininkams) turto, vertinamas atskirai mažesniąja iš šių verčių: balansine verte arba tikrąja verte atėmus pardavimo (arba paskirstymo) išlaidas tą datą. Bet kokio ilgalaikio turto, neatitinkančio skirto parduoti turto kriterijų, priskyrimas prie skirto parduoti turto nutraukiamas pagal 26 straipsnį. Bet kokio ilgalaikio turto, neatitinkančio skirto paskirstyti savininkams turto kriterijų, priskyrimas prie skirto paskirstyti savininkams turto nutraukiamas pagal 26 straipsnį.

▼B

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.

▼B

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;

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.

▼M31

33A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, tai skyrius, susijęs su nutraukta veikla, pateikiamas toje 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) 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.

▼B

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.

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.

▼M32

44G 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 28 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 11-ąjį TFAS.

▼M33

44H 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priede. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 13-ąjį TFAS.

▼M31

44I 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 33A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M53**

44K 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir išbraukti 44F ir 44J straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M48**

44L 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 26–29 straipsniai ir įterptas 26A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ perleidimo metodo pakeitimams, padarytiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą 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.
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.

▼B

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.

▼M33

Tikroji vertė	yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS.)

▼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:

▼B

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) 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.

▼M53

2 Šio TFAS principais papildomi 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“ nustatyti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo, vertinimo ir pateikimo principai.

▼B

TAIKYMAS

▼M53

3 Šį standartą taiko taikyti visi ūkio subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

a) dalis patronuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“. Tačiau kai kuriais atvejais 10-ajame TFAS, 27-ajame TAS ar 28-ajame TAS reikalaujama arba leidžiama, kad ūkio subjektas savo dalį patronuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje įtrauktų į apskaitą pagal 9-ąjį TFAS; tais atvejais ūkio subjektai taiko šio TFAS reikalavimus. Jei išvestinė finansinė priemonė neatitinka 32-ajame TAS pateiktos nuosavybės priemonės apibrėžties, ūkio subjektai taip pat turi taikyti šį TFAS visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis patronuojamosiose, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;

▼B

b) darbdavių teises ir pareigas pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“;

▼M12

_____

▼M53

d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis TFAS taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jei pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitoje parodytų atskirai. Be to, emitentas turi taikyti šį TFAS *finansinių garantijų sutartims*, jei sutarčių pripažinimui ir vertinimui emitentas taiko 9-ąjį TFAS, tačiau joms pripažinti ir įvertinti emitentas gali pasirinkti taikyti 4-ąjį TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;

▼M53

e) mokėjimo akcijomis sandorių finansines priemones, sutartis ir prievoles, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus atvejus, kai šis TFAS taikomas į 9-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms sutartims;

▼M6

f) priemones, kurias reikalaujama priskirti nuosavybės priemonėms pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.

▼M53

4 Šis TFAS taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės apima finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie patenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurios patenka į šio TFAS taikymo sritį, nors ir nepatenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį.

5 Šis TFAS taikomas į 9-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms nefinansinių straipsnių pirkimo ar pardavimo sutartims.

5A 35A–35N straipsniuose nustatyti kredito rizikos atskleidimo reikalavimai taikomi toms teisėms, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius tvarkoma pagal 9-ąjį TFAS. Jei nenurodyta kitaip, visos nuorodos į finansinį turtą arba finansines priemones šiuose straipsniuose apima tas teises.

▼B

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

▼M53

8 Visų toliau nurodytų grupių, apibrėžtų 9-ajame TFAS, balansinė vertė turi būti atskleidžiama finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte:

a) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, kuris taip priskiriamas pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir ii) finansinį turtą, kuris privalomai vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ąjį TFAS;

▼M53

B-d) [Išbraukta]

e) finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodant: i) finansinius įsipareigojimus, kurie taip priskiriami pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir ii) finansinius įsipareigojimus, kurie atitinka 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį;

f) finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina;

g) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

h) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį; ii) investicijas į nuosavybės priemones, kurios taip priskiriamos pirminio pripažinimo metu pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį.

Finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

9 Jeigu ūkio subjektas finansinį turtą (arba finansinio turto grupę), kuris kitu atveju būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba amortizuota savikaina, priskyrė prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jis turi atskleisti:

a) didžiausią finansinio turto (arba finansinio turto grupės) *kredito rizikos* poziciją (žr. 36 straipsnio a punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

b) sumą, kuria visos susijusios kredito išvestinės finansinės priemonės arba panašios priemonės sumažina tą didžiausią kredito rizikos poziciją (žr. 36 straipsnio b punktą);

c) finansinio turto (arba finansinio turto grupės) tikrosios vertės pasikeitimo per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pasikeitimo, priskiriamo finansinio turto kredito rizikos pasikeitimams, sumą, kuri apskaičiuojama:

▼B

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;

▼M53

d) visų susijusių kredito išvestinių finansinių priemonių arba panašių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo per ataskaitinį laikotarpį ir pasikeitimo, sukaupto nuo tada, kai buvo nuspręsta priskirti finansinį turtą, sumą.

▼M53

10 Jei ūkio subjektas priskyrė finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnį, ir turi nurodyti to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnį), jis turi atskleisti:

a) finansinio įsipareigojimo sukaupto tikrosios vertės pasikeitimo, priskiriamo prie to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų, sumą (žr. 9-ojo TFAS B5.7.13–B5.7.20 straipsnius, kuriuose pateiktos įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymo nuorodos);

b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui;

c) bet kokį sukaupto pelno arba nuostolių perkėlimą iš vienos nuosavybės dalies į kitą šiuo laikotarpiu, įskaitant tokio perkėlimo priežastis;

d) jei šiuo laikotarpiu nutrauktas įsipareigojimo pripažinimas, – kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktą sumą (jei ji pateikta), realizuotą nutraukiant pripažinimą.

10A Jei ūkio subjektas priskyrė finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnį, ir turi pateikti visus to įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius), jis turi atskleisti:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pasikeitimo, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, sumą (žr. 9-ojo TFAS B5.7.13–B5.7.20 straipsnius, kuriuose pateiktos įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymo nuorodos); ir

b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui.

11 Ūkio subjektas taip pat turi atskleisti:

a) išsamų metodų, taikytų siekiant įvykdyti 9 straipsnio c punkte, 10 straipsnio a punkte ir 10A straipsnio a punkte, taip pat 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytus reikalavimus, aprašą, įskaitant paaiškinimą, kodėl šis metodas tinkamas;

b) jo manymu, svarbius veiksnius ir priežastis, dėl kurių padarė išvadą, kad informacija, pagal 9 straipsnio c punkto, 10 straipsnio a punkto, 10A straipsnio a punkto arba 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnio a punkto reikalavimus atskleista finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte, ne visiškai tiksliai perteikiamas su finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo kredito rizika sietinas jo tikrosios vertės pasikeitimas;

▼M53

c) išsamų metodikos arba metodikų, taikytos (-ų) nustatant, ar, nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius), aprašą. Jei reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.8 straipsnį), į atskleidžiamą informaciją būtina įtraukti išsamų 9-ojo TFAS B5.7.6 straipsnyje aprašyto ekonominio ryšio aprašą.

Investicijos į nuosavybės priemones, priskirtas prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis

11A Jei ūkio subjektas priskiria investicijas į nuosavybės priemones prie vertintinų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip leidžiama pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį, jis turi atskleisti:

a) kurios investicijos į nuosavybės priemones priskirtos prie vertintinų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis;

b) šio alternatyvaus pateikimo priežastis;

c) kiekvienos iš tokių investicijų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

d) šiuo laikotarpiu pripažintus dividendus, atskirai nurodydamas tuos dividendus, kurie susiję su investicijomis, kurių pripažinimas nutrauktas ataskaitiniu laikotarpiu, ir tuos dividendus, kurie susiję su investicijomis, turimomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

e) bet kokį sukaupto pelno arba nuostolių perkėlimą iš vienos nuosavybės dalies į kitą šiuo laikotarpiu, įskaitant tokio perkėlimo priežastis.

11B Jei ūkio subjektas ataskaitiniu laikotarpiu nutraukė investicijų į nuosavybės priemones, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pripažinimą, jis turi atskleisti:

a) investicijų perleidimo priežastis;

b) investicijų tikrąją vertę pripažinimo nutraukimo datą;

c) sukauptą perleidimo pelną arba nuostolius.

▼B

Perklasifikavimas

▼M53

12–12A [Išbraukta]

12B Ūkio subjektas turi atskleisti, ar dabartiniu arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais jis pergrupavo finansinį turtą pagal 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnį. Dėl kiekvieno tokio įvykio ūkio subjektas turi atskleisti:

a) pergrupavimo datą;

b) išsamų verslo modelio pasikeitimo paaiškinimą ir kokybinį jo poveikio ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms aprašą;

c) į kiekvieną grupę ir iš kiekvienos grupės perkeltą sumą.

▼M53

12C Kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu po pergrupavimo iki pripažinimo nutraukimo ūkio subjektas turi atskleisti turto, perkelto iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, kad jis būtų vertinamas amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnį:

a) faktinių palūkanų normą, nustatytą pergrupavimo datą; ir

b) pripažintas palūkanų pajamas.

12D Jei nuo paskutinės metinių finansinių ataskaitų datos ūkio subjektas perkėlė finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę arba iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, jis turi atskleisti:

a) finansinio turto tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir

b) pelno arba nuostolio, kurie ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvę pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas nebūtų buvęs pergrupuotas, tikrąją vertę.

▼M34

_____

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita

13A 13B–13E straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai papildo kitus šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimus; reikalaujamą informaciją būtina atskleisti apie visas pripažintas finansines priemones, kurios užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Šie informacijos atskleidimo reikalavimai taip pat taikomi pripažintoms finansinėms priemonėms, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas, nepriklausomai nuo to, ar jos užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį.

13B Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kad jo finansinių ataskaitų naudotojai galėtų įvertinti užskaitos sutarčių poveikį ar potencialų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei. Be kita ko, įtraukiamas užskaitos teisių, susijusių su ūkio subjekto pripažintu finansiniu turtu ir pripažintais finansiniais įsipareigojimai, kuriems taikomas 13A straipsnis, poveikis ar potencialus poveikis.

13C Kad įvykdytų 13B straipsnyje nustatytą tikslą, ūkio subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apie pripažintą finansinį turtą ir pripažintus finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 13A straipsnis, turi atskirai atskleisti toliau nurodytą kiekybinę informaciją:

(a) bendrąsias to pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų sumas,

(b) sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, kai nustatomos finansinės būklės ataskaitoje pateikiamos grynosios sumos,

(c) finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas grynąsias sumas,

▼M34

(d) sumas, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte, įskaitant:

(i) sumas, susijusias su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios neatitinka kai kurių arba visų 32-ojo TAS 42 straipsnyje nurodytų užskaitos kriterijų, ir

(ii) sumas, susijusias su finansiniu užstatu (įskaitant piniginį užstatą), ir

(e) grynąją sumą, gautą iš c punkte nurodytų sumų atėmus d punkte nurodytas sumas.

Informacija, kurios reikalaujama pagal šį straipsnį, pateikiama lentelės forma atskirai apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

13D Pagal 13C straipsnio d punktą atskleidžiama bendra tam tikros priemonės suma turi neviršyti pagal 13C straipsnio c punktą atskleidžiamos tos priemonės sumos.

13E Ūkio subjektas, atskleisdamas informaciją pagal 13C straipsnio d punktą, aprašo užskaitos teises, susijusias su ūkio subjekto pripažintu finansiniu turtu ir pripažintais finansiniais įsipareigojimais, kuriems taikomos vykdytinos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys ir panašūs susitarimai, įskaitant tų teisių pobūdį.

13F Jeigu informacija, kurios reikalaujama pagal 13B–13E straipsnius, atskleidžiama daugiau nei viename finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte, ūkio subjektas tuose aiškinamuosiuose raštuose turi pateikti kryžmines nuorodas.

▼B

Užstatas

▼M53

14 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) finansinio turto, kurį jis pateikė kaip įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų užstatą, balansinę vertę, įskaitant sumas, kurios buvo pergrupuotos pagal 9-ojo TFAS 3.2.23 straipsnio a punktą; ir

b) su įkeitimu susijusias sąlygas.

▼B

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.

Sumažinimo sąskaita

▼M53

16 [Išbraukta]

▼M53

16A Finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, balansinė vertė nemažinama atidėjinio nuostoliams suma ir ūkio subjektas atidėjinio nuostoliams sumos finansinės būklės ataskaitoje nepateikia atskirai kaip finansinio turto balansinės vertės sumažinimo. Vis dėlto atidėjinį nuostoliams ūkio subjektas turi atskleisti finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose.

▼B

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

▼M53

20 Ūkio subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte turi atskleisti informaciją apie šiuos pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsnius:

a) grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodydamas grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie taip priskirti pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie privalomai vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS (pvz., finansinių įsipareigojimų, atitinkančių 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį). Ūkio subjektas turi atskirai nurodyti finansinių įsipareigojimų, kurie priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno arba nuostolių sumą, pripažintą kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais;

▼M53

ii–iv) [Išbraukta]

v) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

vi) finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina;

vii) investicijų į nuosavybės priemones, kurios priskirtos prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį;

viii) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, atskirai nurodydamas pelno arba nuostolių sumą, šiuo laikotarpiu pripažintą kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, pripažinimo nutraukimo metu pergrupuotą iš sukauptų bendrųjų pajamų į laikotarpio pelną arba nuostolius;

b) visas (taikant faktinių palūkanų metodą apskaičiuotas) palūkanų pajamas ir visas palūkanų sąnaudas iš finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį (nurodydamas šias sumas atskirai), arba finansinių įsipareigojimų, kurie nėra vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

c) rinkliavų pajamas ir sąnaudas (kitas nei sumas, įtrauktas nustatant faktinių palūkanų normą), susidarančias iš:

i) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie nėra vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais; ir

ii) patikos ir kitos patikėjimo veiklos, sąlygojančios turto laikymą ar investavimą pavienių asmenų, patikos fondų, pensijų išmokų planų ir kitų institucijų vardu.

d) [Išbraukta]

e) [Išbraukta]

20A Ūkio subjektas turi atskleisti nutraukus finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina, pripažinimą atsirandančio pelno arba nuostolių, pripažintų bendrųjų pajamų ataskaitoje, analizę; nutraukus šio finansinio turto pripažinimą atsirandantį pelną ir nuostolius jis nurodo atskirai. Į šią analizę turi būti įtrauktos finansinio turto pripažinimo nutraukimo priežastys.

▼B

Kita atskleidžiama informacija

Apskaitos politika

▼M49

21 Remdamasis 1-ojo TAS Finansinių ataskaitų pateikimas (persvarstyto 2007 m.) 117 straipsniu, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie svarbias apskaitos politikos priemones, įskaitant finansinėms ataskaitoms rengti taikomą vertinimo pagrindą (ar pagrindus) ir kitą taikomą apskaitos politiką, svarbią finansinių ataskaitų supratimui.

▼B

Apsidraudimo sandorių apskaita

▼M53

21A Ūkio subjektas turi taikyti 21B–24F straipsniuose nustatytus atskleidimo reikalavimus toms rizikos pozicijoms, kurias apdraudžia ir kurioms pasirenka taikyti apsidraudimo apskaitą. Į atskleidžiamą apsidraudimo apskaitos informaciją turi būti įtraukta informacija apie:

a) ūkio subjekto rizikos valdymo strategiją ir tai, kaip ji taikoma rizikai valdyti;

b) tai, kokią įtaką ūkio subjekto apsidraudimo veikla galėtų turėti būsimų pinigų srautų sumai, laikui ir neapibrėžtumui; ir

c) poveikį, kurį apsidraudimo apskaita darė ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitai, bendrųjų pajamų ataskaitai ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitai.

21B Reikalaujamą atskleidžiamą informaciją ūkio subjektas pateikia viename aiškinamajame dokumente arba atskirame savo finansinių ataskaitų skirsnyje. Vis dėlto nereikalaujama, kad ūkio subjektas dubliuotų kituose dokumentuose jau pateiktą informaciją, jei ji kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pvz., į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip ir finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra neišsamios.

21C Jei 22A–24F straipsniuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų atskleidžiamą informaciją pagal rizikos kategorijas, ūkio subjektas turi nustatyti kiekvieną rizikos kategoriją remdamasis rizikos pozicijomis, kurias ūkio subjektas nusprendžia apdrausti ir kurioms taikoma apsidraudimo apskaita. Atskleisdamas visą apsidraudimo apskaitos informaciją, ūkio subjektas rizikos grupes turi nustatyti nuosekliai.

21D Siekdamas įgyvendinti 21A straipsnyje nustatytus tikslus, ūkio subjektas (nebent toliau nurodyta kitaip) turi nustatyti atskleidžiamos informacijos išsamumą, kiek dėmesio skirti įvairiems atskleidimo reikalavimų aspektams, tinkamą apibendrinimo arba išskaidymo lygį ir ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomų paaiškinimų, kad įvertintų atskleistą kiekybinę informaciją. Vis dėlto ūkio subjektas turi taikyti tokį pat apibendrinimo arba išskaidymo lygį, kokį taiko įgyvendindamas susijusios šiame TFAS ir 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ nurodytos informacijos atskleidimo reikalavimus.

Rizikos valdymo strategija

22 [Išbraukta]

22A Ūkio subjektas turi paaiškinti savo rizikos valdymo strategiją, taikomą kiekvienai rizikos pozicijų, kurias jis nusprendžia apdrausti ir kurioms taikoma apsidraudimo apskaita, rizikos kategorijai. Remdamiesi šiuo paaiškinimu, finansinių ataskaitų vartotojai turėtų galėti įvertinti (pavyzdžiui):

a) kaip susidaro kiekviena rizika;

b) kaip ūkio subjektas valdo kiekvieną riziką; šiuo atžvilgiu nurodoma, ar ūkio subjektas apdraudžia visą objektą dėl visų rūšių rizikos, ar objekto rizikos komponentą (-us), ir kodėl;

c) rizikos pozicijų, kurias ūkio subjektas valdo, mastą.

▼**M53**

22B Kad būtų įvykdyti 22A straipsnyje nustatyti reikalavimai, pateikiant informaciją reikėtų aprašyti (toliau pateiktas sąrašas nėra baigtinis):

a) rizikos pozicijoms apdrausti taikomas apsidraudimo priemones (ir kaip jos taikomos);

b) kaip, siekdamas įvertinti apsidraudimo veiksmingumą, ūkio subjektas nustato apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominį ryšį; ir

c) kaip ūkio subjektas nustato apsidraudimo santykį ir kokios yra apsidraudimo neveiksmingumo priežastys.

22C Kai ūkio subjektas laiko konkretų rizikos komponentą apdraustuoju objektu (žr. 9-ojo TFAS 6.3.7 straipsnį), be informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 22A ir 22B straipsnius, jis turi pateikti kokybinę arba kiekybinę informaciją apie tai:

a) kaip jis nustatė rizikos komponentą, kuris laikomas apdraustuoju objektu (įskaitant rizikos komponento ir viso objekto ryšio pobūdžio aprašą); ir

b) kaip rizikos komponentas susijęs su visu objektu (pvz., priskirtas rizikos komponentas anksčiau sudarydavo vidutiniškai 80 % viso objekto tikrosios vertės pasikeitimų).

Būsimų pinigų srautų suma, laikas ir neapibrėžtumas

23 [Išbraukta]

23A Jei netaikoma 23C straipsnyje nurodyta išimtis, ūkio subjektas pagal rizikos kategorijas turi atskleisti kiekybinę informaciją, kuria remdamiesi jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti apsidraudimo priemonių sąlygas ir tai, kaip jos veikia ūkio subjekto būsimų pinigų srautų sumą, laiką ir neapibrėžtumą.

23B Siekdamas įgyvendinti 23A straipsnyje nustatytą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti išskaidytą informaciją, kuria atskleidžiama:

a) apsidraudimo priemonės nominaliosios sumos laiko profilis; ir

b) jei taikoma, apsidraudimo priemonės vidutinė kaina arba norma (pvz., vykdymo arba išankstinės kainos ir pan.).

23C Tais atvejais, kai ūkio subjektas dažnai tikslina apsidraudimo sandorius (t. y. juos nutraukia ir vėl sudaro) dėl dažnų apsidraudimo priemonės ir apsidraudimo objekto pasikeitimų (t. y. ūkio subjektas taiko dinamišką procesą, kurio metu pozicija ir šiai pozicijai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės neišlieka tokios pat ilgai, pvz., kaip 9-ojo TFAS B6.5.24 straipsnio b punkte nurodytame pavyzdyje):

a) ūkio subjektui taikoma išimtis, pagal kurią nereikia atskleisti 23A ir 23B straipsniuose reikalaujamos informacijos;

b) ūkio subjektas turi:

i) atskleisti informaciją apie tai, kokia yra pagrindinė rizikos valdymo strategija, susijusi su tais apsidraudimo sandoriais;

▼**M53**

ii) aprašyti, kaip laikosi savo rizikos valdymo strategijos taikydamas apsidraudimo apskaitą ir apibrėždamas tuos konkrečius apsidraudimo sandorius; ir

iii) nurodyti, kaip dažnai apsidraudimo sandoriai nutraukiami ir iš naujo sudaromi vykdant su šiais apsidraudimo sandoriais susijusį ūkio subjekto procesą.

23D Ūkio subjektas turi atskleisti pagal rizikos kategorijas aprašytas apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo galiojimo laikotarpiu.

23E Jei pagal apsidraudimo sandorį atsiranda kitų apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių, ūkio subjektas turi atskleisti tas priežastis pagal rizikos kategorijas ir paaiškinti dėl jų atsirandantį apsidraudimo neveiksmingumą.

23F Dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ūkio subjektas turi atskleisti kiekvieno prognozuojamo sandorio, kuriam ankstesniu laikotarpiu taikyta apsidraudimo apskaita, bet kuris nebėra tikėtinas, aprašą.

Apsidraudimo apskaitos poveikis finansinei būklei ir rezultatams

24 [Išbraukta]

24A Ūkio subjektas lentelėje dėl kiekvieno tipo apsidraudimo sandorio (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio, pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjekto apsidraudimo sandorio) atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias sumas, susijusias su objektais, kurie laikomi apsidraudimo priemonėmis:

a) apsidraudimo priemonių balansinę vertę (finansinis turtas nurodomas atskirai nuo finansinių įsipareigojimų);

b) finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta apsidraudimo priemonė;

c) apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas; ir

d) apsidraudimo priemonių nominaliąsias sumas (įskaitant kiekį, pvz., tonas arba kubinius metrus).

24B Ūkio subjektas dėl toliau nurodytų apsidraudimo sandorių tipų lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias su apdraustaisiais objektais susijusias sumas:

a) dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorių:

i) finansinės būklės ataskaitoje pripažinto apdraustojo objekto balansinę sumą (turtas nurodomas atskirai nuo įsipareigojimų);

ii) sukauptą apdraustojo objekto tikrosios vertės apsidraudimo koregavimo sumą, įtrauktą į finansinės būklės ataskaitoje pripažinto apdraustojo objekto balansinę vertę (turtas pateikiamas atskirai nuo įsipareigojimų);

iii) finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas apdraustasis objektas;

▼**M53**

iv) apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas; ir

v) finansinės būklės ataskaitoje liekančią visų apdraustųjų objektų, kurie nustojo būti koreguojami dėl apsidraudimo pelno ir nuostolių pagal 9-ojo TFAS 6.5.10 straipsnį, sukauptą tikrosios vertės apsidraudimo koregavimo sumą;

b) dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ir grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių:

i) apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas (t. y. dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių – vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis nustatytas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio c punktą);

ii) tęsiamų apsidraudimo sandorių, apskaitomų pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnį ir 6.5.13 straipsnio a punktą, likučius pinigų srautų apsidraudimo rezerve ir užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve; ir

iii) visų apsidraudimo sandorių, kuriems nebetaikoma apsidraudimo apskaita, likučius pinigų srautų apsidraudimo rezerve ir užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve.

24C Ūkio subjektas dėl toliau nurodytų apsidraudimo sandorių tipų lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias sumas:

a) dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorių:

i) apsidraudimo neveiksmingumą, t. y. apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto apsidraudimo pelno arba nuostolių skirtumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais (arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei tai nuosavybės priemonių, kurių tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, apsidraudimas); ir

ii) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas;

b) dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ir grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių:

i) ataskaitinio laikotarpio apsidraudimo pelną arba nuostolius, pripažintus kitomis bendrosiomis pajamomis;

ii) apsidraudimo neveiksmingumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais;

iii) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas;

iv) sumą, kuri kaip pergrupuota suma perkelta iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo arba užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) (skiriant sumas, kurioms anksčiau taikyta apsidraudimo apskaita, bet kurių apdraustųjų būsimų pinigų srautų nebesitikima, ir sumas, kurios perkeltos dėl to, kad apdraustasis objektas turėjo įtakos pelnui arba nuostoliams);

v) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS); ir

▼**M53**

vi) grynųjų pozicijų apsidraudimo sandorių apsidraudimo pelną arba nuostolius, pripažintus atskiroje bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje (žr. 9-ojo TFAS 6.6.4 straipsnį).

24D Jei apsidraudimo sandorių, kuriems taikoma 23C straipsnyje nurodyta išimtis, apimtis nėra tipinė įprastinė apimtis per laikotarpį (t. y. apimtis finansinių ataskaitų datą neatitinka apimties per laikotarpį), ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir nurodyti priežastį, dėl kurios, jo manymu, apimtis yra netipinė.

24E Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno nuosavybės komponento sutikrinimą ir kitų bendrųjų pajamų analizę pagal 1-ąjį TAS, kuriuose, vertinant kartu:

a) bent atskiriamos sumos, susijusios su 24C straipsnio b punkto i ir iv papunkčiuose nurodyta atskleidžiama informacija, ir sumos, apskaitomos pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio d punkto i ir iii papunkčius;

b) atskiriamos sumos, susijusios su pasirinkimo sandorių, kuriais apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, laiko verte, ir sumos, susijusios su pasirinkimo sandorių, kuriais apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, laiko verte, jei ūkio subjektas apskaito pasirinkimo sandorio laiko vertę pagal 9-ojo TFAS 6.5.15 straipsnį; ir

c) atskiriamos sumos, susijusios su išankstinių sandorių, kuriais apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, išankstiniais elementais ir finansinių priemonių, kuriomis apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, užsienio valiutos bazės skirtumais, ir sumos, susijusios su išankstinių sandorių, kuriais apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, išankstiniais elementais ir finansinių priemonių, kuriomis apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, užsienio valiutos bazės skirtumais, jei ūkio subjektas apskaito šias sumas pagal 9-ojo TFAS 6.5.16 straipsnį.

24F Ūkio subjektas 24E straipsnyje reikalaujamą informaciją turi atskleisti atskirai pagal rizikos kategorijas. Šis išskaidymas pagal riziką gali būti pateikiamas finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose.

Galimybė priskirti kredito poziciją prie pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

24G Jei ūkio subjektas priskyrė finansinę priemonę arba jos dalį prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nes šios finansinės priemonės kredito rizikai valdyti taiko kredito išvestinę finansinę priemonę, jis turi atskleisti:

a) dėl kredito išvestinių finansinių priemonių, kurios naudotos finansinių priemonių, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, kredito rizikai valdyti, – kiekvienos iš nominaliųjų sumų ir tikrosios vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą;

b) pelną arba nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais priskiriant finansinę priemonę arba jos dalį prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį; ir

▼**M53**

c) jei nutraukiamas finansinės priemonės arba jos dalies vertinimas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, – tos finansinės priemonės tikrąją vertę, kuri tapo naująja balansine verte pagal 9-ojo TFAS 6.7.4 straipsnio b punktą, ir susijusią nominaliąją arba pagrindinę sumą (išskyrus atvejus, kai teikiama lyginamoji informacija pagal 1-ąjį TAS, nereikalaujama, kad ūkio subjektas toliau atskleistų šią informaciją tolesniais laikotarpiais).

▼**M70**

Neapibrėžtumas, atsirandantis dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos

24H Dėl apsidraudimo sandorių, kuriems ūkio subjektas taiko 9-ojo TFAS 6.8.4–6.8.12 straipsniuose arba 39-ojo TAS 102D–102N straipsniuose nustatytas išimtis, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) ypatingos svarbos palūkanų normų lyginamuosius indeksus, kurie kelia riziką ūkio subjekto apsidraudimo sandoriams;

b) ūkio subjekto valdomos rizikos pozicijos, kurią tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, apimtį;

c) kaip ūkio subjektas valdo perėjimo prie alternatyvių lyginamųjų normų procesą;

d) reikšmingų prielaidų, kuriomis ūkio subjektas rėmėsi, ar reikšmingų sprendimų, kuriuos ūkio subjektas priėmė taikydamas šiuos straipsnius, aprašymą (pavyzdžiui, prielaidų ar sprendimų dėl to, kada nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma) ir

e) tų apsidraudimo sandorių apsidraudimo priemonių nominaliąją sumą.

▼**M74**

Papildoma atskleidžiama informacija, susijusi su palūkanų normų lyginamojo indekso reforma

24I Siekdamas padėti finansinių ataskaitų vartotojams suprasti palūkanų normų lyginamojo indekso reformos poveikį savo finansinėms priemonėms ir rizikos valdymo strategijai, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie:

a) ūkio subjektą veikiančios rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, kurioms taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, pobūdį bei mastą ir būdą, kuriuo ūkio subjektas tą riziką valdo, ir

b) ūkio subjekto pažangą užbaigiant perėjimą prie alternatyvių lyginamųjų palūkanų normų ir būdą, kuriuo ūkio subjektas perėjimą valdo.

24J Kad įgyvendintų 24I straipsnyje iškeltus tikslus, ūkio subjektas atskleidžia:

a) kaip jis valdo perėjimą prie alternatyvių lyginamųjų palūkanų normų, padarytą pažangą ataskaitinę datą ir dėl finansinių priemonių jam kylančią riziką dėl perėjimo;

▼**M74**

b) pagal ypatingos svarbos palūkanų normų lyginamuosius indeksus, kuriems taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, suskirstytą kiekybinę informaciją apie finansines priemones, kurių perėjimas prie alternatyvios lyginamosios palūkanų normos dar turi įvykti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atskirai pateikdamas:

i) neišvestinį finansinį turtą;

ii) neišvestinius finansinius įsipareigojimus ir

iii) išvestines finansines priemones;

c) šių pakeitimų aprašymą, jeigu 24J straipsnio a punkte nurodyta rizika lėmė ūkio subjekto rizikos valdymo strategijos pokyčius (žr. 22A straipsnį).

▼**B**

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.

▼**M33**

_____

▼**M53**

28 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas nepripažįsta pelno arba nuostolių finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pirminio pripažinimo metu, nes tikrosios vertės nerodo tokio paties turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) ir jos negalima nustatyti taikant vertinimo metodiką, pagal kurią naudojami tik stebimų rinkų duomenys (žr. 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnį). Tokiais atvejais ūkio subjektas turi atskleisti kiekvienos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų grupės:

a) apskaitos politiką, kurią taiko pripažindamas tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą pelnu arba nuostoliais, siekdamas atsižvelgti į veiksnių (įskaitant laiką) pasikeitimą, į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą arba įsipareigojimą (žr. 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnio b punktą);

b) bendrą skirtumą, kurį dar reikia pripažinti pelnu arba nuostoliais laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, taip pat šio skirtumo likučių pasikeitimų sutikrinimą;

▼M53

c) priežastis, dėl kurių ūkio subjektas padarė išvadą, kad sandorio kaina nebuvo patikimiausias tikrosios vertės įrodymas, įskaitant įrodymų, kuriais patvirtinama tikroji vertė, aprašą.

▼M54

29 Tikrosios vertės atskleisti nereikia:

▼B

a) kai balansinė vertė yra pagrįstai artima tikrajai vertei, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip trumpalaikės gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;

▼M54

b) kai investicija į nuosavybės priemones, neturinčias tokios pačios priemonės kotiruotės aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenų), 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; arba

d) nuomos įsipareigojimų atveju.

▼M53

30 29 straipsnio c punkte aprašytu atveju ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kad finansinių ataskaitų vartotojams būtų lengviau patiems susidaryti nuomonę apie šių sutarčių galimų balansinės ir tikrosios vertės skirtumų mastą, įskaitant:

▼B

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.

▼B

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.

▼M29

32A Kokybinės informacijos atskleidimas atskleidžiant kiekybinę informaciją leidžia vartotojams susieti susijusią atskleidžiamą informaciją ir taip susidaryti bendrą rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdžio ir masto vaizdą. Kokybinės informacijos atskleidimo ir kiekybinės informacijos atskleidimo sąveika padeda atskleisti informaciją taip, kad vartotojai galėtų geriau įvertinti ūkio subjekto riziką.

▼B

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

▼M29

34 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią dėl finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

(a) kiekybinių duomenų santrauką apie galimą riziką 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) 36–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kuri nepateikta pagal a punktą;

(c) informaciją apie rizikos koncentraciją, jeigu ji nėra atskleista pagal a ir b punktus.

▼B

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

▼M53

Taikymo sritis ir tikslai

35A Ūkio subjektas turi taikyti 35F–35N straipsniuose nustatytus atskleidimo reikalavimus finansinėms priemonėms, kurioms taikomi 9-ajame TFAS nustatyti vertės sumažėjimo reikalavimai. Tačiau:

a) gautinų prekybos sumų, sutartyje numatyto turto ir už nuomą gautinų sumų atveju 35J straipsnis taikomas toms gautinoms prekybos sumoms, sutartyje numatytam turtui arba už nuomą gautinoms sumoms, kurių tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai pripažįstami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį, jei šis finansinis turtas pakeičiamas terminui pasibaigus prieš daugiau kaip 30 dienų; ir

b) už nuomą gautinoms sumoms 35K straipsnio b punktas netaikomas.

35B Remdamiesi pagal 35F–35N straipsnius atskleidžiama kredito rizikos informacija, finansinių ataskaitų vartotojai turi galėti suprasti kredito rizikos poveikį būsimų pinigų srautų sumai, laikui ir neapibrėžtumui. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, į atskleidžiamą kredito rizikos informaciją turi būti įtraukiama:

a) informacija apie ūkio subjekto kredito rizikos valdymo praktiką ir tai, kaip ji susijusi su tikėtinų kredito nuostolių pripažinimu ir vertinimu, įskaitant tikėtiniems kredito nuostoliams įvertinti taikomus metodus, prielaidas ir informaciją;

b) kiekybinė ir kokybinė informacija, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai gali įvertinti finansinėse ataskaitose pateiktas sumas, susidarančias dėl tikėtinų kredito nuostolių, įskaitant tikėtinų kredito nuostolių sumos pasikeitimus ir šių pasikeitimų priežastis; ir

c) informacija apie ūkio subjekto kredito rizikos poziciją (t. y. ūkio subjekto finansiniam turtui ir įsipareigojimams suteikti kreditą būdingą kredito riziką), įskaitant reikšmingą kredito rizikos koncentraciją.

35C Nereikalaujama, kad ūkio subjektas dubliuotų jau kituose dokumentuose pateiktą informaciją, jei ji kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kitas ataskaitas, pvz., į vadovybės pastabas arba rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra neišsamios.

35D Siekdamas įgyvendinti 35B straipsnyje nustatytus tikslus, ūkio subjektas (nebent nurodyta kitaip) turi apsvarstyti, kokio išsamumo informaciją atskleisti, kiek dėmesio skirti įvairiems atskleidimo reikalavimų aspektams, tinkamą apibendrinimo arba išskaidymo lygį ir ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomų paaiškinimų, kad įvertintų atskleistą kiekybinę informaciją.

▼**M53**

35E Jei pagal 35F–35N straipsnius atskleistos informacijos nepakanka 35B straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kurios reikia šiems tikslams pasiekti.

Kredito rizikos valdymo praktika

35F Ūkio subjektas turi paaiškinti savo kredito rizikos valdymo praktiką ir, kaip ji susijusi su tikėtinų kredito nuostolių pripažinimu ir vertinimu. Siekdamas įgyvendinti šį tikslą, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai gali suprasti ir įvertinti:

a) kaip ūkio subjektas nustatė, ar finansinių priemonių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, įskaitant, ar (ir kodėl):

i) laikoma, kad finansinių priemonių kredito rizika pagal 9-ojo TFAS 5.5.10 straipsnį yra nedidelė, įskaitant finansinių priemonių, kurioms tai taikoma, grupes; ir

ii) atmesta 9-ojo TFAS 5.5.11 straipsnyje nurodyta prielaida, kad kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, jei finansinio turto terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų;

b) ūkio subjekto įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis, įskaitant šių apibrėžčių pasirinkimo priežastis;

c) kaip priemonės grupuotos, jei tikėtini kredito nuostoliai buvo vertinti bendrai;

d) kaip ūkio subjektas nustatė, kad finansinis turtas yra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

e) ūkio subjekto nurašymo politiką, įskaitant rodiklius, kad negalima pagrįstai tikėtis susigrąžinimo, ir informaciją apie politiką, taikomą finansiniam turtui, kuris yra nurašytas, bet kuriam dar taikoma vykdymo užtikrinimo veikla; ir

f) kaip taikyti 9-ojo TFAS 5.5.12 straipsnyje nustatyti finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų pakeitimo reikalavimai, įskaitant, kaip ūkio subjektas:

i) nustato, ar finansinio turto, kuris buvo pakeistas, kol atidėjinys nuostoliams buvo vertinamas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, kredito rizika pagerėjo tiek, kad atidėjinys nuostoliams pagal 9-ojo TFAS 5.5.5 straipsnį ir vėl vertinamas suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams; ir

ii) stebi, kiek i papunkčio kriterijus atitinkančio finansinio turto atidėjinys nuostoliams vėliau pagal 9-ojo TFAS 5.5.3 straipsnį vėl vertinamas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams.

▼**M53**

35G Ūkio subjektas turi paaiškinti duomenis, prielaidas ir įvertinimo metodus, taikytus siekiant įgyvendinti 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatytus reikalavimus. Šiuo tikslu ūkio subjektas turi atskleisti:

a) duomenų ir prielaidų pagrindą ir įvertinimo metodus, taikytus:

i) tikėtiniems 12 mėnesių ir galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams įvertinti;

ii) siekiant nustatyti, ar finansinių priemonių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo; ir

iii) siekiant nustatyti, ar finansinis turtas yra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

b) kaip į ateitį orientuota informacija įtraukta nustatant tikėtinus kredito nuostolius, įskaitant rėmimąsi makroekonomine informacija; ir

c) įvertinimo metodų arba reikšmingų prielaidų pasikeitimus ataskaitiniu laikotarpiu ir tų pasikeitimų priežastis.

Kiekybinė ir kokybinė informacija apie sumas, susidarančias dėl tikėtinų kredito nuostolių

35H Siekdamas paaiškinti atidėjinio nuostoliams pasikeitimus ir tų pasikeitimų priežastis, ūkio subjektas lentelėje pagal finansinės priemonės grupę turi pateikti atidėjinio nuostoliams pradinio likučio sutikrinimą su pabaigos likučiu, atskirai nurodydamas tuo laikotarpiu įvykusius pasikeitimus, susijusius su:

a) atidėjiniu nuostoliams, vertinamu suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams;

b) atidėjiniu nuostoliams, vertinamu suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, susijusiems su;

i) finansinėmis priemonėmis, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, bet kurios nėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

ii) finansiniu turtu, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos (bet kuris nebuvo nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės); ir

iii) gautinomis prekybos sumomis, sutartyje numatytu turtu arba už nuomą gautinomis sumomis, kurių atidėjiniai nuostoliams vertinami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį;

c) finansiniu turtu, kuris nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės. Be sutikrinimo, ūkio subjektas turi atskleisti ataskaitiniu laikotarpiu pirmą kartą pripažinto finansinio turto bendrą nediskontuotų tikėtinų kredito nuostolių sumą pirminio pripažinimo metu.

▼**M53**

35I Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti pagal 35H straipsnį atskleisto atidėjinio nuostoliams pasikeitimus, ūkio subjektas turi pateikti paaiškinimą, kokią įtaką reikšmingi finansinių priemonių bendrosios balansinės sumos pasikeitimai per laikotarpį turėjo atidėjinio nuostoliams pasikeitimams. Informacija dėl finansinių priemonių, atitinkančių 35H straipsnio a–c punktuose nurodytą atidėjinį nuostoliams, pateikiama atskirai; ji turi apimti susijusią kokybinę ir kiekybinę informaciją. Finansinių priemonių balansinės vertės pasikeitimai, turėję įtakos atidėjinio nuostoliams pasikeitimams, galėtų būti, pavyzdžiui:

a) pasikeitimai dėl ataskaitiniu laikotarpiu suteiktų arba įsigytų finansinių priemonių;

b) sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakeitimas, dėl kurio to finansinio turto pripažinimas pagal 9-ąjį TFAS nenutraukiamas;

c) pasikeitimai dėl finansinių priemonių, kurių pripažinimas ataskaitiniu laikotarpiu buvo nutrauktas (įskaitant nurašytas finansines priemones); ir

d) pasikeitimai, atsirandantys dėl to, kokia – 12 mėnesių ar galiojimo laikotarpio tikėtinų kredito nuostolių – suma vertinamas atidėjinys nuostoliams.

35J Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakeitimų, dėl kurių nenutrauktas pripažinimas, pobūdį ir poveikį, taip pat tokių pakeitimų poveikį tikėtinų kreditų nuostolių vertinimui, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) amortizuotą savikainą prieš pakeitimą ir grynąjį pakeitimo pelną arba nuostolius, pripažintus dėl finansinio turto, kurio sutartyje numatyti pinigų srautai ataskaitiniu laikotarpiu pakeisti tuo metu, kai jo atidėjinys nuostoliams vertintas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams; ir

b) finansinio turto, kuris nuo pirminio pripažinimo buvo pakeistas tuo metu, kai atidėjinys nuostoliams buvo vertinamas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, ir kurio atidėjinys nuostoliams per ataskaitinį laikotarpį pasikeitė į sumą, lygią 12 mėnesių tikėtiniems kredito nuostoliams, bendrąją balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

35K Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti užstato ir kitokio kredito vertės padidinimo poveikį sumoms, susidarančioms dėl tikėtinų kredito nuostolių, ūkio subjektas pagal finansinės priemonės grupę turi atskleisti:

a) sumą, kuri geriausiai atitinka maksimalią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatsižvelgiant į jokius turimus užstatus arba kitokį kredito vertės padidinimą (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32-ąjį TAS);

b) užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito vertės padidinimo paaiškinimą, įskaitant:

▼**M53**

i) laikomo užstato pobūdžio ir kokybės aprašą;

ii) visų reikšmingų to užstato arba kredito vertės didinimo kokybės pasikeitimų, atsiradusių dėl ūkio subjekto užstato politikos suprastėjimo arba pasikeitimų ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimą; ir

iii) informaciją apie finansines priemones, kurių atidėjinio nuostoliams ūkio subjektas nepripažino dėl užstato;

c) kiekybinę informaciją apie užstatą, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokį kredito vertės padidinimą (pvz., kiekybinį įvertinimą, kiek užstatu arba kitokiu kredito vertės padidinimu mažinama kredito rizika), taikomą finansiniam turtui, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos.

35L Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto, kuris buvo nurašytas ataskaitiniu laikotarpiu, bet kuriam vis dar taikoma vykdymo užtikrinimo veikla, nepadengtąją sutartyje numatytą sumą.

Kredito rizikos pozicija

35M Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ūkio subjekto kredito rizikos poziciją ir suprasti reikšmingą kredito rizikos koncentraciją, ūkio subjektas pagal *kredito rizikos reitingo rangus* turi atskleisti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, taip pat kreditavimo įsipareigojimų ir finansinės garantijos sutarčių kredito rizikos poziciją. Ši informacija turi būti pateikta atskirai nurodant finansines priemones:

a) kurių atidėjinys nuostoliams vertinamas suma, lygia 12 mėnesių tikėtiniems kredito nuostoliams;

b) kurių atidėjinys nuostoliams vertinamas suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito nuostoliams, ir kurios yra:

i) finansinės priemonės, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, bet kurios nėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

ii) finansinis turtas, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos (bet kuris nebuvo nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės); ir

iii) gautinos prekybos sumos, sutartyje numatytas turtas arba už nuomą gautinos sumos, kurių atidėjiniai nuostoliams vertinami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį;

c) kurios yra nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas.

35N Pagal 35M straipsnį teikiama informacija apie gautinas prekybos sumas, sutartyje numatytą turtą ir už nuomą gautinas sumas, kurioms ūkio subjektas taiko 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį, gali būti grindžiama atidėjinių matrica (žr. 9-ojo TFAS B5.5.35 straipsnį).

▼M53

36 Dėl visų finansinių priemonių, kurios patenka į šio TFAS taikymo sritį, bet kurioms netaikomi 9-ojo TFAS vertės sumažėjimo reikalavimai, ūkio subjektas pagal finansinės priemonės grupę turi atskleisti:

a) sumą, kuri geriausiai atitinka maksimalią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatsižvelgiant į jokius turimus užstatus arba kitokį kredito vertės didinimą (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32-ąjį TAS); šios informacijos nereikalaujama atskleisti apie finansines priemones, kurių balansinė vertė geriausiai atitinka maksimalią kredito rizikos poziciją;

b) užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito vertės didinimo, taip pat jų finansinio poveikio (pvz., masto, kuriuo užstatas ir kitos kredito vertės didinimo priemonės sumažina kredito riziką, kiekybinis įvertinimas) aprašymą atsižvelgiant į sumą, kuri geriausiai atitinka maksimalią kredito riziką (atskleistą pagal a punktą arba kurią rodo finansinės priemonės balansinė vertė).

c) [Išbraukta]

▼M29

d) [panaikinta]

Finansinis turtas, kurio mokėjimų terminas yra praleistas arba vertė sumažėjusi

▼M53

37 [Išbraukta]

▼M29

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 naudodamas kitas prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones (pvz., garantijas), ir toks turtas atitinka kituose TFAS nustatytus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas finansinių ataskaitų datą apie tokį turimą turtą atskleidžia:

(a) įgyto turto pobūdį ir balansinę vertę; ir

(b) turto perleidimo arba naudojimo savo veikloje politiką, kai jo negalima tiesiogiai konvertuoti į pinigus.

▼B

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);

▼M19

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.

▼M30

FINANSINIO TURTO PERDAVIMAS

42A 42B–42H straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai, susiję su finansinio turto perdavimu, papildo kitus šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimus. Informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 42B–42H straipsnius, ūkio subjektas savo finansinėse ataskaitose pateikia viename aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas reikalaujamą informaciją apie visą perduotą finansinį turtą, kurio pripažinimas nėra nutrauktas, ir apie bet kokią tolesnę perduoto turto kontrolę, egzistuojančią finansinių ataskaitų datą, atskleidžia neatsižvelgdamas į tai, kada įvyko susijęs perdavimo sandoris. Taikant tuose straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, ūkio subjektas perduoda visą finansinį turtą ar jo dalį (toliau – perduotas finansinis turtas) tik jeigu jis:

▼M30

a) perduoda sutartines teises gauti to finansinio turto pinigų srautus; arba

b) pasilieka sutartines teises gauti to finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti šiuos pinigų srautus vienam ar daugiau gavėjų pagal susitarimą.

42B Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padeda:

a) suprasti perduoto finansinio turto, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas, ir susijusių įsipareigojimų ryšį; ir

b) įvertinti ūkio subjekto finansinio turto, kurio pripažinimas yra nutrauktas, tolesnės kontrolės pobūdį ir su tuo susijusią riziką.

▼M53

42C Taikant 42E–42H straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, laikoma, kad ūkio subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jei pagal perdavimo sąlygas ūkio subjektas išlaiko bet kokias su perduotu finansiniu turtu susijusias sutartyje numatytas teises ar prievoles arba įgyja naujų su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartyje numatytų teisių arba prievolių. Taikant 42E–42H straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, tolesne kontrole nelaikoma:

▼M30

a) įprasti pareiškimai ir garantijos, susiję su apgaulingu perdavimu ir pagrįstumo, garbingumo ir sąžiningų sandorių koncepcijomis, dėl kurių ėmusis teisinių veiksmų perdavimą būtų galima pripažinti negaliojančiu;

▼M53

b) susitarimas, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartyje numatytą prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems ūkio subjektams ir laikomasi 9-ojo TFAS 3.2.5 straipsnio a–c punktuose nustatytų sąlygų.

▼M30

c) susitarimas, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems ūkio subjektams ir laikomasi 39-ojo TAS 19 straipsnio a–c punktų sąlygų.

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas

▼M53

42D Ūkio subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą taip, kad visas finansinis turtas arba jo dalis neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų. Kad įvykdytų 42B straipsnio a punkte nustatytus tikslus, ūkio subjektas kiekvieną finansinių ataskaitų datą apie kiekvieną perduoto finansinio turto, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas, grupę turi atskleisti šią informaciją:

▼M30

a) perduoto turto pobūdį;

b) su nuosavybe susijusios rizikos, kuri kyla ūkio subjektui, ir naudos, kurią jis gali gauti, pobūdį;

▼M30

c) sąsajos tarp perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų pobūdžio aprašą, įskaitant su perdavimu susijusius apribojimus, taikomus ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui naudojant perduotą turtą;

d) planą, kuriame nurodoma perduoto turto tikroji vertė, susijusių įsipareigojimų tikroji vertė ir grynoji pozicija (perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų tikrosios vertės skirtumas), kai susijusių įsipareigojimų sandorio šalis (sandorio šalys) turi atgręžtinio reikalavimo teisę tik į perduotą turtą;

e) perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų balansines vertes, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą;

▼M53

f) visą pradinio turto balansinę vertę prieš perdavimą, turto, kurį ūkio subjektas ir toliau pripažįsta, balansinę vertę ir susijusių įsipareigojimų balansinę vertę, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta turtą, atsižvelgdamas į savo tolesnės turto kontrolės mastą (žr. 9-ojo TFAS 3.2.6 straipsnio c punkto ii papunktį ir 3.2.16 straipsnį).

▼M30

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nutrauktas

▼M53

42E Kai ūkio subjektas nutraukia viso perduoto finansinio turto pripažinimą (žr. 9-ojo TFAS 3.2.6 straipsnio a punktą ir c punkto i papunktį), bet toliau jį kontroliuoja, kad įvykdytų 42B straipsnio b punkte nustatytus tikslus, ūkio subjektas kiekvieną finansinių ataskaitų datą apie kiekvienos rūšies tolesnę kontrolę turi atskleisti bent šią informaciją:

▼M30

a) turto ir įsipareigojimų, kurie pripažįstami ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje ir rodo ūkio subjekto tolesnę finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę, balansinę vertę ir straipsnių eilutes, kuriose pripažįstama to turto ir įsipareigojimų balansinė vertė;

b) turto ir įsipareigojimų, kurie rodo ūkio subjekto tolesnę finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę, tikrąją vertę;

c) sumą, kuri geriausiai parodo ūkio subjekto maksimalią nuostolių riziką dėl jo toliau kontroliuojamo finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, ir informaciją, iš kurios matyti, kaip maksimali nuostolių rizika nustatyta;

d) nediskontuotas pinigų išmokas, kurių reikėtų arba gali reikėti siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas (pvz., pasirinkimo sandorio iš anksto nustatyta kaina), ar kitas sumas, mokėtinas gavėjui už perduotą turtą. Jei pinigų išmokos kinta, atskleidžiama suma turėtų būti pagrįsta kiekvieną finansinių ataskaitų datą esančiomis sąlygomis;

▼M30

e) nediskontuotų pinigų išmokų, kurių reikėtų arba gali reikėti siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ar kitų sumų, mokėtinų gavėjui už perduotą turtą, terminų analizę, rodančią ūkio subjekto tolesnės kontrolės likusius iki sutarties užbaigimo terminus;

f) kokybinę informaciją, kuri paaiškina ir papildo a–e punktuose reikalaujamą atskleisti kiekybinę informaciją.

42F Jei ūkio subjektas toliau kontroliuoja tam tikrą finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ir tolesnė kontrolė yra daugiau nei vienos rūšies, ūkio subjektas gali sujungti pagal 42E straipsnį reikalaujamą informaciją apie tą turtą ir ją pateikti kaip vienos rūšies tolesnės kontrolės informaciją.

42G Be to, apie kiekvienos rūšies tolesnę kontrolę ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) turto perdavimo datą pripažintą pelną arba nuostolius;

b) tiek ataskaitiniu laikotarpiu, tiek apskritai ūkio subjekto pripažintas pajamas ir išlaidas dėl finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, tolesnės kontrolės (pvz., išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pokyčiai);

c) jei tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu bendra pajamų iš perdavimo veiklos (kuri atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus) suma nevienodai pasiskirsčiusi per visą ataskaitinį laikotarpį (pvz., jei didelė visos perdavimo veiklos dalis vykdoma paskutinėmis ataskaitinio laikotarpio dienomis):

i) kada vykdyta didžioji dalis perdavimo veiklos tą ataskaitinį laikotarpį (pvz., per paskutines penkias dienas iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos);

ii) tą ataskaitinio laikotarpio dalį pripažinta perdavimo veiklos suma (pvz., susijęs pelnas ar nuostoliai); ir

iii) bendra pajamų iš perdavimo veiklos suma, gauta tą ataskaitinio laikotarpio dalį.

Ūkio subjektas šią informaciją pateikia apie kiekvieną laikotarpį, kurio bendrųjų pajamų ataskaita teikiama.

Papildoma informacija

42H Ūkio subjektas pateikia bet kokią papildomą informaciją, kuri, jo nuomone, yra būtina 42B straipsnyje nurodytiems informacijos atskleidimo tikslams pasiekti.

▼M53

9-OJO TFAS TAIKYMAS PIRMĄ KARTĄ

42I Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas taikymo pirmą kartą datą turi atskleisti šią informaciją apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę:

a) pradinę vertinimo grupę ir bendrąją balansinę vertę, nustatytą pagal 39-ąjį TAS arba pagal ankstesnę 9-ojo TFAS versiją (jei taikant ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą dėl įvairių reikalavimų taikoma daugiau nei viena taikymo pirmą kartą data);

▼**M53**

b) naująją vertinimo grupę ir balansinę sumą, nustatytą pagal 9-ąjį TFAS;

c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodyto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie iš pradžių buvo priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, suma, atskiriant turtą ir įsipareigojimus, kuriuos, kaip reikalaujama 9-ajame TFAS, ūkio subjektas turi pergrupuoti ir kuriuos ūkio subjektas pasirenka pergrupuoti taikymo pirmą kartą datą.

Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.2 straipsnyje, atsižvelgiant į ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena. Todėl pagal šį straipsnį informacija gali būti atskleidžiama daugiau nei vieną taikymo pirmą kartą datą. Jei nėra tinkamesnės formos, ūkio subjektas šią kiekybinę informaciją turi atskleisti lentelėje.

42J Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas turi atskleisti kokybinę informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti:

a) kaip jis taikė 9-ajame TFAS nustatytus grupavimo reikalavimus tam finansiniam turtui, kurio grupavimas pasikeitė taikant 9-ąjį TFAS;

b) priežastis, dėl kurių finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai taikymo pirmą kartą datą priskirti prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba toks priskyrimas nutrauktas.

Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.2 straipsnyje, atsižvelgiant į ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena. Todėl pagal šį straipsnį informacija gali būti atskleidžiama daugiau nei vieną taikymo pirmą kartą datą.

42K Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko finansiniam turtui 9-ajame TFAS nustatytus grupavimo ir vertinimo reikalavimus (t. y. kai ūkio subjektas finansiniam turtui vietoj 39-ojo TAS pradeda taikyti 9-ąjį TFAS), ūkio subjektas, kaip reikalaujama 9-ojo TFAS 7.2.15 straipsnyje, turi atskleisti šio TFAS 42L–42O straipsniuose nurodytą informaciją.

42L Jei reikalaujama 42K straipsnyje, ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupavimo pasikeitimus 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą, atskirai nurodydamas:

a) balansinių verčių pasikeitimus, remdamasis jų vertinimo grupėmis pagal 39-ąjį TAS (t. y. ne dėl vertinimo kriterijaus pasikeitimo pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS); ir

b) balansinių verčių pasikeitimus, kurie atsirado pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS pasikeitus vertinimo kriterijui.

Šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto grupavimo ir vertinimo reikalavimus.

▼**M53**

42M Jei reikalaujama 42K straipsnyje, ūkio subjektas dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS buvo perkelti į vertinimo amortizuota savikaina grupę, ir finansinio turto, kuris perkeltas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, turi atskleisti:

a) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir

b) pelno arba nuostolių, kurie ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvę pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai nebūtų buvę pergrupuoti, tikrąją vertę.

Šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto grupavimo ir vertinimo reikalavimus.

42N Jei reikalaujama 42K straipsnyje, ūkio subjektas dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS buvo perkelti iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, turi atskleisti:

a) faktinių palūkanų normą, nustatytą taikymo pirmą kartą datą; ir

b) pripažintas palūkanų pajamas arba sąnaudas.

Jei finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę ūkio subjektas laiko naująja bendrąja balansine verte taikymo pirmą kartą datą (žr. 9-ojo TFAS 7.2.11 straipsnį), šiame straipsnyje nurodyta informacija turi būti atskleista dėl kiekvieno ataskaitinio laikotarpio, kol nutraukiamas pripažinimas. Kitu atveju šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto grupavimo ir vertinimo reikalavimus.

42O Jei ūkio subjektas atskleidžia 42K–42N straipsniuose nurodytą informaciją, remiantis šia informacija ir šio TFAS 25 straipsnyje nurodyta atskleista informacija turi būti galima sutikrinti:

a) pagal 39-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS pateiktas vertinimo grupes ir

b) finansinės priemonės grupę

taikymo pirmą kartą datą.

42P 9-ojo TFAS 5.5 skirsnio taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria remiantis būtų galima sutikrinti pabaigos vertės sumažėjimo atidėjinius pagal 39-ąjį TAS ir atidėjinius pagal 37-ąjį TAS su pradžios atidėjiniais nuostoliams, nustatytais pagal 9-ąjį TFAS. Dėl finansinio turto ši informacija atskleidžiama pagal susijusio finansinio turto vertinimo grupes pagal 39-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS; iš jos turi būti atskirai matyti vertinimo grupės pasikeitimų poveikis atidėjiniui nuostoliams tą datą.

▼M53

42Q Nereikalaujama, kad ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas atskleistų straipsnio eilutės sumas, kurios būtų buvusios praneštos pagal grupavimo ir vertinimo reikalavimus (įskaitant 9-ojo TFAS 5.4 ir 5.5 skirsniuose nustatytus reikalavimus, susijusius su finansinio turto amortizuotos savikainos vertinimu ir vertės sumažėjimu), nustatytus:

a) 9-ajame TFAS, susijusias su ankstesniais laikotarpiais; ir

b) 39-ajame TAS, susijusias su dabartiniu laikotarpiu.

42R Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.4 straipsnyje, jei įvertinti pakeistą pinigų laiko vertės elementą pagal 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis ūkio subjektui 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), ūkio subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikas remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytu pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto, kurio sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikos buvo vertinamos remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis neatsižvelgiant į 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytus reikalavimus, susijusius su pinigų laiko vertės elemento pakeitimu, balansinę vertę finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas to finansinio turto pripažinimas.

42S Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.5 straipsnyje, jei ūkio subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis pagal B4.1.12 straipsnio d punktą įvertinti, ar išankstinio mokėjimo savybės tikroji vertė buvo nereikšminga, taikymo pirmą kartą datą neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), ūkio subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikas remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį. Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto, kurio sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikos įvertintos remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis neatsižvelgiant į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį, balansinę vertę finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas to finansinio turto pripažinimas.

▼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.

▼B

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.

▼M29

44B 3-iuoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) panaikintas 3 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-iąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Tačiau pataisa netaikoma neapibrėžtajam atlygiui, atsirandančiam dėl verslo sujungimo, kurio įsigijimo data yra ankstesnė nei 3-iojo TFAS (persvarstyto 2008 m.) taikymo data. Vietoj to, ūkio subjektas registruoja tokį atlygį apskaitoje pagal 3-iojo TFAS (pataisyto 2010 m.) 65A–65E straipsnius.

▼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.

▼M53

44E [Išbraukta]

44F [Išbraukta]

▼M25

~~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 (*).

(*) 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.

▼M29

44K 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 44B straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

44L 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterptas 32A straipsnis ir pataisyti 34 ir 36–38 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2011 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.

▼M30

44M 2010 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu *Informacijos atskleidimas. Finansinio turto perdavimas* (7-ojo TFAS pataisos) išbrauktas 13 straipsnis ir įterpti 42A–42H ir B29–B39 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2011 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą. Ūkio subjektui nereikia atskleisti pateikiamo laikotarpio, prasidedančio iki šių pataisų taikymo pirmą kartą datos, informacijos, kurios reikalaujama tomis pataisomis.

▼M32

44O 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M33

44P 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 3, 28, 29, B4 ir B26 straipsniai ir A priedas, taip pat išbraukti 27–27B straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M31**

44Q 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 27B straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M48**

44R 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu Informacijos atskleidimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita (7-ojo TFAS pataisos) įterpti 13A–13F ir B40–B53 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektas tomis pataisomis reikalaujamą atskleisti informaciją pateikia retrospektyviai.

▼**M38**

44X 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 3 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šią pataisą taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼**M53**

44Z 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E straipsniai, A priedas, B1, B5, B9, B10, B22 ir B27 straipsniai, išbraukti 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 straipsniai ir D priedas ir įterpti 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ir B8A–B8J straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas. Tų pataisų nereikia taikyti lyginamajai informacijai, teikiamai dėl laikotarpių iki 9-TFAS taikymo pirmą kartą datos.

44ZA Kaip nustatyta 9-ojo TFAS 7.1.2 straipsnyje, iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais ūkio subjektas gali pasirinkti anksčiau taikyti tik 5.7.1 straipsnio c punkte, 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo, bet netaikyti kitų 9-ojo TFAS reikalavimų. Pasirinkęs taikyti tik tuos 9-ojo TFAS straipsnius, ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir reguliariai teikti susijusią informaciją, nurodytą šio TFAS (pataisyto 9-uoju TFAS (2010)) 10–11 straipsniuose.

▼**M48**

44AA 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 44R ir B30 straipsniai ir įterptas B30A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, išskyrus tai, kad ūkio subjektas neturi taikyti B30 ir B30A straipsnių pataisų jokiam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš metinį ataskaitinį laikotarpį, kuriam ūkio subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą. 44R, B30 ir B30A straipsnių pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M49**

44BB 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu Atskleidimo iniciatyva (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 21 ir B5 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tas pataisas leidžiama taikyti anksčiau.

▼M54

44CC 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 29 ir B11D straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M70

44DE 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS ir 7-asis TFAS, įterpti 24H ir 44DF straipsniai. Taikydamas 9-ojo TFAS arba 39-ojo TAS pataisas, ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas.

44DF Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo ūkio subjektas 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtą dokumentą „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ taiko pirmą kartą, iš ūkio subjekto nereikalaujama pateikti kiekybinės informacijos, reikalaujamos pagal 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 28 straipsnio f punktą.

▼M74

44GG 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu *Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas*, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 24I–24J ir 44HH straipsniai. Taikydamas 9-ojo TFAS, 39-ojo TAS, 4-ojo TFAS ar 16-ojo TFAS pataisas, ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas.

44HH Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo ūkio subjektas dokumentą *Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas* taiko pirmą kartą, jis neprivalo atskleisti 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte reikalaujamos informacijos.

▼B

30-OJO TAS PANAIKINIMAS

45 Šiuo standartu pakeičiamas 30-asis TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose*“.

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.

▼M53

Kredito rizikos reitingo rangai Finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika grindžiamas kredito rizikos reitingas.

▼B

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**.

▼**M33**

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 emitentui, arba veiksniai, darantys įtaką visoms panašioms finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje.

▼**M53**

_____

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 32-ojo TAS 11 straipsnyje, 39-ojo TAS 9 straipsnyje, 9-ojo TFAS A priede arba 13-ojo TFAS A priede ir šiame TFAS vartojami 32-ajame TAS, 39-ajame TAS, 9-ajame TFAS ir 13-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina;

— sutartyje numatytas turtas;

— dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

— pripažinimo nutraukimas;

— išvestinė finansinė priemonė;

— dividendai;

— faktinių palūkanų metodas;

— nuosavybės priemonė;

— tikėtini kredito nuostoliai;

— tikroji vertė;

— finansinis turtas;

— finansinės garantijos sutartis;

— finansinė priemonė;

— finansinis įsipareigojimas;

— finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

— prognozuojamas sandoris;

— bendroji balansinė vertė;

— apsidraudimo priemonė;

— laikomas prekybai;

— vertės sumažėjimo pelnas arba nuostoliai;

— atidėjinys nuostoliams;

— nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

— pergrupavimo data;

— 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)

▼M53

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 9-ajame TFAS (kur nustatoma, kaip turi būti vertinamos finansinės priemonės ir kur pripažįstami jų tikrosios vertės pasikeitimai).

▼B

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)

▼M53

B4. [Išbraukta]

▼B

Kita atskleidžiama informacija – Apskaitos politika (21 straipsnis)

▼M53

B5. 21 straipsnyje reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindą, kuriuo remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kitą taikomą apskaitos politiką, kuri yra svarbi, kad būtų galima suprasti finansines ataskaitas. Apie finansines priemones gali būti atskleidžiama tokia informacija:

▼M53

a) dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais:

i) finansinių įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pobūdis;

ii) tokių finansinių įsipareigojimų priskyrimo pirminio pripažinimo metu kriterijai; ir

iii) kaip ūkio subjektas įvykdė 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnyje nustatytas tokio priskyrimo sąlygas;

aa) dėl finansinio turto, priskirto prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais:

i) finansinio turto, kurį ūkio subjektas priskyrė prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pobūdis; ir

ii) kaip ūkio subjektas įvykdė 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnyje nustatytus tokio priskyrimo kriterijus;

b) [Išbraukta]

c) ar įprastas finansinio turto pirkimas ir pardavimas registruojamas prekybos arba atsiskaitymo datą (žr. 9-ojo TFAS 3.1.2 straipsnį).

d) [Išbraukta]

▼B

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;

▼M53

f) [Išbraukta]

g) [Išbraukta]

▼M49

Pagal 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 122 straipsnį kartu su svarbiomis apskaitos politikos priemonėmis ar kitomis aiškinamojo rašto pastabomis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus, išskyrus siejamus su įvertinimais, kurie taikant ūkio subjekto apskaitos politiką turėjo reikšmingiausią 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.

▼B

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.

▼M53

Kredito rizikos valdymo praktika (35F–35G straipsniai)

B8A. 35F straipsnio b punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie tai, kaip ūkio subjektas apibrėžė įvairių finansinių priemonių įsipareigojimų neįvykdymą, ir tų apibrėžčių pasirinkimo priežastis. Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 5.5.9 straipsnyje, tai, ar turėtų būti pripažįstami galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai, nustatoma remiantis nuo pirminio pripažinimo padidėjusia įsipareigojimų neįvykdymo rizika. Informacijoje apie ūkio subjekto taikomas įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis, kuria remiantis finansinių ataskaitų vartotojams bus lengviau suprasti, kaip ūkio subjektas taikė 9-ajame TFAS nustatytus tikėtinų kredito nuostolių reikalavimus, gali būti nurodoma:

a) kokybiniai ir kiekybiniai veiksniai, į kuriuos atsižvelgiama apibrėžiant įsipareigojimų neįvykdymą;

b) ar įvairių rūšių finansinėms priemonėms taikytos skirtingos apibrėžtys; ir

c) įsipareigojimų įvykdymo normos prielaidos (t. y. kiek finansinio turto vėl tampa veiksniu) neįvykdžius finansinio turto įsipareigojimų.

B8B. Siekiant padėti finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti ūkio subjekto restruktūrizavimo ir pakeitimo politiką, 35F straipsnio f punkto i papunktyje reikalaujama atskleisti informaciją apie tai, kaip ūkio subjektas stebi, kiek finansinio turto atidėjinys nuostoliams, kuris pirmiau buvo atskleistas pagal 35F straipsnio f punkto i papunktį, vėliau vertinamas suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito

▼M53

nuostoliams, pagal 9-ojo TFAS 5.5.3 straipsnį. Į kiekybinę informaciją, kuria remiantis finansinių ataskaitų vartotojams bus lengviau suprasti vėlesnį pakeisto finansinio turto kredito rizikos padidėjimą, gali būti įtraukiama informacija apie pakeistą finansinį turtą, atitinkantį 35F straipsnio f punkto i papunktyje išdėstytus kriterijus, kurio atidėjinys nuostoliams vėl vertinamas suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito nuostoliams (t. y. suprastėjimo norma).

B8C. 35G straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie duomenų ir prielaidų pagrindą ir įvertinimo metodus, taikomus siekiant taikyti 9-ajame TFAS nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus. Į ūkio subjekto prielaidas ir duomenis, taikomus tikėtiniems kredito nuostoliams įvertinti arba kredito rizikos padidėjimui nuo pirminio pripažinimo nustatyti, gali būti įtraukiama informacija, gauta iš vidaus istorinės informacijos arba reitingų ataskaitų, ir prielaidos apie tikėtiną finansinių priemonių galiojimo trukmę ir užstato pardavimo laiką.

Atidėjinio nuostoliams pasikeitimai (35H straipsnis)

B8D. 35H straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas paaiškintų atidėjinio nuostoliams pasikeitimų per laikotarpį priežastis. Be atidėjinio nuostoliams pradžios likučio ir pabaigos likučio sutikrinimo, gali reikėti paaiškinti pasikeitimus. Į šį paaiškinimą gali būti įtraukiama atidėjinio nuostoliams pasikeitimų per laikotarpį priežasčių analizė, įskaitant:

a) portfelio sudėtį;

b) nusipirktų arba suteiktų finansinių priemonių apimtį; ir

c) tikėtinų kredito nuostolių dydį.

B8E. Kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atidėjinys nuostoliams pripažįstamas kaip atidėjinys. Informaciją apie finansinio turto atidėjinio nuostoliams pasikeitimus ūkio subjektas turi atskleisti atskirai nuo kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atidėjinio nuostoliams pasikeitimų informacijos. Vis dėlto, jei į finansinę priemonę įtrauktas ir paskolos (t. y. finansinio turto), ir nepanaudoto įsipareigojimo (t. y. kreditavimo įsipareigojimo) komponentas, ir kreditavimo įsipareigojimo komponento tikėtinų kredito nuostolių ūkio subjektas negali nustatyti atskirai nuo finansinio turto komponento tikėtinų kredito nuostolių, kreditavimo įsipareigojimo tikėtini kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami kartu su finansinio turto atidėjiniu nuostoliams. Tiek, kiek bendri tikėtini kredito nuostoliai viršija finansinio turto bendrąją balansinę vertę, tikėtini kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami kaip atidėjinys.

▼M53

Užstatas (35K straipsnis)

B8F. 35K straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galės suprasti užstato ir kitokio kredito vertės didinimo poveikį tikėtinų kredito nuostolių sumai. Nereikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie užstato ar kitokio kredito vertės didinimo tikrąją vertę arba kiekybiškai įvertintų tikslią užstato vertę, kuri buvo įtraukta apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius (t. y. nuostolius dėl įsipareigojimų neįvykdymo).

B8G. Į užstato ir jo poveikio tikėtinų kredito nuostolių sumoms paaiškinimą gali būti įtraukiama informacija apie:

a) pagrindinius užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito vertės didinimo rūšis (pastarasis galėtų būti, pvz., garantijos, kredito išvestinės finansinės priemonės ir užskaitos susitarimai, kuriems negalima taikyti užskaitos pagal 32-ąjį TAS);

b) laikomo užstato ir kitokio kredito vertės didinimo mastą ir jo svarbą atidėjinio nuostoliams atžvilgiu;

c) užstato ir kitokio kredito vertės didinimo vertinimo ir valdymo politiką ir procesus;

d) pagrindinius užstato ir kitokio kredito vertės didinimo sandorio šalių tipus ir tų šalių kreditingumą; ir

e) užstato ir kitokio kredito vertės didinimo rizikos koncentraciją.

Kredito rizikos pozicija (35M–35N straipsniai)

B8H. 35M straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie ūkio subjekto kredito rizikos poziciją ir reikšmingą kredito rizikos koncentraciją finansinių ataskaitų datą. Kredito rizikos koncentracija egzistuoja tada, kai kelios sandorio šalys yra įsisteigusios geografiniame regione arba vykdo panašią veiklą ir pasižymi panašiomis ekonominėmis charakteristikomis, dėl kurių ekonominių arba kitų sąlygų pokyčiai gali turėti panašų poveikį jų gebėjimui įvykdyti sutartyje numatytus įsipareigojimus. Ūkio subjektas turėtų pateikti informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti, ar esama finansinių priemonių grupių arba portfelių, pasižyminčių tam tikromis savybėmis, kurios galėtų turėti įtakos didelei tos finansinių priemonių grupės daliai, pvz., konkrečios rizikos koncentracija. Jos galėtų būti, pvz., paskolos ir vertės grupavimas, geografinė, sektoriaus arba emitento tipo koncentracija.

B8I. Kredito rizikos reitingo rangų skaičius, taikomas atskleidžiant informaciją pagal 35M straipsnį, turi derėti su skaičiumi, kurį subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams kredito rizikos valdymo tikslais. Jei informacija apie pradelstus mokėjimus yra vienintelė su skolininku susijusi turima informacija ir ūkio subjektas informaciją apie pradelstus mokėjimus naudoja pagal 9-ojo TFAS 5.5.10 straipsnį vertindamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas turi pateikti analizę pagal šio finansinio turto neapmokėjimo laiku statusą.

▼M53

B8J. Jei ūkio subjektas įvertino tikėtinus kredito nuostolius bendrai, jam gali būti neįmanoma priskirti atskirų finansinių priemonių arba finansinio turto bendrosios balansinės vertės arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių, dėl kurių pripažinti galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai, kredito rizikos pozicijos kredito rizikos reitingo rangams. Šiuo atveju ūkio subjektas turėtų taikyti 35M straipsnyje nustatytą reikalavimą toms finansinėms priemonėms, kurias galima tiesiogiai priskirti kredito rizikos reitingo rangui, ir atskirai atskleisti finansinių priemonių, kurių galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai įvertinti bendrai, bendrąją balansinę vertę.

▼B

Maksimali kredito rizika (36 straipsnio a punktas)

▼M53

B9. 35K straipsnio a punkte ir 36 straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti sumą, geriausiai atitinkančią ūkio subjekto maksimalią kredito rizikos poziciją. Kalbant apie finansinį turtą, paprastai tai yra bendroji balansinė vertė, atėmus:

▼B

a) visas sumas, užskaitytas pagal 32-ąjį TAS; ir

▼M53

b) visus atidėjinius nuostoliams, pripažintus pagal 9-ąjį TFAS.

B10. Veiklos rūšys, dėl kurių atsiranda kredito rizika ir susijusi maksimali kredito rizikos pozicija, gali būti, pavyzdžiui:

a) paskolų teikimas klientams ir indėlių deponavimas kitose įstaigose. Šiais atvejais maksimali kredito rizikos pozicija yra lygi susijusio finansinio turto balansinei vertei;

▼B

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;

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.

b) visi kreditavimo įsipareigojimai.

▼M19

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.

▼M54

B11D. Terminų analizėse atskleistos sutarčių sumos, kaip reikalaujama 39 straipsnio a ir b punktuose, yra sutartiniai nediskontuoti pinigų srautai, pavyzdžiui:

a) bendrieji nuomos įsipareigojimai (neatskaičius finansavimo sąnaudų);

▼M19

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.

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;

▼M19

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:

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.

▼B

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 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

▼M53

B22. *Palūkanų normos rizika* atsiranda dėl finansinės būklės ataskaitoje pripažįstamų palūkanas duodančių finansinių priemonių (pvz., įsigytų arba išleistų skolos priemonių) ir dėl kai kurių finansinių priemonių, kurios finansinės būklės ataskaitoje nepripažįstamos (pvz., kai kurių kreditavimo įsipareigojimų).

▼B

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.

▼M53

B27. Pagal 40 straipsnio a punktą pelno arba nuostolių jautrumas (atsirandantis, pvz., dėl priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais) atskleidžiamas atskirai nuo kitų bendrųjų pajamų jautrumo (atsirandančio, pvz., dėl investicijų į nuosavybės priemones, kurių tikrosios vertės pasikeitimai pateikiami kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje).

▼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.

▼M30

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (42C–42H STRAIPSNIAI)

Tolesnė kontrolė (42C dalis)

B29. Taikant 42E–42H straipsnių informacijos atskleidimo reikalavimus, tolesnė perduoto finansinio turto kontrolė vertinama ataskaitas teikiančio ūkio subjekto lygmeniu. Pavyzdžiui, jei dukterinė įmonė nesusijusiai trečiajai šaliai perduoda finansinį turtą, kurį toliau kontroliuoja tos dukterinės įmonės patronuojančioji įmonė, savo atskirose finansinėse ataskaitose vertindama, ar toliau kontroliuoja perduotą turtą, dukterinė įmonė (kai dukterinė įmonė yra ataskaitas teikiantis subjektas) neįtraukia informacijos apie patronuojančiosios įmonės tolesnę kontrolę. Tačiau patronuojančioji įmonė (kai ataskaitas teikiantis subjektas yra grupė) savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose vertindama, ar toliau kontroliuoja perduotą turtą, įtrauktų informaciją apie savo (ar kito grupės nario) dukterinės įmonės perduoto finansinio turto tolesnę kontrolę.

▼M48

B30. Ūkio subjektas toliau nekontroliuoja perduoto finansinio turto, jei pagal perdavimo sąlygas ūkio subjektas neišlaiko jokių su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių ar prievolių ir neįgyja naujų su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių ar prievolių. Ūkio subjektas toliau nekontroliuoja perduoto finansinio turto, jei jis nėra suinteresuotas būsimais perduoto finansinio turto rezultatais ir jokiomis aplinkybėmis nėra įpareigotas ateityje atlikti su perduotu finansiniu turtu susijusius mokėjimus. Sąvoka mokėjimas šiame kontekste neapima perduoto finansinio turto pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas gauna ir kuriuos privalo pervesti gavėjui.

B30A. Kai ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, jis gali išlaikyti teisę prižiūrėti tą finansinį turtą už mokestį, kuris, pavyzdžiui, įtraukiamas į priežiūros sutartį. Ūkio subjektas įvertina priežiūros sutartį pagal 42C ir B30 straipsnių nurodymus, siekdamas nuspręsti, ar taikant informacijos atskleidimo reikalavimus laikoma, kad dėl priežiūros sutarties jis išlaiko tolesnę kontrolę. Pavyzdžiui, taikant atskleidimo reikalavimus laikoma, kad prižiūrintis subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jeigu priežiūros mokestis priklauso nuo pinigų srautų iš perduoto finansinio turto sumos arba laiko. Panašiai, taikant atskleidimo reikalavimus laikoma, kad prižiūrintis subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jeigu dėl perduoto finansinio turto neveiksnumo nebūtų sumokėtas visas fiksuotas mokestis. Pagal šiuos pavyzdžius prižiūrintis subjektas yra suinteresuotas būsimais perduoto finansinio turto rezultatais. Šis vertinimas atliekamas nepriklausomai nuo to, ar gautinas mokestis yra adekvati kompensacija ūkio subjektui už teikiamas priežiūros paslaugas.

▼M30

B31. Tolesnė perduoto finansinio turto kontrolė gali atsirasti dėl sutartinių nuostatų, įrašytų perdavimo susitarime arba atskirame dėl perdavimo sudarytame susitarime su gavėju ar trečiąja šalimi.

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas

B32. 42D straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją, kai visas perduotas finansinis turtas arba jo dalis neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų. Tą informaciją reikalaujama atskleisti kiekvieną finansinių ataskaitų datą, kurią ūkio subjektas ir toliau pripažįsta perduotą finansinį turtą, nepaisant to, kada įvyko perdavimas.

Tolesnės kontrolės rūšys (42E–42H straipsniai)

B33. 42E–42H straipsniuose reikalaujama atskleisti kokybinę ir kiekybinę informaciją apie kiekvienos rūšies tolesnę perduoto finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę. Ūkio subjektas sujungia informaciją apie savo tolesnę kontrolę pagal rūšis, kurios atitinka ūkio subjektui kylančią riziką. Pavyzdžiui, informaciją apie savo tolesnę kontrolę ūkio subjektas gali jungti pagal finansinių priemonių rūšis (pvz., garantijos arba pasirinkimo pirkti sandoriai) arba pagal perdavimo rūšis (pvz., gautinų sumų faktoringas, pakeitimas vertybiniais popieriais ir vertybinių popierių skolinimas).

▼M30

Nediskontuotų pinigų išmokų siekiant atpirkti perduotą turtą terminų analizė (42E straipsnio e punktas)

B34. 42E straipsnio e punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie nediskontuotų pinigų išmokų siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ar kitų sumų, mokėtinų gavėjui už finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, terminų analizę, rodančią ūkio subjekto tolesnės kontrolės likusius iki sutarties užbaigimo terminus. Šioje analizėje atskiriami pinigų srautai, kai sumokėti privaloma (pvz., išankstiniai sandoriai), pinigų srautai, kai iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta sumokėti (pvz., pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai), ir pinigų srautai, kai ūkio subjektas gali pasirinkti sumokėti (pvz., įsigyti pasirinkimo pirkti sandoriai).

B35. Rengdamas 42E straipsnio e punkte reikalaujamą terminų analizę, ūkio subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti tokius intervalus:

a) ne ilgiau kaip vienas mėnuo;

b) nuo vieno mėnesio iki trijų mėnesių;

c) nuo trijų mėnesių iki šešių mėnesių;

d) nuo šešių mėnesių iki vienerių metų;

e) nuo vienerių metų iki trejų metų;

f) nuo trejų metų iki penkerių metų; ir

g) daugiau kaip penkeri metai.

B36. Jei nustatytas galimų terminų intervalas, pinigų srautai įtraukiami pagal anksčiausią datą, kurią gali būti pareikalauta arba leista, kad ūkio subjektas sumokėtų.

Kokybinė informacija (42E straipsnio f punktas)

B37. Kokybinė informacija, kurios reikalaujama pagal 42E straipsnio f punktą, apima finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, aprašą ir perdavus tą turtą išlaikytos tolesnės kontrolės pobūdį ir paskirtį. Ji taip pat apima ūkio subjektui kylančios rizikos aprašą, įskaitant:

a) aprašą, kaip ūkio subjektas valdo su finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, tolesne kontrole susijusią riziką;

b) ar reikalaujama, kad ūkio subjektas padengtų nuostolius kitoms šalims, ir nuostolių, kuriuos padengia šalys, kurių turto dalys priskiriamos žemesnei grupei nei ūkio subjekto turto dalis (t. y. to turto tolesnė kontrolė), eiliškumą ir sumas;

c) bet kokių lemiamų įvykių, susijusių su prievolėmis teikti finansinę paramą ar atpirkti perduotą finansinį turtą, aprašą.

▼M30

Pelnas arba nuostoliai nutraukus turto pripažinimą (42G straipsnio a punktas)

B38. 42G straipsnio a punkte reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų pelną ar nuostolius, atsiradusius nutraukus turto, kurį ūkio subjektas toliau kontroliuoja, pripažinimą. Ūkio subjektas nurodo, ar nutraukus turto pripažinimą pelnas arba nuostoliai atsiranda dėl to, kad anksčiau pripažinto turto komponentų (t. y. turto, kurio pripažinimas nutrauktas, dalies ir ūkio subjekto išlaikomos dalies) tikrosios vertės skiriasi nuo viso anksčiau pripažinto turto tikrosios vertės. Tokiu atveju ūkio subjektas taip pat atskleidžia informaciją, ar nustatant tikrąją vertę atsižvelgta į reikšmingus duomenis, nepagrįstus stebimos rinkos duomenimis, kaip aprašyta 27A straipsnyje.

Papildoma informacija (42H straipsnis)

B39. Informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 42D–42G straipsnius, gali nepakakti tam, kad būtų įgyvendinti 42B straipsnyje nustatyti atskleidimo tikslai. Jei taip yra, ūkio subjektas atskleidžia bet kokią papildomą informaciją, kuri būtina informacijos atskleidimo tikslams pasiekti. Atsižvelgdamas į aplinkybes, ūkio subjektas nusprendžia, kiek papildomos informacijos jis turi pateikti, kad patenkintų vartotojų informacijos poreikius, ir kiek jis turi pabrėžti skirtingus papildomos informacijos aspektus. Atskleidžiant informaciją, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinės ataskaitos nebūtų perkrautos pernelyg išsamia informacija, kuri jų vartotojams gali būti visai nenaudinga, ir kad perdaug apibendrinta informacija netaptų neaiški.

▼M34

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita

(13A–13F straipsniai)

Taikymo sritis (13A straipsnis)

B40 13B–13E straipsniuose nurodytą informaciją reikalaujama atskleisti apie visas pripažintas finansines priemones, kurios užskaitomos pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Be to, finansinėms priemonėms taikomi 13B–13E straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai, jei joms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas, kuris apima panašias finansines priemones ir sandorius, nepriklausomai nuo to, ar finansinės priemonės užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį.

B41 13A ir B40 straipsniuose nurodyti panašūs susitarimai yra, be kita ko, išvestinių finansinių priemonių tarpuskaitos susitarimai, visuotiniai pagrindiniai atpirkimo susitarimai, visuotiniai pagrindiniai vertybinių popierių skolinimo susitarimai ir bet kokios susijusios teisės į finansinį užstatą. B40 straipsnyje nurodytos panašios finansinės priemonės ir sandoriai yra, be kita ko, išvestinės finansinės priemonės, pardavimo ir atpirkimo sandoriai, atvirkštinio pardavimo ir atpirkimo sandoriai, vertybinių popierių skolinimosi ir skolinimo susitarimai. Finansinių priemonių, kurioms netaikomas 13A straipsnis, pavyzdžiai: paskolos ir klientų indėliai toje pačioje įstaigoje (nebent jie užskaitomi finansinės būklės ataskaitoje), taip pat finansinės priemonės, kurioms taikomas tik užtikrinimo susitarimas.

Kiekybinės informacijos apie pripažintą finansinį turtą ir pripažintus finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 13A straipsnis, atskleidimas (13C straipsnis)

B42 Finansinėms priemonėms, apie kurias informacija atskleidžiama pagal 13C straipsnį, gali būti taikomi skirtingi vertinimo reikalavimai (pavyzdžiui, mokėtina suma, susijusi su atpirkimo sandoriu, gali būti vertinama amortizuota savikaina, o išvestinė finansinė priemonė bus vertinama tikrąja verte). Ūkio subjektas, atskleisdamas atitinkamą informaciją, turi nurodyti priemones jų pripažintomis sumomis ir aprašyti visus gaunamus vertinimo skirtumus.

▼**M34**

Informacijos apie pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų, kuriems taikomas 13A straipsnis, bendrąsias sumas atskleidimas (13C straipsnio a punktas)

B43 Sumos, kurių reikalaujama pagal 13C straipsnio a punktą, yra susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios užskaitomos pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Sumos, kurių reikalaujama pagal 13C straipsnio a punktą, taip pat susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas, nepriklausomai nuo to, ar jos atitinka užskaitos kriterijus. Tačiau informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a punktą, nesusijusi su sumomis, pripažintomis pagal užtikrinimo susitarimus, kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijų. Informaciją apie tokias sumas reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio d punktą.

Informacijos apie sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, atskleidimas (13C straipsnio b punktas)

B44 13C straipsnio b punkte reikalaujama, kad ūkio subjektai atskleistų informaciją apie sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį, kai nustatomos finansinės būklės ataskaitoje pateikiamos grynosios sumos. Pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų sumos, kurioms taikoma užskaita pagal tą patį susitarimą, pateikiamos atskleidžiant informaciją tiek apie finansinį turtą, tiek apie finansinius įsipareigojimus. Tačiau atskleidžiamos tik tos sumos (pavyzdžiui, lentelėje), kurioms taikoma užskaita. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali turėti pripažintą išvestinį turtą ir pripažintą išvestinį įsipareigojimą, kurie atitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijus. Jei išvestinio turto bendroji suma yra didesnė už išvestinio įsipareigojimo bendrąją sumą, lentelėje, kurioje atskleidžiama informacija apie finansinį turtą, bus įtraukta visa išvestinio turto suma (pagal 13C straipsnio a punktą) ir visa išvestinio įsipareigojimo suma (pagal 13C straipsnio b punktą). Kita vertus, lentelėje, kurioje atskleidžiama informacija apie finansinį įsipareigojimą, bus pateikta visa išvestinio įsipareigojimo suma (pagal 13C straipsnio a punktą), tačiau į tą lentelę bus įtraukiama tik tokia išvestinio turto suma (pagal 13C straipsnio b punktą), kuri yra lygi išvestinio įsipareigojimo sumai.

Informacijos apie finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas grynąsias sumas atskleidimas (13C straipsnio c punktas)

B45 Jei ūkio subjektas turi priemonių, kurioms taikomi šie informacijos atskleidimo reikalavimai (kaip nurodyta 13A straipsnyje), bet kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijų, sumos, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c punktą, būtų lygios sumoms, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a punktą.

B46 Sumos, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c punktą, turi būti suderinamos su atskirų straipsnių eilučių sumomis, pateiktomis finansinės būklės ataskaitoje. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas nustato, kad apibendrinus ar išskaidžius atskirų finansinės ataskaitos straipsnių eilučių sumas būtų pateikta aktualesnė informacija, jis turi suderinti apibendrintas ar išskaidytas sumas, atskleidžiamas pagal 13C straipsnio c punktą, su atskirų straipsnių eilučių sumomis, pateiktomis finansinės būklės ataskaitoje.

▼M34

Informacijos apie sumas, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte, atskleidimas (13C straipsnio d punktas)

B47 13C straipsnio d punkte reikalaujama, kad ūkio subjektai atskleistų informaciją apie sumas, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte. 13C straipsnio d punkto i papunktyje nurodytos sumos susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios neatitinka kai kurių arba visų 32-ojo TAS 42 straipsnyje nurodytų užskaitos kriterijų (pavyzdžiui, šiuo metu turimos užskaitos teisės, kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio b punkto kriterijaus, arba sąlyginės užskaitos teisės, kurios yra įgyvendinamos ir kuriomis galima pasinaudoti tik kurios nors sandorio šalies įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju).

B48 13C straipsnio d punkto ii papunktyje nurodytos sumos, susijusios tiek su gautu, tiek su pateiktu finansiniu užstatu, įskaitant piniginį užstatą. Ūkio subjektas turi atskleisti finansinių priemonių, pateiktų ar gautų kaip užstatas, tikrąją vertę. Pagal 13C straipsnio d punkto ii papunktį atskleidžiamos sumos turėtų būti susijusios su faktiškai gautu ar pateiktu užstatu, o ne su mokėtinomis ar gautinomis sumomis, kurios pripažįstamos siekiant grąžinti ar atgauti tokį užstatą.

Sumų, atskleidžiamų pagal 13C straipsnio d punktą, apribojimai (13D straipsnis)

B49 Atskleisdamas sumas pagal 13C straipsnio d punktą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į kiekvienos finansinės priemonės užstato perviršio poveikį. Kad tą padarytų, ūkio subjektas pirmiausia turi iš sumos, atskleidžiamos pagal 13C straipsnio c punktą, atimti sumas, atskleidžiamas pagal 13C straipsnio d punkto i papunktį. Tuomet ūkio subjektas turi užtikrinti, kad pagal 13C straipsnio d punkto ii papunktį atskleidžiamos sumos neviršytų pagal 13C straipsnio c punktą atskleidžiamos atitinkamos finansinės priemonės likusios sumos. Tačiau jei teisės į užstatą gali būti įgyvendinamos visų finansinių priemonių atžvilgiu, tokias teises galima įtraukti atskleidžiant informaciją pagal 13D straipsnį.

Užskaitos teisių, kurioms taikomos vykdytinos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys ir panašūs susitarimai, aprašymas (13E straipsnis)

B50 Ūkio subjektas turi aprašyti užskaitos teisių ir panašių susitarimų, apie kuriuos informacija atskleidžiama pagal 13C straipsnio d punktą, tipus, įskaitant tų teisių pobūdį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi aprašyti sąlygines teises. Priemonių, kurioms taikomos užskaitos teisės, nepriklausančios nuo ateities įvykio, tačiau neatitinkančios likusių 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijų, atveju ūkio subjektas aprašo kriterijų neatitikimo priežastį (-is). Kiekvieno gauto ar pateikto finansinio užstato atveju ūkio subjektas aprašo užtikrinimo susitarimo sąlygas (pavyzdžiui, kada užstatui taikomi apribojimai).

Informacijos atskleidimas pagal finansinių priemonių rūšis arba pagal sandorio šalis

B51 Kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a–e punktus, galima grupuoti pagal finansinių priemonių ar sandorių rūšis (pavyzdžiui, išvestinės finansinės priemonės, atpirkimo ir atvirkštinio atpirkimo sandoriai arba vertybinių popierių skolinimosi ir skolinimo susitarimai).

▼**M34**

B52 Ūkio subjektas taip pat gali grupuoti kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a–c punktus, pagal finansinių priemonių rūšis, o kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c–e punktus, – pagal sandorio šalis. Jei ūkio subjektas reikalaujamą informaciją pateikia pagal sandorio šalis, nereikalaujama, kad ūkio subjektas identifikuotų sandorio šalis pagal pavadinimus. Tačiau kiekvienais metais, kurių informacija pateikiama, sandorio šalys turi būti identifikuojamos nuosekliai (sandorio šalis A, sandorio šalis B, sandorio šalis C ir t. t.), kad informacija būtų palyginama. Siekiant pateikti daugiau informacijos apie sandorio šalių tipus, reikia apsvarstyti galimybę atskleisti kokybinę informaciją. Kai 13C straipsnio c–e punktuose nurodytos sumos atskleidžiamos pagal sandorio šalis, atskirai reikšmingos sumos, palyginti su bendromis sandorio šalių sumomis, atskleidžiamos atskirai, o likusios atskirai nereikšmingos sandorio šalių sumos jungiamos į vieną straipsnio eilutę.

Kita

B53 13C–13E straipsniuose nurodyti konkretūs informacijos atskleidimo reikalavimai yra būtiniausi reikalavimai. Kad įvykdytų 13B straipsnio tikslą, ūkio subjektui gali reikėti pateikti papildomos (kokybinės) informacijos, priklausomai nuo vykdytinų bendrųjų tarpusavio užskaitos sutarčių ar panašių susitarimų, įskaitant informaciją apie užskaitos teisių pobūdį ir jų poveikį ar potencialų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei.

▼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

▼M43

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);

aa) vadovybės priimtus sprendimus taikant 12 straipsnio jungimo kriterijus. Čia įeina trumpas tokiu būdu sujungtų veiklos segmentų ir ekonominių rodiklių, kurie buvo vertinami nustatant, kad sujungtieji veiklos segmentai turi panašias ekonomines charakteristikas, aprašymas; ir

b) produktų ir paslaugų, iš kurių apskaitytinas segmentas gauna savo pajamas, rūšis.

▼B

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;

▼B

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.

▼M31

24 Ūkio subjektas apie kiekvieną apskaitytiną segmentą atskleidžia toliau reikalaujamą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos vertinant segmento turtą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, arba kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tada, kai jos neįtraukiamos vertinant segmento turtą:

▼B

a) investicijų į susijusias ir bendro kapitalo įmones sumą, apskaitomą nuosavybės metodu;

▼M31

b) ilgalaikio turto ([1]), kito nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turto, grynojo apibrėžtųjų išmokų turto (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“) padidėjimo sumas ir teises, susijusias su draudimo sutartimis.

▼B

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

▼M43

28 Ūkio subjektas turi suderinti visus toliau išvardytus duomenis:

▼B

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;

▼M43

c) apskaitytinų segmentų galutinę turto sumą su ūkio subjekto turtu, jei segmento turtas apskaitomas pagal 23 straipsnį;

▼B

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.

▼**M43**

36C 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisyti 22 ir 28 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**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.

▼M53

9-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Finansinės priemonės“

1 SKYRIUS. Tikslas

1.1. Šio standarto tikslas – nustatyti su *finansiniu turtu* ir *finansiniais įsipareigojimais* susijusios finansinės atskaitomybės principus, kurie bus svarbi ir naudinga informacija finansinių ataskaitų vartotojams vertinant ūkio subjekto būsimų pinigų srautų sumas, laiką ir neapibrėžtumą.

2 SKYRIUS. Taikymo sritis

▼M54

2.1. Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

▼M53

a) tas dalis patronuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“. Vis dėlto kai kuriais atvejais pagal 10-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS arba 28-ąjį TAS reikalaujama arba leidžiama, kad ūkio subjektas savo dalies patronuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje apskaitą tvarkytų pagal kai kuriuos arba visus šio standarto reikalavimus. Ūkio subjektai taip pat turi taikyti šį standartą patronuojamosios įmonės, asocijuotosios įmonės arba bendrosios įmonės dalies išvestinėms finansinėms priemonėms, nebent išvestinė finansinė priemonė atitinka 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ pateiktą ūkio subjekto nuosavybės priemonės apibrėžtį;

▼M54

b) teises ir prievoles pagal nuomos sutartis, kurioms taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“. Tačiau:

i) nuomotojo pripažintoms už finansinę nuomą gautinoms sumoms (t. y. grynosios investicijos į finansinę nuomą) ir už veiklos nuomą gautinoms sumoms taikomi šio standarto pripažinimo nutraukimo ir vertės sumažėjimo reikalavimai;

ii) nuomininko pripažintiems nuomos įsipareigojimams taikomi šios standarto 3.3.1 straipsnyje nustatyti pripažinimo nutraukimo reikalavimai; ir

iii) į nuomos sutartis įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms taikomi šio standarto įterptųjų išvestinių finansinių priemonių reikalavimai;

▼M53

c) darbdavių teises ir prievoles pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;

d) ūkio subjekto išleistas finansines priemones, kurios atitinka 32-ajame TAS pateiktą nuosavybės priemonės apibrėžtį (įskaitant pasirinkimo sandorius ir varantus) arba kurias pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius reikalaujama priskirti prie nuosavybės priemonių. Vis dėlto tokių nuosavybės priemonių turėtojas šį standartą turi taikyti toms priemonėms, nebent jos atitinka a punkte nurodytą išimtį;

▼M53

e) teises ir prievoles, atsirandančias iš: i) draudimo sutarties, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“, išskyrus emitento teises ir prievoles, atsirandančias iš draudimo sutarties, atitinkančios finansinės garantijos sutarties apibrėžtį; arba ii) sutarties, patenkančios į 4-ojo TFAS taikymo sritį, nes ji apima savarankišką dalyvavimo elementą. Vis dėlto šis standartas taikomas išvestinei finansinei priemonei, įterptai į sutartį, patenkančią į 4-ojo TFAS taikymo sritį, jei pati išvestinė finansinė priemonė nėra sutartis, patenkanti į 4-ojo TFAS taikymo sritį. Be to, jei finansinių garantijų sutarčių emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad laiko tokias sutartis draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS (žr. B2.5–B2.6 straipsnius). Šį sprendimą emitentas gali priimti dėl kiekvienos konkrečios sutarties atskirai, bet kiekvienai sutarčiai pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas;

f) bet kokius įsigyjančiojo ūkio subjekto ir parduodančiojo akcininko išankstinius sandorius dėl įsigyjamojo ūkio subjekto pirkimo arba pardavimo, pagal kuriuos sujungiamas verslas pagal 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“ būsimą įsigijimo datą. Išankstinio sandorio terminas neturėtų viršyti pagrįsto laikotarpio, kurio paprastai reikia būtiniems pritarimams gauti ir sandoriui įvykdyti;

g) kreditavimo įsipareigojimus, išskyrus aprašytuosius 2.3 straipsnyje. Vis dėlto į šio standarto taikymo sritį nepatenkantiems kreditavimo įsipareigojimams jų emitentas turi taikyti šiame standarte nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus. Be to, visiems kreditavimo įsipareigojimams taikomi šio standarto pripažinimo nutraukimo reikalavimai;

h) finansines priemones, sutartis ir prievoles pagal mokėjimo akcijomis sandorius, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus į šio standarto 2.4–2.7 straipsnių taikymo sritį patenkančias sutartis, kurioms taikomas šis standartas;

i) teises į mokėjimus, kuriais ūkio subjektui būtų galima kompensuoti sąnaudas, būtinas, kad jis įvykdytų įsipareigojimą, kurį jis pripažįsta atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba kurį jis ankstesniu laikotarpiu pripažino atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS;

j) teises ir prievoles, patenkančias į 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ taikymo sritį, kurios yra finansinės priemonės, išskyrus finansines priemones, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS, tvarkoma pagal šį standartą.

2.2. **Šio standarto vertės sumažėjimo reikalavimai turi būti taikomi toms teisėms, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius, tvarkoma pagal šį standartą.**

▼M53

2.3. **Į šio standarto taikymo sritį patenka šie kreditavimo įsipareigojimai:**

a) kreditavimo įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektas priskiria prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (žr. 4.2.2 straipsnį). Ūkio subjektas, kuris turtą, susijusį su savo kreditavimo įsipareigojimų sutartimis, paprastai parduoda greitai po sutarties sudarymo, taiko šį standartą visiems prie tos pačios grupės priskiriamiems savo kreditavimo įsipareigojimams;

b) kreditavimo įsipareigojimai, kurių grynąją vertę galima padengti pinigais arba pristatant ar išleidžiant kitą finansinę priemonę. Šie kreditavimo įsipareigojimai yra išvestinės finansinės priemonės. Kreditavimo įsipareigojimas nelaikomas įvykdytu grynąja verte vien dėl to, kad paskola išmokama dalimis (pvz., už užstatą gauta paskola statybai, kuri išmokama dalimis per statybos laiką);

c) prievolės suteikti paskolą, kuriai taikoma mažesnė nei rinkos palūkanų norma (žr. 4.2.1 straipsnio d punktą).

2.4. **Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Vis dėlto šis standartas turi būti taikomas sutartims, kurias ūkio subjektas pagal 2.5 straipsnį priskiria prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.**

2.5. **Nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutartis, už kurią galima atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartis būtų finansinė priemonė, gali būti neatšaukiamai priskirta prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, net jei ji sudaryta siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Toks priskyrimas galimas tik sutarties pradžioje, bet tik jei dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų pripažinimo neatitikimas (kartais jis vadinamas apskaitos neatitikimu), kuris atsirastų nepripažinus tos sutarties, nes ji nepatenka į šio standarto taikymo sritį (žr. 2.4 straipsnį).**

2.6. Už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis galima atsiskaityti įvairiais būdais grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui:

a) kai pagal sutarties sąlygas kiekvienai šaliai leidžiama atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis;

▼M53

b) kai galimybė atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis sutarties sąlygose aiškiai nenurodyta, bet ūkio subjektas turi atsiskaitymo už panašias sutartis grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis (su sandorio šalimi, sudarant tarpusavio užskaitos sutartis arba parduodant sutartį prieš ją įvykdant arba prieš baigiantis jos galiojimo trukmei) patirties;

c) kai ūkio subjektas turi su panašiomis sutartimis susijusios pristatytos pagrindinės finansinės priemonės priėmimo ir pardavimo per trumpą laikotarpį nuo jos pristatymo siekiant sukurti pelną dėl trumpalaikių kainos arba prekybos tarpininko pelno svyravimų patirties; ir

d) kai nefinansinis straipsnis, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikomas b arba c punktas, nėra sudaroma siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius ir todėl patenka į šio standarto taikymo sritį. Kitos sutartys, kurioms taikomas 2.4 straipsnis, vertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir toliau laikomos siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius ir ar todėl jos patenka į šio standarto taikymo sritį.

2.7. Pasirašytas pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti nefinansinį turtą sandoris, už kurį gali būti atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis pagal 2.6 straipsnio a arba d punktą, patenka į šio standarto taikymo sritį. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius.

3 SKYRIUS. Pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas

3.1. PIRMINIS PRIPAŽINIMAS

3.1.1. Ūkio subjektas turi pripažinti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą finansinės būklės ataskaitoje tik kai ūkio subjektas tampa finansinės priemonės sutarties nuostatų šalimi (žr. B3.1.1 ir B3.1.2 straipsnius). Pirmą kartą pripažįstamą finansinį turtą ūkio subjektas grupuoja pagal 4.1.1–4.1.5 straipsnius, o vertina pagal 5.1.1–5.1.3 straipsnius. Pirmą kartą pripažįstamą finansinį įsipareigojimą ūkio subjektas grupuoja pagal 4.2.1 ir 4.2.2 straipsnius, o vertina pagal 5.1.1 straipsnį.

Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas

3.1.2. *Įprastas* finansinio turto *pirkimas arba pardavimas* pripažįstamas arba jo pripažinimas nutraukiamas, jei taikoma, taikant apskaitą pagal prekybos datą arba apskaitą pagal atsiskaitymo datą (žr. B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

▼**M53**

3.2. FINANSINIO TURTO PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

3.2.1. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ir B3.2.1–B3.2.17 straipsniai taikomi konsoliduotu lygmeniu. Taigi ūkio subjektas pirmiausia konsoliduoja visas patronuojamąsias įmones pagal 10-ąjį TFAS, paskui taiko tuos straipsnius susidariusiai grupei.

3.2.2. Prieš nustatydamas, ar (ir kokiu mastu) tinkama nutraukti pripažinimą pagal 3.2.3–3.2.9 straipsnius, ūkio subjektas nustato, kam – finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) ar visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei) – turėtų būti taikomi šie straipsniai.

a) 3.2.3–3.2.9 straipsniai finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) taikomi tik jei dalis, kurios pripažinimą svarstoma galimybė nutraukti, atitinka vieną iš šių trijų sąlygų:

i) dalį sudaro tik konkrečiai nurodyti finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautai. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas atskiria palūkanų normą nuo pagrindinės skolos ir todėl sandorio šalis įgyja teisę ne į pagrindinės sumos, bet į palūkanų pinigų srautus, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi palūkanų pinigų srautams;

ii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga (*pro rata*) finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią sandorio šalis įgyja teisę į 90 % visų skolos priemonės pinigų srautų dalį, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi 90 % tų pinigų srautų. Jei sandorio šalių daugiau nei viena, nebūtina, kad kiekviena iš jų turėtų proporcingą pinigų srautų dalį, bet turtą perduodantis ūkio subjektas turi turėti visiškai proporcingą dalį;

iii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga (*pro rata*) konkrečiai nustatytų finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią sandorio šalis įgyja teises į 90 % finansinio turto palūkanų pinigų srautų dalį, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi 90 % tų palūkanų pinigų srautų. Jei sandorio šalių daugiau nei viena, nebūtina, kad kiekviena iš jų turėtų proporcingą konkrečiai nustatytų pinigų srautų dalį, bet turtą perduodantis ūkio subjektas turi turėti visiškai proporcingą dalį;

b) visais kitais atvejais 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (arba viso panašaus finansinio turto grupei). Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas perduoda: i) teises į pirmuosius arba paskutiniuosius 90 % surinktų finansinio turto (arba finansinio turto grupės) pinigų; arba ii) teises į 90 % gautinų

▼M53

sumų grupės pinigų srautų, bet suteikia garantiją siekdamas kompensuoti pirkėjui visus iki 8 % pagrindinės gautinos sumos kredito nuostolius, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei).

3.2.3–3.2.12 straipsniuose vartojamas terminas „finansinis turtas“ reiškia bet kurią finansinio turto dalį (arba panašaus finansinio turto grupės dalį), nurodytą šio straipsnio a punkte, arba visą finansinį turtą (arba panašaus finansinio turto grupę).

3.2.3. Ūkio subjektas nutraukia finansinio turto pripažinimą tik tada, kai:

a) baigiasi sutartyje numatytų teisių į finansinio turto pinigų srautus galiojimo laikas arba

b) jis perduoda finansinį turtą, kaip nustatyta 3.2.4 ir 3.2.5 straipsniuose, ir šio perduoto turto pripažinimas pagal 3.2.6 straipsnį gali būti nutraukiamas.

(Dėl įprasto finansinio turto pardavimo žr. 3.1.2 straipsnį.)

3.2.4. Ūkio subjektas perduoda finansinį turtą tik jei jis:

a) perduoda sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautų arba

b) išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautų, bet prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti pinigų srautus vienam arba daugiau gavėjų pagal susitarimą, atitinkantį 3.2.5 straipsnyje nustatytas sąlygas.

3.2.5. Jei ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto (pradinio turto) pinigų srautų, bet prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti tuos pinigų srautus vienam arba daugiau ūkio subjektų (galutiniams gavėjams), šį sandorį jis laiko finansinio turto perdavimu, tik jei įvykdomos visos šios trys sąlygos:

a) ūkio subjektas neturi prievolės mokėti sumų galutiniams gavėjams, nebent jis surenka lygiavertes pradinio turto sumas. Trumpalaikiai ūkio subjekto avansai su teise visiškai atgauti paskolintą sumą ir sukauptas rinkos palūkanų normų dydžio palūkanas šios sąlygos nepažeidžia;

b) pagal perdavimo sutarties sąlygas ūkio subjektui draudžiama perduoti arba įkeisti pradinį turtą, nebent jis įkeičiamas kaip užtikrinimo galutiniams gavėjams priemonė siekiant įvykdyti prievolę mokėti jiems pinigų srautus;

c) ūkio subjektui tenka prievolė iš esmės nevėluojant pervesti visus pinigų srautus, kuriuos surenka galutinių gavėjų vardu. Be to, ūkio subjektas neturi teisės investuoti šių pinigų srautų iš naujo, nebent investuojama į pinigus arba pinigų ekvivalentus (kaip apibrėžta 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaitos“) trumpuoju atsiskaitymo laikotarpiu nuo surinkimo datos iki reikalaujamo pervedimo galutiniams gavėjams datos, o gautos šių investicijų palūkanos perduodamos galutiniams gavėjams.

▼M53

3.2.6. Jei ūkio subjektas perduoda finansinį turtą (žr. 3.2.4 straipsnį), jis turi įvertinti, kiek išlaiko su finansinio turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos. Šiuo atveju:

a) jei ūkio subjektas perduoda iš esmės visą su perduoto finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas perduodant sukurtas arba išlaikytas teises ir prievoles atskirai pripažįsta turtu arba įsipareigojimais;

b) jei ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą su finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jis šį finansinį turtą turi pripažinti toliau;

c) jei ūkio subjektas neperduoda ir neišlaiko iš esmės visos su finansinio turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, jis turi nustatyti, ar išlaikė finansinio turto kontrolę. Šiuo atveju:

i) jei ūkio subjektas neišlaikė kontrolės, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas perduodant sukurtas arba išlaikytas teises ir prievoles turi pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;

ii) jei ūkio subjektas išlaikė kontrolę, jis turi toliau pripažinti finansinį turtą tiek, kiek toliau kontroliuoja finansinį turtą (žr. 3.2.16 straipsnį).

3.2.7. Rizikos ir naudos perdavimas (žr. 3.2.6 straipsnį) įvertinamas lyginant ūkio subjekto pozicijas prieš perdavimą ir po jo, atsižvelgiant į perduodamo turto grynųjų pinigų srautų sumų ir pinigų srautų susidarymo laiko kintamumą. Ūkio subjektas išlaikė iš esmės visą su finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jei jo būsimų finansinio turto grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumo pozicija perdavus turtą reikšmingai nepakinta (pvz., todėl, kad ūkio subjektas pardavė finansinį turtą, kuriam taikomas susitarimas, pagal kurį jis atperkamas fiksuota kaina arba pardavimo kaina, prie kurios pridedama skolintojo grąža). Ūkio subjektas perdavė iš esmės visą su finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jei jo tokio kintamumo pozicija nebėra reikšminga, palyginti su bendru būsimų grynųjų pinigų srautų, susijusių su finansiniu turtu, dabartinės vertės kintamumu (pvz., todėl, kad ūkio subjektas pardavė finansinį turtą, kuriam taikoma tik galimybė atpirkimo metu jį atpirkti *tikrąja verte*, arba perdavė visiškai proporcingą sutartyje numatyto 3.2.5 straipsnyje nustatytas sąlygas atitinkančio didesnio finansinio turto, pvz., bendros paskolos, pinigų srautų dalį).

3.2.8. Dažnai būna akivaizdu, ar ūkio subjektas perdavė arba išlaikė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, todėl skaičiavimų atlikti nereikia. Kitais atvejais reikia apskaičiuoti ir palyginti ūkio subjekto būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumo poziciją prieš turto perdavimą ir po jo. Skaičiavimas ir lyginimas atliekami kaip diskonto normą taikant atitinkamą dabartinę rinkos palūkanų normą. Apsvarstomas visas pagrįstai įmanomas grynųjų pinigų srautų kintamumas, daugiau dėmesio skiriant labiau tikėtiniems rezultatams.

▼M53

3.2.9. Tai, ar ūkio subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę (žr. 3.2.6 straipsnio c punktą), lemia gavėjo gebėjimas parduoti šį turtą. Jei gavėjas praktiškai geba parduoti visą turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir atlikti tai vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų, ūkio subjektas kontrolės neišlaikė. Visais kitais atvejais ūkio subjektas kontrolę išlaikė.

Perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

3.2.10. Jei ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, kai viso perduoto turto pripažinimą galima nutraukti, ir išlaiko teisę prižiūrėti šį finansinį turtą už mokestį, jis dėl šių paslaugų sandorio pripažįsta prižiūrimą turtą arba prižiūrimą įsipareigojimą. Jei nėra tikėtina, kad gautinu mokesčiu ūkio subjektui bus tinkamai atlyginama už priežiūrą, priežiūros įsipareigojimas už priežiūros prievolę turi būti pripažįstamas tikrąja verte. Jei tikėtina, kad gautinas mokestis viršys tinkamą atlygį už priežiūrą, dėl priežiūros teisės prižiūrimas turtas turi būti pripažįstamas suma, nustatyta remiantis didesnio finansinio turto balansinės vertės paskirstymu pagal 3.2.13 straipsnį.

3.2.11. Jei dėl perdavimo nutraukiamas viso finansinio turto pripažinimas, bet ūkio subjektas įgyja naują finansinį turtą arba prisiima naują finansinį įsipareigojimą ar priežiūros įsipareigojimą, ūkio subjektas turi pripažinti naują finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą arba priežiūros įsipareigojimą tikrąja verte.

3.2.12. Nutraukiant viso finansinio turto pripažinimą skirtumas tarp:

a) balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) gauto atlygio (įskaitant visą naują įgytą turtą, atėmus visus naujus prisiimtus įsipareigojimus)

turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

3.2.13. Jei perduotas turtas yra didesnio finansinio turto dalis (pvz., kai ūkio subjektas perduoda palūkanų pinigų srautus, kurie yra skolos priemonės dalis, žr. 3.2.2 straipsnio a punktą) ir galima nutraukti visos perduotos dalies pripažinimą, ankstesnė didesnio finansinio turto balansinė vertė turi būti paskirstoma toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, remiantis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo datą. Šiuo tikslu išlaikytas prižiūrimas turtas turi būti laikomas toliau pripažįstama dalimi. Skirtumas tarp:

a) daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, paskirtos balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, gauto atlygio (įskaitant bet kokį naują įgytą turtą, atėmus bet kokį naują prisiimtą įsipareigojimą)

turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M53

3.2.14. Jei ankstesnę balansinę didesnio finansinio turto vertę ūkio subjektas paskirsto toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, būtina įvertinti toliau pripažįstamos dalies tikrąją vertę. Jei ūkio subjektas anksčiau yra pardavęs dalių, panašių į toliau pripažįstamą dalį, arba dėl tokių dalių sudaryta kitų rinkos sandorių, tikroji vertė geriausiai matyti iš faktinių sandorių naujausių kainų. Jei kainų arba neseniai sudarytų rinkos sandorių, kuriais remiantis būtų galima nustatyti toliau pripažįstamos dalies tikrąją vertę, nėra, geriausias tikrosios vertės įvertis yra viso didesnio finansinio turto tikrosios vertės ir iš gavėjo už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, gauto atlygio skirtumas.

Perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

3.2.15. Jei dėl perdavimo pripažinimas nenutraukiamas, nes ūkio subjektas išlaikė iš esmės visą su perduoto finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, ūkio subjektas turi toliau pripažinti visą perduotą turtą, o gaunamą atlygį turi pripažinti finansiniu įsipareigojimu. Vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais ūkio subjektas turi pripažinti visas perduoto turto pajamas ir visas finansinio įsipareigojimo sąnaudas.

Tolesnė perduoto turto kontrolė

3.2.16. Jei ūkio subjektas neperduoda ir neišlaiko iš esmės visos su perduoto turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, bet išlaiko perduoto turto kontrolę, jis toliau pripažįsta perduotą turtą tiek, kiek toliau jį kontroliuoja. Ūkio subjekto perduoto turto tolesnės kontrolės mastas atitinka jam kylančią perduoto turto vertės pasikeitimo riziką. Pavyzdžiui:

a) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas turtas tampa garantija, toliau kontroliuojama dalis vertinama mažesniąja iš šių sumų: i) turto suma; ii) maksimalia gauto atlygio suma, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos suma);

b) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas toliau kontroliuojamas turtas tampa pasirašyto arba įsigyto pasirinkimo sandorio (arba abiejų pasirinkimo sandorių kartu) objektu, toliau kontroliuojama dalis vertinama suma, už kurią ūkio subjektas gali atpirkti tą turtą. Vis dėlto tikrąja verte vertinamo turto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio atveju ūkio subjekto tolesnė kontrolė ribojama mažesniąja iš šių sumų: perduoto turto tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina (žr. B3.2.13 straipsnį);

c) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas toliau kontroliuojamas turtas tampa atsiskaitymo pinigais pasirinkimo sandorio objektu arba panašaus atidėjinio objektu, toliau kontroliuojama dalis vertinama taip, kaip ir nepiniginio atsiskaitymo pasirinkimo sandorių atveju, kaip nurodyta šio straipsnio b punkte.

▼M53

3.2.17. **Jei ūkio subjektas toliau pripažįsta turtą tiek, kiek išlaiko tolesnę jo kontrolę, ūkio subjektas taip pat pripažįsta susijusį įsipareigojimą. Nepaisant kitų šiame standarte numatytų vertinimo reikalavimų, perduotas turtas ir susijęs įsipareigojimas vertinami remiantis pagrindu, atitinkančiu ūkio subjekto išlaikytas teises ir prievoles. Susijęs įsipareigojimas vertinamas taip, kad perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų:**

a) ūkio subjekto išlaikytų teisių ir prievolių amortizuota savikaina, jei perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina, arba

b) lygi ūkio subjekto išlaikytų teisių ir prievolių tikrajai vertei, vertinamai atskiru pagrindu, jei perduotas turtas vertinamas tikrąja verte.

3.2.18. **Ūkio subjektas turi toliau pripažinti visas dėl perduoto turto atsirandančias pajamas tiek, kiek išlaiko tolesnę turto kontrolę, ir turi pripažinti visas susijusio įsipareigojimo sąnaudas.**

3.2.19. **Vėlesnio vertinimo tikslu pripažinti perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimai apskaitomi nuosekliai vienas kito atžvilgiu pagal 5.7.1 straipsnį ir tarpusavyje neužskaitomi.**

3.2.20. **Jei ūkio subjektas toliau kontroliuoja tik finansinio turto dalį (pvz., jei ūkio subjektas išlaiko pasirinkimo teisę atpirkti dalį perduoto turto arba išlaiko likusią dalį, dėl kurios neišlaikoma iš esmės visa su nuosavybe susijusi rizika ir nauda, bet ūkio subjektas išlaiko kontrolę), finansinio turto ankstesnę balansinę vertę ūkio subjektas paskirsto daliai, kurią jis toliau pripažįsta vykdydamas tolesnę kontrolę, ir daliai, kurios nebepripažįsta, remdamasis šių dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo datą. Šiuo tikslu taikomi 3.2.14 straipsnio reikalavimai. Skirtumas tarp:**

a) nebepripažįstamai daliai paskirtos balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) už nebepripažįstamą dalį gauto atlygio

turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

3.2.21. Jei perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina, šiame standarte nurodyta pasirinkimo teisė priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, susijusiam įsipareigojimui netaikoma.

Visi perdavimai

3.2.22. **Jei perduotas turtas toliau pripažįstamas, turtas ir susijęs įsipareigojimas neturi būti tarpusavyje užskaitomi. Ūkio subjektas panašiai neturi užskaityti tarpusavyje dėl perduoto turto atsirandančių pajamų ir susijusio įsipareigojimo sąnaudų (žr. 32-ojo TAS 42 straipsnį).**

▼M53

3.2.23. Jei perdavėjas pateikia gavėjui nepiniginį užstatą (pvz., skolos arba nuosavybės priemonių), perdavėjo ir gavėjo tvarkoma šio užstato apskaita priklauso nuo to, ar gavėjas turi teisę parduoti arba dar kartą įkeisti užstatą ir ar perdavėjas įvykdė įsipareigojimus. Perdavėjas ir gavėjas užstato apskaitą turi tvarkyti laikydamiesi šių nurodymų:

a) jei gavėjas pagal sutartį arba įprastai turi teisę parduoti arba pakartotinai įkeisti užstatą, perdavėjas turi pergrupuoti šį turtą savo finansinės būklės ataskaitoje (pvz., kaip paskolintą turtą, įkeistas nuosavybės priemones arba pagal atpirkimo sandorį gautiną sumą) atskirai nuo kito turto;

b) jei gavėjas parduoda jam įkeistą turtą, jis turi pripažinti pardavimo pajamas ir įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, dėl savo prievolės grąžinti užstatą;

c) jei perdavėjas neįvykdo įsipareigojimų pagal sutarties sąlygas ir nebeturi teisės atgauti užstatą, jis turi nutraukti užstato pripažinimą, o gavėjas turi pripažinti užstatą savo turtu, iš pradžių įvertintu tikrąja verte, arba, jei jis užstatą jau pardavė, nutraukti savo prievolės grąžinti užstatą pripažinimą;

d) išskyrus c punkte nurodytą atvejį, perdavėjas turi toliau apskaityti užstatą kaip savo turtą, o gavėjas užstato neturi pripažinti turtu.

3.3. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

3.3.1. Ūkio subjektas turi pašalinti finansinį įsipareigojimą (ar finansinio įsipareigojimo dalį) iš savo finansinės būklės ataskaitos tik kai šis įsipareigojimas panaikinamas, t. y. kai sutartyje numatyta prievolė įvykdoma, atšaukiama arba kai baigiasi jos galiojimo laikas.

3.3.2. Esamo skolininko ir skolintojo apsikeitimas skolos priemonėmis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, turi būti apskaitomas kaip pradinio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas. Panašiai ir esminis esamo finansinio įsipareigojimo arba jo dalies sąlygų pakeitimas (neatsižvelgiant į tai, ar jis sietinas su skolininko finansiniais sunkumais) turi būti apskaitomas kaip pradinio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas.

3.3.3. Panaikinto arba kitai šaliai perduoto finansinio įsipareigojimo (arba finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir sumokėto atlygio, įskaitant visą perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

3.3.4. Jei ūkio subjektas atperka finansinio įsipareigojimo dalį, ankstesnę finansinio įsipareigojimo balansinę vertę jis turi paskirstyti toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, remdamasis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis atpirkimo datą. Skirtumas tarp: a) daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, paskirtos balansinės vertės ir b) už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, sumokėto atlygio, įskaitant visą perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M53

4 SKYRIUS. Grupavimas

4.1. FINANSINIO TURTO GRUPAVIMAS

4.1.1. Išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.1.5 straipsnis, ūkio subjektas turi priskirti finansinį turtą prie vėliau įvertinto amortizuota savikaina, tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis abiem šiais dalykais:

a) finansiniam turtui valdyti skirtu ūkio subjekto verslo modeliu;

b) sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų charakteristikomis.

4.1.2. Finansinis turtas turi būti vertinamas amortizuota savikaina, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

a) finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus;

b) dėl finansinio turto sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

Šių sąlygų taikymo nuorodos pateiktos B4.1.1–B4.1.26 straipsniuose.

4.1.2A Finansinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

a) finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą;

b) dėl finansinio turto sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

Šių sąlygų taikymo nuorodos pateiktos B4.1.1–B4.1.26 straipsniuose.

4.1.3. Taikant 4.1.2 straipsnio b punktą ir 4.1.2A straipsnio b punktą:

a) pagrindinė suma yra finansinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu. Daugiau pagrindinės sumos reikšmės nuorodų pateikta B4.1.7B straipsnyje;

b) palūkanas sudaro atlygis už pinigų laiko vertę, su pagrindine nepadengtąja suma susijusią kredito riziką tam tikru laikotarpiu ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno marža. Daugiau palūkanų reikšmės, įskaitant pinigų laiko vertės reikšmę, nuorodų pateikta B4.1.7A ir B4.1.9A–B4.1.9E straipsniuose.

▼M53

4.1.4. Finansinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nebent jis vertinamas pagal 4.1.2 straipsnį amortizuota savikaina arba pagal 4.1.2A straipsnį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis. Vis dėlto pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai pasirinkti tam tikrų investicijų į *nuosavybės priemones*, kurios kitu atveju būtų vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, vėlesnius tikrosios vertės pasikeitimus pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. 5.7.5–5.7.6 straipsnius).

Galimybė priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

4.1.5. Nepaisydamas 4.1.1–4.1.4 straipsnių, pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų vertinimo arba pripažinimo neatitikimas (kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), kuris kitaip atsirastų, jei turtas arba įsipareigojimai būtų vertinami arba jų pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami remiantis skirtingu pagrindu (žr. B4.1.29–B4.1.32 straipsnius).

4.2. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ GRUPAVIMAS

4.2.1. Prie vėliau vertinamų amortizuota savikaina ūkio subjektas turi priskirti visus finansinius įsipareigojimus, išskyrus:

a) *finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažį stamas pelnu arba nuostoliais*. Tokie įsipareigojimai, įskaitant *išvestines finansines priemones*, kurios yra įsipareigojimai, vėliau turi būti vertinami tikrąja verte;

b) finansinius įsipareigojimus, atsirandančius, jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba jei taikomas tolesnės kontrolės metodas. Tokių finansinių įsipareigojimų vertinimui taikomi 3.2.15 ir 3.2.17 straipsniai;

c) *finansinių garantijų sutartis.* Po pirminio pripažinimo tokios sutarties emitentas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.2.1 straipsnio a arba b punktas) vėliau ją turi vertinti didesniąja iš šių sumų:

i) atidėjinio nuostoliams suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį;

ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 5.1.1 straipsnį), iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS principus;

d) įsipareigojimus suteikti paskolą, kuriai taikoma mažesnė nei rinkos palūkanų norma. Tokio įsipareigojimo emitentas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.2.1 straipsnio a punktas) vėliau jį turi vertinti didesniąja iš šių sumų:

i) atidėjinio nuostoliams suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį;

ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 5.1.1 straipsnį), iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS principus;

▼M53

e) neapibrėžtąjį atlygį, kurį įsigyjantysis ūkio subjektas pripažino verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, metu. Šis neapibrėžtasis atlygis vėliau turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

Galimybė priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

4.2.2. Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei leidžiama pagal 4.3.5 straipsnį arba jei jį taip priskyrus būtų pateikiama svarbesnė informacija, nes:

a) dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų vertinimo arba pripažinimo neatitikimas (kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), kuris kitaip atsirastų, jei turtas arba įsipareigojimai būtų vertinami arba jų pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami remiantis skirtingu pagrindu (žr. B4.1.29–B4.1.32 straipsnius), arba

b) finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte pagal dokumentais patvirtintą rizikos valdymo arba investavimo strategiją, o informacija apie grupę remiantis šiuo pagrindu teikiama viduje ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“), pvz., ūkio subjekto direktorių valdybai ir vadovui (žr. B4.1.33–B4.1.36 straipsnius).

4.3. ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS

4.3.1. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra mišriosios sutarties sudedamoji dalis. Mišriąją sutartį taip pat sudaro neišvestinė pagrindinė priemonė, todėl kai kurie mišriosios priemonės pinigų srautai kinta panašiai kaip atskiros išvestinės finansinės priemonės pinigų srautai. Dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės kai kurie arba visi pinigų srautai, kurių būtų reikalaujama pagal sutartį, turi būti keičiami pagal nustatytą palūkanų normą, finansinės priemonės kainą, biržos prekės kainą, užsienio valiutos kursą, kainų arba tarifų indeksą, kredito reitingą, kredito indeksą arba kitą kintamąjį, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai. Išvestinė finansinė priemonė, kuri yra priskirta prie *finansinės priemonės*, bet kurią pagal sutartį galima laisvai perleisti atskirai nuo šios priemonės arba kurios sandorio šalis yra kita, yra ne įterptoji išvestinė finansinė priemonė, bet atskira finansinė priemonė.

Mišriosios sutartys, į kurias įtrauktas pagrindinis finansinis turtas

4.3.2. Jei į mišriąją sutartį įtraukta pagrindinė priemonė, kuri yra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, ūkio subjektas visai mišriajai sutarčiai turi taikyti 4.1.1–4.1.5 straipsniuose nustatytus reikalavimus.

Kitos mišriosios sutartys

4.3.3. Jei į mišriąją sutartį įtraukta pagrindinė priemonė, kuri nėra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskiriama nuo pagrindinės priemonės ir apskaitoma kaip išvestinė finansinė priemonė pagal šį standartą, bet tik jei:

a) įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės priemonės ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis (žr. B4.3.5 ir B4.3.8 straipsnius);

▼M53

b) atskira priemonė, kuriai taikomos tokios pat sąlygos, kaip ir įterptajai išvestinei finansinei priemonei, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį; ir

c) mišrioji sutartis nėra vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais (t. y. išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nėra atskiriama).

4.3.4. Jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė atskiriama, pagrindinės sutarties apskaita turi būti tvarkoma pagal atitinkamus standartus. Šiame standarte nenurodoma, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateikiama atskirai.

4.3.5. Nepaisydamas 4.3.3 ir 4.3.4 straipsnių, jei sutartį sudaro viena arba daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, o pagrindinė priemonė nėra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, ūkio subjektas gali priskirti visą mišriąją sutartį prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nebent:

a) įterptoji (-osios) išvestinė (-ės) finansinė (-ės) priemonė (-ės) iš esmės nekeičia pinigų srautų, kurių kitu atveju būtų reikalaujama pagal sutartį, arba

b) pirmą kartą vertinant panašią mišriąją priemonę atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja arba jos neatlikus yra aišku, kad įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskyrimas yra draudžiamas, pvz., jei į paskolą įterptas išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, pagal kurį turėtojas gali iš anksto sumokėti paskolą, sumokėdamas apytiksliai jos amortizuotą savikainą atitinkančią sumą.

4.3.6. Jei pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų įterptąją išvestinę finansinę priemonę nuo jos pagrindinės priemonės, bet jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėlesnio finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, visą mišriąją sutartį jis turi priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

4.3.7. Jei ūkio subjektas negali patikimai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės remdamasis jos sąlygomis, įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrąją vertę sudaro mišriosios sutarties tikrosios vertės ir pagrindinės priemonės tikrosios vertės skirtumas. Jei ūkio subjektas negali įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės šiuo metodu, taikomas 4.3.6 straipsnis ir mišrioji sutartis priskiriama prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

4.4. PERGRUPAVIMAS

4.4.1. Ūkio subjektas visą susijusį finansinį turtą pagal 4.1.1–4.1.4 straipsnius turi pergrupuoti tik keisdamas finansiniam turtui valdyti skirtą savo verslo modelį. Daugiau finansinio turto pergrupavimo nuorodų pateikta 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ir B5.6.1–B5.6.2 straipsniuose.

4.4.2. Finansinių įsipareigojimų ūkio subjektas nepergrupuoja.

4.4.3. Taikant 4.4.1–4.4.2 straipsnius, toliau nurodyti aplinkybių pokyčiai nėra pergrupavimas:

a) straipsnis, kuris anksčiau buvo priskirta ir veiksminga pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynųjų investicijų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė, tokiu nebelaikomas;

▼M53

b) straipsnis tampa priskirta ir veiksminga pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynųjų investicijų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone; ir

c) pasikeičia vertinimas pagal 6.7 skirsnį.

5 SKYRIUS. Vertinimas

5.1. PIRMINIS VERTINIMAS

5.1.1. Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, išskyrus į 5.1.3 straipsnio taikymo sritį patenkančias gautinas prekybos sumas, turi vertinti tikrąja verte, o tuo atveju, kai finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas vertinamas ne tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, turi pridėti arba atimti sandorio sąnaudas, tiesiogiai priskirtinas prie finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įsigijimo arba išleidimo.

5.1.1A Vis dėlto, jei pirminio pripažinimo metu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikroji vertė skiriasi nuo sandorio kainos, ūkio subjektas turi taikyti B5.1.2A straipsnį.

5.1.2. Jei turtui, kuris vėliau vertinamas amortizuota savikaina, ūkio subjektas taiko apskaitą pagal atsiskaitymo datą, prekybos datą šis turtas iš pradžių pripažįstamas tikrąja verte (žr. B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

5.1.3. Nepaisydamas 5.1.1 straipsnyje nustatyto reikalavimo, gautinas prekybos sumas, į kurias neįtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas (nustatytas pagal 15-ąjį TFAS), pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas turi vertinti jų sandorio kaina (kaip apibrėžta 15-ajame TFAS).

5.2. VĖLESNIS FINANSINIO TURTO VERTINIMAS

5.2.1. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį turtą turi vertinti pagal 4.1.1–4.1.5 straipsnius:

a) amortizuota savikaina;

b) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba

c) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

5.2.2. 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus ūkio subjektas turi taikyti finansiniam turtui, pagal 4.1.2 straipsnį vertinamam amortizuota savikaina, ir finansiniam turtui, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamam tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

5.2.3. Finansiniam turtui, kuris laikomas apdraustuoju objektu, ūkio subjektas turi taikyti apsidraudimo apskaitos reikalavimus, nustatytus 6.5.8–6.5.14 straipsniuose (ir, jei taikoma, 39-ojo TAS 89–94 straipsniuose nustatytus tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos) ([1]).

([1]) Pagal 7.2.21 straipsnį ūkio subjektas gali pasirinkti kaip savo apskaitos politiką vietoj šio standarto 6 skyriuje nustatytų reikalavimų toliau taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Ūkio subjektui pasirinkus šią galimybę, šiame standarte pateiktos nuorodos į konkrečius 6 skyriuje nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus nėra aktualios. Vietoj jų ūkio subjektas taiko atitinkamus 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus.

▼M53

5.3. VĖLESNIS FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ VERTINIMAS

5.3.1. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi vertinti pagal 4.2.1–4.2.2 straipsnius.

5.3.2. Finansiniam įsipareigojimui, kuris laikomas apdraustuoju objektu, ūkio subjektas turi taikyti apsidraudimo apskaitos reikalavimus, nustatytus 6.5.8–6.5.14 straipsniuose (ir, jei taikoma, 39-ojo TAS 89–94 straipsniuose nustatytus tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos).

5.4. VERTINIMAS AMORTIZUOTA SAVIKAINA

Finansinis turtas

Faktinių palūkanų metodas

5.4.1. Palūkanų pajamos turi būti apskaičiuojamos taikant *faktinių palūkanų metodą* (žr. A priedą ir B5.4.1–B5.4.7 straipsnius). Jos turi būti apskaičiuojamos *finansinio turto bendrajai balansinei vertei taikant faktinių palūkanų normą*, nebent:

a) *nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas.* Dėl to finansinio turto ūkio subjektas per pirminį pripažinimą nustatytai *amortizuotai finansinio turto savikainai* turi taikyti *dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą*;

b) finansinis turtas nėra nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, bet vėliau tapo *dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu.* Dėl to finansinio turto ūkio subjektas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais nustatytai amortizuotai finansinio turto savikainai turi taikyti faktinių palūkanų normą.

5.4.2. Ūkio subjektas, kuris palūkanų pajamas ataskaitiniu laikotarpiu apskaičiuoja pagal 5.4.1 straipsnio b punktą amortizuotai finansinio turto savikainai taikydamas faktinių palūkanų metodą, palūkanų pajamas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais turi apskaičiuoti finansinio turto bendrajai balansinei vertei taikydamas faktinių palūkanų normą, jei finansinės priemonės kredito rizika pagerėja taip, kad finansinis turtas nebėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, ir šį pagerėjimą galima objektyviai susieti su įvykiu, nutikusiu po to, kai buvo pradėtas taikyti 5.4.1 straipsnio b punkte nustatytas reikalavimas (pvz., pagerėjus skolininko kreditingumui).

Sutartyje numatytų pinigų srautų pakeitimas

5.4.3. Jei sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai persvarstomi arba kitaip pakeičiami ir dėl persvarstymo arba pakeitimo to finansinio turto pripažinimas pagal šį standartą nenutraukiamas, ūkio subjektas turi perskaičiuoti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, o *pakeitimo pelną ar nuostolius* pripažinti pelnu arba nuostoliais. Finansinio turto bendroji balansinė vertė turi būti perskaičiuojama kaip persvarstytų arba pakeistų sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie diskontuoti

▼**M53**

taikant finansinio turto pradinę faktinių palūkanų normą (arba, jei finansinis turtas nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, – dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą) arba, jei taikoma, patikslintą faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą pagal 6.5.10 straipsnį, dabartinė vertė. Atsižvelgiant į visas patirtas sąnaudas arba sumokėtus atlygius, yra koreguojama pakeisto finansinio turto balansinė vertė; šios sąnaudos arba atlygiai amortizuojami per likusį pakeisto finansinio turto galiojimo laikotarpį.

Nurašymas

5.4.4. Ūkio subjektas turi tiesiogiai sumažinti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, jei negali pagrįstai tikėtis atgauti visą finansinį turtą arba jo dalį. Nurašymas yra pripažinimo nutraukimo įvykis (žr. B3.2.16 straipsnio r punktą).

▼**M74**

Dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nustatomi sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimai

5.4.5. Ūkio subjektas finansiniam turtui arba finansiniam įsipareigojimui turi taikyti 5.4.6–5.4.9 straipsnius tik tuo atveju, jei dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pasikeičia to finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas. Šiuo tikslu terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, kaip aprašyta 6.8.2 straipsnyje.

5.4.6. Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas gali pasikeisti:

a) pakeitus sutarties sąlygas, nustatytas finansinės priemonės pirminio pripažinimo metu (pavyzdžiui, sutarties sąlygos pakeičiamos siekiant palūkanų normų lyginamąjį indeksą, su kuriuo susieta finansinė priemonė, pakeisti alternatyvia lyginamąja palūkanų norma);

b) finansinės priemonės pirminio pripažinimo metu sutarties sąlygose neapsvarstytu ir nenumatytu būdu, netaisant sutarties sąlygų (pavyzdžiui, nekeičiant sutarties sąlygų pakeičiamas palūkanų normų lyginamojo indekso apskaičiavimo metodas), ir (arba)

c) pradėjus taikyti esamą sutarties sąlygą (pavyzdžiui, įsigalioja numatyta atsarginė nuostata).

5.4.7. Ūkio subjektas kaip praktinę priemonę taiko B5.4.5 straipsnį, kad apskaitytų finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pasikeitimą dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos. Ši praktinė priemonė taikoma tik tiems pakeitimams ir tik tokiu mastu, kiek yra būtina dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos (dar žr. 5.4.9 straipsnį). Šiuo tikslu sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pasikeitimas laikomas būtinu dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos tik tuo atveju, jei įvykdomos abi šios sąlygos:

a) būtinas pasikeitimas yra tiesioginė palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pasekmė ir

b) naujas sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas ekonominiu požiūriu yra lygiavertis ankstesniam pagrindui (t. y. pagrindui prieš pat pasikeitimą).

▼M74

5.4.8. Pokyčių, dėl kurių nustatomas naujas sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindas, kuris ekonominiu požiūriu yra lygiavertis ankstesniam pagrindui (t. y. pagrindui prieš pat pasikeitimą), pavyzdžiai:

a) palūkanų normų lyginamojo indekso, taikomo nustatant sutartyje numatytus finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pinigų srautus, pakeitimas alternatyvia lyginamąja palūkanų norma arba tokios palūkanų normų lyginamojo indekso reformos įgyvendinimas pakeičiant palūkanų normų lyginamojo indekso apskaičiavimo metodą, pridedant fiksuotą skirtumą, kuriuo kompensuojamas esamo ir alternatyvaus palūkanų normų lyginamųjų indeksų pagrindo skirtumas;

b) tikslinimo laikotarpio, tikslinimo datų arba dienų tarp atkarpos mokėjimo datų skaičiaus pakeitimai, atlikti įgyvendinant palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, ir

c) finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo sutarties sąlygų papildymas atsargine nuostata, pagal kurią leidžiama atlikti a ir b punktuose aprašytus pakeitimus.

5.4.9. Jeigu, be finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, atliekami kiti finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pakeitimai, ūkio subjektas pirmiausia taiko 5.4.7 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atliktiems pakeitimams. Tada ūkio subjektas taiko taikytinus šio standarto reikalavimus visiems papildomiems pakeitimams, kuriems praktinė priemonė netaikoma. Jeigu dėl papildomo pakeitimo nėra panaikinamas finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimas, ūkio subjektas taiko atitinkamai 5.4.3 arba B5.4.6 straipsnį, kad tą papildomą pakeitimą apskaitytų. Jeigu dėl papildomo pakeitimo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimas panaikinamas, ūkio subjektas taiko pripažinimo nutraukimo reikalavimus.

▼M53

5.5. VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Tikėtinų kredito nuostolių pripažinimas

Bendrasis metodas

5.5.1. Ūkio subjektas turi pripažinti finansinio turto, vertinamo pagal 4.1.2 arba 4.1.2A straipsnį, už nuomą gautinų sumų, sutartyje numatyto turto arba kreditavimo įsipareigojimo ir finansinės garantijos sutarties, kuriems taikomi vertės sumažėjimo reikalavimai pagal 2.1 straipsnio g punktą, 4.2.1 straipsnio c punktą arba 4.2.1 straipsnio d punktą, *tikėtinų kredito nuostolių atidėjinį nuostoliams*.

5.5.2. Pripažindamas ir vertindamas finansinio turto, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, atidėjinį nuostoliams, ūkio subjektas turi taikyti vertės sumažėjimo reikalavimus. Vis dėlto atidėjinys nuostoliams turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis ir dėl jo finansinės būklės ataskaitoje nurodyta finansinio turto balansinė vertė nemažėja.

▼M53

5.5.3. Jei finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taikydamas 5.5.13–5.5.16 straipsnius, ūkio subjektas tos finansinės priemonės atidėjinį nuostoliams kiekvieną finansinių ataskaitų datą turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams*.

5.5.4. Vertės sumažėjimo reikalavimų tikslas – pripažinti visų finansinių priemonių, kurių individualiai arba bendrai įvertinta kredito rizika, atsižvelgiant į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą informaciją, nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius.

5.5.5. Jei finansinių ataskaitų datą finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo, taikydamas 5.5.13–5.5.16 straipsnius, ūkio subjektas tos finansinės priemonės atidėjinį nuostoliams turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams*.

5.5.6. Kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju pirminio pripažinimo data taikant vertės sumažėjimo reikalavimus turi būti laikoma data, kurią ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi.

5.5.7. Jei ūkio subjektas įvertino finansinės priemonės atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, bet dabartinę finansinių ataskaitų datą nustato, kad 5.5.3 straipsnis nebeįvykdomas, jis atidėjinį nuostoliams įvertina suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams dabartinę finansinių ataskaitų datą.

5.5.8. Ūkio subjektas pelnu arba nuostoliais dėl vertės sumažėjimo turi pripažinti tikėtinų kredito nuostolių (arba nuvertėjimo panaikinimo) sumą, kurios reikia, kad atidėjinys nuostoliams finansinių ataskaitų datą būtų pakoreguotas suma, kurią reikia pripažinti pagal šį standartą.

Reikšmingo kredito rizikos padidėjimo nustatymas

5.5.9. Kiekvieną finansinių ataskaitų datą ūkio subjektas turi įvertinti, ar nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika. Vertindamas ūkio subjektas turi atsižvelgti ne į tikėtinų kredito nuostolių sumos pasikeitimą, bet į tikėtinu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu kylančios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą. Siekdamas atlikti tą vertinimą, ūkio subjektas turi palyginti finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo riziką finansinių ataskaitų datą su finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo datą ir atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir iš kurios matyti reikšmingas kredito rizikos padidėjimas nuo pirminio pripažinimo.

▼M53

5.5.10. Jei finansinių ataskaitų datą nustatoma, kad finansinės priemonės kredito rizika maža (žr. B5.5.22–B5.5.24 straipsnius), ūkio subjektas gali daryti prielaidą, kad finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo.

5.5.11. Jei ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galima gauti pagrįstos ir patvirtinamos į ateitį orientuotos informacijos, nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas negali remtis tik informacija apie pradelstus mokėjimus. Vis dėlto, jei labiau į ateitį orientuotos nei pradelstų mokėjimų informacijos (vertinant individualiai arba bendrai) ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis negalima gauti, siekdamas nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas gali remtis informacija apie pradelstus mokėjimus. Nepaisant to, kaip ūkio subjektas vertina reikšmingą kredito rizikos padidėjimą, jei sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigęs daugiau kaip prieš 30 dienų, galima daryti atmetamą prielaidą, kad finansinio turto kredito rizika nuo pirminio pripažinimo padidėjo reikšmingai. Ūkio subjektas šią prielaidą gali atmesti, jei turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuria įrodoma, kad kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo, nors sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų. Jei ūkio subjektas nustato, kad kredito rizika reikšmingai padidėjo nepraėjus 30 dienų nuo sutartyje numatytų mokėjimų termino, ši atmetama prielaida netaikoma.

Pakeistas finansinis turtas

5.5.12. Jei sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai buvo persvarstyti arba pakeisti ir finansinio turto pripažinimas nebuvo nutrauktas, ūkio subjektas pagal 5.5.3 straipsnį turi įvertinti, ar reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika, lygindamas:

a) finansinių ataskaitų datą kylančią įsipareigojimų neįvykdymo riziką (grindžiamą pakeistomis sutarties sąlygomis); ir

b) pirminio pripažinimo metu kylančią įsipareigojimų neįvykdymo riziką (grindžiamą pirminėmis nepakeistomis sutarties sąlygomis).

Nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas

5.5.13. Nepaisydamas 5.5.3 ir 5.5.5 straipsnių, nusipirkto arba suteikto dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinio turto atidėjiniu nuostoliams ūkio subjektas finansinių ataskaitų datą turi pripažinti tik sukauptus tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimus nuo pirminio pripažinimo.

5.5.14. Kiekvieną finansinių ataskaitų datą tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimo sumą kaip vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais. Palankius tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimus ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo pelnu net jei tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai yra mažesni už tikėtinų kredito nuostolių sumą, kuri į apskaičiuotus pinigų srautus buvo įtraukta pirminio pripažinimo metu.

▼M53

Gautinoms prekybos sumoms, sutartyse numatytam turtui ir už nuomą gautinoms sumoms taikytinas supaprastintas metodas

▼M54

5.5.15. Nepaisydamas 5.5.3 ir 5.5.5 straipsnių, atidėjinį nuostoliams ūkio subjektas visada turi vertinti suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, vertindamas:

▼M53

a) gautinas prekybos sumas arba sutartyje numatytą turtą, kurie atsiranda iš sandorių, patenkančių į 15-ojo TFAS taikymo sritį, ir į kuriuos:

i) neįtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas (arba jei ūkio subjektas taiko praktinę priemonę vienų metų arba trumpesnio galiojimo laikotarpio sutartims) pagal 15-ąjį TFAS arba

ii) įtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas pagal 15-ąjį TFAS, jei ūkio subjektas kaip apskaitos politiką pasirenka vertinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams. Ši apskaitos politika turi būti taikoma visoms tokioms gautinoms prekybos sumoms arba sutartyje numatytam turtui, bet gautinoms prekybos sumoms ir sutartyje numatytam turtui gali būti taikoma atskirai;

▼M54

b) už nuomą gautinas sumas, atsirandančias iš sandorių, patenkančių į 16-ojo TFAS taikymo sritį, jei ūkio subjektas kaip apskaitos politiką pasirenka vertinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams. Ši apskaitos politika turi būti taikoma visoms už nuomą gautinoms sumoms, bet už finansinę ir veiklos nuomą gautinoms sumoms gali būti taikoma atskirai.

▼M53

5.5.16. Gautinoms prekybos sumoms, už nuomą gautinoms sumoms ir sutartyje numatytam turtui taikytiną apskaitos politiką ūkio subjektas gali pasirinkti nepriklausomai vieną nuo kitos.

Tikėtinų kredito nuostolių vertinimas

5.5.17. Ūkio subjektas turi vertinti finansinės priemonės tikėtinus kredito nuostolius atsižvelgdamas į:

a) nešališką ir atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotą sumą, nustatytą įvertinus įvairius galimus rezultatus;

b) pinigų laiko vertę; ir

c) pagrįstą ir patvirtinamą ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galimą gauti informaciją finansinių ataskaitų datą apie praeities įvykius, dabartines sąlygas ir būsimų ekonominių sąlygų prognozes.

5.5.18. Vertinant tikėtinus kredito nuostolius ūkio subjektui nebūtina nustatyti kiekvieną galimą scenarijų. Vis dėlto jis turi apsvarstyti riziką arba tikimybę, kad kredito nuostolių atsiras, atsižvelgdamas į galimybę, kad kredito nuostolių atsiras, ir į galimybę, kad kredito nuostolių neatsiras, net jei kredito nuostolių atsiradimo galimybė yra labai maža.

▼M53

5.5.19. Ilgiausias laikotarpis, į kurį reikia atsižvelgti vertinant tikėtinus kredito nuostolius, yra ilgiausias sutarties galiojimo laikotarpis (įskaitant pratęsimo galimybes), per kurį ūkio subjektui kyla kredito rizika, – jis neturi būti ilgesnis net jei ilgesnis laikotarpis atitinka verslo praktiką.

5.5.20. Vis dėlto kai kurias finansines priemones sudaro paskola ir nepanaudoto įsipareigojimo komponentas, ir sutartyje numatyta ūkio subjekto galimybė reikalauti grąžinimo ir atšaukti nepanaudotą įsipareigojimą ūkio subjekto kredito nuostolių rizikos pozicijos neriboja iki sutartyje numatyto pranešimo laikotarpio. Tik tokių finansinių priemonių tikėtinus kredito nuostolius ūkio subjektas turi įvertinti per laikotarpį, kuriuo jam kyla kredito rizika, ir tikėtini kredito nuostoliai nebūtų sumažinti kredito rizikos valdymo veiksmais, net jei šis laikotarpis yra ilgesnis už ilgiausią sutarties galiojimo laikotarpį.

5.6. FINANSINIO TURTO PERGRUPAVIMAS

5.6.1. Pergrupuodamas finansinį turtą pagal 4.4.1 straipsnį, ūkio subjektas taiko pergrupavimą perspektyviai nuo *pergrupavimo datos*. Ūkio subjektas netaiso anksčiau pripažinto pelno, nuostolių (įskaitant vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius) arba palūkanų duomenų. Pergrupavimo reikalavimai nustatyti 5.6.2–5.6.7 straipsniuose.

5.6.2. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupę, finansinio turto tikroji vertė vertinama pergrupavimo datą. Visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir tikrosios vertės skirtumo, pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

5.6.3. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę, finansinio turto tikroji vertė pergrupavimo datą tampa jo naująja bendrąja balansine verte. (Faktinių palūkanų normos ir atidėjinio nuostoliams nustatymo pergrupavimo datą nuorodos pateiktos B5.6.2 straipsnyje.)

5.6.4. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, finansinio turto tikroji vertė vertinama pergrupavimo datą. Visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir tikrosios vertės skirtumo, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis. Faktinė palūkanų norma ir tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas pergrupuojant nekoreguojami. (Žr. B5.6.1 straipsnį.)

▼M53

5.6.5. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę, finansinis turtas pergrupuojamas jo tikrąja verte pergrupavimo datą. Vis dėlto anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai pašalinami iš nuosavybės ir pakoreguojami atsižvelgiant į finansinio turto tikrąją vertę pergrupavimo datą. Todėl finansinis turtas pergrupavimo datą vertinamas taip, lyg jis visada būtų buvęs vertintas amortizuota savikaina. Šis koregavimas turi įtakos kitoms bendrosioms pajamoms, bet neturi įtakos pelnui arba nuostoliams, todėl nėra pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“). Faktinė palūkanų norma ir tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas pergrupuojant nekoreguojami. (Žr. B5.6.1 straipsnį.)

5.6.6. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, finansinis turtas toliau vertinamas tikrąja verte. (Faktinių palūkanų normos ir atidėjinio nuostoliams nustatymo pergrupavimo datą nuorodos pateiktos B5.6.2 straipsnyje.)

5.6.7. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupę, finansinis turtas toliau vertinamas tikrąja verte. Sukauptas pelnas arba nuostoliai, anksčiau pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, pergrupavimo datą kaip pergrupuota suma perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

5.7. PELNAS IR NUOSTOLIAI

5.7.1. Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pelnas arba nuostoliai, įvertinti tikrąja verte, turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nebent jie yra:

a) apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius);

b) investicija į nuosavybės priemonę ir ūkio subjektas pasirinko pateikti šios investicijos pelną ir nuostolius kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.5 straipsnį;

c) finansinis įsipareigojimas, priskirtas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir pagal 5.7.7 straipsnį reikalaujama, kad įsipareigojimo *kredito rizikos* pasikeitimų poveikį ūkio subjektas nurodytų kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, arba

d) finansinis turtas, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir pagal 5.7.10 straipsnį reikalaujama, kad kai kuriuos tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis.

▼M53

5.7.1A *Dividendai* pelnu ar nuostoliais pripažįstami tik jei:

a) nustatyta ūkio subjekto teisė gauti dividendų mokėjimą;

b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su dividendais susijusios ekonominės naudos; ir

c) dividendų suma gali būti patikimai įvertinta.

5.7.2. Finansinio turto, kuris vertinamas amortizuota savikaina ir nėra apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius), pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, kai nutraukiamas finansinio turto pripažinimas, kai finansinis turtas pergrupuojamas pagal 5.6.2 straipsnį, kai jis yra amortizuojamas arba siekiant pripažinti vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius. Perkeldamas finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės, ūkio subjektas turi taikyti 5.6.2 ir 5.6.4 straipsnius. Finansinio įsipareigojimo, kuris vertinamas amortizuota savikaina ir nėra apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius), pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, kai nutraukiamas finansinio įsipareigojimo pripažinimas ir kai finansinis įsipareigojimas yra amortizuojamas. (Užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių nuorodos pateiktos B5.7.2 straipsnyje.)

5.7.3. Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie yra apsidraudimo sandorių apdraustieji objektai, pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pagal 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – pagal 39-ojo TAS 89–94 straipsnius.

5.7.4. Jei ūkio subjektas pripažįsta finansinį turtą taikydamas apskaitą pagal atsiskaitymo datą (žr. 3.1.2, B3.1.3 ir B3.1.6 straipsnius), nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos gautino turto tikrosios vertės pasikeitimas nepripažįstamas, jei turtas vertinamas amortizuota savikaina. Vis dėlto, jei turtas vertinamas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimas pagal 5.7.1 straipsnį turi būti pripažįstamas atitinkamai pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis. Vertės sumažėjimo reikalavimų taikymo tikslais prekybos data laikoma pirminio pripažinimo data.

Investicijos į nuosavybės priemones

5.7.5. Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai pasirinkti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikti į šio standarto taikymo sritį patenkančios investicijos į nuosavybės priemonę, kuri nėra nei *laikoma prekybai*, nei neapibrėžtasis atlygis, kurį įsigyjantysis ūkio subjektas pripažino verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, metu, vėlesnius tikrosios vertės pasikeitimus. (Užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių nuorodos pateiktos B5.7.3 straipsnyje.)

5.7.6. 5.7.5 straipsnyje nurodytą galimybę pasirinkęs ūkio subjektas pagal 5.7.1A straipsnį pelnu arba nuostoliais turi pripažinti tos investicijos dividendus.

▼M53

Įsipareigojimai, priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

5.7.7. Finansinio įsipareigojimo, priskirto prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelną arba nuostolius ūkio subjektas turi pateikti pagal 4.2.2 arba 4.3.5 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, suma turi būti pateikta kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. B5.7.13–B5.7.20 straipsnius);

b) likusi įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo suma turi būti pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje,

nebent vertinant a punkte aprašytų įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas (šiuo atveju būtų taikomas 5.7.8 straipsnis). Kaip nustatyti, ar atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas, nurodyta B5.7.5–B5.7.7 ir B5.7.10–B5.7.12 straipsniuose.

5.7.8. Jei taikant 5.7.7 straipsnyje nustatytus reikalavimus pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas, visą to įsipareigojimo pelną arba nuostolius (įskaitant to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) ūkio subjektas turi pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje.

5.7.9. Nepaisydamas 5.7.7 ir 5.7.8 straipsniuose nustatytų reikalavimų, pelno (nuostolių) ataskaitoje ūkio subjektas turi pateikti visą kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelną ir nuostolius.

Tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, vertinamas turtas

5.7.10. Finansinio turto, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis, išskyrus vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius (žr. 5.5 skirsnį) ir užsienio valiutų keitimo pelną arba nuostolius (žr. B5.7.2–B5.7.2A straipsnius), kol nutraukiamas finansinio turto pripažinimas arba finansinis turtas pergrupuojamas. Jei nutraukiamas finansinio turto pripažinimas, sukauptas pelnas arba nuostoliai, anksčiau pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip pergrupuota suma perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės, sukauptą pelną arba nuostolius, kurie anksčiau buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, ūkio subjektas turi apskaityti pagal 5.6.5 ir 5.6.7 straipsnius. Taikant faktinių palūkanų metodą apskaičiuotos palūkanos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais.

5.7.11. Kaip aprašyta 5.7.10 straipsnyje, jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnu arba nuostoliais pripažintos sumos yra tos pačios, kaip sumos, kurios būtų buvusios pripažintos pelnu arba nuostoliais, jei finansinis turtas būtų buvęs vertintas amortizuota savikaina.

▼M53

6 SKYRIUS. Apsidraudimo apskaita

6.1. APSIDRAUDIMO APSKAITOS TIKSLAS IR TAIKYMO SRITIS

6.1.1. Apsidraudimo apskaitos tikslas – parodyti finansinėse ataskaitose ūkio subjekto rizikos valdymo veiklos, kurią vykdant taikomos finansinės priemonės, siekiant valdyti pozicijas, atsirandančias dėl konkrečios rizikos, kuri galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (arba kitoms bendrosioms pajamoms, jei investuojama į nuosavybės priemones, kurių tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje), poveikį. Šiuo metodu siekiama išsiaiškinti apsidraudimo priemonių, kurioms taikoma apsidraudimo apskaita, aplinkybes, kad būtų galima suprasti šių priemonių paskirtį ir poveikį.

6.1.2. Ūkio subjektas gali pasirinkti apibrėžti apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto apsidraudimo sandorius pagal 6.2.1–6.3.7 ir B6.2.1–B6.3.25 straipsnius. Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelną arba nuostolius ūkio subjektas turi apskaityti pagal 6.5.1–6.5.14 ir B6.5.1–B6.5.28 straipsnius. Jei apdraustasis objektas yra objektų grupė, ūkio subjektas turi įvykdyti papildomus 6.6.1–6.6.6 ir B6.6.1–B6.6.16 straipsniuose nustatytus reikalavimus.

6.1.3. Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio palūkanų normos pozicijos tikrosios vertės apsidraudimui (ir tik tokiam apsidraudimui) ūkio subjektas vietoj šio standarto reikalavimų gali taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Tuo atveju ūkio subjektas taip pat privalo taikyti konkrečius tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos ir apdraustuoju objektu laikyti dalį, kuri yra valiutos suma (žr. 39-ojo TAS 81A, 89A ir 114TN–132TN straipsnius).

6.2. APSIDRAUDIMO PRIEMONĖS

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

6.2.1. Išvestinė finansinė priemonė, išskyrus kai kuriuos pasirašytus pasirinkimo sandorius (žr. B6.2.4 straipsnį), vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikoma apsidraudimo priemone.

6.2.2. Neišvestinis finansinis turtas arba neišvestinis finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikomas apsidraudimo priemone, nebent jis yra finansinis įsipareigojimas, priskiriamas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kurio tikrosios vertės pasikeitimo suma, sietina su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, pagal 5.7.7 straipsnį pateikiama kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandorio neišvestinio finansinio turto arba neišvestinio finansinio įsipareigojimo užsienio valiutos rizikos komponentas gali būti laikomas apsidraudimo priemone, jei tai nėra investicija į nuosavybės priemonę, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

6.2.3. Apsidraudimo apskaitos tikslais apsidraudimo priemonėmis gali būti laikomos tik sutartys su šalimi, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atžvilgiu (t. y. išorės šalis grupės arba atskiro ūkio subjekto, kurio finansinės ataskaitos teikiamos, atžvilgiu).

▼M53

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

6.2.4. Apsidraudimo priemone turi būti laikoma visa tinkamumo kriterijus atitinkanti priemonė. Leidžiamos tik šios išimtys:

a) galima atskirti pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę ir apsidraudimo priemone laikyti ne pasirinkimo sandorio laiko vertės, bet tik jo vidinės vertės pasikeitimą (žr. 6.5.15 ir B6.5.29–B6.5.33 straipsnius);

b) galima atskirti išankstinio sandorio išankstinį elementą ir momentinį elementą ir apsidraudimo priemone laikyti ne išankstinio sandorio išankstinio elemento vertės, bet tik momentinio elemento vertės pasikeitimą; panašiai ir užsienio valiutos bazės skirtumas gali būti atskiriamas ir neįtraukiamas priskiriant finansinę priemonę prie apsidraudimo priemonių (žr. 6.5.16 ir B6.5.34–B6.5.39 straipsnius); ir

c) apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti laikoma proporcinė visos apsidraudimo priemonės dalis, pvz., 50 % nominaliosios sumos. Vis dėlto apsidraudimo priemone negali būti laikoma tikrosios vertės pasikeitimo dalis, kuri susidaro tik dėl laikotarpio, kuriuo apsidraudimo priemonė lieka nepanaudota, dalies.

6.2.5. Ūkio subjektas gali kartu vertinti ir bendrai laikyti apsidraudimo priemone bet kokį toliau nurodytų elementų derinį (įskaitant aplinkybes, kuriomis dėl vienų apsidraudimo priemonių kylanti rizika ir dėl kitų apsidraudimo priemonių kylanti rizika užskaitoma tarpusavyje):

a) išvestines finansines priemones arba proporcinę jų dalį; ir

b) neišvestines finansines priemones arba proporcinę jų dalį.

6.2.6. Vis dėlto išvestinė finansinė priemonė, kurią sudaro pasirašytas pasirinkimo sandoris ir nusipirktas pasirinkimo sandoris (pvz., palūkanų normos riba), negali būti laikoma apsidraudimo priemone, jei priskyrimo datą ji iš tikrųjų yra grynasis pasirašytas pasirinkimo sandoris (nebent jis atitinka kriterijus pagal B6.2.4 straipsnį). Panašiai ir dvi arba daugiau priemonių (arba proporcinės jų dalys) gali būti kartu laikomos apsidraudimo priemone tik jei priskyrimo datą jos kartu iš tikrųjų nėra grynasis pasirašytas pasirinkimo sandoris (nebent jis atitinka kriterijus pagal B6.2.4 straipsnį).

6.3. APDRAUSTIEJI OBJEKTAI

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

6.3.1. Apdraustasis objektas gali būti pripažintas turtas arba įsipareigojimas, nepripažintas *tvirtas pasižadėjimas, prognozuojamas sandoris* arba grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apdraustasis objektas gali būti:

a) pavienis objektas arba

b) objektų grupė (jai taikomi 6.6.1–6.6.6 ir B6.6.1–B6.6.16 straipsniai).

Apdraustasis objektas taip pat gali būti tokio objekto arba objektų grupės komponentas (žr. 6.3.7 ir B6.3.7–B6.3.25 straipsnius).

▼M53

6.3.2. Apdraustąjį objektą turi būti galima patikimai įvertinti.

6.3.3. Jei apdraustasis objektas yra prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas), tas sandoris turi būti labai tikėtinas.

6.3.4. Bendroji pozicija, sudaryta iš pozicijos, kurią būtų galima laikyti apdraustuoju objektu pagal 6.3.1 straipsnį, ir išvestinės finansinės priemonės, gali būti laikoma apdraustuoju objektu (žr. B6.3.3–B6.3.4 straipsnius). Tai taikoma ir prognozuojamam bendrosios pozicijos sandoriui (t. y. neįpareigojamiems, bet numatomiems būsimiems sandoriams, dėl kurių galėtų susidaryti pozicija, ir išvestinei priemonei), jei ta bendroji pozicija labai tikėtina ir ją, kai ji atsiranda ir nebėra prognozuojama, galima laikyti apdraustuoju objektu.

6.3.5. Apsidraudimo apskaitos tikslais apdraustaisiais objektais galima laikyti tik turtą, įsipareigojimus, tvirtus pasižadėjimus arba labai tikėtinus prognozuojamus sandorius su šalimi, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atžvilgiu. Apsidraudimo apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės ūkio subjektų sandoriams tik tų ūkio subjektų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, bet ne grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, išskyrus investicinio subjekto, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jei tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, vertinami investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų įmonių sandoriai nėra eliminuojami rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

6.3.6. Vis dėlto kaip 6.3.5 straipsnio išimtis grupės vidaus piniginio straipsnio (pvz., dviejų patronuojamųjų įmonių mokėtinos ir (arba) gautinos sumos) užsienio valiutos rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei dėl jos susidaro užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelno arba nuostolių pozicija, kuri nėra visiškai eliminuojama konsolidavimo metu pagal 21-ąjį TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. 21-ajame TAS nurodyta, kad grupės vidaus piniginių straipsnių užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelnas ir nuostoliai konsolidavimo metu nėra visiškai eliminuojami, jei grupės vidaus piniginio straipsnio sandorį sudaro du grupės ūkio subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi. Be to, labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei sandoris išreikštas ne šį sandorį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta ir užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Apdraustųjų objektų priskyrimas

6.3.7. Ūkio subjektas apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu gali laikyti visą objektą arba jo komponentą. Visą objektą sudaro visi objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimai. Komponentą sudaro mažiau nei visas objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimas. Šiuo atveju ūkio subjektas apdraustaisiais objektais gali laikyti tik šių rūšių komponentus (įskaitant jų derinius):

a) tik objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su konkrečia rizika arba įvairių rūšių rizika (rizikos komponentu), jei, remiantis vertinimu atsižvelgiant į konkrečią rinkos struktūrą, rizikos komponentą galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti (žr. B6.3.8–B6.3.15 straipsnius). Rizikos komponentus sudaro tik priskirti apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimai, didesni arba mažesni už nustatytą kainą arba kitą kintamąjį (vienpusė rizika);

▼M53

b) vieną arba kelis pasirinktus sutartyje numatytus pinigų srautus;

c) nominaliosios sumos komponentus, t. y. nurodytą objekto sumos dalį (žr. B6.3.16–B6.3.20 straipsnius).

6.4. APSIDRAUDIMO APSKAITOS TAIKYMO TINKAMUMO KRITERIJAI

6.4.1. Apsidraudimo sandoriui galima taikyti apsidraudimo apskaitą tik jei įvykdomi visi šie kriterijai:

a) apsidraudimo sandorį sudaro tik tinkamos apsidraudimo priemonės ir tinkami apdraustieji objektai;

b) apsidraudimo sandorio pradžioje oficialiai apibrėžiamas ir dokumentais patvirtinamas apsidraudimo sandoris, taip pat ūkio subjekto rizikos valdymo tikslas ir apsidraudimo sandorio strategija. Tuose dokumentuose turi būti nurodyta apsidraudimo priemonė, apdraustasis objektas, rizikos, nuo kurios draudžiamasi, pobūdis ir tai, kaip ūkio subjektas vertins, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus (įskaitant jo apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių analizę ir tai, kaip jis nustato *apsidraudimo santykį*);

c) apsidraudimo sandoris atitinka visus šiuos apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus:

i) apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius);

ii) kredito rizikos poveikis neturi lemiamos įtakos dėl šio ekonominio ryšio atsirandantiems vertės pasikeitimams (žr. B6.4.7–B6.4.8 straipsnius); ir

iii) apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykis lygus apdraustojo objekto kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų apdraudžia, ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko šiam apdraustojo objekto kiekiui apdrausti, santykiui. Vis dėlto toks priskyrimas neturi rodyti apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būtų gaunamas su apsidraudimo apskaitos tikslu nederantis apskaitos rezultatas (žr. B6.4.9–B6.4.11 straipsnius).

6.5. TINKAMUMO KRITERIJUS ATITINKANČIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITA

6.5.1. Ūkio subjektas taiko apsidraudimo apskaitą apsidraudimo sandoriams, atitinkantiems 6.4.1 straipsnyje nustatytus tinkamumo kriterijus (prie jų priskiriamas ūkio subjekto sprendimas apibrėžti apsidraudimo sandorį).

6.5.2. Išskiriamos trys apsidraudimo sandorių rūšys:

a) tikrosios vertės apsidraudimo sandoris – apsidraudimas nuo pripažinto turto arba įsipareigojimo, nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba kurios nors iš šių objektų dalies tikrosios vertės pasikeitimų, kuriuos galima susieti su konkrečia rizika ir kurie galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams;

▼**M53**

b) pinigų srautų apsidraudimo sandoris – apsidraudimas nuo pinigų srautų kintamumo, kurį galima susieti su konkrečia rizika, susijusia su visu pripažintu turtu arba įsipareigojimu arba jo dalimi (pvz., visais arba kai kuriais būsimais kintamosios palūkanų normos skolos priemonės palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu prognozuojamu sandoriu, ir kuris galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams;

c) grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris, kaip apibrėžta 21-ajame TAS.

6.5.3. Jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, 6.5.2 straipsnio a punkte nurodyta apdraustoji pozicija turi būti pozicija, galinti turėti įtakos kitoms bendrosioms pajamoms. Tik tuo atveju pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas nurodomas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

6.5.4. Tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apsidraudimas arba pinigų srautų apsidraudimas.

6.5.5. Jei apsidraudimo sandoris nebeatitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimo, susijusio su apsidraudimo santykiu (žr. 6.4.1 straipsnio c punkto iii papunktį), bet to apibrėžto apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas lieka tas pats, ūkio subjektas turi pakoreguoti apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykį taip, kad jis vėl atitiktų tinkamumo kriterijus (šiame standarte šis koregavimas vadinamas perbalansavimu, žr. B6.5.7–B6.5.21 straipsnius).

6.5.6. Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti apsidraudimo apskaitą tik jei apsidraudimo sandoris (arba apsidraudimo sandorio dalis) nebeatitinka tinkamumo kriterijų (atsižvelgus, jei taikoma, į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą). Tai taikoma ir tais atvejais, kai baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šiuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas arba panaikinimas, jei toks pakeitimas arba pavertimas yra ūkio subjekto dokumentais patvirtinto rizikos valdymo tikslo dalis ir su juo dera. Be to, šiuo atveju nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

a) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena arba daugiau tarpuskaitos šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa naująja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitą vykdanti sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (ji kartais vadinama tarpuskaitos organizacija arba tarpuskaitos agentūra), ūkio subjektas arba ūkio subjektai, pvz., tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos narys arba tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų vykdyti tarpuskaitą. Vis dėlto, jei apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šio punkto reikalavimas įvykdomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;

▼M53

b) kiti apsidraudimo priemonės pasikeitimai, jei jie atliekami, ribojami pasikeitimais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pakeitimai ribojami pakeitimais, derančiais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaita iš pradžių būtų buvusi vykdyta su tarpuskaitos sandorio šalimi. Prie šių pakeitimų priskiriami užstato reikalavimų, teisių atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomų mokesčių pakeitimai.

Apsidraudimo apskaitos nutraukimas gali turėti įtakos visam apsidraudimo sandoriui arba tik jo daliai (pastaruoju atveju kitoms apsidraudimo sandorio dalims apsidraudimo apskaita taikoma toliau).

6.5.7. Ūkio subjektas turi taikyti:

a) 6.5.10 straipsnį, jei nutraukia tikrosios vertės apsidraudimo, kurio apdraustasis objektas (arba jo komponentas) yra finansinė priemonė, vertinama amortizuota savikaina, apsidraudimo apskaitą; ir

b) 6.5.12 straipsnį, jei nutraukia pinigų srautų apsidraudimo sandorių apsidraudimo apskaitą.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

6.5.8. Tol, kol tikrosios vertės apsidraudimas atitinka 6.4.1 straipsnyje išdėstytus tinkamumo kriterijus, jis turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

a) apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais (arba, jei apsidraudimo priemone apdraudžiama nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, – kitomis bendrosiomis pajamomis);

b) apdraustojo objekto apsidraudimo pelnu arba nuostoliais turi būti koreguojama apdraustojo objekto balansinė vertė (jei taikoma); šis pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Jei apdraustasis objektas yra finansinis turtas (arba jo komponentas), pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, apdraustojo objekto apsidraudimo pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto, jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, šios sumos turi likti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Jei apdraustasis objektas yra nepripažintas tvirtas pasižadėjimas (arba jo komponentas), po apdraustojo objekto priskyrimo sukauptas šio objekto tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu, o atitinkamas pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

6.5.9. Jei tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustasis objektas yra tvirtas pasižadėjimas įsigyti turtą arba prisiimti įsipareigojimą (arba jo komponentas), turto arba įsipareigojimo pradinė balansinė vertė, susidaranti dėl ūkio subjekto prisiimto tvirto pasižadėjimo, koreguojama siekiant įtraukti sukauptą apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą, kuris buvo pripažintas finansinės būklės ataskaitoje.

▼M53

6.5.10. Jei apdraustasis objektas yra amortizuota savikaina vertinama finansinė priemonė (arba jos komponentas), bet kokia koregavimo dėl 6.5.8 straipsnio b punkte nurodytų priežasčių suma turi būti amortizuojama pelno (nuostolių) ataskaitoje. Amortizuoti galima pradėti iš karto, kai tik pradedamas koregavimas, bet ne vėliau nei nuo tada, kai apdraustasis objektas nustoja būti koreguojamas dėl apsidraudimo pelno ir nuostolių. Amortizavimas grindžiamas perskaičiuota faktinių palūkanų norma amortizacijos pradžios datą. Finansiniam turtui (arba jo komponentui), kuris yra apdraustasis objektas ir kuris pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, amortizavimas taikomas taip pat, bet koreguojama ne balansinė vertė, o suma, sudaranti sukauptą pelną arba nuostolius, pirmiau pripažintus pagal 6.5.8 straipsnio b punktą.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

6.5.11. Tol, kol pinigų srautų apsidraudimo sandoris atitinka 6.4.1 straipsnyje išdėstytus tinkamumo kriterijus, jis turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

a) atskiras su apdraustuoju objektu (pinigų srautų apsidraudimo rezervu) susietas nuosavybės komponentas koreguojamas iki mažesnės iš šių (absoliučiųjų) sumų:

i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio; ir

ii) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apdraustojo objekto tikrosios vertės (dabartinės vertės) pasikeitimo (t. y. sukaupto apdraustųjų numatomų būsimų pinigų srautų pasikeitimo dabartinės vertės);

b) apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių dalis, kuri buvo nustatyta kaip veiksminga apsidraudimo priemonė (t. y. dalis, kuri užskaitoma pagal a punktą apskaičiuotu pinigų srautų apsidraudimo rezervo pasikeitimu), pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis;

c) visas kitas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai (arba visas kitas pelnas arba nuostoliai, kurių reikia siekiant nustatyti pagal a punktą apskaičiuotą pinigų srautų apsidraudimo rezervo pasikeitimo pusiausvyrą) yra apsidraudimo neveiksmingumas, kuris turi būti pripažintas pelnu arba nuostoliais;

d) pagal a punktą sukaupta pinigų srautų apsidraudimo rezervo suma turi būti apskaitoma laikantis šių nurodymų:

i) jei dėl apdraustojo prognozuojamo sandorio vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas ar nefinansinis įsipareigojimas arba jei nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo apdraustasis prognozuojamas sandoris tampa tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo apskaita, ūkio subjektas šią sumą turi pašalinti iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo ir įtraukti ją tiesiai į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą arba kitą balansinę vertę. Tai nėra pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS), todėl ji kitoms bendrosioms pajamoms įtakos neturi;

▼**M53**

ii) pinigų srautų apsidraudimo sandorių, kuriems netaikomas i papunktis, atveju ta suma kaip pergrupuota suma turi būti perkelta iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo grupės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kuriais apdraustieji numatomi būsimi pinigų srautai turi įtakos pelnui arba nuostoliams (pvz., laikotarpiais, kuriais pripažįstamos palūkanų pajamos arba palūkanų sąnaudos arba kuriais įvyksta prognozuotas pardavimas);

iii) vis dėlto, jei ta suma yra nuostolis ir ūkio subjektas nesitiki, kad visas šis nuostolis arba jo dalis bus susigrąžintas (-a) per vieną arba kelis būsimus laikotarpius, sumą, kurios nesitikima susigrąžinti, ūkio subjektas turi nedelsdamas perkelti kaip pergrupuotą sumą į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

6.5.12. Jei ūkio subjektas nutraukia grynųjų pinigų apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaitą (žr. 6.5.6 straipsnį ir 6.5.7 straipsnio b punktą), sumą, kuri susikaupė pinigų srautų apsidraudimo rezerve pagal 6.5.11 straipsnio a punktą, jis turi apskaityti laikydamasis šių nurodymų:

a) jei apdraustųjų būsimų pinigų srautų vis dar tikimasi, ta suma lieka pinigų srautų apsidraudimo rezerve tol, kol būsimi pinigų srautai atsiras arba kol taikomas 6.5.11 straipsnio d punkto iii papunktis. Atsiradus būsimiems pinigų srautams, taikomas 6.5.11 straipsnio d punktas;

b) jei apdraustųjų būsimų pinigų srautų nebesitikima, ta suma kaip pergrupuota suma nedelsiant perkeliama iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Jei apdraustasis būsimas pinigų srautas nebėra labai tikėtinas, vis dar gali būti tikimasi, kad jis atsiras.

Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai

6.5.13. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, kuris apskaitomas kaip grynosios investicijos dalis, apsidraudimo sandorį (žr. 21-ąjį TAS), apskaita panaši į pinigų srautų apsidraudimo sandorių apskaitą:

a) apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas, pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 6.5.11 straipsnį); ir

b) neveiksmingoji dalis pripažįstama pelnu arba nuostoliais.

6.5.14. Sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai, susiję su veiksmingąja apsidraudimo dalimi ir sukaupti užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, perleidžiant arba iš dalies perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą pagal 21-ojo TAS 48–49 straipsnius kaip pergrupuota suma turi būti perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita

6.5.15. Jei ūkio subjektas atskiria pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę ir apsidraudimo priemone laiko tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimą (žr. 6.2.4 straipsnio a punktą), jis pasirinkimo sandorio laiko vertę turi apskaityti taip (žr. B6.5.29–B6.5.33 straipsnius):

▼M53

a) ūkio subjektas išskiria pasirinkimo sandorių laiko vertę pagal apdraustojo objekto, kuris apdraudžiamas pasirinkimo sandoriu, rūšį (žr. B6.5.29 straipsnį):

i) su sandoriu susijęs apdraustasis objektas arba

ii) su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas;

b) pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su sandoriu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimas turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek jis susijęs su apdraustuoju objektu, ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas. Dėl pasirinkimo sandorio laiko vertės susidaręs kaip atskiras nuosavybės komponentas sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas (suma) turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

i) jei dėl apdraustojo objekto vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas arba tvirtas pasižadėjimas dėl nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo apskaita, ūkio subjektas turi pašalinti šią sumą iš atskiro nuosavybės komponento ir įtraukti ją tiesiai į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą arba kitą balansinę vertę. Tai nėra pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS), todėl ji kitoms bendrosioms pajamoms įtakos neturi;

ii) apsidraudimo sandorių, kuriems netaikomas i papunktis, atveju ši suma kaip pergrupuota suma turi būti perkelta iš atskiro nuosavybės komponento į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kuriais apdraustieji numatomi būsimi pinigų srautai turi įtakos pelnui arba nuostoliams (pvz., įvykus prognozuotam pardavimui);

iii) vis dėlto, jei visos šios sumos arba jos dalies nesitikima atgauti per vieną arba kelis būsimus laikotarpius, suma, kurios nesitikima atgauti, kaip pergrupuota suma nedelsiant turi būti perkelta į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS);

c) pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimas turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek jis susijęs su apdraustuoju objektu, ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas. Laiko vertė datą, kurią pasirinkimo sandoris pradedamas laikyti apsidraudimo priemone, tiek, kiek ji susijusi su apdraustuoju objektu, nuosekliu ir racionaliu būdu turi būti amortizuojama laikotarpiu, kuriuo pasirinkimo sandorio vidinės vertės apsidraudimo koregavimas galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (arba, jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, – kitoms bendrosioms pajamoms). Taigi kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu amortizacijos suma kaip pergrupuota suma turi būti perkeliama iš atskiro nuosavybės komponento į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Vis dėlto, jei apsidraudimo sandorio, į kurį kaip apsidraudimo priemonė įtrauktas pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimas, apsidraudimo apskaita nutraukiama, grynoji suma (t. y. įskaitant sukauptą amortizacijos sumą), kuri buvo sukaupta kaip atskiras nuosavybės komponentas, turi būti nedelsiant perkeliama į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS).

▼M53

Išankstinių sandorių išankstinio elemento ir finansinių priemonių užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita

6.5.16. Jei ūkio subjektas atskiria išankstinio sandorio išankstinį elementą ir momentinį elementą ir apsidraudimo priemone laiko tik išankstinio sandorio momentinio elemento vertės pasikeitimą arba jei ūkio subjektas atskiria užsienio valiutos bazės skirtumą nuo finansinės priemonės ir neįtraukia jo priskirdamas tą finansinę priemonę prie apsidraudimo priemonių (žr. 6.2.4 straipsnio b punktą), 6.5.15 straipsnį išankstinio sandorio išankstiniam elementui arba užsienio valiutos bazės skirtumui jis gali taikyti taip, kaip jis taikomas pasirinkimo sandorio laiko vertei. Šiuo atveju ūkio subjektas turi laikytis B6.5.34–B6.5.39 straipsniuose pateiktų taikymo nuorodų.

6.6. OBJEKTŲ GRUPIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIAI

Tinkamumas laikyti objektų grupę apdraustuoju objektu

6.6.1. Objektų grupę (įskaitant grynąją poziciją sudarančių objektų grupę, žr. B6.6.1–B6.6.8 straipsnius) tinkama laikyti apdraustuoju objektu tik jei:

a) ją sudaro objektai (įskaitant objektų komponentus), kuriuos, vertinant atskirai, tinkama laikyti apdraustaisiais objektais;

b) grupės objektai rizikos valdymo tikslais valdomi kartu kaip grupė; ir

c) objektų, kurių pinigų srautų kintamumas, kaip tikimasi, nebus apytiksliai proporcingas bendrajam grupės pinigų srautų kintamumui ir todėl susidaro užskaitomos rizikos pozicijos, grupės pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju:

i) ji yra užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoris; ir

ii) priskiriant tą grynąją poziciją nurodomas ataskaitinis laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, prognozuojami sandoriai turės įtakos pelnui arba nuostoliams, taip pat jų pobūdis ir apimtis (žr. B6.6.7–B6.6.8 straipsnius).

Nominaliosios sumos komponento priskyrimas

6.6.2. Komponentas, kuris yra tinkamos objektų grupės dalis, yra tinkamas apdraustasis objektas, jei toks priskyrimas dera su ūkio subjekto rizikos valdymo tikslu.

6.6.3. Visos objektų grupės lygmens komponentui (pvz., apatinio lygmens) galima taikyti apsidraudimo apskaitą tik jei:

a) jį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti;

b) rizikos valdymo tikslas yra apdrausti lygmens komponentą;

c) visos grupės, kurios lygmuo nustatytas, objektams kyla ta pati apdraustoji rizika (todėl apdraustojo lygmens įvertinimui neturi reikšmingos įtakos tai, kurie konkretūs visos grupės objektai sudaro apdraustojo lygmens dalį);

▼M53

d) esamų objektų apsidraudimo sandorio (pvz., nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba pripažinto turto) atveju ūkio subjektas gali nustatyti ir atsekti visą objektų grupę, kurios apdraustasis lygmuo nustatytas (kad ūkio subjektas galėtų vykdyti tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus); ir

e) visi grupės objektai, į kuriuos įtraukti išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoriai, atitinka nominaliosios sumos komponentų reikalavimus (žr. B6.3.20 straipsnį).

Pateikimas

6.6.4. Jei apsidraudimo sandoris taikomas grupei objektų, kurių rizikos pozicijos užskaitomos tarpusavyje (t. y. grynosios pozicijos apsidraudimo sandoris) ir kurių apdraustoji rizika turi įtakos skirtingoms pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnių eilutėms, apsidraudimo pelnas arba nuostoliai toje ataskaitoje turi būti pateikiami nuo pelno arba nuostolių, kuriems turi įtakos apdraustieji objektai, atskiroje eilutėje. Taigi su pačiu apdraustuoju objektu susijusi straipsnio eilutės suma (pvz., pardavimo pajamos arba sąnaudos) toje ataskaitoje lieka nepaveikta.

6.6.5. Turto ir įsipareigojimų, kurie yra apdrausti kartu kaip grupė pagal tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, pavienio turto ir įsipareigojimų pelnas arba nuostoliai finansinės būklės ataskaitoje turi būti pripažįstami kaip atitinkamų grupę sudarančių pavienių objektų balansinės vertės koregavimas pagal 6.5.8 straipsnio b punktą.

Nulinės grynosios pozicijos

6.6.6. Jei apdraustasis objektas yra grupė, kurios grynoji pozicija yra lygi nuliui (t. y. apdraustieji objektai tarpusavio užskaitomis padengia visą grupės lygmeniu valdomą riziką), ūkio subjektui leidžiama jį priskirti apsidraudimo sandoriui, kuris neapima apsidraudimo priemonės, jei:

a) toks apsidraudimas yra apsidraudimo nuo perskaičiuojamosios grynosios rizikos strategijos dalis, pagal kurią ūkio subjektas nuolat įprastai apdraudžia naujas to paties tipo pozicijas (pvz., sandoriams perėjus į laikotarpį, kurį ūkio subjektas apdraudžia);

b) apsidraudimo nuo perskaičiuojamosios grynosios rizikos strategijos taikymo laikotarpiu pakinta apdraustosios grynosios pozicijos dydis ir ūkio subjektas tinkamomis apsidraudimo priemonėmis apdraudžia grynąją riziką (t. y. kai grynoji pozicija nėra nulinė);

c) apsidraudimo apskaita paprastai taikoma tokioms grynosioms pozicijoms, kai grynoji pozicija nėra nulinė ir yra apdraudžiama tinkamomis apsidraudimo priemonėmis; ir

d) nulinei grynajai pozicijai netaikant apsidraudimo apskaitos būtų gaunami nenuoseklūs apskaitos rezultatai, nes tvarkant apskaitą nebūtų pripažįstamas rizikos pozicijų užskaitymas tarpusavyje, kuris kitu atveju apdraudžiant grynąją poziciją būtų pripažįstamas.

▼**M53**

6.7. GALIMYBĖ PRISKIRTI KREDITO POZICIJĄ PRIE POZICIJŲ, VERTINAMŲ TIKRĄJA VERTE, KURIOS PASIKEITIMAS PRIPAŽĮSTAMAS PELNU ARBA NUOSTOLIAIS

Tinkamumas priskirti kredito pozicijas prie pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

6.7.1. Jei ūkio objektas naudoja kredito išvestinę finansinę priemonę, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, siekdamas valdyti visos finansinės priemonės arba jos dalies kredito riziką (kredito poziciją), tą finansinę priemonę tiek, kiek rizika taip valdoma (t. y. visa arba jos dalis), jis gali priskirti prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei:

a) kredito pozicijos pavadinimas (pvz., skolininkas arba kreditavimo įsipareigojimo turėtojas) atitinka kredito išvestinės finansinės priemonės referencinį ūkio subjektą (pavadinimų atitiktis); ir

b) finansinės priemonės prioritetas atitinka priemonių, kurias galima pateikti pagal kredito išvestinę finansinę priemonę, prioritetą.

Taip priskirti ūkio subjektas gali neatsižvelgdamas į tai, ar kredito rizikai valdyti naudojama finansinė priemonė patenka į šio standarto taikymo sritį (pvz., ūkio subjektas gali priskirti į šio standarto taikymo sritį nepatenkančius kreditavimo įsipareigojimus). Tą finansinę priemonę ūkio subjektas gali priskirti pirminio pripažinimo metu, vėliau arba tol, kol ji yra nepripažinta. Kartu ūkio subjektas priskyrimą turi patvirtinti dokumentais.

Kredito pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, apskaita

6.7.2. Jei finansinė priemonė pagal 6.7.1 straipsnį priskiriama prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, po jos pirminio pripažinimo arba jei ji anksčiau nebuvo pripažinta, priskyrimo metu susidarantis balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas (jei jis susidaro) nedelsiant turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Pagal 4.1.2A straipsnį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, vertinamo finansinio turto sukauptas pelnas arba nuostoliai, kurie anksčiau buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip pergrupuota suma nedelsiant turi būti perkelti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

6.7.3. Ūkio subjektas turi nustoti vertinti finansinę priemonę, dėl kurios kilo kredito rizika, arba tos finansinės priemonės dalį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei:

a) nebeįvykdomi 6.7.1 straipsnyje išdėstyti tinkamumo kriterijai, pvz.:

i) baigiasi kredito išvestinės finansinės priemonės arba susijusios finansinės priemonės, dėl kurios kyla kredito rizika, galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama, įvykdoma arba

ii) finansinės priemonės kredito rizika nebevaldoma taikant kredito išvestines finansines priemones. Taip, pvz., galėtų būti pagerėjus skolininko arba kreditavimo įsipareigojimo turėtojo kredito kokybei arba pasikeitus ūkio subjektui taikomiems kapitalo reikalavimams; ir

▼M53

b) kitu atveju nereikalaujama, kad finansinė priemonė, dėl kurios kyla kredito rizika, būtų vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (t. y. ūkio subjekto verslo modelis kol kas nepasikeitė taip, kad reikėtų pergrupavimo pagal 4.4.1 straipsnį).

6.7.4. Ūkio subjektui nustojus vertinti finansinę priemonę, dėl kurios kyla kredito rizika, arba tos finansinės priemonės dalį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tos finansinės priemonės tikroji vertė vertinimo nutraukimo datą tampa naująja jos balansine verte. Paskui ji vertinama taip, kaip buvo vertinta prieš priskiriant finansinę priemonę prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (įskaitant amortizacijos sumą, susidarančią dėl naujos balansinės vertės). Pavyzdžiui, finansinis turtas, kuris iš pradžių buvo priskirtas prie vertinamo amortizuota savikaina, ir vėl būtų taip vertinamas, o jo faktinių palūkanų norma būtų perskaičiuojama remiantis jo naująja bendrąja balansine verte vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nutraukimo datą.

▼M70

6.8. Laikinos konkrečių apsidraudimo apskaitos reikalavimų taikymo išimtys

6.8.1. Ūkio subjektas turi taikyti 6.8.4–6.8.12 straipsnius, 7.1.8 straipsnį ir 7.2.26 straipsnio d punktą visiems apsidraudimo sandoriams, kuriuos tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. Šie straipsniai taikomi tik tokiems apsidraudimo sandoriams. Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma tiesiogiai veikia apsidraudimo sandorį tik jeigu dėl tos reformos atsiranda neapibrėžtumas dėl:

a) palūkanų normų lyginamojo indekso (nurodyto arba nenurodyto sutartyje), priskiriamo prie apdraustosios rizikos, ir (arba)

b) apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiko ar sumos.

6.8.2. Taikant 6.8.4–6.8.12 straipsnius terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia visos rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, įskaitant palūkanų normų lyginamojo indekso pakeitimą alternatyvia lyginamąja norma, pavyzdžiui, nustatyta taikant 2014 m. liepos mėn. Finansinio stabilumo tarybos ataskaitoje „Pagrindinių palūkanų normų lyginamųjų indeksų reforma“ (angl. *Reforming Major Interest Rate Benchmarks*) ([1]) išdėstytas rekomendacijas.

6.8.3. 6.8.4–6.8.12 straipsniuose nustatytos tik tuose straipsniuose nurodytų reikalavimų taikymo išimtys. Ūkio subjektas turi toliau taikyti visus kitus apsidraudimo apskaitos reikalavimus apsidraudimo sandoriams, kuriuos tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma.

Didelės tikimybės reikalavimas pinigų srautų apsidraudimo sandoriams

6.8.4. Siekdamas nustatyti, ar prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas) yra labai tikėtinas, kaip reikalaujama pagal 6.3.3 straipsnį, ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai (nurodytas arba nenurodytas sutartyje), dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

([1]) Ataskaita „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ pateikiama http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼M70

Pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukauptos sumos pergrupavimas

6.8.5. 6.5.12 straipsnyje nustatyto reikalavimo taikymo tikslu siekdamas nustatyti, ar tikimasi apdraustųjų būsimų pinigų srautų, ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai (nurodytas arba nenurodytas sutartyje), dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominio ryšio įvertinimas

6.8.6. Taikydamas 6.4.1 straipsnio c punkto i papunktyje ir B6.4.4–B6.4.6 straipsniuose nustatytus reikalavimus ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apdraustieji pinigų srautai ir (arba) apdraustoji rizika (nurodytas arba nenurodytas sutartyje), arba palūkanų normų lyginamasis indeksas, kuriuo pagrįsti apsidraudimo priemonės pinigų srautai, dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos nesikeičia.

Objekto komponento priskyrimas prie apdraustųjų objektų

6.8.7. Išskyrus atvejus, kai taikomas 6.8.8 straipsnis, sutartyje nenurodyto palūkanų normos rizikos lyginamojo indekso komponento apdraudimo atveju ūkio subjektas 6.3.7 straipsnio a punkte ir B6.3.8 straipsnyje nurodytą reikalavimą, kad rizikos komponentas turi būti atskirai nustatomas, turi taikyti tik apsidraudimo sandorio pradžioje.

6.8.8. Kai ūkio subjektas pagal savo apsidraudimo dokumentus dažnai tikslina apsidraudimo sandorį (t. y. jį nutraukia ir vėl sudaro) dėl dažnų apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pasikeitimų (t. y. ūkio subjektas taiko dinamišką procesą, kurio metu apdraustieji objektai ir tai pozicijai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės neilgai išlieka tokie pat), ūkio subjektas 6.3.7 straipsnio a punkte ir B6.3.8 straipsnyje nurodytą reikalavimą, kad rizikos komponentas turi būti atskirai nustatomas, turi taikyti tik pirmą kartą priskirdamas apdraustąjį objektą tame apsidraudimo sandoryje. Jeigu apdraustasis objektas buvo įvertintas pirminio priskyrimo apsidraudimo sandoryje metu (nesvarbu, ar apsidraudimo sandorio pradžioje, ar vėliau), jį vėliau perskiriant tame pačiame apsidraudimo sandoryje jis pakartotinai nevertinamas.

Taikymo pabaiga

6.8.9. Ūkio subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.4 straipsnį apdraustajam objektui ankstesnę iš šių datų:

a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir

b) kai apsidraudimo sandoris, kurio dalis yra apdraustasis objektas, nutraukiamas.

▼M70

6.8.10. Ūkio subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.5 straipsnį anksčiau iš šių datų:

a) kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų būsimų pinigų srautų laiku ir suma, ir

b) kai visa pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukaupta suma, susijusi su tuo nutrauktu apsidraudimo sandoriu, buvo pergrupuota į pelną arba nuostolius.

6.8.11. Ūkio subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.6 straipsnį:

a) apdraustajam objektui, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika arba apdraustojo objekto palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma, ir

b) apsidraudimo priemonei, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apsidraudimo priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma.

Jeigu apsidraudimo sandoris, kurio dalis yra apdraustasis objektas ir apsidraudimo priemonė, nutraukiamas anksčiau nei 6.8.11 straipsnio a punkte arba 6.8.11 straipsnio b punkte nurodytą datą, ūkio subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.6 straipsnį tam apsidraudimo sandoriui nutraukimo datą.

6.8.12. Ūkio subjektas, priskirdamas objektų grupę prie apdraustųjų objektų arba finansinių priemonių derinį prie apsidraudimo priemonių, turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.4–6.8.6 straipsnius atskiram objektui ar finansinei priemonei atitinkamai pagal 6.8.9, 6.8.10 arba 6.8.11 straipsnį, kai nebėra dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atsirandančio neapibrėžtumo, susijusio su apdraustąja rizika ir (arba) to objekto ar finansinės priemonės palūkanų normų lyginamuoju indeksu pagrįstų pinigų srautų laiku ir suma.

▼M74

6.8.13. Ūkio subjektas turi perspektyviai nustoti taikyti 6.8.7 ir 6.8.8 straipsnius įvykus ankstesniam iš šių įvykių:

a) kai dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos atliekami būtini sutartyje nenurodyto rizikos komponento pakeitimai taikant 6.9.1 straipsnį arba

b) kai nutraukiamas apsidraudimo sandoris, kuriam priskirtas sutartyje nenurodytas rizikos komponentas.

6.9. DĖL PALŪKANŲ NORMŲ LYGINAMOJO INDEKSO REFORMOS TAIKOMOS PAPILDOMOS LAIKINOS IŠIMTYS

6.9.1. Kai apsidraudimo sandoriui nustoja galioti 6.8.4–6.8.8 straipsnių reikalavimai (žr. 6.8.9–6.8.13 straipsnius), ūkio subjektas pataiso to apsidraudimo sandorio anksčiau dokumentuotą oficialų priskyrimą, kad jis atitiktų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos reikalingus pakeitimus, t. y. kad pakeitimai atitiktų 5.4.6–5.4.8 straipsnių reikalavimus. Šiomis aplinkybėmis apsidraudimo sandorio priskyrimas yra pataisomas tik siekiant atlikti vieną ar daugiau šių pakeitimų:

a) kaip apdraustąją riziką priskirti alternatyvią lyginamąją palūkanų normą (nurodytą arba nenurodytą sutartyje);

▼**M74**

b) pataisyti apdraustojo objekto aprašymą, įskaitant apdraustųjų pinigų srautų arba tikrosios vertės priskirtosios dalies aprašymą, arba

c) pataisyti apsidraudimo priemonės aprašymą.

6.9.2. Ūkio subjektas taip pat taiko 6.9.1 straipsnio c punkto reikalavimą, jeigu įvykdomos šios trys sąlygos:

a) ūkio subjektas atlieka pakeitimą, būtiną dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, kitu būdu nei keisdamas apsidraudimo priemonės sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindą (kaip aprašyta 5.4.6 straipsnyje);

b) pirminės apsidraudimo priemonės pripažinimas nėra nutraukiamas ir

c) pasirinktas būdas ekonominiu požiūriu prilygsta pirminės apsidraudimo priemonės sutartyje numatytų pinigų srautų nustatymo pagrindo pakeitimui (kaip aprašyta 5.4.7 ir 5.4.8 straipsniuose).

6.9.3. 6.8.4–6.8.8 straipsnių reikalavimai gali nustoti būti taikomi skirtingu metu. Todėl taikant 6.9.1 straipsnį ūkio subjektui gali tekti pataisyti savo apsidraudimo sandorių oficialų priskyrimą skirtingu metu arba pataisyti apsidraudimo sandorio oficialų priskyrimą daugiau nei vieną kartą. Tik tuo atveju, kai apsidraudimo sandorio priskyrimas yra taip pakeičiamas, ūkio subjektas taiko taikytinus 6.9.7–6.9.12 straipsnius. Be to, siekdamas apskaityti visus apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčius, ūkio subjektas taiko 6.5.8 straipsnį (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio atveju) arba 6.5.11 straipsnį (pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju).

6.9.4. Ūkio subjektas pataiso apsidraudimo sandorį, kaip reikalaujama 6.9.1 straipsnyje, iki ataskaitinio laikotarpio, per kurį atliktas dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos reikalingas apdraustosios rizikos, apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės pakeitimas, pabaigos. Siekiant išvengti abejonių, toks apsidraudimo sandorio oficialaus priskyrimo pataisymas nelaikomas nei apsidraudimo sandorio nutraukimu, nei naujo apsidraudimo sandorio priskyrimu.

6.9.5. Jeigu, be pakeitimų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, atliekami kiti finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, priskirto apsidraudimo sandoriui, pakeitimai (kaip aprašyta 5.4.6–5.4.8 straipsniuose) arba apsidraudimo sandorio priskyrimo pakeitimai (kaip reikalaujama pagal 6.9.1 straipsnį), ūkio subjektas pirmiausia taiko taikytinus šio standarto reikalavimus, kad nustatytų, ar tie papildomi pakeitimai nenulems apsidraudimo apskaitos nutraukimo. Jeigu papildomi pakeitimai apsidraudimo apskaitos nutraukimo nenulems, ūkio subjektas pataiso apsidraudimo sandorio oficialų priskyrimą, kaip nurodyta 6.9.1 straipsnyje.

6.9.6. 6.9.7–6.9.13 straipsniuose nustatytos tik tuose straipsniuose nurodytų reikalavimų taikymo išimtys. Ūkio subjektas apsidraudimo sandoriams, kuriuos tiesiogiai veikia palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, taiko visus kitus šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimus, įskaitant 6.4.1 straipsnyje nustatytus tinkamumo kriterijus.

▼M74

Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaita

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

6.9.7. Taikant 6.5.11 straipsnį, tuo metu, kai ūkio subjektas taiso apdraustojo objekto aprašymą, kaip reikalaujama pagal 6.9.1 straipsnio b punktą, laikoma, kad pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukaupta suma yra grindžiama alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, pagal kurią nustatomi apdraustieji būsimi pinigų srautai.

6.9.8. Nutraukto apsidraudimo sandorio atveju, kai dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pakeičiamas palūkanų normų lyginamasis indeksas, pagal kurį buvo nustatomi apdraustieji būsimi pinigų srautai, siekiant pagal 6.5.12 straipsnį nustatyti, ar tikimasi apdraustųjų būsimų pinigų srautų, laikoma, kad to apsidraudimo sandorio pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukaupta suma yra pagrįsta alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, kuria bus grindžiami apdraustieji būsimi pinigų srautai.

Objektų grupės

6.9.9. Kai ūkio subjektas objektų grupėms, kurios laikomos tikrosios vertės arba pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustaisiais objektais, taiko 6.9.1 straipsnį, jis priskiria apdraustuosius objektus prie pogrupių pagal apdraustąją lyginamąją palūkanų normą ir kiekvienam pogrupiui priskiria lyginamąją palūkanų normą kaip apdraustąją riziką. Pavyzdžiui, kai apsidraudimo sandorio objektų grupė yra apdrausta nuo palūkanų normų lyginamojo indekso, kuriam taikoma palūkanų normų lyginamojo indekso reforma, pokyčių, apdraustieji kai kurių grupės objektų pinigų srautai arba tikroji vertė galėtų pasikeisti, nes būtų susieti su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma, prieš pasikeičiant kitiems grupės objektams. Šiame pavyzdyje taikydamas 6.9.1 straipsnį ūkio subjektas kaip to atitinkamo apdraustųjų objektų pogrupio apdraustąją riziką nustatytų alternatyvią lyginamąją palūkanų normą. Ūkio subjektas toliau kaip kito apdraustųjų objektų pogrupio apdraustąją riziką nustatytų galiojantį palūkanų normų lyginamąjį indeksą tol, kol tų objektų apdraustieji pinigų srautai arba tikroji vertė pasikeistų taip, kad atitiktų alternatyvią lyginamąją palūkanų normą, arba objektų galiojimas pasibaigtų ir jie būtų pakeisti apdraustaisiais objektais, susietais su alternatyvia lyginamąja palūkanų norma.

6.9.10. Ūkio subjektas kiekvieno pogrupio atitiktį 6.6.1 straipsnio reikalavimams, t. y. ar jis atitinka tinkamo apdraustojo objekto kriterijus, vertina atskirai. Jeigu kuris nors pogrupis 6.6.1 straipsnio reikalavimų neatitinka, ūkio subjektas perspektyviai nutraukia viso apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaitą. Be to, ūkio subjektas taiko 6.5.8 ir 6.5.11 straipsnių reikalavimus apskaitydamas su visu apsidraudimo sandoriu susijusį neveiksmingumą.

Rizikos komponentų priskyrimas

6.9.11. Alternatyvi lyginamoji palūkanų norma, priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas, kuris dieną, kurią jis priskiriamas, nėra atskirai nustatomas (žr. 6.3.7 straipsnio a punktą ir B6.3.8 straipsnį), laikoma atitinkančia tą reikalavimą tą datą tik tuo atveju, jei ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad alternatyvi lyginamoji palūkanų norma bus atskirai nustatoma per 24 mėn. 24 mėn. laikotarpis taikomas kiekvienai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai atskirai ir pradedamas skaičiuoti nuo datos, kurią ūkio subjektas priskiria alternatyvią lyginamąją palūkanų normą kaip sutartyje nenurodytą rizikos komponentą pirmą kartą (t. y. 24 mėn. laikotarpis taikomas kiekvienai palūkanų normai atskirai).

▼M74

6.9.12. Jeigu vėliau ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad alternatyvi lyginamoji palūkanų norma nebus atskirai nustatoma per 24 mėn. nuo datos, kurią ūkio subjektas priskyrė ją kaip sutartyje nenurodytą rizikos komponentą pirmą kartą, ūkio subjektas nustoja tai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai taikyti 6.9.11 straipsnio reikalavimą ir perspektyviai nutraukia apsidraudimo apskaitą nuo datos, kurią pakartotinai įvertinti visi apsidraudimo sandoriai, kurių alternatyvi lyginamoji palūkanų norma buvo priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas.

6.9.13. Ūkio subjektas 6.9.11 ir 6.9.12 straipsnio reikalavimus taiko ne tik 6.9.1 straipsnyje nurodytiems apsidraudimo sandoriams, bet ir naujiems apsidraudimo sandoriams, kurių alternatyvi lyginamoji palūkanų norma yra priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas (žr. 6.3.7 straipsnio a punktą ir B6.3.8 straipsnį), kai dėl palūkanų normos lyginamojo indekso reformos tas rizikos komponentas jo priskyrimo dieną nėra atskirai nustatomas.

▼M53

7 SKYRIUS. Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

7.1. ĮSIGALIOJIMO DATA

7.1.1. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas pasirenka šį standartą taikyti anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir taikyti visus šio standarto reikalavimus vienu metu (vis dėlto taip pat žr. 7.1.2, 7.2.21 ir 7.3.2 straipsnius). Jis taip pat kartu turi taikyti C priede išdėstytas pataisas.

7.1.2. Nepaisydamas 7.1.1 straipsnyje nustatytų reikalavimų, iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais ūkio subjektas gali pasirinkti anksčiau taikyti tik 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, kurie priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo, bet netaikyti kitų šio standarto reikalavimų. Jei ūkio subjektas pasirenka taikyti tik tuos straipsnius, jis turi atskleisti tą faktą ir reguliariai teikti susijusią informaciją, nurodytą 7-ojo TFAS (pataisyto 9-uoju TFAS (2010)) 10–11 straipsniuose. (Taip pat žr. 7.2.2 ir 7.2.15 straipsnius.)

7.1.3. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 4.2.1 ir 5.7.5 straipsniai; jie pataisyti dėl 3-iojo TFAS pataisos. Ūkio subjektas tą pataisą turi perspektyviai taikyti verslo jungimui, kuriam taikoma 3-iojo TFAS pataisa.

7.1.4. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS pataisyti 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ir C42 straipsniai, išbrauktas C16 straipsnis ir susijusi jo antraštė. Įterpti 5.1.3 ir 5.7.1A straipsniai, o į A priedą – apibrėžtis. Taikydamas 15-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

7.1.5. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ir B5.5.46 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M62

7.1.7. 2017 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Išankstinio mokėjimo savybės su neigiama kompensacija“ (9-ojo TFAS pataisos) įterpti 7.2.29–7.2.34 ir B4.1.12A straipsniai ir pataisytas B4.1.11 straipsnio b punktas ir B4.1.12 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M70

7.1.8. 2019 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu „Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS ir 7-asis TFAS, įterptas 6.8. skirsnis ir pataisytas 7.2.26 straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M75

7.1.9. 2020 m. gegužės mėn. paskelbtais *2018–2020 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* įterpti 7.2.35 ir B3.3.6A straipsniai ir pataisytas B3.3.6 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą turi taikyti 2022 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.

▼M74

7.1.10. 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu *Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas*, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 5.4.5–5.4.9, 6.8.13 straipsniai, 6.9 skirsnis ir 7.2.43–7.2.46 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2021 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M53

7.2. PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

7.2.1. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, išskyrus 7.2.4–7.2.26 ir 7.2.28 straipsniuose nurodytus atvejus. Šis standartas netaikomas objektams, kurių pripažinimas jau buvo nutrauktas taikymo pirmą kartą datą.

7.2.2. Taikant 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ir 7.3.2 straipsniuose išdėstytas pereinamojo laikotarpio nuostatas, taikymo pirmą kartą data laikoma ta data, kurią ūkio subjektas šio standarto reikalavimus taiko pirmą kartą; paskelbus šį standartą, ji turi būti ataskaitinio laikotarpio pradžia. Atsižvelgiant į ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu įvairių reikalavimų taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena.

▼M53

Pereinamasis grupavimo ir vertinimo (4 ir 5 skyriai) laikotarpis

7.2.3. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas, remdamasis tos datos faktais ir aplinkybėmis, turi įvertinti, ar finansinis turtas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą. Nustatytas grupavimas taikomas retrospektyviai, neatsižvelgiant į ūkio subjekto ankstesnių ataskaitinių laikotarpių verslo modelį.

7.2.4. Jei taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, įvertinti pagal B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius pakeisto pinigų laiko vertės elemento neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų charakteristikas turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytu pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. (Taip pat žr. 7-ojo TFAS 42R straipsnį.)

7.2.5. Jei taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, pagal B4.1.12 straipsnio c punktą įvertinti, ar išankstinio mokėjimo savybės tikroji vertė buvo nereikšminga, neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų charakteristikas turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį. (Taip pat žr. 7-ojo TFAS 42S straipsnį.)

7.2.6. Jei ūkio subjektas vertina mišriąją sutartį tikrąja verte pagal 4.1.2A, 4.1.4 arba 4.1.5 straipsnį, bet mišriosios sutarties tikroji vertė nebuvo įvertinta lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, mišriosios sutarties tikroji vertė lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais yra komponentų (t. y. neišvestinės pagrindinės finansinės priemonės ir įterptosios išvestinės finansinės priemonės) tikrųjų verčių suma kiekvieno lyginamojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jei ūkio subjektas taiso ankstesnių laikotarpių informaciją (žr. 7.2.15 straipsnį).

7.2.7. Jei ūkio subjektas taikė 7.2.6 straipsnį, taikymo pirmą kartą datą visus visos mišriosios sutarties tikrosios vertės taikymo pirmą kartą datą ir mišriosios sutarties komponentų tikrųjų verčių sumos taikymo pirmą kartą datą skirtumus jis turi pripažinti ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

▼**M53**

7.2.8. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas gali priskirti:

a) finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.1.5 straipsnį, arba

b) investiciją į nuosavybės priemonę prie investicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 5.7.5 straipsnį.

Toks priskyrimas turi būti grindžiamas taikymo pirmą kartą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.9. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas:

a) turi atšaukti ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tas finansinis turtas neatitinka 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos;

b) gali atšaukti ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tas finansinis turtas atitinka 4.1.5 straipsnyje nustatytą sąlygą.

Toks atšaukimas turi būti grindžiamas taikymo pirmą kartą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.10. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas:

a) gali priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.2.2 straipsnio a punktą;

b) turi atšaukti ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip priskirtas pirminio pripažinimo metu pagal dabar 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą ir toks priskyrimas neatitinka tos sąlygos taikymo pirmą kartą datą;

c) gali atšaukti ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip priskirtas pirminio pripažinimo metu pagal dabar 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą ir toks priskyrimas atitinka tą sąlygą taikymo pirmą kartą datą.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

▼**M53**

7.2.11. Jei ūkio subjektui neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS) retrospektyviai taikyti faktinių palūkanų metodo, jis:

a) finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno lyginamojo laikotarpio pabaigoje turi vertinti kaip šio finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba šio finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą, jei ūkio subjektas taiso ankstesnių laikotarpių informaciją; ir

b) finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę taikymo pirmą kartą datą turi vertinti kaip šio finansinio turto naująją bendrąją balansinę vertę arba šio finansinio įsipareigojimo naująją amortizuotą savikainą šio standarto taikymo pirmą kartą datą.

7.2.12. Jei ūkio subjektas (pagal 39-ąjį TAS) investiciją į nuosavybės priemonę, kuriai identiškos priemonės kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) nenustatyta (arba išvestinių finansinių priemonių turtą, kuris yra susijęs su tokia nuosavybės priemone ir už kurį turi būti atsiskaitoma perduodant tokią nuosavybės priemonę), anksčiau apskaitė savikaina, tą priemonę jis turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradinis nepaskirstytasis pelnas (arba, jei taikoma, kitas nuosavybės komponentas).

7.2.13. Jei ūkio subjektas išvestinių finansinių priemonių įsipareigojimą, kuris yra susijęs su nuosavybės priemone ir už kurį turi būti atsiskaitoma perduodant nuosavybės priemonę, kuriai identiškos priemonės kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) nenustatyta, apskaito savikaina pagal 39-ąjį TAS, jis tą išvestinių finansinių priemonių įsipareigojimą turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradinis nepaskirstytasis pelnas.

7.2.14. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas, remdamasis taikymo pirmą kartą datą esamais faktais ir aplinkybėmis, turi nustatyti, ar taikant 5.7.7 straipsnyje nustatytą metodą pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas. Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, remiantis šiuo nustatymu.

▼M53

7.2.15. Nepaisydamas 7.2.1 straipsnyje nustatyto reikalavimo, ūkio subjektas, taikantis šio standarto grupavimo ir vertinimo reikalavimus (įskaitant su finansinio turto amortizuotos savikainos vertinimu ir vertės sumažėjimu susijusius reikalavimus, nustatytus 5.4 ir 5.5 skirsniuose), turi atskleisti 7-ojo TFAS 42L–42O straipsniuose nurodytą informaciją, bet taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos jam nereikia. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradžioje susidariusius skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu). Vis dėlto, jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informaciją taiso, pataisytose finansinėse ataskaitose būtina atsižvelgti į visus šio standarto reikalavimus. Jei pagal ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą įvairių reikalavimų taikymo pirmą kartą datų yra daugiau nei viena, šis straipsnis taikomas kiekvieną taikymo pirmą kartą datą (žr. 7.2.2 straipsnį). Taip būtų, pvz., ūkio subjektui pagal 7.1.2 straipsnį pasirinkus, prieš taikant kitus šio standarto reikalavimus, anksčiau taikyti tik finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo reikalavimus.

7.2.16. Tarpines finansines ataskaitas pagal 34-ąjį TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ rengiančiam ūkio subjektui nereikia taikyti šio standarto reikalavimų tarpiniais laikotarpiais iki taikymo pirmą kartą datos, jei tai neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS).

Vertės sumažėjimas (5.5 skirsnis)

7.2.17. Ūkio subjektas turi taikyti 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, laikydamasis 7.2.15 ir 7.2.18–7.2.20 straipsnių.

7.2.18. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas, remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, nustato kredito riziką tos finansinės priemonės pirminio pripažinimo datą (arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju – 5.5.6 straipsnyje nurodytą datą, kurią ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi) ir palygina ją su kredito rizika šio standarto taikymo pirmą kartą datą.

7.2.19. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas gali taikyti:

a) 5.5.10 ir B5.5.22–B5.5.24 straipsniuose nustatytus reikalavimus; ir

b) 5.5.11 straipsnyje nurodytą atmetamą prielaidą sutartyje numatytiems mokėjimams, kurių terminas pasibaigęs daugiau kaip prieš 30 dienų, jei taikydamas vertės sumažėjimo reikalavimus ūkio subjektas nustatys reikšmingą tų finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo remdamasis informacija apie pradelstus mokėjimus.

▼M53

7.2.20. Jei, siekiant nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taikymo pirmą kartą datą reikėtų per didelių išlaidų ar pastangų, kiekvieną finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas tos finansinės priemonės pripažinimas, ūkio subjektas turi pripažinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams (nebent tos finansinės priemonės kredito rizika finansinių ataskaitų datą yra maža – tuo atveju taikomas 7.2.19 straipsnio a punktas).

Pereinamasis apsidraudimo apskaitos (6 skyrius) laikotarpis

7.2.21. Taikydamas šį standartą pirmą kartą, ūkio subjektas gali pasirinkti vietoj šio standarto 6 skyriuje nustatytų reikalavimų kaip savo apskaitos politiką toliau taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Tą politiką ūkio subjektas turi taikyti visiems savo apsidraudimo sandoriams. Pasirinkęs tą politiką ūkio subjektas taip pat turi taikyti TFAAK 16-ąjį aiškinimą „Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai“ be pataisų, kuriomis tas aiškinimas suderinamas su šio standarto 6 skirsnio reikalavimais.

7.2.22. Šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimus, išskyrus 7.2.26 straipsnyje nurodytus atvejus, ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai.

7.2.23. Kad būtų galima taikyti apsidraudimo apskaitą nuo šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimų taikymo pirmą kartą datos, tą datą turi būti įvykdyti visi tinkamumo kriterijai.

7.2.24. Apsidraudimo sandoriai, kuriems buvo galima taikyti apsidraudimo apskaitą pagal 39-ąjį TAS ir kuriems taip pat galima taikyti apsidraudimo apskaitą pagal šio standarto kriterijus (žr. 6.4.1 straipsnį), atsižvelgus į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą pereinamuoju laikotarpiu (žr. 7.2.25 straipsnio b punktą), turi būti laikomi tęstiniais apsidraudimo sandoriais.

7.2.25. Taikydamas šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimus pirmą kartą, ūkio subjektas:

a) gali pradėti tuos šiuos reikalavimus nuo tada, kai nustoja taikyti 39-ojo TAS apsidraudimo apskaitos reikalavimus; ir

b) apsidraudimo santykį pagal 39-ąjį TAS turi laikyti tęstinio apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykio perbalansavimo atskaitos tašku, jei taikoma. Visas pelnas arba nuostoliai dėl tokio perbalansavimo pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

7.2.26. Kaip šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimų perspektyvaus taikymo išimtį ūkio subjektas:

a) turi taikyti pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaitą pagal 6.5.15 straipsnį retrospektyviai, jei pagal 39-ąjį TAS apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone laikomas tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimas. Ši retrospektyvaus taikymo nuostata taikoma tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau;

▼M53

b) gali taikyti apskaitą išankstinių sandorių išankstiniam elementui pagal 6.5.16 straipsnį retrospektyviai, jei pagal 39-ąjį TAS apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone buvo laikomas tik išankstinio sandorio momentinio elemento pasikeitimas. Ši retrospektyvaus taikymo nuostata taikoma tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau. Be to, jei ūkio subjektas pasirenka taikyti šią apskaitą retrospektyviai, ji turi būti taikoma visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems ją galima taikyti (t. y. pereinamuoju laikotarpiu negalima rinktis taikymo kiekvieno konkretaus apsidraudimo sandorio atveju atskirai). Užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita (žr. 6.5.16 straipsnį) retrospektyviai gali būti taikoma tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau;

c) retrospektyviai turi taikyti 6.5.6 straipsnio reikalavimą, kai nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena arba daugiau tarpuskaitos šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa naująja abiejų šalių sandorio šalimi; ir

ii) kiti apsidraudimo priemonės pasikeitimai, jei jie atliekami, ribojami pasikeitimais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti.

▼M70

d) turi retrospektyviai taikyti 6.8 skirsnio reikalavimus. Šis retrospektyvaus taikymo reikalavimas taikomas tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie egzistavo ataskaitinio laikotarpio, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko tuos reikalavimus, pradžioje arba kurie buvo priskirti vėliau, ir pinigų srautų apsidraudimo rezerve sukauptai sumai, egzistavusiai ataskaitinio laikotarpio, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko tuos reikalavimus, pradžioje.

▼M53

Anksčiau 9-ąjį TFAS (2009), 9-ąjį TFAS (2010) arba 9-ąjį TFAS (2013) taikę ūkio subjektai

7.2.27. 7.2.1–7.2.26 straipsniuose nustatytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus ūkio subjektas turi taikyti atitinkamą taikymo pirmą kartą datą. Kiekvieną iš 7.2.3–7.2.14 ir 7.2.17–7.2.26 straipsniuose išdėstytų pereinamojo laikotarpio nuostatų ūkio subjektas taiko tik vieną kartą (t. y. pasirinkęs tokį 9-ojo TFAS taikymo metodą, pagal kurį nustatoma daugiau kaip viena taikymo pirmą kartą data, nė vienos iš šių nuostatų ūkio subjektas negali taikyti iš naujo, jei jos jau buvo taikytos anksčiau). (Žr. 7.2.2 ir 7.3.2 straipsnius.)

7.2.28. 9-ąjį TFAS (2009), 9-ąjį TFAS (2010) arba 9-ąjį TFAS (2013) taikęs ir vėliau šį standartą taikantis ūkio subjektas:

a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis anksčiau taip priskirtas laikantis 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos, bet taikant šį standartą ši sąlyga nebeįvykdoma;

b) gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.1.5 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šį standartą ši sąlyga įvykdoma;

▼M53

c) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šį standartą ši sąlyga nebeįvykdoma; ir

d) gali priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnio a punkte nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šį standartą ši sąlyga įvykdoma.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šio standarto taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Šis grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

▼M62

Perėjimas prie „Išankstinio mokėjimo savybių su neigiama kompensacija“

7.2.29. Ūkio subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS pataisas „Išankstinio mokėjimo savybės su neigiama kompensacija“ retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, išskyrus 7.2.30–7.2.34 straipsniuose nurodytus atvejus.

7.2.30. Ūkio subjektas, kuris šias pataisas pirmą kartą taiko tuo pat metu, kai jis pirmą kartą taiko šį standartą, užuot taikęs 7.2.31–7.2.34 straipsnius turi taikyti 7.2.1–7.2.28 straipsnius.

7.2.31. Ūkio subjektas, kuris šias pataisas pirmą kartą taiko po to, kai jis pirmą kartą taikė šį standartą, turi taikyti 7.2.32–7.2.34 straipsnius. Ūkio subjektas taip pat turi taikyti kitus šio standarto pereinamojo laikotarpio reikalavimus, kurie yra būtini norint taikyti šias pataisas. Tuo tikslu nuorodos į taikymo pirmą kartą datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į ataskaitinio laikotarpio, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžią (šių pataisų taikymo pirmą kartą data).

7.2.32. Priskirdamas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą prie turto ar įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ūkio subjektas:

a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis anksčiau taip priskirtas laikantis 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma;

b) gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.1.5 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma;

c) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma; ir

d) gali priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma.

▼M62

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šių pataisų taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Šis grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.33. Ūkio subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis, o pataisytose finansinėse ataskaitose atsižvelgiama į visus šio standarto reikalavimus. Jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

7.2.34. Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas turi atskleisti toliau nurodytą informaciją tą taikymo pirmą kartą datą apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems šios pataisos turėjo įtakos, grupę:

a) ankstesnę vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą prieš pat taikant šias pataisas;

b) naują vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą pritaikius šias pataisas;

c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodyto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie iš pradžių buvo priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, balansinę vertę; ir

d) priežastis, dėl kurių finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai priskirti prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba toks priskyrimas nutrauktas.

▼M75

Pereinamasis TFAS metinių patobulinimų laikotarpis

7.2.35. Ūkio subjektas turi taikyti *2018–2020 m. ciklo TFAS metinius patobulinimus* finansiniams įsipareigojimams, kurie keičiami arba iškeičiami metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko pataisą, pradžioje arba vėliau.

▼M74

Palūkanų normų lyginamojo indekso reformos 2-o etapo pereinamasis laikotarpis

7.2.43. Ūkio subjektas dokumentą *Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas* turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, išskyrus 7.2.44–7.2.46 straipsniuose nurodytus atvejus.

7.2.44. Ūkio subjektas naują apsidraudimo sandorį priskiria (pavyzdžiui, kaip aprašyta 6.9.13 straipsnyje) tik perspektyviai (t. y. ūkio subjektui draudžiama naują apsidraudimo apskaitos sandorį priskirti ankstesniais laikotarpiais). Tačiau ūkio subjektas nutrauktą apsidraudimo sandorį atkuria tik jeigu įvykdomos šios sąlygos:

▼M74

a) ūkio subjektas buvo tą apsidraudimo sandorį nutraukęs tik dėl pakeitimų, privalomų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, ir, jei šios pataisos būtų buvusios taikomos tuo metu, ūkio subjektui nebūtų reikėję to apsidraudimo sandorio nutraukti ir

b) ataskaitinio laikotarpio, kurį ūkio subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžioje (šių pataisų taikymo pirmą kartą datą) tas nutrauktas apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo apskaitos tinkamumo kriterijus (atsižvelgus į šias pataisas).

7.2.45. Jeigu taikydamas 7.2.44 straipsnį ūkio subjektas atkuria nutrauktą apsidraudimo sandorį, iki datos, kurią alternatyvi lyginamoji palūkanų norma priskirta kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas, ūkio subjektas vertina nuorodas, pateiktas 6.9.11 ir 6.9.12 straipsniuose, kaip nurodančias šių pataisų taikymo pirmą kartą datą (t. y. tai alternatyviai lyginamajai palūkanų normai, paskirtai kaip sutartyje nenurodytas rizikos komponentas, taikomas 24 mėn. laikotarpis prasideda nuo šių pataisų taikymo pirmą kartą datos).

7.2.46. Ūkio subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

▼M53

7.3. TFAAK 9-OJO AIŠKINIMO, 9-OJO TFAS (2009), 9-OJO TFAS (2010) IR 9-OJO TFAS (2013) PANAIKINIMAS

7.3.1. Šiuo standartu pakeičiamas TFAAK 9-asis aiškinimas „Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas“. 2010 m. spalio mėn. į 9-ąjį TFAS įtraukti reikalavimai apėmė pirmiau TFAAK 9-ojo aiškinimo 5 ir 7 straipsniuose nustatytus reikalavimus. Dėl šios pataisos į 1-ąjį TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“ įtraukti pirmiau TFAAK 9-ojo aiškinimo 8 straipsnyje nustatyti reikalavimai.

7.3.2. Šiuo standartu pakeičiami 9-asis TFAS (2009), 9-asis TFAS (2010) ir 9-asis TFAS (2013). Vis dėlto iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams ūkio subjektas gali pasirinkti vietoj šio standarto taikyti tas ankstesnes 9-ojo TFAS versijas, bet tik jei atitinkama ūkio subjekto taikymo pirmą kartą data yra iki 2015 m. vasario 1 d.

▼**M53**

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

Tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai – tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių dalis, atitinkanti tikėtinus kredito nuostolius, dėl finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo įvykių galinčius atsirasti per 12 mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos;

finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina – suma, kuria finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas **faktinių palūkanų metodu** vertinamas per pirminį pripažinimą, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus arba atėmus sukauptą pradinės ir galutinės sumos skirtumo amortizaciją; finansinio turto atveju ši suma pakoreguojama dėl bet kokio **atidėjinio nuostoliams**;

sutartyje numatytas turtas – teisės, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius tvarkoma pagal šį standartą;

dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas – finansinio turto vertė yra sumažėjusi dėl kredito rizikos įvykus vienam arba daugiau įvykių, neigiamai paveikusių apskaičiuotus būsimus to finansinio turto pinigų srautus. Finansinio turto vertės sumažėjimo dėl kredito rizikos įrodymai gali būti stebėjimais grindžiami duomenys apie šiuos įvykius:

a) apie didelius emitento arba skolininko finansinius sunkumus;

b) apie sutarties pažeidimą, pvz., įsipareigojimų neįvykdymo arba neapmokėjimo laiku įvykį;

c) apie skolintojo (-ų) skolininkui suteiktą (-as) nuolaidą (-as), kurios (-ių) skolintojas (-ai) kitu atveju nebūtų suteikęs (-ę) dėl ekonominių ar sutartyje nurodytų priežasčių, siejamų su skolininko finansiniais sunkumais;

d) apie tikimybę, kad skolininkas bankrutuos arba bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas;

e) apie to finansinio turto aktyviosios rinkos išnykimą dėl finansinių sunkumų arba

f) apie finansinio turto pirkimą arba suteikimą su didele nuolaida, iš kurio matyti patirti **kredito nuostoliai**.

Gali būti neįmanoma nustatyti vieno atskiro įvykio – finansinio turto vertės sumažėjimą dėl kredito rizikos gali kartu lemti keli įvykiai;

▼M53

kredito nuostoliai visų sutartyje numatytų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas turi gauti pagal sutartį, ir visų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti, skirtumas (t. y. visas pinigų trūkumas), diskontuotas taikant pirminę **faktinių palūkanų normą** (arba, **jei nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą**). Pinigų srautus ūkio subjektas turi apskaičiuoti atsižvelgdamas į visas finansinės priemonės sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius) per tikėtiną tos finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Į vertinamus pinigų srautus įtraukiami turimo užstato pardavimo arba kitokio kredito vertės didinimo, kuris yra neatskiriamas nuo sutarties sąlygų, pinigų srautai. Daroma prielaida, kad tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto kartais, kai tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi taikyti sutartyje numatytą likusį finansinės priemonės galiojimo laikotarpį;

dėl kredito pakoreguota faktinių palūkanų norma norma, kurią taikant apskaičiuoti būsimi pinigų mokėjimai arba įplaukos tikėtinu finansinio turto galiojimo laikotarpiu tiksliai diskontuojami (-os) iki **finansinio turto**, kuris yra **nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, amortizuotos savikainos**. Apskaičiuodamas dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą, ūkio subjektas pinigų srautus turi įvertinti atsižvelgdamas į visas finansinio turto sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius) ir į **tikėtinus kredito nuostolius**. Skaičiuojant įtraukiami visi atlygiai ir kitos sumos, kuriuos sutarties šalys sumokėjo viena kitai arba gavo viena iš kitos ir kurie yra neatskiriama faktinių palūkanų normos dalis (žr. B5.4.1-B5.4.3 straipsnius), **sandorių sąnaudos**, taip pat visos kitos premijos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautus ir tikėtiną panašių finansinių priemonių grupės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) likusio galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartyje numatytus pinigų srautus per visą sutartyje numatytą finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) galiojimo laikotarpį;

pripažinimo nutraukimas anksčiau pripažinto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pašalinimas iš ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitos;

išvestinė finansinė priemonė į šio standarto taikymo sritį patenkanti finansinė priemonė arba kita sutartis, kuriai būdingi visi šie trys požymiai:

a) jos vertė keičiasi dėl nustatytos palūkanų normos, finansinės priemonės kainos, biržos prekės kainos, užsienio valiutos kurso, kainų arba normų indekso, kredito reitingo, kredito indekso arba kito kintamojo, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai, (kartais vadinamo pagrindine priemone) pasikeitimo;

▼M53

b) jai nereikia pirminės grynosios investicijos arba reikia tokios pirminės grynosios investicijos, kuri būtų mažesnė, nei reikėtų kitų rūšių sutartims, kurias turėtų panašiai veikti rinkos veiksnių pokyčiai;

c) už ją atsiskaitoma būsimą datą;

dividendai — pelno paskirstymas nuosavybės priemonių turėtojams proporcingai jų turimam tam tikros klasės kapitalui;

faktinių palūkanų metodas — metodas, taikomas apskaičiuojant **finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą**, taip pat atitinkamu laikotarpiu pelno (nuostolių) ataskaitoje paskirstant ir pripažįstant palūkanų pajamas arba palūkanų sąnaudas;

faktinių palūkanų norma — norma, kurią taikant apskaičiuoti (-os) būsimi pinigų mokėjimai arba įplaukos tikėtinu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo galiojimo laikotarpiu tiksliai diskontuojami (-os) iki **finansinio turto bendrosios balansinės vertės** arba **finansinio įsipareigojimo amortizuotos savikainos**. Skaičiuodamas faktinių palūkanų normą, tikėtinus pinigų srautus ūkio subjektas turi vertinti atsižvelgdamas į visas finansinės priemonės sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), bet neatsižvelgdamas į **tikėtinus kredito nuostolius**. Skaičiuojant įtraukiami visi atlygiai ir kitos sumos, kuriuos sutarties šalys sumokėjo arba gavo viena iš kitos ir kurie yra neatskiriama faktinių palūkanų normos dalis (žr. B5.4.1-B5.4.3 straipsnius), **sandorių sąnaudos**, taip pat visos kitos premijos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautus ir tikėtiną panašių finansinių priemonių grupės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) tikėtino galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartyje numatytus pinigų srautus per visą sutartyje numatytą finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) galiojimo laikotarpį;

tikėtini kredito nuostoliai — svertinis **kredito nuostolių** vidurkis, nustatytas atsižvelgiant į atitinkamą įsipareigojimų neįvykdymo riziką;

finansinės garantijos sutartis — sutartis, kuria emitentas įpareigojamas sumokėti nustatytas sumas kaip kompensaciją už nuostolius, kuriuos turėtojas patiria dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pinigų pagal pradines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas;

▼**M53**

finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais	finansinis įsipareigojimas, atitinkantis vieną iš šių sąlygų: a) atitinka termino **laikomas prekybai** apibrėžtį; b) per pirminį pripažinimą ūkio subjektas jį priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.2.2 arba 4.3.5 straipsnį; c) per pirminį pripažinimą arba vėliau jis priskirtas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 6.7.1 straipsnį;
tvirtas pasižadėjimas	įpareigojamas susitarimas pasikeisti nustatytu išteklių kiekiu už nustatytą kainą nustatytą ateities datą (-omis);
prognozuojamas sandoris	neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris;
finansinio turto bendroji balansinė vertė	**finansinio turto amortizuota savikaina** prieš koregavimą dėl bet kokių **atidėjinių nuostoliams**;
apsidraudimo santykis	apsidraudimo priemonės kiekio ir apdraustojo objekto kiekio santykis pagal jų sąlyginį svorį;
laikomas prekybai	finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, kuris: a) yra įsigyjamas arba prisiimamas pirmiausia siekiant artimiausiu laiku jį parduoti arba perpirkti; b) per pirminį pripažinimą yra bendrai valdomų nustatytų finansinių priemonių portfelio dalis ir yra įrodymų, kad neseniai buvo panaudotas trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti; arba c) yra **išvestinė finansinė priemonė** (išskyrus išvestinę finansinę priemonę, kuri yra finansinės garantijos sutartis arba priskirta ir veiksminga apsidraudimo priemonė);
vertės sumažėjimo pelnas arba nuostoliai	pelnas arba nuostoliai, pripažįstami pelnu arba nuostoliais pagal 5.5.8 straipsnį, susidarantys taikant 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus;

▼M53

tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai	**tikėtini kred ito nuostoliai**, susidarantys dėl visų galimų įsipareigojimų neįvykdymo įvykių per visą tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį;
atidėjinys nuostoliams	finansinio turto, vertinamo pagal 4.1.2 straipsnį, už nuomą gautinų sumų ir **sutartyje numatyto turto** atidėjinys **tikėtiniems kredito nuostoliams**, sukaupta pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo finansinio turto vertės sumažėjimo suma, taip pat kreditavimo įsipareigojimų ir **finansinių garantijų sutarčių** atidėjinys tikėtiniems kredito nuostoliams;
pakeitimo pelnas arba nuostoliai	suma, susidaranti koreguojant **finansinio turto bendrąją balansinę vertę** pagal persvarstytus arba pakeistus sutartyje numatytus pinigų srautus. Finansinio turto bendrąją balansinę vertę ūkio subjektas perskaičiuoja kaip apskaičiuotų būsimų pinigų mokėjimų arba įplaukų tikėtinu persvarstyto arba pakeisto finansinio turto galiojimo laikotarpiu dabartinę vertę, diskontuotą taikant pradinę finansinio turto **faktinių palūkanų normą** (arba, jei **nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas**, – pradinę **dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą**) arba, jei taikoma, patikslintą **faktinių palūkanų normą**, apskaičiuotą pagal 6.5.10 straipsnį. Apskaičiuodamas tikėtinus finansinio turto pinigų srautus ūkio subjektas atsižvelgia į visas finansinio turto sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), bet neatsižvelgia į **tikėtinus kredito nuostolius**, nebent finansinis turtas yra **nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas**; pastaruoju atveju ūkio subjektas taip pat atsižvelgia į pirminius tikėtinus kredito nuostolius, į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant pradinę **dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą**;
laiku neapmokėtas	finansinis turtas yra laiku neapmokėtas, kai sandorio šalis neatliko mokėjimo sutartyje nustatytą datą;
nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas	nusipirktas arba suteiktas finansinis turtas, kurio **vertė** per pirminį pripažinimą yra **sumažėjusi dėl kredito rizikos**;
pergrupavimo data	pirmojo ataskaitinio laikotarpio po verslo modelio pakeitimo, dėl kurio ūkio subjektas pergrupuoja finansinį turtą, pirmoji diena;

▼**M53**

įprastas pirkimas arba pardavimas	finansinio turto pirkimas arba pardavimas pagal sutartį, pagal kurios sąlygas turtą reikia pristatyti per tam tikrą, paprastai nustatytą atitinkamos rinkos taisyklėse arba susitarime, laikotarpį;
sandorio sąnaudos	papildomos sąnaudos, tiesiogiai sietinos su finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įsigijimu (prisiėmimu), išleidimu arba perleidimu (žr. B5.4.8 straipsnį). Papildomos sąnaudos yra tokios, kurių ūkio subjektas nebūtų patyręs, jei nebūtų įsigijęs, išleidęs arba perleidęs finansinės priemonės.

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 32-ojo TAS 11 straipsnyje, 7-ojo TFAS A priede, 13-ojo TFAS A priede arba 15-ojo TFAS A priede ir šiame standarte vartojami 32-ajame TAS, 7-ajame TFAS, 13-ajame TFAS arba 15-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

a) kredito rizika ([1]);

b) nuosavybės priemonė;

c) tikroji vertė;

d) finansinis turtas;

e) finansinė priemonė;

f) finansinis įsipareigojimas;

g) sandorio kaina.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

TAIKYMO SRITIS (2 SKYRIUS)

B2.1 Pagal kai kurias sutartis reikalaujama mokėjimų, grindžiamų klimato, geologiniais arba kitais fiziniais kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiami mokėjimai kartais vadinami oro rizikos išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.) Jei šios sutartys nepatenka į 4-ojo TFAS taikymo sritį, jos patenka į šio standarto taikymo sritį.

B2.2 Šiuo standartu nekeičiami reikalavimai, susiję su išmokų darbuotojams planais, atitinkančiais 26-ąjį TAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“, taip pat autorinėmis sutartimis, kurios priklauso nuo pardavimo arba paslaugų pajamų, kurių apskaita tvarkoma pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, apimties.

([1]) Šis terminas (apibrėžtas 7-ajame TFAS) vartojamas įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kredito rizikos pasikeitimų poveikio pateikimo reikalavimuose (žr. 5.7.7 straipsnį).

▼**M53**

B2.3 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. Taikydamas 28-ąjį TAS, investuotojas arba bendrosios įmonės dalininkas nustato, ar tokiai investicijai turi būti taikoma apskaita nuosavybės metodu.

B2.4 Šis standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kitiems nei teisės ir prievolės, kurios išskiriamos pagal 2.1 straipsnio e punktą, nes jos atsiranda dėl sutarčių, patenkančių į 4-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį.

B2.5 Finansinių garantijų sutarčių teisinė forma gali būti įvairi, pvz., garantija, kai kurių rūšių akredityvai, kreditinių įsipareigojimų neįvykdymo sutartis arba draudimo sutartis. Jų apskaitai jų teisinė forma įtakos neturi. Toliau pateikiami tinkamos apskaitos pavyzdžiai (žr. 2.1 straipsnio e punktą):

a) nors finansinės garantijos sutartis atitinka 4-ajame TFAS pateiktą draudimo sutarties apibrėžtį, jei perduodama rizika yra reikšminga, emitentas taiko šį standartą. Vis dėlto, jei emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS. Jei taikomas šis standartas, 5.1.1 straipsnyje reikalaujama, kad emitentas finansinės garantijos sutartį iš pradžių pripažintų tikrąja verte. Jei finansinės garantijos sutartis buvo suteikta nesusijusiai šaliai, vykdant savarankišką sandorį tarp nesusijusių šalių, jos tikroji vertė sandorio pradžioje tikriausiai bus lygi gautai priemokai, nebent yra priešingų įrodymų. Vėliau, išskyrus atvejus, kai finansinės garantijos sutartis iš pradžių buvo priskirta prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba kai taikomi 3.2.15–3.2.23 ir B3.2.12–B3.2.17 straipsniai (jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba jei taikomas tolesnės kontrolės metodas), emitentas ją vertina didesniąja iš šių sumų:

   i) suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį; ir

   ii) iš pradžių pripažinta suma, atėmus, jei taikoma, sukauptą pajamų sumą, pripažintą vadovaujantis 15-ojo TFAS principais (žr. 4.2.1 straipsnio c punktą);

b) pagal kai kurias su kreditu susijusias garantijas nenustatytas reikalavimas, kaip būtina mokėjimo sąlyga, kad turėtojui kiltų rizika arba jis patirtų nuostolių dėl to, kad skolininkas suėjus terminui neatliko užtikrinto turto mokėjimų. Tokia būtų, pvz., garantija, pagal kurią reikalaujama atlikti mokėjimus atsižvelgiant į nustatyto kredito reitingo arba kredito indekso pokyčius. Tokios garantijos nėra finansinių garantijų sutartys, kaip apibrėžta šiame standarte, ir draudimo sutartys, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS. Tokios garantijos yra išvestinės finansinės priemonės, ir emitentas joms taiko šį standartą;

▼M53

c) jei finansinės garantijos sutartis buvo suteikta kartu parduodant prekes, nustatydamas, kada pripažinti garantijos ir prekių pardavimo pajamas, emitentas taiko 15-ąjį TFAS.

B2.6 Patvirtinimai, kad emitentas sutartis laiko draudimo sutartimis, paprastai randami emitento bendravimo su klientais ir reguliavimo institucijomis dokumentuose, sutartyse, verslo dokumentuose ir finansinėse ataskaitose. Be to, draudimo sutartims dažnai yra taikomi apskaitos reikalavimai, kurie skiriasi nuo reikalavimų, taikomų kitų rūšių sandoriams, pvz., bankų ir komercinių įmonių sudarytoms sutartims. Tokiais atvejais emitento finansinėse ataskaitose paprastai pateikiamas pareiškimas, kad emitentas taikė tuos apskaitos reikalavimus.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (3 SKYRIUS)

Pirminis pripažinimas (3.1 skirsnis)

B3.1.1 Vadovaudamasis 3.1.1 straipsnyje nurodytu principu, ūkio subjektas visas sutartyje numatytas savo teises ir prievoles pagal išvestines finansines priemones finansinės būklės ataskaitoje pripažįsta atitinkamai turtu ir įsipareigojimais, išskyrus išvestines finansines priemones, pagal kurias finansinio turto perdavimo negalima apskaityti kaip pardavimo (žr. B3.2.14 straipsnį). Jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas perduoto turto nepripažįsta savo turtu (žr. B3.2.15 straipsnį).

B3.1.2 Toliau pateikta 3.1.1 straipsnyje nurodyto principo taikymo pavyzdžių:

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 pinigus;

b) dėl tvirto pasižadėjimo pirkti ar parduoti prekes arba paslaugas įsigyjamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai paprastai nepripažįstami tol, kol bent viena šalis neįvykdo įsipareigojimų pagal sutartį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, gavęs tvirtą užsakymą, pasižadėjimo metu paprastai nepripažįsta turto (o užsakymą pateikęs subjektas nepripažįsta įsipareigojimo), bet atideda pripažinimą tol, kol užsakytos prekės arba paslaugos bus išsiųstos, pristatytos arba suteiktos. Jei tvirtas pasižadėjimas pirkti arba parduoti nefinansinį straipsnį pagal 2.4–2.7 straipsnius patenka į šio standarto taikymo sritį, jo grynoji tikroji vertė pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo datą (žr. B4.1.30 straipsnio c punktą). Be to, jei pirmiau nepripažintas tvirtas pasižadėjimas laikomas tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, visi su apdraustąja rizika sietini grynosios tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami turtu arba įsipareigojimu nuo apsidraudimo sandorio pradžios (žr. 6.5.8 straipsnio b punktą ir 6.5.9 straipsnį);

c) į šio standarto taikymo sritį patenkantis išankstinis sandoris (žr. 2.1 straipsnį) pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu ne atsiskaitymo, bet pasižadėjimo datą. Kai ūkio subjektas tampa išankstinio sandorio šalimi, teisės ir prievolės tikrosios vertės dažnai būna lygios, todėl išankstinio sandorio grynoji tikroji vertė yra lygi nuliui. Jei teisės ir prievolės grynoji tikroji vertė nėra lygi nuliui, sandoris pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu;

▼**M53**

d) į šio standarto taikymo sritį patenkantys pasirinkimo sandoriai (žr. 2.1 straipsnį) pripažįstami turtu arba įsipareigojimais tada, kai turėtojas arba pasirašantis ūkio subjektas tampa sandorio šalimi;

e) planuojami būsimi sandoriai, neatsižvelgiant į tai, kiek jie tikėtini, nėra nei turtas, nei įsipareigojimai, nes ūkio subjektas nėra tapęs sandorio šalimi.

Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas

B3.1.3 Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas pripažįstamas taikant apskaitą pagal prekybos datą arba apskaitą pagal atsiskaitymo datą, kaip aprašyta B3.1.5 ir B3.1.6 straipsniuose. Ūkio subjektas nuosekliai taiko tą patį metodą visam pagal šį standartą vienodai sugrupuoto finansinio turto pirkimui arba pardavimui. Dėl to turtas, kurį būtina vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, sudaro atskirą grupę nei turtas, priskirtas prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Be to, investicijos į nuosavybės priemones, apskaitomos taikant 5.7.5 straipsnyje nurodytą galimybę, sudaro atskirą grupę.

B3.1.4 Sutartis, pagal kurią reikalaujamas arba leidžiamas sutarties vertės pasikeitimo grynasis atsiskaitymas, nėra įprastinė sutartis. Ši sutartis apskaitoma kaip laikotarpio nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos išvestinė finansinė priemonė.

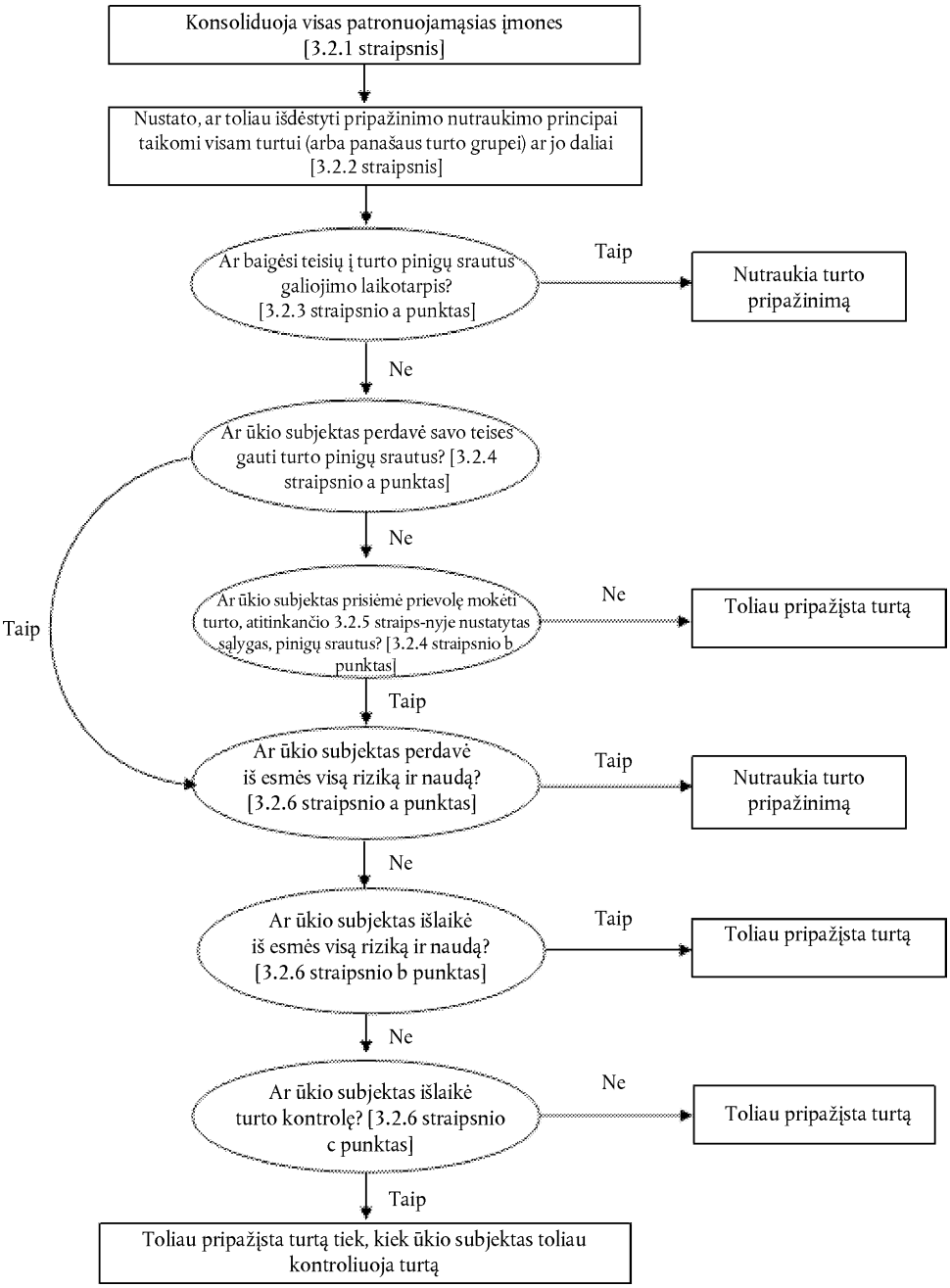
B3.1.5 Prekybos data – data, kurią ūkio subjektas įsipareigoja pirkti arba parduoti turtą. Taikant apskaitą pagal prekybos datą: a) pripažįstamas gautinas turtas ir įsipareigojimas už jį mokėti prekybos datą; b) nutraukiamas parduoto turto pripažinimas, pripažįstamas visas perleidimo pelnas arba nuostoliai ir pripažįstamos prekybos datą iš pirkėjo gautinos sumos. Paprastai, perduodant nuosavybės teisę, turto ir atitinkamo įsipareigojimo palūkanos nepradeda kauptis iki atsiskaitymo datos.

B3.1.6 Atsiskaitymo data – data, kurią turtas pristatomas ūkio subjektui arba kurią ūkio subjektas pristato turtą. Taikant apskaitą pagal atsiskaitymo datą: a) turtas pripažįstamas tą dieną, kurią ūkio subjektas jį gavo; b) turto pripažinimas nutraukiamas ir pripažįstamas visas perleidimo pelnas arba nuostoliai tą dieną, kurią ūkio subjektas pristato turtą. Jei taikoma apskaita pagal atsiskaitymo datą, ūkio subjektas apskaito visus turto, gautino per laikotarpį nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pasikeitimus taip, kaip jis apskaito įsigytą turtą. Kitaip tariant, amortizuota savikaina vertinamo turto vertės pasikeitimas nepripažįstamas; jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei turtas priskirtas prie finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais; jis pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir jei investicijos į nuosavybės priemones apskaitomos pagal 5.7.5 straipsnį.

▼**M53**

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas (3.2 skirsnis)

B3.2.1 Toliau pateikta struktūrograma, pagal kurią vertinama, ar nutraukiamas finansinio turto pripažinimas ir kiek jis nutraukiamas.



Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam arba keliems gavėjams (3.2.4 straipsnio b punktas)

B3.2.2 3.2.4 straipsnio b punkte aprašytos aplinkybės (kai ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, bet prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam arba keliems gavėjams) susidaro, pvz., jei ūkio subjektas yra patikos fondas, suteikiantis investuotojams palankias palūkanas pagrindiniam finansiniam turtui, kuris jam priklauso, ir teikiantis to finansinio turto priežiūrą. Tuo atveju, jei įvykdomos 3.2.5 ir 3.2.6 straipsniuose nustatytos sąlygos, galima nutraukti šio finansinio turto pripažinimą.

▼**M53**

B3.2.3 Taikant 3.2.5 straipsnį, ūkio subjektas galėtų būti, pvz., finansinio turto iniciatorius arba grupė, kuriai priklauso patronuojamoji įmonė, įsigijusi finansinį turtą ir perduodanti pinigų srautus nesusijusiai trečiajai šaliai – investuotojams.

Su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos perdavimo vertinimas (3.2.6 straipsnis)

B3.2.4 Ūkio subjektas perduoda iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, pavyzdžiui:

a) besąlygiškai parduodamas finansinį turtą;

b) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo sandoriu atpirkti jį tikrąja verte atpirkimo metu; ir

c) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoriu, kuris yra labai nepelningas (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris yra toks nepelningas, kad egzistuoja tik labai maža tikimybė, jog iki galiojimo pabaigos jis taps pelningas).

B3.2.5 Ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, pavyzdžiui:

a) sudarydamas pardavimo ir atpirkimo sandorį, kurio atpirkimo kaina yra fiksuota kaina arba pardavimo kaina kartu su skolintojo grąža;

b) sudarydamas vertybinių popierių skolinimo sutartį;

c) parduodamas finansinį turtą kartu su apsikeitimo grąžomis sandoriu, pagal kurį rinkos rizikos pozicija vėl perduodama ūkio subjektui;

d) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoriu, kuris yra labai pelningas (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris yra toks pelningas, kad egzistuoja labai maža tikimybė, jog iki galiojimo pabaigos jis taps nepelningas); ir

e) parduodamas trumpalaikes gautinas sumas, kai ūkio subjektas gavėjui garantuoja kompensaciją už tikėtinus kredito nuostolius.

B3.2.6 Jei ūkio subjektas nustato, kad perduodamas turtą perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jis perduoto turto nebepripažįsta būsimais laikotarpiais, nebent iš naujo įsigyja perduotą turtą pagal naują sandorį.

Kontrolės perdavimo vertinimas

B3.2.7 Ūkio subjektas neišlaikė perduoto turto kontrolės, jei gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą. Ūkio subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę, jei gavėjas neturi praktinės galimybės parduoti perduotą turtą. Gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą, jei juo prekiaujama aktyviojoje rinkoje, nes gavėjas galėtų atpirkti perduotą turtą rinkoje, jei jam reikėtų grąžinti turtą

▼M53

ūkio subjektui. Pavyzdžiui, gavėjas gali turėti praktinę galimybę parduoti perduotą turtą, jei perduotam turtui taikomas pasirinkimo sandoris, pagal kurį ūkio subjektas gali atpirkti perduotą turtą, bet gavėjas gali lengvai gauti perduotą turtą rinkoje, jei pasirinkimo sandoris įvykdomas. Gavėjas neturi praktinės galimybės parduoti perduoto turto, jei ūkio subjektas išlaiko šį pasirinkimo sandorį, o gavėjas negali lengvai gauti perduoto turto rinkoje, jei ūkio subjektas įvykdo šį pasirinkimo sandorį.

B3.2.8 Gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą tik jei jis gali parduoti visą perduotą turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir šia galimybe gali pasinaudoti vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų. Svarbiausia ne tai, kokias sutartyje numatytas teises gavėjas turi dėl to, ką gali daryti su perduotu turtu, arba kokie sutartyje nustatyti apribojimai, bet tai, ką gavėjas gali daryti praktiškai. Visų pirma:

a) sutartyje numatytos teisės perleisti perduotą turtą praktinė vertė maža, jei nėra perduoto turto rinkos;

b) galimybės perleisti perduotą turtą praktinė vertė maža, jei šia galimybe negalima laisvai naudotis. Todėl:

i) gavėjo galimybė perleisti perduotą turtą turi būti nepriklausoma nuo kitų šalių veiksmų (t. y. ši galimybė turi būti vienašališka);

ii) gavėjas turi galėti perleisti perduotą turtą nesusiedamas su perdavimu ribojamųjų sąlygų ar išlygų (t. y. sąlygų, kaip turi būti prižiūrimas paskolos turtas, arba pasirinkimo sandorio, kuriuo gavėjui suteikiama teisė šį turtą atpirkti).

B3.2.9 Vien tai, kad nėra tikėtina, jog gavėjas parduos perduotą turtą, nereiškia, kad perdavėjas išlaikė perduoto turto kontrolę. Vis dėlto, jei pasirinkimo parduoti sandoriu arba garantija ribojamos gavėjo galimybės parduoti perduotą turtą, perdavėjas perduoto turto kontrolę išlaikė. Pavyzdžiui, jei pasirinkimo parduoti sandoris arba garantija yra pakankamai vertingi, jais ribojama gavėjo galimybė parduoti perduotą turtą, nes gavėjas praktiškai neparduotų perduoto turto trečiajai šaliai nesusiedamas perdavimo su panašiu pasirinkimo sandoriu arba kitokiomis ribojamosiomis sąlygomis. Užuot tai daręs, gavėjas laikytų perduotą turtą, kad gautų mokėjimus pagal garantiją arba pasirinkimo parduoti sandorį. Šiomis aplinkybėmis perdavėjas perduoto turto kontrolę išlaikė.

Perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

B3.2.10 Ūkio subjektas gali išlaikyti teisę į perduoto turto palūkanų mokėjimų dalį kaip kompensaciją už šio turto priežiūrą. Palūkanų mokėjimų dalis, kurios ūkio subjektas netektų nutraukęs arba perdavęs priežiūros sutartį, priskiriama prižiūrimam turtui arba įsipareigojimui. Palūkanų mokėjimų dalis, kurios ūkio subjektas neprarastų, yra gautina suma pagal vien tik palūkanų perdavimo sutartį. Pavyzdžiui, jei nutraukęs arba perdavęs turto priežiūros sutartį ūkio subjektas palūkanų neprarastų, tuomet visos jam priskiriamos palūkanos yra gautina suma pagal vien tik palūkanų perdavimo sutartį. Taikant 3.2.13 straipsnį, prižiūrimo turto ir gautinos sumos pagal vien tik palūkanų perdavimo sutartį tikrosios vertės naudojamos paskirstant gautinos sumos balansinę vertę turto daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, ir daliai, kuri pripažįstama toliau. Jei priežiūros atlygis nenustatytas arba nesitikima, kad gautinu atlygiu ūkio subjektui bus tinkamai atlyginama už priežiūrą, priežiūros prievolės įsipareigojimas pripažįstamas tikrąja verte.

▼M53

B3.2.11 Nustatydamas dalies, kuri pripažįstama toliau, ir dalies, kurios pripažinimas nutrauktas, tikrąsias vertes 3.2.13 straipsnio taikymo tikslais, ūkio subjektas, be 3.2.14 straipsnyje nustatytų reikalavimų, taiko 13-ajame TFAS nustatytus tikrosios vertės nustatymo reikalavimus.

Perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

B3.2.12 Toliau nurodyta, kaip taikyti 3.2.15 straipsnyje nurodytą principą. Jei ūkio subjekto suteikta garantija dėl perduoto turto įsipareigojimų neįvykdymo nuostolių neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, nes ūkio subjektas išlaikė iš esmės visą su perduoto turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, visas perduotas turtas toliau pripažįstamas, o gautas atlygis pripažįstamas įsipareigojimu.

Tolesnė perduoto turto kontrolė

B3.2.13 Toliau pateikta pavyzdžių, kaip ūkio subjektas vertina perduotą turtą ir susijusį įsipareigojimą pagal 3.2.16 straipsnį.

Visas turtas

a) Jei ūkio subjekto suteikta garantija apmokėti perduoto turto įsipareigojimų neįvykdymo nuostolius neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo tiek, kiek turtas toliau kontroliuojamas, perdavimo datą perduotas turtas vertinamas 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 suma). Susijęs įsipareigojimas iš pradžių vertinamas garantijos suma, pridėjus garantijos tikrąją vertę (paprastai ją sudaro už garantiją gaunamas atlygis). Vėliau garantijos pradinė tikroji vertė pripažįstama pelnu arba nuostoliais, jei (arba kai) įvykdoma prievolė (vadovaujantis 15-ojo TFAS principais), o turto balansinė vertė sumažinama bet kokio atidėjinio nuostoliams suma.

Amortizuota savikaina vertinamas turtas

b) Jei ūkio subjekto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio prievolė arba jo turimo pasirinkimo pirkti sandorio teisė neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo ir ūkio subjektas vertina perduotą turtą amortizuota savikaina, susijęs įsipareigojimas vertinamas savikaina (t. y. gauto atlygio suma), pakoreguota dėl bet kokios šios savikainos ir perduoto turto bendrosios balansinės vertės skirtumo pasirinkimo sandorio galiojimo pabaigos datą amortizacijos. Pavyzdžiui, tarkime, turto bendroji balansinė vertė perdavimo datą yra 98 PV, o gautas atlygis – 95 PV. Pasirinkimo sandorio įvykdymo datą turto bendroji balansinė vertė bus 100 PV. Pradinė susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 95 PV, o 95 PV ir 100 PV skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, taikant faktinių palūkanų normą. Jei pasirinkimo sandoris įvykdomas, visas susijusio įsipareigojimo balansinės vertės ir įvykdymo kainos skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M53

Tikrąja verte vertinamas turtas

c) Jei pagal ūkio subjekto išlaikytą pasirinkimo pirkti sandorio teisę neleidžiama nutraukti perduoto turto pripažinimo ir ūkio subjektas perduotą turtą vertina tikrąja verte, turtas toliau vertinamas tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, atėmus jo laiko vertę, jei šis pasirinkimo sandoris yra pelningas, arba ii) perduoto turto tikrąja verte, atėmus pasirinkimo sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo sandoris yra nepelningas. Koreguojant susijusio įsipareigojimo vertinimą užtikrinama, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų pasirinkimo pirkti sandorio teisės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei pagrindinio turto tikroji vertė yra 80 PV, pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina – 95 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 75 PV (80 PV – 5 PV), o perduoto turto balansinė vertė – 80 PV (t. y. jo tikroji vertė).

d) Jei pagal ūkio subjekto pasirašytą pasirinkimo parduoti sandorį perduoto turto pripažinimo nutraukti negalima ir ūkio subjektas vertina perduotą turtą tikrąja verte, susijęs įsipareigojimas vertinamas pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, pridėjus pasirinkimo sandorio laiko vertę. Turto vertinimas tikrąja verte ribojamas mažesniąja iš šių verčių: jo tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, nes ūkio subjektas neturi teisės į jokį perduoto turto tikrosios vertės perviršį, didesnį už pasirinkimo sandorio įvykdymo kainą. Taip užtikrinama, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų pasirinkimo parduoti sandorio prievolės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei pagrindinio turto tikroji vertė yra 120 PV, pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina – 100 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 105 PV (100 PV + 5 PV), o turto balansinė vertė – 100 PV (šiuo atveju ji yra pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina).

e) Jei apatinė riba, nustatyta nusipirkto pasirinkimo pirkti sandorio ir pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio forma, neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo ir ūkio subjektas vertina turtą tikrąja verte, jis ir toliau vertina turtą tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo pirkti sandorio įvykdymo kainos ir pasirinkimo parduoti sandorio tikrosios vertės suma, atėmus pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo pirkti sandoris yra pelningas, arba ii) turto tikrosios vertės ir pasirinkimo parduoti sandorio tikrosios vertės suma, atėmus pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo pirkti sandoris yra nepelningas. Koreguojant susijusį įsipareigojimą užtikrinama, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė. Pavyzdžiui, tarkime, ūkio subjektas perduoda tikrąja verte vertinamą finansinį turtą ir kartu nusiperka pasirinkimo pirkti sandorį, kurio įvykdymo kaina

▼M53

yra 120 PV, ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kurio įvykdymo kaina yra 80 PV. Taip pat tarkime, kad turto tikroji vertė perdavimo datą yra 100 PV. Pasirinkimo parduoti sandorio ir pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertės yra atitinkamai 1 PV ir 5 PV. Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta 100 PV turtą (turto tikrąją vertę) ir 96 PV įsipareigojimą [(100 PV + 1 PV) – 5 PV]. Gaunama grynoji turto vertė yra 4 PV; ši vertė yra ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė.

Visi perdavimai

B3.2.14 Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, su perdavimu susijusios sutartyje numatytos perdavėjo teisės arba prievolės neapskaitomos atskirai kaip išvestinės finansinės priemonės, jei pripažinus išvestinę finansinę priemonę ir perduotą turtą arba dėl perdavimo atsiradusį įsipareigojimą tos pačios teisės arba prievolės būtų pripažintos du kartus. Pavyzdžiui, pagal perdavėjo išlaikytą pasirinkimo pirkti sandorį gali būti neleidžiama apskaityti finansinio turto perdavimo kaip pardavimo. Tokiu atveju pasirinkimo pirkti sandoris nėra atskirai pripažįstamas kaip išvestinis turtas.

B3.2.15 Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas nepripažįsta perduoto turto savo turtu. Gavėjas nutraukia pinigų arba kito sumokėto atlygio pripažinimą ir pripažįsta iš perdavėjo gautiną sumą. Jei perdavėjas turi teisę ir prievolę pakartotinai perimti viso perduoto turto kontrolę už fiksuotą sumą (pvz., numatytą atpirkimo susitarime), iš jo gautiną sumą gavėjas gali vertinti amortizuota savikaina, jei turtas atitinka 4.1.2 straipsnyje išdėstytus kriterijus.

Pavyzdžiai

B3.2.16 Toliau pateikiamais pavyzdžiais paaiškinama, kaip taikyti šiame standarte išdėstytus pripažinimo nutraukimo principus.

a) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas.* Jei finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti jį už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, arba paskolinamas pagal susitarimą grąžinti jį perdavėjui, šio turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą. Jei gavėjas įgyja teisę parduoti arba įkeisti turtą, tada perdavėjas pergrupuoja turtą savo finansinės būklės ataskaitoje, pvz., kaip paskolintą turtą arba gautiną atpirkimo sumą.

b) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas. Turtas, kuris iš esmės yra toks pats.* Jei finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti tą patį ar iš esmės tokį patį turtą už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, arba jei finansinis turtas pasiskolinamas arba paskolinamas pagal susitarimą perdavėjui grąžinti tą patį arba iš esmės tokį patį turtą, to turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

c) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas. Teisė pakeisti turtą.* Jei pagal susitarimą atpirkti už fiksuotą atpirkimo kainą arba kainą, lygią pardavimo kainai, pridėjus skolintojo grąžą, arba panašų vertybinių popierių skolinimo sandorį gavėjui suteikiama teisė pakeisti turtą į panašų turtą, kurio tikroji vertė yra lygi perduoto turto tikrajai vertei atpirkimo datą, pagal atpirkimo arba vertybinių popierių skolinimo sandorį parduoto arba paskolinto turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

▼M53

d) *Pirmumo teisė atpirkti turtą tikrąja verte.* Jei ūkio subjektas parduoda finansinį turtą ir išlaiko tik pirmumo teisę atpirkti turtą tikrąja verte, jei gavėjas vėliau šį turtą parduotų, ūkio subjektas nutraukia turto pripažinimą, nes perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

e) *Greito pardavimo sandoris.* Finansinio turto atpirkimas netrukus po to, kai jis buvo parduotas, kartais vadinamas greitu pardavimu. Dėl tokio atpirkimo nėra neįmanoma nutraukti turto pripažinimą, jei pirminis sandoris atitinka pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Vis dėlto, jei susitarimas parduoti finansinį turtą sudaromas tuo pačiu metu, kai sudaromas to paties turto atpirkimo už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, susitarimas, turto pripažinimas nenutraukiamas.

f) *Labai pelningi pasirinkimo parduoti sandoriai ir pasirinkimo pirkti sandoriai* Jei perduotą finansinį turtą perdavėjas gali atpirkti ir pasirinkimo pirkti sandoris yra labai pelningas, perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą. Panašiai, jei gavėjas gali parduoti finansinį turtą ir pasirinkimo parduoti sandoris yra labai pelningas, perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

g) *Labai nepelningi pasirinkimo parduoti sandoriai ir pasirinkimo pirkti sandoriai.* Finansinio turto, perduodamo tik pagal gavėjo turimą pasirinkimo parduoti sandorį, kuris yra labai nepelningas, arba gavėjo turimą pasirinkimo pirkti sandorį, kuris yra labai nepelningas, pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad perdavėjas perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

h) *Lengvai gaunamas turtas, kuriam taikomas pasirinkimo pirkti sandoris, kuris nėra nei labai pelningas, nei labai nepelningas.* Jei ūkio subjektas turi turto, kurį galima lengvai gauti rinkoje, pasirinkimo pirkti sandorį ir šis sandoris nėra nei labai pelningas, nei labai nepelningas, turto pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas: i) neišlaikė ir neperdavė iš esmės visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos; ii) neišlaikė kontrolės. Vis dėlto, jei gauti turto rinkoje lengvai negalima, pripažinimo nutraukti neleidžiama tokia turto suma, kuriai taikomas pasirinkimo pirkti sandoris, nes ūkio subjektas išlaikė turto kontrolę.

i) *Turtas, kurio negalima lengvai gauti ir kuriam taikomas ūkio subjekto pasirašytas pasirinkimo parduoti sandoris, kuris nėra nei labai pelningas, nei labai nepelningas.* Jei ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, kurio negalima lengvai gauti rinkoje, ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kuris nėra labai nepelningas, ūkio subjektas dėl pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos su nuosavybe

▼M53

susijusios rizikos ir naudos. Ūkio subjektas išlaiko turto kontrolę, jei pasirinkimo parduoti sandoris yra pakankamai vertingas, kad gavėjas turto neparduotų; šiuo atveju turtas toliau pripažįstamas tiek, kiek perdavėjas jį toliau kontroliuoja (žr. B3.2.9 straipsnį). Ūkio subjektas perduoda turto kontrolę, jei pasirinkimo parduoti sandoris nėra pakankamai vertingas, kad gavėjas turto neparduotų; šiuo atveju turto pripažinimas nutraukiamas.

j) *Turtas, kuriam taikomas tikrosios vertės pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas.* Finansinio turto, kuriam taikomas tik pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas, kurio įvykdymo arba atpirkimo kaina yra lygi finansinio turto tikrajai vertei atpirkimo metu, pripažinimas nutraukiamas, nes perduodama iš esmės visa su nuosavybe susijusi rizika ir nauda.

k) *Pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais.* Ūkio subjektas įvertina finansinio turto, kuriam taikomas pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas, perleidimą, už kurį bus atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais, siekdamas nustatyti, ar jis išlaikė arba perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą. Jei ūkio subjektas neišlaikė iš esmės visos su perduoto turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, jis nustato, ar išlaikė perduoto turto kontrolę. Vien dėl to, kad už pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandorį arba išankstinį atpirkimo susitarimą atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais, ūkio subjektas kontrolės neperduoda (žr. B3.2.9 straipsnio g, h ir i punktus).

l) *Atsiskaitymų panaikinimas.* Atsiskaitymų panaikinimas yra besąlygiškas pasirinkimo atpirkti (pirkti) sandoris, kuriuo ūkio subjektui suteikiama teisė susigrąžinti perduotą turtą, laikantis tam tikrų apribojimų. Jei dėl tokio pasirinkimo sandorio ūkio subjektas neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, nutraukti turto pripažinimo negalima tik tokia suma, kuria gali būti atperkama (darant prielaidą, kad gavėjas negali parduoti turto). Pavyzdžiui, jei perduoto paskolos turto balansinė vertė ir įplaukos yra 100 000 PV ir bet kurią atskirą paskolą būtų galima atpirkti, bet bendroji paskolų suma, kuria būtų galima atpirkti, negalėtų viršyti 10 000 PV, būtų galima nutraukti 90 000 PV paskolų pripažinimą.

m) *Pasirinkimo panaikinti sandoriai.* Perduotą turtą prižiūrintis ūkio subjektas (jis gali būti perdavėjas) gali turėti pasirinkimo panaikinti sandorį, kad galėtų nusipirkti likusį perduotą turtą likusio nepadengto turto sumai sumažėjus iki nurodyto lygio, kurį pasiekus šio turto priežiūros sąnaudos tampa nuostolingos, palyginti su priežiūros nauda. Jei dėl šio pasirinkimo panaikinti sandorio ūkio subjektas neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos ir gavėjas negali parduoti turto, nutraukti pripažinimo negalima tik tokia turto suma, kuriai taikomas pasirinkimo pirkti sandoris.

n) *Subordinuotos išlaikytosios dalys ir kredito garantijos.* Ūkio subjektas gali padidinti gavėjo kredito vertę subordinuodamas kai kurias arba visas savo perduoto turto išlaikytąsias dalis. Arba ūkio subjektas gali padidinti gavėjo kredito vertę suteikdamas kredito garantiją, kuri galėtų būti neribota arba apribota iki tam tikros sumos. Jei ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą su

▼M53

perduoto turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, ir toliau pripažįstamas visas turtas. Jei ūkio subjektas išlaiko kai kurią, bet ne iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą ir išlaikė kontrolę, nutraukti pripažinimo neleidžiama tokia pinigų arba kito turto suma, kurią iš ūkio subjekto galėtų būti pareikalauta sumokėti.

o) *Apsikeitimo grąžomis sandoriai.* Ūkio subjektas gali parduoti finansinį turtą gavėjui ir sudaryti su juo apsikeitimo grąžomis sandorį, pagal kurį visi pagrindinio turto palūkanų mokėjimo pinigų srautai perduodami ūkio subjektui mainais už fiksuotą arba kintamosios normos mokėjimą ir bet kokį valdomo turto tikrosios vertės padidėjimą arba sumažėjimą prisiima ūkio subjektas. Tokiu atveju draudžiama nutraukti viso turto pripažinimą.

p) *Palūkanų normų apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui fiksuotosios palūkanų normos finansinį turtą ir sudaryti su juo palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį gavėjas gautų fiksuotąją ir mokėtų kintamąją palūkanų normą, grindžiamą tariamąja suma, lygia perduoto finansinio turto pagrindinei sumai. Palūkanų normų apsikeitimo sandoris netrukdo nutraukti perduoto turto pripažinimo, jei apsikeitimo sandorio mokėjimai nepriklauso nuo to, ar bus atlikti mokėjimai už perduotą turtą.

q) *Amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui fiksuotosios palūkanų normos finansinį turtą, už kurį sumokama per tam tikrą laikotarpį, ir su gavėju sudaryti amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį gavėjas gauna fiksuotąją palūkanų normą ir moka kintamąją palūkanų normą, grindžiamą tariamąja suma. Jei apsikeitimo sandorio tariamoji suma amortizuojama taip, kad kuriuo nors metu tampa lygi perduoto finansinio turto pagrindinei nepadengtajai sumai, dėl apsikeitimo sandorio ūkio subjektas paprastai išlaikytų esminę išankstinio mokėjimo riziką ir šiuo atveju ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą arba toliau pripažįsta perduotą turtą tiek, kiek jį toliau kontroliuoja. Priešingai, jei apsikeitimo sandorio tariamosios sumos amortizacija nėra susijusi su perduotojo turto pagrindine nepadengtąja suma, dėl tokio apsikeitimo sandorio ūkio subjektas išankstinio mokėjimo už turtą rizikos neišlaikytų. Taigi, tai netrukdytų nutraukti perduoto turto pripažinimo, jei apsikeitimo sandorio mokėjimai nebūtų priklausomi nuo to, ar bus atliekami palūkanų mokėjimai už perduotą turtą, ir dėl apsikeitimo sandorio ūkio subjektas neišlaikytų jokios kitos su perduoto turto nuosavybe susijusios reikšmingos rizikos ir naudos.

r) *Nurašymas.* Ūkio subjektas negali pagrįstai tikėtis susigrąžinti sutartyje numatytų viso arba dalies finansinio turto pinigų srautų.

▼**M53**

B3.2.17 Šiame straipsnyje paaiškinama, kaip taikyti tolesnės kontrolės metodą, jei ūkio subjektas toliau kontroliuoja dalį finansinio turto.

Tarkime, ūkio subjektas turi iš anksto apmokamų paskolų portfelį, kurio kuponas ir faktinių palūkanų norma yra 10 %, o pagrindinė suma ir amortizuota savikaina – 10 000 PV. Jis sudaro sandorį, pagal kurį mainais už 9 115 PV mokėjimą gavėjas įgyja teisę į 9 000 PV visos surinktos pagrindinės sumos ir 9,5 % jos palūkanų. Ūkio subjektas išlaiko teisę į 1 000 PV visos surinktos pagrindinės sumos ir 10 % jos palūkanų, taip pat į likusios 9 000 PV pagrindinės sumos 0,5 % perviršio skirtumą. Surinkti išankstiniai mokėjimai proporcingai paskirstomi ūkio subjektui ir gavėjui santykiu 1:9, bet visas įsipareigojimų neįvykdymas atimamas iš ūkio subjekto 1 000 PV dalies tol, kol šios dalies nelieka. Paskolų tikroji vertė sandorio datą yra 10 100 PV, o 0,5 % perviršio skirtumo tikroji vertė – 40 PV.

Ūkio subjektas nustato, kad perdavė kai kurią reikšmingą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą (pvz., reikšmingą išankstinio mokėjimo riziką), bet taip pat išlaikė kai kurią reikšmingą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą (dėl jo išlaikytos subordinuotos dalies) ir išlaikė kontrolę. Todėl jis taiko tolesnės kontrolės metodą.

Siekdamas taikyti šį standartą, ūkio subjektas analizuoja sandorį kaip: a) visiškai proporcingos išlaikytos 1 000 PV dalies išlaikymą; b) tos išlaikytos dalies subordinavimą siekiant padidinti gavėjo kredito vertę dėl kredito nuostolių.

Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad 9 090 PV (90 % × 10 100 PV) iš gauto 9 115 PV atlygio sudaro atlygį už visiškai proporcingą 90 % dalį. Likusi gauto atlygio dalis (25 PV) sudaro atlygį, gautą už jo išlaikytos dalies subordinavimą siekiant padidinti gavėjo kredito vertę dėl kredito nuostolių. Be to, 0,5 % perviršio skirtumas atitinka už kredito vertės padidinimą gautą atlygį. Taigi bendras už kredito vertės padidinimą gautas atlygis sudaro 65 PV (25 PV + 40 PV).

Ūkio subjektas apskaičiuoja 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną ar nuostolius. Darydamas prielaidą, kad 90 % perleistos dalies ir 10 % išlaikytos dalies atskiros tikrosios vertės perleidimo datą nėra žinomos, ūkio subjektas paskirsto turto balansinę vertę pagal 9-ojo TFAS 3.2.14 straipsnį, kaip nurodyta toliau:

	Tikroji vertė	*Procentinė dalis*	*Paskirstyta balansinė vertė*
Perduota dalis	9 090	90 %	9 000
Išlaikyta dalis	1 010	10 %	1 000
Iš viso	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Ūkio subjektas apskaičiuoja savo 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną ar nuostolius, iš gauto atlygio atimdamas paskirstytą perduotos dalies balansinę vertę, t. y. 90 PV (9 090 PV – 9 000 PV). Ūkio subjekto išlaikytos dalies balansinė vertė yra 1 000 PV.

Be to, ūkio subjektas pripažįsta tolesnę kontrolę, atsirandančią subordinuojant jo išlaikytą dalį dėl kredito nuostolių. Taigi jis pripažįsta 1 000 PV vertės turtą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negautų dėl subordinavimo) ir 1 065 PV vertės susijusį įsipareigojimą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negautų dėl subordinavimo, t. y. 1 000 PV, pridėjus 65 PV subordinavimo tikrąją vertę).

Ūkio subjektas naudoja visą pirmiau nurodytą informaciją apskaitydamas sandorį, kaip nurodyta toliau:

	Debetas	*Kreditas*
Pradinis turtas	—	9 000
Turtas, pripažintas subordinuoti, arba likusi dalis	1 000	—
Gauto atlygio turtas, gautas kaip perviršio skirtumas	40	—
Pelnas arba nuostoliai (perdavimo pelnas)	—	90
Įsipareigojimas	—	1 065
Gauti pinigai	9 115	—
Iš viso	**10 155**	**10 155**

Iš karto po sandorio turto balansinė vertė yra 2 040 PV; ją sudaro 1 000 PV suma, atitinkanti paskirstytas išlaikytos dalies išlaidas, ir 1 040 PV suma, atitinkanti ūkio subjekto papildomą tolesnę kontrolę, atsiradusią subordinavus jo išlaikytą dalį dėl kredito nuostolių (į šią sumą įtrauktas 40 PV perviršio skirtumas).

Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas pripažįsta už kredito vertės padidinimą gautą atlygį (65 PV) proporcingai laikui, kaupia pripažinto turto palūkanas taikydamas faktinių palūkanų metodą ir pripažįsta visus pripažinto turto vertės sumažėjimo nuostolius. Pastarojo atvejo pavyzdys: daroma prielaida, kad kitais metais pagrindinių paskolų vertės sumažėjimo nuostoliai sudaro 300 PV. Ūkio subjektas iš pripažinto turto atima 600 PV (300 PV, susijusius su išlaikyta dalimi, ir 300 PV, susijusius su papildoma tolesne kontrole, atsiradusia subordinavus išlaikytą dalį dėl vertės sumažėjimo nuostolių), o iš pripažinto įsipareigojimo atima 300 PV. Grynasis rezultatas įskaitomas į pelną arba nuostolius dėl 300 PV vertės sumažėjimo.

▼M53

Finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas (3.3 skirsnis)

B3.3.1 Finansinis įsipareigojimas (arba jo dalis) išnyksta, kai skolininkas:

a) įvykdo įsipareigojimą (arba jo dalį) sumokėdamas kreditoriui, paprastai pinigais, kitu finansiniu turtu, prekėmis arba paslaugomis, arba

b) teismo arba kreditoriaus yra juridiškai atleidžiamas nuo pirminės atsakomybės už įsipareigojimą (arba už jo dalį). (Jei skolininkas yra suteikęs garantiją, ši sąlyga vis tiek gali būti įvykdyta.)

B3.3.2 Jei skolos priemonės emitentas atperka šią priemonę, skola išnyksta net jei emitentas yra šios priemonės rinkos formuotojas arba ketina šią priemonę artimiausiu metu perparduoti.

B3.3.3 Vien dėl mokėjimo trečiajai šaliai, įskaitant patikėtosios nuosavybės juridinį asmenį (kartais vadinamas neesminiu anuliavimu), skolininkas neatleidžiamas nuo pirminės prievolės kreditoriui, jei nesuteiktas teisiškai pagrįstas atleidimas.

B3.3.4 Jei skolininkas moka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir savo kreditoriui praneša, kad jo skolinį įsipareigojimą prisiėmė trečioji šalis, skolininkas nenutraukia skolinio įsipareigojimo pripažinimo, nebent įvykdoma B3.3.1 straipsnio b punkte nustatyta sąlyga. Jei skolininkas sumoka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir gauna teisinį atleidimą iš kreditoriaus, skolininko skola panaikinama. Vis dėlto, jei skolininkas sutinka atlikti mokėjimus dėl skolos trečiajai šaliai arba tiesiogiai savo pirmajam kreditoriui, jis pripažįsta naują skolinį įsipareigojimą trečiajai šaliai.

B3.3.5 Nors dėl teismo arba kreditoriaus suteikto teisinio atleidimo nuo įsipareigojimo nutraukiamas įsipareigojimo pripažinimas, ūkio subjektas gali pripažinti naują įsipareigojimą, jei neįvykdomi 3.2.1–3.2.23 straipsniuose išdėstyti perduoto turto pripažinimo nutraukimo kriterijai. Jei šie kriterijai neįvykdomi, perduoto turto pripažinimas nenutraukiamas ir ūkio subjektas pripažįsta naują su perduotu turtu susijusį įsipareigojimą.

▼M75

B3.3.6 Taikant 3.3.2 straipsnį sąlygos yra iš esmės skirtingos, jei diskontuota pinigų srautų dabartinė vertė pagal naująsias sąlygas, įskaitant visus sumokėtus atlygius, iš kurių atimti visi gauti mokesčiai ir kurie diskontuoti taikant pradinę faktinių palūkanų normą, bent 10 % skiriasi nuo pradinio finansinio įsipareigojimo likusių pinigų srautų diskontuotos dabartinės vertės. Nustatydamas tuos sumokėtus mokesčius, atskaičius gautus mokesčius, skolininkas įtraukia tik tarp skolininko ir skolintojo sumokėtus arba gautus mokesčius, įskaitant kito vardu skolininko arba skolintojo sumokėtus arba gautus mokesčius.

B3.3.6A Jei skolos priemonių mainai arba sąlygų pakeitimas apskaitomas kaip išnykimas, visos patirtos sąnaudos arba sumokėti atlygiai pripažįstami išnykimo pelno arba nuostolio dalimi. Jei mainai arba sąlygų pakeitimas neapskaitomas kaip išnykimas, pagal visas patirtas sąnaudas arba sumokėtus atlygius koreguojama įsipareigojimo balansinė vertė ir šios sąnaudos arba atlygiai amortizuojami per likusį pakeisto įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

▼**M53**

B3.3.7 Kai kada kreditorius atleidžia skolininką nuo dabartinio įsipareigojimo atlikti mokėjimus, bet skolininkas prisiima garantinį įsipareigojimą mokėti, jei pirminę atsakomybę prisiėmusi šalis neįvykdys įsipareigojimų. Šiuo atveju skolininkas:

a) pripažįsta naują finansinį įsipareigojimą remdamasis savo garantijos įsipareigojimo tikrąja verte;

b) pripažįsta pelną arba nuostolius remdamasis: i) visų sumokėtų įplaukų ir ii) pradinio finansinio įsipareigojimo balansinės vertės, atėmus naujo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, skirtumu.

GRUPAVIMAS (4 SKYRIUS)

Finansinio turto grupavimas (4.1 skirsnis)

Finansiniam turtui valdyti skirtas ūkio subjekto verslo modelis

B4.1.1 4.1.1 straipsnio a punkte reikalaujama, kad ūkio subjektas grupuotų finansinį turtą remdamasis savo finansiniam turtui valdyti skirtu verslo modeliu, nebent taikomas 4.1.5 straipsnis. Ūkio subjektas vertina, ar jo finansinis turtas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą, remdamasis savo pagrindinių vadovaujančių darbuotojų nustatytu verslo modeliu (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“).

B4.1.2 Ūkio subjekto verslo modelis nustatomas lygmeniu, kuriuo matyti, kaip finansinio turto grupės kartu valdomos siekiant konkretaus verslo tikslo. Ūkio subjekto verslo modeliui neturi įtakos vadovybės ketinimai pavienės priemonės atžvilgiu. Taigi ši sąlyga nėra grupavimo pagal atskiras priemones požiūris ir turėtų būti nustatoma aukštesniu apibendrinimo lygmeniu. Vis dėlto vienas ūkio subjektas gali taikyti daugiau nei vieną verslo modelį savo finansinėms priemonėms valdyti. Todėl grupavimo nereikia nustatyti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto lygmeniu. Pavyzdžiui, vieną savo valdomų investicijų portfelį ūkio subjektas gali laikyti siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, o kitą – siekdamas prekiauti, kad galėtų realizuoti tikrosios vertės pasikeitimus. Panašiai tam tikromis aplinkybėmis gali būti tinkama išskaidyti finansinio turto portfelį į dalis, siekiant atsižvelgti į lygmenį, kuriuo ūkio subjektas valdo šį finansinį turtą. Pavyzdžiui, taip gali būti, jei ūkio subjektas suteikia arba nusiperka nekilnojamojo turto paskolų portfelį ir kai kurias paskolas valdo siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, o kitas – siekdamas paskolas parduoti.

B4.1.2A Ūkio subjekto verslo modelis yra susijęs su tuo, kaip ūkio subjektas valdo savo finansinį turtą siekdamas sukurti pinigų srautus. Tai reiškia, kad ūkio subjekto verslo modeliu nustatoma, kaip bus kuriami pinigų srautai: renkant sutartyje numatytus pinigų srautus, parduodant finansinį turtą ar abiem šiais būdais. Todėl atliekant šį vertinimą nesiremiama scenarijais, kurių ūkio subjektas pagrįstai nesitiki, pvz., vadinamaisiais blogiausio atvejo arba nepalankiausio atvejo scenarijais.

▼**M53**

Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas tikisi tam tikrą finansinio turto portfelį parduoti tik nepalankiausio atvejo scenarijumi, tas scenarijus nedarytų poveikio tam, kaip ūkio subjektas vertina to turto verslo modelį, jei ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad toks scenarijus neįvyks. Jei pinigų srautai realizuojami kitaip, nei ūkio subjektas tikėjosi tą datą, kai jis įvertino verslo modelį, (pvz., jei ūkio subjektas parduoda daugiau arba mažiau finansinio turto, nei tikėjosi grupuodamas turtą), ūkio subjekto finansinėse ataskaitose neatsiranda ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidų (žr. 8-ąjį TAS) ir nepasikeičia pagal tą verslo modelį laikomo likusio finansinio turto (t. y. to turto, kurį ūkio subjektas pripažino ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais ir dar laiko) grupavimas, jei ūkio subjektas atsižvelgė į visą svarbią informaciją, kurią buvo galima gauti vertinant verslo modelį. Vis dėlto, vertindamas naujai suteikto arba naujai nusipirkto finansinio turto verslo modelį, ūkio subjektas turi atsižvelgti į informaciją apie tai, kaip pinigų srautai buvo realizuoti praeityje, ir į kitą svarbią informaciją.

B4.1.2B Finansiniam turtui valdyti taikomas ūkio subjekto verslo modelis grindžiamas ne vien tvirtinimu, bet faktais. Paprastai tai matyti iš veiklos, kurią ūkio subjektas vykdo siekdamas verslo modelio tikslo. Vertindamas finansiniam turtui valdyti taikomą verslo modelį, ūkio subjektas turės priimti sprendimą; šį įvertinimą lemia ne pavienis veiksnys arba veikla. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus atliekant vertinimą turimus susijusius įrodymus. Prie šių svarbių įrodymų priskiriama, pavyzdžiui:

a) kaip vertinami verslo modelio rezultatai ir pagal jį laikomas finansinis turtas, kaip apie juos pranešama ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams;

b) rizika, turinti įtakos verslo modelio rezultatams (ir pagal tą verslo modelį laikomam finansiniam turtui), pirmiausia, kaip ta rizika valdoma; ir

c) kaip atlyginama verslo valdytojams (pvz., kuo – valdomo turto tikrąja verte ar surinktais sutartyje numatytais pinigų srautais – grindžiamas atlyginimas).

▼**M53**

Verslo modelis, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus

B4.1.2C Finansinis turtas, laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, valdomas siekiant realizuoti pinigų srautus per priemonės galiojimo laikotarpį renkant sutartyje numatytus mokėjimus. Tai reiškia, kad ūkio subjektas valdo portfelyje laikomą turtą siekdamas surinkti šiuos konkrečius sutartyje numatytus pinigų srautus (užuot valdęs bendrąją portfelio grąžą tiek laikydamas, tiek parduodamas turtą). Nustatant, ar pinigų srautai bus realizuojami renkant sutartyje numatytus finansinio turto pinigų srautus, būtina atsižvelgti į pardavimo ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais dažnumą, vertę ir laiką, to pardavimo priežastis ir su būsima pardavimo veikla susijusius lūkesčius. Vis dėlto pats pardavimas lemiamos įtakos verslo modeliui neturi, todėl negali būti vertinamas atskirai. Iš informacijos apie ankstesnį pardavimą ir būsimo pardavimo lūkesčius galima gauti įrodymų, susijusių su tuo, kaip siekiama ūkio subjekto nurodyto finansinio turto valdymo tikslo ir konkrečiai – kaip realizuojami pinigų srautai. Ūkio subjektas privalo atsižvelgti į informaciją apie ankstesnį pardavimą atsižvelgdamas į to pardavimo priežastis ir į tuo metu buvusias sąlygas, palyginti su dabartinėmis sąlygomis.

B4.1.3 Nors ūkio subjekto verslo modelio tikslas gali būti laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, ūkio subjektui nebūtina laikyti visų šių priemonių iki termino. Taigi pagal ūkio subjekto verslo modelį finansinis turtas gali būti laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus net jei finansinio turto pardavimas vykdomas arba numatomas vykdyti ateityje.

B4.1.3A Pagal verslo modelį turtas gali būti laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus net jei ūkio subjektas finansinį turtą parduoda padidėjus turto kredito rizikai. Siekdamas nustatyti, ar padidėjo turto kredito rizika, ūkio subjektas atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, įskaitant išankstinę informaciją. Nepaisant pardavimo dažnumo ir vertės, padidėjus turto kredito rizikai vykdomas pardavimas nelaikomas nesuderinamu su verslo modeliu, kurio tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, nes finansinio turto kredito kokybė yra susijusi su ūkio subjekto gebėjimu rinkti pinigų srautus. Kredito rizikos valdymo veikla, kuria siekiama kuo labiau sumažinti galimus kredito nuostolius dėl kredito pablogėjimo, yra neatskiriama nuo tokio verslo modelio. Kaip pardavimo dėl padidėjusios kredito rizikos pavyzdį būtų galima nurodyti finansinio turto pardavimą dėl to, kad jis nebeatitinka kredito kriterijų, apibrėžtų ūkio subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Vis dėlto įrodyti, kad pardavimas vykdytas dėl padidėjusios kredito rizikos, jei tokia politika neparengta, ūkio subjektas gali ir kitais būdais.

▼M53

B4.1.3B Pardavimas dėl kitų priežasčių, pvz., siekiant valdyti kredito koncentracijos riziką (nepadidėjus turto kredito rizikai), taip pat gali būti suderinamas su verslo modeliu, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Visų pirma toks pardavimas gali būti suderinamas su verslo modeliu, kurio tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei toks pardavimas yra retas (net jei jo vertė didelė) arba jo vertė, vertinant atskirai ir bendrai, yra nereikšminga (net jei jis yra dažnas). Jei toks portfelio turto pardavimas yra dažnesnis nei retas ir šio pardavimo vertė yra didesnė nei nereikšminga (vertinant atskirai arba bendrai), ūkio subjektas turi įvertinti, ar pardavimas dera su pinigų srautų surinkimo tikslu ir kaip jis su šiuo tikslu dera. Atliekant šį vertinimą nėra svarbu, ar trečioji šalis nustato reikalavimą parduoti finansinį turtą, ar ši veikla vykdoma ūkio subjekto nuožiūra. Pardavimo dažnumo arba vertės padidėjimas konkrečiu laikotarpiu nebūtinai nedera su tikslu laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei ūkio subjektas gali paaiškinti šio pardavimo priežastis ir įrodyti, kad šis pardavimas nerodo ūkio subjekto verslo modelio pasikeitimo. Be to, pardavimas gali derėti su finansinio turto laikymo tikslu siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei jis vykdomas artėjant finansinio turto terminui ir pardavimo pajamos apytiksliai atitinka likusius surinktinus sutartyje numatytus pinigų srautus.

B4.1.4 Toliau pateikta pavyzdžių, kai ūkio subjekto verslo modelio tikslas gali būti laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis. Be to, šiuose pavyzdžiuose nesiekiama aprašyti visų veiksnių, kurie gali būti svarbūs vertinant ūkio subjekto verslo modelį, ir nurodyti santykinės veiksnių svarbos.

Pavyzdys	Analizė
1 pavyzdys Ūkio subjektas investuoja siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Ūkio subjekto finansavimo poreikiai yra nuspėjami, o jo finansinio turto terminas atitinka numatomus ūkio subjekto finansavimo poreikius. Ūkio subjektas vykdo kredito rizikos valdymo veiklą siekdamas kuo labiau sumažinti kredito nuostolius. Praeityje pardavimas paprastai būdavo vykdomas finansinio turto kredito rizikai padidėjus tiek, kad turtas nebeatitiko kredito kriterijų, nustatytų ūkio subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Be to, dėl nenumatytų finansavimo poreikių pardavimas vykdytas retai.	Nors ūkio subjektas, be kitos informacijos, atsižvelgia į finansinio turto tikrąsias vertes likvidumo požiūriu (t. y. į pinigų sumą, kuri būtų realizuojama, jei ūkio subjektui prireiktų parduoti turtą), ūkio subjekto tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Pardavimas šiam tikslui neprieštarautų, jei jis būtų vykdomas atsižvelgiant į padidėjusią turto kredito riziką, pvz., jei turtas nebeatitiktų kredito kriterijų, apibrėžtų ūkio subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Retas pardavimas dėl nenumatytų finansavimo poreikių (pvz., pagal nepalankiausio atvejo scenarijų) taip pat neprieštarautų šiam tikslui net jei šio pardavimo vertė būtų reikšminga.

▼M53

Pavyzdys	Analizė
Pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams teikiamose ataskaitose daugiausia dėmesio skiriama finansinio turto kredito kokybei ir sutartyje numatytai grąžai. Ūkio subjektas, be kitos informacijos, taip pat stebi finansinio turto tikrąsias vertes.	
2 pavyzdys Taikant ūkio subjekto verslo modelį perkami finansinio turto portfeliai, pvz., paskolos. Į šiuos portfelius gali būti įtraukiamas arba neįtraukiamas dėl kredito sumažėjusios vertės finansinis turtas. Jei paskolos grąžinimo įmokos nemokamos laiku, ūkio subjektas bando realizuoti pinigų srautus įvairiomis priemonėmis, pvz., susisiekdamas su skolininku el. paštu, telefonu arba kitais būdais. Ūkio subjekto tikslas – surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus; ūkio subjektas jokių šio portfelio paskolų nevaldo, kad galėtų realizuoti pinigų srautus parduodamas paskolas. Kai kada ūkio subjektas sudaro palūkanų normų apsikeitimo sandorius siekdamas pakeisti konkretaus į portfelį įtraukto finansinio turto palūkanų normą iš kintamosios į fiksuotąją.	Ūkio subjekto verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Tokia pat analizė būtų taikoma net jei ūkio subjektas nesitiki gauti visų sutartyje numatytų pinigų srautų (pvz., jei kai kurio finansinio turto vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito). Be to, vien tai, kad ūkio subjektas sudaro išvestinių finansinių priemonių sutartis siekdamas pakeisti portfelio pinigų srautus, nėra ūkio subjekto verslo modelio pasikeitimas.
3 pavyzdys Ūkio subjektas taiko verslo modelį, kurio tikslas – suteikti paskolas klientams ir vėliau jas parduoti pakeitimo vertybiniais popieriais subjektui. Pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas išleidžia priemones investuotojams. Paskolas suteikiantis ūkio subjektas valdo pakeitimo vertybiniais popieriais subjektą, taigi jį konsoliduoja. Pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas renka sutartyje numatytus paskolų pinigų srautus ir perduoda juos investuotojams. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad paskolos ir toliau pripažįstamos konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje, nes pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas jų pripažinimo nenutraukia.	Konsoliduotoji grupė suteikė paskolas siekdama jas laikyti, kad galėtų surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Vis dėlto paskolas suteikęs ūkio subjektas siekia realizuoti paskolų portfelio pinigų srautus parduodamas paskolas pakeitimo vertybiniais popieriais subjektui, taigi atskirose jo finansinėse ataskaitose nebūtų laikoma, kad jis šį portfelį valdo siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.
4 pavyzdys Finansų įstaiga laiko finansinį turtą siekdama patenkinti likvidumo poreikius esant nepalankiausio atvejo scenarijui (pvz., jei būtų masiškai atsiimami banko indėliai). Ūkio subjektas nenumato parduoti šio turto, nebent įvyktų tokie scenarijai. Ūkio subjektas stebi finansinio turto kredito kokybę ir valdo finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Ūkio subjektas vertina turto rezultatus remdamasis gautomis palūkanų pajamomis ir realizuotais kredito nuostoliais.	Ūkio subjekto verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Analizė nesikeistų net jei pagal ankstesnį nepalankiausio atvejo scenarijų ūkio subjektas, siekdamas patenkinti savo likvidumo poreikius, būtų įvykdęs reikšmingos vertės pardavimą. Panašiai ir kartotinis nereikšmingos vertės pardavimas nėra nesuderinamas su finansinio turto laikymu siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.

▼M53

Pavyzdys	Analizė
Vis dėlto ūkio subjektas taip pat stebi finansinio turto tikrąją vertę likvidumo požiūriu, siekdamas užtikrinti, kad pinigų suma, kuri būtų realizuojama, jei ūkio subjektui prireiktų parduoti turtą esant nepalankiausio atvejo scenarijui, būtų pakankama, kad būtų galima patenkinti ūkio subjekto likvidumo poreikius. Siekdamas įrodyti likvidumą, ūkio subjektas periodiškai vykdo nereikšmingos vertės pardavimą.	Kitaip yra, jei ūkio subjektas laiko finansinį turtą siekdamas patenkinti savo kasdienius likvidumo poreikius, o siekiant įgyvendinti šį tikslą reikia dažnai vykdyti reikšmingos vertės pardavimą, – šiuo atveju ūkio subjekto verslo modelio tikslas nėra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Panašiai ir tuo atveju, jei reguliavimo institucija reikalauja, kad ūkio subjektas reguliariai parduotų finansinį turtą siekdamas įrodyti, kad turtas yra likvidus, o parduoto turto vertė yra reikšminga, ūkio subjekto verslo modelio tikslas nėra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Atliekant šią analizę nėra svarbu, ar trečioji šalis nustato reikalavimą parduoti finansinį turtą, ar ši veikla vykdoma ūkio subjekto nuožiūra.

Verslo modelis, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą

B4.1.4A Ūkio subjektas gali laikyti finansinį turtą pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Pagal šį verslo modelio tipą ūkio subjekto pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai yra priėmę sprendimą, kad sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis. Su šio tipo verslo modeliu gali derėti įvairūs tikslai. Verslo modelio tikslas gali būti, pavyzdžiui, valdyti kasdienius likvidumo poreikius, išlaikyti tam tikrą palūkanų pelno profilį arba suderinti finansinio turto galiojimo trukmę su įsipareigojimų, kurie finansuojami šiuo turtu, galiojimo trukme. Siekdamas šio tikslo, ūkio subjektas rinks sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduos finansinį turtą.

B4.1.4B Pardavimas pagal šį verslo modelį, palyginti su verslo modeliu, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, bus dažnesnis ir didesnės vertės. Taip yra todėl, kad finansinio turto pardavimas ne tik yra susijęs su verslo modelio tikslo įgyvendinimu, bet ir yra neatskiriama jo dalis. Vis dėlto pardavimo, kurį reikia vykdyti pagal šį verslo modelį, dažnumo arba vertės riba nenustatyta, nes sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama jo tikslo įgyvendinimo dalis.

B4.1.4C Toliau pateikta pavyzdžių, kai ūkio subjekto verslo modelio tikslas gali būti pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis. Be to, šiuose pavyzdžiuose nesiekiama aprašyti visų veiksnių, kurie gali būti svarbūs vertinant ūkio subjekto verslo modelį, ir nurodyti santykinės veiksnių svarbos.

▼M53

Pavyzdys	Analizė
5 pavyzdys Ūkio subjektas tikisi kapitalo išlaidų po kelerių metų. Ūkio subjektas investuoja savo perteklinius pinigus į trumpalaikį ir ilgalaikį finansinį turtą, kad atsiradus poreikiams galėtų finansuoti išlaidas. Sutartyje nurodytas didelės dalies finansinio turto galiojimo laikotarpis viršija ūkio subjekto numatytą investavimo laikotarpį. Ūkio subjektas laikys finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir atsiradus galimybei parduos finansinį turtą, kad galėtų iš naujo investuoti pinigus į finansinį turtą, kurio grąža didesnė. Už portfelį atsakingiems vadovams atlyginama remiantis bendrąja portfelio grąža.	Verslo modelio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Ūkio subjektas reguliariai priims sprendimus dėl to, ar renkant sutartyje numatytus pinigų srautus arba parduodant finansinį turtą maksimaliai padidės portfelio grąža, kol atsiras investuotų pinigų poreikis. Kitaip yra, jei ūkio subjektas tikisi pinigų išmokų, kuriomis galėtų finansuoti kapitalo išlaidas, po penkerių metų ir investuoja perteklinius pinigus į trumpalaikį finansinį turtą. Suėjus investicijų terminui, ūkio subjektas iš naujo investuoja pinigus į naują trumpalaikį finansinį turtą. Šią strategiją ūkio subjektas taiko tol, kol prireikia lėšų; jų prireikus ūkio subjektas kapitalo išlaidoms finansuoti naudoja finansinio turto, kurio terminas sueina, įplaukas. Nesuėjus terminui vykdomas tik nereikšmingos vertės pardavimas (nebent padidėja kredito rizika). Šio skirtingo verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.
6 pavyzdys Finansų įstaiga laiko finansinį turtą siekdama patenkinti savo kasdienius likvidumo poreikius. Ūkio subjektas siekia kuo labiau sumažinti šių likvidumo poreikių valdymo sąnaudas, todėl aktyviai valdo portfelio grąžą. Šią grąžą sudaro surinkti sutartyje numatyti mokėjimai, taip pat finansinio turto pardavimo pelnas ir nuostoliai. Todėl ūkio subjektas laiko finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų iš naujo investuoti į pelningesnį finansinį turtą arba geriau atsižvelgti į savo įsipareigojimų trukmę. Praeityje taikant šią strategiją pardavimas vykdytas dažnai; jo vertė buvo reikšminga. Šią veiklą numatoma vykdyti ir ateityje.	Šio verslo modelio tikslas – kuo labiau padidinti portfelio grąžą siekiant patenkinti kasdienius likvidumo poreikius; šį tikslą ūkio subjektas įgyvendina rinkdamas sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodamas finansinį turtą. Kitaip tariant, sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.
7 pavyzdys Draudikas laiko finansinį turtą, kad galėtų finansuoti draudimo sutarties įsipareigojimus. Draudikas naudoja sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų įplaukas, kad suėjus terminui įvykdytų draudimo sutarties įsipareigojimus. Siekdamas užtikrinti, kad sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakaktų tiems įsipareigojimams įvykdyti, draudikas reguliariai vykdo reikšmingą pirkimo ir pardavimo veiklą, kad galėtų perbalansuoti turto portfelį ir prireikus patenkinti pinigų srautų poreikius.	Šio verslo modelio tikslas – finansuoti draudimo sutarties įsipareigojimus. Siekdamas šio tikslo, ūkio subjektas renka sutartyje numatytus pinigų srautus suėjus jų terminui ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų išlaikyti pageidaujamą turto portfelio profilį. Taigi sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.

▼**M53**

Kiti verslo modeliai

B4.1.5 Finansinis turtas vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis nelaikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, arba pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą (taip pat žr. 5.7.5 straipsnį). Vienas verslo modelis, pagal kurį vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, yra toks, kurį taikydamas ūkio subjektas valdo finansinį turtą siekdamas realizuoti pinigų srautus parduodamas turtą. Ūkio subjektas priima sprendimus remdamasis turto tikrosiomis vertėmis ir valdo turtą siekdamas realizuoti šias tikrąsias vertes. Šiuo atveju siekdamas tikslo ūkio subjektas paprastai vykdys aktyvią pardavimo ir pirkimo veiklą. NET jei ūkio subjektas rinks sutartyje numatytus pinigų srautus laikydamas finansinį turtą, tokio verslo modelio tikslas nebus pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Taip yra todėl, kad sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas nėra neatskiriamas nuo verslo modelio tikslo įgyvendinimo, bet su juo susijęs.

B4.1.6 Finansinio turto portfelis, kuris valdomas ir kurio rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte (kaip aprašyta 4.2.2 straipsnio b punkte), nėra laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus arba surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoti finansinį turtą. Ūkio subjektas daugiausia dėmesio skiria tikrosios vertės informacijai; remdamasis ja jis vertina turto rezultatus ir priima sprendimus. Be to, prekybai laikomo apibrėžtį atitinkančio finansinio turto portfelis nėra laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus arba siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoti finansinį turtą. Tokių portfelių sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas yra tik susijęs su verslo modelio tikslo įgyvendinimu. Todėl tokius finansinio turto portfelius reikia vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

Sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai

B4.1.7 4.1.1 straipsnio b punkte reikalaujama, kad, jei finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, arba pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą, ūkio subjektas finansinį turtą grupuotų remdamasis sutartyje numatytų jo pinigų srautų charakteristikomis, nebent taikomas 4.1.5 straipsnis. Kad jį taip būtų galima grupuoti, pagal 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų, ar sutartyje numatyti turto pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

▼**M53**

B4.1.7A Sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, yra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Prie svarbiausių pagrindinio skolinimo susitarimo palūkanų elementų paprastai priskiriamas atlygis už pinigų laiko vertę (žr. B4.1.9A–B4.1.9E straipsnius) ir kredito riziką. Vis dėlto tokio susitarimo palūkanos gali apimti ir atlygį už kitą pagrindinę skolinimo riziką (pvz., likvidumo riziką) ir sąnaudas (pvz., administracines sąnaudas), susijusias su finansinio turto laikymu tam tikrą laikotarpį. Be to, palūkanos gali apimti pelno maržą, derančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Kraštutinėmis ekonominėmis aplinkybėmis palūkanos gali būti neigiamos, jei, pvz., finansinio turto turėtojas tam tikrą laikotarpį tiesiogiai arba netiesiogiai moka už savo pinigų indėlį (ir tas mokestis viršija atlygį, kurį turėtojas gauna už pinigų laiko vertę, kredito riziką, taip pat už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas). Tačiau dėl sutarties sąlygų, dėl kurių susidaro rizikos arba sutartyje numatytų pinigų srautų svyravimų, nesusijusių su pagrindiniu skolinimo susitarimu, (pvz., nuosavybės vertybinių popierių arba biržos prekių kainų pasikeitimo rizika) pozicija, neatsiranda sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Suteiktas arba nusipirktas finansinis turtas gali būti pagrindinis skolinimo susitarimas neatsižvelgiant į tai, ar jo teisinė forma yra paskola.

B4.1.7B Pagal 4.1.3 straipsnio a punktą pagrindinė suma yra finansinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu. Vis dėlto ši pagrindinė suma finansinio turto galiojimo laikotarpiu gali kisti (pvz., jei atlikti pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimai).

B4.1.8 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, valiuta, kuria finansinis turtas yra išreikštas.

B4.1.9 Svertas yra kai kurio finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristika. Svertas didina sutartyje numatytų pinigų srautų kintamumą, todėl jie neturi palūkanų ekonominių požymių. Kaip finansinio turto, į kurį įtrauktas toks svertas, pavyzdžius būtų galima nurodyti savarankišką pasirinkimo sandorį, išankstinį ir apsikeitimo sandorius. Taigi tokie sandoriai neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos ir todėl negali būti vertinami amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

Atlygis už pinigų laiko vertę

B4.1.9A Pinigų laiko vertė yra palūkanų elementas, kuriuo atlyginama tik už praeinantį laiką. Taigi pinigų laiko vertės elementu neatlyginama už kitą su finansinio turto laikymu susijusią riziką arba sąnaudas. Siekdamas įvertinti, ar elementu atlyginama tik už praeinantį laiką, ūkio subjektas priima sprendimą ir atsižvelgia į svarbius veiksnius, pvz., į valiutą, kuria finansinis turtas išreikštas, ir į laikotarpį, kuriam nustatytos palūkanos.

▼**M53**

B4.1.9B Vis dėlto kai kada pinigų laiko vertės elementas gali būti pakeistas (t. y. netobulas). Taip būtų, pvz., jei finansinio turto palūkanų norma būtų periodiškai tikslinama, bet to tikslinimo dažnumas neatitiktų palūkanų normos pradinio termino (pvz., palūkanų norma kas mėnesį būtų tikslinama iki vienų metų normos) arba jei finansinio turto palūkanų norma periodiškai būtų tikslinama iki konkrečių trumpalaikių ir ilgalaikių palūkanų normų vidurkio. Tokiais atvejais ūkio subjektas turi įvertinti pakeitimą siekdamas nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektui gali pavykti tai nustatyti atliekant kokybinį pinigų laiko vertės elemento vertinimą, tačiau kai kada gali prireikti kiekybinio vertinimo.

B4.1.9C Vertinant pakeistą pinigų laiko vertės elementą siekiama nustatyti, kaip skirtųsi sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai nuo (nediskontuotų) pinigų srautų, kurie susidarytų, jei pinigų laiko vertės elementas būtų nepakeistas (lyginamųjų pinigų srautų). Pavyzdžiui, jei vertinamam finansiniam turtui taikoma kintamoji palūkanų norma, kuri kas mėnesį tikslinama iki vienų metų palūkanų normos, ūkio subjektas lygintų tą finansinį turtą su finansine priemone, kuriai taikomos tokios pat sutarties sąlygos ir su kuria susijusi tokia pat kredito rizika, tik kintamoji palūkanų norma kas mėnesį tikslinama iki vienų metų palūkanų normos. Jei dėl pakeisto pinigų laiko vertės elemento galėtų atsirasti tokie sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai, kurie labai skirtųsi nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka. Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pakeisto pinigų laiko vertės elemento poveikį kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu ir bendrą poveikį per finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Priežastis, dėl kurios palūkanų norma taip nustatyta, analizei nėra svarbi. Jei atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja arba neatlikus analizės yra aišku, ar sutartyje numatyti (nediskontuoti) vertinamo finansinio turto pinigų srautai galėtų (arba negalėtų) reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, ūkio subjektui išsamaus vertinimo atlikti nereikia.

B4.1.9D Vertindamas pakeistą pinigų laiko vertės elementą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į veiksnius, kurie galėtų veikti būsimus sutartyje numatytus pinigų srautus. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas vertina penkerių metų galiojimo laikotarpio obligaciją, o kintamoji palūkanų norma kas šešis mėnesius tikslinama iki penkerių metų normos, ūkio subjektas negali daryti išvados, kad sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, nes palūkanų normos kreivė vertinimo metu yra tokia, kad

▼M53

skirtumas tarp penkerių metų palūkanų normos ir šešių mėnesių palūkanų normos yra nereikšmingas. Ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į tai, ar penkerių metų palūkanų normos ir šešių mėnesių palūkanų normos santykis priemonės galiojimo laikotarpiu galėtų pakisti taip, kad sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai priemonės galiojimo laikotarpiu galėtų reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų. Vis dėlto ūkio subjektas turi atsižvelgti ne į kiekvieną galimą scenarijų, bet tik į pagrįstus galimus scenarijus. Jei ūkio subjektas padaro išvadą, kad sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai galėtų labai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka, todėl negali būti vertinamas amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

B4.1.9E Kai kuriose jurisdikcijose palūkanų normas nustato Vyriausybė arba reguliavimo institucija. Pavyzdžiui, Vyriausybei taip reglamentuojant palūkanų normas gali būti įgyvendinama plataus masto makroekonominė politika arba jos gali būti nustatomos siekiant skatinti ūkio subjektus investuoti į tam tikrą ekonomikos sektorių. Kai kuriais iš šių atvejų pinigų laiko vertės elementu nesiekiama atlyginti tik už praeinantį laiką. Vis dėlto, nepaisant B4.1.9A–B4.1.9D straipsnių, reguliuojama palūkanų norma laikoma pakaitine pinigų laiko vertės elemento norma taikant 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą, jei ta reguliuojama palūkanų norma teikiamas atlygis, didžiąja dalimi derantis su praeinančiu laiku, ir dėl jos nesusidaro sutartyje numatytų pinigų srautų rizikos arba kintamumo, kurie nėra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu, pozicija.

Sutarties sąlygos, kuriomis keičiamas sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma

B4.1.10 Jei į finansinį turtą įtraukta sutarties sąlyga, dėl kurios galėtų pakisti sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma (pvz., jei turtas gali būti apmokėtas iš anksto, nesuėjus terminui, arba jo terminą galima pratęsti), ūkio subjektas turi nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai, galintys atsirasti per priemonės galiojimo laikotarpį dėl tos sutarties sąlygos, yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi įvertinti sutartyje numatytus pinigų srautus, kurie galėtų atsirasti prieš pasikeičiant sutartyje numatytiems pinigų srautams ir jiems pasikeitus. Ūkio subjektui taip pat gali reikėti įvertinti bet kokio neapibrėžtojo įvykio (t. y. lemiamo įvykio) pobūdį, dėl kurio galėtų pakisti sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma. Neapibrėžtojo įvykio pobūdis savaime nėra lemiamas veiksnys vertinant, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, bet jis gali būti rodiklis. Pavyzdžiui, galima palyginti finansinę priemonę, kuriai taikoma palūkanų norma, tikslinama į didesnę normą, jei skolininkas praleidžia tam tikrą skaičių mokėjimų, su finansine priemone, kuriai taikoma palūkanų norma, tikslinama į didesnę normą, jei nurodytas akcijų indeksas pasiekia tam tikrą lygį. Pirmuoju atveju labiau tikėtina, kad sutartyje numatyti pinigų srautai per priemonės galiojimo laikotarpį bus tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai dėl praleistų mokėjimų ir padidėjusios kredito rizikos ryšio. (Taip pat žr. B4.1.18 straipsnį.)

▼M62

B4.1.11 Toliau pateikta sutarties sąlygų, dėl kurių sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių:

a) kintamoji palūkanų norma, kurią sudaro atlygis už pinigų laiko vertę, su pagrindinės sumos nepadengtąja suma tam tikru laikotarpiu susijusią kredito riziką (atlygis už kredito riziką gali būti nustatomas tik pirminio pripažinimo metu ir tik tada jis gali būti fiksuojamas) ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno marža;

▼**M62**

b) sutarties sąlyga, pagal kurią emitentui (t. y. skolininkui) leidžiama iš anksto apmokėti skolos priemonę arba turėtojui (t. y. kreditoriui) leidžiama pareikalauti skolos priemonės apmokėjimo iki išpirkimo termino, o išankstinio mokėjimo sumą iš esmės sudaro nesumokėtos pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų sumos, į kurias gali būti įtraukta pagrįsta kompensacija už pirmalaikį sutarties nutraukimą; ir

c) sutarties sąlyga, pagal kurią emitentui arba turėtojui leidžiama pratęsti skolos priemonės sutarties terminą (t. y. pratęsimo galimybė), o dėl pratęsimo galimybės sąlygų pratęsimo laikotarpiu susidaro sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, į kuriuos gali būti įtraukta pagrįsta papildoma kompensacija už sutarties pratęsimą.

B4.1.12 Nepaisant B4.1.10 straipsnio, finansinį turtą, kuris atitiktų 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą, bet jos neatitinka tik dėl to, kad pagal sutarties sąlygą leidžiama (arba reikalaujama), kad emitentas iš anksto apmokėtų skolos priemonę, arba leidžiama (arba reikalaujama), kad turėtojas pareikalautų skolos priemonės apmokėjimo iki išpirkimo termino, tinkama vertinti amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis (jei jis atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą), jeigu:

a) ūkio subjektas įsigyja arba suteikia finansinį turtą sutartyje numatytai nominaliajai sumai taikant priemoką arba nuolaidą;

b) išankstinė suma iš esmės sudaro sutartyje numatytą nominaliąją sumą ir sukauptas (bet nesumokėtas) sutartyje numatytas palūkanas, į kurias gali būti įtraukta pagrįsta kompensacija už pirmalaikį sutarties nutraukimą; ir

c) išankstinės savybės tikroji vertė ūkio subjektui pripažįstant finansinį turtą pirmą kartą yra nereikšminga.

B4.1.12A Taikant B4.1.11 straipsnio b punktą ir B4.1.12 straipsnio b punktą, nepriklausomai nuo įvykio ar aplinkybės, kurie lemia pirmalaikį sutarties nutraukimą, šalis gali sumokėti **arba** gauti pagrįstą kompensaciją už tą pirmalaikį nutraukimą. Pavyzdžiui, šalis gali sumokėti arba gauti pagrįstą kompensaciją, jeigu ji nusprendžia nutraukti sutartį pirma laiko (arba kitaip lemia pirmalaikį nutraukimą).

▼**M53**

B4.1.13 Toliau pateikta sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis.

▼M53

Priemonė	Analizė
A priemonė A priemonė yra obligacija, kuriai taikoma nurodyta termino data. Pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai yra susiję su valiutos, kuria išleista priemonė, infliacijos indeksu. Infliacijos sąsajai svertas netaikomas, o pagrindinė suma yra apsaugota.	Sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Susiejant pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimus su infliacijos indeksu, kuriam netaikomas svertas, pinigų laiko vertė tikslinama iki dabartinio lygio. Kitaip tariant, priemonės palūkanų norma atitinka tikrąsias palūkanas. Taigi palūkanų sumos yra atlygis už pagrindinės nepadengtosios sumos pinigų laiko vertę. Vis dėlto, jei palūkanų mokėjimai buvo indeksuoti pagal kitą kintamąjį, pvz., pagal skolininko veiklos rezultatus (pvz., skolininko grynąsias pajamas) arba akcijų indeksą, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (nebent indeksavimas pagal skolininko veiklos rezultatus lemia koregavimą, kuriuo turėtojui tik kompensuojama už priemonės kredito rizikos pasikeitimus, todėl sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir palūkanų mokėjimai). Taip yra todėl, kad sutartyje numatyti pinigų srautai atitinka grąžą, nederančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu (žr. B4.1.7A straipsnį).
B priemonė B priemonė yra kintamosios palūkanų normos priemonė, kuriai taikoma nurodyta termino data ir pagal kurią skolininkui leidžiama reguliariai pasirinkti rinkos palūkanų normą. Pavyzdžiui, kiekvieną palūkanų normos tikslinimo datą skolininkas gali pasirinkti mokėti trijų mėnesių LIBOR trijų mėnesių laikotarpį arba vieno mėnesio LIBOR vieno mėnesio laikotarpį.	Sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei per priemonės galiojimo laikotarpį mokamos palūkanos atitinka atlygį už pinigų laiko vertę, su priemone susijusią kredito riziką ir kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą (žr. B4.1.7A straipsnį). Vien dėl to, kad LIBOR palūkanų norma priemonės galiojimo laikotarpiu tikslinama, priemonė netampa neatitinkanti tinkamumo kriterijų. Vis dėlto, jei skolininkas gali pasirinkti mokėti vieno mėnesio palūkanų normą, tikslinamą kas tris mėnesius, palūkanų norma tikslinama dažnumu, nederančiu su palūkanų normos pradiniu terminu. Todėl pinigų laiko vertės elementas yra pakeistas. Panašiai ir tuo atveju, jei priemonės sutartyje numatyta palūkanų norma grindžiama terminu, kuris gali viršyti likusį priemonės galiojimo laikotarpį (pvz., jei pagal priemonę, kurios terminas yra penkeri metai, mokama kintamoji palūkanų norma, kuri yra periodiškai tikslinama, bet visada atitinka penkerių metų terminą), pinigų laiko vertės elementas yra pakeistas. Taip yra todėl, kad kiekvienu laikotarpiu mokėtinos palūkanos yra atsietos nuo palūkanų laikotarpio. Tokiais atvejais, siekdamas nustatyti, ar pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, ūkio subjektas turi kokybiškai arba kiekybiškai įvertinti sutartyje numatytus pinigų srautus, lygindamas juos su priemonės, kuri yra visais atžvilgiais tokia pat, išskyrus tai, kad palūkanų normos pradinis terminas dera su palūkanų laikotarpiu, pinigų srautais. (Taip pat žr. B4.1.9E straipsnį, kuriame pateiktos nuorodos dėl reguliuojamų palūkanų.)

▼M53

Priemonė	Analizė
	Pavyzdžiui, vertindamas penkerių metų galiojimo laikotarpio obligaciją, pagal kurią mokama kintamoji palūkanų norma, tikslinama kas šešis mėnesius, bet visada atitinkanti penkerių metų terminą, ūkio subjektas atsižvelgia į priemonės, kurios palūkanų norma kas šešis mėnesius tikslinama iki šešių mėnesių palūkanų normos, bet kitais atžvilgiais yra tokia pat, sutartyje numatytus pinigų srautus. Tokia pat analizė būtų taikoma, jei skolininkas galėtų rinktis iš įvairių kreditoriaus paskelbtų palūkanų normų (pvz., skolininkas galėtų rinktis iš skolintojo paskelbtos vieno mėnesio kintamosios palūkanų normos ir skolintojo paskelbtos trijų mėnesių kintamosios palūkanų normos).
C priemonė C priemonė yra obligacija, kuriai taikoma nurodyta termino data ir pagal kurią mokama kintamoji rinkos palūkanų norma. Ši kintamoji palūkanų norma yra apribota.	Sutartyje numatyti: a) priemonės, kuriai taikoma fiksuotoji palūkanų norma, ir b) priemonės, kuriai taikoma kintamoji palūkanų norma, pinigų srautai yra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei palūkanų norma atitinka atlygį už pinigų laiko vertę, su priemone susijusią kredito riziką priemonės galiojimo laikotarpį ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą. (Žr. B4.1.7A straipsnį.) Taigi priemonės, kurią sudaro a ir b punktuose nurodytų priemonių derinys (pvz., obligacija, kuriai taikoma apribota palūkanų norma), pinigų srautai gali būti tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Šia sutarties sąlyga pinigų srautų kintamumas gali būti mažinamas nustatant kintamosios palūkanų normos ribą (pvz., viršutinę arba apatinę palūkanų normos ribą) arba didinamas, nes fiksuotoji palūkanų norma tampa kintamąja.
D priemonė D priemonė yra neapriboto regreso paskola, apsaugota užstatu.	Tai, kad neapriboto regreso paskola yra apsaugota užstatu, neturi įtakos analizei siekiant nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.
E priemonė E priemonę išleido reguliuojamas bankas; jai taikoma nurodyta termino data. Pagal priemonę mokama fiksuotoji palūkanų norma, o visi sutartyje numatyti pinigų srautai yra privalomieji.	Turėtojas analizuotų finansinės priemonės **sutarties sąlygas** siekdamas nustatyti, ar dėl jų atsiranda pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai ir todėl būtų suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu.

▼M53

Priemonė	Analizė
Vis dėlto emitentui taikomi teisės aktai, pagal kuriuos leidžiama arba reikalaujama, kad nacionalinė pertvarkymo institucija tam tikromis sąlygomis priskirtų nuostolius konkrečių priemonių, įskaitant E priemonę, turėtojams. Pavyzdžiui, nacionalinė pertvarkymo institucija turi įgaliojimą nurašyti E priemonės nominaliąją sumą arba konvertuoti ją į fiksuotą emitento paprastųjų akcijų skaičių, jei nacionalinė pertvarkymo institucija nustato, kad emitentas patiria didelių finansinių sunkumų, jam reikia papildomo reguliuojamojo kapitalo arba jis žlunga.	Atliekant tą analizę nebūtų atsižvelgiama į mokėjimus, kurie susidaro tik dėl nacionalinės pertvarkymo institucijos įgaliojimo priskirti nuostolius E priemonės turėtojams. Taip yra todėl, kad tas įgaliojimas ir susiję mokėjimai nėra finansinės priemonės **sutarties sąlygos**. Vis dėlto sutartyje numatyti pinigų srautai nebūtų tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei pagal finansinės priemonės **sutarties sąlygas** leidžiama arba reikalaujama, kad emitentas arba kitas ūkio subjektas priskirtų nuostolius turėtojui (pvz., nurašydamas nominaliąją sumą arba konvertuodamas priemonę į fiksuotą emitento paprastųjų akcijų skaičių), jei šios sutarties sąlygos yra esminės, net jei tikimybė, kad šie nuostoliai bus priskirti, yra nedidelė.

B4.1.14 Toliau pateikta sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie nėra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis.

Priemonė	Analizė
F priemonė F priemonė yra obligacija, kurią galima konvertuoti į fiksuotą emitento nuosavybės priemonių skaičių.	Turėtojas analizuotų visą konvertuojamą obligaciją. Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, nes atitinka grąžą, nederančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu (žr. B4.1.7A straipsnį); t. y. grąža yra susijusi su emitento nuosavybės verte.
G priemonė G priemonė yra paskola, pagal kurią mokama atvirkštinė kintamoji palūkanų norma (t. y. palūkanų normos ir rinkos palūkanų normos ryšys yra atvirkštinis).	Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Palūkanų sumos nėra atlygis už pagrindinės nepadengtosios sumos pinigų laiko vertę.
H priemonė H priemonė yra neterminuota priemonė, bet emitentas bet kada gali nupirkti priemonę ir sumokėti turėtojui nominaliąją sumą ir sukauptas mokėtinas palūkanas. Pagal H priemonę mokama rinkos palūkanų norma, bet palūkanų mokėjimo atlikti negalima, nebent emitentas iš karto po to gali likti mokus. Dėl atidėtų palūkanų papildomų palūkanų nesusikaupia.	Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Taip yra todėl, kad gali būti reikalaujama, kad emitentas atidėtų palūkanų mokėjimus, ir dėl šių atidėtų palūkanų sumų papildomų palūkanų nesusikaupia. Todėl palūkanų sumos nėra atlygis už pagrindinės nepadengtosios sumos pinigų laiko vertę. Jei susikaupė atidėtų sumų palūkanos, sutartyje numatyti pinigų srautai galėtų būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

▼M53

Priemonė	Analizė
	Vien dėl to, kad H priemonė yra neterminuota, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Iš tikrųjų neterminuotai priemonei taikomos nuolatinės (įvairios) pratęsimo galimybės. Dėl šių galimybių sutartyje numatyti pinigų srautai gali būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei palūkanų mokėjimai yra privalomi ir turi būti mokami neribotą laiką. Taip pat vien dėl to, kad H priemonę galima išpirkti, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, nebent ją galima išpirkti suma, kuri iš esmės neatitinka nepadengtosios pagrindinės sumos ir tos pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimų. NET jei į išpirkimo sumą įtraukta suma, kuria pagrįstai kompensuojama turėtojui už pirmalaikį priemonės sutarties nutraukimą, sutartyje numatyti pinigų srautai galėtų būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. (Taip pat žr. B4.1.12 straipsnį.)

B4.1.15 Kai kada į finansinį turtą gali būti įtraukti sutartyje numatyti pinigų srautai, apibūdinami kaip pagrindinė suma ir palūkanos, bet tie pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimas, kaip aprašyta šio standarto 4.1.2 straipsnio b punkte, 4.1.2A straipsnio b punkte ir 4.1.3 straipsnyje.

B4.1.16 Taip gali būti, jei finansinis turtas yra investicija į konkretų turtą arba pinigų srautus, todėl sutartyje numatyti pinigų srautai nėra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Pavyzdžiui, jei sutarties sąlygose nurodyta, kad finansinio turto pinigų srautai didėja, kai konkrečiu apmokestinamu keliu naudojasi daugiau automobilių, šie sutartyje numatyti pinigų srautai nedera su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Todėl priemonė neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos. Taip galėtų būti, jei kreditoriaus reikalavimas taikomas tik konkrečiam skolininko turtui arba konkretaus turto (pvz., nepadengto finansinio turto) pinigų srautams.

B4.1.17 Vis dėlto vien dėl to, kad finansinis turtas yra nepadengtas, finansinis turtas nebūtinai neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos. Šiuo atveju reikalaujama, kad kreditorius įvertintų (peržiūrėtų) konkretų pagrindinį turtą arba pinigų srautus, siekdamas įvertinti, ar sutartyje numatyti grupuojamo finansinio turto pinigų srautai yra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Jei dėl finansinio turto sąlygų atsiranda bet kokių kitų pinigų srautų arba pinigų srautai ribojami su pagrindine sumą ir palūkanas atitinkančiais mokėjimais nesuderinamu būdu, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka. Tai, koks – finansinis ar nefinansinis – yra pagrindinis turtas, šiam vertinimui įtakos neturi.

▼**M53**

B4.1.18 Sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristika neturi įtakos finansinio turto grupavimui, jei ji galėtų turėti tik minimalų poveikį sutartyje numatytiems finansinio turto pinigų srautams. Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į galimą sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikos poveikį kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu ir bendrą poveikį per finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Vis dėlto, jei sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristika galėtų turėti didesnį nei minimalų poveikį sutartyje numatytiems pinigų srautams (poveikį pavieniu ataskaitiniu laikotarpiu arba bendrą poveikį), bet ši pinigų srautų charakteristika nėra esminė, ji finansinio turto grupavimui įtakos neturi. Pinigų srautų charakteristika nėra esminė, jei ji sutartyje numatytus priemonės pinigų srautus veikia tik įvykus itin retam, labai neįprastam ir labai netikėtinam įvykiui.

B4.1.19 Beveik kiekvieno skolinimo sandorio kreditoriaus priemonė ranguojama atsižvelgiant į kitų skolininko kreditorių priemones. Priemonės, kuri kitų priemonių atžvilgiu yra antraeilė, sutartyje numatyti pinigų srautai gali būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei skolininko nemokėjimas yra sutarties pažeidimas, o turėtojas turi sutartyje numatytą teisę į nesumokėtas pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų sumas net skolininko bankroto atveju. Pavyzdžiui, būtų laikoma, kad į gautiną prekybos sumą, pagal kurią jos kreditorius ranguojamas kaip bendrasis kreditorius, įtraukti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Taip yra net jei skolininkas suteikė paskolas, kurios yra užtikrintos užstatu, todėl bankroto atveju tas paskolos turėtojas turėtų pirmumo teisę į užstatą prieš bendrojo kreditoriaus reikalavimus, bet tai neturi įtakos sutartyje numatytai bendrojo kreditoriaus teisei į nesumokėtą pagrindinę sumą ir kitas mokėtinas sumas.

Sutartimis susietos priemonės

B4.1.20 Pagal kai kurių rūšių sandorius emitentas gali teikti pirmenybę mokėjimams finansinio turto turėtojams naudodamasis keliomis sutartimis susietomis priemonėmis, dėl kurių atsiranda kredito rizikos koncentracija (segmentai). Kiekvienam segmentui taikomas subordinacijos reitingas, kuriuo nurodoma tvarka, pagal kurią emitento sukurti pinigų srautai priskiriami segmentui. Tokiais atvejais segmento turėtojai turi teisę į pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimus tik jei emitentas sukuria pakankamai pinigų srautų, kad galėtų patenkinti aukštesnio reitingo segmento poreikius.

B4.1.21 Pagal tokius sandorius segmentas pasižymi pinigų srautų charakteristikomis, kurios yra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai tik jei:

a) dėl grupuojant vertinamo segmento (nevertinant pagrindinio finansinių priemonių fondo) sutarties sąlygų susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (pvz., segmento palūkanų norma nėra susieta su biržos prekių indeksu);

b) pagrindinis finansinių priemonių fondas pasižymi B4.1.23 ir B4.1.24 straipsniuose nurodytomis pinigų srautų charakteristikomis; ir

▼M53

c) pagrindinio finansinių priemonių fondo kredito rizikos pozicija segmente yra lygi pagrindinio finansinių priemonių fondo kredito rizikos pozicijai arba už ją mažesnė (pvz., grupuojant vertinamo segmento kredito reitingas yra lygus kredito reitingui, kuris būtų taikomas pavieniam segmentui, kuriuo finansuotas pagrindinis finansinių priemonių fondas, arba už jį aukštesnis).

B4.1.22 Ūkio subjektas turi peržiūrėti priemones, kol pavyksta nustatyti pagrindinį priemonių, kuriomis sukuriami (o ne perleidžiami) pinigų srautai, fondą. Tai yra pagrindinis finansinių priemonių fondas.

B4.1.23 Pagrindinį fondą turi sudaryti viena arba daugiau priemonių, kurių sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

B4.1.24 Pagrindinį priemonių fondą taip pat gali sudaryti priemonės, kuriomis:

a) mažinamas B4.1.23 straipsnyje nurodytų priemonių pinigų srautų kintamumas ir, derinant su B4.1.23 straipsnyje nurodytomis priemonėmis, susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (pvz., palūkanų normos viršutinė arba apatinė riba arba kai kurių arba visų B4.1.23 straipsnyje nurodytų priemonių kredito riziką mažinanti sutartis); arba

b) segmentų pinigų srautai suvienodinami su B4.1.23 straipsnyje nurodytų pagrindinių priemonių fondo pinigų srautais siekiant mažinti skirtumus, susijusius tik su:

i) tuo, kokia – fiksuotoji ar kintamoji – palūkanų norma taikoma;

ii) valiuta, kuria išreikšti pinigų srautai, įskaitant tos valiutos infliaciją, arba

iii) pinigų srautų laiku.

B4.1.25 Jei kuri nors fondo priemonė neatitinka B4.1.23 arba B4.1.24 straipsnyje nustatytų sąlygų, B4.1.21 straipsnio b punkte nustatyta sąlyga yra neįvykdyta. Atliekant šį vertinimą gali nereikėti išsamiai analizuoti kiekvienos fondo priemonės. Vis dėlto ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar fondo priemonės atitinka B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytas sąlygas, turi priimti sprendimą ir atlikti pakankamai išsamią analizę. (Taip pat žr. B4.1.18 straipsnį, kuriame pateiktos nuorodos dėl sutartyje numatytų tik minimalaus poveikio pinigų srautų charakteristikų.)

B4.1.26 Jei turėtojas negali įvertinti B4.1.21 straipsnyje nustatytų sąlygų pirminio pripažinimo metu, segmentas vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Jei pagrindinis priemonių fondas po pirminio pripažinimo gali pakisti taip, kad fondas gali nebeatitikti B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytų sąlygų, segmentas B4.1.21 straipsnyje nustatytų sąlygų neatitinka ir turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto, jei į pagrindinį fondą įtrauktos priemonės, užtikrintos turtu, kuris neatitinka B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytų sąlygų, taikant šį straipsnį į ūkio subjekto galimybę perimti teisę į šį turtą neatsižvelgiama, nebent ūkio subjektas įsigijo segmentą ketindamas kontroliuoti užstatą.

▼M53

Galimybė priskirti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą prie turto ar įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (4.1 ir 4.2 skirsniai)

B4.1.27 Jei įvykdomos 4.1.5 ir 4.2.2 straipsniuose nustatytos sąlygos, pagal šį standartą finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą arba finansinių priemonių grupę (finansinio turto, finansinių įsipareigojimų arba jų abiejų) ūkio subjektui leidžiama priskirti prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei taip juos priskiriant pateikiama svarbesnė informacija.

B4.1.28 Ūkio subjekto sprendimas priskirti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, panašus į apskaitos politikos pasirinkimą (tačiau jo, kitaip nei pasirinktos apskaitos politikos, nereikalaujama nuosekliai taikyti visiems panašiems sandoriams). Jei ūkio subjektas turi tokio pasirinkimo galimybę, 8-ojo TAS 14 straipsnio b punkte reikalaujama, kad taikant pasirinktą apskaitos politiką finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikima ir svarbesnė informacija apie sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams arba pinigų srautams. Pvz., jei finansinis įsipareigojimas priskiriamas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, 4.2.2 straipsnyje nustatytos dvi aplinkybės, kuriomis svarbesnės informacijos pateikimo reikalavimas bus įvykdytas. Atsižvelgdamas į tai, norėdamas pasirinkti tokį priskyrimą pagal 4.2.2 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi įrodyti, kad atitinka vieną iš šių dviejų aplinkybių (arba abi).

Priskyrimas panaikina arba reikšmingai sumažina apskaitos neatitikimą

B4.1.29 Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimą ir pripažintų jų vertės pasikeitimų grupavimą lemia objekto grupavimas ir tai, ar jis yra priskirto apsidraudimo sandorio dalis. Taikant šiuos reikalavimus gali atsirasti vertinimo arba pripažinimo neatitikimas (jis kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), jei, pvz., nepriskyrus turto ar įsipareigojimo prie turto ar įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jis būtų priskiriamas prie vėliau vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, o įsipareigojimas, kurį ūkio subjektas laiko susijusiu, būtų vėliau vertinamas amortizuota savikaina (nepripažįstant tikrosios vertės pasikeitimų). Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas gali daryti išvadą, kad jo finansinėse ataskaitose būtų pateikiama svarbesnė informacija, jei ir turtas, ir įsipareigojimas būtų vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

B4.1.30 Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodyta, kada ši sąlyga galėtų būti įvykdyta. Bet kuriuo atveju ūkio subjektas gali taikyti šią sąlygą priskirdamas finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tik jei jis atitinka 4.1.5 straipsnyje arba 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą principą:

▼M53

a) ūkio subjektas turi įsipareigojimų pagal draudimo sutartis, kuriuos vertinant taikoma dabartinė informacija (kaip leidžiama pagal 4-ojo TFAS 24 straipsnį), ir finansinio turto, kurį laiko susijusiu ir kuris kitu atveju būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis arba amortizuota savikaina;

b) ūkio subjektas turi finansinio turto, finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga bendra rizika, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios atsiranda priešingų tikrosios vertės pasikeitimų, kurie paprastai užskaitomi tarpusavyje. Vis dėlto tik kai kurios finansinės priemonės būtų vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (pvz., priemonės, kurios yra išvestinės finansinės priemonės arba priskirtos prie laikomų prekybai). Kartais apsidraudimo apskaitos reikalavimai gali būti neįvykdyti, pvz., dėl to, kad neįvykdyti 6.4.1 straipsnyje nustatyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai;

c) ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus arba finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kuriems būdinga bendra rizika, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios atsiranda priešingi tikrosios vertės pasikeitimai, kurie paprastai užskaitomi tarpusavyje, ir jokio finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo negalima laikyti apsidraudimo priemone, nes jis nėra vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Be to, netaikant apsidraudimo apskaitos, pripažįstant pelną ir nuostolius atsiranda reikšmingas neatitikimas. Pavyzdžiui, ūkio subjektas finansuoja nurodytą paskolų grupę išleisdamas prekybines obligacijas, kurių tikrosios vertės pasikeitimai paprastai užskaitomi tarpusavyje. Jei ūkio subjektas taip pat reguliariai perka ir parduoda obligacijas, bet paskolas perka ir parduoda retai arba visai jų neperka ir neparduoda, ataskaitose nurodant paskolas ir obligacijas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, panaikinamas pelno ir nuostolių pripažinimo laiko neatitikimas, kuris atsirastų, jei paskolos ir obligacijos būtų vertinamos amortizuota savikaina, o pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami kaskart, kai obligacija atperkama.

B4.1.31 Pirmiau išdėstytame straipsnyje aprašytais atvejais pirminio pripažinimo metu priskiriant finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliai, kai kitu atveju jie nebūtų taip vertinami, gali būti panaikinamas arba reikšmingai sumažinamas vertinimo arba pripažinimo neatitikimas ir pateikiama svarbesnė informacija. Kad būtų patogiau, ūkio subjektas nebūtinai turi sandorius dėl viso turto ir įsipareigojimų, dėl kurių atsiranda vertinimo arba pripažinimo neatitikimas, sudaryti lygiai tuo pačiu metu. Pagrįstas vėlavimas leidžiamas, jei kiekvienas sandoris pirminio pripažinimo metu priskiriamas prie sandorių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir tuo metu tikimasi, kad įvyks visi likę sandoriai.

B4.1.32 Būtų nepriimtina tik kai kurį finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, dėl kurių atsiranda neatitikimas, priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei dėl to nebūtų panaikinamas arba reikšmingai sumažinamas neatitikimas ir todėl nebūtų pateikiama svarbesnė informacija. Vis dėlto būtų priimtina taip priskirti tik kai kurį panašų finansinį turtą arba kai kuriuos panašius finansinius įsipareigojimus, jei dėl to reikšmingai sumažėtų (ir galbūt sumažėtų labiau, nei taikant kitą leidžiamą priskyrimą) neatitikimas. Pavyzdžiui,

▼M53

tarkime, ūkio subjektas turi kelis panašius finansinius įsipareigojimus, kurių bendra suma sudaro 100 PV, ir kelis panašaus finansinio turto vienetus, kurių bendra suma sudaro 50 PV, bet kurie vertinami remiantis skirtingu pagrindu. Ūkio subjektas galėtų reikšmingai sumažinti vertinimo neatitikimą, pirminio pripažinimo metu priskirdamas visą turtą, bet tik kai kuriuos iš įsipareigojimų (pvz., pavienius įsipareigojimus, kurių bendra suma sudaro 45 PV) prie vertinamų tikrąją verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, priskirti galima tik visą finansinę priemonę, todėl šiame pavyzdyje nurodytas ūkio subjektas turi priskirti visą vieną įsipareigojimą arba visus kelis įsipareigojimus. Jis negalėtų priskirti nei įsipareigojimo komponento (pvz., tik su vienos rūšies rizika sietinų vertės pasikeitimų, pvz., lyginamosios palūkanų normos pasikeitimų), nei proporcinės įsipareigojimo dalies (t. y. procentinės dalies).

Finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte

B4.1.33 Ūkio subjektas gali valdyti ir vertinti finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės rezultatus taip, kad vertinant šią grupę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, būtų pateikiama svarbesnė informacija. Šiuo atveju svarbiausia ne ūkio subjekto finansinių priemonių pobūdis, bet tai, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina rezultatus.

B4.1.34 Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali taikyti šią sąlygą siekdamas priskirti finansinius įsipareigojimus prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis atitinka 4.2.2 straipsnio b punkte nustatytą principą ir turi finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga bendra vienos arba kelių rūšių rizika, ir ta rizika valdoma ir vertinama remiantis tikrąja verte taikant dokumentais patvirtintą turto ir įsipareigojimų valdymo politiką. Kaip pavyzdį galima nurodyti ūkio subjektą, kuris išleidžia struktūrizuotus produktus, sudarytus iš kelių įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, ir valdo susijusią riziką remdamasis tikrąja verte, taikydamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį.

B4.1.35 Kaip nurodyta pirmiau, ši sąlyga priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina atitinkamų finansinių priemonių grupės rezultatus. Taigi (taikant priskyrimo pirminio pripažinimo metu reikalavimą) ūkio subjektas, kuris priskiria finansinius įsipareigojimus prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis šia sąlyga taip priskiria visus tinkamumo kriterijus atitinkančius finansinius įsipareigojimus, kurie valdomi ir vertinami kartu.

B4.1.36 Ūkio subjekto strategijos dokumentai nebūtinai turi būti išsamūs, bet jie turi būti pakankamai išsamūs, kad būtų galima įrodyti atitiktį 4.2.2 straipsnio b punktui. Šių dokumentų nereikia rengti dėl kiekvieno atskiro objekto – jie gali būti rengiami dėl portfelio. Pavyzdžiui, jei iš ūkio subjekto pagrindinių vadovaujančių darbuotojų patvirtintos skyriaus veiklos rezultatų valdymo sistemos aiškiai matyti, kad jo rezultatai vertinami remiantis šiuo pagrindu, daugiau dokumentų atitikčiai 4.2.2 straipsnio b punktui įrodyti nereikia.

▼M53

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės (4.3 skirsnis)

B4.3.1 Jei ūkio subjektas tampa mišriosios sutarties, kurios pagrindinė priemonė nėra turtas, patenkantis į šio standarto taikymo sritį, šalimi, 4.3.3 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų visas įterptąsias išvestines finansines priemones, įvertintų, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties, o tas išvestines finansines priemones, kurias reikia atskirti, pirminio pripažinimo metu įvertintų tikrąja verte, vėliau – tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B4.3.2 Jei pagrindinėje sutartyje terminas nėra patvirtintas arba iš anksto nustatytas, taip pat parodoma ūkio subjekto grynojo turto likutinė dalis, jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys atitinka nuosavybės priemonės ekonomines charakteristikas ir rizikos rūšis, o įterptoji išvestinė finansinė priemonė, kad ją būtų galima laikyti glaudžiai susijusia, turėtų turėti tokias pačias nuosavybės charakteristikas, susijusias su tuo pačiu ūkio subjektu. Jei pagrindinė sutartis nėra nuosavybės priemonė, bet atitinka finansinės priemonės apibrėžtį, jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys atitinka skolos priemonės ekonomines charakteristikas ir rizikos rūšis.

B4.3.3 Įterptoji išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo sandorio (pvz., įterpto išankstinio arba apsikeitimo sandorio) atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis arba numanomomis jos esminėmis sąlygomis taip, kad pirminio pripažinimo metu jos tikroji vertė būtų nulinė. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, grindžiama pasirinkimo sandoriu (pvz., pasirinkimo pirkti, pasirinkimo parduoti, viršutinės arba apatinės ribos, mainų pasirinkimo sandoriu), atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis pasirinkimo sandorio sąlygomis. Pagrindinės priemonės pirminė balansinė vertė yra likutinė vertė atskyrus įterptąją išvestinę finansinę priemonę.

B4.3.4 Kelios į vieną mišriąją sutartį įterptos išvestinės finansinės priemonės paprastai laikomos viena sudėtine įterptąja išvestine finansine priemone. Vis dėlto prie nuosavybės priskiriamos įterptosios išvestinės finansinės priemonės (žr. 32-ąjį TAS) apskaitomos atskirai nuo įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, kurios priskiriamos prie turto arba įsipareigojimų. Be to, jei į mišriąją sutartį įterpta daugiau kaip viena įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir tos išvestinės finansinės priemonės yra susijusios su skirtingomis rizikos pozicijomis, jas galima lengvai atskirti ir jos viena nuo kitos nepriklauso, jos apskaitomos atskirai viena nuo kitos.

B4.3.5 Toliau pateiktuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi (4.3.3 straipsnio a punktas). Šiuose pavyzdžiuose nurodytas subjektas, darant prielaidą, kad įvykdytos 4.3.3 straipsnio b ir c punktuose nustatytos sąlygos, įterptąją išvestinę finansinę priemonę apskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties:

a) pasirinkimo parduoti sandoris, įterptas į finansinę priemonę, kuria turėtojui suteikiama teisė reikalauti, kad emitentas iš naujo įsigytų priemonę už tam tikrą pinigų sumą arba kitokį turtą, kurio vertė kinta dėl nuosavybės, biržos prekių kainų arba indeksų pokyčių, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone;

▼M53

b) pasirinkimo sandoris arba automatiškas atidėjinys likusiam skolos priemonės laikotarpiui iki termino pratęsti nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, nebent pratęsimo metu atliekamas koregavimas pagal apytikslę dabartinę rinkos palūkanų normą. Jei ūkio subjektas išleidžia skolos priemonę ir tos priemonės turėtojas dėl jos pasirašo pasirinkimo pirkti sandorį trečiajai šaliai, emitentas laiko, kad šiuo pasirinkimo pirkti sandoriu pratęsiamas laikotarpis iki skolos priemonės termino, jei dėl vykdomo pasirinkimo pirkti sandorio iš emitento gali būti reikalaujama dalyvauti perparduodant skolos priemonę arba palengvinti jos perpardavimą;

c) indeksuotos nuosavybės palūkanos arba pagrindinės sumos mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį, dėl kurios indeksuojama nuosavybės priemonės vertė pagal palūkanų arba pagrindinę sumą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptajai išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

d) indeksuotos biržos prekių palūkanos arba pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį, dėl kurios palūkanų arba pagrindinės sumos kiekis yra indeksuojamas pagal biržos prekės, pvz., aukso, kainą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptajai išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

e) 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 yra apytiksliai lygi pagrindinės skolos priemonės amortizuotai savikainai ar pagrindinės draudimo sutarties balansinei vertei; arba

ii) išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina skolintojui kompensuojama suma iki pagrindinės sutarties likusio galiojimo laikotarpio apytikslės prarastų palūkanų dabartinės vertės. Prarastos palūkanos yra pagrindinės iš anksto sumokėtos sumos ir palūkanų normos skirtumo sandauga. Palūkanų normos skirtumas yra pagrindinės sutarties faktinių palūkanų normos perviršis, palyginti su faktinių palūkanų norma, kurią ūkio subjektas gautų išankstinio mokėjimo datą, jei iš anksto pagal panašią sutartį sumokėta pagrindinė suma būtų reinvestuota likusiam pagrindinės sutarties galiojimo laikotarpiui.

Vertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris yra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant konvertuojamos skolos priemonės nuosavybės elementą pagal 32-ąjį TAS;

f) kredito išvestinės finansinės priemonės, kurios yra įterptos į pagrindinę skolos priemonę ir pagal kurias leidžiama vienai šaliai (naudos gavėjui) perduoti tam tikro referencinio turto, kuris gali jam nepriklausyti, kredito riziką kitai šaliai (garantui), nėra glaudžiai susijusios su pagrindine skolos priemone. Tokiomis kredito išvestinėmis finansinėmis priemonėmis garantui leidžiama prisiimti kredito riziką, susijusią su nurodytu turtu, tiesiogiai nesant jo savininku.

▼M53

B4.3.6 Kaip mišriosios sutarties pavyzdį būtų galima nurodyti finansinę priemonę, kuria jos turėtojui suteikiama teisė ją vėl parduoti emitentui už tam tikrą pinigų sumą arba kitą finansinį turtą, kintantį dėl galinčio didėti arba mažėti nuosavybės arba biržos prekių indekso pokyčių (padengiamąją priemonę). Jei emitentas pirminio pripažinimo metu nepriskiria padengiamosios priemonės prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, įterptąją išvestinę finansinę priemonę (t. y. indeksuotą pagrindinį mokėjimą) reikalaujama atskirti pagal 4.3.3 straipsnį, nes pagrindinė sutartis yra skolos priemonė pagal B4.3.2 straipsnį, o indeksuotas pagrindinis mokėjimas nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone pagal B4.3.5 straipsnio a punktą. Pagrindinis mokėjimas gali didėti ir mažėti, todėl įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo sandorio, kurios vertė indeksuojama remiantis pagrindiniu kintamuoju.

B4.3.7 Jei tai yra padengiamoji priemonė, kurią galima bet kada parduoti už pinigų sumą, lygią proporcingai ūkio subjekto grynojo turto vertės daliai (pvz., atvirųjų savitarpio fondų investicinių vienetų arba tam tikrų su investiciniais vienetais susijusių investicinių produktų), atskiriant įterptąją išvestinę finansinę priemonę ir apskaitant kiekvieną komponentą siekiama įvertinti mišriąją sutartį išperkamąja suma, mokėtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jei turėtojas pasinaudoja savo teise vėl parduoti priemonę emitentui.

▼M54

B4.3.8 Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose nurodytų įterptųjų išvestinių finansinių priemonių ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys yra glaudžiai susijusios su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis. Šiuose pavyzdžiuose nurodytas ūkio subjektas neapskaito įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirai nuo pagrindinės sutarties.

▼M53

a) Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, kurios pagrindinis kintamasis yra palūkanų norma arba palūkanų normos indeksas, galintis keisti palūkanų sumą, kuri kitu atveju būtų mokama arba gaunama pagal palūkaninės pagrindinės skolos sutartį arba draudimo sutartį, yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, nebent už mišriąją sutartį galima atsiskaityti taip, kad turėtojas neatgautų iš esmės visos savo pripažintos investicijos arba dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės galėtų bent dvigubai padidėti turėtojo pirminė pagrindinės sutarties grąžos norma ir galėtų susidaryti tokia grąžos norma, kuri būtų bent dvigubai didesnė už sutarties, kurios sąlygos atitinka pagrindinės sutarties sąlygas, rinkos grąžos normą.

b) Įterptoji apatinė arba viršutinė skolos sutarties arba draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jei viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba ją viršija), o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba už ją mažesnė) sutarties sudarymo metu, be to, viršutinė ir apatinė riba nėra veikiamos pagrindinės sutarties. Panašiai ir į sutartį pirkti arba parduoti turtą (pvz., biržos prekę) įtrauktos nuostatos, kuriomis nustatoma didžiausia arba mažiausia už turtą mokėtinos arba gautinos kainos ribos, yra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi, jei didžiausia ir mažiausia kainos ribos sutarties pradžioje buvo nepelningos ir joms neturėjo įtakos pagrindinė sutartis.

▼M53

c) Įterptoji užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, kuria sukuriamas pagrindinės sumos arba palūkanų mokėjimų užsienio valiuta srautas ir kuri yra įterpta į pagrindinę skolos priemonę (pvz., dviejų valiutų obligacija), yra glaudžiai susijusi su pagrindine skolos priemone. Tokia išvestinė finansinė priemonė neatskiriama nuo pagrindinės priemonės, nes 21-ajame TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ reikalaujama, kad piniginių straipsnių užsienio valiutos pelnas arba nuostoliai būtų pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

d) Pagrindinės sutarties, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio straipsnio, kurio kaina išreikšta užsienio valiuta, pirkimo arba pardavimo sutartis), įterptoji užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi tada, jei ji nėra šios sutarties veikiama, jei į ją neįtrauktas pasirinkimo sandorio elementas ir pagal ją reikalaujami mokėjimai išreikšti viena iš šių valiutų:

i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcine valiuta;

ii) valiuta, kuria paprastai visame pasaulyje išreiškiamos susijusių įsigytų arba pristatytų (suteiktų) prekių arba paslaugų komercinių sandorių kainos (pvz., žalios naftos sandorių kainos – JAV doleriais); arba

iii) valiuta, kuri paprastai taikoma ekonominėje aplinkoje, kurioje vykdomas sandoris, nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sandoriams (pvz., palyginti stabili ir likvidi valiuta, kuri paprastai taikoma vietos verslo sandoriams arba išorės prekybai).

e) Tik palūkanų sumos arba tik pagrindinės sumos perdavimo sutarties įterptasis išvestinis išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris yra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, jei: i) ji iš pradžių sudaryta atskyrus teisę gauti sutartyje numatytus finansinės priemonės, kurios nesudaro įterptoji išvestinė finansinė priemonė, pinigų srautus ir ii) į ją neįtrauktos sąlygos, kurių nėra pradinėje pagrindinėje skolos sutartyje.

▼M54

f) Pagrindinės nuomos sutarties įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra: i) su infliacija susijęs indeksas, pvz., nuomos mokesčiai, susieti su vartojimo kainų indeksu (jei nuomai neturi įtakos pagrindinė sutartis, o indeksas yra susijęs su ūkio subjekto ekonominės aplinkos infliacija); ii) kintamieji nuomos mokesčiai, grindžiami susijusiu pardavimu, arba iii) kintamieji nuomos mokesčiai, grindžiami kintamosiomis palūkanų normomis.

▼M53

g) Į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį įterptas vienetus siejantis požymis yra glaudžiai susijęs su pagrindine priemone arba pagrindine sutartimi, jei vienetu išreikšti mokėjimai vertinami dabartinėmis vieneto vertėmis, atitinkančiomis fondo turto tikrąsias vertes. Vienetus siejantis požymis yra sutartyje numatyta sąlyga, pagal kurią reikalaujama išreikšti mokėjimus vidaus arba išorės investicinio fondo vienetais.

▼M53

h) Į draudimo sutartį įterpta išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra tiek viena nuo kitos priklausomos, kad ūkio subjektas negali vertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirai (t. y. neatsižvelgdamas į pagrindinę sutartį).

Priemonės, kurias sudaro įterptosios išvestinės finansinės priemonės

B4.3.9 Kaip nurodyta B4.3.1 straipsnyje, jei ūkio subjektas tampa mišriosios sutarties, kurios pagrindinė priemonė nėra turtas, patenkantis į šio standarto taikymo sritį, ir kurią sudaro viena arba daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, šalimi, pagal 4.3.3 straipsnį reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų visas šias įterptąsias išvestines finansines priemones, įvertintų, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir tas išvestines finansines priemones, kurias reikia atskirti, pirminio pripažinimo metu ir vėliau įvertintų tikrąja verte. Šie reikalavimai gali būti sudėtingesni arba juos taikant vertinimas gali būti mažiau patikimas nei vertinant visą priemonę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Todėl pagal šį standartą leidžiama visą mišriąją sutartį priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B4.3.10 Taip ją priskirti galima nepaisant to, ar atskirti įterptąsias išvestines finansines priemones nuo pagrindinės sutarties 4.3.3 straipsnyje reikalaujama, ar draudžiama. Vis dėlto pagal 4.3.5 straipsnį nebūtų pateisinama priskirti mišriąją sutartį prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, 4.3.5 straipsnio a ir b punktuose nurodytais atvejais, nes taip ją priskiriant nebūtų mažinamas sudėtingumas arba didinamas patikimumas.

Kartotinis įterptųjų išvestinių finansinių priemonių vertinimas

B4.3.11 Kaip nurodyta 4.3.3 straipsnyje, pirmą kartą tapdamas sutarties šalimi ūkio subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę. Vėlesnis kartotinis vertinimas draudžiamas, nebent pasikeičia sutarties sąlygos ir todėl reikšmingai pakinta pinigų srautai, kurių kitaip būtų reikalaujama pagal sutartį, – šiuo atveju kartotinį vertinimą atlikti būtina. Ar pinigų srautų pasikeitimas yra reikšmingas, ūkio subjektas nustato atsižvelgdamas į tai, kiek pasikeitė su įterptąja išvestine finansine priemone, pagrindine sutartimi arba jomis abiem susiję numatomi būsimi pinigų srautai ir ar šis pasikeitimas yra reikšmingas, palyginti su pirmiau numatytais sutarties pinigų srautais.

B4.3.12 B4.3.11 straipsnis netaikomas įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, sudarančioms sutartis, kurios yra įsigytos:

a) verslo jungimu (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“);

b) bendrai kontroliuojamų ūkio subjektų arba verslo jungimu, kaip aprašyta 3-iojo TFAS B1–B4 straipsniuose; arba

c) formuojant bendrąją įmonę, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“,

arba galbūt jas kartotinai vertinant įsigijimo datą ([1]).

([1]) Sutarčių, kurias sudaro įterptosios išvestinės finansinės priemonės, įsigijimui jungiant verslą taikomas 3-iasis TFAS.

▼M53

Finansinio turto pergrupavimas (4.4 skirsnis)

Finansinio turto pergrupavimas

B4.4.1 4.4.1 straipsnyje reikalaujama, kad, pakeitęs finansiniam turtui valdyti taikomą verslo modelį, ūkio subjektas tą finansinį turtą pergrupuotų. Tokie pakeitimai turėtų būti labai reti. Tokius pakeitimus nustato ūkio subjekto vyresnioji vadovybė įvykus išorės arba vidaus pokyčiams ir jie turi būti reikšmingi ūkio subjekto veiklai ir įrodomi išorės šalims. Taigi ūkio subjekto verslo modelis kinta tik ūkio subjektui pradėjus arba nustojus vykdyti jo operacijoms reikšmingą veiklą, pvz., ūkio subjektui įsigijus verslo liniją, perleidus ją arba nutraukus jos veiklą. Pavyzdžiui, verslo modelis gali pakisti, jei:

a) ūkio subjektas turi komercinių paskolų portfelį ir laiko jį siekdamas parduoti trumpuoju laikotarpiu. Ūkio subjektas įsigyja įmonę, kuri valdo komercines paskolas, ir taiko verslo modelį, pagal kurį paskolos laikomos siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Komercinių paskolų portfelis nebėra skirtas parduoti; dabar jis valdomas kartu su įsigytomis komercinėmis paskolomis ir visos šios paskolos laikomos siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus;

b) finansinių paslaugų įmonė nusprendžia uždaryti savo mažmeninės hipotekos įmonę. Ta įmonė nebepatvirtina naujo verslo, o finansinių paslaugų įmonė aktyviai vykdo parduoti skirto hipotekos paskolų portfelio rinkodarą.

B4.4.2 Ūkio subjekto verslo modelio tikslo pakeitimas turi būti atliktas iki pergrupavimo datos. Pavyzdžiui, jei finansinių paslaugų įmonė nusprendžia uždaryti savo mažmeninės hipotekos įmonę vasario 15 d. ir todėl visą susijusį finansinį turtą turi pergrupuoti balandžio 1 d. (t. y. pirmąją ūkio subjekto kito ataskaitinio laikotarpio dieną), po vasario 15 d. ūkio subjektas neturi patvirtinti naujo mažmeninės hipotekos verslo arba kitaip vykdyti veiklos, derančios su jos ankstesniu verslo modeliu.

B4.4.3 Verslo modelio pakeitimais nelaikomi šie pakeitimai:

a) su konkrečiu finansiniu turtu susijusių ketinimų pasikeitimas (net reikšmingai pakitus rinkos sąlygoms);

b) laikinas konkrečios finansinio turto rinkos išnykimas;

c) finansinio turto perdavimas iš vienos ūkio subjekto dalies į kitą ūkio subjekto dalį, taikančią skirtingą verslo modelį.

VERTINIMAS (5 SKYRIUS)

Pirminis vertinimas (5.1 skirsnis)

B5.1.1 Finansinės priemonės tikroji vertė pirminio pripažinimo metu paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, taip pat žr. B5.1.2A straipsnį ir 13-ąjį TFAS). Vis dėlto, jei sumokėto arba gauto atlygio dalis yra ne už finansinę priemonę, bet už ką nors kitą, ūkio subjektas įvertina finansinės priemonės tikrąją vertę. Pavyzdžiui, ilgalaikės paskolos arba gautinos sumos, kuriai

▼M53

netaikomos palūkanos, tikroji vertė gali būti vertinama kaip visų būsimų pinigų įplaukų, diskontuotų taikant panašių priemonių (panašių valiuta, terminu, palūkanų normos rūšimi ir kitais veiksniais) su panašiu kredito reitingu vyraujančios rinkos palūkanų normą (-as), dabartinė vertė. Bet kokia papildoma paskolinta suma yra sąnaudos arba pajamų sumažinimas, jei ji neatitinka kokios nors kitos rūšies turto pripažinimo kriterijų.

B5.1.2 Jei ūkio subjektas suteikia paskolą, kurios palūkanų norma nebūdinga rinkai (pvz., 5 %, kai panašių paskolų rinkos palūkanų norma yra 8 %), ir už tai gauna išankstinį atlygį kaip kompensaciją, jis pripažįsta paskolą tikrąja verte, t. y. neįskaičiuodamas gauto atlygio.

B5.1.2A Patikimiausias finansinės priemonės tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu įrodymas paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, taip pat žr. 13-ąjį TFAS). Jei ūkio subjektas nustato, kad tikroji vertė pirminio pripažinimo metu skiriasi nuo sandorio kainos, kaip nurodyta 5.1.1A straipsnyje, tą datą jis apskaito tą priemonę:

a) kaip įvertintą pagal 5.1.1 straipsnį, jei tą tikrąją vertę rodo tokio paties turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys), arba pagal vertinimo metodą, kurį taikant taikomi tik stebimų rinkų duomenys. Tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą ūkio subjektas pripažįsta pelnu arba nuostoliais;

b) visais kitais atvejais – kaip įvertintą pagal 5.1.1 straipsnį ir pakoreguotą atidedant tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas tą atidėtąjį skirtumą pelnu arba nuostoliais pripažįsta tik tiek, kiek jis yra atsiradęs dėl veiksnio (įskaitant laiką), į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą arba įsipareigojimą, pasikeitimo.

Vėlesnis vertinimas (5.2 ir 5.3 skirsniai)

B5.2.1 Jei finansinė priemonė, kuri pirmiau buvo pripažinta finansiniu turtu, vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir jos tikroji vertė tampa mažesnė už nulį, ji yra finansinis įsipareigojimas, vertinamas pagal 4.2.1 straipsnį. Vis dėlto mišriosios sutartys, kurių pagrindinės priemonės yra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, visada vertinamos pagal 4.3.2 straipsnį.

B5.2.2 Toliau pateiktame pavyzdyje paaiškinama sandorio sąnaudų apskaita atliekant pirminį ir tolesnį finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 5.7.5 arba 4.1.2A straipsnį, vertinimą. Ūkio subjektas įsigyja finansinį turtą už 100 PV ir 2 PV pirkimo komisinius. Iš pradžių ūkio subjektas pripažįsta, kad turto vertė yra 102 PV. Ataskaitinis laikotarpis baigiasi vieną dieną vėliau; tą dieną kotiruojama turto rinkos kaina yra 100 PV. Jei šis turtas būtų parduodamas, būtų mokami 3 PV komisiniai. Tą dieną ūkio subjektas įvertina turtą 100 PV verte (neatsižvelgdamas į galimus pardavimo komisinius), o kitomis bendrosiomis pajamomis pripažįsta 2 PV nuostolius. Jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, sandorio sąnaudos amortizuojant faktinių palūkanų metodu pripažįstamos pelnu arba nuostoliais.

▼M53

B5.2.2A Vėlesnis finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimas ir vėlesnis B5.1.2A straipsnyje aprašytas pelno ir nuostolių pripažinimas turi atitikti šio standarto reikalavimus.

Investicijos į nuosavybės priemones ir sutartys dėl tų investicijų

B5.2.3 Visas investicijas į nuosavybės priemones ir sutartis dėl tų priemonių būtina vertinti tikrąja verte. Vis dėlto tam tikromis aplinkybėmis sąnaudos gali būti atitinkamas tikrosios vertės įvertis. Taip gali būti tuo atveju, kai tikrajai vertei įvertinti turima nepakankamai naujesnės informacijos arba esama daugybė galimų tikrosios vertės įvertinimų ir sąnaudos atitinka geriausią iš šių galimų įvertinimų tikrosios vertės įvertį.

B5.2.4 Prie rodiklių, iš kurių matyti, kad sąnaudos gali neatitikti tikrosios vertės, priskiriama:

a) reikšmingas ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų pasikeitimas, palyginti su biudžetais, planais arba orientyrais;

b) lūkesčių, kad bus įgyvendinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, techniniai produktų orientyrai, pasikeitimai;

c) reikšmingas ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės arba produktų (galimų produktų) rinkos pasikeitimas;

d) reikšmingas pasaulio ekonomikos arba ekonominės aplinkos, kurioje veikia ūkio subjektas, į kurį investuojama, pasikeitimas;

e) reikšmingas panašių ūkio subjektų veiklos rezultatų arba visoje rinkoje numanomų vertinimų pasikeitimas;

f) ūkio subjekto, į kurį investuojama, vidaus reikalai, pvz., sukčiavimas, komerciniai ginčai, teisminiai ginčai, valdymo arba strategijos pasikeitimai;

g) įrodymai iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės išorės sandorių, kuriuos įvykdė ūkio subjektas, į kurį investuojama (pvz., nauja nuosavybės priemonių emisija), arba kurie įvykdyti perduodant nuosavybės priemones tarp trečiųjų šalių.

B5.2.5 B5.2.4 straipsnyje pateiktas sąrašas nėra baigtinis. Ūkio subjektas turi remtis visa po pirminio pripažinimo datos galima gauti informacija apie ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatus ir veiklą. Jei yra tokių svarbių veiksnių, iš jų gali būti matyti, kad sąnaudos gali neatitikti tikrosios vertės. Tokiais atvejais ūkio subjektas privalo vertinti tikrąją vertę.

B5.2.6 Sąnaudos niekada nėra geriausias investicijų į kotiruojamas nuosavybės priemones (arba kotiruojamų nuosavybės priemonių sutarčių) tikrosios vertės įvertis.

▼M53

Vertinimas amortizuota savikaina (5.4 skirsnis)

Faktinių palūkanų metodas

B5.4.1 Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas nustato mokesčius, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis. Iš mokesčių už finansines paslaugas aprašo gali nesimatyti teikiamų paslaugų pobūdis ir turinys. Mokesčiai, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis, laikomi faktinių palūkanų normos koregavimu, nebent finansinė priemonė vertinama tikrąja verte, o tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tais atvejais mokesčiai pripažįstami kaip pajamos arba sąnaudos priemonės pirminio pripažinimo metu.

B5.4.2 Mokesčius, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis, sudaro:

a) ūkio subjekto gauti su finansinio turto sukūrimu arba įsigijimu susiję suteikimo mokesčiai. Į šiuos mokesčius gali būti įtraukta kompensacija už tokią veiklą, kaip skolininko finansinių sąlygų vertinimas, garantijų, užstato ir kitų apsaugos priemonių vertinimas ir registravimas, derybos dėl priemonės sąlygų, dokumentų rengimas ir tvarkymas ir sandorio uždarymas. Šie mokesčiai yra neatskiriama susijusios finansinės priemonės kontrolės perėmimo dalis;

b) įsipareigojimo mokesčiai, kuriuos gavo ūkio subjektas, kad galėtų suteikti paskolą, jei kreditavimo įsipareigojimas nėra vertinamas pagal 4.2.1 straipsnio a punktą ir tikėtina, kad ūkio subjektas sudarys konkretų skolinimo susitarimą. Šie mokesčiai laikomi kompensacija už tolesnę finansinės priemonės įsigijimo kontrolę. Jei įsipareigojimo galiojimo laikotarpis baigiasi ūkio subjektui nesuteikus paskolos, galiojimo laikotarpio pasibaigimo metu mokestis pripažįstamas pajamomis;

c) suteikimo mokesčiai, mokami už amortizuota savikaina įvertintų finansinių įsipareigojimų emisiją. Šie mokesčiai yra neatskiriama finansinės priemonės kontrolės perėmimo dalis. Ūkio subjektas atskiria mokesčius ir sąnaudas, kurie yra neatskiriama finansinio įsipareigojimo faktinių palūkanų normos dalis, nuo suteikimo mokesčių ir sandorio sąnaudų, susijusių su teise teikti paslaugas, pvz., investicijų valdymo paslaugas.

B5.4.3 Mokesčius, kurie nėra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis ir kurių apskaita tvarkoma pagal 15-ąjį TFAS, sudaro:

a) už paskolos priežiūrą taikomi mokesčiai;

b) įsipareigojimo suteikti paskolą mokesčiai, jei kreditavimo įsipareigojimas nėra vertinamas pagal 4.2.1 straipsnio a punktą ir nėra tikėtina, kad bus sudarytas konkretus skolinimo susitarimas; ir

c) paskolų sindikavimo mokesčiai, kuriuos gauna ūkio subjektas, suorganizuojantis paskolą, bet nepasiliekantis dalies paskolos paketo (arba pasiliekantis dalį, kuriai taikoma ta pati faktinių palūkanų norma už panašią riziką, kaip ir kitiems dalyviams).

▼M53

B5.4.4 Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas paprastai amortizuoja bet kokius mokesčius, sumokėtas arba gautas sumas, sandorių sąnaudas ir kitas priemokas arba nuolaidas, įtrauktas skaičiuojant faktinių palūkanų normą per tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Vis dėlto, jei tai yra laikotarpis, su kuriuo siejami mokesčiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio sąnaudos, priemokos arba nuolaidos, taikomas trumpesnis laikotarpis. Taip gali būti, jei kintamasis, su kuriuo yra susiję mokesčiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio sąnaudos, priemokos arba nuolaidos, perkainojamas pagal rinkos normas iki numatyto finansinės priemonės termino. Tokiu atveju tinkamas amortizacijos laikotarpis yra laikotarpis iki kitos tokio perkainojimo datos. Pavyzdžiui, jei priemoka arba nuolaida, taikoma kintamosios palūkanų normos finansinei priemonei, atitinka tos finansinės priemonės palūkanas, susikaupusias nuo tada, kai jos buvo sumokėtos paskutinį kartą, arba rinkos palūkanų normų pasikeitimus nuo tada, kai kintamoji palūkanų norma buvo patikslinta pagal rinkos palūkanų normas, ji amortizuojama per laikotarpį iki tos datos, kurią kintamosios palūkanų normos vėl bus tikslinamos pagal rinkos palūkanų normas. Taip yra todėl, kad priemoka arba nuolaida yra susijusi su laikotarpiu iki kito palūkanų normos tikslinimo datos, nes tą datą su priemoka arba nuolaida siejamas kintamasis (t. y. palūkanų normos) tikslinamas pagal rinkos palūkanų normas. Vis dėlto, jei priemoka arba nuolaida atsiranda dėl kredito kainų skirtumo pasikeitimo, viršijančio nustatytą finansinės priemonės kintamąją palūkanų normą arba kitus kintamuosius, kurie netikslinami pagal rinkos koeficientus, ji amortizuojama per visą tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį.

B5.4.5 Periodiškai perskaičiuojant kintamosios palūkanų normos finansinio turto ir kintamosios palūkanų normos finansinių įsipareigojimų pinigų srautus siekiant atsižvelgti į rinkos palūkanų normų pokyčius, kinta faktinių palūkanų norma. Jei kintamosios palūkanų normos finansinis turtas arba kintamosios palūkanų normos finansiniai įsipareigojimai iš pradžių pripažįstami suma, lygia pagrindinei sumai, gautinai arba mokėtinai suėjus terminui, būsimų palūkanų mokėjimų perskaičiavimas paprastai neturi reikšmingos įtakos turto arba įsipareigojimo balansinei vertei.

B5.4.6 Jei ūkio subjektas tikslina savo mokėjimų arba įplaukų įverčius (išskyrus pakeitimus pagal 5.4.3 straipsnį ir tikėtinų kredito nuostolių įverčių pasikeitimus), jis koreguoja finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba finansinio įsipareigojimo (arba finansinių priemonių grupės) amortizuotą savikainą, kad ši atitiktų faktinius ir patikslintus apskaičiuotus sutartyje numatytus pinigų srautus. Ūkio subjektas perskaičiuoja finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą kaip apskaičiuotų būsimų sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie diskontuoti taikant finansinės priemonės pradinę faktinių palūkanų normą (arba, jei nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą) arba, jei taikoma, pagal 6.5.10 straipsnį apskaičiuotą patikslintą faktinių palūkanų normą, dabartinę vertę. Tikslinimas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis.

B5.4.7 Tam tikrais atvejais pirminio pripažinimo metu finansinio turto vertė laikoma dėl kredito rizikos sumažėjusia, nes kredito rizika yra labai didelė ir pirkimo atveju finansinis turtas įsigyjamas su didele nuolaida. Pirminio pripažinimo metu apskaičiuodamas nusipirktam arba suteiktam dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniam turtui taikytiną dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą, ūkio subjektas į apskaičiuotus pinigų srautus turi įtraukti pirminius tikėtinus kredito nuostolius. Vis dėlto tai nereiškia, kad dėl kredito pakoreguota faktinių palūkanų norma turėtų būti taikoma vien dėl to, kad pirminio pripažinimo metu finansinio turto kredito rizika buvo didelė.

▼M53

Sandorio sąnaudos

B5.4.8 Sandorio sąnaudas sudaro mokesčiai ir komisiniai, mokami agentams (įskaitant darbuotojus, kurie yra prekybos agentai), konsultantams, makleriams ir prekybos tarpininkams, reguliavimo institucijų ir vertybinių popierių biržų rinkliavos, taip pat pervedimo mokesčiai ir muitai. Prie sandorio sąnaudų nepriskiriamos skolos priemokos arba nuolaidos, finansavimo sąnaudos, vidaus administracinės arba valdymo sąnaudos.

Nurašymas

B5.4.9 Nurašymas gali būti susijęs su visu finansiniu turtu arba jo dalimi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas ketina pasinaudoti teise į finansinio turto užstatą ir tikisi atgauti iš užstato ne daugiau kaip 30 % finansinio turto. Jei ūkio subjektas negali pagrįstai tikėtis atgauti daugiau finansinio turto pinigų srautų, likusius 70 % finansinio turto jis turėtų nurašyti.

Vertės sumažėjimas (5.5 skirsnis)

Vertinimo kartu ir atskirai pagrindas

B5.5.1 Siekiant įgyvendinti tikslą pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius atsižvelgiant į reikšmingą kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo, reikšmingo kredito rizikos padidėjimo vertinimą gali prireikti atlikti vertinant turtą kartu, atsižvelgiant į informaciją, iš kurios matyti reikšmingas, pvz., finansinių priemonių grupės arba pogrupio, kredito rizikos padidėjimas. Taip siekiama užtikrinti, kad ūkio subjektas įgyvendintų tikslą pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius reikšmingai padidėjus kredito rizikai, net jei tokių reikšmingo kredito rizikos padidėjimo įrodymų atskirų priemonių lygmeniu dar nėra.

B5.5.2 Tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai paprastai turėtų būti pripažįstami prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta. Paprastai kredito rizika reikšmingai padidėja prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta arba pastebima kitų su skolininku susijusių delsos veiksnių (pvz., pakeitimas arba restruktūrizacija). Todėl, jei ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galima gauti pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuri yra labiau orientuota į ateitį nei apie pradelstus mokėjimus, ja būtina remtis vertinant kredito rizikos pasikeitimus.

B5.5.3 Tačiau dėl finansinių priemonių pobūdžio ir galimos gauti kredito rizikos informacijos apie konkrečias finansinių priemonių grupes ūkio subjektas gali neturėti galimybės nustatyti atskirų finansinių priemonių reikšmingų kredito rizikos pasikeitimų prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta. Taip gali būti, pvz., jei finansinės priemonės yra mažmeninės paskolos, apie kurias turima tik mažai arba neturima reguliariai gaunamos ir stebimos atnaujintos kredito rizikos informacijos apie atskirą priemonę, kol klientas pažeidžia sutarties sąlygas. Jei atskirų finansinių priemonių kredito rizikos pasikeitimai nenustatomi prieš šioms priemonėms tampant neapmokėtomis laiku, vien atskiros finansinės priemonės lygmens kredito informacija grindžiamas atidėjinys nuostoliams visiškai tiksliai neatitiktų kredito rizikos pasikeitimų nuo pirminio pripažinimo.

▼**M53**

B5.5.4 Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuria remiantis būtų galima įvertinti tikėtinus atskiros priemonės galiojimo laikotarpio kredito nuostolius. Tuo atveju tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai pripažįstami vertinant priemones kartu, atsižvelgiant į išsamią kredito rizikos informaciją. Ši išsami kredito rizikos informacija turi apimti ne tik informaciją apie pradelstus mokėjimus, bet ir visą susijusią kredito informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą makroekonominę informaciją, siekiant apytiksliai įvertinti tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo rezultatą, jei kredito rizika atskiros priemonės lygmeniu nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo.

B5.5.5 Siekdamas nustatyti reikšmingą kredito rizikos padidėjimą ir pripažinti atidėjinį nuostoliams, vertindamas priemones kartu, ūkio subjektas gali grupuoti finansines priemones remdamasis bendromis kredito rizikos charakteristikomis, kad būtų galima lengviau atlikti analizę, kurią atliekant galima laiku nustatyti reikšmingą kredito rizikos padidėjimą. Ūkio subjektas neturėtų pateikti šios informacijos neaiškiai, grupuodamas skirtingomis rizikos charakteristikomis pasižyminčias finansines priemones. Bendros kredito rizikos charakteristikos gali būti (sąrašas nebaigtinis):

a) priemonės tipas;

b) kredito rizikos reitingai;

c) užstato tipas;

d) pirminio pripažinimo data;

e) iki termino likęs laikotarpis;

f) sektorius;

g) skolininko geografinė vietovė; ir

h) su finansiniu turtu susijusio užstato vertė, jei jis turi įtakos įsipareigojimų neįvykdymo tikimybei (pvz., nepadengtos paskolos kai kuriose jurisdikcijose arba paskolos ir vertės santykiai).

B5.5.6 5.5.4 straipsnyje reikalaujama, kad būtų pripažįstami visi tikėtini visų finansinių priemonių, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai. Siekdamas įgyvendinti šį tikslą, ūkio subjektas, negalintis grupuoti finansinių priemonių, kurių kredito rizika laikoma reikšmingai padidėjusia nuo pirminio pripažinimo, remdamasis bendros kredito rizikos charakteristikomis, turėtų pripažinti tikėtinus finansinio turto dalies, kurios kredito rizika laikoma reikšmingai padidėjusia, galiojimo laikotarpio kredito nuostolius. Finansinių priemonių grupavimas, kai, siekiant įvertinti, ar kredito rizika pakito, finansinės priemonės vertinamos kartu, laikui bėgant, gavus naujos informacijos apie finansinių priemonių grupes arba atskiras finansines priemones, gali kisti.

▼M53

Tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo laikas

B5.5.7 Vertinimas, ar tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami, grindžiamas ne įrodymu, kad finansinio turto vertė finansinių ataskaitų datą buvo dėl kredito rizikos sumažėjusi, arba faktiniu įsipareigojimų neįvykdymu, bet reikšmingu įsipareigojimų neįvykdymo tikimybės arba rizikos padidėjimu nuo pirminio pripažinimo (nepaisant to, ar finansinė priemonė perkainota siekiant atsižvelgti į kredito rizikos padidėjimą). Paprastai kredito rizika reikšmingai padidėja prieš finansiniam turtui tampant dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės arba prieš iš tikrųjų neįvykdant įsipareigojimų.

B5.5.8 Kreditavimo įsipareigojimų atveju ūkio subjektas atsižvelgia į paskolos, su kuria susijęs kreditavimo įsipareigojimas, įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus. Finansinių garantijų sutarčių atveju ūkio subjektas atsižvelgia į rizikos, kad nurodytas skolininkas neįvykdys įsipareigojimų pagal sutartį, pasikeitimus.

B5.5.9 Kredito rizikos pasikeitimo nuo pirminio pripažinimo reikšmingumą lemia įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo metu. Taigi konkretus absoliutusis finansinės priemonės, kurios pradinė įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra mažesnė, įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimas bus reikšmingesnis už finansinės priemonės, kurios pradinė įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra didesnė.

B5.5.10 Jei finansinių priemonių kredito rizika panaši, jų įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra tuo didesnė, kuo ilgesnis numatomas priemonės galiojimo laikotarpis; pvz., AAA reitingo obligacijos, kurios numatomas galiojimo laikotarpis yra dešimt metų, įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra didesnė už AAA reitingo obligacijos, kurios numatomas galiojimo laikotarpis yra penkeri metai, įsipareigojimų neįvykdymo riziką.

B5.5.11 Dėl numatomo galiojimo laikotarpio ir įsipareigojimų neįvykdymo rizikos ryšio kredito rizikos pasikeitimo negalima vertinti vien lyginant absoliučiosios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą laikui bėgant. Pavyzdžiui, jei finansinės priemonės, kurios numatomas galiojimo laikotarpis yra dešimt metų, įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo metu yra lygi tos finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizikai, kai jos numatomas galiojimo laikotarpis vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu yra tik penkeri metai, tai gali rodyti kredito rizikos padidėjimą. Taip yra todėl, kad jei kredito rizika yra nepakitusi ir artėja finansinės priemonės terminas, įsipareigojimų neįvykdymo rizika per tikėtiną galiojimo laikotarpį laikui bėgant paprastai mažėja. Vis dėlto finansinių priemonių, kurių reikšmingi mokėjimų įsipareigojimai vykdomi artėjant finansinės priemonės terminui, įsipareigojimų neįvykdymo rizika laikui bėgant nebūtinai mažėja. Šiuo atveju ūkio subjektas turėtų taip pat atsižvelgti į kitus kokybinius veiksnius, iš kurių būtų matyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo.

B5.5.12 Vertindamas, ar finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, arba vertindamas tikėtinus kredito nuostolius, ūkio subjektas gali taikyti įvairius metodus. Skirtingoms finansinėms priemonėms ūkio subjektas gali taikyti skirtingus metodus. Metodas, į kurį neįtraukta aiški įsipareigojimų neįvykdymo tikimybė kaip įvesties duomenys *per se*, pvz., kredito nuostolių dydžio metodas, gali derėti su šio standarto reikalavimais, jei ūkio subjektas gali atskirti įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus nuo kitų tikėtinų kredito nuostolių veiksnių, pvz., užstato, pasikeitimų, ir vertindamas atsižvelgia į šiuos aspektus:

▼M53

a) įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą nuo pirminio pripažinimo;

b) numatomą finansinės priemonės galiojimo laikotarpį; ir

c) pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri gali turėti įtakos kredito rizikai.

B5.5.13 Taikant metodus, kuriais nustatoma, ar finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, turėtų būti atsižvelgiama į finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) charakteristikas ir į ankstesnes panašių finansinių priemonių įsipareigojimų neįvykdymo tendencijas. Nepaisant 5.5.9 straipsnyje nustatyto reikalavimo, finansinių priemonių, kurių įsipareigojimų neįvykdymas nėra koncentruotas tam tikru tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio momentu, įsipareigojimų neįvykdymo per artimiausius 12 mėnesių rizikos pasikeitimai gali būti pagrįstas apytikslis įsipareigojimų neįvykdymo galiojimo laikotarpiu rizikos pasikeitimų įvertinimas. Šiuo atveju ūkio subjektas gali atsižvelgti į įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus per artimiausius 12 mėnesių, siekdamas nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, nebent, atsižvelgiant į aplinkybes, matyti, kad būtina atlikti galiojimo laikotarpio vertinimą.

B5.5.14 Vis dėlto dėl kai kurių finansinių priemonių arba tam tikromis aplinkybėmis siekiant nustatyti, ar turėtų būti pripažįstami tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, gali būti netinkama atsižvelgti į artimiausių 12 mėnesių įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus. Pavyzdžiui, per artimiausius 12 mėnesių kylančios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimu gali būti netinkama remtis siekiant nustatyti, ar padidėjo finansinės priemonės, kurios terminas yra ilgesnis nei 12 mėnesių, kredito rizika, jei:

a) reikšmingi finansinės priemonės mokėjimų įsipareigojimai vykdytini tik praėjus artimiausiems 12 mėnesių;

b) atsiranda atitinkamų makroekonominių arba kitų su kreditu susijusių veiksnių pasikeitimų, į kuriuos tinkamai neatsižvelgta nustatant per artimiausius 12 mėnesių kylančią įsipareigojimų neįvykdymo riziką; arba

c) su kreditu susijusių veiksnių pasikeitimai įtakos finansinės priemonės kredito rizikai turi (arba jų poveikis didesnis) tik praėjus 12 mėnesių.

Nustatymas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo

B5.5.15 Nustatydamas, ar reikia pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, ūkio subjektas atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri gali turėti įtakos finansinės priemonės kredito rizikai, pagal 5.5.17 straipsnio c punktą. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas nebūtinai turi vykdyti išsamią informacijos paiešką.

▼**M53**

B5.5.16 Kredito rizikos analizė yra holistinė analizė, kurią atliekant atsižvelgiama į įvairius veiksnius; tai, ar konkretus veiksnys yra svarbus, ir jo svarbą, palyginti su kitais veiksniais, lemia produkto tipas, finansinių priemonių ir skolininkų charakteristikos, taip pat geografinis regionas. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri yra svarbi konkrečiai vertinamai finansinei priemonei. Vis dėlto kai kurių veiksnių arba rodiklių gali būti neįmanoma nustatyti atskiros finansinės priemonės lygmeniu. Tokiu atveju, siekiant nustatyti, ar įvykdytas 5.5.3 straipsnyje nustatytas tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo reikalavimas, turėtų būti vertinami finansinių priemonių atitinkamų portfelių, portfelių grupių arba portfelio dalių veiksniai arba rodikliai.

B5.5.17 Vertinant kredito rizikos pasikeitimus gali būti svarbu remtis šiuo nebaigtiniu informacijos sąrašu:

a) reikšmingi kredito rizikos vidaus kainų rodiklių pasikeitimai dėl kredito rizikos pasikeitimo nuo pradžios, įskaitant kredito kainų skirtumą (bet juo neapsiribojant), kuris atsirastų, jei finansinių ataskaitų datą tai pačiai sandorio šaliai tomis pačiomis sąlygomis būtų naujai suteikta arba išleista tokia pati finansinė priemonė arba panaši finansinė priemonė;

b) kiti esamos finansinės priemonės normų arba sąlygų pasikeitimai, kurie reikšmingai skirtųsi, jei priemonė būtų naujai suteikta arba išleista finansinių ataskaitų datą (pvz., griežtesnės sutarties sąlygos, didesnės užstato arba garantijų sumos arba didesnis pajamų padengimas), dėl to, kad nuo pirminio pripažinimo reikšmingai pakito finansinės priemonės kredito rizika;

c) reikšmingi konkrečios finansinės priemonės arba panašių finansinių priemonių, kurių numatomas galiojimo laikotarpis toks pat, išorės rinkos kredito rizikos rodiklių pasikeitimai. Prie kredito rizikos rinkos rodiklių pasikeitimų priskiriama (sąrašas nebaigtinis):

i) kredito kainų skirtumas;

ii) skolininkui taikomos kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorio kainos;

iii) laikotarpio, kuriuo finansinio turto tikroji vertė buvo mažesnė už jo amortizuotą savikainą, trukmė arba šio skirtumo dydis; ir

iv) kita su skolininku susijusi rinkos informacija, pvz., skolininko skolos ir nuosavybės priemonių kainos pasikeitimai;

d) faktinis arba numatomas reikšmingas finansinės priemonės išorės kredito reitingo pasikeitimas;

e) faktinis arba numatomas skolininko vidaus kredito reitingo sumažėjimas arba kredito rizikai viduje vertinti taikomų elgesio balų sumažėjimas. Vidaus kredito reitingai ir išorės elgesio balai patikimesni, jei jie susieti su vidaus reitingais arba pagrįsti įsipareigojimų neįvykdymo tyrimais;

▼M53

f) esami arba prognozuojami verslo, finansinių arba ekonominių sąlygų pasikeitimai, dėl kurių galėtų reikšmingai pakisti skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus, pvz., faktinis ar numatomas palūkanų normų padidėjimas arba faktinis ar numatomas reikšmingas nedarbo lygio padidėjimas;

g) faktinis arba numatomas reikšmingas skolininko veiklos rezultatų pasikeitimas. Kaip pavyzdžius būtų galima nurodyti faktinį ar numatomą pajamų arba maržų sumažėjimą, veiklos rizikos padidėjimą, apyvartinio kapitalo nepakankamumą, turto kokybės suprastėjimą, balanso sverto padidėjimą, likvidumo, valdymo problemas arba verslo ar organizacijos struktūros pasikeitimus (pvz., verslo segmento veiklos nutraukimą), dėl kurių reikšmingai pakinta skolininko gebėjimas vykdyti skolinius įsipareigojimus;

h) reikšmingas kitų to paties skolininko finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimas;

i) faktinis arba numatomas reikšmingas neigiamas skolininko reguliavimo, ekonominės arba technologinės aplinkos pasikeitimas, dėl kurio reikšmingai pakinta skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus, pvz., skolininko parduodamo produkto paklausos sumažėjimas pasikeitus technologijai;

j) reikšmingi užstato, kuriuo užtikrinamas įsipareigojimas, vertės arba trečiosios šalies garantijų arba kredito vertės didinimo kokybės pasikeitimai, dėl kurių galėtų sumažėti skolininko ekonominės paskatos atlikti suplanuotus sutartyje numatytus mokėjimus arba kurie galėtų kitaip veikti įsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Pavyzdžiui, jei sumažėjus būsto kainoms sumažėja užstato vertė, kai kuriose jurisdikcijose skolininkų paskatos neįvykdyti hipotekos įsipareigojimų didėja;

k) reikšmingas akcininko (arba pavienio subjekto patronuojančiųjų įmonių) suteiktos garantijos kokybės pasikeitimas, jei akcininkas (arba patronuojančiosios įmonės) yra skatinamos ir finansiškai geba išvengti įsipareigojimų neįvykdymo kapitalo arba pinigų infuzija;

l) tokie reikšmingi pasikeitimai, kaip patronuojančiosios arba kitos susijusios įmonės teikiamos finansinės paramos sumažėjimas arba faktinis ar numatomas reikšmingas kredito vertės didinimo kokybės pasikeitimas, dėl kurių galėtų sumažėti skolininko ekonominės paskatos atlikti suplanuotus sutartyje numatytus mokėjimus. Didinant kredito vertę arba teikiant paramą atsižvelgiama į garanto finansinę būklę ir (arba), jei dalys išleistos vykdant pakeitimą vertybiniais popieriais, ar tikėtina, kad subordinuotosiomis dalimis bus galima padengti tikėtinus (pvz., vertybinį popierių sudarančių paskolų) kredito nuostolius;

m) tikėtini paskolos dokumentų pasikeitimai, įskaitant tikėtiną sutarties pažeidimą, galintį lemti sutarties nutraukimą arba dalinį pakeitimą, palūkanų mokėjimo pertraukas, palūkanų normos didinimą, dėl kurių reikia papildomo užstato arba garantijų, arba kitokie priemonės sutarties sąlygų pasikeitimai;

▼**M53**

n) reikšmingi numatomų skolininko veiklos rezultatų ir elgsenos pasikeitimai, įskaitant grupės skolininkų mokumo statuso pasikeitimus (pvz., tikėtino atidėtų sutartyje numatytų mokėjimų skaičiaus arba masto padidėjimas arba reikšmingas tikėtino kredito kortelių skolininkų, kurie, kaip numatoma, priartės prie jiems nustatytos kredito ribos arba ją viršys arba kurie, kaip numatoma, mokės mažiausią mėnesinę sumą, skaičiaus padidėjimas);

o) ūkio subjekto kredito valdymo metodo pasikeitimai finansinės priemonės atžvilgiu; t. y. remiantis atsirandančiais finansinės priemonės kredito rizikos pasikeitimų rodikliais numatoma, kad ūkio subjekto kredito rizikos valdymo praktika bus aktyvesnė, ją vykdant daugiau dėmesio bus skiriama priemonės valdymui, įskaitant tai, kad priemonė bus geriau stebima ar kontroliuojama arba kad ūkio subjektas darys tam tikrą įtaką skolintojui;

p) informacija apie pradelstus mokėjimus, įskaitant 5.5.11 straipsnyje nurodytą atmetamą prielaidą.

B5.5.18 Tam tikrais atvejais siekiant nustatyti, kad finansinė priemonė atitiko atidėjinio nuostoliams pripažinimo suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, kriterijų, gali pakakti esamos kokybinės ir nestatistinės kiekybinės informacijos. Tai reiškia, kad, siekiant nustatyti, ar reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika, informacijai nereikia taikyti statistinio modelio arba kredito reitingų proceso. Kitais atvejais ūkio subjektui gali reikėti atsižvelgti į kitą informaciją, įskaitant jo statistinių modelių arba kredito reitingų procesų informaciją. Arba, jei svarbi abiejų rūšių informacija, ūkio subjektas vertinimą gali grįsti abiejų rūšių informacija, t. y. kokybiniais veiksniais, kurie nėra nustatomi taikant vidaus reitingų procesą, ir konkrečia vidaus reitingų kategorija finansinių ataskaitų datą, atsižvelgdamas į kredito rizikos charakteristikas pirminio pripažinimo metu.

Atmetama daugiau kaip prieš 30 dienų pasibaigusio termino prielaida

B5.5.19 5.5.11 straipsnyje nurodyta atmetama prielaida nėra absoliutusis rodiklis, kad turėtų būti pripažįstami tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, tačiau daroma prielaida, kad tai vėliausias momentas, kai tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami, net jei taikoma į ateitį orientuota informacija (įskaitant portfelio lygmens ekonominius veiksnius).

B5.5.20 Ūkio subjektas šią prielaidą gali atmesti. Vis dėlto jis ją gali atmesti tik jei esama pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuria įrodoma, kad net jei sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigė prieš daugiau kaip 30 dienų, finansinės priemonės kredito rizika nepadidėjo reikšmingai. Pavyzdžiui, jei mokėjimas praleistas ne dėl skolininko finansinių sunkumų, bet dėl administracinių priežasčių, arba jei ūkio subjektas gali gauti ankstesnių laikotarpių įrodymų, kuriais patvirtinama, kad nėra koreliacijos tarp reikšmingo įsipareigojimų neįvykdymo rizikos padidėjimo ir finansinio turto, kurio mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų, – vis dėlto šiais įrodymais tokia koreliacija patvirtinama, jei mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 60 dienų.

▼M53

B5.5.21 Ūkio subjektas negali suderinti reikšmingo kredito rizikos padidėjimo laiko ir tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo su tuo, kada finansinis turtas laikomas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, arba su ūkio subjekto įsipareigojimų neįvykdymo vidaus apibrėžtimi.

Finansinės priemonės, kurių kredito rizika finansinių ataskaitų datą yra maža

B5.5.22 Taikant 5.5.10 straipsnį finansinės priemonės kredito rizika laikoma maža, jei finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra maža, skolininkas yra labai pajėgus įvykdyti sutartyje numatytų pinigų srautų įsipareigojimus artimiausioje ateityje, o neigiami ekonominių ir verslo sąlygų pasikeitimai ilguoju laikotarpiu gali mažinti, bet nebūtinai mažina skolininko gebėjimą įvykdyti sutartyje numatytų pinigų srautų įsipareigojimus. Finansinių priemonių kredito rizika nelaikoma maža, jei jų nuostolių rizika laikoma maža vien dėl užstato vertės, o be to užstato finansinės priemonės kredito rizika nebūtų laikoma maža. Finansinių priemonių kredito rizika taip pat nelaikoma maža vien dėl to, kad jų įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra mažesnė už įsipareigojimų neįvykdymo riziką, kylančią dėl kitų ūkio subjekto finansinių priemonių arba susijusią su jurisdikcijos, kurioje ūkio subjektas veikia, kredito rizika.

B5.5.23 Siekdamas nustatyti, ar finansinės priemonės kredito rizika yra maža, ūkio subjektas gali taikyti savo vidaus kredito rizikos reitingus arba kitą metodiką, kuri dera su visuotinai suprantama mažos kredito rizikos apibrėžtimi ir kuria atsižvelgiama į vertinamų finansinių priemonių riziką ir rūšį. Kaip finansinės priemonės, kurios kredito riziką galima laikyti maža, pavyzdį būtų galima nurodyti išorės investicinį reitingą. Vis dėlto, kad finansinių priemonių kredito riziką būtų galima laikyti maža, šioms priemonėms nebūtinai turi būti taikomi išorės reitingai. Tačiau jų kredito rizika turėtų būti laikoma maža rinkos dalyvio požiūriu, atsižvelgiant į visas finansinės priemonės sąlygas.

B5.5.24 Tikėtini finansinės priemonės galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai nepripažįstami vien dėl to, kad jos kredito rizika laikyta maža ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, ir nelaikoma, kad jos kredito rizika yra maža finansinių ataskaitų datą. Tokiu atveju ūkio subjektas nustato, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taigi taip pat ar tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius reikia pripažinti pagal 5.5.3 straipsnį.

Pakeitimai

B5.5.25 Tam tikromis aplinkybėmis, persvarsčius arba pakeitus sutartyje numatytus finansinio turto pinigų srautus, pagal šį standartą gali būti nutraukiamas esamo finansinio turto pripažinimas. Jei pakeitus finansinį turtą nutraukiamas esamo finansinio turto pripažinimas ir vėliau pripažįstamas pakeistas finansinis turtas, pakeistas turtas šiame standarte laikomas nauju finansiniu turtu.

▼M53

B5.5.26 Pakeitimo data taikant pakeisto finansinio turto vertės sumažėjimo reikalavimus atitinkamai turi būti laikoma to finansinio turto pirminio pripažinimo data. Tai paprastai reiškia, kad, kol įvykdomi 5.5.3 straipsnyje nustatyti tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių reikalavimai, atidėjinys nuostoliams paprastai vertinamas suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams. Vis dėlto tam tikromis neįprastomis aplinkybėmis po pakeitimo, dėl kurio nutraukiamas pradinio finansinio turto pripažinimas, gali būti įrodymų, kad pakeisto finansinio turto vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito rizikos, todėl finansinis turtas turėtų būti pripažįstamas suteiktu dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu. Taip galėtų būti, pavyzdžiui, kai atliekamas esminis nuvertėjusio turto pakeitimas, dėl kurio nutraukiamas pradinio finansinio turto pripažinimas. Tokiu atveju dėl pakeitimo gali susidaryti naujas finansinis turtas, kurio vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito.

B5.5.27 Vien dėl to, kad sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai persvarstyti arba kitaip pakeisti, bet finansinio turto pripažinimas nenutrauktas, šio finansinio turto kredito rizika automatiškai nelaikoma sumažėjusia. Tai, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas vertina remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis. Prie jos priskiriama istorinė ir į ateitį orientuota informacija, taip pat kredito rizikos vertinimas numatomu finansinio turto galiojimo laikotarpiu; ji taip pat apima informaciją apie aplinkybes, dėl kurių reikėjo keisti turtą. Prie įrodymų, kad tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo kriterijai nebeįvykdomi, priskiriama praeities informacija apie aktualius ir laiku atliekamus mokėjimus pagal pakeistas sutarties sąlygas. Paprastai klientui reikėtų įrodyti nuosekliai gerą mokėjimo praktiką laikotarpiu iki tol, kol bus laikoma, kad kredito rizika yra sumažėjusi. Pavyzdžiui, praeities informacija apie praleistus arba neišsamius mokėjimus paprastai nepanaikinama tiesiog atlikus vieną mokėjimą laiku po to, kai buvo pakeistos sutarties sąlygos.

Tikėtinų kredito nuostolių vertinimas

Tikėtini kredito nuostoliai

B5.5.28 Tikėtini kredito nuostoliai – atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuoti kredito nuostoliai (t. y. dabartinė viso pinigų trūkumo vertė) tikėtinu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu. Pinigų trūkumas – pinigų srautų, kurie turi būti mokami ūkio subjektui pagal sutartį, ir pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti, skirtumas. Nustatant tikėtinus kredito nuostolius atsižvelgiama į mokėjimų sumą ir laiką, todėl kredito nuostolių atsiranda net jei ūkio subjektas numato, kad jam bus viskas sumokėta, bet vėliau nei reikėtų pagal sutartį.

B5.5.29 Finansinio turto kredito nuostoliai yra toliau nurodytų pinigų srautų skirtumo dabartinė vertė:

a) sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie ūkio subjektui turi būti mokami pagal sutartį, ir

b) pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti.

▼M53

B5.5.30 Nepanaudoto kreditavimo įsipareigojimo kredito nuostoliai yra toliau nurodytų pinigų srautų skirtumo dabartinė vertė:

a) sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie sumokami ūkio subjektui, jei kreditavimo įsipareigojimo turėtojas pasinaudoja paskola, ir

b) pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti, jei paskola būtų pasinaudota.

B5.5.31 Ūkio subjekto kreditavimo įsipareigojimo tikėtinų kredito nuostolių įvertis turi derėti su jo lūkesčiais dėl to kreditavimo įsipareigojimo panaudojimo, t. y. vertinant tikėtinus 12 mėnesių kredito nuostolius, nustatant šį įvertį turi būti atsižvelgiama į tikėtiną kreditavimo įsipareigojimo dalį, kuria bus pasinaudota per 12 mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos, o vertinant tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, – į tikėtiną proporcinę kreditavimo įsipareigojimo dalį, kuria bus pasinaudota per tikėtiną kreditavimo įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

B5.5.32 Dėl finansinės garantijos sutarties ūkio subjektas turi atlikti mokėjimus tik skolininkui neįvykdžius įsipareigojimų pagal garantuotos priemonės sąlygas. Taigi pinigų trūkumai yra tikėtini mokėjimai, atliekami siekiant kompensuoti turėtojui už jo patiriamus kredito nuostolius, atėmus bet kokias sumas, kurias ūkio subjektas tikisi gauti iš turėtojo, skolininko arba bet kurios kitos šalies. Jei turtas yra visiškai garantuotas, finansinės garantijos sutarties pinigų trūkumo įvertis derėtų su turto, kuriam taikoma garantija, pinigų trūkumo įverčiais.

B5.5.33 Finansinio turto, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos, bet kuris nėra nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, tikėtinus kredito nuostolius ūkio subjektas turi vertinti kaip turto bendrosios balansinės vertės ir apskaičiuotų būsimų pinigų srautų, diskontuotų taikant finansinio turto pradinę faktinių palūkanų normą, dabartinės vertės skirtumą. Visas koregavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas vertės sumažėjimo pelnu arba nuostoliais.

▼M54

B5.5.34 Kai vertinamas už nuomą gautinos sumos atidėjinys nuostoliams, nustatant tikėtinus kredito nuostolius naudojami pinigų srautai turėtų derėti su pinigų srautais, naudojamais vertinant už nuomą gautinas sumas pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“.

▼M53

B5.5.35 Vertindamas tikėtinus kredito nuostolius, ūkio subjektas gali naudotis praktinėmis priemonėmis, jei jos dera su 5.5.17 straipsnyje išdėstytais principais. Kaip praktinę priemonę būtų galima nurodyti gautinų prekybos sumų tikėtiniems kredito nuostoliams skaičiuoti naudojamą atidėjinių matricą. Siekdamas apskaičiuoti atitinkamus finansinio turto 12 mėnesių arba galiojimo laikotarpio tikėtinus kredito nuostolius, ūkio subjektas naudotų gautinų prekybos sumų savo ankstesnių kredito nuostolių patirties informaciją (prireikus pakoreguotą pagal B5.5.51–B5.5.52 straipsnius). Atidėjinių matricoje galėtų būti, pavyzdžiui, nurodytos fiksuotosios atidėjinių normos, atsižvelgiant į dienų, praėjusių nuo gautinos prekybos sumos mokėjimo termino, skaičių

▼M53

(pvz., jei terminas nepasibaigęs, – 1 %, jei terminas pasibaigęs prieš mažiau kaip 30 dienų, – 2 %, jei prieš daugiau kaip 30 dienų, bet mažiau nei 90 dienų, – 3 %, jei prieš 90–180 dienų, – 20 % ir t. t.). Atsižvelgdamas į savo klientų bazės įvairovę, ūkio subjektas naudotų atitinkamas grupes, jei iš jo ankstesnių kredito nuostolių patirties informacijos matyti reikšmingai skirtingos įvairių klientų segmentų nuostolių tendencijos. Kaip turto grupavimo kriterijų pavyzdžius būtų galima nurodyti geografinį regioną, produkto tipą, kliento reitingą, užstatą arba prekybos kredito draudimą ir kliento tipą (pvz., didmeninės arba mažmeninės prekybos).

Įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis

B5.5.36 5.5.9 straipsnyje reikalaujama, kad nustatydamas, ar finansinės priemonės kredito rizika reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas atsižvelgtų į įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą nuo pirminio pripažinimo.

B5.5.37 Apibrėždamas įsipareigojimų neįvykdymą įsipareigojimų neįvykdymo rizikos nustatymo tikslais, ūkio subjektas turi taikyti įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtį, derančią su apibrėžtimi, taikoma atitinkamos finansinės priemonės vidaus kredito rizikos valdymo tikslais, ir, jei taikoma, atsižvelgti į kokybinius rodiklius (pvz., finansines sutartis). Vis dėlto yra atmetama prielaida, kad įsipareigojimų neįvykdymo momentas negali būti vėliau kaip praėjus 90 dienų nuo finansinio turto termino, nebent ūkio subjektas turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuria galima įrodyti, kad tinkamiau taikyti vėlesnio įsipareigojimų neįvykdymo kriterijų. Šiais tikslais vartojama įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis nuosekliai taikoma visoms finansinėms priemonėms, nebent gaunama informacijos, kuria įrodoma, kad konkrečiai finansinei priemonei tinkamiau taikyti kitą įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtį.

Laikotarpis, kuriuo reikėtų apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius

B5.5.38 Pagal 5.5.19 straipsnį ilgiausias laikotarpis, kuriuo reikėtų apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius, yra ilgiausias sutartyje numatytas laikotarpis, kuriuo ūkio subjektui kyla kredito rizika. Šis ilgiausias laikotarpis kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju yra ilgiausias sutartyje numatytas laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas turi dabartinę sutartyje numatytą prievolę suteikti kreditą.

B5.5.39 Tačiau pagal 5.5.20 straipsnį kai kurias finansines priemones sudaro paskola ir nepanaudoto įsipareigojimo komponentas, ir sutartyje numatyta ūkio subjekto galimybė reikalauti grąžinimo ir atšaukti nepanaudotą įsipareigojimą ūkio subjekto kredito nuostolių rizikos pozicijos neriboja iki sutartyje numatyto pranešimo laikotarpio. Pavyzdžiui, tokias atnaujinamojo kredito priemones, kaip kredito kortelės ir susitarimas dėl kredito limito sąskaitoje, pagal sutartį kreditorius gali atšaukti pranešęs tik prieš vieną dieną. Vis dėlto praktiškai kreditoriai ir toliau pratęsia kreditą ilgesniam laikotarpiui ir gali atšaukti priemonę tik padidėjus skolininko kredito rizikai, o tada, siekiant išvengti kai kurių arba visų tikėtinų kredito nuostolių, atšaukti galėtų būti per vėlu. Paprastai šios finansinės priemonės, atsižvelgiant į finansinės priemonės pobūdį, finansinių priemonių valdymo būdą ir turimos informacijos apie reikšmingą kredito rizikos padidėjimą pobūdį, pasižymi šiomis charakteristikomis:

a) finansinėms priemonėms netaikomas fiksuotas laikotarpis arba grąžinimo struktūra, joms paprastai taikomas trumpas sutartyje numatytas atšaukimo laikotarpis (pvz., viena diena);

b) sutartyje numatyta galimybė atšaukti sutartį nėra įgyvendinama vykdant įprastą kasdienį finansinės priemonės valdymą; sutartis gali būti atšaukiama tik jei ūkio subjektas sužino apie padidėjusią kredito riziką priemonės lygmeniu; ir

c) finansinės priemonės yra valdomos kartu.

▼M53

B5.5.40 Nustatydamas laikotarpį, kuriuo ūkio subjektas, kaip tikimasi, patirs kredito riziką, bet kuriuo tikėtini kredito nuostoliai nebūtų sumažinti ūkio subjektui vykdant įprastą kredito rizikos valdymo veiklą, ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip istorinė informacija ir patirtis dėl:

a) laikotarpio, kuriuo ūkio subjektui kilo panašių finansinių priemonių kredito rizika;

b) laikotarpio, per kurį buvo neįvykdyti panašių finansinių priemonių įsipareigojimai po to, kai reikšmingai padidėjo kredito rizika, trukmės; ir

c) kredito rizikos valdymo veiksmų, kurių ūkio subjektas tikisi imtis padidėjus finansinės priemonės kredito rizikai, pvz., nepanaudotų limitų sumažinimas arba panaikinimas.

Atsižvelgiant į tikimybę gautas rezultatas

B5.5.41 Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius nesiekiama įvertinti blogiausio arba geriausio atvejo scenarijaus. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius visada turi būti atsižvelgiama į galimybę, kad kredito nuostolių susidarys, ir į galimybę, kad kredito nuostolių nesusidarys, net jei labiausiai tikėtina, kad kredito nuostolių nesusidarys.

B5.5.42 5.5.17 straipsnio a punkte reikalaujama, kad tikėtinų kredito nuostolių įvertis atitiktų nešališką ir atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotą sumą, nustatomą vertinant įvairius galimus rezultatus. Praktiškai sudėtingos analizės gali nereikėti. Kai kada gali pakakti palyginti paprasto modeliavimo ir gali nereikėti išsamiai imituoti daugybės scenarijų. Pavyzdžiui, vidutiniai didelės bendromis rizikos charakteristikomis pasižyminčios finansinių priemonių grupės kredito nuostoliai gali būti pagrįstas atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotos sumos įvertis. Kitais atvejais galbūt reikės nustatyti scenarijus, kuriais apibrėžiama tam tikrų rezultatų pinigų srautų suma ir laikas, taip pat numatoma tų rezultatų tikimybė. Šiais atvejais tikėtini kredito nuostoliai turi atitikti bent du rezultatus pagal 5.5.18 straipsnį.

B5.5.43 Siekdamas nustatyti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, ūkio subjektas turi įvertinti finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo tikėtinu jos galiojimo laikotarpiu riziką. Tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai yra tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių dalis; jie atitinka galiojimo laikotarpio pinigų trūkumus, atsirandančius, jei įsipareigojimai neįvykdomi per 12 mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos (arba trumpesnį laikotarpį, jei numatomas finansinės priemonės galiojimo laikotarpis yra trumpesnis nei 12 mėnesių), įvertintus atsižvelgiant į to įsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Taigi tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai nėra nei tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, kuriuos ūkio subjektas patirs dėl finansinių priemonių, kurių įsipareigojimai, kaip jis numato, bus neįvykdyti per artimiausius 12 mėnesių, nei numatomi pinigų trūkumai per artimiausius 12 mėnesių.

Pinigų laiko vertė

B5.5.44 Tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami ne pagal numatomo įsipareigojimų neįvykdymo arba kurią nors kitą datą, bet pagal finansinių ataskaitų datą, taikant pirminio pripažinimo metu nustatytą faktinių palūkanų normą arba apytikslę jos vertę. Jei finansinės priemonės palūkanų norma yra kintamoji, tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant pagal B5.4.5 straipsnį nustatytą dabartinę faktinių palūkanų normą.

▼M53

B5.5.45 Nusipirkto arba suteikto dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinio turto tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant pirminio pripažinimo metu nustatytą dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą.

▼M54

B5.5.46 Už nuomą gautinų sumų tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant tą pačią diskonto normą, kuri taikyta vertinant už nuomą gautinas sumas pagal 16-ąjį TFAS.

▼M53

B5.5.47 Kreditavimo įsipareigojimo tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant tą faktinių palūkanų normą arba apytikslę jos reikšmę, kuri bus taikoma pripažįstant dėl kreditavimo įsipareigojimo gaunamą finansinį turtą. Taip yra todėl, kad taikant vertės sumažėjimo reikalavimus finansinis turtas, pripažintas panaudojus kreditavimo įsipareigojimą, turi būti vertinamas ne kaip nauja finansinė priemonė, bet kaip to įsipareigojimo tęsinys. Todėl tikėtini finansinio turto nuostoliai turi būti vertinami atsižvelgiant į kreditavimo įsipareigojimo pradinę kredito riziką nuo tos datos, kai ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo sutarties šalimi.

B5.5.48 Finansinių garantijų sutarčių arba kreditavimo įsipareigojimų, kurių faktinių palūkanų normos nustatyti negalima, tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant diskonto normą, atitinkančią pinigų laiko vertės dabartinį rinkos įvertinimą ir riziką, būdingą pinigų srautams, bet tik jei (ir tiek, kiek) į riziką atsižvelgiama koreguojant ne diskontuojamus pinigų trūkumus, bet diskonto normą.

Pagrįsta ir patvirtinama informacija

B5.5.49 Šiame standarte pagrįsta ir patvirtinama informacija vadinama informacija, kurią galima pagrįstai gauti finansinių ataskaitų datą be per didelių išlaidų ar pastangų, įskaitant informaciją apie praeities įvykius, dabartines sąlygas ir būsimų ekonominių sąlygų prognozes. Informacija, kurią galima gauti finansinės atskaitomybės tikslais, laikoma galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis.

B5.5.50 Nereikalaujama, kad ūkio subjektas įtrauktų viso tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio būsimų sąlygų prognozes. Sprendimo, kurį reikia priimti siekiant apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius, lygmenį lemia galimybės gauti išsamios informacijos. Kuo ilgesnis prognozės laikotarpis, tuo mažiau galimybių gauti išsamios informacijos ir tuo aukštesnis sprendimo, kurį reikia priimti siekiant įvertinti tikėtinus kredito nuostolius, lygmuo. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius nereikalaujama atlikti išsamių tolimų ateities laikotarpių skaičiavimų – tokiems laikotarpiams ūkio subjektas gali ekstrapoliuoti projekcijas iš išsamios informacijos, kurią galima gauti.

B5.5.51 Ūkio subjektui nereikia vykdyti išsamios informacijos paieškos, bet jis turi atsižvelgti į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri yra svarbi apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius, įskaitant tikėtinų išankstinių mokėjimų poveikį. Informacija, kuria remiamasi, turi apimti konkrečiai su skolininku susijusius veiksnius, bendrąsias ekonomines

▼M53

sąlygas, taip pat dabartinių ir prognozuojamų sąlygų tendencijų vertinimą finansinių ataskaitų datą. Ūkio subjektas gali naudotis įvairiais duomenų šaltiniais; tai gali būti vidaus (konkrečiai susiję su subjektu) ir išorės šaltiniai. Prie galimų duomenų šaltinių priskiriama vidaus ankstesnių kredito nuostolių patirtis, vidaus reitingai, kitų ūkio subjektų kredito nuostolių patirtis, išorės reitingai, ataskaitos ir statistiniai duomenys. Konkrečiai su ūkio subjektu susijusių duomenų šaltinių neturintys arba nepakankamai jų turintys ūkio subjektai gali remtis su panašia finansine priemone (arba finansinių priemonių grupe) susijusia patirtimi.

B5.5.52 Istorinė informacija yra svarbus tikėtinų kredito nuostolių vertinimo pagrindas. Vis dėlto ūkio subjektas turi koreguoti istorinius duomenis, pvz., kredito nuostolių patirtį, remdamasis dabartiniais stebimais duomenimis, siekdamas atsižvelgti į dabartinių sąlygų ir savo būsimų sąlygų prognozių poveikį, kuris neturėjo įtakos laikotarpiui, kuriuo grindžiami istoriniai duomenys, ir pašalinti praeities laikotarpio sąlygų poveikį, kuris nėra svarbus būsimiems sutartyje numatytiems pinigų srautams. Tam tikrais atvejais geriausia pagrįsta ir patvirtinama informacija galėtų būti nekoreguota istorinė informacija, atsižvelgiant į istorinės informacijos pobūdį ir į tai, kada ji apskaičiuota, palyginta su aplinkybėmis finansinių ataskaitų datą ir vertinamos finansinės priemonės charakteristikomis. Tikėtinų kredito nuostolių pokyčių įverčiai turėtų atitikti susijusių stebimų duomenų pokyčius pereinant iš vieno laikotarpio į kitą ir būti tiesiogiai su jais derinami (pvz., atitikti nedarbo lygio, nekilnojamojo turto kainų, biržos prekių kainų, mokėjimo statuso arba kitų veiksnių, iš kurių matyti finansinės priemonės arba finansinių priemonių grupės kredito nuostoliai, pokyčius ir šių pokyčių dydį). Ūkio subjektas turi reguliariai persvarstyti tikėtinų kredito nuostolių apskaičiavimo metodiką ir prielaidas, siekdamas sumažinti bet kokius įverčių ir faktinės kredito nuostolių patirties skirtumus.

B5.5.53 Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius remiantis ankstesnių kredito nuostolių patirtimi svarbu, kad informacija apie ankstesnių kredito nuostolių normas būtų taikoma grupėms, kurių apibrėžtis dera su grupių, kurių ankstesnių kredito nuostolių normos stebėtos, apibrėžtimi. Todėl taikomu metodu turi būti galima susieti kiekvieną finansinio turto grupę su informacija apie ankstesnių kredito nuostolių patirtį finansinio turto, pasižyminčio panašiomis rizikos charakteristikomis, grupėse ir su atitinkamais stebimais duomenimis, atitinkančiais dabartines sąlygas.

B5.5.54 Tikėtini kredito nuostoliai atitinka paties ūkio subjekto kredito nuostolių lūkesčius. Vis dėlto apskaičiuodamas tikėtinus kredito nuostolius ir šiuo tikslu atsižvelgdamas į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, ūkio subjektas taip pat turėtų atsižvelgti į stebimos rinkos informaciją apie konkrečios finansinės priemonės arba panašių finansinių priemonių kredito riziką.

▼M53

Užstatas

B5.5.55 Vertinant tikėtinus kredito nuostolius tikėtino pinigų trūkumo įvertis turi atitikti pinigų srautus, kuriuos tikimasi gauti iš užstato ir kito kredito vertės didinimo, kuris yra įtrauktas į sutarties sąlygas ir kurio ūkio subjektas nėra pripažinęs atskirai. Užstatu užtikrintos finansinės priemonės tikėtino pinigų trūkumo įvertis atitinka pinigų srautų, kurių tikimasi dėl prarastos teisės į užstatą, sumą ir laiką, atėmus užstato gavimo ir pardavimo sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, ar teisės praradimas yra tikėtinas (t. y. apskaičiuojant tikėtinus pinigų srautus atsižvelgiama į teisės praradimo tikimybę ir į pinigų srautus, kurie dėl to atsirastų). Taigi į šią analizę reikėtų įtraukti visus pinigų srautus, kurių tikimasi realizavus užstatą pasibaigus sutartyje numatytam sutarties terminui. Dėl prarastos teisės gautas užstatas nepripažįstamas nuo užstatu užtikrintos finansinės priemonės atskiru turtu, nebent jis atitinka atitinkamus šiame arba kituose standartuose išdėstytus turto pripažinimo kriterijus.

Finansinio turto pergrupavimas (5.6 skirsnis)

B5.6.1 Jei ūkio subjektas pergrupuoja finansinį turtą pagal 4.4.1 straipsnį, 5.6.1 straipsnyje reikalaujama, kad pergrupavimas būtų taikomas perspektyviai nuo pergrupavimo datos. Dėl vertinimo amortizuota savikaina grupės ir vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės reikalaujama pirminio pripažinimo metu nustatyti faktinių palūkanų normą. Abiem šioms vertinimo grupėms taip pat reikalaujama vienodai taikyti vertės sumažėjimo reikalavimus. Taigi jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę:

a) palūkanų pajamų pripažinimas nesikeičia, todėl ūkio subjektas toliau taiko tą pačią faktinių palūkanų normą;

b) tikėtinų kredito nuostolių vertinimas nesikeičia, nes abiem vertinimo grupėms taikomas tas pats vertės sumažėjimo metodas. Vis dėlto, jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę, atidėjinys nuostoliams nuo pergrupavimo datos būtų pripažįstamas finansinio turto bendrosios balansinės vertės koregavimu. Jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, atidėjinio nuostoliams pripažinimas būtų nutraukiamas (taigi jis nebebūtų pripažįstamas bendrosios balansinės vertės koregavimu) – jis būtų pripažįstamas (lygios sumos) sukaupta vertės sumažėjimo suma kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje ir būtų atskleidžiamas nuo pergrupavimo datos.

B5.6.2 Vis dėlto nereikalaujama, kad ūkio subjektas atskirai pripažintų finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, palūkanų pajamas arba vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius. Todėl, ūkio subjektui perkeliant finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, faktinių palūkanų norma nustatoma remiantis turto tikrąja verte pergrupavimo datą. Be to, taikant 5.5 skirsnį finansiniam turtui pergrupavimo data laikoma pirminio pripažinimo data nuo pergrupavimo datos.

▼M53

Pelnas ir nuostoliai (5.7 skirsnis)

B5.7.1 Pagal 5.7.5 straipsnį ūkio subjektui leidžiama neatšaukiamai pasirinkti pateikti investicijos į nuosavybės priemonę, kuri nėra laikoma prekybai, tikrosios vertės pasikeitimus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Šis pasirinkimo sprendimas priimamas dėl kiekvienos priemonės atskirai (t. y. dėl kiekvienos konkrečios akcijos). Kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos sumos vėliau neperkeliamos į pelno (nuostolių) ataskaitą. Vis dėlto ūkio subjektas gali perkelti sukauptą pelną arba nuostolius iš vienos nuosavybės dalies į kitą. Tokių investicijų dividendai pripažįstami pelnu arba nuostoliais pagal 5.7.6 straipsnį, nebent dividendai aiškiai rodo investicijos sąnaudų dalies susigrąžinimą.

B5.7.1A 4.1.2A straipsnyje reikalaujama, kad, išskyrus 4.1.5 straipsnyje nurodytais atvejais, finansinis turtas būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei dėl finansinio turto sutartyje numatytų sąlygų susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos mokėjimai, ir turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Šioje vertinimo grupėje informacija pripažįstama pelnu arba nuostoliais, lyg finansinis turtas būtų vertinamas amortizuota savikaina, o finansinis turtas finansinės būklės ataskaitoje vertinamas tikrąja verte. Pelnas arba nuostoliai, išskyrus pagal 5.7.10–5.7.11 straipsnius pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintą pelną arba nuostolius, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis. Jei šio finansinio turto pripažinimas nutraukiamas, pirmiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai pergrupuojami į pelną arba nuostolius. Tai atitinka pelną arba nuostolius, kurie būtų pripažinti pelnu arba nuostoliais nutraukus pripažinimą, jei finansinis turtas būtų buvęs vertinamas amortizuota savikaina.

B5.7.2 Ūkio subjektas 21-ąjį TAS taiko finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurie yra piniginiai straipsniai pagal 21-ąjį TAS ir yra išreikšti užsienio valiuta. 21-ajame TAS reikalaujama, kad bet koks piniginio turto ar piniginių įsipareigojimų užsienio valiutos keitimo pelnas arba nuostoliai būtų pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Išimtimi laikomas piniginis straipsnis, laikomas apsidraudimo priemone pagal pinigų srautų apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.11 straipsnį), grynosios investicijos apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.13 straipsnį) arba nuosavybės priemonės, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pasirinko pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 5.7.5 straipsnį, tikrosios vertės apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.8 straipsnį).

B5.7.2A Pripažįstant užsienio valiutos keitimo pelną ir nuostolius pagal 21-ąjį TAS, finansinis turtas, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, laikomas piniginiu straipsniu. Taigi toks finansinis turtas laikomas turtu, vertinamu amortizuota savikaina užsienio valiuta. Amortizuotos savikainos valiutos keitimo skirtumai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, o kiti balansinės vertės pasikeitimai pripažįstami pagal 5.7.10 straipsnį.

B5.7.3 Pagal 5.7.5 straipsnį ūkio subjektui leidžiama neatšaukiamai pasirinkti pateikti vėlesnius konkrečių investicijų į nuosavybės priemones tikrosios vertės pasikeitimus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Tokia investicija nėra piniginis straipsnis. Taigi į pelną arba nuostolius, pateiktus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.5 straipsnį, įtraukti visi susiję užsienio valiutos keitimo komponentai.

▼M53

B5.7.4 Jei neišvestinį piniginį turtą ir neišvestinį piniginį įsipareigojimą sieja apsidraudimo santykiai, šių finansinių priemonių užsienio valiutos keitimo komponento pasikeitimai pateikiami pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Įsipareigojimai, priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

B5.7.5 Priskirdamas finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ūkio subjektas turi nustatyti, ar nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje susidarytų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Apskaitos neatitikimas atsirastų arba padidėtų, jei, nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje susidarytų didesnis neatitikimas nei tuo atveju, jei šios sumos būtų pateiktos pelno (nuostolių) ataskaitoje.

B5.7.6 Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi įvertinti, ar tikisi, kad įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis ir kitos finansinės priemonės, vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tikrosios vertės pasikeitimas bus užskaitomi tarpusavyje pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokie lūkesčiai turi būti grindžiami ekonominiu įsipareigojimo ir kitos finansinės priemonės charakteristikų ryšiu.

B5.7.7 Tas nustatymas atliekamas pirminio pripažinimo metu ir pakartotinai nevertinamas. Kad būtų patogiau, ūkio subjektas nebūtinai turi sandorius dėl viso turto ir įsipareigojimų, dėl kurių atsiranda apskaitos neatitikimas, sudaryti lygiai tuo pačiu metu. Pagrįstas vėlavimas leidžiamas, jei tikimasi, kad įvyks visi likę sandoriai. Metodiką, kuria nustatoma, ar nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje susidarytų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje, ūkio subjektas turi taikyti nuosekliai. Vis dėlto, jei įsipareigojimų, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, charakteristikas ir kitų finansinių priemonių charakteristikas sieja skirtingi ekonominiai ryšiai, ūkio subjektas gali taikyti skirtingas metodikas. 7-ajame TFAS reikalaujama, kad ūkio subjektas finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose atskleistų kokybinę informaciją apie to nustatymo metodiką.

B5.7.8 Jei toks neatitikimas atsirastų arba padidėtų, reikalaujama, kad visus tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) ūkio subjektas nurodytų pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jei tokio neatitikimo neatsirastų arba jis nepadidėtų, reikalaujama, kad įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį ūkio subjektas nurodytų kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

B5.7.9 Kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos sumos vėliau neperkeliamos į pelno (nuostolių) ataskaitą. Vis dėlto ūkio subjektas gali perkelti sukauptą pelną arba nuostolius iš vienos nuosavybės dalies į kitą.

B5.7.10 Toliau pateiktame pavyzdyje aprašoma, kada pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų apskaitos neatitikimas, jei įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis būtų nurodytas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Hipotekos bankas teikia klientams paskolas ir finansuoja jas parduodamas rinkoje obligacijas, pasižyminčias sutampančiomis (pvz., nepadengtosios sumos, grąžinimo profilio, laikotarpio ir valiutos) charakteristikomis. Pagal paskolos sutarties sąlygas hipotekos klientui leidžiama iš anksto sumokėti paskolos sumą (t. y. įvykdyti savo įsipareigojimą bankui) perkant atitinkamą obligaciją tikrąja verte rinkoje ir pateikiant šią obligaciją hipotekos bankui. Dėl šios

▼M53

sutartyje numatytos išankstinio mokėjimo teisės, pablogėjus obligacijos kredito kokybei (taigi ir sumažėjus hipotekos banko įsipareigojimo tikrajai vertei), sumažėja ir hipotekos banko paskolos turto tikroji vertė. Turto tikrosios vertės pasikeitimas atitinka sutartyje numatytą hipotekos kliento teisę iš anksto sumokėti hipotekos paskolos sumą nusipirkus pagrindinę obligaciją tikrąja verte (kuri šiame pavyzdyje sumažėjo) ir pateikus obligaciją hipotekos bankui. Taigi įsipareigojimo (obligacijos) kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje bus užskaitomas kaip atitinkamas finansinio turto (paskolos) tikrosios vertės pasikeitimas. Jei įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis būtų buvęs nurodytas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje būtų atsiradęs apskaitos neatitikimas. Todėl reikalaujama, kad visus įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimo poveikį) hipotekos bankas nurodytų pelno (nuostolių) ataskaitoje.

B5.7.11 B5.7.10 straipsnyje pateiktame pavyzdyje įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimo poveikį ir finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimus sieja sutartinis ryšys (t. y. dėl hipotekos kliento sutartyje numatytos teisės iš anksto sumokėti paskolos sumą perkant obligaciją tikrąja verte ir perduodant obligaciją hipotekos bankui). Vis dėlto apskaitos neatitikimas gali atsirasti ir nesant sutartinio ryšio.

B5.7.12 Taikant 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnių reikalavimus apskaitos neatitikimas atsiranda ne vien dėl vertinimo metodo, kurį ūkio subjektas taiko siekdamas nustatyti įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį. Apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų tik jei tikimasi, kad įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS) ir kitos finansinės priemonės tikrosios vertės pasikeitimai bus užskaitomi tarpusavyje. Neatitikimas, atsirandantis vien dėl vertinimo metodo (t. y. dėl to, kad ūkio subjektas neatskiria įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų nuo kai kurių kitų jo tikrosios vertės pasikeitimų), nustatymui, kurį reikalaujama atlikti 5.7.7 ir 5.7.8 straipsniuose, poveikio neturi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali neatskirti įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų nuo likvidumo rizikos pasikeitimų. Jei ūkio subjektas nurodo bendrą abiejų veiksnių poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, neatitikimas gali atsirasti dėl to, kad likvidumo rizikos pasikeitimai gali būti įtraukti į ūkio subjekto finansinio turto tikrosios vertės vertinimą, o visas to turto tikrosios vertės pasikeitimas pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Vis dėlto toks neatitikimas atsiranda ne dėl B5.7.6 straipsnyje aprašyto tarpusavio užskaitos ryšio, bet dėl vertinimo netikslumo, todėl jis nustatymui, kurį reikalaujama atlikti pagal 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius, įtakos neturi.

Sąvokos „kredito rizika“ reikšmė (5.7.7 ir 5.7.8 straipsniai)

B5.7.13 7-ajame TFAS kredito rizika apibrėžiama kaip „rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės“. 5.7.7 straipsnio a punkto reikalavimas susijęs su rizika, kad emitentas neįvykdys to konkretaus įsipareigojimo. Jis nebūtinai susijęs su emitento kreditingumu. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas išleidžia užstatu užtikrintą įsipareigojimą ir užstatu neužtikrintą įsipareigojimą, kurie šiaip yra vienodi, tų dviejų įsipareigojimų kredito rizika skirsis, nors juos išleido tas pats ūkio subjektas. Užstatu užtikrinto įsipareigojimo kredito rizika bus mažesnė už užstatu neužtikrinto įsipareigojimo kredito riziką. Užstatu užtikrinto įsipareigojimo kredito rizika gali būti beveik nulinė.

▼**M53**

B5.7.14 Taikant 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytą reikalavimą kredito rizika skiriasi nuo turtui būdingos rezultatų rizikos. Turtui būdinga rezultatų rizika susijusi ne su rizika, kad ūkio subjektas neįvykdys konkretaus įsipareigojimo, bet su rizika, kad atskiro turto arba turto grupės rezultatai bus prasti (arba jų visai nebus).

B5.7.15 Toliau pateikta turtui būdingos rezultatų rizikos pavyzdžių:

a) vienetus siejančia savybe pasižymintis įsipareigojimas, pagal kurį investuotojams mokėtina suma nustatyta sutartyje remiantis konkretaus turto rezultatais. Tos vienetus siejančios savybės poveikis įsipareigojimo tikrajai vertei yra ne kredito rizika, bet turtui būdinga rezultatų rizika;

b) toliau išdėstytomis charakteristikomis pasižyminčio struktūrizuoto ūkio subjekto išleistas įsipareigojimas. Ūkio subjektas teisiškai izoliuotas, todėl ūkio subjekto turtas atsietas, kad net bankroto atveju atitektų tik investuotojams. Ūkio subjektas nesudaro jokių kitų sandorių ir jo turto negalima įkeisti. Sumos ūkio subjekto investuotojams mokėtinos tik atsietu turtu sukūrus pinigų srautus. Taigi įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimai pirmiausia atitinka turto tikrosios vertės pasikeitimus. Turto rezultatų poveikis įsipareigojimo tikrajai vertei yra ne kredito rizika, bet turtui būdinga rezultatų rizika.

Kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymas

B5.7.16 Taikydamas 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytą reikalavimą, ūkio subjektas nustato finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo sumą, sietiną su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais:

a) kaip jo tikrosios vertės pasikeitimo, nesietino su rinkos sąlygų pasikeitimais, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, sumą (žr. B5.7.17 ir B5.7.18 straipsnius) arba

b) taikydamas alternatyvų metodą, kuriuo, ūkio subjekto nuomone, galima tiksliau nustatyti įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo, sietino su jo kredito rizikos pasikeitimais, sumą.

B5.7.17 Prie rinkos sąlygų pasikeitimų, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, priskiriami lyginamosios palūkanų normos, kito ūkio subjekto finansinės priemonės kainos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pasikeitimai.

B5.7.18 Jei vieninteliai reikšmingi įsipareigojimui svarbūs rinkos pasikeitimai yra stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimai, B5.7.16 straipsnio a punkte nurodytą sumą galima apskaičiuoti laikantis šių nurodymų:

a) pirmiausia, remdamasis įsipareigojimo tikrąja verte ir jo sutartyje numatytais pinigų srautais ataskaitinio laikotarpio pradžioje, ūkio subjektas apskaičiuoja ataskaitinio laikotarpio pradžios įsipareigojimo vidinę grąžos normą. Iš šios grąžos normos jis atima laikotarpio pradžios stebimą (lyginamąją) palūkanų normą ir taip gauna finansinei priemonei būdingą vidinės grąžos normos komponentą;

▼M53

b) paskui ūkio subjektas apskaičiuoja su įsipareigojimu susijusių pinigų srautų dabartinę vertę, remdamasis ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutartyse numatytų įsipareigojimų pinigų srautais ir diskonto norma, kuri yra lygi: i) laikotarpio pabaigos stebimos (lyginamosios) palūkanų normos ir ii) pagal a punktą apskaičiuoto finansinei priemonei būdingo vidinės grąžos normos komponento sumai;

c) laikotarpio pabaigos įsipareigojimo tikrosios vertės ir pagal b punktą apskaičiuotos sumos skirtumas yra tikrosios vertės pasikeitimas, kuris nėra sietinas su stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimais. Tai suma, kurią reikia pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.7 straipsnio a punktą.

B5.7.19 B5.7.18 straipsnyje pateiktas pavyzdys grindžiamas prielaida, kad tikrosios vertės pasikeitimai, atsirandantys ne dėl finansinės priemonės kredito rizikos arba stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimų, bet dėl kitų veiksnių, yra nereikšmingi. Šis metodas nebūtų tinkamas, jei tikrosios vertės pasikeitimai dėl kitų veiksnių būtų reikšmingi. Tokiais atvejais reikalaujama, kad ūkio subjektas taikytų alternatyvų metodą, kuriuo įsipareigojimo kredito rizikos poveikis įvertinamas tiksliau (žr. B5.7.16 straipsnio b punktą). Pavyzdžiui, jei pavyzdyje nurodytą finansinę priemonę sudaro įterptoji išvestinė finansinė priemonė, nustatant sumą, kurią reikia pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.7 straipsnio a punktą, į įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės pasikeitimą neatsižvelgiama.

B5.7.20 Kaip ir atliekant visus tikrosios vertės vertinimus, taikant ūkio subjekto vertinimo metodą, kuriuo nustatoma įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo dalis, sietina su kredito rizikos pasikeitimais, būtina taikyti kuo daugiau svarbių stebimų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

APSIDRAUDIMO APSKAITA (6 SKYRIUS)

Apsidraudimo priemonės (6.2 skirsnis)

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

B6.2.1 Išvestinės finansinės priemonės, kurios yra įterptos į mišriąsias sutartis, bet neapskaitomos atskirai, negali būti laikomos atskiromis apsidraudimo priemonėmis.

B6.2.2 Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra jo finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, todėl jos negali būti laikomos apsidraudimo priemonėmis.

B6.2.3 Užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandorio neišvestinės finansinės priemonės užsienio valiutos rizikos komponentas nustatomas pagal 21-ąjį TAS.

Pasirašyti pasirinkimo sandoriai

B6.2.4 Šiuo standartu neribojamos aplinkybės, kuriomis išvestinė finansinė priemonė, vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikoma apsidraudimo priemone, išskyrus kai kuriuos pasirašytus pasirinkimo sandorius. Pasirašyto pasirinkimo sandorio negalima laikyti apsidraudimo priemone, nebent jis užskaitomas nusipirktu pasirinkimo sandoriu, įskaitant pasirinkimo sandorį, įterptą į kitą finansinę priemonę (pvz., pasirašytą pasirinkimo pirkti sandorį, taikomą įsipareigojimui su teise išpirkti apdrausti).

▼M53

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

B6.2.5 Apsidraudimo sandorių, kurie nėra užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoriai, atveju, kai ūkio subjektas neišvestinį finansinį turtą arba neišvestinį finansinį įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, laiko apsidraudimo priemone, jis gali taip priskirti tik visą neišvestinę finansinę priemonę arba jos dalį.

B6.2.6 Pavienė apsidraudimo priemonė gali būti laikoma apsidraudimo nuo daugiau nei vienos rūšies rizikos priemone, jei apsidraudimo priemonė ir įvairios rizikos pozicijos konkrečiai laikomos apdraustaisiais objektais. Tuos apdraustuosius objektus gali sieti įvairūs apsidraudimo santykiai.

Apdraustieji objektai (6.3 skirsnis)

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

B6.3.1 Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus užsienio valiutos riziką, nes kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Ta kita rizika yra bendroji verslo rizika.

B6.3.2 Investicija pagal nuosavybės metodą negali būti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu. Taip yra todėl, kad taikant nuosavybės metodą pelnu arba nuostoliais pripažįstami ne investicijos tikrosios vertės pasikeitimai, bet investuotojui priklausanti subjekto, į kurį investuojama, pelno arba nuostolio dalis. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotąją patronuojamąją įmonę negali būti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu. Taip yra todėl, kad konsoliduojant pelnu arba nuostoliais pripažįstami ne investicijos tikrosios vertės pasikeitimai, bet patronuojamosios įmonės pelnas arba nuostoliai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes jis yra ne tikrosios vertės apdraudimo nuo investicijos vertės pasikeitimo, bet apdraudimo nuo užsienio valiutos pozicijos sandoris.

B6.3.3 Pagal 6.3.4 straipsnį ūkio subjektui leidžiama apdraustuoju objektu laikyti bendrąją poziciją, kurią sudaro pozicija ir išvestinė finansinė priemonė. Priskirdamas tokį apdraustąjį objektą, ūkio subjektas vertina, ar bendrąją poziciją sudaranti pozicija derinama su išvestine finansine priemone taip, kad atsiranda skirtinga bendroji pozicija, valdoma kaip viena konkrečios rizikos (arba kelių rizikos rūšių) pozicija. Šiuo atveju ūkio subjektas apdraustąjį objektą gali priskirti remdamasis bendrąja pozicija. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas gali apdrausti tam tikrą kiekį labai tikėtinų kavos pirkimų po 15 mėnesių nuo kainos rizikos (grindžiamos JAV doleriais), naudodamas 15 mėnesių trukmės ateities sandorį dėl kavos. Rizikos valdymo tikslais labai tikėtinus kavos pirkimus ir ateities sandorį dėl kavos kartu galima vertinti kaip 15 mėnesių fiksuotos sumos JAV dolerių užsienio valiutos rizikos poziciją (t. y. kaip bet kokią fiksuotos sumos JAV dolerių pinigų išmoką po 15 mėnesių);

▼**M53**

b) ūkio subjektas gali apdrausti viso 10 metų laikotarpio fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonių, išreikštų užsienio valiuta, užsienio valiutos riziką. Vis dėlto ūkio subjektui fiksuotosios palūkanų normos pozicijos jo funkcine valiuta reikia tik trumpam arba vidutinės trukmės laikotarpiui (tarkime dvejiems metams), o kintamosios palūkanų normos pozicijos jo funkcine valiuta – likusiam laikotarpiui iki termino. Kiekvieno iš dvejų metų laikotarpių pabaigoje (t. y. kas dvejus metus) ūkio subjektas fiksuoja kitų dvejų metų palūkanų normos poziciją (jei palūkanų lygis yra toks, kad ūkio subjektas nori fiksuoti palūkanų normas). Šiuo atveju ūkio subjektas gali sudaryti dešimties metų skirtingų valiutų fiksuotosios ir kintamosios palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonė užsienio valiuta pakeičiama kintamosios palūkanų normos funkcinės valiutos pozicija. Tai apdraudžiama dvejų metų palūkanų normų apsikeitimo sandoriu, pagal kurį – remiantis funkcine valiuta – kintamosios palūkanų normos skolos vertybiniai popieriai pakeičiami fiksuotosios palūkanų normos skolos vertybiniais popieriais. Iš tikrųjų fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonė užsienio valiuta ir dešimties metų skirtingų valiutų fiksuotųjų ir kintamųjų palūkanų normų apsikeitimo sandoriai rizikos valdymo tikslais kartu vertinami kaip dešimties metų kintamosios normos skolos priemonės funkcine valiuta pozicija.

B6.3.4 Priskirdamas apdraustąjį objektą remdamasis bendrąja pozicija, ūkio subjektas, siekdamas įvertinti apsidraudimo veiksmingumą ir nustatyti apsidraudimo neveiksmingumą, atsižvelgia į bendrą objektų, kurie sudaro bendrąją poziciją, poveikį. Vis dėlto bendrąją poziciją sudarantys objektai ir toliau apskaitomi atskirai. Tai yra, pavyzdžiui:

a) išvestinės finansinės priemonės, kurios sudaro bendrąją poziciją, pripažįstamos kaip atskiras turtas arba įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte; ir

b) jei pripažįstama, kad objektus, kurie sudaro bendrąją poziciją, sieja apsidraudimo santykis, išvestinės finansinės priemonės įtraukimas į bendrąją poziciją turi derėti su tos išvestinės finansinės priemonės pripažinimu apsidraudimo priemone bendrosios pozicijos lygmeniu. Pavyzdžiui, jei pripažindamas išvestinę finansinę priemonę kaip bendrąją poziciją sudarančių objektų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonę ūkio subjektas neįtraukia išvestinės finansinės priemonės išankstinio elemento, jis šio elemento taip pat turi neįtraukti įtraukdamas tą išvestinę finansinę priemonę kaip bendrosios pozicijos apdraustąjį objektą. Kitu atveju į bendrąją poziciją turi būti įtraukiama visa išvestinė finansinė priemonė arba jos dalis.

B6.3.5 6.3.6 straipsnyje nurodyta, kad labai tikėtino prognozuojamo ūkio subjektų grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti apibrėžiama kaip pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustasis objektas, jei sandoris išreikštas ne jį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta ir jei užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams. Šiuo atveju ūkio subjektas gali būti patronuojančioji, patronuojamoji, asocijuotoji įmonė, jungtinė veikla arba padalinys. Jei prognozuojamo ūkio subjektų grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika neturi įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams, šis ūkio subjektų grupės vidaus sandoris negali būti apibrėžiamas kaip apdraustasis objektas. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp tos pačios grupės narių, nebent sudaromas susijęs išorės sandoris. Vis dėlto, jei prognozuojamo ūkio subjektų grupės vidaus sandorio

▼M53

užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams, šį ūkio subjektų grupės vidaus sandorį galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą tos pačios grupės narių atsargų pirkimą arba pardavimą tarpusavyje, jei po to atsargos parduodamos šaliai, kuri grupės atžvilgiu yra išorės šalis. Panašiai įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams turėtų ir prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus įrangos ir įrenginių pardavimo sandoris, pagal kurį įrangą ir įrenginius pagaminęs grupės ūkio subjektas parduotų juos grupės ūkio subjektui, kuris šią įrangą ir įrenginius naudos vykdydamas veiklą. Taip galėtų būti, pvz., todėl, kad perkantysis ūkio subjektas nudėvėtų įrangą ir įrenginius, o iš pradžių pripažinta įrangos ir įrenginių suma gali pakisti, jei prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus sandoris išreiškiamas ne perkančiojo ūkio subjekto funkcine valiuta.

B6.3.6 Jei prognozuojamam ūkio subjektų grupės vidaus sandoriui galima taikyti apsidraudimo apskaitą, visas pelnas arba nuostoliai pagal 6.5.11 straipsnį pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir iš jų išskaitomi. Atitinkamas laikotarpis arba laikotarpiai, kuriais apdraustojo sandorio užsienio valiutos rizika turi įtakos pelnui arba nuostoliams, yra tas laikotarpis, kuriuo ji turi įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Apdraustųjų objektų priskyrimas

B6.3.7 Komponentas yra už visą objektą mažesnis apdraustasis objektas. Taigi komponentas atitinka tik tam tikrą objekto, kurį jis sudaro, riziką arba riziką tik tam tikru mastu (pvz., jei priskiriama proporcinė objekto dalis).

Rizikos komponentai

B6.3.8 Kad rizikos komponentą būtų galima laikyti apdraustuoju objektu, jis turi būti atskirai nustatomas finansinio arba nefinansinio straipsnio komponentas, o straipsnio pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su to rizikos komponento pasikeitimais, turi būti galima patikimai įvertinti.

B6.3.9 Nustatydamas, kuriuos rizikos komponentus galima laikyti apdraustuoju objektu, ūkio subjektas vertina tokius rizikos komponentus atsižvelgdamas į konkrečią rinkos, su kuria susijusi rizika arba rizikos rūšys ir kurioje vykdoma apsidraudimo veikla, struktūrą. Nustatant tuos komponentus reikia vertinti atitinkamus faktus ir aplinkybes, kurie, atsižvelgiant į riziką ir rinką, skiriasi.

B6.3.10 Norėdamas laikyti rizikos komponentus apdraustaisiais objektais, ūkio subjektas atsižvelgia į tai, ar rizikos komponentai yra aiškiai nurodyti sutartyje (sutartyje nurodyti rizikos komponentai), ar įtraukti į objekto, kurį jie sudaro, tikrąją vertę arba pinigų srautus (sutartyje nenurodyti rizikos komponentai). Sutartyje nenurodyti rizikos komponentai gali būti susiję su objektais, kurie nėra sutartis (pvz., prognozuojami sandoriai), arba kurie yra sutartys, kuriose nėra aiškiai nurodytas komponentas (pvz., tvirtas pasižadėjimas, į kurį įtraukta ne kainų nustatymo formulė, susijusi su įvairiais pagrindiniais kintamaisiais, bet tik viena kaina). Pavyzdžiui:

▼**M53**

a) ūkio subjektas A yra sudaręs ilgalaikę gamtinių dujų tiekimo sutartį; dujų kaina nustatoma pagal sutartyje nurodytą formulę, susijusią su biržos prekėmis ir kitais veiksniais (pvz., gazoliu, mazutu ir kitais komponentais, pvz., transporto mokesčiais). Ūkio subjektas A apdraudžia tos tiekimo sutarties gazolio komponentą, taikydamas gazolio išankstinį sandorį. Gazolio komponentas nurodytas tiekimo sutarties sąlygose, todėl jis yra sutartyje nurodytas rizikos komponentas. Taigi, atsižvelgdamas į kainų nustatymo formulę, ūkio subjektas A daro išvadą, kad gazolio kainos poziciją galima nustatyti atskirai. Taip pat egzistuoja gazolio išankstinių sandorių rinka. Todėl ūkio subjektas A daro išvadą, kad gazolio kainos poziciją galima patikimai įvertinti. Taigi tiekimo sutarties gazolio kainos pozicija yra rizikos komponentas, kurį galima laikyti apdraustuoju objektu;

b) ūkio subjektas B apdraudžia savo būsimą kavos pirkimą, remdamasis savo gamybos prognozėmis. Apsidraudimo laikotarpis prasideda ne vėliau kaip likus 15 mėnesių iki dalies prognozuojamo pirkti kiekio pristatymo. Laikui bėgant (artėjant tiekimo datai) ūkio subjektas B apdraustąjį kiekį didina. Kavos kainos rizikai valdyti ūkio subjektas B taiko dviejų tipų sandorius:

i) kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandorius ir

ii) kavos *Arabica* tiekimo iš Kolumbijos į konkrečią gamybos vietą sandorius. Pagal šiuos sandorius vienos tonos kavos kaina grindžiama kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandorio kaina, pridėjus fiksuotų kainų skirtumą ir kintamą logistikos paslaugų mokestį pagal kainų nustatymo formulę. Kavos tiekimo sutartis yra vykdoma sutartis, pagal kurią ūkio subjektas B priima iš tikrųjų pristatytą kavą.

Dėl pristatymo, susijusio su dabartiniu derliumi, sudarydamas kavos tiekimo sandorius ūkio subjektas B gali nustatyti tikrosios nusipirktos kavos kokybės (kavos *Arabica* iš Kolumbijos) ir etaloninės kokybės, kuri yra pagrindinis biržoje prekiaujamo ateities sandorio kintamasis, kainos skirtumą. Tačiau kavos tiekimo sutartys dėl pristatymo, susijusio su kitu derliumi, dar nesudarytos, todėl kainos skirtumo nustatyti negalima. Kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandoriais ūkio subjektas B siekia apdrausti su dabartiniu ir kitu derliumi susijusio pristatymo kavos kainos rizikos etaloninės kokybės komponentą. Ūkio subjektas B nustato, kad jam kyla trijų rūšių rizika: kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninę kokybę, kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninės kokybės kavos ir konkrečios kavos *Arabica* iš Kolumbijos, kurią jis iš tikrųjų gauna, kainos skirtumą, ir kintamų logistikos sąnaudų rizika. Ūkio subjektui B sudarius kavos tiekimo sutartį, etaloninę kokybę atitinkanti su dabartiniu derliumi susijusio tiekimo kavos kainos rizika yra sutartyje nurodytas rizikos komponentas, nes į kainų nustatymo formulę įtraukiamas kavos, kuria prekiaujama rinkoje, ateities sandorio kainos indeksas. Ūkio subjektas B daro išvadą, kad šį rizikos komponentą galima atskirai nustatyti ir patikimai

▼M53

įvertinti. Dėl pristatymo, susijusio su kitu derliumi, ūkio subjektas B kavos tiekimo sutarčių dar nėra sudaręs (t. y. tie pristatymai yra prognozuojami sandoriai). Taigi etaloninę kokybę atitinkanti kavos kainos rizika yra sutartyje nenurodytas rizikos komponentas. Analizuojant ūkio subjekto B rinkos struktūrą atsižvelgiama į tai, kaip nustatoma galimo konkrečios kavos, kurią jis gauna, tiekimo kaina. Taigi, remdamasis šia rinkos struktūros analize, ūkio subjektas B daro išvadą, kad į prognozuojamus sandorius taip pat įtraukiama kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninę kokybę, kaip rizikos komponentas, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, nors jis sutartyje nenurodytas. Todėl ūkio subjektas B kavos tiekimo sandorių ir prognozuojamų sandorių apsidraudimo santykius gali apibrėžti remdamasis rizikos komponentais (etaloninę kokybę atitinkančia kavos kainos rizika);

c) ūkio subjektas C apdraudžia dalį savo pirksimų reaktyvinių degalų remdamasis savo vartojimo prognozėmis likus ne mažiau kaip 24 mėnesiams iki degalų tiekimo, ir laikui bėgant apdraudžiamą kiekį didina. Ūkio subjektas C apdraudžia šią poziciją taikydamas įvairių tipų sandorius, atsižvelgdamas į apsidraudimo sandorio laikotarpio trukmę, kuri turi įtakos išvestinių finansinių priemonių rinkos likvidumui. Ilgesniems laikotarpiams (12–24 mėnesių) ūkio subjektas C taiko žalios naftos sandorius, nes tik jų rinkos likvidumas yra pakankamas. 6–12 mėnesių trukmės laikotarpiams ūkio subjektas C taiko gazolio išvestines finansines priemones, nes jos yra pakankamai likvidžios. Iki šešių mėnesių trukmės laikotarpiams ūkio subjektas C taiko reaktyvinių degalų sandorius. Išanalizavus ūkio subjekto C naftos ir jos produktų rinkos struktūrą ir įvertinus atitinkamus faktus bei aplinkybes nustatoma, kad:

i) ūkio subjektas C veikia geografinėje zonoje, kurioje žalios naftos etalonas yra *Brent*. Žalia nafta yra žaliavos etalonas, turintis įtakos įvairių rafinuotų naftos produktų kainai kaip svarbiausias veiksnys. Gazolis yra rafinuotų naftos produktų etalonas, taikomas referencinėms distiliacinės alyvos bendresne prasme kainoms nustatyti. Tai taip pat matyti iš aplinkos, kurioje veikia ūkio subjektas C, žalios naftos ir rafinuotų naftos produktų rinkų išvestinių finansinių priemonių rūšių, tokių kaip:

— etaloninės žalios naftos ateities sandoris, taikomas etaloninei žaliai naftai *Brent*;

— etaloninio gazolio ateities sandoris, taikomas referencinėms distiliatų kainoms nustatyti; pvz., reaktyvinių degalų skirtumo išvestinės finansinės priemonės apima reaktyvinių degalų ir to etaloninio gazolino kainų skirtumą; ir

▼M53

— etaloninio gazolino krekingo skirtumo išvestinė finansinė priemonė (t. y. žalios naftos ir gazolio kainų skirtumo išvestinė finansinė priemonė – rafinavimo marža), kuria indeksuojama žalia nafta *Brent*;

ii) rafinuotų naftos produktų kaina nesiskiria pagal tai, kuri konkreti žalia nafta perdirbama konkrečioje rafinavimo įmonėje, nes šie rafinuoti naftos produktai (pvz., gazolis arba reaktyviniai degalai) yra standartizuoti.

Taigi ūkio subjektas C daro išvadą, kad į jo reaktyvinių degalų pirkimo kainos riziką įtrauktas žalios naftos kainos rizikos komponentas, grindžiamas žalia nafta *Brent*, ir gazolio kainos rizikos komponentas, nors žalia nafta ir gazolis sutarčių sąlygose nenurodyti. Ūkio subjektas C daro išvadą, kad šiuos du rizikos komponentus galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, nors jie sutartyje nenurodyti. Todėl ūkio subjektas C gali apibrėžti prognozuojamo reaktyvinių degalų pirkimo apsidraudimo santykius remdamasis (žalios naftos ir gazolio) rizikos komponentais. Iš šios analizės taip pat matyti, kad jei, pvz., ūkio subjektas C taikytų žalios naftos išvestines finansines priemones, grindžiamas žalia nafta *West Texas Intermediate* (WTI), dėl žalios naftos *Brent* ir žalios naftos WTI kainų skirtumo pasikeitimų atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas;

d) ūkio subjektas D turi fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonę. Ši priemonė išleista aplinkoje, kurios rinkoje labai įvairios panašios skolos priemonės lyginamos pagal jų skirtumą su lyginamąja norma (pvz., LIBOR), o kintamosios palūkanų normos priemonės toje aplinkoje paprastai indeksuojamos pagal šią lyginamąją normą. Palūkanų normos rizikai valdyti remiantis šia lyginamąja norma dažnai taikomi palūkanų normų apsikeitimo sandoriai, neatsižvelgiant į skolos priemonių ir lyginamosios normos skirtumą. Fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonių kaina kinta tiesiogiai pagal lyginamosios normos pasikeitimus jiems vykstant. Ūkio subjektas D daro išvadą, kad ši lyginamoji norma yra komponentas, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Taigi ūkio subjektas D gali apibrėžti fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės apsidraudimo santykius remdamasis lyginamosios palūkanų normos rizikos komponentu.

B6.3.11 Kai rizikos komponentas laikomas apdraustuoju objektu, apsidraudimo apskaitos reikalavimai tam rizikos komponentui taikomi taip, kaip ir kitiems apdraustiesiems objektams, kurie nėra rizikos komponentai. Pavyzdžiui, taikomi tinkamumo kriterijai, įskaitant tai, kad apsidraudimo sandoris turi atitikti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus ir kad bet kokį apsidraudimo neveiksmingumą būtina įvertinti ir pripažinti.

▼M53

B6.3.12 Ūkio subjektas taip pat gali priskirti tik apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, viršijančius nustatytą kainą arba kitą kintamąjį ar mažesnius už juos (vienpusė rizika). Apdraustojo objekto vienpusę riziką atitinka ne laiko vertė, bet nusipirkto pasirinkimo sandorio apsidraudimo priemonės vidinė vertė (laikant, kad pagrindinės sąlygos yra tokios pačios kaip priskirtos rizikos). Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali priskirti būsimų pinigų srautų kintamumą dėl prognozuojamo biržos prekių pirkimo kainos padidėjimo. Tokiu atveju ūkio subjektas priskiria tik pinigų srautų nuostolius, patiriamus kainai padidėjus virš nustatyto lygio. Apdraustoji rizika neapima nusipirkto pasirinkimo sandorio laiko vertės, nes laiko vertė nėra prognozuojamo sandorio komponentas, turintis įtakos pelnui arba nuostoliams.

B6.3.13 Daroma atmetama prielaida, kad jei infliacijos rizika nenurodyta sutartyje, jos negalima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, todėl ji negali būti laikoma finansinės priemonės rizikos komponentu. Vis dėlto retais atvejais galima nustatyti infliacijos rizikos komponentą, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti dėl tam tikrų infliacijos aplinkos aplinkybių ir susijusios skolos vertybinių priemonių rinkos.

B6.3.14 Pavyzdžiui, ūkio subjektas išleidžia skolos vertybinį popierių aplinkoje, kurioje, atsižvelgiant į su infliacija susietų obligacijų apimtį ir laikotarpių struktūrą, susidaro pakankamai likvidi rinka, kurioje galima sukurti nulinio kupono realiųjų palūkanų normų struktūrą pagal terminą. Tai reiškia, kad atitinkamos valiutos atžvilgiu infliacija yra svarbus veiksnys, į kurį skolos vertybinių popierių rinkose atsižvelgiama atskirai. Tomis aplinkybėmis infliacijos rizikos komponentą būtų galima nustatyti diskontuojant apdraustosios skolos priemonės pinigų srautus, taikant nulinio kupono realiųjų palūkanų normų struktūrą pagal terminą (t. y. panašiai, kaip galima nustatyti nerizikingos (nominaliosios) palūkanų normos komponentą). Vis dėlto dažnai infliacijos rizikos komponento atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti negalima. Pavyzdžiui, ūkio subjektas išleidžia tik nominaliosios palūkanų normos skolos priemonę tokioje aplinkoje, kurioje su infliacija susietų obligacijų rinka nėra pakankamai likvidi, kad būtų galima sukurti nulinio kupono realiųjų palūkanų normų struktūrą pagal terminą. Šiuo atveju ūkio subjektas, remdamasis rinkos struktūros, faktų ir aplinkybių analize, negali daryti išvados, kad infliacija yra svarbus veiksnys, į kurį atskirai atsižvelgiama skolos vertybinių popierių rinkose. Taigi ūkio subjektas negali atmesti atmetamos prielaidos, kad sutartyje nenurodytos infliacijos rizikos negalima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Todėl infliacijos rizikos komponento nebūtų galima laikyti apdraustuoju objektu. Tai taikoma neatsižvelgiant į jokias infliacijos apsidraudimo priemones, dėl kurių ūkio subjektas iš tikrųjų yra sudaręs sandorius. Pirmiausia ūkio subjektas negali paprasčiausiai priskirti faktinės infliacijos apsidraudimo priemonės sąlygų, taikydamas jos sąlygas nominaliosios palūkanų normos skolos priemonei.

B6.3.15 Sutartyje nustatytą pripažintos su infliacija susietos obligacijos pinigų srautų infliacijos rizikos komponentą (laikant, kad nereikalaujama atskirai apskaityti įterptosios išvestinės finansinės priemonės) galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti tol, kol infliacijos rizikos komponentas neturi įtakos kitiems priemonės pinigų srautams.

▼M53

Nominaliosios sumos komponentai

B6.3.16 Išskiriami dviejų tipų nominaliųjų sumų komponentai, kurie gali būti laikomi apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu: viso objekto proporcinę dalį atitinkantis komponentas arba lygmens komponentas. Atsižvelgiant į komponento tipą, skiriasi apskaitos rezultatas. Vykdydamas apskaitą, ūkio subjektas priskiria komponentą atsižvelgdamas į savo rizikos valdymo tikslą.

B6.3.17 Kaip komponento, kuris yra proporcinė dalis, pavyzdį būtų galima nurodyti 50 % sutartyje numatytų paskolos pinigų srautų.

B6.3.18 Lygmens komponentą galima nurodyti iš apibrėžtos, bet atviros grupės arba iš apibrėžtos nominaliosios sumos. Pavyzdžiui:

a) piniginio sandorio apimties dalis, pvz., kiti 10 UPV pinigų srautai iš pardavimo užsienio valiuta po pirmųjų 20 UPV 201X m. kovo mėn. ([1]);

b) fizinės apimties dalis, pvz., apatinis vietoje XYZ saugomų gamtinių dujų lygmuo, sudarantis 5 mln. kubinių metrų;

c) fizinės arba kitos sandorio apimties dalis, pvz., 201X m. birželio mėn. nusipirktos naftos pirmieji 100 barelių arba 201X m. birželio mėn. parduotos elektros pirmosios 100 MWh arba

d) apdraustojo objekto nominaliosios sumos lygmuo, pvz., 100 mln. PV tvirto pasižadėjimo paskutiniai 80 mln. PV, 100 mln. PV fiksuotosios palūkanų normos obligacijos apatinis 20 mln. PV lygmuo arba visos 100 mln. PV fiksuotosios palūkanų normos skolos, kurią galima iš anksto sumokėti tikrąja verte (apibrėžta nominalioji suma sudaro 100 mln. PV), viršutinis 30 mln. PV lygmuo.

B6.3.19 Jei priskiriamas tikrosios vertės apsidraudimo sandorio lygmens komponentas, ūkio subjektas jį turi nurodyti iš apibrėžtos nominaliosios sumos. Siekdamas įvykdyti tikrosios vertės apsidraudimo sandorių tinkamumo reikalavimus, ūkio subjektas iš naujo įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimus (t. y. iš naujo įvertina objekto tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su apdraustąja rizika). Tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais ne vėliau kaip objekto pripažinimo nutraukimo metu. Todėl būtina atsekti objektą, su kuriuo susijęs tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimas. Dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorio lygmens komponento reikalaujama, kad ūkio subjektas atsektų nominaliąją sumą, kuria remiantis jis apibrėžtas. Pavyzdžiui, siekiant atsekti B6.3.18 straipsnio d punkte nurodytą apatinį 20 mln. PV lygmenį arba viršutinį 30 mln. PV lygmenį, būtina atsekti visą apibrėžtą nominaliąją 100 mln. PV sumą.

B6.3.20 Lygmens komponento, į kurią įtrauktas išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, negalima laikyti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, jei išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio tikrajai vertei turi įtakos apdraustosios rizikos pasikeitimai, nebent nustatant apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą į priskirtą lygmenį įtrauktas susijusio išankstinio pasirinkimo sandorio poveikis.

([1]) Šiame standarte piniginės sumos išreiškiamos piniginiais vienetais (PV) ir užsienio piniginiais vienetais (UPV).

▼**M53**

Komponentų ir visų objekto pinigų srautų santykis

B6.3.21 Jei finansinio arba nefinansinio straipsnio pinigų srautų komponentas laikomas apdraustuoju objektu, tas komponentas turi būti mažesnis už visus viso objekto pinigų srautus arba jiems lygus. Vis dėlto visi viso objekto pinigų srautai gali būti laikomi apdraustuoju objektu ir apdraudžiami tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., tik nuo tų pasikeitimų, kuriuos galima susieti su LIBOR arba biržos prekės lyginamosios kainos pasikeitimais).

B6.3.22 Pavyzdžiui, jei finansinio įsipareigojimo faktinių palūkanų norma mažesnė už LIBOR, ūkio subjektas negali priskirti:

a) įsipareigojimo komponento, kuris yra lygus LIBOR (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio atveju pridėjus pagrindinę sumą); ir

b) likusio neigiamo komponento.

B6.3.23 Vis dėlto, jei fiksuotosios palūkanų normos finansinio įsipareigojimo, kurio faktinių palūkanų norma (pavyzdžiui) yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR, ūkio subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti viso šio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimą (t. y. pagrindinę sumą ir LIBOR palūkanas, atėmus 100 bazinių punktų), sietiną su LIBOR pasikeitimais. Jei fiksuotosios palūkanų normos finansinė priemonė apdraudžiama po šios priemonės sudarymo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, ūkio subjektas gali priskirti rizikos komponentą, lygų lyginamajai palūkanų normai, kuri yra didesnė už sutartyje nurodytą už objektą mokamą normą. Tokį komponentą ūkio subjektas gali priskirti, jei lyginamoji palūkanų norma yra mažesnė už faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą darant prielaidą, kad ūkio subjektas nusipirko priemonę apdraustojo objekto priskyrimo pirmą kartą dieną. Pavyzdžiui, tarkime, ūkio subjektas suteikia fiksuotosios palūkanų normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio faktinių palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 % Ūkio subjektas šį turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR padidėja iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad jei jis būtų nusipirkęs turtą tą datą, kai jis susijusią LIBOR palūkanų normos riziką pirmą kartą laikė apdraustuoju objektu, faktinis turto pelningumas, grindžiamas tuometine 90 PV turto tikrąja verte, būtų buvęs 9,5 % Kadangi LIBOR yra mažesnė už šį faktinį pelningumą, ūkio subjektas gali priskirti 8 % LIBOR komponentą, kurį sudaro sutartyje numatyti pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) ir suėjus terminui mokėtinus sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

B6.3.24 Jei kintamosios palūkanų normos finansiniam įsipareigojimui taikomos (pavyzdžiui) trijų mėnesių LIBOR palūkanos, atėmus 20 bazinių punktų (kurių apatinė riba yra nulis bazinių punktų), ūkio subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti viso įsipareigojimo pinigų srautų (t. y. trijų mėnesių LIBOR palūkanų normą, atėmus 20 bazinių punktų, įskaitant apatinę ribą) pasikeitimą, sietiną su LIBOR pasikeitimais. Taigi, kol šio įsipareigojimo likusio galiojimo laikotarpio trijų

▼M53

mėnesių LIBOR išankstinė kreivė nenukrenta žemiau 20 bazinių punktų, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra toks pat, kaip įsipareigojimo, kuriam taikomos trijų mėnesių LIBOR palūkanos, kurių skirtumas yra nulinis arba teigiamas, kintamumas. Vis dėlto, jei šio įsipareigojimo (arba jo dalies) likusio galiojimo laikotarpio trijų mėnesių LIBOR išankstinė kreivė nukrenta žemiau 20 bazinių punktų, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra mažesnis už įsipareigojimo, kuriam taikomos trijų mėnesių LIBOR palūkanos, kurių skirtumas yra nulinis arba teigiamas, kintamumą.

B6.3.25 Panašus nefinansinio straipsnio pavyzdys būtų speciali žalios naftos iš konkretaus naftos telkinio rūšis, kurios kaina nustatoma remiantis atitinkama etalonine žalia nafta. Jei ūkio subjektas parduoda tą žalią naftą pagal sandorį, kuriam taikoma sutartyje numatyta kainų nustatymo formulė, pagal kurią vieno barelio kaina nustatoma kaip etaloninės žalios naftos kaina, atėmus 10 PV ir taikant 15 PV apatinę ribą, ūkio subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti visą pinigų srautų kintamumą pagal pardavimo sutartį, sietiną su etaloninės žalios naftos kainos pasikeitimu. Vis dėlto ūkio subjektas negali priskirti komponento, kuris yra lygus visam etaloninės žalios naftos kainos pasikeitimui. Taigi, kol išankstinė (kiekvieno pristatymo) kaina nenukrenta iki mažiau nei 25 PV, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra toks pat, kaip žalios naftos pardavimo etaloninės žalios naftos kaina (arba pridėjus teigiamą skirtumą) kintamumas. Vis dėlto, jei išankstinė kurio nors pristatymo kaina nukrenta iki mažiau nei 25 PV, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra mažesnis už žalios naftos pardavimo etaloninės žalios naftos kaina (arba pridėjus teigiamą skirtumą) kintamumą.

Apsidraudimo apskaitos taikymo tinkamumo kriterijai (6.4 skirsnis)

Apsidraudimo veiksmingumas

B6.4.1 Apsidraudimo veiksmingumas yra mastas, kuriuo apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimais kompensuojami apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai (pvz., jei apdraustasis objektas yra rizikos komponentas, atitinkamas objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimas yra sietinas su apdraustąja rizika). Apsidraudimo neveiksmingumas yra mastas, kuriuo apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai yra didesni arba mažesni už atitinkamus apdraustojo objekto pasikeitimus.

B6.4.2 Apibrėždamas apsidraudimo sandorį, o vėliau – nuolat ūkio subjektas turi analizuoti apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo laikotarpiu. Ši analizė (įskaitant visus atnaujinimus pagal B6.5.21 straipsnį, atliekamus perbalansuojant apsidraudimo sandorį) yra ūkio subjekto atitikties apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams vertinimo pagrindas.

B6.4.3 Siekiant išvengti abejonių, pradinės sandorio šalies pakeitimo tarpuskaitos sandorio šalimi ir susijusių pasikeitimų, kaip aprašyta 6.5.6 straipsnyje, poveikis turi atsispindėti apsidraudimo priemonės vertinime, taigi ir apsidraudimo efektyvumo kokybiniame ir kiekybiniame vertinime.

▼M53

Apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominis ryšys

B6.4.4 Iš to, kad reikalaujama ekonominio ryšio, matyti, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės dėl tos pačios rizikos paprastai kinta priešinga kryptimi, – tai yra apdraustoji rizika. Taigi, turi būti tikimasi, kad apsidraudimo priemonės vertė ir apdraustojo objekto vertė sistemingai kis atsižvelgiant į tos pačios pagrindinės finansinės priemonės arba pagrindinių finansinių priemonių, kurios yra susijusios ekonominiais ryšiais, pokyčius taip, kad šie pokyčiai panašiai atitiks riziką, nuo kurios draudžiamasi (pvz., žalios naftos *Brent* ir WTI).

B6.4.5 Jei pagrindinės finansinės priemonės yra ne tokios pat, bet susijusios ekonominiais ryšiais, gali susidaryti aplinkybės, kuriomis apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės kinta ta pačia kryptimi, pvz., dėl to, kad dviejų susijusių pagrindinių finansinių priemonių kainos skirtumas kinta, nors pačios pagrindinės finansinės priemonės reikšmingai nekinta. Tai vis tiek dera su ekonominiu apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto ryšiu, jei apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės, kaip tikimasi, kintant pagrindinėms finansinėms priemonėms paprastai kinta priešinga kryptimi.

B6.4.6 Vertinant ekonominio ryšio buvimą analizuojami galimi apsidraudimo santykio pokyčiai jo galiojimo laikotarpiu, siekiant įsitikinti, ar galima tikėtis, kad šis sandoris atitiks rizikos valdymo tikslą. Vien remiantis statistiniu dviejų kintamųjų ryšiu negalima daryti pagrįstos išvados dėl ekonominio ryšio buvimo.

Kredito rizikos poveikis

B6.4.7 Apsidraudimo apskaitos modelis grindžiamas bendrąja apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelno ir nuostolių užskaitymo tarpusavyje sąvoka, todėl apsidraudimo veiksmingumą lemia ne tik ekonominis tų objektų ryšys (t. y. jų pagrindinių finansinių priemonių pokyčiai), bet ir kredito rizikos poveikis apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertei. NET jei apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą sieja ekonominis ryšys, dėl kredito rizikos poveikio užskaitymo tarpusavyje lygis gali tapti nepastovus. Taip gali nutikti, jei apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kredito rizika pakistų tiek daug, kad kredito rizika turėtų lemiamą įtaką vertės pasikeitimams dėl ekonominio ryšio (t. y. pagrindinių finansinių priemonių pasikeitimo poveikiui). Rizikos dydis, dėl kurios atsiranda lemiama įtaka, yra toks, dėl kurio atsirastų kredito rizikos nuostolių (arba pelno), mažinančių pagrindinių finansinių priemonių pasikeitimų poveikį apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto vertei, net jei šie pasikeitimai būtų reikšmingi. Ir, atvirkščiai, jei per konkretų laikotarpį pagrindinės finansinės priemonės pakinta nedaug, dėl to, kad net maži su kredito rizika susiję apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto vertės pasikeitimai galėtų turėti daugiau įtakos vertei nei pagrindinės finansinės priemonės, lemiamos įtakos neatsirastų.

▼M53

B6.4.8 Pavyzdžiui, kredito rizika turi lemiamą įtaką apsidraudimo sandoriui, jei ūkio subjektas apdraudžia biržos prekės kainos rizikos poziciją, taikydamas užstatu neužtikrintą išvestinę finansinę priemonę. Labai sumažėjus tos išvestinės finansinės priemonės sandorio šalies kreditingumui, sandorio šalies kreditingumo pasikeitimų poveikis galėtų nusverti biržos prekės kainos pasikeitimų poveikį apsidraudimo priemonės tikrajai vertei, o apdraustojo objekto vertės pasikeitimus daugiausia lemia biržos prekių kainų pasikeitimai.

Apsidraudimo santykis

B6.4.9 Kaip nurodyta apsidraudimo veiksmingumo reikalavimuose, apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykis turi būti lygus apdraustojo objekto kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų apdraudžia, ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko šiam apdraustojo objekto kiekiui apdrausti, santykiui. Taigi, jei ūkio subjektas apdraudžia mažiau nei 100 % objekto pozicijos, pvz., 85 %, jis apibrėžia apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo santykį, kuris yra lygus 85 % pozicijos ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko tiems 85 % apdrausti, santykiui. Panašiai, pvz., jei ūkio subjektas apdraudžia poziciją taikydamas nominaliąją finansinės priemonės 40 vienetų sumą, jis turi apibrėžti apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo santykį, kuris yra toks pat, kaip to 40 vienetų kiekio (t. y. ūkio subjektas negali taikyti apsidraudimo santykio, grindžiamo didesniu vienetų kiekiu, nei gali iš viso turėti, arba mažesniu vienetų kiekiu) ir apdraustojo objekto kiekio, kurį jis iš tikrųjų apdraudžia šiais 40 vienetų, santykis.

B6.4.10 Vis dėlto, apsidraudimo sandorio apibrėžimas taikant apsidraudimo santykį, lygų apdraustojo objekto kiekio ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko, santykiui, neturi rodyti apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonių korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu. Taigi, jei to reikia siekiant išvengti tokio disbalanso, apibrėždamas apsidraudimo sandorį, ūkio subjektas turi pakoreguoti apsidraudimo santykį, susidarantį iš apdraustojo objekto kiekio ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko.

B6.4.11 Vertinant, ar apskaitos rezultatas dera su apsidraudimo apskaitos tikslu, būtų galima, pvz., apsvarstyti:

a) kodėl nustatomas numatytasis apsidraudimo santykis: siekiant išvengti pinigų srautų apsidraudimo sandorių apsidraudimo neveiksmingumo pripažinimo ar siekiant, kad tikrosios vertės apsidraudimo sandorių koregavimas būtų taikomas daugiau apdraustųjų objektų norint padidinti tikrosios vertės apskaitos taikymą, bet neužskaitant apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimų; ir

▼M53

b) ar tam tikri apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekciniai koeficientai taikomi dėl komercinių priežasčių, net jei dėl to atsiranda apsidraudimo neveiksmingumas. Pavyzdžiui, ūkio subjektas sudaro sandorį dėl tokio apsidraudimo priemonės kiekio ir priskiria tokį apsidraudimo priemonės kiekį, kuris nėra kiekis, kurį jis nustatė kaip geriausią apdraustojo objekto apsidraudimo sandorį, nes pasirinkęs standartinį apsidraudimo priemonių kiekį negali sudaryti sandorio dėl to tikslaus apsidraudimo priemonės kiekio (siuntos dydžio problema). Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti ūkio subjektą, apdraudžiantį 100 tonų kavos pirkimą standartiniais kavos ateities sandoriais, kurių vertė yra 37 500 lbs (svarų sterlingų). Perkamam 100 tonų kiekiui apdrausti ūkio subjektas galėtų taikyti tik penkis arba šešis sandorius (atitinkančius atitinkamai 85,0 ir 102,1 tonos). Tokiu atveju ūkio subjektas apibrėžia apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo santykį, nustatomą pagal kavos ateities sandorių skaičių, kurį jis iš tikrųjų taiko, nes dėl apsidraudimo neveiksmingumo, susidarančio dėl apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų neatitikimo, nebūtų gaunamas apskaitos rezultatas, kuris nederėtų su apsidraudimo apskaitos tikslu.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų įvykdymo vertinimo dažnumas

B6.4.12 Ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, ūkio subjektas vertina apsidraudimo sandorio sudarymo metu, o vėliau – reguliariai. Reguliarų vertinimą ūkio subjektas atlieka bent kiekvieną finansinių ataskaitų datą arba reikšmingai pakitus aplinkybėms, turinčioms įtakos apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams, pasirinkdamas ankstesnę datą. Vertinimas susijęs tik su apsidraudimo veiksmingumo lūkesčiais, todėl jis yra tik orientuotas į ateitį.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų įvykdymo vertinimo metodai

B6.4.13 Šiame standarte apsidraudimo sandorio atitikties apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams vertinimo metodas nenurodytas. Vis dėlto ūkio subjektas turi taikyti tokį metodą, kuriuo atsižvelgiama į atitinkamas apsidraudimo sandorio charakteristikas, įskaitant apsidraudimo neveiksmingumo priežastis. Atsižvelgiant į šiuos veiksnius, metodas gali būti kokybinis arba kiekybinis vertinimas.

B6.4.14 Pavyzdžiui, jei svarbiausios apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos (pvz., nominalioji suma, terminas ir pagrindinė finansinė priemonė) sutampa arba yra gerai suderintos, remdamasis kokybiniu šių svarbiausių sąlygų vertinimu ūkio subjektas galėtų daryti išvadą, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės dėl tos pačios rizikos paprastai kis priešinga kryptimi ir kad todėl apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius).

B6.4.15 Vien tai, kad išvestinė finansinė priemonė yra pelninga arba nepelninga, kai ši priemonė priskiriama prie apsidraudimo priemonių, nereiškia, kad kokybinis vertinimas yra netinkamas. Jo tinkamumą lemia tai, ar dėl šios aplinkybės atsirandantis apsidraudimo neveiksmingumas galėtų būti toks didelis, kad atliekant kokybinį vertinimą į jį nebūtų galima tinkamai atsižvelgti.

▼M53

B6.4.16 Ir, priešingai, jei svarbiausios apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos nėra gerai suderintos, didėja netikrumas dėl užskaitymo tarpusavyje masto. Todėl sunkiau numatyti apsidraudimo veiksmingumą apsidraudimo sandorio laikotarpiu. Tokiu atveju tik atlikęs kiekybinį vertinimą ūkio subjektas gali daryti išvadą, kad apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius). Kai kada atlikti kiekybinį vertinimą taip pat gali prireikti siekiant įvertinti, ar apibrėžiant apsidraudimo sandorį taikytas apsidraudimo santykis atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus (žr. B6.4.9–B6.4.11 straipsnius). Šiais dviem tikslais ūkio subjektas gali taikyti tą patį arba skirtingus metodus.

B6.4.17 Pakitus aplinkybėms, turinčioms įtakos apsidraudimo veiksmingumui, ūkio subjektui gali prireikti pakeisti vertinimo, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, metodą, siekiant užtikrinti, kad vis dar būtų atsižvelgiama į atitinkamas apsidraudimo sandorio charakteristikas, įskaitant apsidraudimo neveiksmingumo priežastis.

B6.4.18 Pagrindinis informacijos, kuria remiantis vertinama, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, šaltinis yra ūkio subjekto rizikos valdymas. Tai yra vertinant, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, galima remtis valdymo informacija (arba analize), taikoma priimant sprendimus.

B6.4.19 Ūkio subjekto apsidraudimo sandorio dokumentuose nurodoma, kaip jis vertins apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, įskaitant taikomą (-us) metodą (-us). Apsidraudimo sandorio dokumentai turi būti atnaujinami atlikus bet kokius metodų pakeitimus (žr. B6.4.17 straipsnį).

Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaita

B6.5.1 Kaip tikrosios vertės apdraudimo pavyzdį būtų galima nurodyti apsidraudimą nuo fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės pasikeitimų, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, pozicijos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti emitentas arba turėtojas.

B6.5.2 Pinigų srautų apsidraudimo sandoriu siekiama atidėti apsidraudimo priemonės pelną arba nuostolius vienam arba keliems laikotarpiams, kuriais apdraustieji numatomi būsimi pinigų srautai turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams. Kaip pinigų srautų apdraudimo sandorio pavyzdį būtų galima nurodyti apsikeitimo sandorį, siekiant pakeisti (amortizuota savikaina arba tikrąja verte vertinamą) kintamosios palūkanų normos skolos priemonę į fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonę (t. y. būsimo sandorio, pagal kurį apdraudžiami būsimi pinigų srautai yra būsimi palūkanų mokėjimai, apdraudimą). Priešingai, kaip objekto, kuris negali būti pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, nes jokio apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių, kurie būtų atidėti, nebūtų galima tinkamai pergrupuoti į pelną arba nuostolius laikotarpiu, kuriuo jie būtų užskaitomi tarpusavyje, pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą nuosavybės priemonės, kuri, ją įsigijus, būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pirkimą. Dėl tos pačios priežasties pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu negali būti ir būsimas nuosavybės priemonės, kuri įsigyta būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pateikiamas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pirkimas.

▼**M53**

B6.5.3 Tvirto pasižadėjimo apdraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartyje numatytu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pasikeitimo pozicijos. Taigi toks apsidraudimo sandoris yra tikrosios vertės apdraudimo sandoris. Vis dėlto pagal 6.5.4 straipsnį tvirto pasižadėjimo užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoris galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoris.

Apsidraudimo neveiksmingumo vertinimas

B6.5.4 Vertindamas apsidraudimo neveiksmingumą ūkio subjektas atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Taigi ūkio subjektas nustato apdraustojo objekto vertę remdamasis dabartine verte, todėl į apdraustojo objekto vertės pasikeitimą taip pat įtraukiamas pinigų laiko vertės poveikis.

B6.5.5 Siekdamas apskaičiuoti apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kad galėtų įvertinti apsidraudimo neveiksmingumą, ūkio subjektas gali naudoti išvestinę finansinę priemonę, kurios sąlygos atitiktų svarbiausias apdraustojo objekto sąlygas (ji paprastai vadinama hipotetine išvestine finansine priemone), o, pavyzdžiui, apdraudžiant prognozuojamą sandorį, ji būtų kalibruojama taikant apdraustosios kainos (arba normos) lygmenį. Pavyzdžiui, jei būtų draudžiamasi nuo dvipusės rizikos dabartinės rinkos lygmeniu, hipotetinė išvestinė priemonė atitiktų hipotetinį išankstinį sandorį, apsidraudimo sandorio apibrėžimo metu kalibruojamą iki nulinės vertės. Jei, pavyzdžiui, būtų draudžiamasi nuo vienpusės rizikos, hipotetinė išvestinė finansinė priemonė atitiktų hipotetinio pasirinkimo sandorio vidinę vertę, kuri apsidraudimo sandorio apibrėžimo metu atitinka rinkos kainą, jei apdraustosios kainos lygmuo yra dabartinės rinkos lygmuo, arba yra nepelninga, jei apdraustosios kainos lygmuo yra aukštesnis (arba, jei apdraudžiama ilgoji pozicija, – žemesnis) už dabartinį rinkos lygmenį. Hipotetinės išvestinės finansinės priemonės naudojimas yra vienas iš galimų apdraustojo objekto vertės pasikeitimo apskaičiavimo būdų. Hipotetinė išvestinė priemonė atkartoja apdraustąjį objektą, todėl gaunamas toks pat rezultatas, lyg tas vertės pasikeitimas būtų nustatytas kitu metodu. Taigi hipotetinės išvestinės priemonės taikymas yra ne atskiras metodas, bet praktinė matematinė priemonė, kurią galima taikyti tik apdraustojo objekto vertei apskaičiuoti. Todėl hipotetinės išvestinės priemonės negalima taikyti siekiant įtraukti į apdraustojo objekto vertę ypatybių, kurios būdingos tik apsidraudimo priemonei (bet ne apdraustajam objektui). Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti skolos finansinę priemonę, išreikštą užsienio valiuta (neatsižvelgiant į tai, kokia – fiksuotoji ar kintamoji – skolos priemonės palūkanų norma). Jei tokios skolos priemonės vertės pasikeitimui arba jos pinigų srautų sukaupto pasikeitimo dabartinei vertei apskaičiuoti taikoma hipotetinė išvestinė priemonė, hipotetine išvestine finansine priemone negalima tiesiog nustatyti mokesčio už įvairių valiutų keitimą, net jei į faktines išvestines finansines priemones, pagal kurias keičiamos įvairios valiutos, toks mokestis galėtų būti įtraukiamas (pvz., į skirtingų valiutų palūkanų normų apsikeitimo sandorius).

B6.5.6 Vertinant, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, taip pat gali būti taikomas pagal hipotetinę išvestinę priemonę nustatytas apdraustojo objekto vertės pasikeitimas.

▼M53

Apsidraudimo sandorio perbalansavimas ir apsidraudimo santykio pasikeitimai

B6.5.7 Perbalansavimas – jau esamo apsidraudimo sandorio apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės priskirto kiekio koregavimas siekiant išlaikyti apsidraudimo santykį, atitinkantį apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus. Apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės priskirto kiekio pakeitimai kitu tikslu taikant šį standartą nelaikomi perbalansavimu.

B6.5.8 Perbalansavimas apskaitomas kaip apsidraudimo sandorio tęsimas pagal B6.5.9–B6.5.21 straipsnius. Perbalansuojant apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumas nustatomas ir pripažįstamas prieš pat koreguojant apsidraudimo sandorį.

B6.5.9 Koreguodamas apsidraudimo santykį ūkio subjektas gali atsižvelgti į apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio pasikeitimus, atsirandančius dėl jų pagrindinių priemonių arba rizikos kintamųjų. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris, kurio apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas, kurių pagrindinės priemonės skiriasi, bet yra susijusios, kinta atsižvelgiant į šių dviejų pagrindinių priemonių santykio pokytį (pvz., skirtingi, bet susiję referenciniai indeksai, normos arba kainos). Taigi perbalansavimas leidžia tęsti apsidraudimo sandorį tais atvejais, kai apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykis pakinta taip, kad šį pokytį galima kompensuoti koreguojant apsidraudimo santykį.

B6.5.10 Pavyzdžiui, ūkio subjektas apdraudžia užsienio valiutos A poziciją naudodamas valiutos išvestinę finansinę priemonę, susijusią su užsienio valiuta B; užsienio valiutos A ir B yra susietos (t. y. išlaikomas tam tikras valiutos kurso intervalas arba centrinio banko arba kitos valdžios institucijos nustatytas valiutos kursas). Jei užsienio valiutos A ir užsienio valiutos B keitimo kursas pakistų (t. y. būtų nustatytas naujas intervalas arba norma), perbalansuojant apsidraudimo sandorį, kad būtų galima atsižvelgti į naują valiutos kursą, būtų užtikrinama, kad apsidraudimo sandoris toliau atitiktų apsidraudimo veiksmingumo reikalavimą taikant apsidraudimo santykį naujomis aplinkybėmis. Jei būtų neįvykdyti valiutos išvestinės finansinės priemonės įsipareigojimai, pakeitus apsidraudimo santykį nebūtų galima užtikrinti, kad apsidraudimo sandoris toliau atitiktų apsidraudimo veiksmingumo reikalavimą. Taigi atlikus perbalansavimą nėra lengviau tęsti apsidraudimo sandorį tais atvejais, kai apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykis pakinta tiek, kad šio pokyčio negalima kompensuoti koreguojant apsidraudimo santykį.

B6.5.11 Ne kiekvienas apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ir apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų užskaitymo tarpusavyje masto pasikeitimas yra apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio pasikeitimas. Ūkio subjektas analizuoja apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo galiojimo laikotarpiu, ir įvertina, ar užskaitymo tarpusavyje masto pasikeitimai yra:

a) svyravimai, susiję su apsidraudimo santykiu, kuris lieka galioti (t. y. ir toliau pakankamai atitinka apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykį), arba

▼M53

b) rodiklis, iš kurio matyti, kad apsidraudimo santykis pakankamai nebeatitinka apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio.

Šį vertinimą ūkio subjektas atlieka laikydamasis apsidraudimo santykiui taikomo apsidraudimo veiksmingumo reikalavimo, t. y. siekdamas užtikrinti, kad apsidraudimo santykis nerodytų apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būti gaunamas toks apskaitos rezultatas, kuris nederėtų su apsidraudimo apskaitos tikslu. Taigi atliekant šį vertinimą reikia priimti sprendimą.

B6.5.12 Su pastoviu apsidraudimo santykiu susijusių svyravimų (taigi ir susijusio apsidraudimo neveiksmingumo) negalima mažinti koreguojant apsidraudimo santykį pagal kiekvieną konkretų rezultatą. Taigi tokiomis aplinkybėmis pasikeitus užskaitos mastui reikia vertinti ir pripažinti apsidraudimo neveiksmingumą, bet nereikia perbalansavimo.

B6.5.13 Priešingai, jei iš užskaitos masto pasikeitimų matyti, kad svyravimas yra susijęs su apsidraudimo santykiu, kuris skiriasi nuo šiuo metu šiam apsidraudimo sandoriui taikomo apsidraudimo santykio, arba kad pastebima nutolimo nuo apsidraudimo santykio tendencija, apsidraudimo neveiksmingumą galima mažinti koreguojant apsidraudimo santykį; išlaikant apsidraudimo santykį didėtų apsidraudimo neveiksmingumas. Taigi tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi įvertinti, ar apsidraudimo sandoris rodo apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būtų gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu. Jei apsidraudimo santykis koreguojamas, jis taip pat turi įtakos apsidraudimo neveiksmingumo vertinimui ir pripažinimui, nes, kaip nustatyta B6.5.8 straipsnyje, atliekant perbalansavimą apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumą būtina nustatyti ir pripažinti prieš pat koreguojant apsidraudimo sandorį.

B6.5.14 Perbalansavimas – apsidraudimo apskaitos tikslais po apsidraudimo sandorio pradžios ūkio subjekto atliekamas apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kiekio koregavimas atsižvelgiant į aplinkybių pokyčius, turinčius įtakos to apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykiui. Paprastai tas koregavimas turėtų atitikti apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto kiekio, kuris iš tikrųjų taikomas, koregavimus. Vis dėlto ūkio subjektas privalo koreguoti apsidraudimo santykį, susidarantį dėl apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės kiekio, kurį jis iš tikrųjų taiko, jei:

a) apsidraudimo santykis, susidarantis dėl apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko, pasikeitimų, atitiktų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas, ir dėl to galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu; arba

▼**M53**

b) ūkio subjektas išlaikytų apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto kiekį, kurį jis iš tikrųjų taiko, ir todėl susidarytų apsidraudimo santykis, kuris naujomis aplinkybėmis atitiktų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas, ir dėl to galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu (t. y. ūkio subjektas neturi sukurti disbalanso nekoreguodamas apsidraudimo santykio).

B6.5.15 Perbalansavimas netaikomas, jei pasikeitė apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas. Vietoj to turi būti nutraukiama šio apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaita (nepaisant to, kad ūkio subjektas gali apibrėžti naują apsidraudimo sandorį, į kurį įtraukta ankstesnio apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė arba apdraustasis objektas, kaip aprašyta B6.5.28 straipsnyje).

B6.5.16 Perbalansuojant apsidraudimo sandorį, apsidraudimo santykis gali būti koreguojamas įvairiais būdais:

a) gali būti didinamas apdraustojo objekto korekcinis koeficientas (kartu mažinamas apsidraudimo priemonės korekcinis koeficientas):

i) didinant apdraustojo objekto apimtį arba

ii) mažinant apsidraudimo priemonės apimtį;

b) gali būti didinamas apsidraudimo priemonės korekcinis koeficientas (kartu mažinamas apdraustojo objekto korekcinis koeficientas):

i) didinant apsidraudimo priemonės apimtį arba

ii) mažinant apdraustojo objekto apimtį.

Apimties pasikeitimai susiję su kiekiais, kurie yra apsidraudimo sandorio dalis. Taigi, apimties sumažėjimas nebūtinai reiškia, kad objektų arba sandorių nebėra arba kad jie greičiausiai nebeįvyks, – jie tik nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, mažindamas apsidraudimo priemonės apimtį, ūkio subjektas išvestinę finansinę priemonę gali išlaikyti, bet tik dalis jos gali likti to apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone. Taip galėtų būti, jei perbalansavimą būtų galima atlikti tik mažinant apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonės apimtį, bet ūkio subjektas išlaikytų apimtį, kurios nebereikia. Šiuo atveju išvestinės finansinės priemonės dalis, kurios priskyrimas nutrauktas, būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (nebent ji buvo pripažinta kaip kito apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė).

B6.5.17 Apsidraudimo santykio koregavimas didinant apdraustojo objekto apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su pirmiau priskirta apimtimi susijusio apdraustojo objekto vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto nuo perbalansavimo datos į apdraustojo objekto vertės pasikeitimus taip pat įtraukiamas papildomos apdraustojo objekto apimties vertės pasikeitimas. Šie pasikeitimai vertinami ne nuo apsidraudimo

▼M53

sandorio apibrėžimo datos, bet nuo perbalansavimo datos ir ja remiantis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė 100 tonų biržos prekių apimtį išankstine 80 PV kaina (išankstine kaina apsidraudimo sandorio pradžioje), o perbalansavimo metu, kai išankstinė kaina buvo 90 PV, pridėjo 10 tonų apimtį, po perbalansavimo apsidraudimo objektą sudarys du lygmenys: 100 tonų, apdraustų 80 PV kaina, ir 10 tonų, apdraustų 90 PV kaina.

B6.5.18 Apsidraudimo santykio koregavimas mažinant apsidraudimo priemonės apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apdraustojo objekto vertės pasikeitimai. Šis koregavimas taip pat neturi įtakos su toliau priskiriama apimtimi susijusios apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto apimtis, kuria apsidraudimo priemonė sumažinta, nuo perbalansavimo datos nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė biržos prekės kainos riziką, taikydamas kaip apsidraudimo priemonę 100 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį, o perbalansavimo metu šią apimtį sumažintų 10 tonų, liktų nominalioji 90 tonų apsidraudimo priemonės apimties suma (dėl išvestinės finansinės priemonės apimties (t. y. 10 tonų), kuri nebėra apsidraudimo sandorio dalis, padarinių žr. B6.5.16 straipsnį).

B6.5.19 Apsidraudimo santykio koregavimas didinant apsidraudimo priemonės apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apdraustojo objekto vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su pirmiau priskirta apimtimi susijusios apdraustosios priemonės tikrosios vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto nuo perbalansavimo datos į apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą taip pat įtraukiami papildomos apsidraudimo priemonės apimties vertės pasikeitimai. Pakeitimai vertinami ne nuo apsidraudimo sandorio apibrėžimo datos, bet nuo perbalansavimo datos ir ja remiantis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė biržos prekės kainos riziką kaip apsidraudimo priemonę taikydamas 100 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį, o perbalansavimo metu pridėtų 10 tonų apimtį, apsidraudimo priemonė po perbalansavimo sudarytų iš viso 110 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį. Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimas yra išvestinių finansinių priemonių, kurios sudaro iš viso 110 tonų apimtį, bendras tikrosios vertės pasikeitimas. Šioms išvestinėms finansinėms priemonėms galėtų (ir tikriausiai būtų) taikomos skirtingos svarbiausios sąlygos, pvz., jų išankstinės normos, nes sandoriai dėl jų sudaryti skirtingu laiku (įskaitant galimybę priskirti išvestines finansines priemones po jų pirminio pripažinimo apsidraudimo sandoriams).

B6.5.20 Apsidraudimo santykio koregavimas mažinant apdraustojo objekto apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su toliau priskiriama apimtimi susijusio apdraustojo objekto vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto apimtis, kuria apdraustasis objektas sumažintas, nuo perbalansavimo datos nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė 100 tonų biržos prekės apimtį išankstine 80 PV kaina, o perbalansavimo metu šią apimtį sumažintų 10 tonų, po perbalansavimo apdraustąjį objektą sudarytų 90 tonų, apdraustų 80 PV kaina. Apdraustojo objekto 10 tonų, kurios nebėra apsidraudimo sandorio dalis, būtų apskaitomos pagal apsidraudimo apskaitos nutraukimo reikalavimus (žr. 6.5.6–6.5.7 ir B6.5.22–B6.5.28 straipsnius).

▼M53

B6.5.21 Perbalansuodamas apsidraudimo sandorį, ūkio subjektas turi atnaujinti apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui (likusiu) jo galiojimo laikotarpiu, analizę (žr. B6.4.2 straipsnį). Atitinkamai turi būti atnaujinti apsidraudimo sandorio dokumentai.

Apsidraudimo apskaitos nutraukimas

B6.5.22 Apsidraudimo apskaitos nutraukimas taikomas perspektyviai nuo tos datos, kurią nebeįvykdomi tinkamumo kriterijai.

B6.5.23 Ūkio subjektas nepanaikina apsidraudimo sandorio priskyrimo ir todėl nenutraukia jo apskaitos, jei šis sandoris:

a) vis dar atitinka rizikos valdymo tikslą, kuriuo remiantis jam buvo galima taikyti apsidraudimo apskaitą (t. y. ūkio subjektas vis dar siekia šio rizikos valdymo tikslo); ir

b) toliau atitinka visus kitus tinkamumo kriterijus (atsižvelgus, jei taikoma, į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą).

B6.5.24 Šiame standarte ūkio subjekto rizikos valdymo strategija skiriama nuo jo rizikos valdymo tikslų. Rizikos valdymo strategija nustatoma aukščiausiu lygmeniu, kuriuo ūkio subjektas nustato, kaip jis valdo savo riziką. Taikant rizikos valdymo strategiją paprastai nustatoma ūkio subjektui kylanti rizika ir tai, kokių veiksmų ūkio subjektas dėl šios rizikos imasi. Rizikos valdymo strategija paprastai taikoma ilgesnį laikotarpį ir pagal ją gali būti numatytas tam tikras lankstumas atsižvelgti į pokyčius šios strategijos taikymo laikotarpiu susidarančiomis aplinkybėmis (pvz., kita palūkanų norma arba kiti biržos prekių kainų lygiai, dėl kurių skiriasi apsidraudimo mastas). Rizikos valdymo strategija paprastai nustatoma bendrajame dokumente, su kuriuo supažindinama žemesniais ūkio subjekto lygmenimis nustatant politiką, į kurią įtraukiamos konkretesnės gairės. Tačiau apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas taikomas konkretaus apsidraudimo sandorio lygmeniu. Jis susijęs su tuo, kaip konkreti priskirta apsidraudimo priemonė taikoma siekiant apdrausti konkrečią poziciją, kuri laikoma apsidraudimo objektu. Taigi rizikos valdymo strategija gali būti taikoma daugybei įvairių apsidraudimo sandorių, kurių rizikos valdymo tikslai yra susiję su šios bendrosios rizikos valdymo strategijos įgyvendinimu. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas taiko tokią savo finansavimo skolos vertybiniais popieriais palūkanų normos rizikos valdymo strategiją, kuria nustatomi visam ūkio subjektui taikomi kintamosios normos ir fiksuotosios normos finansavimo derinio intervalai. Strategija siekiama išlaikyti 20–40 % fiksuotųjų normų skolos vertybinių popierių. Laikui bėgant ūkio subjektas sprendžia dėl to, kaip įgyvendinti šią strategiją (t. y. kokią padėtį jis pasirenka 20–40 % fiksuotosios palūkanų normos rizikos intervale), atsižvelgdamas į palūkanų normų lygį. Jei palūkanų normos yra mažos, ūkio subjektas fiksuoja didesnio skaičiaus skolos priemonių normas nei tuo atveju, kai palūkanų normos yra didelės. Ūkio subjekto skolos priemones sudaro 100 PV kintamosios normos skolos priemonės; iš jų 30 PV pakeičiami į fiksuotosios normos poziciją. Naudodamasis mažos palūkanų normos pranašumais, ūkio subjektas išleidžia dar 50 PV skolos priemonių, kad galėtų finansuoti didelę

▼M53

investiciją; šiuo tikslu jis išleidžia fiksuotosios palūkanų normos obligaciją. Atsižvelgdamas į mažas palūkanų normas ūkio subjektas nusprendžia nustatyti savo fiksuotosios palūkanų normos poziciją, siekiančią 40 % visų skolos priemonių, 20 PV sumažindamas mastą, kuriuo jis pirmiau buvo apdraudęs savo kintamosios normos riziką, todėl fiksuotosios normos rizika sudaro 60 PV. Šiuo atveju pati rizikos valdymo strategija nekinta. Vis dėlto pakito tai, kaip ūkio subjektas įgyvendina šią strategiją, t. y. pakito 20 PV kintamosios palūkanų normos pozicijos, kuri iš pradžių buvo apdrausta, rizikos valdymo tikslas (t. y. apsidraudimo sandorio lygmeniu). Taigi šiuo atveju reikia nutraukti pirmiau apdraustos 20 PV kintamosios palūkanų normos pozicijos apsidraudimo apskaitą. Apsikeitimo sandorio pozicija galėtų būti mažinama 20 PV nominaliąja suma, bet, atsižvelgdamas į aplinkybes, ūkio subjektas gali išlaikyti tą apsikeitimo sandorio apimtį ir, pvz., taikyti ją kitai pozicijai apdrausti, arba ji gali būti įtraukiama į prekybos knygą. Tačiau, jei vietoj to ūkio subjektas pakeistų savo naujosios fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės dalį kintamosios palūkanų normos pozicija, apsidraudimo apskaita pirmiau apdraustai kintamosios palūkanų normos pozicijai turėtų būti taikoma toliau;

b) dėl kai kurios rizikos atsiranda dažnai kintančios pozicijos, pvz., skolos priemonių atvirojo portfelio palūkanų normos rizika. Įtraukiant naujas skolos priemones ir nutraukiant skolos priemonių pripažinimą ta pozicija nuolat kinta (t. y. kitaip nei likviduojant suėjusio termino poziciją). Tai dinamiškas procesas, kurio metu ilgai tokia pat neišlieka nei pozicija, nei jai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės. Todėl tokią poziciją turintis ūkio subjektas kintant pozicijai dažnai koreguoja palūkanų normos rizikai valdyti taikomas apsidraudimo priemones. Pavyzdžiui, skolos priemonės, iki kurių termino liko 24 mėnesiai, laikomos 24 mėnesių palūkanų normos rizikos apdraustuoju objektu. Tokia pat procedūra taikoma kitiems laiko intervalams arba laikotarpiams iki termino. Po trumpo laikotarpio ūkio subjektas nutraukia visus, kai kuriuos pirmiau apibrėžtus apsidraudimo sandorius arba jų dalį laikotarpiams iki termino ir apibrėžia naujus apsidraudimo sandorius laikotarpiams iki termino, atsižvelgdamas į jų dydį ir į tuo metu esamas apsidraudimo priemones. Šiuo atveju apsidraudimo apskaitos nutraukimas rodo, kad sudarydamas tuos apsidraudimo sandorius ūkio subjektas taiko ne pirmiau priskirtą apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą, bet naują apsidraudimo priemonę ir naują apdraustąjį objektą. Rizikos valdymo strategija išlieka ta pati, bet nebėra tokio rizikos valdymo tikslo, kuris būtų toliau taikomas tiems anksčiau apibrėžtiems apsidraudimo sandoriams, kurių nebėra. Tokiu atveju apsidraudimo apskaitos nutraukimas taikomas tiek, kiek pakinta rizikos valdymo tikslas. Tai priklauso nuo ūkio subjekto padėties ir galėtų, pvz., turėti įtakos visiems arba kai kuriems laikotarpio iki termino apsidraudimo sandoriams arba tik apsidraudimo sandorio daliai;

c) ūkio subjektas yra parengęs rizikos valdymo strategiją, kurią taikydamas valdo prognozuojamo pardavimo ir iš jo gaunamų pajamų užsienio valiutos riziką. Taikydamas šią strategiją užsienio valiutos riziką kaip konkretų apsidraudimo sandorį ūkio subjektas valdo tik tol, kol pripažįstamos pajamos. Paskui ūkio subjektas užsienio valiutos rizikos remdamasis tuo konkrečiu apsidraudimo sandoriu nebevaldo. Vietoj to jis kartu valdo ta pačia valiuta išreikštų gautinų sumų, mokėtinų sumų ir išvestinių finansinių priemonių (kurios nėra susijusios su dar neįvykdytais prognozuojamais sandoriais) užsienio valiutos riziką. Apskaitos tikslais tai veikia kaip natūralus apsidraudimas, nes visų tų objektų užsienio valiutos

▼**M53**

rizikos pelnas ir nuostoliai iš karto pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Taigi apskaitos tikslais, jei apsidraudimo sandoris apibrėžtas laikotarpiui iki mokėjimo datos, jo apskaita turi būti nutraukiama pripažinus gautinas sumas, nes pradinio apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas nebetaikomas. Dabar užsienio valiutos rizika valdoma taikant tą pačią strategiją, bet remiantis kitu pagrindu. Atvirkščiai, jei ūkio subjekto rizikos valdymo tikslas buvo kitas ir jis užsienio valiutos riziką valdė kaip vieną tęstinį apsidraudimo sandorį, konkrečiai skirtą tai prognozuojamo pardavimo sumai ir susijusioms gautinoms pajamoms iki atsiskaitymo datos, apsidraudimo apskaita būtų taikoma iki tos datos.

B6.5.25 Apsidraudimo apskaitos nutraukimas gali būti taikomas:

a) visam apsidraudimo sandoriui arba

b) apsidraudimo sandorio daliai (t. y. likusiam apsidraudimo sandoriui apsidraudimo apskaita taikoma toliau).

B6.5.26 Viso apsidraudimo sandorio apskaita nutraukiama, jei jis visas nebeatitinka tinkamumo kriterijų. Pavyzdžiui:

a) apsidraudimo sandoris nebeatitinka rizikos valdymo tikslo, kuriuo remiantis jam buvo galima taikyti apsidraudimo apskaitą (t. y. ūkio subjektas nebesiekia šio rizikos valdymo tikslo);

b) parduota (-os) arba panaikinta (-os) apsidraudimo priemonė (-ės) (susijusi (-ios) su visa apimtimi, kuri buvo apsidraudimo sandorio dalis); arba

c) apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės nebesieja ekonominis ryšys arba kredito rizikos poveikis pradeda turėti lemiamą įtaką dėl to ekonominio ryšio atsirandantiems vertės pasikeitimams.

B6.5.27 Apsidraudimo sandorio dalies apskaita nutraukiama (bet apsidraudimo apskaita toliau taikoma likusiai jo daliai), jei tinkamumo kriterijų nebeatitinka tik dalis apsidraudimo sandorio. Pavyzdžiui:

a) perbalansuojant apsidraudimo sandorį apsidraudimo santykis gali būti koreguojamas taip, kad tam tikra apdraustojo objekto apimties dalis nebėra apsidraudimo sandorio dalis (žr. B6.5.20 straipsnį); taigi nutraukiama tik tos apdraustojo objekto apimties, kuri nebėra apsidraudimo sandorio dalis, apsidraudimo apskaita; arba

b) jei kuri nors apdraustojo objekto, kuris yra prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas), apimtis nebėra labai tikėtina, nutraukiama tik tos apdraustojo objekto apimties, kuri nebėra labai tikėtina, apsidraudimo apskaita. Vis dėlto, jei praeityje ūkio subjektas buvo apibrėžęs prognozuojamų sandorių apsidraudimo sandorius ir vėliau nustatė, kad prognozuojami sandoriai nebėra tikėtini, ūkio subjekto gebėjimu tiksliai numatyti prognozuojamus sandorius numatant panašius prognozuojamus sandorius abejojama. Tai turi įtakos vertinimui, ar panašūs prognozuojami sandoriai yra labai tikėtini (žr. 6.3.3 straipsnį), taigi ir ar juos galima apibrėžti kaip apdraustuosius objektus.

▼M53

B6.5.28 Ūkio subjektas gali apibrėžti naują apsidraudimo sandorį, susijusį su ankstesnio apsidraudimo sandorio, kurio apsidraudimo apskaita buvo (iš dalies arba visiškai) nutraukta, apsidraudimo priemone arba apdraustuoju objektu. Tai laikoma ne apsidraudimo sandorio tęsimu, bet pradėjimu iš naujo. Pavyzdžiui:

a) apsidraudimo priemonės kreditingumas taip suprastėja, kad ūkio subjektas ją pakeičia nauja apsidraudimo priemone. Taigi pradiniu apsidraudimo sandoriu rizikos valdymo tikslas nepasiektas, todėl šio sandorio apsidraudimo apskaita nutraukiama visiškai. Naujoji apsidraudimo priemonė laikoma tos pačios rizikos, nuo kurios buvo apsidrausta pirmiau, apsidraudimu ir sudaro naują apsidraudimo sandorį. Taigi apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai vertinami ne nuo pradinio apsidraudimo sandorio apibrėžimo datos, bet nuo naujojo apsidraudimo sandorio apibrėžimo datos ir ja remiantis;

b) apsidraudimo sandoris nutraukiamas nepasibaigus jo terminui. To apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė gali būti laikoma kito apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone (pvz., kai atliekant perbalansavimą apsidraudimo santykis koreguojamas didinant apsidraudimo priemonės apimtį arba apibrėžiamas visas naujas apsidraudimo sandoris).

Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita

B6.5.29 Pasirinkimo sandoris gali būti laikomas susijusiu su laikotarpiu, nes jo laiko vertė atitinka atlygį už apsaugos suteikimą pasirinkimo sandorio turėtojui tam tikrą laikotarpį. Vis dėlto svarbus vertinimo, koks – su sandoriu ar su laikotarpiu – susijęs apdraustasis objektas apdraudžiamas pasirinkimo sandoriu, aspektas yra to apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant kada ir kaip jis daro poveikį pelnui arba nuostoliams. Taigi ūkio subjektas įvertina apdraustojo objekto rūšį (žr. 6.5.15 straipsnio a punktą), atsižvelgdamas į apdraustojo objekto pobūdį (nepaisydamas to, koks tai – pinigų srautų ar tikrosios vertės apsidraudimo – sandoris):

a) pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra sandoris, kurio laiko vertė yra to sandorio sąnaudų pobūdžio. Pavyzdžiui, pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, todėl pripažįstamas objektas, į kurio pirminį vertinimą įtraukiamos sandorio sąnaudos (pvz., ūkio subjektas apdraudžia biržos prekės pirkimą, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, nuo biržos prekės kainos rizikos ir į pirminį atsargų vertinimą įtraukia sandorio sąnaudas). Įtraukus pasirinkimo sandorio laiko vertę į pirminį konkretaus apdraustojo objekto vertinimą, laiko vertė turi įtakos pelnui arba nuostoliams tuo pačiu metu, kaip tas apdraustasis objektas. Panašiai ir ūkio subjektui apdraudus biržos prekės pardavimą, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, kaip dalis su tuo pardavimu susijusių sąnaudų būtų įtraukiama pasirinkimo sandorio laiko vertė (taigi laiko vertė pelnu arba nuostoliais būtų pripažįstama tuo pačiu laikotarpiu, kaip apdraustojo pardavimo pajamos);

▼M53

b) pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra toks, kad laiko vertė yra apsaugos nuo rizikos įgijimo tam tikru laikotarpiu sąnaudų pobūdžio (bet dėl apdraustojo objekto nesudaromas sandoris, kuris apima sandorio sąnaudas pagal a punktą). Pavyzdžiui, jei biržos prekių atsargos apdraudžiamos nuo tikrosios vertės sumažėjimo šešiems mėnesiams, taikant atitinkamo galiojimo laikotarpio biržos prekių pasirinkimo sandorį, pasirinkimo sandorio laiko vertė būtų priskiriama prie pelno arba nuostolių (t. y. sistemingai ir racionaliai amortizuojama) per tą šešių mėnesių laikotarpį. Kitas pavyzdys būtų grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimas 18 mėnesių taikant užsienio valiutos keitimo pasirinkimo sandorį, pagal kurį pasirinkimo sandorio laiko vertė būtų paskirstoma per tą 18 mėnesių laikotarpį.

B6.5.30 Apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kaip ir kada apdraustasis objektas veikia pelną arba nuostolius, taip pat turi įtakos laikotarpiui, kuriuo amortizuojama pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertė; šis laikotarpis dera su laikotarpiu, kuriuo pasirinkimo sandorio vidinė vertė gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliams taikant apsidraudimo apskaitą. Pavyzdžiui, jei palūkanų normos pasirinkimo sandoris (viršutinė riba) taikomas siekiant suteikti apsaugą nuo kintamosios palūkanų normos obligacijos palūkanų sąnaudų padidėjimo, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama kaip pelnas arba nuostoliai tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo viršutinės ribos vidinė vertė turėtų įtakos pelnui arba nuostoliams:

a) jei pagal viršutinės ribos apsidraudimo sandorius padidėja palūkanų normos per pirmuosius trejus iš viso penkerių metų kintamosios palūkanų normos obligacijos galiojimo laikotarpio metus, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama per pirmuosius trejus metus; arba

b) jei viršutinė riba yra išankstinis pradžios pasirinkimo sandoris, kuriuo apdraudžiamas palūkanų normų padidėjimas antraisiais ir trečiaisiais iš viso penkerių metų kintamosios palūkanų normos obligacijos galiojimo laikotarpio metais, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama antraisiais ir trečiaisiais metais.

B6.5.31 Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita pagal 6.5.15 straipsnį taip pat taikoma nusipirkto ir pasirašyto pasirinkimo sandorių (vienas iš jų yra pasirinkimo parduoti sandoris, o kitas – pasirinkimo pirkti sandoris) deriniui, kurio laiko vertė apsidraudimo priemonės priskyrimo datą yra nulinė (paprastai ji vadinama nulinio pabrangimo riba). Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta visus laiko vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis, net jei sukauptas laiko vertės pasikeitimas per visą apsidraudimo sandorio laikotarpį yra nulinis. Taigi, jei pasirinkimo sandorio laiko vertė susijusi su:

a) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, laiko vertės suma apsidraudimo sandorio pabaigoje, kuria koreguojamas apdraustasis objektas arba kuri pergrupuojama į pelną arba nuostolius (žr. 6.5.15 straipsnio b punktą), būtų nulinė;

b) apdraustuoju objektu, kuris susijęs su laikotarpiu, su laiko verte susijusios amortizacijos sąnaudos yra nulinės.

▼**M53**

B6.5.32 Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita pagal 6.5.15 straipsnį taikoma tik tiek, kiek laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu (suderinta laiko vertė). Pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, jei svarbiausios pasirinkimo sandorio sąlygos (pvz., nominalioji suma, galiojimo trukmė ir pagrindinė priemonė) yra suderintos su apdraustuoju objektu. Taigi, jei svarbiausios pasirinkimo sandorio ir apdraustojo objekto sąlygos nėra visiškai suderintos, ūkio subjektas nustato suderintą laiko vertę, t. y. kiek į priedą įtraukta laiko vertė (faktinė laiko vertė) susijusi su apdraustuoju objektu (ir todėl turėtų būti vertinama pagal 6.5.15 straipsnį). Ūkio subjektas nustato suderintą laiko vertę taikydamas pasirinkimo sandorio, kurio svarbiausios sąlygos visiškai atitiktų apdraustąjį objektą, įvertinimą.

B6.5.33 Jei faktinė laiko vertė ir suderinta laiko vertė skiriasi, ūkio subjektas turi nustatyti sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente pagal 6.5.15 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) jei apsidraudimo sandorio pradžioje faktinė laiko vertė yra didesnė už suderintą laiko vertę, ūkio subjektas:

   i) nustato sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente, remdamasis suderinta laiko verte; ir

   ii) šių dviejų laiko verčių tikrosios vertės skirtumus apskaito pelno (nuostolių) ataskaitoje;

b) jei apsidraudimo sandorio pradžioje faktinė laiko vertė yra mažesnė už suderintą laiko vertę, ūkio subjektas nustato atskirame nuosavybės komponente sukauptą sumą, remdamasis mažesniu tikrosios vertės sukauptu pasikeitimu, susijusiu su:

   i) faktine laiko verte; ir

   ii) suderinta laiko verte.

Visas faktinės laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimo likutis turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

Išankstinių sandorių išankstinio elemento ir finansinių priemonių užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita

B6.5.34 Išankstinis sandoris gali būti laikomas susijusiu su laikotarpiu dėl to, kad jo išankstinis elementas atitinka atlygį už laikotarpį (pradinį laikotarpį, kuriam jis nustatomas). Vis dėlto svarbus vertinimo, koks – su sandoriu ar su laikotarpiu – susijęs apdraustasis objektas apdraudžiamas apsidraudimo priemone, aspektas yra to apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant kada ir kaip jis daro poveikį pelnui arba nuostoliams. Taigi ūkio subjektas turi įvertinti apdraustojo objekto rūšį (žr. 6.5.16 straipsnį ir 6.5.15 straipsnio a punktą) atsižvelgdamas į apdraustojo objekto pobūdį (nepaisydamas to, koks tai – pinigų srautų ar tikrosios vertės apsidraudimo –sandoris):

▼M53

a) išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra sandoris, kurio išankstinis elementas yra to sandorio sąnaudų pobūdžio. Pavyzdžiui, išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, todėl pripažįstamas objektas, į kurio pirminį vertinimą įtraukiamos sandorio sąnaudos (pvz., ūkio subjektas apdraudžia atsargų pirkimą, išreikštą užsienio valiuta, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, nuo užsienio valiutos rizikos ir įtraukia sandorio sąnaudas į pirminį atsargų vertinimą). Todėl, įtraukus išankstinį elementą į pirminį konkretaus apdraustojo objekto vertinimą, išankstinis elementas turi įtakos pelnui arba nuostoliams tuo pačiu metu, kaip tas apdraustasis objektas. Panašiai ir ūkio subjektui apdraudus biržos prekės pardavimą užsienio valiuta nuo užsienio valiutos rizikos, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, kaip dalis su tuo pardavimu susijusių sąnaudų būtų įtrauktas išankstinis elementas (taigi išankstinis elementas pelnu arba nuostoliais būtų pripažįstamas tuo pačiu laikotarpiu, kaip apdraustojo pardavimo pajamos);

b) išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra toks, kad išankstinis elementas yra apsaugos nuo rizikos įgijimo konkrečiu laikotarpiu sąnaudų pobūdžio (bet dėl apdraustojo objekto nesudaromas sandoris, kuris apima sandorio sąnaudas pagal a punktą). Pavyzdžiui, jei biržos prekių atsargos apdraudžiamos nuo tikrosios vertės pasikeitimų šešiems mėnesiams, taikant atitinkamo galiojimo laikotarpio biržos prekių išankstinį sandorį, išankstinio sandorio išankstinis elementas būtų priskiriamas prie pelno arba nuostolių (t. y. sistemingai ir racionaliai amortizuojamas) per tą šešių mėnesių laikotarpį. Kitas pavyzdys būtų grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimas 18 mėnesių taikant užsienio valiutos keitimo išankstinį sandorį, pagal kurį išankstinio sandorio išankstinis elementas paskirstomas per tą 18 mėnesių laikotarpį.

B6.5.35 Apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kaip ir kada apdraustasis objektas veikia pelną arba nuostolius, taip pat turi įtakos laikotarpiui, kuriuo amortizuojamas išankstinio sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, išankstinis elementas, tai yra tuo laikotarpiu, su kuriuo susijęs išankstinis elementas. Pavyzdžiui, jei išankstiniu sandoriu apsidraudžiama nuo trijų mėnesių palūkanų normų kintamumo pozicijos trijų mėnesių laikotarpiui, prasidedančiam po šešių mėnesių, išankstinis elementas amortizuojamas laikotarpiu nuo septinto iki devinto mėnesio.

B6.5.36 Išankstinio sandorio išankstinio elemento apskaita pagal 6.5.16 straipsnį taip pat taikoma tuo atveju, jei išankstinio sandorio pripažinimo apsidraudimo priemone datą išankstinis elementas yra nulinis. Tuo atveju ūkio subjektas turi pripažinti visus su išankstiniu elementu sietinus tikrosios vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis, net jei su išankstiniu elementu sietinas sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas per visą apsidraudimo sandorio laikotarpį yra nulinis. Taigi, jei išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su:

a) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, suma išankstinio elemento atžvilgiu apsidraudimo sandorio pabaigoje, kuria koreguojamas apdraustasis objektas arba kuri pergrupuojama į pelną arba nuostolius (žr. 6.5.15 straipsnio b punktą ir 6.5.16 straipsnį), būtų nulinė;

▼M53

b) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, su išankstiniu elementu susijusios amortizacijos suma yra nulinė.

B6.5.37 Išankstinių sandorių išankstinio elemento apskaita pagal 6.5.16 straipsnį taikoma tik tiek, kiek išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu (suderintas išankstinis elementas). Išankstinio sandorio išankstinis elementas su apdraustuoju objektu yra susijęs, jei svarbiausios išankstinio sandorio sąlygos (pvz., nominalioji suma, galiojimo trukmė ir pagrindinė priemonė) yra suderintos su apdraustuoju objektu. Taigi, jei svarbiausios išankstinio sandorio ir apdraustojo elemento sąlygos nėra visiškai suderintos, ūkio subjektas turi nustatyti suderintą išankstinį elementą, t. y. kiek į išankstinį sandorį įtrauktas išankstinis elementas (faktinis išankstinis elementas) susijęs su apdraustuoju objektu (ir todėl turėtų būti vertinamas pagal 6.5.16 straipsnį). Ūkio subjektas nustato suderintą išankstinį elementą taikydamas išankstinio sandorio, kurio svarbiausios sąlygos visiškai atitiktų apdraustąjį objektą, įvertinimą.

B6.5.38 Jei faktinis išankstinis elementas ir suderintas išankstinis elementas skiriasi, ūkio subjektas turi nustatyti sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente pagal 6.5.16 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) jei apsidraudimo sandorio pradžioje absoliučioji faktinio išankstinio elemento suma yra didesnė už absoliučiąją suderinto išankstinio elemento sumą, ūkio subjektas:

i) turi nustatyti sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente, remdamasis suderintu išankstiniu elementu; ir

ii) šių dviejų išankstinių elementų tikrosios vertės skirtumus turi apskaityti pelno (nuostolių) ataskaitoje;

b) jei apsidraudimo sandorio pradžioje absoliučioji faktinio išankstinio elemento suma yra mažesnė už absoliučiąją suderinto išankstinio elemento sumą, ūkio subjektas turi nustatyti atskirame nuosavybės komponente sukauptą sumą remdamasis mažesniu tikrosios vertės sukauptu pasikeitimu, susijusiu su:

i) absoliučiąja faktinio išankstinio elemento suma; ir

ii) absoliučiąja suderinto išankstinio elemento suma.

Visas faktinio išankstinio elemento tikrosios vertės pasikeitimo likutis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B6.5.39 Jei ūkio subjektas atskiria užsienio valiutos bazės skirtumą nuo finansinės priemonės ir, apibrėždamas tą finansinę priemonę kaip apsidraudimo priemonę, jo neįtraukia (žr. 6.2.4 straipsnio b punktą), B6.5.34–B6.5.38 straipsnyje pateiktos taikymo nuorodos taikomos užsienio valiutos bazės skirtumui taip, kaip jos taikomos išankstinio sandorio išankstiniam elementui.

▼M53

Objektų grupės apsidraudimo sandoris (6.6 skirsnis)

Grynosios pozicijos apsidraudimo sandoris

Tinkamumas taikyti apsidraudimo apskaitą ir grynosios pozicijos priskyrimas

B6.6.1 Grynajai pozicijai tinkama taikyti apsidraudimo apskaitą tik jei ūkio subjektas rizikos valdymo tikslais draudžiasi grynąja verte. Tai, ar ūkio subjektas taip draudžiasi, yra faktas (ne tik tvirtinimas arba patvirtinimas dokumentais). Taigi ūkio subjektas negali taikyti apsidraudimo apskaitos grynąja verte vien siekdamas tam tikro apskaitos rezultato, jei tai neatitiktų jo rizikos valdymo metodo. Grynosios pozicijos apdraudimas turi būti nustatytos rizikos valdymo strategijos dalis. Paprastai tai patvirtina pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai, kaip apibrėžta 24-ajame TAS.

B6.6.2 Pavyzdžiui, ūkio subjektas A, kurio funkcinė valiuta yra jo vietos valiuta, turi tvirtą pasižadėjimą po devynių mėnesių sumokėti 150 000 UPV už reklamos sąnaudas ir tvirtą pasižadėjimą po 15 mėnesių parduoti pagamintas prekes už 150 000 UPV. Ūkio subjektas A sudaro užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės sandorį, už kurį atsiskaitoma po devynių mėnesių ir pagal kurį jis gauna 100 UPV, o moka 70 PV. Kitos UPV pozicijos ūkio subjektas neturi. Ūkio subjektas nevaldo užsienio valiutos rizikos grynąja verte. Taigi ūkio subjektas A devynis mėnesius negali taikyti apsidraudimo apskaitos užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės ir 100 UPV grynosios pozicijos (ją sudaro 150 000 UPV tvirto pasižadėjimo pirkti – t. y. reklamos paslaugų – ir 149 900 UPV (iš 150 000 UPV) tvirto pasižadėjimo parduoti) apsidraudimo sandoriui.

B6.6.3 Jei ūkio subjektas A valdo užsienio valiutos riziką grynąja verte ir nesudaro užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės sandorio (nes jis savo užsienio valiutos rizikos poziciją ne mažina, bet didina), devynis mėnesius ūkio subjekto pozicija būtų natūraliai apdrausta. Paprastai ši apdraustoji pozicija finansinėse ataskaitose nenurodoma, nes sandoriai pripažįstami skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais ateityje. Taikyti apsidraudimo apskaitą nulinei grynajai pozicijai būtų galima tik įvykdžius 6.6.6 straipsnyje nustatytas sąlygas.

B6.6.4 Jei grynąją poziciją sudarančių objektų grupė laikoma apdraustuoju objektu, ūkio subjektas turi priskirti visą objektų grupę, kurią sudaro objektai, galintys sudaryti grynąją poziciją. Ūkio subjektui neleidžiama priskirti nekonkrečios abstrakčios grynosios pozicijos sumos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 100 UPV tvirtų pasižadėjimų parduoti po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV tvirtų pasižadėjimų pirkti po aštuoniolikos mėnesių grupę. Ūkio subjektas negali priskirti abstrakčios iki 20 UPV grynosios pozicijos sumos. Vietoj to jis turi priskirti bendrąją pirkimo sumą ir bendrąją pardavimo sumą, dėl kurių kartu susidaro apdraustoji grynoji pozicija. Ūkio subjektas turi priskirti bendrąsias pozicijas, dėl kurių susidaro grynoji pozicija, taip, kad galėtų įvykdyti tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų taikymas grynosios pozicijos apsidraudimo sandoriui

B6.6.5 Siekdamas nustatyti, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, apdrausdamas grynąją poziciją ūkio subjektas turi atsižvelgti į grynosios pozicijos objektų, kurių poveikis panašus į apsidraudimo priemonės poveikį, vertės pasikeitimus ir į apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą.

▼M53

Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 100 UPV tvirtų pasižadėjimų parduoti po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV tvirtų pasižadėjimų pirkti po aštuoniolikos mėnesių grupę. 20 UPV grynosios pozicijos užsienio valiutos riziką jis apdraudžia taikydamas 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Nustatydamas, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į ryšį tarp:

a) išankstinio valiutos keitimo sandorio tikrosios vertės pasikeitimo, kartu su tvirtų pasižadėjimų parduoti vertės pasikeitimais, susijusiais su užsienio valiutos rizika, ir

b) tvirtų pasižadėjimų pirkti vertės pasikeitimų, susijusių su užsienio valiutos rizika.

B6.6.6 Panašiai būtų, jei pagal B6.6.5 straipsnyje nurodytą pavyzdį nulinę grynąją poziciją turintis ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, atsižvelgtų į su užsienio valiutos rizika susijusių tvirtų pasižadėjimų parduoti vertės pasikeitimų ir su užsienio valiutos rizika susijusių tvirtų pasižadėjimų pirkti vertės pasikeitimų ryšį.

Grynąją poziciją sudarančių pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

B6.6.7 Jei ūkio subjektas apdraudžia objektų, kurių rizikos pozicijos užskaitomos tarpusavyje (t. y. kurie sudaro grynąją poziciją), grupę, tinkamumą taikyti apsidraudimo apskaitą lemia apsidraudimo sandorio rūšis. Jei apsidraudimo sandoris yra tikrosios vertės apsidraudimo sandoris, grynąją poziciją gali būti galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą. Vis dėlto, jei apsidraudimo sandoris yra pinigų srautų apsidraudimo sandoris, grynąją poziciją laikyti apdraustuoju objektu galima tik jei tai yra užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoris ir jei priskiriant tą grynąją poziciją nurodomas ataskaitinis laikotarpis, kuriuo prognozuojami sandoriai turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams, taip pat nurodomas šių sandorių pobūdis ir apimtis.

B6.6.8 Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi grynąją poziciją, kurią sudaro 100 UPV pardavimo apatinis lygmuo ir 150 UPV pirkimo apatinis lygmuo. Pardavimas ir pirkimas išreiškiami ta pačia užsienio valiuta. Siekdamas pakankamai konkrečiai nurodyti apdraustos grynosios pozicijos priskyrimą, ūkio subjektas originaliuose apsidraudimo sandorio dokumentuose nurodo, kad gali būti parduodamas produktas A arba produktas B ir perkami A tipo įrenginiai, B tipo įrenginiai ir žaliava A. Ūkio subjektas taip pat nurodo kiekvieno sandorio apimtį pagal pobūdį. Ūkio subjektas dokumentais patvirtina, kad apatinį pardavimo lygmenį (100 UPV) sudaro pirmųjų produkto A 70 UPV ir pirmųjų produkto B 30 UPV prognozuojama pardavimo apimtis. Jei numatoma, kad ta pardavimo apimtis turės įtakos pelnui arba nuostoliams skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, ūkio subjektas tai nurodytų dokumentuose, pvz., numatoma, kad pirmieji produkto A pardavimo 70 UPV turės įtakos pelnui arba nuostoliams pirmuoju ataskaitiniu laikotarpiu, o pirmieji produkto B pardavimo 30 UPV turės

▼**M53**

įtakos pelnui arba nuostoliams antruoju ataskaitiniu laikotarpiu. Ūkio subjektas dokumentais taip pat patvirtina, kad apatinį pirkimo lygmenį (150 UPV) sudaro pirkimai, susiję su pirmaisiais A tipo įrenginių 60 UPV, pirmaisiais B tipo įrenginių 40 UPV ir pirmaisiais žaliavos A 50 UPV. Jei numatoma, kad ta pirkimo apimtis turės įtakos pelnui arba nuostoliams skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, ūkio subjektas įtrauktų į dokumentus išskirstytą pirkimo apimtį pagal ataskaitinius laikotarpius, kuriais ji turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (panašiai kaip ir patvirtindamas dokumentais pardavimo apimtį). Pavyzdžiui, prognozuojamas sandoris būtų nurodomas kaip:

a) A tipo įrenginių pirkimo, kuris per artimiausius dešimt ataskaitinių laikotarpių turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams nuo trečiojo ataskaitinio laikotarpio, pirmieji 60 UPV;

b) B tipo įrenginių pirkimo, kuris per artimiausius dvidešimt ataskaitinių laikotarpių turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams nuo ketvirtojo ataskaitinio laikotarpio, pirmieji 40 UPV; ir

c) žaliavos A, kuri turėtų būti gauta trečiuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir parduota, pirkimo – t. y. pirkimas turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams tuo ir tolesniu ataskaitiniu laikotarpiu – pirmieji 50 UPV.

Nurodant prognozuojamo sandorio apimties pobūdį būtų aptariami tokie aspektai, kaip tos pačios rūšies nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių nusidėvėjimo modelis, jei dėl šių objektų pobūdžio nusidėvėjimo modelis galėtų skirtis pagal tai, kaip ūkio subjektas šiuos objektus naudoja. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas taiko atitinkamai A tipo įrenginių objektus dviejuose gamybos procesuose, dėl kurių taikomas atitinkamai tiesinis nusidėvėjimas per dešimt ataskaitinių laikotarpių ir produkcijos vienetų metodas, jo prognozuojamo A tipo įrenginių pirkimo apimties dokumentuose ta apimtis būtų išskirstoma pagal tai, kurie iš šių nusidėvėjimo modelių bus taikomi.

B6.6.9 Grynosios pozicijos pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju pagal 6.5.11 straipsnį nustatytos sumos turi apimti į apsidraudimo priemonės poveikį panašaus poveikio grynosios pozicijos objektų vertės pasikeitimus ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimus. Vis dėlto į apsidraudimo priemonę panašų poveikį turinčių grynosios pozicijos objektų vertės pasikeitimai pripažįstami tik pripažinus sandorius, su kuriais jie susiję, pvz., prognozuojamą pardavimą pripažinus pajamomis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 100 UPV labai tikėtinų prognozuojamų pardavimų po 9 mėnesių grupę ir 120 UPV labai tikėtinų prognozuojamų pirkimų po 18 mėnesių grupę. 20 UPV grynosios pozicijos užsienio valiutos riziką jis apdraudžia taikydamas 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Nustatydamas sumas, pripažintas pinigų srautų apsidraudimo rezerve pagal 6.5.11 straipsnio a ir b punktus, ūkio subjektas lygina:

a) išankstinio valiutos keitimo sandorio tikrosios vertės pasikeitimą ir su užsienio valiutos rizika susijusius labai tikėtino prognozuojamo pardavimo vertės pasikeitimus su

b) labai tikėtino prognozuojamo pirkimo vertės pasikeitimais, susijusiais su užsienio valiutos rizika.

▼M53

Vis dėlto su išankstiniu valiutos keitimo sandoriu susijusias sumas ūkio subjektas pripažįsta tik tol, kol labai tikėtino prognozuojamo pardavimo sandoriai pripažįstami finansinėse ataskaitose, – tuo metu pripažįstamas tų prognozuojamų sandorių pelnas arba nuostoliai (t. y. su užsienio valiutos kurso pasikeitimu sietinas vertės pasikeitimas nuo apsidraudimo sandorio apibrėžimo iki pajamų pripažinimo).

B6.6.10 Panašiai būtų, jei pavyzdyje nurodytas ūkio subjektas turėtų nulinę poziciją, jis lygintų su užsienio valiutos rizika susijusius labai tikėtino prognozuojamo pardavimo vertės pasikeitimus ir su užsienio valiutos rizika susijusius labai tikėtino prognozuojamo pirkimo vertės pasikeitimus. Vis dėlto tos sumos pripažįstamos tik tada, kai susiję prognozuojami sandoriai pripažįstami finansinėse ataskaitose.

Objektų grupių, kurios laikomos apdraustuoju objektu, lygmenys

B6.6.11 Dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos B6.3.19 straipsnyje, priskiriant esamų objektų grupių komponentų lygmenį reikia konkrečiai nurodyti objektų grupės, kurios apdraustasis lygmens komponentas priskiriamas, nominaliąją sumą.

B6.6.12 Apsidraudimo sandorį gali sudaryti kelių įvairių objektų grupių lygmenys. Pavyzdžiui, turto grupės ir įsipareigojimų grupės grynosios pozicijos apsidraudimo sandorį gali sudaryti turto grupės lygmens komponento ir įsipareigojimų grupės lygmens komponento derinys.

Apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių pateikimas

B6.6.13 Kartu kaip grupė pagal pinigų srautų apsidraudimo sandorį apdrausti objektai gali turėti įtakos skirtingoms pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnių eilutėms. Apsidraudimo pelno arba nuostolių pateikimas toje ataskaitoje priklauso nuo objektų grupės.

B6.6.14 Jei objektų grupė neturi užskaitomų rizikos pozicijų (pvz., užsienio valiutos sąnaudų grupė, turinti įtakos pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos skirtingų straipsnių eilutėms, kurios apdraustos nuo užsienio valiutos rizikos), pergrupuotų apsidraudimo priemonių pelnas arba nuostoliai paskirstomi straipsnių eilutėse, kurioms turi įtakos apdraustieji objektai. Šis paskirstymas atliekamas sistemingai ir racionaliai, nesumuojant pavienės apsidraudimo priemonės grynojo pelno arba nuostolių.

B6.6.15 Jei objektų grupė turi užskaitomas rizikos pozicijas (pvz., pardavimo ir sąnaudų, išreikštų užsienio valiuta, grupė, kartu apdrausta nuo užsienio valiutos rizikos), ūkio subjektas apsidraudimo pelną arba nuostolius pateikia atskiroje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti 100 UPV užsienio valiutos pardavimo ir 80 UPV užsienio valiutos sąnaudų grynosios pozicijos užsienio valiutos rizikos apdraudimą taikant 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo į pelną arba nuostolius pergrupuotas išankstinio valiutos keitimo sandorio pelnas arba nuostoliai (kai grynoji pozicija

▼M53

turi įtakos pelnui arba nuostoliams) pateikiami nuo apdraustojo pardavimo ir sąnaudų atskiroje straipsnio eilutėje. Be to, jei pardavimo laikotarpis yra ankstesnis už sąnaudų laikotarpį, pardavimo pajamos vis tiek vertinamos taikant dabartinį valiutų keitimo kursą pagal 21-ąjį TAS. Susijęs apsidraudimo pelnas arba nuostoliai pateikiami atskiroje straipsnio eilutėje, todėl pelnas arba nuostoliai atitinka grynosios pozicijos apsidraudimo poveikį, atitinkamai pakoregavus pinigų srautų apsidraudimo rezervą. Jei apdraustosios sąnaudos turi įtakos pelnui arba nuostoliams vėlesniu laikotarpiu, pirmiau pinigų srautų apsidraudimo rezerve pripažintas pardavimo apsidraudimo pelnas arba nuostoliai pergrupuojami į pelną arba nuostolius ir pateikiami atskiroje eilutėje nei tie, į kuriuos įtrauktos apdraustosios sąnaudos ir kurie vertinami taikant dabartinį valiutų keitimo kursą pagal 21-ąjį TAS.

B6.6.16 Kai kurių rūšių tikrosios vertės apsidraudimo sandorių tikslas yra ne pirmiausia užskaityti apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą, bet pakeisti apdraustojo objekto pinigų srautus. Pavyzdžiui, ūkio subjektas apdraudžia fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės palūkanų normos riziką taikydamas palūkanų normų apsikeitimo sandorį. Ūkio subjekto apsidraudimo sandorio tikslas yra pakeisti fiksuotosios palūkanų normos pinigų srautus kintamosios palūkanų normos pinigų srautais. Šis tikslas matyti iš apsidraudimo sandorio apskaitos, kurią atliekant sukauptos palūkanų normų apsikeitimo sandorio grynosios palūkanos kaupiamos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Grynosios pozicijos (pvz., fiksuotosios palūkanų normos turto ir fiksuotosios palūkanų normos įsipareigojimo grynosios pozicijos) apsidraudimo atveju šias sukauptas grynąsias palūkanas būtina pateikti atskiroje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje. Taip siekiama išvengti pavienės priemonės grynojo pelno arba nuostolių sumavimo į tarpusavyje užskaitomas bendrąsias sumas ir jų pripažinimo skirtingose straipsnių eilutėse (pvz., taip išvengiama pavienio palūkanų normų apsikeitimo sandorio grynųjų gautų palūkanų sumavimo į bendrąsias palūkanų pajamas ir bendrąsias palūkanų sąnaudas).

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (7 SKYRIUS)

Pereinamasis laikotarpis (7.2 skirsnis)

Prekybai laikomas finansinis turtas

B7.2.1 Šio standarto taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas turi nustatyti, ar bet kokiam jo finansiniam turtui valdyti skirto verslo modelio tikslas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą arba ar finansinį turtą tinkama pasirinkti pagal 5.7.5 straipsnį. Šiuo tikslu ūkio subjektas turi nustatyti, ar finansinis turtas atitinka prekybai laikomo finansinio turto apibrėžtį, lyg ūkio subjektas turtą būtų nusipirkęs taikymo pirmą kartą datą.

Vertės sumažėjimas

B7.2.2 Pereinamuoju laikotarpiu ūkio subjektas turėtų stengtis apytiksliai įvertinti kredito riziką pirminio pripažinimo metu, atsižvelgdamas į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis. Nereikalaujama, kad ūkio subjektas, taikymo pradžios datą nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, atliktų išsamią informacijos paiešką. Jei ūkio subjektas negali to nustatyti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, taikomas 7.2.20 straipsnis.

▼M53

B7.2.3 Siekiant nustatyti pirmiau prieš taikymo pirmą kartą datą pripažintų finansinių priemonių (arba kreditavimo įsipareigojimų arba finansinių garantijų sutarčių, kurių šalimi ūkio subjektas tapo) atidėjinį nuostoliams, pereinamuoju laikotarpiu ir tol, kol nutraukiamas tų objektų pripažinimas, ūkio subjektas turi atsižvelgti į informaciją, svarbią nustatant arba apytiksliai įvertinant kredito riziką pirminio pripažinimo metu. Siekdamas nustatyti arba apytiksliai įvertinti pradinę kredito riziką, ūkio subjektas gali atsižvelgti į vidaus ir išorės informaciją, įskaitant portfelio informaciją, kaip nustatyta B5.5.1–B5.5.6 straipsniuose.

B7.2.4 Nedaug istorinės informacijos turintis ūkio subjektas gali naudotis vidaus ataskaitų ir statistinių duomenų informacija (ji gali būti parengta sprendžiant, ar pradėti gaminti naują produktą), informacija apie panašius produktus arba panašių finansinių priemonių grupių duomenimis, jei taikoma.

APIBRĖŽTYS (A PRIEDAS)

Išvestinės finansinės priemonės

BA.1 Kaip tipinius išvestinių finansinių priemonių pavyzdžius būtų galima nurodyti ateities ir išankstinius, apsikeitimo ir pasirinkimo sandorius. Išvestinė finansinė priemonė paprastai išreiškiama tariamąja suma, kuri yra valiutos vienetų suma, akcijų skaičius, svorio, kiekio arba kitų sutartyje nurodytų vienetų skaičius. Vis dėlto pagal išvestinę finansinę priemonę nereikalaujama, kad jos turėtojas arba ją pasirašęs ūkio subjektas investuotų arba gautų šią tariamąją sumą sutarties pradžioje. Kita vertus, pagal išvestinę finansinę priemonę gali būti reikalaujama fiksuoto mokėjimo arba kintamos (tačiau ne proporcingai, kintant pagrindinei sumai) mokėjimo sumos dėl tam tikro ateities įvykio, nesusijusio su tariamąja suma. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti nustatytas reikalavimas sumokėti fiksuotą 1 000 PV sumą, jei šešių mėnesių LIBOR palūkanų norma padidėja 100 bazinių punktų. Toks sandoris yra išvestinė finansinė priemonė, net jei tariamoji suma nenurodyta.

BA.2 Į šiame standarte pateiktos išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį patenka sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma bendrąja suma pristatant pagrindinę priemonę (pvz., išankstinis fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės pirkimo sandoris). Ūkio subjektas gali būti sudaręs nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sandorį, už kurį gali būti atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis (pvz., sandorį dėl biržos prekės pirkimo arba pardavimo už fiksuotą kainą būsimą datą). Toks sandoris patenka į šio standarto taikymo sritį, nebent jis sudarytas ir toliau laikomas siekiant pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į numatomus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Vis dėlto šis standartas tokiems sandoriams, kuriais atsižvelgiama į numatomus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius, taikomas, jei ūkio subjektas juos priskiria pagal 2.5 straipsnį (žr. 2.4–2.7 straipsnius).

BA.3 Vienas iš išvestinės finansinės priemonės požymių yra tas, kad jos pirminė grynoji investicija yra mažesnė už investiciją, kurios reikėtų dėl kitų rūšių sandorių, kurie, kaip galima tikėtis, panašiai reaguotų į rinkos veiksnių pokyčius. Pasirinkimo sandoris šią apibrėžtį atitinka, nes priemoka yra mažesnė už investiciją, kurios reikėtų pagrindinei finansinei priemonei, su kuria susijęs pasirinkimo sandoris, įsigyti. Apsikeitimo valiuta sandoris, pagal kurį iš pradžių reikia apsikeisti skirtingomis vienodos tikrosios vertės valiutomis, atitinka apibrėžtį, nes jo pirminė grynoji investicija yra lygi nuliui.

▼M53

BA.4 Dėl įprasto pirkimo arba pardavimo nuo prekybos iki atsiskaitymo datos atsiranda fiksuotos kainos įsipareigojimas, atitinkantis išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį. Vis dėlto šis įsipareigojimas, atsižvelgiant į trumpą jo galiojimo laikotarpį, nepripažįstamas išvestine finansine priemone. Vietoj to šiame standarte numatyta speciali tokioms įprastinėms sutartims taikytina apskaita (žr. 3.1.2 ir B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

BA.5 Išvestinės finansinės priemonės apibrėžtis taikoma nefinansiniams kintamiesiems, kurie nėra būdingi sutarties šaliai. Prie jų priskiriami nuostolių dėl žemės drebėjimo konkrečiame regione ir temperatūrų konkrečiame mieste indeksai. Prie sutarties šaliai būdingų nefinansinių kintamųjų priskiriamas įvyksiantis arba neįvyksiantis gaisras, sugadinsiantis arba sunaikinsiantis sutarties šalies turtą. Nefinansinio turto tikrosios vertės pasikeitimas būdingas savininkui, jei tikroji vertė atitinka ne tik šio turto rinkos kainų pasikeitimus (finansinis kintamasis), bet ir konkretaus laikomo nefinansinio turto būklę (nefinansinis kintamasis). Pavyzdžiui, jei dėl konkretaus automobilio likutinės vertės garantui kyla automobilio fizinės būklės pasikeitimo rizika, tos likutinės vertės pasikeitimas yra būdingas automobilio savininkui.

Prekybai laikomi finansiniai įsipareigojimai ir turtas

BA.6 Prekybai paprastai būdingas aktyvus ir dažnas pirkimas ir pardavimas, o prekybai laikomos finansinės priemonės paprastai naudojamos siekiant sukurti pelną dėl trumpalaikių kainų arba prekybos tarpininkų antkainių svyravimų.

BA.7 Prie prekybai laikomų finansinių įsipareigojimų priskiriama:

a) išvestiniai įsipareigojimai, apskaitomi ne kaip apsidraudimo priemonės;

b) prievolės pristatyti skolintų vertybinių popierių pardavėjo (t. y. ūkio subjekto, parduodančio pasiskolintą finansinį turtą, kuris jam dar nepriklauso) pasiskolintą finansinį turtą;

c) finansiniai įsipareigojimai, prisiimti ketinant juos artimiausiu metu atpirkti (pvz., kotiruojama skolos priemonė, kurią emitentas gali greitai atpirkti, atsižvelgdamas į jos tikrosios vertės pasikeitimus); ir

d) finansiniai įsipareigojimai, kurie yra kartu valdomų nustatytų finansinių priemonių portfelio dalis ir dėl kurių esama įrodymų, kad jie neseniai buvo naudojami trumpalaikiam pelnui gauti.

BA.8 Vien dėl to, kad įsipareigojimas naudojamas prekybos veiklai finansuoti, jis nepriskiriamas prie laikomo prekybai.

▼M32

10-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – nustatyti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pateikimo ir rengimo principus ūkio subjektams, kurie kontroliuoja vieną arba kelis kitus ūkio subjektus.

Tikslo įgyvendinimas

▼M38

2 Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje iškeltą tikslą, šiame TFAS:

▼M32

a) reikalaujama, kad ūkio subjektas (*patronuojančioji įmonė*), kuris kontroliuoja vieną arba kelis kitus ūkio subjektus (*patronuojamąsias (dukterines) įmones*), teiktų konsoliduotąsias finansines ataskaitas;

b) apibrėžiamas *kontrolės* principas ir nustatoma, kad kontrolė yra konsolidavimo pagrindas;

▼M38

c) nurodoma, kaip taikyti kontrolės principą, kai norima nustatyti, ar investuotojas kontroliuoja ir dėl to turi konsoliduoti ūkio subjektą, į kurį investuojama;

d) pateikiami apskaitos reikalavimai konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti; ir

e) apibrėžiamas investicinis subjektas ir nustatoma tam tikrų investicinio subjekto patronuojamųjų įmonių konsolidavimo išimtis.

▼M32

3 Šiame TFAS nenagrinėjami verslo jungimų apskaitos reikalavimai, jų poveikis konsolidavimui ir verslo jungimų metu atsirandančiam prestižui (žr. 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“).

TAIKYMAS

▼M51

4 Ūkio subjektas, kuris yra patronuojančioji įmonė, turi teikti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Šis TFAS taikomas visiems ūkio subjektams, išskyrus šiuos atvejus:

(a) patronuojančioji įmonė neprivalo teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jeigu atitinka visas šias sąlygas:

(i) yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti patronuojamoji įmonė ir visi kiti jos savininkai, įskaitant tuos, kurie neturi balsavimo teisių kitu pagrindu, yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojančioji įmonė neteiktų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų;

(ii) jos skolos ar nuosavybės priemonėmis neprekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus ar užsienio vertybinių popierių biržoje arba nebiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietos ir regioninę rinkas);

▼M51

(iii) ji vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl jokios klasės finansinių priemonių platinimo viešojoje rinkoje ir

(iv) jos pagrindinė ar bet kuri tarpinė patronuojančioji įmonė rengia viešai skelbiamas TFAS atitinkančias finansines ataskaitas, kuriose patronuojamosios įmonės yra konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal šį TFAS.

(b) [išbraukta].

(c) [išbraukta].

4A Šis TFAS netaikomas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams ar kitiems ilgalaikių išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS.

4B Patronuojančioji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, neturi teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jei pagal šio TFAS 31 straipsnį reikalaujama visas jos patronuojamąsias įmones vertinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

▼M32

Kontrolė

5 Investuotojas, nepaisydamas savo ryšio su ūkio subjektu (ūkio subjektu, į kurį investuojama) pobūdžio, turi nustatyti, ar jis yra patronuojančioji įmonė, įvertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama.

6 Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, kai gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ir gali paveikti šią grąžą naudodamasis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

7 Taigi, investuotojas ūkio subjektą, į kurį investuojama, kontroliuoja tik tada, jei atitinka visas šias sąlygas:

a) turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama (žr. 10–14 straipsnius);

b) **gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama (žr. 15 ir 16 straipsnius); ir**

c) gali naudotis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį (žr. 17 ir 18 straipsnius).

8 Vertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi atsižvelgti į visus faktus ir aplinkybes. Investuotojas turi pakartotinai įvertinti, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad pasikeitė vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų (žr. B80–B85 straipsnius).

9 Du arba keli investuotojai kolektyviai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu norėdami vadovauti svarbiai veiklai turi veikti kartu. Tokiais atvejais, kadangi nė vienas investuotojas negali vadovauti veiklai, jei nebendradarbiauja su kitais, nė vienas investuotojas individualiai nekontroliuoja ūkio subjekto, į kurį investuojama. Kiekvienas investuotojas apskaito savo dalį ūkio subjekte, į kurį investuojama, laikydamasis atitinkamų TFAS, pavyzdžiui, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“, 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“.

▼M32

Galia valdyti

10 Investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu turi galiojančių teisių, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti *svarbiai veiklai*, t. y. veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.

11 Galią valdyti suteikia teisės. Kartais galios valdyti vertinimas yra paprastas, pavyzdžiui, kai galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, įgyjama tiesiogiai ir tik dėl balsavimo teisių, kurias suteikia nuosavybės priemonės, pavyzdžiui, akcijos, ir kai ją galima įvertinti vertinant tų valdomų akcijų suteikiamas balsavimo teises. Kitais atvejais vertinimas būna sudėtingesnis, tada reikia įvertinti daugiau negu vieną veiksnį, pavyzdžiui, kai galia valdyti įgyjama pagal vieną ar kelis sutartimi įformintus susitarimus.

12 Investuotojas, kuris šiuo metu gali vadovauti svarbiai veiklai, turi galią valdyti, net jei savo teisėmis vadovauti dar nesinaudojo. Įrodymai, kad investuotojas vadovavo svarbiai veiklai, gali padėti nustatyti, ar investuotojas turi galią valdyti, bet tokie įrodymai savaime neturi lemiamos svarbos nustatant, ar investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

13 Jeigu kiekvienas iš dviejų arba daugiau investuotojų turi galiojančias teises, kurios jiems suteikia galimybę vienašališkai vadovauti skirtingai svarbiai veiklai, galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, turi tas investuotojas, kuris šiuo metu gali vadovauti veiklai, darančiai reikšmingiausią poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.

14 Investuotojas gali turėti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, net jei kiti ūkio subjektai turi galiojančių teisių, kurios jiems šiuo metu suteikia galimybę dalyvauti vadovaujant svarbiai veiklai, pavyzdžiui, kai kitas ūkio subjektas daro *reikšmingą įtaką*. Tačiau investuotojas, kuris turi tik apsaugos teises, neturi galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama (žr. B26–B28 straipsnius), taigi ūkio subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja.

Grąža

15 Investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, kai investuotojo grąža iš jo ryšio gali kisti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų. Investuotojo grąža gali būti tik teigiama, tik neigiama arba ir teigiama, ir neigiama.

16 Nors ūkio subjektą, į kurį investuojama, gali kontroliuoti tik vienas investuotojas, ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąža gali dalytis daugiau kaip viena šalis. Pavyzdžiui, nekontroliuojamų dalių turėtojai gali gauti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno arba paskirstomų sumų dalį.

Galios valdyti ir grąžos ryšys

17 Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu investuotojas ne tik turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, ir gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, bet ir gali naudotis savo galia valdyti, kad darytų poveikį grąžai iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama.

▼M32

18 Taigi, teisę priimti sprendimus turintis investuotojas turi nustatyti, ar jis yra pagrindinė šalis, ar agentas. Kai investuotojas, kuris pagal B58–B72 straipsnius yra agentas, naudojasi jam suteiktomis teisėmis priimti sprendimus, ūkio subjekto, į kurį investuojama, jis nekontroliuoja.

APSKAITOS REIKALAVIMAI

19 Patronuojančioji įmonė konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi rengti, panašiems sandoriams ir kitiems įvykiams, kurie vyksta panašiomis aplinkybėmis, taikydama vienodą apskaitos politiką.

20 Ūkio subjektas, į kurį investuojama, pradedamas konsoliduoti tą dieną, kai investuotojas įgyja jo kontrolę, ir baigiamas konsoliduoti, kai investuotojas praranda jo kontrolę.

21 B86–B93 straipsniuose pateikiamos konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo nuorodos.

Nekontroliuojamos dalys

22 Patronuojančioji įmonė nekontroliuojamas dalis konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje parodo nuosavybės dalyje atskirai nuo patronuojančiosios įmonės savininkų nuosavybės.

23 Patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčiai, dėl kurių patronuojančioji įmonė nepraranda patronuojamosios įmonės kontrolės, yra nuosavybės sandoriai (t. y. sandoriai su savininkais jiems veikiant pagal savo, kaip savininkų, statusą).

24 B94–B96 straipsniuose pateikiamos nekontroliuojamų dalių apskaitos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose nuorodos.

Kontrolės praradimas

25 Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojančioji įmonė:

a) nutraukia buvusios patronuojamosios įmonės turto ir įsipareigojimų pripažinimą konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje;

b) pripažįsta visas investicijas, išlaikytas buvusioje patronuojamojoje įmonėje, tikrąja verte kontrolės praradimo metu, o paskui jas ir visas jai buvusios patronuojamosios įmonės skolingas arba jos buvusiai patronuojamajai įmonei skolingas sumas apskaito pagal atitinkamus TFAS. Ši tikroji vertė turi būti laikoma tikrąja verte finansinio turto pirminio pripažinimo pagal 9-ąjį TFAS tikslais arba, kai tinkama, savikaina pirminio investicijų į asocijuotąją įmonę arba bendrą įmonę pripažinimo tikslais;

c) pripažįsta dėl buvusiai kontroliuojamai daliai priskirtos kontrolės praradimo gautą pelną arba patirtą nuostolį.

26 B97–B99 straipsniuose pateikiamos kontrolės praradimo apskaitos nuorodos.

▼M38

NUSTATYMAS, AR ŪKIO SUBJEKTAS YRA INVESTICINIS SUBJEKTAS

27 Patronuojančioji įmonė nustato, ar ji yra investicinis subjektas. Investicinis subjektas yra ūkio subjektas, kuris:

a) gauna lėšų iš vieno ar kelių investuotojų, kad teiktų tam (tiems) investuotojui (investuotojams) investicijų valdymo paslaugas;

b) pasižada savo investuotojui (investuotojams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas išskirtinai tam, kad gautų grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba ir vieno, ir kito; ir

c) matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte.

B85A–B85M straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

28 Nustatydamas, ar jis atitinka 27 straipsnyje pateiktą apibrėžtį, ūkio subjektas atsižvelgia į tai, ar jam būdingos šios tipiškos investicinio subjekto ypatybės:

a) jis turi daugiau negu vieną investiciją (žr. B85O–B85P straipsnius);

b) jis turi daugiau negu vieną investuotoją (žr. B85Q–B85S straipsnius);

c) jis turi investuotojų, kurie nėra ūkio subjekto susijusios šalys (žr. B85T–B85U straipsnius); ir

d) jis turi nuosavybės dalių nuosavo kapitalo forma arba panašių interesų (žr. B85V–B85W straipsnius).

Jei ūkio subjektui nebūdinga kuri nors iš šių tipiškų ypatybių, tai nebūtinai reiškia, kad jis negali būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas. Investicinis subjektas, kuriam būdingos ne visos šios tipiškos ypatybės, pateikia papildomą informaciją, kurią atskleisti reikalaujama pagal 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ 9A straipsnį.

29 Jeigu faktai ir aplinkybės rodo, kad vienas arba keli iš trijų elementų, kurie sudaro investicinio subjekto apibrėžtį, kaip aprašyta 27 straipsnyje, arba investicinio subjekto tipiškos ypatybės, kaip aprašyta 28 straipsnyje, pasikeitė, patronuojančioji įmonė iš naujo nustato, ar ji yra investicinis subjektas.

30 Patronuojančioji įmonė, kuri nustoja būti investiciniu subjektu arba tampa investiciniu subjektu, šį statuso pasikeitimą apskaito perspektyviai nuo tos datos, kada jos statusas pasikeitė (žr. B100–B101 straipsnius).

INVESTICINIAI SUBJEKTAI. KONSOLIDAVIMO IŠIMTIS

31 Išskyrus 32 straipsnyje aprašytą atvejį, investicinis subjektas, įgijęs kito subjekto kontrolę, nekonsoliduoja savo patronuojamųjų įmonių ir netaiko 3-iojo TFAS. Vietoj to investicinis subjektas įvertina investiciją į partronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS ([1]).

([1]) 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ C7 straipsnyje teigiama: „Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos šiame TFAS pateiktos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripa inimas ir vertinimas“.

▼M51

32 Nepaisant 31 straipsnio reikalavimo, jei investicinis subjektas turi patronuojamąją įmonę, kuri pati nėra investicinis subjektas ir kurios pagrindinis tikslas bei veikla – teikti paslaugas, susijusias su investicinio subjekto investicine veikla (žr. B85C–B85E straipsnius), jis konsoliduoja tą patronuojamąją įmonę pagal šio TFAS 19–26 straipsnius ir bet kokios tokios patronuojamosios įmonės įsigijimui taiko 3-iojo TFAS reikalavimus.

▼M38

33 Investicinio subjekto patronuojančioji įmonė konsoliduoja visus savo kontroliuojamus ūkio subjektus, įskaitant tuos, kurie yra kontroliuojami per patronuojamąją įmonę, kuri yra investicinis subjektas, nebent pati patronuojančioji įmonė būtų investicinis subjektas.

▼M32

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

konsoliduotosios finansinės ataskaitos Ūkio subjektų **grupės** finansinės ataskaitos, kuriose **patronuojančiosios įmonės** ir jos **patronuojamųjų įmonių** turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai yra pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.

ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolė Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, kai investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ir gali paveikti šią grąžą naudodamasis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

sprendimus priimantis asmuo Teisę priimti sprendimus turintis ūkio subjektas, kuris yra pagrindinė šalis arba kitų šalių agentas.

grupė **Patronuojančioji įmonė** ir jos **patronuojamosios įmonės**.

▼M38

investicinis subjektas Ūkio subjektas, kuris:

a) gauna lėšų iš vieno ar kelių investuotojų, kad teiktų tam (tiems) investuotojui (investuotojams) investicijų valdymo paslaugas;

b) pasižada savo investuotojui (investuotojams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas išskirtinai tam, kad gautų grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba ir vieno, ir kito; ir

c) matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte.

▼M32

nekontroliuojama dalis	Nuosavybės **patronuojamojoje įmonėje** dalis, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nepriskirtina **patronuojančiajai įmonei**.
patronuojančioji įmonė	Ūkio subjektas, **kontroliuojantis** vieną arba daugiau ūkio subjektų.
galia valdyti	Galiojančios teisės, kurios suteikia dabartinę galimybę vadovauti **svarbiai veiklai**.
apsaugos teisės	Teisės, kurios yra skirtos tas teises turinčios šalies daliai apsaugoti, bet tai šaliai nesuteikia galios valdyti ūkio subjektą, su kuriuo tos teisės susijusios.
svarbi veikla	Šiame TFAS svarbi veikla yra ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.
panaikinimo teisės	Teisė iš sprendimus priimančio asmens atimti įgaliojimus priimti sprendimus.
patronuojamoji įmonė	Kito ūkio subjekto kontroliuojamas ūkio subjektas.

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 11-ajame TFAS, 12-ajame TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“, 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.) arba 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ ir šiame TFAS vartojami tuose TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— asocijuotoji įmonė

— dalis kitame ūkio subjekte

— bendra įmonė

— pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai

— susijusi šalis

— reikšminga įtaka.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–26 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

B1 Šiame priede pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 10-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius faktus ir aplinkybes.

▼M32

KONTROLĖS VERTINIMAS

B2 Kad nustatytų, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi vertinti, ar atitinka visas šias sąlygas:

a) turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama;

b) gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama; ir

c) gali naudotis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį.

B3 Tai nustatyti gali padėti šių veiksnių vertinimas:

a) ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtis ir struktūra (žr. B5–B8 straipsnius);

b) kokia veikla yra svarbi ir kaip priimami sprendimai dėl tos veiklos (žr. B11–B13 straipsnius);

c) ar investuotojo turimos teisės šiuo metu suteikia jam galimybę vadovauti svarbiai veiklai (žr. B14–B54 straipsnius);

d) ar investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama (žr. B55–B57 straipsnius); ir

e) ar investuotojas gali naudotis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį (žr. B58–B72 straipsnius).

B4 Vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, investuotojas turi atsižvelgti į savo ryšio su kitomis šalimis pobūdį (žr. B73–B75 straipsnius).

Ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtis ir struktūra

B5 Vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, investuotojas turi atsižvelgti į ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, kad nustatytų, kokia veikla yra svarbi, kaip priimami sprendimai dėl svarbios veiklos, kas šiuo metu gali vadovauti tai veiklai ir kas gauna grąžą iš tos veiklos.

B6 Apsvarsčius ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, gali paaiškėti, kad jis kontroliuojamas nuosavybės priemonėmis, pavyzdžiui, paprastosiomis ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijomis, kurios jų turėtojui suteikia proporcingas balsavimo teises. Tokiu atveju, jei nėra kitų papildomų susitarimų, kurie pakeistų sprendimų priėmimo tvarką, vertinant kontrolę daugiausia dėmesio skiriama tam, kuri šalis, jei tokia yra, turi pakankamai balsavimo teisių, kad nulemtų ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos ir finansų politiką (žr. B34–B50 straipsnius). Paprasčiausiu atveju, jei nėra kitų veiksnių, ūkio subjektą, į kurį investuojama, kontroliuoja tas investuotojas, kuriam priklauso šių balsavimo teisių dauguma.

B7 Sudėtingesniais atvejais, norint nustatyti, ar investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, gali reikėti įvertinti kai kuriuos arba visus B3 straipsnyje išvardytus veiksnius.

▼M32

B8 Ūkio subjektas, į kurį investuojama, gali būti sukurtas taip, kad sprendžiant, kas jį kontroliuoja, balsavimo teisės nėra lemiamas veiksnys, pavyzdžiui, jei balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, o svarbiai veiklai vadovaujama pagal sutartimis įformintus susitarimus. Tokiais atvejais tam, kad nustatytų ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, investuotojas taip pat turi įvertinti, kokią riziką ūkio subjektas, į kurį investuojama, pagal savo struktūrą patiria, kokią riziką pagal savo struktūrą perduoda kitoms su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusioms šalims ir ar investuotojas patiria kurią nors šios rizikos dalį arba visą šią riziką. Vertinant riziką atsižvelgiama ne tik į grąžos sumažėjimo riziką, bet ir į grąžos padidėjimo galimybę.

Galia valdyti

B9 Tam, kad turėtų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas privalo turėti galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteiktų galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Vertinant galią valdyti atsižvelgiama tik į reikšmingas teises ir teises, kurios nėra apsaugos teisės (žr. B22–B28 straipsnius).

B10 Tai, ar investuotojas turi galią valdyti, priklauso nuo svarbios veiklos, nuo to, kaip priimami sprendimai dėl svarbios veiklos, ir to, kokias teises, susijusias su ūkio subjektu, į kurį investuojama, turi investuotojas ir kitos šalys.

Svarbi veikla ir vadovavimas svarbiai veiklai

B11 Daugelio ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, grąžą labai veikia įvairūs veiklos ir finansavimo aspektai. Veiklos, kuri, atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes, gali būti svarbi, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) prekių arba paslaugų pirkimas ir pardavimas;

b) finansinio turto valdymas jo naudojimo laikotarpiu (taip pat įsipareigojimų neįvykdymo atveju);

c) turto pasirinkimas, įsigijimas arba perleidimas;

d) naujų produktų arba procesų moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra; ir

e) finansavimo struktūros nustatymas arba finansavimo gavimas.

B12 Sprendimų dėl svarbios veiklos pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) sprendimai dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, steigimo, veiklos ir kapitalo, įskaitant biudžetą; ir

b) ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinių vadovaujančių darbuotojų arba paslaugų teikėjų paskyrimas, jų atlyginimų nustatymas ir jų paslaugų arba darbo santykių su jais nutraukimas.

B13 Kai kuriais atvejais svarbi veikla gali būti veikla iki ir po tam tikrų aplinkybių arba įvykių. Jeigu du arba keli investuotojai šiuo metu gali vadovauti svarbiai veiklai ir jeigu ta veikla vykdoma skirtingu laiku, investuotojai turi nustatyti, kuris investuotojas gali vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį grąžai, kartu vertindami sutampančias teises priimti sprendimus (žr. 13 straipsnį). Po kurio laiko, jei pasikeičia svarbūs faktai arba aplinkybės, investuotojai šį vertinimą pakartoja.

▼M32

Taikymo pavyzdžiai

1 pavyzdys

Du investuotojai įkuria ūkio subjektą, į kurį investuojama, medicininiam produktui sukurti ir juo prekiauti. Vienas investuotojas yra atsakingas už medicininio produkto kūrimą ir priežiūros institucijos patvirtinimo gavimą – tai reiškia, kad jis gali vienašališkai priimti visus sprendimus, susijusius su produkto kūrimu ir priežiūros institucijos patvirtinimo gavimu. Priežiūros institucijai produktą patvirtinus, kitas investuotojas jį gamina ir juo prekiauja – šis investuotojas gali vienašališkai priimti visus sprendimus dėl produkto gamybos ir prekybos juo. Jeigu visa veikla – medicininio produkto kūrimas, priežiūros institucijos patvirtinimo gavimas, medicininio produkto gamyba ir prekyba juo – yra svarbi veikla, kiekvienas investuotojas turi nustatyti, ar gali vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai. Taigi kiekvienas investuotojas turi įvertinti, kuri veikla – ar medicininio produkto sukūrimas ir priežiūros institucijos patvirtinimo gavimas, ar medicininio produkto gamyba ir prekyba juo, – daro reikšmingiausią poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, ir ar jis gali vadovauti tai veiklai. Kad nustatytų, kuris investuotojas turi galią valdyti, investuotojai vertintų:

a) ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą;

b) veiksnius, kurie lemia ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno normą, pajamas ir vertę, taip pat medicininio produkto vertę;

c) tai, kokį poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai daro kiekvieno investuotojo teisė priimti sprendimus dėl b punkte išvardytų veiksnių; ir

d) investuotojo grąžos kintamumo riziką.

Šiame konkrečiame pavyzdyje investuotojas taip pat vertintų:

e) netikrumą ir pastangas, susijusius su priežiūros institucijos patvirtinimo gavimu (atsižvelgiant į tai, kiek sėkmingos buvo investuotojo pastangos kurti medicininius produktus ir gauti priežiūros institucijos patvirtinimą); ir

f) tai, kuris investuotojas kontroliuoja medicininį produktą, kai jo kūrimo etapas sėkmingai baigtas.

2 pavyzdys

Investavimo įmonė (ūkio subjektas, į kurį investuojama) sukuriama ir finansuojama naudojant skolos priemonę, kurią valdo investuotojas (skolos investuotojas), ir nuosavybės priemones, kurias valdo keletas kitų investuotojų. Nuosavybės dalis yra skirta pirmiesiems nuostoliams padengti ir likutinei grąžai iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gauti. Vienas iš investuotojų į nuosavybę, kuris valdo 30 procentų nuosavybės dalį, taip pat yra turto valdytojas. Ūkio subjektas, į kurį investuojama, gaunamas įplaukas naudoja finansinio turto portfeliui nupirkti, dėl to ūkio subjektas, į kurį investuojama, patiria kredito riziką, susijusią su galimu įsipareigojimų neįvykdymu – galimybe, kad nebus sumokėta pagrindinė suma ir palūkanos už turtą. Sandoris parduodamas skolos investuotojui kaip investicija su minimalia kredito rizika dėl galimo įsipareigojimų, susijusių su investicijų portfelį sudarančiu turtu, neįvykdymo dėl šio turto pobūdžio ir dėl to, kad nuosavybės dalis yra skirta pirmiesiems ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuostoliams padengti. Ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai reikšmingą poveikį daro ūkio subjekto, į kurį investuojama,

▼M32

turto portfelio valdymas, kuris apima sprendimus dėl turto pasirinkimo, įsigijimo ir perleidimo, laikantis portfelio nuorodų, ir bet kokio portfeliui priklausančio turto valdymo po įsipareigojimų neįvykdymo. Visai šiai veiklai tol, kol įsipareigojimų neįvykdymo mastas nepasiekia nustatytos portfelio vertės ribos (t. y. tol, kol portfelio vertei padengti nesunaudojama ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės dalis), vadovauja turto valdytojas. Nuo to laiko turtą valdo nepriklausomas patikėtinis pagal skolos investuotojo nurodymus. Ūkio subjekto, į kurį investuojama, portfelio valdymas yra svarbi ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla. Turto valdytojas gali vadovauti svarbiai veiklai tol, kol turto, su kuriuo susiję įsipareigojimai neįvykdomi, dalis nepasiekia nustatytos turto portfelio vertės ribos; skolos investuotojas gali vadovauti svarbiai veiklai, kai turto, su kuriuo susiję įsipareigojimai neįvykdomi, vertė viršija tą nustatytą portfelio vertės ribą. Ir turto valdytojas, ir skolos investuotojas turi nustatyti, ar gali vadovauti veiklai, kuri daro *reikšmingiausią* poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, taip pat įvertinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, ir kiekvienos šalies grąžos kintamumo riziką.

Teisės, kurios investuotojui suteikia galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama

B14 Galią valdyti suteikia teisės. Tam, kad turėtų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas privalo turėti galiojančias teises, kurios investuotojui šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Teisės, kurios investuotojui suteikia galią valdyti, gali būti skirtingos, priklausomai nuo ūkio subjekto, į kurį investuojama.

B15 Teisių, kurios atskirai arba kartu su kitomis teisėmis investuotojui suteikia galią valdyti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) teisės, kurias sudaro balsavimo teisės (arba potencialios balsavimo teisės) ūkio subjekte, į kurį investuojama (žr. B34–B50 straipsnius);

b) teisės paskirti, perskirti arba atleisti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinius vadovaujančius darbuotojus, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai;

c) teisės paskirti arba pašalinti kitą ūkio subjektą, kuris vadovauja svarbiai veiklai;

d) teisės nurodyti ūkio subjektui, į kurį investuojama, sudaryti sandorius investuotojo naudai arba vetuoti bet kokius jų pakeitimus; ir

e) kitos teisės (pavyzdžiui, teisės priimti valdymo sutartyje nurodytus sprendimus), kurios jų turėtojui suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai.

B16 Kai ūkio subjektas, į kurį investuojama, vykdo įvairią pagrindinę ir finansavimo veiklą, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, ir kai nuolat reikia priimti reikšmingus sprendimus dėl šios veiklos, investuotojui galią valdyti atskirai arba kartu su kitais susitarimais paprastai suteikia balsavimo arba panašios teisės.

B17 Kai balsavimo teisės negali padaryti reikšmingo poveikio ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, pavyzdžiui, kai balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, o vadovavimą veiklai lemia sutartimis įforminti susitarimai, investuotojas turi įvertinti tuos sutartimis įformintus susitarimus, kad nustatytų, ar jo teisės pakankamos, kad suteiktų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Investuotojas, norėdamas nustatyti, ar jo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti, turi įvertinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą (žr. B5–B8 straipsnius) ir B51–B54 bei B18–B20 straipsniuose nurodytus reikalavimus.

▼**M32**

B18 Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Tokiais atvejais tam, kad galėtų įvertinti, ar turi galią valdyti, investuotojas turi įvertinti, ar jis praktiškai gali vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai. Vertinami toliau išvardyti veiksniai (sąrašas nebaigtinis) – įvertinus tuos veiksnius, teises ir B19–B20 straipsniuose nurodytus rodiklius, gali paaiškėti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama:

a) ar investuotojas gali, neturėdamas tam sutartinės teisės, paskirti arba patvirtinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinius vadovaujančius darbuotojus, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai;

b) ar investuotojas gali, neturėdamas tam sutartinės teisės, nurodyti ūkio subjektui, į kurį investuojama, sudaryti reikšmingus sandorius investuotojo naudai arba vetuoti bet kokius jų pakeitimus;

c) ar investuotojas turi lemiamą įtaką skiriant ūkio subjekto, į kurį investuojama, valdymo organo narius arba gaunant įgaliojimus iš kitų balsavimo teisę turinčių subjektų;

d) ar ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai yra su investuotoju susijusios šalys (pavyzdžiui, ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinis vykdomasis direktorius ir investuotojo pagrindinis vykdomasis direktorius yra tas pats asmuo);

e) ūkio subjekto, į kurį investuojama, valdymo organo narių dauguma yra su investuotoju susijusios šalys.

B19 Kartais yra požymių, kad investuotojas turi specialių ryšių su ūkio subjektu, į kurį investuojama, rodančių, kad investuotojas turi didesnį negu tik pasyvų interesą dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama. Tai, kad esama kokio nors konkretaus požymio arba kelių požymių, nebūtinai reiškia, kad galios valdyti kriterijus tenkinamas. Tačiau tai, kad turimas didesnis negu tik pasyvus interesas dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, gali rodyti, kad investuotojas turi kitų su tuo susijusių teisių, kurios yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti arba kad įrodytų, jog jis turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, šie požymiai rodo, kad investuotojas turi didesnį negu tik pasyvų interesą dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, ir kartu su kitomis teisėmis gali rodyti, kad jis turi galią valdyti:

a) Ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai, šiuo metu yra arba anksčiau buvo investuotojo darbuotojai.

b) Ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla priklauso nuo investuotojo, pavyzdžiui, kaip šiais atvejais:

(i) ūkio subjektas, į kurį investuojama, priklauso nuo investuotojo, kuris finansuoja reikšmingą jo veiklos dalį;

(ii) investuotojas suteikia garantiją reikšmingai ūkio subjekto, į kurį investuojama, įsipareigojimų daliai;

(iii) ūkio subjektas, į kurį investuojama, priklauso nuo investuotojo ypač svarbių paslaugų, technologijų, prekių arba žaliavų srityse;

(iv) investuotojas kontroliuoja tokį turtą kaip licencijos arba prekių ženklai, kurie yra ypač svarbūs ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai;

▼M32

(v) ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra priklausomas nuo investuotojo pagrindinių vadovaujančių darbuotojų, pavyzdžiui, kai investuotojo darbuotojai turi specializuotų žinių apie ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklą.

c) Reikšminga ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos dalis vykdoma dalyvaujant investuotojui arba investuotojo vardu.

d) Investuotojo galimybė arba teisės gauti grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, yra neproporcingai didesnės už jo balsavimo arba kitas panašias teises. Pavyzdžiui, gali susiklostyti tokia padėtis, kad investuotojas turi teisę arba gali gauti daugiau kaip pusę ūkio subjekto, į kurį investuojama, gaunamos grąžos, bet jam priklauso mažiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių.

B20 Kuo didesnė galimybė arba kuo daugiau teisių gauti kintamą grąžą iš ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, tuo didesnis akstinas investuotojui įgyti teises, kurios būtų pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti. Todėl didelė grąžos kintamumo rizika yra požymis, kad investuotojas gali turėti galią valdyti. Tačiau investuotojo rizikos mastas savaime nenulemia to, ar investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

B21 Kai B18 straipsnyje išvardyti veiksniai ir B19 bei B20 straipsniuose išvardyti požymiai vertinami kartu su investuotojo teisėmis, didesnę svarbą reikia teikti B18 straipsnyje apibūdintiems galios valdyti buvimo požymiams.

Reikšmingos teisės

B22 Vertindamas, ar turi galią valdyti, investuotojas vertina tik reikšmingas su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusias teises (kurias turi investuotojas ir kiti subjektai). Kad teisė būtų reikšminga, jos turėtojas privalo turėti praktinę galimybę ta teise naudotis.

B23 Norint nustatyti, ar teisės yra reikšmingos, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant į visus faktus ir aplinkybes. Veiksnių, kuriuos reikia įvertinti norint tai nustatyti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) ar yra kokių nors kliūčių (ekonominių arba kitokių), dėl kurių turėtojas (arba turėtojai) negali naudotis teisėmis. Tokių kliūčių pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

(i) finansinės baudos ir paskatos, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama (arba trukdoma) naudotis teisėmis;

(ii) naudojimosi teisėmis arba jų konvertavimo kaina, kuri sukuria finansinę kliūtį, dėl kurios teisių turėtojui neleidžiama (arba trukdoma) naudotis teisėmis;

(iii) sąlygos, dėl kurių nėra tikėtina, kad teisėmis bus naudojamasi, pavyzdžiui, sąlygos, kuriomis apribojamas naudojimosi teisėmis laikas;

(iv) tai, kad ūkio subjekto, į kurį investuojama, steigimo dokumentuose arba galiojančiuose įstatymuose ar kituose teisės aktuose nėra aiškaus, pagrįsto mechanizmo, kuris leistų teisių turėtojui naudotis teisėmis;

(v) tai, kad teisių turėtojas negali gauti informacijos, kuri reikalinga norint naudotis savo teisėmis;

(vi) veiklos kliūtys arba paskatos, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama (arba trukdoma) naudotis savo teisėmis (pvz., tai, kad nėra kitų vadovų, kurie norėtų ar galėtų teikti specializuotas paslaugas arba teikti paslaugas ir perimti kitus pareigas einančio vadovo interesus);

▼M32

(vii) teisiniai arba norminiai reikalavimai, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama naudotis savo teisėmis (pavyzdžiui, kai užsienio investuotojui draudžiama naudotis savo teisėmis).

b) Jeigu norint naudotis teisėmis reikalingas daugiau negu vienos šalies sutikimas arba jeigu teises turi daugiau negu viena šalis, tai, ar yra įdiegtas mechanizmas, kuris suteikia praktinę galimybę toms šalims naudotis teisėmis kartu, jei jos taip nusprendžia. Tai, kad tokio mechanizmo nėra, rodo, kad teisės gali būti nereikšmingos. Kuo daugiau šalių sutikimo reikia, kad būtų galima naudotis teisėmis, tuo mažiau tikėtina, kad tos teisės yra reikšmingos. Tačiau direktorių valdyba, kurios nariai yra nepriklausomi nuo sprendimus priimančio asmens, gali tapti mechanizmu įvairiems investuotojams veikti kartu naudojantis savo teisėmis. Todėl tai, kad panaikinimo teisės bus reikšmingos, labiau tikėtina tada, kai jomis naudojasi nepriklausoma direktorių valdyba, negu tada, kai jomis individualiai naudojasi didelis investuotojų skaičius.

c) Tai, ar teises turinti šalis arba šalys, pasinaudojusios tomis teisėmis, gautų naudos. Pavyzdžiui, potencialių balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, turėtojas (žr. B47–B50 straipsnius) turi įvertinti pasinaudojimo priemone arba jos konvertavimo kainą. Tai, kad potencialių balsavimo teisių sąlygos bus reikšmingos, labiau tikėtina tada, kai priemonės kaina yra geresnė už rinkos arba kai investuotojas, pasinaudojęs priemone arba ją konvertavęs, gautų naudos dėl kitų priežasčių (pvz., pasinaudojęs investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, tarpusavio sąsaja).

B24 Kad teisės būtų reikšmingos, jomis taip pat turi būti įmanoma pasinaudoti, kai reikia priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai. Paprastai tam, kad teisės būtų reikšmingos, jomis turi būti įmanoma pasinaudoti šiuo metu. Tačiau kartais teisės gali būti reikšmingos, net jei jomis šiuo metu pasinaudoti negalima.

Taikymo pavyzdžiai

3 pavyzdys

Ūkio subjektas, į kurį investuojama, rengia metinius akcininkų susirinkimus, kuriuose priimami sprendimai dėl vadovavimo svarbai veiklai. Kitas akcininkų susirinkimas suplanuotas po aštuonių mėnesių. Tačiau akcininkai, kuriems atskirai arba visiems kartu priklauso bent 5 procentai balsavimo teisių, gali sušaukti specialų susirinkimą, kad pakeistų esamą svarbios veiklos politiką, bet reikalavimas pranešti kitiems akcininkams reiškia, kad tokio susirinkimo sušaukti nebus galima bent 30 dienų. Svarbios veiklos politika gali būti keičiama tik per specialius arba eilinius akcininkų susirinkimus. Tai taikoma reikšmingos turto dalies pardavimo patvirtinimui, taip pat reikšmingų investicijų įsigijimui arba perleidimui.

Šios aplinkybės taikomos toliau pateiktiems 3A–3D pavyzdžiams. Kiekvienas pavyzdys vertinamas atskirai.

3A pavyzdys

Investuotojui priklauso balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, dauguma. Investuotojo balsavimo teisės yra reikšmingos, nes investuotojas gali priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai tada, kai juos reikia priimti. Tai, kad investuotojas galės pasinaudoti savo balsavimo teisėmis po 30 dienų, nepanaikina investuotojo galimybės šiuo metu vadovauti svarbiai veiklai nuo to momento, kai investuotojas įgyja valdomas akcijas.

▼M32

3B pavyzdys

Investuotojas yra išankstinio sandorio dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumos pirkimo šalis. Išankstinis sandoris bus įvykdytas po 25 dienų. Dabartiniai akcininkai negali pakeisti esamos svarbios veiklos politikos, nes specialus susirinkimas gali būti sušauktas ne anksčiau kaip po 30 dienų, bet tuo metu išankstinis sandoris jau bus įvykdytas. Taigi investuotojas turi teises, kurios iš esmės prilygsta akcijų daugumos valdymo teisei, aptartai 3A pavyzdyje (t. y. investuotojas, su kuriuo sudarytas išankstinis sandoris, gali priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai tada, kada juos reikia priimti). Investuotojo išankstinis sandoris yra reikšminga teisė, kuri investuotojui šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai dar iki išankstinio sandorio įvykdymo.

3C pavyzdys

Investuotojas turi reikšmingą pasirinkimo teisę įsigyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumą, kuria galima pasinaudoti per 25 dienas už daug geresnę negu rinkos kainą. Būtų galima daryti tą pačią išvadą, kaip 3B pavyzdyje.

3D pavyzdys

Investuotojas yra išankstinio sandorio dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumos pirkimo šalis ir neturi jokių kitų su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusių teisių. Išankstinio sandorio įvykdymo terminas yra po šešių mėnesių. Priešingai negu pirmiau pateiktuose pavyzdžiuose, investuotojas šiuo metu neturi galimybės vadovauti svarbiai veiklai. Esami akcininkai šiuo metu turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai, nes gali iki išankstinio sandorio įvykdymo termino pakeisti esamą svarbios veiklos politiką.

B25 Kai kitos šalys naudojasi reikšmingomis teisėmis, tai gali neleisti investuotojui kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama ir su kuriuo tos teisės yra susijusios. Jeigu turimos tokios reikšmingos teisės, nereikalaujama, kad jų turėtojai galėtų inicijuoti sprendimus. Kitų šalių turimos reikšmingos teisės, jei jos nėra tik apsaugos teisės (žr. B26–B28 straipsnius), gali neleisti investuotojui kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama, net jei tos teisės jų turėtojams šiuo metu suteikia galimybę tik patvirtinti arba atmesti su svarbia veikla susijusius sprendimus.

Apsaugos teisės

B26 Vertindamas, ar teisės investuotojui suteikia galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi įvertinti, ar jo teisės ir kitų subjektų turimos teisės nėra apsaugos teisės. Apsaugos teisės būna susijusios su esminiais ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos pakeitimais arba būna taikomos išimtinėmis aplinkybėmis. Tačiau ne visos teisės, kurios taikomos išimtinėmis aplinkybėmis arba priklauso nuo tam tikrų įvykių, yra apsaugos teisės (žr. B13 ir B53 straipsnius).

B27 Kadangi apsaugos teisės yra skirtos jų turėtojų interesams apsaugoti, bet tai šaliai nesuteikia galios valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama ir su kuriuo tos teisės yra susijusios, tik apsaugos teises turintis investuotojas negali turėti galios valdyti arba neleisti kitai šaliai turėti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama (žr. 14 straipsnį).

▼M32

B28 Apsaugos teisių pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) kreditoriaus teisė uždrausti paskolos gavėjui imtis veiklos, kuri galėtų reikšmingai pakeisti paskolos gavėjo kredito riziką kreditoriaus nenaudai;

b) šalies, turinčios nekontroliuojamą dalį ūkio subjekte, į kurį investuojama, teisė tvirtinti kapitalo išlaidas, kurios yra didesnės, negu reikia įprastai veiklai vykdyti, arba tvirtinti kapitalo ar skolos priemonių emisiją;

c) kreditoriaus teisė perimti paskolos gavėjo turtą, jeigu paskolos gavėjas neįvykdo tam tikrų nustatytų paskolos grąžinimo sąlygų.

Frančizės

B29 Pagal frančizės susitarimą, kai ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra frančizės gavėjas, frančizės davėjui dažnai suteikiamos teisės, kurių paskirtis – apsaugoti frančizės ženklą. Paprastai pagal frančizės susitarimus frančizės davėjams suteikiamos tam tikros teisės priimti sprendimus dėl frančizės gavėjo veiklos.

B30 Paprastai frančizės davėjų teisės neriboja kitų šalių, ne frančizės davėjų, galimybės priimti sprendimus, kurie daro reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai. Frančizės davėjo teisės pagal frančizės susitarimus frančizės davėjui ne visada suteikia galimybę šiuo metu vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai.

B31 Būtina skirti galimybę šiuo metu priimti sprendimus, kurie daro reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai, ir galimybę priimti sprendimus, kuriais saugomas frančizės ženklas. Frančizės davėjas neturi galios valdyti frančizės gavėjo, jeigu kitos šalys turi galiojančių teisių, kurios jiems šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai frančizės gavėjo veiklai.

B32 Sudarydamas frančizės susitarimą frančizės gavėjas priima vienašališką sprendimą tvarkyti savo verslą pagal frančizės susitarimo sąlygas, bet savo naudai.

B33 Tokių esminių sprendimų, kaip sprendimai dėl frančizės gavėjo teisinės formos ir finansavimo struktūros, kontrolę gali vykdyti kitos šalys, ne frančizės davėjas, ir ji gali daryti reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai. Kuo mažesnė frančizės davėjo teikiama finansinė parama ir kuo mažesnė frančizės davėjo kintamos grąžos iš frančizės gavėjo rizika, tuo labiau tikėtina, kad frančizės davėjas turi tik apsaugos teises.

Balsavimo teisės

B34 Dažnai investuotojas šiuo metu turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai naudodamasis balsavimo arba panašiomis teisėmis. Investuotojas atsižvelgia į šio skyriaus (B35–B50 straipsnių) reikalavimus, jeigu ūkio subjekto, į kurį investuojama, svarbiai veiklai vadovauja naudodamasis balsavimo teisėmis.

Galia valdyti turint balsavimo teisių daugumą

B35 Investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, turi galią valdyti šiais atvejais, išskyrus tuos atvejus, kai taikomas B36 arba B37 straipsnis:

▼M32

a) svarbiai veiklai vadovaujama pagal subjekto, kuriam priklauso balsavimo teisių dauguma, balsą; arba

b) dauguma valdymo organo, kuris vadovauja svarbiai veiklai, narių skiriama pagal subjekto, kuriam priklauso balsavimo teisių dauguma, balsą.

Galios valdyti nesuteikianti balsavimo teisių dauguma

B36 Kad investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, turėtų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojo balsavimo teisės turi būti reikšmingos, kaip nurodyta B22–B25 straipsniuose, ir turi šiuo metu suteikti investuotojui galimybę vadovauti svarbiai veiklai – dažniausiai tai daroma nustatant veiklos ir finansavimo politiką. Jeigu kitas ūkio subjektas turi galiojančias teises, kurios tam ūkio subjektui suteikia teisę vadovauti svarbiai veiklai, ir jeigu tas ūkio subjektas nėra investuotojo agentas, investuotojas neturi galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama.

B37 Investuotojas neturi galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, net jei investuotojui priklauso ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių dauguma, jeigu tos teisės nėra reikšmingos. Pavyzdžiui, investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, negali turėti galios valdyti, jeigu svarbiai veiklai vadovaujama pagal vyriausybės, teismo, administratoriaus, perėmėjo, likvidatoriaus arba priežiūros institucijos nurodymus.

Galia valdyti neturint balsavimo teisių daugumos

B38 Investuotojas gali turėti galią valdyti, net jei jam priklauso mažiau nei dauguma ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojas gali turėti galią valdyti turėdamas mažiau nei daugumą ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, pavyzdžiui, šiais atvejais:

a) pagal investuotojo ir kitų balsavimo teisių turėtojų sutartimi įformintą susitarimą (žr. B39 straipsnį);

b) dėl teisių pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus (žr. B40 straipsnį);

c) dėl investuotojo balsavimo teisių (žr. B41–B45 straipsnius);

d) dėl potencialių balsavimo teisių (žr. B47–B50 straipsnius); arba

e) dėl kelių a–d punktuose nurodytų veiksnių kartu.

Sutartimi įformintas susitarimas su kitais balsavimo teisių turėtojais

B39 Pagal investuotojo ir kitų balsavimo teisių turėtojų sutartimi įformintą susitarimą investuotojui gali būti suteikta teisė naudotis pakankamomis balsavimo teisėmis, kad investuotojas įgytų galią valdyti, net jei investuotojas neturi pakankamai balsavimo teisių, kad galią valdyti įgytų be sutartimi įforminto susitarimo. Tačiau sutartimi įformintu susitarimu gali būti užtikrinama, kad investuotojas galėtų pakankamam kitų balsavimo teisių turėtojų skaičiui nurodyti, kaip balsuoti, kad investuotojas galėtų priimti sprendimus dėl svarbios veiklos.

Teisės pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus

B40 Kitos teisės priimti sprendimus kartu su balsavimo teisėmis investuotojui gali šiuo metu suteikti galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Pavyzdžiui, sutartimi įformintame susitarime nurodytos teisės kartu su balsavimo teisėmis gali būti pakankamos, kad investuotojui šiuo metu suteiktų galimybę vadovauti ūkio subjekto, į kurį investuojama, gamybos procesams arba kitai ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinei arba finansavimo veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai. Tačiau jei nėra kitų teisių, ekonominė ūkio subjekto, į kurį investuojama, priklausomybė nuo investuotojo (pavyzdžiui, jei jų ryšys yra kaip tiekėjo ir pagrindinio kliento) nesuteikia investuotojui galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama.

▼M32

Investuotojo balsavimo teisės

B41 Investuotojas, kuris turi mažiau nei daugumą balsavimo teisių, turi pakankamai teisių, kad įgytų galią valdyti, jeigu praktiškai gali vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai.

B42 Vertindamas, ar investuotojo balsavimo teisės yra pakankamos, kad suteiktų galią valdyti, investuotojas įvertina visus faktus ir aplinkybes, tarp jų:

a) investuotojo turimos balsavimo teisių dalies dydį, palyginti su kitų balsavimo teisių turėtojų turimomis balsavimo teisėmis ir jų pasiskirstymu, atkreipdamas dėmesį į tai, kad:

(i) kuo daugiau balsavimo teisių investuotojas turi, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

(ii) kuo daugiau balsavimo teisių investuotojas turi, palyginti su kitais balsavimo teisių turėtojais, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

(iii) kuo daugiau šalių turėtų veikti kartu, kad nusvertų investuotojo balsus, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

b) potencialias investuotojo, kitų balsavimo teisių turėtojų ir kitų šalių balsavimo teises (žr. B47–B50 straipsnius);

c) teises pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus (žr. B40 straipsnį); ir

d) visus papildomus faktus ir aplinkybes, kurie rodo, kad investuotojas tuo metu, kai reikia priimti sprendimus, gali arba negali vadovauti svarbiai veiklai, įskaitant balsavimą ankstesniuose akcininkų susirinkimuose.

B43 Jeigu vadovavimą svarbiai veiklai lemia balsų dauguma arba jeigu investuotojas turi daug daugiau balsavimo teisių nei kiti balsavimo teisių turėtojai arba balsavimo teisių turėtojų grupė, o kita akcijų nuosavybė yra labai išskaidyta, įvertinus vien 42 straipsnio a–c punktuose išvardytus veiksnius gali tapti akivaizdu, kad investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

Taikymo pavyzdžiai

4 pavyzdys

Investuotojas įgyja 48 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso tūkstančiams akcininkų, kurių nė vienas atskirai neturi daugiau kaip 1 procento balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Vertindamas, kokią balsavimo teisių dalį įsigyti, remdamasis santykinėmis kitų akcininkų dalimis, investuotojas nustatė, kad 48 procentų dalis būtų pakankama kontrolei įgyti. Šiuo atveju, remdamasis absoliučiu valdomos dalies dydžiu ir santykinėmis kitų akcininkų dalimis, investuotojas daro išvadą, jog jis turi pakankamai dominuojančią balsavimo teisių dalį, kad atitiktų galios valdyti kriterijų, todėl jam nereikia vertinti kitų galios valdyti kriterijų.

▼M32

5 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 40 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, o kitiems dvylikai investuotojų priklauso po 5 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Pagal akcininkų susitarimą investuotojui A priklauso teisė skirti ir pašalinti vadovus, atsakingus už vadovavimą svarbiai veiklai, ir nustatyti jų atlygį. Norint pakeisti šį susitarimą reikalinga dviejų trečdalių akcininkų balsų dauguma. Šiuo atveju investuotojas A daro išvadą, kad absoliutus turimos dalies dydis ir santykinis kitų akcininkų dalių dydis savaime nėra lemiamas veiksnys nustatant, ar investuotojo turimos teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti. Tačiau investuotojas A nustato, kad jo teisė pagal susitarimą skirti ir pašalinti vadovus ir nustatyti jų atlygį yra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog jis turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Tai, kad investuotojas A galbūt šia teise nesinaudojo, arba tikimybė, kad investuotojas pasinaudos savo teise išrinkti, paskirti arba pašalinti vadovus, neturi būti svarstoma vertinant, ar investuotojas A turi galią valdyti.

B44 Kitais atvejais įvertinus vien B42 straipsnio a–c punktuose išvardytus veiksnius gali paaiškėti, kad investuotojas neturi galios valdyti.

Taikymo pavyzdys

6 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 45 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar dviem investuotojams priklauso po 26 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso dar trims akcininkams, kurie turi po 1 procentą balsavimo teisių. Kitų susitarimų, kurie darytų poveikį sprendimų priėmimui, nėra. Šiuo atveju investuotojo A balsavimo teisių dalies dydis, palyginti su kitais akcininkais, yra pakankamas, kad būtų galima daryti išvadą, jog investuotojas A neturi galios valdyti. Tik du kiti investuotojai turėtų bendradarbiauti, kad galėtų uždrausti investuotojui A vadovauti svarbiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai.

B45 Tačiau B42 straipsnio a–c punktuose išvardyti veiksniai savaime negali būti lemiami. Jeigu įvertinus šiuos veiksnius investuotojui nėra aišku, ar turi galią valdyti, jis turi įvertinti papildomus faktus ir aplinkybes, pavyzdžiui, ar kiti akcininkai pagal savo pobūdį yra pasyvūs, vertinant balsavimą ankstesniuose akcininkų susirinkimuose. Taip pat vertinami B18 straipsnyje išvardyti veiksniai ir B19 bei B20 straipsniuose išvardyti rodikliai. Kuo mažiau balsavimo teisių investuotojas turi ir kuo mažiau šalių turėtų veikti kartu, kad nusvertų investuotojo balsus, tuo daugiau reikėtų kliautis papildomais faktais ir aplinkybėmis norint įvertinti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti. Kai B18–B20 straipsniuose išvardyti faktai ir aplinkybės vertinami kartu su investuotojo teisėmis, B18 straipsnyje išvardytiems galios valdyti kriterijams reikia skirti daugiau svarbos negu B19 ir B20 straipsniuose išvardytiems galios valdyti rodikliams.

Taikymo pavyzdžiai

7 pavyzdys

Investuotojui priklauso 45 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar vienuolikai akcininkų priklauso po 5 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs sutartimi įforminto susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Šiuo atveju absoliutus investuotojo turimos dalies dydis ir santykinis kitų akcininkų dalių dydis savaime nėra lemiami kriterijai nustatant, ar investuotojo turimos teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Reikia įvertinti papildomus faktus ir aplinkybes, kurie gali parodyti, ar investuotojas turi galią valdyti, ar jos neturi.

▼M32

8 pavyzdys

Investuotojui priklauso 35 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar trims akcininkams priklauso po 5 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso daugybei akcininkų, kurių nė vienas atskirai neturi daugiau kaip 1 procento balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Norint priimti sprendimus dėl svarbios ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos reikalingas balsų daugumos patvirtinimas per atitinkamus akcininkų susirinkimus – per atitinkamą paskutinį akcininkų susirinkimą pasinaudota 75 procentais ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Šiuo atveju aktyvus kitų akcininkų dalyvavimas paskutiniame akcininkų susirinkime rodo, kad investuotojas neturėtų praktinės galimybės vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai, nepaisant to, ar investuotojas vadovavo svarbiai veiklai, nes pakankamas kitų akcininkų skaičius balsavo taip pat, kaip investuotojas.

B46 Jeigu įvertinus B42 straipsnio a–d punktuose išvardytus veiksnius neaišku, kad investuotojas turi galią valdyti, investuotojas ūkio subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja.

Potencialios balsavimo teisės

B47 Vertindamas kontrolę ir norėdamas nustatyti, ar turi galią valdyti, investuotojas vertina savo ir kitų šalių turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės yra teisės įgyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teises, pavyzdžiui, balsavimo teises, atsirandančias dėl konvertuojamųjų priemonių arba pasirinkimo sandorių, įskaitant išankstinius sandorius. Šios potencialios balsavimo teisės yra vertinamos tik jei yra reikšmingos (žr. B22–B25 straipsnius).

B48 Vertindamas potencialias balsavimo teises investuotojas turi įvertinti priemonės paskirtį ir struktūrą, taip pat visų kitų ūkio subjekto, į kurį investuojama, ir investuotojo ryšių paskirtį ir struktūrą. Tuo tikslu vertinamos įvairios priemonės sąlygos, taip pat akivaizdūs investuotojo lūkesčiai, motyvai ir priežastys, dėl kurių jis su tomis sąlygomis sutinka.

B49 Jeigu investuotojas taip pat turi balsavimo teisių arba kitų teisių priimti sprendimus, susijusius su ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla, investuotojas įvertina, ar tos teisės kartu su potencialiomis balsavimo teisėmis suteikia investuotojui galią valdyti.

B50 Vien reikšmingos potencialios balsavimo teisės arba šios teisės kartu su kitomis teisėmis investuotojui šiuo metu gali suteikti galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Pavyzdžiui, tikėtina, kad taip būtų, jeigu investuotojas turėtų 40 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių ir pagal B23 straipsnį turėtų reikšmingas teises, atsirandančias dėl pasirinkimo sandorių, įgyti dar 20 procentų balsavimo teisių.

Taikymo pavyzdžiai

9 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 70 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojui B priklauso 30 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, taip pat pasirinkimo teisė įgyti pusę investuotojo A balsavimo teisių. Pasirinkimo teise galima pasinaudoti per artimiausius dvejus metus už fiksuotą kainą, kuri yra daug blogesnė už rinkos kainą (ir numatoma, kad tuos dvejus

▼M32

metus tokia išliks). Investuotojas A naudojosi savo balsavimo teisėmis ir aktyviai vadovauja svarbiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai. Tokiu atveju tikėtina, kad investuotojas A atitiks galios valdyti kriterijų, nes šiuo metu jis turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Nors investuotojas B šiuo metu turi pasirinkimo teisę įsigyti papildomų balsavimo teisių (jeigu jomis pasinaudotų, jis įgytų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių daugumą), dėl su šiomis pasirinkimo teisėmis susijusių sąlygų šios pasirinkimo teisės nėra laikomos reikšmingomis.

10 pavyzdys

Investuotojui A ir dar dviem investuotojams priklauso po vieną trečdalį ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Ūkio subjekto, į kurį investuojama, verslo veikla glaudžiai susijusi su investuotoju A. Investuotojas A turi ne tik nuosavybės priemonių, bet ir skolos priemonių, kurios bet kuriuo metu gali būti konvertuotos į ūkio subjekto, į kurį investuojama, paprastąsias akcijas už fiksuotą blogesnę (bet ne daug blogesnę) už rinkos kainą. Jeigu skola būtų konvertuota, investuotojui A priklausytų 60 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojas A gautų naudos dėl tarpusavio sąsajos, jeigu skolos priemonės būtų konvertuotos į paprastąsias akcijas. Investuotojas A turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nes jam priklauso ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisės ir reikšmingos potencialios balsavimo teisės, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai.

Galia valdyti, kai balsavimo arba panašios teisės nedaro reikšmingo poveikio ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai

B51 Vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą (žr. B5–B8 straipsnius), investuotojas turi įvertinti savo dalyvavimą ir sprendimus, priimtus ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos pradžioje, jį steigiant, ir įvertinti, ar investuotojo dalyvavimo sandorio sąlygos ir ryšio ypatumai suteikia jam pakankamai teisių, kad jis įgytų galią valdyti. Vien dalyvavimo steigiant ūkio subjektą, į kurį investuojama, nepakanka, kad investuotojas įgytų kontrolės teisę. Tačiau dalyvavimas steigiant gali rodyti, kad investuotojas turėjo galimybę įgyti pakankamai teisių, kad įgytų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

B52 Be to, investuotojas turi įvertinti sutartimis įformintus susitarimus, pavyzdžiui, dėl teisės pirkti, teisės parduoti ir likvidavimo teisės, sudarytus ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos pradžioje. Jeigu tuose sutartimis įformintuose susitarimuose yra numatyta su ūkio subjektu, į kurį investuojama, glaudžiai susijusi veikla, ši veikla iš esmės sudaro neatskiriamą ūkio subjekto, į kurį investuojama, bendros veiklos dalį, net jei ši veikla teisiniu požiūriu gali nepatekti į ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritį. Todėl nustatant, ar investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, tiesioginės arba netiesioginės teisės priimti sprendimus, numatytos sutartimis įformintuose susitarimuose, kurios yra glaudžiai susijusios su ūkio subjektu, į kurį investuojama, turi būti laikomos svarbia veikla.

B53 Kai kurių ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, svarbi veikla vykdoma tik kai susiklosto tam tikros aplinkybės arba įvyksta tam tikri įvykiai. Ūkio subjektas, į kurį investuojama, gali būti sukurtas taip, kad jo veikla ir grąža yra iš anksto nustatyta, nebent ir kol susiklosto tos aplinkybės arba įvyksta tie įvykiai. Tokiu atveju tik sprendimai dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos, kai susiklosto tos aplinkybės arba įvyksta tie įvykiai, gali reikšmingai paveikti jo grąžą ir būti laikomi svarbia veikla. Tam, kad investuotojas, kuris gali priimti tuos sprendimus, turėtų galią valdyti, nereikia, kad susiklostytų tos aplinkybės arba įvyktų tie įvykiai. Tai, kad teisė priimti sprendimus priklauso nuo to, ar susiklostys aplinkybės arba įvyks įvykiai, savaime nereiškia, kad tos teisės yra apsaugos teisės.

▼M32

Taikymo pavyzdžiai

11 pavyzdys

Vienintelė ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritis, nurodyta jo steigimo dokumentuose, yra pirkti gautinas sumas ir kasdien jas tvarkyti savo investuotojų vardu. Prie kasdienio tvarkymo priskiriamas pagrindinės sumos ir palūkanų mokėjimų gavimas ir perdavimas suėjus terminui. Su gautina suma susijusio įsipareigojimų neįvykdymo atveju ūkio subjektas, į kurį investuojama, iškart tą gautiną sumą perduoda investuotojui pagal atskirą investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, pardavimo susitarimą. Vienintelė svarbi veikla yra gautinų sumų valdymas įsipareigojimų neįvykdymo atveju, nes tai vienintelė veikla, kuri gali reikšmingai paveikti ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžą. Gautinų sumų valdymas iki įsipareigojimų neįvykdymo nėra svarbi veikla, nes tam nereikia priimti reikšmingų sprendimų, kurie galėtų reikšmingai paveikti ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžą, – veikla iki įsipareigojimų neįvykdymo yra iš anksto nustatyta, ją sudaro tik pinigų srautų gavimas suėjus terminui ir jų perdavimas investuotojams. Todėl vertinant bendrą ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklą, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, turėtų būti vertinama tik investuotojo teisė valdyti turtą įsipareigojimų neįvykdymo atveju. Šiame pavyzdyje ūkio subjekto, į kurį investuojama, struktūra užtikrina, kad investuotojas turi teisę priimti sprendimus dėl veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį grąžai, tik tada, kai ši teisė priimti sprendimus yra reikalinga. Pardavimo susitarimo sąlygos yra neatskiriama bendro sandorio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ir jo įsteigimo dalis. Todėl, atsižvelgiant į pardavimo susitarimo sąlygas, taip pat į ūkio subjekto, į kurį investuojama, steigimo dokumentus, darytina išvada, kad investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, net jei investuotojas perima gautinų sumų nuosavybės teisę tik įsipareigojimų neįvykdymo atveju ir gautinų sumų, su kuriomis susiję įsipareigojimai neįvykdomi, valdymas teisiniu požiūriu nepatenka į ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritį.

12 pavyzdys

Vienintelis ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtas yra gautinos sumos. Įvertinus ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą nustatyta, kad vienintelė svarbi veikla yra gautinų sumų valdymas įsipareigojimų neįvykdymo atveju. Šalis, kuri gali valdyti gautinas sumas įsipareigojimų neįvykdymo atveju, turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nepaisant to, ar kuris nors iš skolininkų nevykdė savo įsipareigojimų.

B54 Investuotojas gali turėti tiesioginį arba netiesioginį įsipareigojimą užtikrinti, kad ūkio subjektas, į kurį investuojama, tęstų veiklą nekeisdamas pradinės struktūros. Toks įsipareigojimas gali padidinti investuotojo grąžos kintamumo riziką ir taip padidinti akstiną investuotojui įgyti pakankamai teisių, kurios suteiktų jam galią valdyti. Todėl įsipareigojimas užtikrinti, kad ūkio subjektas, į kurį investuojama, veiktų nekeisdamas pradinės struktūros, gali rodyti, kad investuotojas turi galią valdyti, bet tai savaime nesuteikia investuotojui galios valdyti ir nedraudžia kitai šaliai turėti galią valdyti.

Galimybė arba teisės gauti kintamą grąžą iš ūkio subjekto, į kurį investuojama

B55 Vertindamas, ar turi ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolės teisę, investuotojas nustato, ar gali arba turi teisę iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, gauti kintamą grąžą.

▼M32

B56 Kintama grąža yra tokia grąža, kuri nėra fiksuota ir gali kisti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų. Kintama grąža gali būti tik teigiama, tik neigiama arba ir teigiama, ir neigiama (žr. 15 straipsnį). Vertindamas, ar iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gaunama grąža yra kintama ir kiek kintama, investuotojas remiasi esminėmis susitarimo nuostatomis ir nepaiso teisinės grąžos formos. Pavyzdžiui, investuotojas gali turėti obligaciją, už kurią mokamos fiksuotos palūkanos. Fiksuotos palūkanos pagal šį TFAS yra kintama grąža, nes dėl jų kyla įsipareigojimų neįvykdymo rizika, taip pat investuotojas dėl jų patiria kredito riziką, susijusią su obligacijos emitentu. Kintamumo mastas (t. y. kiek ta grąža yra kintama) priklauso nuo obligacijos kredito rizikos. Taip pat ir fiksuotas veiklos mokestis už ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto valdymą yra kintama grąža, nes investuotojas dėl to patiria ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų riziką. Kintamumo mastas priklauso nuo ūkio subjekto, į kurį investuojama, gebėjimo gauti papildomų pajamų mokesčiui sumokėti.

B57 Keletas grąžos pavyzdžių:

a) dividendai, kita paskirstoma iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gaunama ekonominė nauda (pvz., palūkanos už ūkio subjekto, į kurį investuojama, išleistus skolos vertybinius popierius) ir investuotojo investicijos į tą ūkio subjektą vertės pokyčiai;

b) atlygis už ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto arba įsipareigojimų valdymą, mokesčiai, nuostolio rizika dėl suteikto kredito arba likvidumo paramos, likutinės ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto ir įsipareigojimų dalys po to ūkio subjekto, į kurį investuojama, likvidavimo, mokesčių lengvatos ir galimybė pasinaudoti būsimu likvidumu, kurią investuotojas turi dėl savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama;

c) grąža, kurios kiti dalių turėtojai negali gauti. Pavyzdžiui, investuotojas gali naudoti savo turtą kartu su ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtu, kaip antai sujungti veiklos funkcijas, kad galėtų pasinaudoti masto ekonomija, sutaupyti išlaidų, gauti retų produktų, galimybę pasinaudoti nuosavybės teise saugomomis žiniomis arba apriboti tam tikrą veiklą arba turtą, kad padidintų investuotojo kito turto vertę.

Galios valdyti ir grąžos tarpusavio ryšys

Perduota galia valdyti

B58 Kai investuotojas, kuris turi teisę priimti sprendimus (sprendimus priimantis asmuo), vertina, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jis turi nustatyti, ar yra pagrindinė šalis, ar agentas. Investuotojas taip pat turi nustatyti, ar kuris nors kitas ūkio subjektas, turintis teisę priimti sprendimus, veikia kaip agentas investuotojo vardu. Agentas – tai šalis, įgaliota veikti kitos šalies arba šalių (pagrindinės šalies (šalių)) vardu ir naudai, todėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja, kai naudojasi savo teise priimti sprendimus (žr. 17 ir 18 straipsnius). Taigi, kartais agentas gali turėti pagrindinės šalies teises ir jomis naudotis, bet tai jis daro pagrindinės šalies vardu. Sprendimus priimantis asmuo nėra agentas vien dėl to, kad kitos šalys gali gauti naudos dėl jo priimamų sprendimų.

B59 Investuotojas gali savo teises priimti sprendimus konkrečiais klausimais arba dėl visos svarbios veiklos perduoti agentui. Vertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas savo agentui perduotas teises priimti sprendimus vertina lyg jas pats tiesiogiai turėtų. Tais atvejais, kai pagrindinių šalių yra daugiau negu viena, kiekviena pagrindinė šalis turi įvertinti, ar turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, atsižvelgdamos į B5–B54 straipsniuose išdėstytus reikalavimus. B60–B72 straipsniuose pateikiamos nuorodos, kaip nustatyti, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, ar pagrindinė šalis.

▼**M32**

B60 Sprendimus priimantis asmuo, norėdamas nustatyti, ar yra agentas, turi įvertinti visus savo, valdomo ūkio subjekto, į kurį investuojama, ir kitų su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusių šalių ryšius, visų pirma visus toliau išvardytus veiksnius:

a) savo teisės priimti sprendimus dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, mastą (B62 ir B63 straipsniai);

b) kitų šalių turimas teises (B64–B67 straipsniai);

c) atlygį, kurį turi teisę gauti pagal susitarimą (-us) dėl atlygio (B68–B70 straipsniai);

d) sprendimus priimančio asmens grąžos iš kitų turimų ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalių kintamumo riziką (B71 ir B72 straipsniai).

Remiantis konkrečiais faktais ir aplinkybėmis kiekvienam veiksniui suteikiama kitokia svarba.

B61 Norint nustatyti, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, reikia vertinti visus B60 straipsnyje išvardytus veiksnius, išskyrus tuos atvejus, kai reikšmingos teisės pašalinti sprendimus priimantį asmenį priklauso vienai šaliai (panaikinimo teisės) ir ji gali be priežasties pašalinti sprendimus priimantį asmenį (žr. B65 straipsnį).

Teisės priimti sprendimus mastas

B62 Sprendimus priimančio asmens teisės priimti sprendimus mastas nustatomas vertinant:

a) veiklą, kurią leidžiama vykdyti pagal susitarimą (-us) dėl sprendimų priėmimo ir įstatymus; ir

b) teisę veikti savo nuožiūra, kurią sprendimus priimantis asmuo turi, kai priima sprendimus dėl šios veiklos.

B63 Sprendimus priimantis asmuo turi įvertinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, riziką, kurią pagal savo struktūrą ūkio subjektas, į kurį investuojama, patiria, riziką, kurią pagal savo struktūrą perduoda susijusioms šalims, ir tai, kiek sprendimus priimantis asmuo dalyvavo steigiant ūkio subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, jeigu sprendimus priimantis asmuo aktyviai dalyvavo steigiant ūkio subjektą, į kurį investuojama (taip pat nustatant teisių priimti sprendimus mastą), tas dalyvavimas gali rodyti, kad sprendimus priimantis asmuo turėjo galimybę ir akstiną įgyti teises, dėl kurių sprendimus priimantis asmuo gali vadovauti svarbiai veiklai.

Kitų šalių turimos teisės

B64 Kitų šalių turimos reikšmingos teisės gali paveikti sprendimus priimančio asmens galimybę vadovauti svarbiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai. Reikšmingos panaikinimo arba kitos teisės gali rodyti, kad sprendimus priimantis asmuo yra agentas.

▼**M32**

B65 Vien to, kad reikšmingos panaikinimo teisės priklauso vienai šaliai ir kad viena šalis gali be priežasties pašalinti sprendimus priimantį asmenį, pakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog sprendimus priimantis asmuo yra agentas. Jeigu tokios teisės priklauso daugiau negu vienai šaliai (ir nė viena šalis atskirai negali pašalinti sprendimus priimančio asmens be kitų šalių sutikimo), vien šios teisės nėra lemiamos sprendžiant, ar sprendimus priimantis asmuo pirmiausia veikia kitų šalių vardu ir naudai. Be to, kuo daugiau šalių turi veikti kartu, kad pasinaudotų teisėmis pašalinti sprendimus priimantį asmenį, ir kuo didesnis kitų sprendimus priimančio asmens ekonominių interesų (atlygis ir kiti interesai) mastas ir kintamumas, tuo šis veiksnys turi mažiau svarbos.

B66 Kitų šalių turimos reikšmingos teisės, kurios riboja sprendimus priimančio asmens galimybę veikti savo nuožiūra, vertinant, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, vertinamos panašiai kaip panaikinimo teisės. Pavyzdžiui, sprendimus priimantis asmuo, kuris turi gauti nedidelio kitų šalių skaičiaus patvirtinimą savo veiksmams, dažniausiai būna agentas. (Žr. B22–B25 straipsniuose pateikiamas papildomas nuorodas apie teises ir tai, ar jos yra reikšmingos.)

B67 Vertinant kitų šalių turimas teises turi būti vertinamos teisės, kuriomis naudojasi ūkio subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyba (arba kitas valdymo organas), ir jų poveikis sprendimus priimančio asmens įgaliojimams (žr. B23 straipsnio b punktą).

Atlygis

B68 Kuo didesnis sprendimus priimančio asmens atlygis, susijęs su grąža iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos, ir kuo didesnis atlygio kintamumas, tuo labiau tikėtina, kad sprendimus priimantis asmuo yra pagrindinė šalis.

B69 Norėdamas nustatyti, ar yra pagrindinė šalis, ar agentas, sprendimus priimantis asmuo taip pat turi įvertinti, ar atitinka šias sąlygas:

a) ar sprendimus priimančio asmens atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms;

b) ar susitarime dėl atlygio pateikiamos tik tos sąlygos arba tokios sumos, kurios dažniausiai numatomos susitarimuose dėl panašių paslaugų ir kvalifikacijos lygio, kai susitarimai sudaromi tarp nesusijusių šalių.

B70 Sprendimus priimantis asmuo negali būti agentas, jeigu neatitinka B69 straipsnio a ir b punktuose nurodytų sąlygų. Tačiau vien to, kad šios sąlygos tenkinamos, savaime nepakanka daryti išvadai, kad sprendimus priimantis asmuo yra agentas.

Grąžos iš kitų interesų kintamumo rizika

B71 Sprendimus priimantis asmuo, kuris turi kitų interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama (pvz., turi investicijų ūkio subjekte, į kurį investuojama, arba teikia garantijas dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų), vertindamas, ar yra agentas, turi įvertinti savo grąžos iš tų interesų kintamumo riziką. Tai, kad ūkio subjekte, į kurį investuojama, turima kitų interesų, rodo, kad sprendimus priimantis asmuo gali būti pagrindinė šalis.

▼M32

B72 Vertindamas grąžos iš kitų interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama, kintamumo riziką sprendimus priimantis asmuo įvertina:

a) tai, kad kuo didesnis ekonominių interesų mastas ir su jais susijęs kintamumas, atsižvelgiant į atlygį ir kitus interesus bendrai, tuo labiau tikėtina, kad sprendimus priimantis asmuo yra pagrindinė šalis;

b) ar jo grąžos kintamumo rizika skiriasi nuo kitų investuotojų ir, jei taip, ar tai gali paveikti jo veiksmus. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai sprendimus priimančiam asmeniui priklauso subordinuotosios dalys arba kai jis ūkio subjektui, į kurį investuojama, teikia kitos formos kredito vertės padidinimo priemones.

Sprendimus priimantis asmuo turi įvertinti savo grąžos kintamumo riziką, palygindamas ją su bendru ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžos kintamumu. Šis vertinimas pirmiausia atliekamas remiantis numatoma grąža iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos, bet neignoruojant maksimalios sprendimus priimančio asmens grąžos iš kitų jo interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama, kintamumo rizikos.

Taikymo pavyzdžiai

13 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo (fondo valdytojas) įsteigia fondą, kurio vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kuris valdomas pagal griežtai apibrėžtus parametrus, nustatytus investavimo įgaliojimuose, kaip to reikalaujama pagal vietos įstatymus ir kitus teisės aktus, prekiauja jo vertybiniais popieriais ir jį valdo. Fondo vertybiniai popieriai parduodami investuotojams kaip investicija į diversifikuotą ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, nuosavybės vertybinių popierių portfelį. Laikydamasis nustatytų parametrų fondo valdytojas gali savo nuožiūra spręsti, į kokį turtą investuoti. Fondo valdytojas fondui skyrė 10 procentų proporcingą investiciją ir gauna atlygį už savo paslaugas rinkos sąlygomis – atlygį sudaro 1 procentas grynosios fondo turto vertės. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Fondo valdytojas neatsako už fondo nuostolius, kurie viršija jo 10 procentų investiciją. Iš fondo nereikalaujama sudaryti ir jame nėra sudarytos nepriklausomos direktorių valdybos. Investuotojai neturi reikšmingų teisių, kurios paveiktų fondo valdytojo įgaliojimus priimti sprendimus, bet gali išpirkti savo dalis, laikydamiesi konkrečių fondo nustatytų ribų.

Nors fondo valdytojas veikia laikydamasis investicijų įgaliojime nustatytų sąlygų ir teisės aktų reikalavimų, fondo valdytojas turi teises priimti sprendimus, kurios šiuo metu jam suteikia galimybę vadovauti svarbiai fondo veiklai, – investuotojai neturi reikšmingų teisių, kurios galėtų paveikti fondo valdytojo įgaliojimus priimti sprendimus. Fondo valdytojas gauna atlygį už savo paslaugas rinkos sąlygomis, atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, jis fondui taip pat skyrė proporcingą investiciją. Dėl atlygio ir investicijos fondo valdytojo grąža iš fondo veiklos yra kintama, bet kintamumo rizika nėra tokia reikšminga, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Iš šio pavyzdžio, įvertinus fondo valdytojo grąžos iš fondo kintamumo riziką ir jo įgaliojimus priimti sprendimus, laikantis griežtų kriterijų, matyti, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

▼M32

14 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo įsteigia fondą, kuris suteikia galimybę investuoti įvairiems investuotojams, prekiauja jo vertybiniais popieriais ir jį valdo. Sprendimus priimantis asmuo (fondo valdytojas) privalo priimti sprendimus, kurie geriausiai atitiktų visų investuotojų interesus, laikydamasis fondo valdymo susitarimo sąlygų. Vis dėlto fondo valdytojas turi plačias galimybes priimti sprendimus savo nuožiūra. Fondo valdytojas už savo paslaugas gauna atlygį rinkos sąlygomis – atlygį sudaro 1 procentas valdomo turto vertės ir 20 procentų viso fondo pelno, jei pasiekiama nustatyta pelno riba. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms.

Nors fondo valdytojas privalo priimti sprendimus, kurie geriausiai atitiktų visų investuotojų interesus, jis turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir valdyti svarbią fondo veiklą. Fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Be to, atlygis suvienodina fondo valdytojo ir kitų investuotojų interesus siekti didinti fondo vertę, bet grąžos iš fondo veiklos kintamumo rizika nėra tokia reikšminga, kad vien atlygis savaime rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Pirmiau išdėstytos aplinkybės ir analizė galioja toliau pateiktiems 14A–14C pavyzdžiams. Kiekvienas pavyzdys vertinamas atskirai.

14A pavyzdys

Fondo valdytojas taip pat turi 2 procentų investiciją į fondą, dėl kurios jo interesai tampa panašūs į kitų investuotojų. Fondo valdytojas neatsako už fondo nuostolius, kurie viršija jo 2 procentų investiciją. Investuotojai gali pašalinti fondo valdytoją paprasta balsų dauguma, bet tik už sutarties pažeidimą.

Dėl 2 procentų investicijos padidėja fondo valdytojo grąžos iš fondo veiklos kintamumas, bet šis kintamumas nėra toks reikšmingas, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Kitų investuotojų teisės pašalinti fondo valdytoją laikomos apsaugos teisėmis, nes jomis galima pasinaudoti tik jei pažeidžiama sutartis. Šiame pavyzdyje, nors fondo valdytojas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir nors jo grąža ir atlygis yra kintami, fondo valdytojo grąžos kintamumo rizika rodo, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

14B pavyzdys

Fondo valdytojas turi reikšmingesnę proporcingą investiciją į fondą, bet neturi jokių įsipareigojimų dėl fondo nuostolių, kurie viršija tą investiciją. Investuotojai gali pašalinti fondo valdytoją paprasta balsų dauguma, bet tik už sutarties pažeidimą.

Šiame pavyzdyje kitų investuotojų teisės pašalinti fondo valdytoją laikomos apsaugos teisėmis, nes jomis galima pasinaudoti tik jei pažeidžiama sutartis. Nors fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, dėl fondo valdytojo investicijos ir jo atlygio grąžos iš fondo veiklos kintamumo rizika gali būti tokio reikšmingumo, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Kuo didesnis fondo valdytojo ekonominių interesų mastas ir su jais susijęs kintamumas (atlygį ir kitus interesus vertinant kartu), tuo daugiau svarbos fondo valdytojas savo analizėje teiks tiems ekonominiams interesams ir tuo didesnė tikimybė, kad fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

▼M32

Pavyzdžiui, įvertinęs savo atlygį ir kitus veiksnius, fondo valdytojas gali nuspręsti, jog 20 procentų investicija yra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog jis kontroliuoja fondą. Tačiau kitomis aplinkybėmis (t. y. jei atlygis arba kiti veiksniai yra kitokie) kontrolė gali būti įgyjama, kai investicijos dydis yra kitoks.

14C pavyzdys

Fondo valdytojas turi 20 procentų proporcingą investiciją į fondą, bet neturi jokių įsipareigojimų dėl fondo nuostolių, kurie viršija jo 20 procentų investiciją. Fondas turi direktorių valdybą, kurios nariai yra nepriklausomi nuo fondo valdytojo ir yra skiriami kitų investuotojų. Valdyba kasmet paskiria fondo valdytoją. Jeigu valdyba nusprendžia neatnaujinti fondo valdytojo sutarties, fondo valdytojo paslaugas gali teikti kiti šiame sektoriuje dirbantys valdytojai.

Nors fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, dėl fondo valdytojo 20 procentų investicijos ir jo atlygio grąžos iš fondo veiklos kintamumo rizika gali būti tokio reikšmingumo, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Tačiau investuotojai turi reikšmingas teises pašalinti fondo valdytoją – direktorių valdyba yra mechanizmas, užtikrinantis, kad investuotojai galėtų pašalinti fondo valdytoją, jei taip nusprendžia.

Šiame pavyzdyje fondo valdytojas savo analizėje daugiau svarbos teikia reikšmingoms panaikinimo teisėms. Taigi, nors fondo valdytojas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir nors dėl jo atlygio ir investicijos jo grąža iš fondo yra kintama, kitų investuotojų turimos reikšmingos teisės rodo, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

15 pavyzdys

Ūkio subjektas, į kurį investuojama, sukuriamas pirkti fiksuotų palūkanų turtu užtikrintų vertybinių popierių portfelį, finansuojamą fiksuotų palūkanų skolos priemonėmis ir nuosavybės priemonėmis. Nuosavybės priemonės yra skirtos tam, kad suteiktų skolos investuotojams apsaugą nuo pirmųjų nuostolių, ir būtų papildomos likutine ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąža. Sandoris parduotas potencialiems skolos investuotojams kaip investicija į turtu užtikrintų vertybinių popierių portfelį su kredito rizika, susijusia su galimu portfelį sudarančių turtu užtikrintų vertybinių popierių emitentų įsipareigojimų neįvykdymu, ir su palūkanų normos rizika, susijusia su portfelio valdymu. Įsteigimo metu nuosavybės priemonės sudaro 10 procentų perkamo turto vertės. Sprendimus priimantis asmuo (turto valdytojas) valdo aktyvų turto portfelį priimdamas sprendimus dėl investicijų, laikydamasis ūkio subjekto, į kurį investuojama, prospekte nustatytų parametrų. Už šias paslaugas turto valdytojas gauna fiksuotą atlygį rinkos sąlygomis (t. y. 1 procentą valdomo turto vertės) ir su veiklos rezultatais susijusį atlygį (t. y. 10 procentų pelno), jeigu ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelnas viršija nustatytą ribą. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Turto valdytojui priklauso 35 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės.

▼M32

Likusieji 65 procentai nuosavybės ir visų skolos priemonių priklauso daugeliui labai įvairių investuotojų, kurie yra nesusijusios trečiosios šalys. Turto valdytojas gali būti pašalintas be priežasties paprastos kitų investuotojų daugumos sprendimu.

Turto valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis užmokestis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Dėl atlygio fondo valdytojo interesai tampa panašūs į kitų investuotojų interesus padidinti fondo vertę. Kadangi turto valdytojui priklauso 35 procentai nuosavybės ir jis gauna atlygį, turto valdytojo grąža iš fondo veiklos yra kintama.

Nors turto valdytojas veikia laikydamasis ūkio subjekto, į kurį investuojama, prospekte nustatytų sąlygų, turto valdytojas šiuo metu gali priimti sprendimus dėl investicijų, kurie daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, – šioje analizėje kitų investuotojų turimai panaikinimo teisei skiriama mažai svarbos, nes tos teisės priklauso dideliam labai įvairių investuotojų skaičiui. Šiame pavyzdyje turto valdytojas savo analizėje daugiau svarbos teikia grąžos iš turimos nuosavybės dalies fonde, kuri yra antraeilė skolos priemonių atžvilgiu, kintamumo rizikai. Dėl 35 procentų nuosavybės dalies patiriama antraeilė nuostolių rizika ir įgyjamos teisės į ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžą, kurios yra tokios reikšmingos, kad rodo, jog turto valdytojas yra pagrindinė šalis. Taigi turto valdytojas daro išvadą, kad kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama.

16 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo (rėmėjas) remia jungtinę pardavėjų, kurie leidžia trumpalaikes skolos priemones investuotojams – nesusijusioms trečiosioms šalims, – įmonę. Sandoris parduotas potencialiems investuotojams kaip investicija į aukštą reitingą turinčio vidutinės trukmės turto portfelį su minimalia kredito rizika, susijusia su galimu portfelį sudarančio turto emitentų įsipareigojimų neįvykdymu. Įvairūs perdavėjai šiai jungtinei įmonei parduoda aukštos kokybės vidutinės trukmės turto portfelius. Kiekvienas turto perdavėjas tvarko turto portfelį, kurį parduoda jungtinei įmonei, ir įsipareigojimų neįvykdymo atveju valdo gautinas sumas, už tai gaudamas aptarnavimo mokestį rinkos sąlygomis. Kiekvienas perdavėjas taip pat teikia apsaugą nuo pirmųjų kredito nuostolių iš turto portfelio, skirdamas didesnį jungtinei įmonei perduodamo turto užstatą. Rėmėjas nustato veiklos sąlygas ir valdo veiklą už atlygį rinkos sąlygomis. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Rėmėjas tvirtina pardavėjus, kuriems leidžiama parduoti turtą jungtinei įmonei, tvirtina jungtinės įmonės perkamą turtą ir priima sprendimus dėl jungtinės įmonės finansavimo. Rėmėjas turi veikti atsižvelgdamas į geriausius visų investuotojų interesus.

Rėmėjas turi teisę gauti likutinę grąžą iš jungtinės įmonės veiklos, taip pat jungtinei įmonei suteikia kredito vertės padidinimo ir likvidumo priemones. Perdavėjams padengus nuostolius, iš rėmėjo suteiktų kredito vertės padidinimo priemonių yra padengiama iki 5 procentų viso jungtinės įmonės turto nuostolių. Turtui, su kuriuo susiję įsipareigojimai neįvykdomi, likvidumo priemonės iš anksto nėra skiriamos. Investuotojai neturi reikšmingų teisių, kurios galėtų paveikti rėmėjo įgaliojimus priimti sprendimus.

▼M32

Nors rėmėjui už paslaugas mokamas atlygis rinkos sąlygomis ir jo atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, rėmėjo grąža iš jungtinės įmonės veiklos yra kintama dėl jo teisių į visą likutinę jungtinės įmonės veiklos grąžą ir kredito vertės padidinimo bei likvidumo priemonių teikimo (t. y. jungtinė įmonė patiria likvidumo riziką, nes trumpalaikes skolos priemones naudoja vidutinės trukmės turtui finansuoti). Nors kiekvienas perdavėjas turi teises priimti sprendimus, kurie daro poveikį turto vertei, rėmėjas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus, kurie jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį grąžai iš jungtinės įmonės veiklos (t. y. rėmėjas nustatė jungtinės įmonės veiklos sąlygas, turi teisę priimti sprendimus dėl turto (tvirtinti perkamą turtą ir to turto perdavėjus) ir dėl veiklos finansavimo (kuriai reguliariai reikia rasti naujų investicijų)). Dėl teisės gauti likutinę grąžą iš jungtinės įmonės veiklos ir dėl suteiktų kredito vertės padidinimo ir likvidumo priemonių rėmėjo grąža iš jungtinės įmonės veiklos yra kintama ir skiriasi nuo kitų investuotojų grąžos. Taigi ta kintamumo rizika rodo, kad rėmėjas yra pagrindinė šalis, todėl rėmėjas daro išvadą, kad kontroliuoja jungtinę įmonę. Rėmėjo prievolė atsižvelgti į geriausius visų investuotojų interesus nepanaikina rėmėjo kaip pagrindinės šalies statuso.

Ryšiai su kitomis šalimis

B73 Vertindamas kontrolę, investuotojas turi įvertinti savo ryšio su kitomis šalimis pobūdį ir tai, ar tos kitos šalys veikia investuotojo vardu (t. y. ar jie yra *de facto* agentai). Norint nustatyti, ar kitos šalys veikia kaip *de facto* agentai, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant ne tik į ryšio pobūdį, bet ir į tai, kaip šios šalys yra susijusios tarpusavyje ir su investuotoju.

B74 Tokiam ryšiui sutartimi įformintas susitarimas nėra būtinas. Šalis yra *de facto* agentas, kai investuotojas arba asmenys, kurie vadovauja investuotojo veiklai, gali nurodyti tai šaliai veikti investuotojo vardu. Tokiomis aplinkybėmis investuotojas, vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, turi atsižvelgti į savo *de facto* agento teises priimti sprendimus, savo netiesioginę galimybę arba teises gauti kintamą grąžą pačiam ir per *de facto* agentą.

B75 Toliau pateikiami šalių, kurios dėl savo ryšio pobūdžio gali veikti kaip investuotojo *de facto* agentai, pavyzdžiai:

a) su investuotoju susijusios šalys;

b) šalis, kuri ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį gavo kaip atlygį arba paskolą iš investuotojo;

c) šalis, kuri sutiko neparduoti, neperduoti ir nesuvaržyti savo dalių ūkio subjekte, į kurį investuojama, prieš tai negavusi investuotojo patvirtinimo (išskyrus tuos atvejus, kai investuotojas ir kita šalis turi išankstinio patvirtinimo teisę ir teisės yra grindžiamos sandoryje dalyvauti ketinančių nepriklausomų šalių tarpusavyje sulygtomis sąlygomis);

d) šalis, kuri negali finansuoti savo veiklos be subordinuotosios finansinės investuotojo paramos;

▼M32

e) ūkio subjektas, į kurį investuojama, kurio valdymo organo narių arba pagrindinių vadovaujančių darbuotojų dauguma yra tie patys kaip investuotojo;

f) šalis, turinti glaudžius verslo ryšius su investuotoju, pavyzdžiui, kaip profesionalaus paslaugų teikėjo ir vieno iš jo svarbių klientų.

Nurodyto turto kontrolė

B76 Investuotojas turi atsižvelgti į tai, ar ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalis yra laikoma atskiru ūkio subjektu ir, jei taip, ar jis kontroliuoja atskiru laikomą ūkio subjektą.

B77 Investuotojas ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį vertina kaip atskirą ūkio subjektą tik jeigu įvykdoma ši sąlyga:

Nurodytas ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtas (ir susijusios kredito vertės padidinimo priemonės, jei buvo suteiktos) yra vienintelis nurodytų ūkio subjekto, į kurį investuojama, įsipareigojimų arba nurodytų kitų interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama, apmokėjimo šaltinis. Šalys, išskyrus tas, kurios turi nurodytus įsipareigojimus, neturi teisių arba prievolių, susijusių su nurodytu turtu arba likutiniais pinigų srautais iš tokio turto. Iš esmės jokiai likusiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, daliai negali būti naudojama jokia grąža iš nurodyto turto ir jokie atskiru laikomo ūkio subjekto įsipareigojimai nėra apmokami iš likusios ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalies. Taigi iš esmės visas to atskiru laikomo ūkio subjekto turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė yra visiškai atskiri nuo viso ūkio subjekto, į kurį investuojama. Dažnai toks atskiru laikomas ūkio subjektas yra vadinamas savarankišku vienetu (angl. *silo*).

B78 Jeigu įvykdoma B77 straipsnyje nurodyta sąlyga, norėdamas įvertinti, ar turi galią valdyti tą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį, investuotojas turi nustatyti, kuri veikla daro reikšmingą poveikį atskiru laikomam ūkio subjektui ir kaip tai veiklai vadovaujama. Vertindamas atskiru laikomo ūkio subjekto kontrolę, investuotojas taip pat turi atsižvelgti į tai, ar gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su atskiru laikomu ūkio subjektu ir ar gali panaudoti savo galią valdyti tą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį.

B79 Jeigu investuotojas kontroliuoja atskiru laikomą ūkio subjektą, investuotojas konsoliduoja tą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį. Tokiu atveju kitos šalys, vertindamos ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę ir konsoliduodamos ataskaitas tos ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalies neįtraukia.

Nuolatinis vertinimas

B80 Investuotojas turi pakartotinai įvertinti, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad pasikeitė vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų.

B81 Jeigu pasikeitė sąlygos, kuriomis galima valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, šis pokytis turi atsispindėti investuotojui vertinant savo galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, tai, kad pasikeitė teisės priimti sprendimus, gali reikšti, kad svarbiai veiklai dabar vadovaujama ne balsuojant; vietoj to pagal kitus susitarimus, pavyzdžiui, sutartis, kitai šaliai arba šalims šiuo metu suteikiama galimybė vadovauti svarbiai veiklai.

▼M32

B82 Dėl tam tikro įvykio investuotojas gali įgyti arba prarasti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nors investuotojas nėra to įvykio dalyvis. Pavyzdžiui, investuotojas gali įgyti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nes nebegalioja kitai šaliai arba šalims priklausiusios teisės priimti sprendimus, dėl kurių investuotojas anksčiau negalėjo kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama.

B83 Investuotojas taip pat įvertina pokyčius, kurie daro poveikį jo galimybei arba teisei gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, investuotojas, kuris turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, gali prarasti ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, jeigu praranda teisę gauti grąžą arba vykdyti įsipareigojimus, nes tada investuotojas neatitiktų 7 straipsnio b punkto nuostatų (pavyzdžiui, jeigu nutraukiama sutartis dėl nuo veiklos rezultatų priklausančio atlygio mokėjimo).

B84 Investuotojas turi įvertinti, ar nepakito jo vertinimas, ar jis veikia kaip agentas, ar kaip pagrindinė šalis. Investuotojo ir kitų šalių bendrų santykių pokyčiai gali reikšti, kad investuotojas nebėra agentas, nors anksčiau veikė kaip agentas, ir atvirkščiai. Pavyzdžiui, jeigu pasikeičia investuotojo arba kitų šalių teisės, investuotojas turi iš naujo įvertinti savo kaip pagrindinės šalies arba agento statusą.

B85 Pradinis investuotojo atliktas kontrolės arba savo kaip pagrindinės šalies arba agento statuso vertinimas nepakinta vien dėl to, kad pakito rinkos sąlygos (pavyzdžiui, dėl rinkos sąlygų pakito ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąža), nebent dėl rinkos sąlygų pokyčių pasikeičia vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų arba pasikeičia bendras pagrindinės šalies ir agento ryšys.

▼M38

NUSTATYMAS, AR ŪKIO SUBJEKTAS YRA INVESTICINIS SUBJEKTAS

B85A Vertindamas, ar jis yra investicinis subjektas, ūkio subjektas atsižvelgia į visus faktus ir aplinkybes, įskaitant savo paskirtį ir struktūrą. Ūkio subjektas, kuriam būdingi trys 27 straipsnyje pateiktos investicinio subjekto apibrėžties elementai, laikomas investiciniu subjektu. B85B–B85M straipsniuose išsamiau aprašomi apibrėžties elementai.

Verslo tikslas

B85B Pagal investicinio subjekto apibrėžtį reikalaujama, kad ūkio subjektas investuotų išskirtinai siekdamas kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų (kaip antai, dividendų, palūkanų arba nuomos pajamų) arba ir vieno, ir kito. Dokumentai, rodantys, kokie yra subjekto investiciniai tikslai, kaip antai ūkio subjekto prospektas, ūkio subjekto platinami leidiniai ir kiti steigimo arba partnerystės dokumentai, paprastai rodo, kokie yra investicinio subjekto verslo tikslai. Tolesniu įrodymu gali būti tai, kaip ūkio subjektas save pristato kitoms šalims (kaip antai potencialiems investuotojams arba ūkio subjektams, į kuriuos potencialiai gali būti investuojama); pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pristatyti savo verslą kaip vidutinės trukmės investicijų paslaugas siekiant kapitalo vertės padidėjimo. Priešingai, ūkio subjektas, kuris save pristato kaip investuotoją, kurio tikslas yra kartu su ūkio subjektais, į kuriuos investuojama, kurti, gaminti produktus arba jais prekiauti, siekia verslo tikslo, kuris neatitinka investicinio subjekto verslo tikslo, nes ūkio subjektas uždirbs ne tik iš savo investicijų, bet ir iš kūrimo, gamybos ar prekybos veiklos (žr. B85I straipsnį).

▼M51

B85C Investicinis subjektas gali tiesiogiai arba per patronuojamąją įmonę teikti su investavimu susijusias paslaugas (pvz., konsultacijas investicijų klausimais, investicijų valdymo, paramos investicijoms ir administracines paslaugas) trečiosioms šalims bei savo investuotojams, netgi jei tokia veikla yra esminė ūkio subjekto veikla, jeigu ūkio subjektas ir toliau atitinka investicinio subjekto apibrėžtį.

▼M38

B85D Investicinis subjektas taip pat gali tiesiogiai arba per patronuojamąją įmonę vykdyti toliau nurodytą su investavimu susijusią veiklą, jei ši veikla vykdoma siekiant padidinti investicijų grąžą (kapitalo vertės padidėjimą arba investicines pajamas) iš ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, o ne kaip atskira esminė įmonės veikla, ir ji nėra atskiras esminis investicinio subjekto pajamų šaltinis:

a) teikti valdymo paslaugas ir strategines konsultacijas ūkio subjektui, į kurį investuojama; ir

b) teikti finansinę paramą ūkio subjektui, į kurį investuojama, kaip antai paskolą, kapitalo įsipareigojimą arba garantiją.

▼M51

B85E Jei investicinis subjektas turi patronuojamąją įmonę, kuri pati nėra investicinis subjektas ir kurios pagrindinis tikslas bei veikla – teikti ūkio subjektui arba kitoms šalims su investavimu susijusias paslaugas arba vykdyti veiklą, susijusią su investicinio subjekto investicine veikla, kaip aprašyta B85C–B85D straipsniuose, jis turi konsoliduoti tokią patronuojamąją įmonę pagal 32 straipsnį. Jeigu patronuojamoji įmonė, teikianti su investavimu susijusias paslaugas ar vykdanti su investavimu susijusią veiklą, pati yra investicinis subjektas, patronuojančioji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, patronuojamąją įmonę vertina tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 31 straipsnį.

▼M38

Pasitraukimo strategijos

B85F Ūkio subjekto investicijų planai taip pat teikia įrodymų apie jo verslo tikslą. Viena ypatybė, kuri skiria investicinį subjektą nuo kitų ūkio subjektų, yra ta, kad investicinis subjektas neplanuoja savo investicijų laikyti neribotą laiką; jis jas laiko ribotą laikotarpį. Kadangi kapitalo investicijos ir investicijos į nefinansinį turtą gali būti laikomos neribotą laiką, investicinis subjektas turi pasitraukimo strategiją, kurioje aprašoma, kaip ūkio subjektas planuoja realizuoti kapitalo vertės padidėjimą iš visų savo kapitalo investicijų ir investicijų į nefinansinį turtą. Investicinis subjektas taip pat turi pasitraukimo strategiją, susijusią su bet kokiomis skolos priemonėmis, kurios gali būti laikomos neribotą laiką, pavyzdžiui, investicijos į neribotos trukmės skolos priemones. Ūkio subjektas neturi aprašyti konkrečių pasitraukimo strategijų kiekvienos atskiros investicijos atveju, bet nurodo skirtingas galimas strategijas skirtingiems investicijų tipams arba portfeliams, įskaitant realius turimų investicijų laikymo terminus. Pasitraukimo mechanizmai, kurie taikomi tik įsipareigojimų nevykdymo, kaip antai sutarties pažeidimo arba sutartinių įsipareigojimų nevykdymo, atvejais, šio vertinimo tikslais pasitraukimo strategijomis nelaikomi.

B85G Pasitraukimo strategijos gali skirtis priklausomai nuo investicijų tipo. Investicijų į privataus kapitalo vertybinius popierius pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., pradinis viešas akcijų platinimas, neviešas platinimas, įmonės pardavimas, nuosavybės dalies ūkio subjektuose, į kuriuos investuojama, paskirstymas (investuotojams) ir turto pardavimas (įskaitant ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto pardavimą, po kurio šis ūkio subjektas likviduojamas). Kapitalo investicijų, kuriomis prekiaujama viešoje rinkoje, pasitraukimo strategijos gali

▼M38

būti, pvz., investicijos pardavimas per neviešą platinimą arba viešoje rinkoje. Investicijų į nekilnojamąjį turtą pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., nekilnojamojo turto pardavimas per specializuotus nekilnojamojo turto agentus arba atviroje rinkoje.

B85H Investicinis subjektas gali turėti investicijų kitame investiciniame subjekte, įsteigtame kartu su juo dėl teisinių, reguliavimo, mokesčių ar panašių priežasčių. Tokiu atveju investicinio subjekto investuotojui nereikia turėti šios investicijos pasitraukimo strategijos, jei tinkamas savo investicijų pasitraukimo strategijas turi ūkio subjektas, į kurį investuoja investicinis subjektas.

Pajamos iš investicijų

B85I Ūkio subjektas neinvestuoja išskirtinai siekdamas kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba abiejų, jei ūkio subjektas ar kitas grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas (t. y. grupės, kurią kontroliuoja investicinio subjekto pagrindinė patronuojančioji įmonė), narys gauna arba siekia gauti kitokios naudos iš ūkio subjekto investicijų, kurios negali gauti kitos šalys, nesusijusios su ūkio subjektu, į kurį investuojama. Tokia nauda gali būti:

a) ūkio subjekto, į kurį investuojama, procesų, turto ar technologijų įsigijimas, naudojimas, mainai ar eksploatavimas. Čia taip pat įeina atvejai, kai ūkio subjektas ar kitas grupės narys turi neproporcingas arba išskirtines teises įsigyti bet kurio ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtą, technologijas, produktus ar paslaugas; pavyzdžiui, kai jis turi pasirinkimo sandorį, suteikiantį teisę įsigyti turtą iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, jei nusprendžiama, kad turto plėtra yra sėkminga;

b) jungtinė veikla (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS) ar kiti susitarimai tarp ūkio subjekto ar kito grupės nario ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, dėl produktų ar paslaugų kūrimo, gamybos, prekybos ar teikimo;

c) finansinės garantijos arba turtas, kuriuos ūkio subjektas, į kurį investuojama, pateikia kaip ūkio subjekto ar kito grupės nario skolinimosi susitarimų įkaitą (tačiau investicinis subjektas tebegalės naudotis investicija į ūkio subjektą, į kurį investuojama, kaip savo skolinimosi susitarimų įkaitu);

d) ūkio subjekto susijusios šalies turimas pasirinkimo sandoris, suteikiantis teisę įsigyti iš to ūkio subjekto ar kito grupės nario ūkio subjekto, į kurį jis investavo, nuosavybės dalį;

e) išskyrus B85J straipsnyje aprašytus atvejus, sandoriai tarp ūkio subjekto ar kito grupės nario ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, kurie:

i) sudaromi sąlygomis, kurios nesuteikiamos ūkio subjektams, kurie nėra ūkio subjekto, kito grupės nario ar ūkio subjekto, į kurį investuojama, susijusios šalys;

ii) vykdomi ne tikrąja verte; arba

▼M38

iii) sudaro didelę ūkio subjekto, į kurį investuojama, arba ūkio subjekto verslo veiklos, įskaitant kitų grupės ūkio subjektų verslo veiklą, dalį.

B85J Investicinis subjektas gali laikytis strategijos investuoti į daugiau nei vieną ūkio subjektą, į kurį investuojama, priklausantį tai pačiai pramonės šakai, rinkai ar geografinei vietovei, siekdamas pasinaudoti sinergijomis, kurios skatina kapitalo vertės padidėjimą ir investicines pajamas iš tų ūkio subjektų, į kuriuos investuojama. Nepaisant B85I straipsnio e punkto, ūkio subjektas nenustoja būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas vien dėl to, kad tokie ūkio subjektai, į kuriuos investuojama, prekiauja vienas su kitu.

Tikrosios vertės nustatymas

B85K Investicinio subjekto apibrėžties esminis elementas yra tas, kad jis matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte, nes naudojant tikrąją vertę gaunama aktualesnė informacija negu, pavyzdžiui, konsoliduojant jo patronuojamąsias įmones arba taikant nuosavybės metodą savo daliai asocijuotosiose ar bendrose įmonėse įvertinti. Siekdamas įrodyti, kad jis atitinka šį apibrėžties elementą, investicinis subjektas:

a) pateikia investuotojams informaciją apie tikrąją vertę ir savo finansinėse ataskaitose iš esmės visas savo investicijas vertina tikrąja verte, kai to reikalaujama arba tai leidžiama pagal TFAS; ir

b) pateikia informaciją apie tikrąją vertę ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip apibrėžta 24-ajame TAS), kurie naudoja tikrąją vertę kaip pagrindinį kriterijų, siekdami įvertinti iš esmės visų investicijų rezultatus ir priimti investicinius sprendimus.

B85L Siekdamas patenkinti B85K straipsnio a punkto reikalavimą, investicinis subjektas:

a) nusprendžia visą investicinį turtą apskaityti taikydamas tikrosios vertės modelį, pateiktą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“;

b) nusprendžia pasinaudoti išimtimi ir netaikyti 28-ajame TAS pateikto nuosavybės metodo savo investicijoms į asocijuotąsias ir bendras įmones; ir

c) savo finansinį turtą vertina tikrąja verte, taikydamas 9-ojo TFAS reikalavimus.

B85M Investicinis subjektas gali turėti neinvesticinio turto, kaip antai pagrindinio biuro pastatų ir susijusios įrangos, taip pat gali turėti finansinių įsipareigojimų. Investicinio subjekto investicijoms taikomas 27 straipsnio c punkte pateiktos investicinio subjekto apibrėžties vertinimo tikrąja verte elementas. Atitinkamai investicinis subjektas savo neinvesticinio turto ar įsipareigojimų neturi vertinti tikrąja verte.

Tipiškos investicinio subjekto ypatybės

B85N Nustatydamas, ar jis atitinka investicinio subjekto apibrėžtį, ūkio subjektas atsižvelgia į tai, ar jam būdingos tipiškos ypatybės (žr. 28 straipsnį). Jei ūkio subjektui nebūdinga viena ar daugiau iš šių tipiškų ypatybių, tai nebūtinai reiškia, kad jis negali būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas, tačiau tai reiškia, kad nustatant, ar ūkio subjektas yra investicinis subjektas, reikalingas papildomas sprendimas.

▼M38

Daugiau negu viena investicija

B85O Paprastai investicinis subjektas, siekdamas diversifikuoti riziką ir kuo labiau padidinti grąžą, turi keletą investicijų. Ūkio subjektas investicijų portfelį gali valdyti tiesiogiai arba netiesiogiai, pavyzdžiui, turėdamas vienintelę investiciją kitame investiciniame subjekte, kuris turi kelias investicijas.

B85P Kartais ūkio subjektas gali turėti tik vieną investiciją. Tačiau vienintelės investicijos turėjimas nebūtinai reiškia, kad ūkio subjektas neatitinka investicinio subjekto apibrėžties. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali turėti tik vieną investiciją, kai ūkio subjektas:

a) neseniai pradėjo veiklą ir dar nenustatė, kokios investicijos yra tinkamos, todėl dar neįgyvendino savo investicinio plano įsigyti keletą investicijų;

b) dar neįsigijo kitų investicijų, kuriomis pakeistų tas, kurias pardavė;

c) yra įsteigtas tam, kad sutelktų investuotojų lėšas vienintelei investicijai, kai tos investicijos negali padaryti atskiri investuotojai (pvz., kai reikalaujama minimali investicija atskiram investuotojui yra per didelė); arba

d) yra likviduojamas.

Daugiau negu vienas investuotojas

B85Q Paprastai investicinis subjektas turi keletą investuotojų, kurie sutelkia savo lėšas tam, kad galėtų pasinaudoti investicijų valdymo paslaugomis ir investicijų galimybėmis, kuriomis jie negalėtų pasinaudoti atskirai. Esant keliems investuotojams yra mažesnė tikimybė, kad ūkio subjektas ar kiti grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas, nariai gautų kitokios naudos nei kapitalo vertės padidėjimas ar investicinės pajamos (žr. B85I straipsnį).

B85R Be to, investicinis subjektas gali būti įsteigtas vieno investuotojo, kuris atstovauja arba remia didesnės investuotojų grupės (pvz., pensijų fondo, valstybės investicinio fondo ar šeimos fondo) interesus, arba jo reikmėms.

B85S Taip pat kartais ūkio subjektas gali laikinai turėti tik vieną investuotoją. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali turėti tik vieną investuotoją, kai ūkio subjektas:

a) vykdo pradinį akcijų platinimą, kuriam skirtas laikotarpis dar nepasibaigė, ir ūkio subjektas aktyviai siekia nustatyti tinkamus investuotojus;

b) dar nenustatė, kurie investuotojai yra tinkami pakeisti nuosavybės dalis, kurios yra išpirktos; arba

c) yra likviduojamas.

Nesusiję investuotojai

B85T Paprastai investicinis subjektas turi keletą investuotojų, kurie nėra ūkio subjekto ar kitų grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas, narių susijusios šalys (kaip apibrėžta 24-ajame TAS). Kai investuotojai yra nesusiję, yra mažesnė tikimybė, kad ūkio subjektas ar kiti grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas, nariai gautų kitokios naudos nei kapitalo vertės padidėjimas ar investicinės pajamos (žr. B85I straipsnį).

▼M38

B85U Tačiau ūkio subjektas gali būti laikomas investiciniu subjektu, net jei jo investuotojai yra susiję su ūkio subjektu. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali įkurti atskirą „paralelinį“ fondą savo darbuotojų grupei (pavyzdžiui, pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams) arba kitam (-iems) susijusios šalies investuotojui (-ams), kuris atkartotų ūkio subjekto pagrindinio investicinio fondo investicijas. Toks „paralelinis“ fondas gali būti laikomas investiciniu subjektu netgi jei visi jo investuotojai yra susijusios šalys.

Nuosavybės dalys

B85V Investicinis subjektas paprastai yra, bet neprivalo būti, atskiras juridinis asmuo. Nuosavybės dalių investiciniame subjekte forma paprastai yra nuosavas kapitalas ar panašios dalys (pvz., partnerystės dalys), kuriems priskiriamos proporcingos investicinio subjekto grynojo turto dalys. Tačiau tai, kad jis turi skirtingų klasių investuotojų ir kai kurie iš tų investuotojų turi teisę tik į konkrečią investiciją ar investicijų grupes arba turi skirtingas proporcingas grynojo turto dalis, netrukdo ūkio subjektui būti investiciniu subjektu.

B85W Be to, ūkio subjektas, kuris reikšmingą nuosavybės dalį turi skolos forma, kuri pagal kitus taikomus TFAS neatitinka nuosavo kapitalo apibrėžties, vis tiek gali būti laikomas investiciniu subjektu su sąlyga, kad skolos turėtojai gali gauti kintamą grąžą iš ūkio subjekto grynojo turto tikrosios vertės pasikeitimų.

▼M32

APSKAITOS REIKALAVIMAI

Konsolidavimo procedūros

B86 Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose:

a) sujungiami panašūs patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų straipsniai;

b) tarpusavyje įskaitoma (eliminuojama) patronuojančiosios įmonės investicijos į kiekvieną patronuojamąją įmonę balansinė vertė ir patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalis kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje (3-iajame TFAS paaiškinta, kaip apskaityti susijusį prestižą);

c) grupės vidaus turtas ir įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, susiję su grupei priklausančių ūkio subjektų tarpusavio sandoriais, visiškai eliminuojami (pelnas arba nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių ir pripažįstami kaip priklausantys turtui, pavyzdžiui, atsargoms ar ilgalaikiam turtui, taip pat visiškai eliminuojami). Grupės vidaus nuostoliai gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė, ir tą sumažėjimą reikia pripažinti konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Laikiniesiems skirtumams, susidariusiems dėl pelno ir nuostolių iš grupės vidaus sandorių eliminavimo, taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“.

Vienoda apskaitos politika

B87 Jeigu grupės narys panašių sandorių ar įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai taiko kitokią apskaitos politiką, negu yra taikoma konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas to grupės nario finansinės ataskaitos atitinkamai koreguojamos, siekiant užtikrinti, kad atitiktų grupės apskaitos politiką.

▼M32

Įvertinimas

B88 Ūkio subjektas patronuojamosios įmonės pajamas ir sąnaudas į konsoliduotąsias finansines ataskaitas traukia nuo tos dienos, kai įgyja kontrolę, iki tos dienos, kai nustoja kontroliuoti patronuojamąją įmonę. Patronuojamosios įmonės pajamos ir sąnaudos yra grindžiamos turto ir įsipareigojimų, kurie pripažįstami konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, suma įsigijimo datą. Pavyzdžiui, nusidėvėjimo sąnaudos, pripažįstamos konsoliduotojoje bendrųjų pajamų ataskaitoje po įsigijimo datos, grindžiamos susijusio nudėvimojo turto, pripažinto konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

Potencialios balsavimo teisės

B89 Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės arba kitos išvestinės finansinės priemonės, kurios suteikia potencialias balsavimo teises, pelno ar nuostolių dalis ir nuosavybės, priskirtos patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, pasikeitimai rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas yra nustatomi vien pagal esamas nuosavybės dalis ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių ir kitų išvestinių finansinių priemonių naudojimo arba konvertavimo, nebent taikomas B90 straipsnis.

B90 Kai kuriomis aplinkybėmis ūkio subjektas iš esmės turi nuosavybės dalį dėl sandorio, kuris šiuo metu ūkio subjektui suteikia galimybę gauti su ta nuosavybės dalimi susijusią grąžą. Tokiomis aplinkybėmis dalis, priskirta patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas nustatoma atsižvelgiant į galutinį šių potencialių balsavimo teisių ir kitų išvestinių finansinių priemonių, kurios šiuo metu suteikia ūkio subjektui galimybę gauti grąžą, naudojimą.

B91 9-asis TFAS netaikomas konsoliduojamoms patronuojamųjų įmonių dalims. Jeigu priemonės, suteikiančios potencialias balsavimo teises, šiuo metu iš esmės suteikia galimybę gauti grąžą, susijusią su nuosavybės dalimi patronuojamojoje įmonėje, toms priemonėms 9-ojo TFAS reikalavimai netaikomi. Visais kitais atvejais priemonės, suteikiančios potencialias balsavimo teises patronuojamojoje įmonėje, apskaitomos pagal 9-ąjį TFAS.

Finansinių ataskaitų data

B92 Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti naudojamos patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių finansinės ataskaitos turi būti parengtos tą pačią datą. Kai patronuojančiosios įmonės ir patronuojamųjų įmonių ataskaitinio laikotarpio pabaigos data skiriasi, patronuojamoji įmonė konsolidavimo tikslais rengia tos pačios datos kaip patronuojančiosios įmonės finansinės ataskaitos papildomą finansinę informaciją, kad patronuojančioji įmonė galėtų konsoliduoti patronuojamosios įmonės finansinę informaciją, nebent to padaryti neįmanoma.

B93 Jeigu to padaryti neįmanoma, patronuojančioji įmonė konsoliduoja patronuojamosios įmonės finansinę informaciją remdamasi paskutinėmis patronuojamosios įmonės finansinėmis ataskaitomis, pakoreguotomis atsižvelgiant į reikšmingų sandorių arba įvykių nuo tų finansinių ataskaitų parengimo datos iki konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimo datos poveikį. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datų negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai, o ataskaitinių laikotarpių trukmė ir bet koks skirtumas tarp finansinių ataskaitų datų kiekvieną laikotarpį turi būti vienodi.

▼M32

Nekontroliuojamos dalys

B94 Ūkio subjektas pelną arba nuostolius ir kiekvieną kitų bendrųjų pajamų komponentą priskiria patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims. Ūkio subjektas visas bendrąsias pajamas priskiria patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamų dalių balansas tampa deficitinis.

B95 Jeigu patronuojamoji įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurios priskiriamos nuosavybei ir kurias valdo nekontroliuojamos dalys, ūkio subjektas savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja tik po to, kai ją patikslina atsižvelgdamas į dividendus už tas akcijas, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti.

Nekontroliuojamoms dalims tenkančios dalies pokyčiai

B96 Jeigu nuosavybės dalis, tenkanti nekontroliuojamoms dalims, pasikeičia, ūkio subjektas turi pakoreguoti balansines kontroliuojamų ir nekontroliuojamų dalių sumas taip, kad atspindėtų jų santykinę dalį patronuojamojoje įmonėje. Ūkio subjektas visus skirtumus tarp sumos, kuria koreguojamos nekontroliuojamos dalys, ir sumokėto arba gauto atlygio tikrosios vertės pripažįsta tiesiogiai nuosavybe ir priskiria juos patronuojančiosios įmonės savininkams.

Kontrolės praradimas

B97 Patronuojančioji įmonė gali prarasti patronuojamosios įmonės kontrolę dviem ar daugiau susitarimų (sandorių). Tačiau kartais aplinkybės rodo, kad keletas susitarimų turėtų būti apskaitomi kaip vienas sandoris. Norėdama nustatyti, ar susitarimus apskaityti kaip vieną sandorį, patronuojančioji įmonė turi atsižvelgti į visas susitarimų sąlygas ir jų ekonominį poveikį. Vienas arba daugiau iš toliau nurodytų veiksnių rodo, kad patronuojančioji įmonė keletą susitarimų turėtų apskaityti kaip vieną sandorį:

a) jie sudaromi tuo pačiu metu arba vienas susitarimas sudaromas ketinant sudaryti kitą;

b) jie sudaro vieną sandorį, kuriuo siekiama bendro komercinio poveikio;

c) susitarimo sudarymas priklauso nuo bent dar vieno susitarimo sudarymo;

d) vienas susitarimas vertinant atskirai ekonomiškai nėra pagrįstas, o vertinimas kartu su kitais susitarimais – ekonomiškai pagrįstas. Pavyzdžiui, jeigu nustatyta perleidžiamų akcijų kaina yra mažesnė už rinkos kainą ir tai vėliau kompensuojama jas perleidžiant už didesnę negu rinkos kainą.

B98 Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, ji:

a) nutraukia:

(i) patronuojamosios įmonės turto (įskaitant prestižą) ir įsipareigojimų, atsižvelgiant į jų balansines vertes, pripažinimą kontrolės praradimo datą; ir

(ii) visų nekontroliuojamų dalių buvusioje patronuojamojoje įmonėje balansinės vertės pripažinimą kontrolės praradimo datą (įskaitant visus joms priskirtinus bendrųjų pajamų komponentus);

b) pripažįsta:

(i) iš sandorio, įvykio arba aplinkybių, dėl kurių buvo prarasta kontrolė, gauto atlygio, jei gautas, tikrąją vertę;

▼M32

(ii) jei sandoris, įvykis arba aplinkybės, dėl kurių prarasta kontrolė, apima patronuojamosios įmonės akcijų paskirstymą savininkams kaip nuosavybės valdytojams, – tokį paskirstymą; ir

(iii) visas išlaikytas investicijas į buvusią patronuojamąją įmonę jų tikrąja verte kontrolės praradimo datą;

c) sumas, kurios pripažįstamos kitomis bendrosiomis pajamomis ir kurios yra susijusios su patronuojamąja įmone, pergrupuoja į pelną ar nuostolius arba perkelia tiesiai į nepaskirstytąjį pelną, jei to reikalaujama pagal kitus TFAS, remdamasis B99 straipsnyje nurodytu pagrindu;

d) bet kokį gautą skirtumą pripažįsta pelnu arba nuostoliais patronuojančiajai įmonei priskirtino pelno arba nuostolių dalyje.

B99 Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojančioji įmonė turi visas sumas, kurios buvo pripažintos kitose bendrosiose pajamose ir yra susijusios su ta patronuojamąja įmone, apskaityti remdamasi tuo pačiu pagrindu, kuriuo būtų turėjusi remtis, jeigu būtų tiesiogiai perleidusi susijusį turtą arba įsipareigojimus. Todėl, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus būtų pergrupuoti į pelną arba nuostolius, patronuojančioji įmonė, praradusi patronuojamosios įmonės kontrolę, pelną arba nuostolius iš nuosavybės turi pergrupuoti į pelną arba nuostolius (pergrupuota suma). Jeigu anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas pelnas dėl perkainojimo perleidžiant turtą būtų tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, patronuojančioji įmonė, praradusi patronuojamosios įmonės kontrolę, turi perkelti pelną dėl perkainojimo tiesiogiai į nepaskirstytąjį pelną.

▼M38

INVESTICINIO SUBJEKTO STATUSO PASIKEITIMO APSKAITA

B100 Kai ūkio subjektas nustoja buvęs investiciniu subjektu, jis taiko 3-iąjį TFAS bet kuriai patronuojamajai įmonei, kuri anksčiau buvo vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 31 straipsnį. Statuso pasikeitimo data yra numanoma įsigijimo data. Patronuojamosios įmonės tikroji vertė numanomą įsigijimo datą yra perleistas numanomas atlygis vertinant bet kokį prestižą arba pelną perkant pigiau negu rinkos kaina, kuris gaunamas iš numanomo įsigijimo. Visos patronuojamosios įmonės konsoliduojamos pagal šio TFAS 19–24 straipsnius nuo statuso pasikeitimo dienos.

B101 Kai ūkio subjektas tampa investiciniu subjektu, jis nustoja konsoliduoti savo patronuojamąsias įmones nuo statuso pasikeitimo dienos, išskyrus tas patronuojamąsias įmones, kurios toliau konsoliduojamos pagal 32 straipsnį. Investicinis subjektas taiko 25 ir 26 straipsnių reikalavimus toms patronuojamosioms įmonėms, kurias jis nustoja konsoliduoti, tarsi nuo tos dienos investicinis subjektas būtų praradęs šių patronuojamųjų įmonių kontrolę.

▼M32

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti 11-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

C1A Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., pataisyti C2–C6 straipsniai ir įterpti C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ir C6A–C6B straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 10-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.

▼M38

C1B 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 2, 4, C2A ir C6A straipsniai ir A priedas ir įterpti 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ir C3A–C3F straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

▼M51

C1D 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisyti 4, 32, B85C, B85E ir C2A straipsniai ir įterpti 4A–4B straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼M37

C2 Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, išskyrus C2A–C6 straipsniuose nurodytus atvejus.

▼M51

C2A Nepaisant 8-ojo TAS 28 straipsnio reikalavimų, kai šis TFAS taikomas pirmą kartą ir kai pirmą kartą taikomos šio TFAS pataisos, padarytos dokumentais „Investiciniai subjektai“ ir „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“, jei pastaroji data vėlesnė, ūkio subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą (paskutinio praėjusio laikotarpio) kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Ūkio subjektas taip pat gali pateikti dabartinio laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

▼M37

C2B Šio TFAS tikslais taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam šis TFAS taikomas pirmą kartą, pradžia.

C3 Taikymo pirmą kartą datą iš ūkio subjekto nereikalaujama koreguoti ankstesnių apskaitos duomenų pagal jo ryšius su:

a) ūkio subjektais, kurie būtų konsoliduojami tą datą pagal 27-ąjį TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ bei NAK 12-ąjį aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“ ir kurie tebėra konsoliduojami pagal šį TFAS; arba

▼M37

b) ūkio subjektais, kurie tą datą nebūtų konsoliduojami pagal 27-ąjį TAS bei NAK 12-ąjį aiškinimą ir kurie nėra konsoliduojami pagal šį TFAS.

▼M38

C3A Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas įvertina, ar jis yra investicinis subjektas, remdamasis tos datos faktais ir aplinkybėmis. Jei taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas nusprendžia, kad jis yra investicinis subjektas, jis taiko C3B–C3F, o ne C5–C5A straipsnių reikalavimus.

C3B Išskyrus patronuojamąsias įmones, konsoliduojamas pagal 32 straipsnį (kurioms taikomi C3 ir C6 arba C4–C4C straipsniai, priklausomai nuo to, kas aktualu), investicinis subjektas įvertina savo investicijas kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, tarsi šio TFAS reikalavimai visada būtų galioję. Investicinis subjektas retrospektyviai koreguoja tiek paskutinį metinį laikotarpį prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą, tiek nuosavą kapitalą to laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) patronuojamosios įmonės ankstesnės balansinės vertės; ir

b) investicinio subjekto investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

Bet kokių tikrosios vertės koregavimų, anksčiau pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, sukaupta suma perkeliama į nepaskirstytąjį pelną paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą pradžioje.

C3C Iki 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ priėmimo datos investicinis subjektas naudoja tikrosios vertės sumas, kurios anksčiau buvo pateiktos investuotojams arba vadovybei, jei tos sumos atitinka sumą, už kurią gerai informuotos ir ketinančios sudaryti sandorį nesusijusios šalys būtų galėjusios šią investiciją iškeisti vertinimo dieną.

C3D Jeigu investicijos į patronuojamąją įmonę įvertinti pagal C3B–C3C straipsnius neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investicinis subjektas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį C3B–C3C straipsniai gali būti taikomi (tai gali būti dabartinis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Tokiu atveju nuosavo kapitalo koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

C3E Jei investicinis subjektas pardavė investiciją į patronuojamąją įmonę arba neteko jos kontrolės iki šio TFAS taikymo pirmą kartą datos, investicinis subjektas neturi koreguoti tos patronuojamosios įmonės ankstesnių apskaitos duomenų.

C3F Jei ūkio subjektas taiko dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisas vėlesniam laikotarpiui negu tas, kuriam pirmą kartą taiko 10-ąjį TFAS, nuorodos į „taikymo pirmą kartą datą“ C3A–C3E straipsniuose turi būti suformuluotos taip: „metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ padarytos pataisos (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) yra taikomos pirmą kartą, pradžia.“

▼M37

C4 Jei taikymo pirmą kartą datą investuotojas padaro išvadą, kad jis turi konsoliduoti ūkio subjektą, į kurį investuojama ir kuris pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą nebuvo konsoliduojamas:

a) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra verslas (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“), investuotojas turi įvertinti savo turtą, įsipareigojimus ir nekontroliuojamas dalis tame ūkio subjekte, į kurį investuojama ir kuris anksčiau nebuvo konsoliduojamas, taip, lyg tas ūkio subjektas, į kurį investuojama, būtų buvęs konsoliduojamas (taigi, taikė įsigijimo metodą pagal 3-iąjį TFAS), nuo tos dienos, kai investuotojas įgijo to ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, kaip to reikalaujama pagal šį TFAS. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Kai kontrolės įgijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

   i) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

   ii) investuotojo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės;

b) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, nėra verslas (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS), investuotojas turi įvertinti savo turtą, įsipareigojimus ir nekontroliuojamas dalis tame ūkio subjekte, į kurį investuojama ir kuris anksčiau nebuvo konsoliduojamas, taip, lyg tas ūkio subjektas, į kurį investuojama, būtų buvęs konsoliduojamas (taikydamas įsigijimo metodą, kaip aprašyta 3-iajame TFAS, bet nepripažindamas jokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, prestižo), nuo tos dienos, kai investuotojas įgijo ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, kaip to reikalaujama pagal šį TFAS. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Kai kontrolės įgijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

   i) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

   ii) investuotojo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės.

C4A Jeigu ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių įvertinti neįmanoma pagal C4 straipsnio a arba b punktą (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investuotojas turi:

a) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra verslas, taikyti 3-iojo TFAS reikalavimus nuo numanomos įsigijimo datos. Numanoma įsigijimo data turi būti anksčiausio laikotarpio (tai gali būti dabartinis laikotarpis), kada galima taikyti C4 straipsnio a punktą, pradžia;

b) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, nėra verslas, taikyti įsigijimo metodą, kaip aprašyta 3-iajame TFAS, nuo numanomos įsigijimo datos, bet nepripažįstant jokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, prestižo. Numanoma įsigijimo data turi būti anksčiausio laikotarpio (tai gali būti dabartinis laikotarpis), kada galima taikyti C4 straipsnio b punktą, pradžia.

▼M37

Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Kai numanoma įsigijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

c) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

d) investuotojo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės.

Jei anksčiausias laikotarpis, kada galima taikyti šį straipsnį, yra dabartinis laikotarpis, nuosavybės koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

C4B Kai investuotojas taiko C4–C4A straipsnius ir kontrolės įgijimo data pagal šį TFAS yra vėlesnė nei 3-iojo TFAS, persvarstyto 2008 m. (3-iasis TFAS (2008 m.)), įsigaliojimo data, nuoroda į 3-iąjį TFAS C4 ir C4A straipsniuose turi būti nuoroda į 3-iąjį TFAS (2008 m.). Jei kontrolė įgyta prieš 3-iojo TFAS (2008 m.) įsigaliojimo datą, investuotojas taiko 3-iąjį TFAS (2008 m.) arba 3-iąjį TFAS (paskelbtą 2004 m.).

C4C Kai investuotojas taiko C4–C4A straipsnius ir kontrolės įgijimo data pagal šį TFAS yra vėlesnė nei 27-ojo TAS, persvarstyto 2008 m. (27-asis TAS (2008 m.)), įsigaliojimo data, investuotojas turi taikyti šio TFAS reikalavimus visiems laikotarpiams, kuriais ūkio subjektas, į kurį investuojama, retrospektyviai konsoliduojamas pagal C4–C4A straipsnius. Jei kontrolė buvo įgyta iki 27-ojo TAS (2008 m.) įsigaliojimo datos, investuotojas turi taikyti:

a) šio TFAS reikalavimus visiems laikotarpiams, kuriais ūkio subjektas, į kurį investuojama, retrospektyviai konsoliduojamas pagal C4–C4A straipsnius, arba

b) 27-ojo TAS, paskelbto 2003 m. (27-asis TAS (2003 m.)), reikalavimus laikotarpiams iki 27-ojo TAS (2008 m.) įsigaliojimo datos, o vėlesniems laikotarpiams – šio TFAS reikalavimus.

C5 Jeigu taikymo pirmą kartą datą investuotojas padaro išvadą, kad jis nebekonsoliduos ūkio subjekto, į kurį investuojama ir kuris buvo konsoliduojamas pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą, investuotojas turi įvertinti turimą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį tokia suma, kokia ji būtų buvusi įvertinta, jeigu šio TFAS reikalavimai būtų galioję, kai investuotojas užmezgė ryšį su ūkio subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Jei data, kai investuotojas užmezgė ryšį su ūkio subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę, yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) ankstesnės turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės ir

b) pripažintos investuotojo dalies ūkio subjekte, į kurį investuojama, sumos.

▼M37

C5A Jeigu dalies ūkio subjekte, į kurį investuojama, įvertinti pagal C5 straipsnį neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investuotojas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį C5 straipsnis gali būti taikomas (tai gali būti dabartinis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Jei data, kai investuotojas užmezgė ryšį su ūkio subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę, yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) ankstesnės turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės ir

b) pripažintos investuotojo dalies ūkio subjekte, į kurį investuojama, sumos.

Jei anksčiausias laikotarpis, kada galima taikyti šį straipsnį, yra dabartinis laikotarpis, nuosavybės koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

C6 23, 25, B94 ir B96–B99 straipsniai yra 2008 m. padarytos 27-ojo TAS pataisos, kurios perkeltos į 10-ąjį TFAS. Išskyrus tuos atvejus, kai ūkio subjektas taiko C3 straipsnį arba kai iš jo reikalaujama taikyti C4–C5A straipsnius, ūkio subjektas tų straipsnių reikalavimus turi taikyti tokia tvarka:

▼M32

a) prieš taikydamas B94 straipsnio pataisą pirmą kartą, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti pelno arba nuostolio priskyrimo ataskaitiniams laikotarpiams;

b) 23 ir B96 straipsnių reikalavimai nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčiams apskaityti po kontrolės įgijimo netaikomi pokyčiams, įvykusiems prieš įmonei taikant šias pataisas pirmą kartą;

c) ūkio subjektas neturi perskaičiuoti investicijos į buvusią patronuojamąją įmonę balansinės vertės, jeigu kontrolė buvo prarasta prieš 25 ir B97–B99 straipsnių pataisas taikant pirmą kartą. Be to, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti jokio pelno arba nuostolių dėl patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo, kuris įvyko prieš taikant 25 ir B97–B99 straipsnių pataisas pirmą kartą.

▼M37

Nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį

▼M38

C6A Nepaisant nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį prieš taikymo pirmą kartą datą (paskutinį praėjusį laikotarpį) C3B–C5A straipsniuose, ūkio subjektas taip pat gali pateikti bet kokių ankstesnių pateiktų laikotarpių pakoreguotą lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu ūkio subjektas jokių ankstesnių laikotarpių pakoreguotos lyginamosios informacijos nepateikia, visos nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį C3B–C5A straipsniuose suprantamos kaip nuorodos į anksčiausią pateiktą pakoreguotą lyginamąjį laikotarpį.

▼M37

C6B Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kokių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼**M32**

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C7 Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos šiame TFAS pateiktos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

C8 Šis TFAS pakeičia 27-ojo TAS (pataisyto 2008 m.) reikalavimus dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų.

C9 Šis TFAS taip pat pakeičia NAK 12-ąjį aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“.

▼M32

11-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Jungtinė veikla“

TIKSLAS

1 **Šio TFAS tikslas – nustatyti ūkio subjektų, turinčių dalių bendrai kontroliuojamuose susitarimuose (t. y. *jungtinės veiklos susitarimuose*), finansinės atskaitomybės principus.**

Tikslo įgyvendinimas

2 Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje iškeltą tikslą, šiame TFAS apibrėžta *bendra kontrolė* ir reikalaujama, kad ūkio subjektas, kuris yra *jungtinės veiklos susitarimo šalis*, įvertindamas savo teises bei prievoles nustatytų jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį ir tvarkytų tų teisių bei prievolių apskaitą taip, kaip tinka pagal nustatytą jungtinės veiklos rūšį.

TAIKYMAS

3 **Šį TFAS taiko visi subjektai, kurie yra jungtinės veiklos susitarimo šalys.**

JUNGTINĖ VEIKLA

4 **Jungtinė veikla – tai veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių.**

5 **Jungtinei veiklai būdingos šios savybės:**

a) **šalys yra saistomos sutartimi įforminto susitarimo (žr. B2–B4 straipsnius);**

b) **šiuo sutartimi įformintu susitarimu dviem arba daugiau iš tų šalių suteikta bendra veiklos kontrolė (žr. 7–13 straipsnius).**

6 **Jungtinė veikla gali būti *bendra veikla* arba *bendra įmonė*.**

Bendra kontrolė

7 **Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutarimas.**

8 Ūkio subjektas, kuris yra susitarimo šalis, įvertina, ar pagal sutartimi įformintą susitarimą visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą. Visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą, kai turi bendromis pastangomis vadovauti veiklai, nuo kurios labai priklauso veiklos grąža (t. y. svarbiai veiklai).

9 Nustačius, kad visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą, bendra kontrolė egzistuoja tik tuo atveju, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas veiklą kartu kontroliuojančių šalių sutarimas.

10 Vykdant jungtinę veiklą, nė viena šalis tos veiklos savarankiškai nekontroliuoja. Šalis, kuriai pavesta jungtinės veiklos kontrolė, gali užkirsti kelią bet kuriai kitai šaliai ar šalių grupei kontroliuoti veiklą.

▼M32

11 Veikla gali būti jungtinė veikla, net jei ne visos susitarimo šalys ją bendrai kontroliuoja. Šiame TFAS skiriamos šalys, kurios bendrai kontroliuoja jungtinę veiklą (*bendros veiklos vykdytojai* arba *bendros įmonės dalininkai*), ir šalys, kurios dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja.

12 Ūkio subjektas, vertindamas, ar veiklą bendrai kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, turi priimti sprendimą. Atlikdamas šį vertinimą, ūkio subjektas privalo atsižvelgti į visus faktus ir aplinkybes (žr. B5–B11 straipsnius).

13 Pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ūkio subjektas pakartotinai vertina, ar jis tebevykdo bendrą veiklos kontrolę.

Jungtinės veiklos rūšys

14 Ūkio subjektas nustato jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį. Ar jungtinė veikla klasifikuojama kaip bendra veikla, ar kaip bendra įmonė, priklauso nuo susitarimo šalių teisių ir prievolių.

15 Bendra veikla – tai jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus. Tos šalys vadinamos bendros veiklos vykdytojais.

16 Bendra įmonė – tai jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą. Tos šalys vadinamos bendros įmonės dalininkais.

17 Ūkio subjektas, vertindamas, ar jungtinė veikla yra bendra veikla, ar bendra įmonė, turi priimti sprendimą. Ūkio subjektas nustato jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį, atsižvelgdamas į savo teises ir prievoles, susijusias su ta veikla. Ūkio subjektas, vertindamas savo teises ir prievoles, atsižvelgia į veiklos struktūrą bei teisinę formą, šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygas ir, kai tinka, į kitus faktus bei aplinkybes (žr. B12–B33 straipsnius).

18 Kartais šalys yra saistomos bendrosios sutarties, kurioje nustatytos vienos ar daugiau veiklos rūšių vykdymo bendrosios sutartinės sąlygos. Šioje bendrojoje sutartyje gali būti nustatyta, kad šalys konkrečią sutartyje numatytą veiklą vykdo pagal įvairius jungtinės veiklos susitarimus. Nors tie jungtinės veiklos susitarimai yra susiję su ta pačia bendrąja sutartimi, jie gali būti skirtingų rūšių, jei šalių, vykdančių įvairią bendrojoje sutartyje nustatytą veiklą, teisės ir prievolės skiriasi. Todėl kai šalys pagal tą pačią bendrąją sutartį vykdo įvairią veiklą, bendra veikla ir bendros įmonės gali egzistuoti kartu.

19 Pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ūkio subjektas pakartotinai vertina, ar nepasikeitė jungtinės veiklos, kurioje jis dalyvauja, rūšis.

▼M32

JUNGTINĖS VEIKLOS ŠALIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS

Bendra veikla

20 **Bendros veiklos vykdytojas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius savo:**

a) **turtą, įskaitant jam priklausančią bet kokio bendrai valdomo turto dalį;**

b) **įsipareigojimus, įskaitant jam priskiriamą bet kokių bendrai prisiimtų įsipareigojimų dalį;**

c) **pajamas, gautas pardavus jam priklausančią bendros veiklos produkcijos dalį;**

d) **pajamų dalį, gautą pardavus bendros veiklos produkciją; ir**

e) **sąnaudas, įskaitant jam priskiriamą bet kokių bendrai patirtų sąnaudų dalį.**

21 Bendros veiklos vykdytojas su savo dalimi bendroje veikloje susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitą tvarko pagal atitinkamam turtui, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms taikomus TFAS.

▼M46

21A Kai ūkio subjektas įsigyja dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, jis taiko, priklausomai nuo jo turimos dalies pagal 20 straipsnį, visus 3-iojo TFAS ir kitų TFAS verslo jungimų apskaitos principus, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, ir atskleidžia pagal tuos TFAS reikalaujamą informaciją, susijusią su verslo jungimais. Tai taikoma bendros veiklos, kurioje veiklos vykdymas sudaro verslą, tiek pradinės, tiek papildomos dalies įsigijimui. Tokios bendros veiklos dalies įsigijimo apskaita aprašyta B33A–B33D straipsniuose.

▼M32

22 Ūkio subjekto, kaip bendros veiklos vykdytojo, vykdant tą bendrą veiklą sudarytų sandorių, kaip antai turto pardavimo, įnašo arba pirkimo, apskaita aprašyta B34–B37 straipsniuose.

23 Šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, taip pat įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taip, kaip nustatyta 20–22 straipsniuose, jei ta šalis turi teisių į turtą, susijusį su bendra veikla, ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus. Jei šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, neturi nei teisių į turtą, susijusį su ta bendra veikla, nei prievolių vykdyti su ja susijusius įsipareigojimus, ji įtraukia į apskaitą dalį toje bendroje veikloje pagal tai daliai taikytinus TFAS.

Bendros įmonės

24 **Bendros įmonės dalininkas pripažįsta savo dalį bendroje įmonėje kaip investiciją ir tvarko tos investicijos apskaitą taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“, išskyrus atvejus, kai pagal to standarto nuostatas ūkio subjektui nuosavybės metodo leidžiama netaikyti.**

25 Šalis, kuri dalyvauja bendroje įmonėje, bet jos bendrai nekontroliuoja, įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taip, kaip nustatyta 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“, tačiau tuo atveju, kai ši šalis daro reikšmingą įtaką bendrai įmonei, jos dalis įtraukiama į apskaitą pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M32

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

26 **Atskirose finansinėse ataskaitose bendros veiklos vykdytojas arba bendros įmonės dalininkas įtraukia į apskaitą savo dalį:**

a) **bendroje veikloje taip, kaip nustatyta 20–22 straipsniuose;**

b) **bendroje įmonėje taip, kaip nustatyta 27-ojo TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ 10 straipsnyje.**

27 **Šalis, kuri dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, savo atskirose finansinėse ataskaitose įtraukia į apskaitą savo dalį:**

a) **bendroje veikloje taip, kaip nustatyta 23 straipsnyje;**

b) **bendroje įmonėje taip, kaip nustatyta 9-ajame TFAS, tačiau tuo atveju, kai ūkio subjektas daro reikšmingą įtaką bendrai įmonei, jis taiko 27-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10 straipsnį.**

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

jungtinė veikla	Veikla, kurią **bendrai kontroliuoja** dvi arba daugiau šalių.
bendra kontrolė	Sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutarimas.
bendra veikla	**Jungtinė veikla**, kai veiklą **bendrai kontroliuojančios** šalys turi teisių į tos veiklos turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus.
bendros veiklos vykdytojas	**Bendroje veikloje** dalyvaujanti šalis, kuri vykdo tos bendros veiklos **bendrą kontrolę**.
bendra įmonė	**Jungtinė veikla**, kai veiklą **bendrai kontroliuojančios** šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą.
bendros įmonės dalininkas	Dalį **bendroje įmonėje** turinti šalis, kuri vykdo tos bendros įmonės **bendrą kontrolę**.
jungtinės veiklos susitarimo šalis	Ūkio subjektas, kuris dalyvauja **jungtinėje veikloje**, neatsižvelgiant į tai, ar jis vykdo tos veiklos **bendrą kontrolę**, ar ne.

▼M32

atskiras subjektas	Atskirai identifikuojama finansinė struktūra, apimanti atskirus juridinius ūkio subjektus arba įstatų pripažintus ūkio subjektus, neatsižvelgiant į tai, ar tie ūkio subjektai turi juridinio asmens statusą.

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.) arba 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir šiame TFAS vartojami tuose standartuose apibrėžtomis reikšmėmis:

— ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolė

— nuosavybės metodas

— galia

— apsaugos teisės

— svarbi veikla

— atskiros finansinės ataskaitos

— reikšminga įtaka.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–27 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

B1 Šiame priede pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 11-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius svarbius faktus ir aplinkybes.

JUNGTINĖS VEIKLOS SUSITARIMAI

Sutartimi įformintas susitarimas (5 straipsnis)

B2 Sutartimis įforminti susitarimai gali būti įrodyti keliais būdais. Vykdytinas sutartimi įformintas susitarimas dažnai, bet ne visada, yra sudarytas raštu, paprastai naudojant sutarties formą arba šalių diskusijas patvirtinančius dokumentus. Vykdytini susitarimai taip pat gali būti sudaryti teisės aktų nustatytomis priemonėmis – atskirai arba kartu su šalių tarpusavio sutartimis.

B3 Kai jungtinė veikla vykdoma per *atskirą subjektą* (žr. B19–B33 straipsnius), sutartimi įformintas susitarimas arba kai kurie sutartimi įforminto susitarimo aspektai tam tikrais atvejais įtraukiami į atskiro subjekto sutartį, chartiją arba įstatus.

▼M32

B4 Sutartimi įformintame susitarime nustatomos sąlygos, kuriomis šalys dalyvauja tame susitarime numatytoje veikloje. Sutartimi įformintame susitarime paprastai nustatomi šie dalykai:

a) jungtinės veiklos susitarimo tikslas, veikla ir trukmė;

b) kokia tvarka skiriami jungtinės veiklos direktorių valdybos arba lygiaverčio valdymo organo nariai;

c) sprendimų priėmimo procesas: klausimai, dėl kurių šalys turi priimti sprendimus, šalių balsavimo teisės ir būtinas pritarimas sprendžiant šiuos klausimus. Sprendimų priėmimo procese, kuris numatytas sutartimi įformintame susitarime, nustatoma bendra veiklos kontrolė (žr. B5–B11 straipsnius);

d) kapitalo įnašai arba kiti privalomi šalių įnašai;

e) kaip šalys dalijasi su jungtine veikla susijusį turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas arba pelną ar nuostolius.

Bendra kontrolė (7–13 straipsniai)

B5 Vertinant, ar ūkio subjektas bendrai kontroliuoja veiklą, ūkio subjektas pirmiausia įvertina, ar veiklą kontroliuoja visos šalys, ar tam tikra šalių grupė. Kontrolės apibrėžtis pateikta 10-ajame TFAS ir tuo standartu reikia remtis nustatant, ar visos šalys, ar tam tikra šalių grupė turi galimybę arba teisę gauti su dalyvavimu veikloje susijusią kintamą grąžą ir dėl savo galios veiklai geba daryti įtaką tai grąžai. Kai visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu geba vadovauti veiklai, nuo kurios labai priklauso veiklos grąža (t. y. svarbiai veiklai), tai reiškia, kad tos šalys kartu kontroliuoja veiklą.

B6 Padaręs išvadą, kad veiklą kartu kontroliuoja visos šalys arba tam tikra šalių grupė, ūkio subjektas įvertina, ar jis pats bendrai kontroliuoja veiklą. Bendra kontrolė yra tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas veiklą kartu kontroliuojančių šalių sutarimas. Vertinant, ar veiklą bendrai kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, ar ją kontroliuoja tik viena šalis, gali reikėti priimti sprendimą.

B7 Kartais sprendimų priėmimo procesas, dėl kurio šalys susitarė savo sutartimi įformintame susitarime, netiesiogiai reiškia bendrą kontrolę. Pavyzdžiui, tarkime, kad dvi šalys sudarė susitarimą, pagal kurį kiekvienai iš jų priklauso 50 % balsavimo teisių, ir jų sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl svarbios veiklos būtina turėti bent 51 % balsavimo teisių. Šiuo atveju šalys netiesiogiai susitarė, kad jos bendrai kontroliuoja veiklą, nes sprendimai dėl svarbios veiklos negali būti priimami be abiejų šalių pritarimo.

▼M32

B8 Kitokiomis aplinkybėmis sutartimi įformintame susitarime nustatoma mažiausia balsavimo teisių dalis, kurią būtina turėti priimant sprendimus dėl svarbios veiklos. Jei šalys, norėdamos įgyti tą mažiausią būtiną balsavimo teisių dalį, gali sudaryti bent kelias skirtingas tarpusavio sąjungas, tokia veikla nėra jungtinė veikla, nebent sutartimi įformintame susitarime būtų nustatyta, kurios šalys (arba šalių grupės) turi vieningai sutarti, kad galėtų priimti sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos.

Taikymo pavyzdžiai

1 pavyzdys

Tarkime, kad susitarimą sudaro trys šalys: A pagal susitarimą priklauso 50 %, B – 30 %, o C – 20 % balsavimo teisių. Sutartimi įformintame A, B ir C susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių. Nors A gali atmesti bet kokį siūlomą sprendimą, ji veiklos nekontroliuoja, nes jai būtina gauti B pritarimą. Šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygos, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių, reiškia, kad A ir B bendrai kontroliuoja veiklą, nes sprendimai dėl susitarime numatytos svarbios veiklos negali būti priimami be A ir B pritarimo.

2 pavyzdys

Tarkime, kad susitarimą sudaro trys šalys: A pagal susitarimą priklauso 50 %, o B ir C – po 25 % balsavimo teisių. Sutartimi įformintame A, B ir C susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių. Nors A gali atmesti bet kurį siūlomą sprendimą, ji veiklos nekontroliuoja, nes jai būtina gauti B arba C pritarimą. Šiame pavyzdyje veiklą bendrai kontroliuoja A, B ir C. Tačiau tokių sąjungų, kai šalys gali susitarti kartu įgyti 75 % balsavimo teisių, gali būti daugiau kaip viena (t. y. A ir B arba A ir C). Tokioje situacijoje, kad veikla būtų laikoma jungtine veikla, šalių sutartimi įformintame susitarime reikėtų nustatyti, kurios šalys turi vieningai sutarti, kad būtų galima priimti sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos.

3 pavyzdys

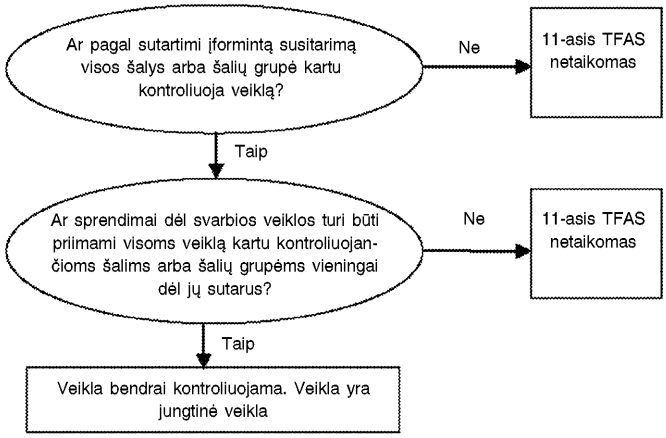
Tarkime, kad pagal susitarimą A ir B turi po 35 % balsavimo teisių, o likę 30 % priklauso daugeliui kitų susitarimo šalių. Norint priimti sprendimus dėl svarbios veiklos, reikia turėti daugumą balsavimo teisių. A ir B bendrai kontroliuoja veiklą tik tada, jei sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina gauti A ir B pritarimą.

B9 Reikalavimas pasiekti, kad būtų vieningai sutarta, reiškia, kad bet kuri veiklą bendrai kontroliuojanti šalis gali neleisti jokiai kitai šaliai ar šalių grupei be jos sutikimo priimti vienašalių sprendimų (dėl svarbios veiklos). Jei reikalavimas pasiekti, kad būtų vieningai sutarta, taikomas tik tiems sprendimams, kuriais tam tikrai šaliai suteikiamos apsaugos teisės, tačiau netaikomas sprendimams dėl susitarime numatytos svarbios veiklos, atitinkama šalis veiklos bendrai nekontroliuoja.

▼M32

B10 Sutartimi įformintame susitarime gali būti nuostatos dėl ginčų sprendimo, pavyzdžiui, arbitražo. Pagal šias nuostatas gali būti leidžiama sprendimus priimti ir nepasiekus, kad bendrą kontrolę vykdančios šalys vieningai dėl jų sutartų. Tokios nuostatos neužkerta kelio bendrai kontroliuoti veiklą, taigi ir galimybės ją laikyti jungtine veikla.

Bendros kontrolės vertinimas



B11 Kai veiklai netaikomas 11-asis TFAS, ūkio subjektas įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taikydamas atitinkamus TFAS, pavyzdžiui, 10-ąjį TFAS, 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) arba 9-ąjį TFAS.

JUNGTINĖS VEIKLOS RŪŠYS (14–19 STRAIPSNIAI)

B12 Jungtinės veiklos susitarimai sudaromi įvairiais tikslais (pavyzdžiui, siekiant šalims pasidalyti išlaidas bei riziką arba naudotis naujomis technologijomis ir patekti į naujas rinkas); jų struktūra ir teisinės formos gali būti įvairios.

B13 Pagal kai kuriuos susitarimus neprivaloma susitarime numatytos veiklos vykdyti per atskirą subjektą. Tačiau pagal kitus susitarimus įsteigiamas atskiras subjektas.

B14 Pagal šį TFAS privalomas jungtinės veiklos susitarimų klasifikavimas priklauso nuo šalių teisių ir prievolių, atsirandančių vykdant susitarime numatytą įprastinę veiklą. Pagal šį TFAS jungtinė veikla klasifikuojama kaip bendra veikla arba bendros įmonės. Kai ūkio subjektas turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus, tokia veikla yra bendra veikla. Kai ūkio subjektas turi teisių į su veikla susijusį grynąjį turtą, tokia veikla yra bendra įmonė. B16–B33 straipsniuose nustatyta, kokį vertinimą ūkio subjektas turi atlikti, kad nustatytų, ar jam priklauso dalis bendros veiklos, ar dalis bendroje įmonėje.

▼M32

Jungtinės veiklos klasifikavimas

B15 Kaip nustatyta B14 straipsnyje, klasifikuodamos jungtinės veiklos susitarimus šalys turi įvertinti savo teises ir prievoles pagal susitarimą. Atlikdamas tokį vertinimą ūkio subjektas turi atsižvelgti į šiuos dalykus:

a) jungtinės veiklos struktūrą (žr. B16–B21 straipsnius);

b) kai jungtinė veikla vykdoma per atskirą subjektą:

i) atskiro subjekto teisinę formą (žr. B22–B24 straipsnius);

ii) sutartimi įforminto susitarimo sąlygas (žr. B25–B28 straipsnius); ir

iii) kai tinka – kitus faktus ir aplinkybes (žr. B29–B33 straipsnius).

Jungtinės veiklos struktūra

Jungtinė veikla, kuri nėra vykdoma per atskirą subjektą

B16 Jungtinė veikla, kuri nėra vykdoma per atskirą subjektą, yra bendra veikla. Tokiais atvejais sutartimi įformintame susitarime nustatomos šalių teisės į su veikla susijusį turtą ir prievolės vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus, taip pat šalių teisės gauti atitinkamų pajamų ir prievolės patirti atitinkamų sąnaudų.

B17 Sutartimi įformintame susitarime dažnai apibūdinamas veiklos, dėl kurios sudaromas susitarimas, pobūdis ir aprašoma, kaip šalys ketina kartu vykdyti tą veiklą. Pavyzdžiui, jungtinės veiklos susitarimo šalys gali susitarti kartu gaminti produktą: kiekviena šalis atsako už konkrečią užduotį, naudoja savo turtą ir prisiima savo įsipareigojimus. Sutartimi įformintame susitarime taip pat gali būti nustatyta, kaip šalys pasidalys bendras pajamas ir sąnaudas. Tokiu atveju kiekvienas bendros veiklos vykdytojas savo finansinėse ataskaitose pripažįsta konkrečiai užduočiai atlikti naudotą turtą bei įsipareigojimus, taip pat pripažįsta pagal sutartimi įformintą susitarimą jam tenkančią pajamų ir sąnaudų dalį.

B18 Kitais atvejais jungtinės veiklos susitarimo šalys gali susitarti, pavyzdžiui, dalytis turtu ir jį bendrai valdyti. Tokiu atveju sutartimi įformintu susitarimu nustatomos šalių teisės į bendrai valdomą turtą ir tai, kaip jos dalijasi naudojantis tuo turtu pagamintą produkciją, gautas pajamas ir veiklos išlaidas. Kiekvienas bendros veiklos vykdytojas įtraukia į apskaitą jam priklausančią bendro turto dalį ir sutartą bet kokių įsipareigojimų dalį, taip pat pripažįsta jam tenkančią produkcijos, pajamų ir sąnaudų dalį, kaip nustatyta sutartimi įformintame susitarime.

▼**M32**

Per atskirą subjektą vykdoma jungtinė veikla

B19 Jungtinė veikla, kai su veikla susijęs turtas ir įsipareigojimai perduodami atskiram subjektui, gali būti bendra įmonė arba bendra veikla.

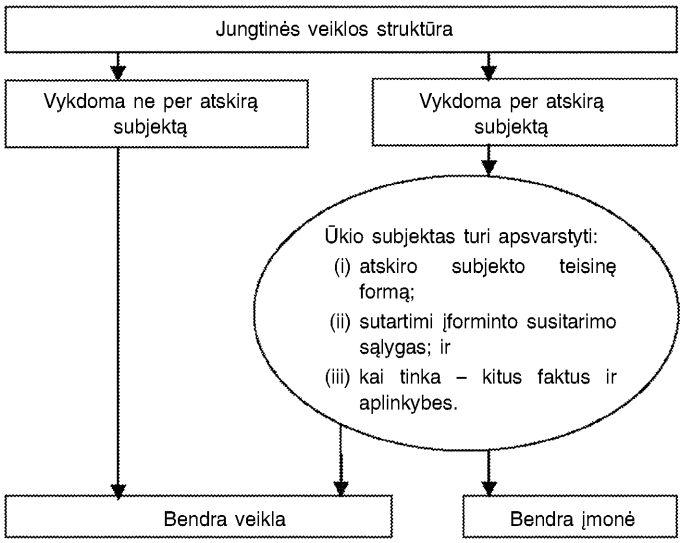
B20 Ar šalis yra bendros veiklos vykdytoja, ar bendros įmonės dalininkė, priklauso nuo atskiram subjektui perduotų tos šalies teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

B21 Kaip nustatyta B15 straipsnyje, kai šalys jungtinę veiklą vykdo per atskirą subjektą, jos turi įvertinti, ar dėl atskiro subjekto teisinės formos, sutartimi įforminto susitarimo sąlygų ir, kai tinka, dėl kitų faktų ir aplinkybių jos įgyja:

a) teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus (t. y. veikla yra bendra veikla); arba

b) teisių į veiklos grynąjį turtą (t. y. veikla yra bendra įmonė).

Jungtinės veiklos klasifikavimas: šalių teisių ir prievolių pagal susitarimą įvertinimas



Atskiro subjekto teisinė forma

B22 Atskiro subjekto teisinė forma yra svarbi vertinant jungtinės veiklos rūšį. Žinant teisinę formą lengviau iš pradžių įvertinti šalių teises į turtą ir prievoles vykdyti įsipareigojimus, kurie yra perduoti atskiram subjektui, pavyzdžiui, ar šalims priklauso dalis atskiram subjektui perduoto turto ir ar jos privalo vykdyti atskiram subjektui perduotus įsipareigojimus.

B23 Pavyzdžiui, šalys gali vykdyti jungtinę veiklą per atskirą subjektą, kuris dėl savo teisinės formos laikomas savarankišku (t. y. atskiram subjektui perduotas turtas ir įsipareigojimai yra to atskiro subjekto, o ne šalių, turtas ir įsipareigojimai). Tokiu atveju įvertinus šalių teises ir prievoles, įgytas dėl atskiro subjekto teisinės formos, nustatoma, kad

▼M32

veikla yra bendra įmonė. Tačiau šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygos (žr. B25–B28 straipsnius) ir, kai tinka, kiti faktai ir aplinkybės (žr. B29–B33 straipsnius) gali būti viršesni už šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiro subjekto teisinės formos, vertinimą.

B24 Šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiro subjekto teisinės formos, vertinimo pakanka, kad būtų galima padaryti išvadą, jog veikla yra bendra veikla, tik tuo atveju, jei šalys vykdo jungtinę veiklą per atskirą subjektą, kurio teisinė forma nereiškia šalių ir atskiro subjekto atskyrimo (t. y. atskiram subjektui perduotas turtas ir įsipareigojimai yra šalių turtas ir įsipareigojimai).

Sutartimi įforminto susitarimo sąlygų vertinimas

B25 Daugeliu atvejų šalių sutartimi įformintame susitarime nustatytos teisės ir prievolės atitinka šalių teises ir prievoles, įgytas dėl atskiro subjekto, per kurį vykdoma veikla, teisinės formos, arba joms nepriešTarauja.

B26 Kitais atvejais šalys, naudodamosi sutartimi įformintu susitarimu, panaikina arba pakeičia teises ir prievoles, įgytas dėl atskiro subjekto, per kurį vykdoma veikla, teisinės formos.

Taikymo pavyzdys

4 pavyzdys

Tarkime, kad dvi šalys vykdo jungtinę veiklą per įsteigtą ūkio subjektą. Kiekvienos šalies to įsteigto ūkio subjekto nuosavybės dalis – 50 %. Dėl įsteigto ūkio subjekto statuso jį galima atskirti nuo savininkų, todėl tam subjektui perduotas turtas ir įsipareigojimai tampa įsteigto ūkio subjekto turtu ir įsipareigojimais. Tokiu atveju šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiro subjekto teisinės formos, vertinimas parodo, kad šalys turi teises į veiklos grynąjį turtą.

Tačiau šalys savo sutartimi įformintu susitarimu pakeičia korporacijos savybes taip, kad kiekvienai iš jų tenka įsteigto ūkio subjekto turto dalis ir kiekviena iš jų turi vykdyti nustatytą to ūkio subjekto įsipareigojimų dalį. Taip sutartimi pakeitus korporacijos savybes, veikla gali būti bendra veikla.

B27 Tolesnėje lentelėje palygintos bendrą veiklą vykdančių šalių sutartimis įformintų susitarimų dažnos sąlygos ir bendros įmonės šalių sutartimis įformintų susitarimų dažnos sąlygos. Lentelėje pateikta tik dalis galimų sutarčių sąlygų pavyzdžių.

Sutartimi įforminto susitarimo sąlygų vertinimas

	Bendra veikla	**Bendra įmonė**
Sutartimi įforminto susitarimo sąlygos	Jungtinės veiklos susitarimo šalims sutartimi įformintu susitarimu suteiktos teisės į su veikla susijusį turtą ir prievolės vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.	Jungtinės veiklos susitarimo šalims sutartimi įformintu susitarimu suteiktos teisės į veiklos grynąjį turtą (t. y. teises į su veikla susijusį turtą ir prievoles vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus turi ne šalys, o atskiras subjektas).

▼M32

	Bendra veikla	Bendra įmonė
Teisės į turtą	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys dalijasi visus su veiklos turtu siejamus interesus (pavyzdžiui, teises, nuosavybės teisę arba nuosavybę) nustatyto dydžio dalimis (pavyzdžiui, proporcingai šalių nuosavybės daliai pagal susitarimą arba proporcingai pagal susitarimą vykdomai veiklai, kuri tiesiogiai priskiriama šalims).	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad turtas, kuris yra įneštas pagal susitarimą arba vėliau įgytas vykdant jungtinę veiklą, priskiriamas veiklai. Veiklai priskirtas turtas šalims nepriklauso (t. y. jos neturi susijusių teisių, nuosavybės teisės ar nuosavybės).
Prievolės vykdyti įsipareigojimus	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys dalijasi visus įsipareigojimus, prievoles, išlaidas ir sąnaudas nustatyto dydžio dalimis (pavyzdžiui, proporcingai šalių nuosavybės daliai pagal susitarimą arba proporcingai pagal susitarimą vykdomai veiklai, kuri tiesiogiai priskiriama šalims).	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad skolos ir įsipareigojimai pagal susitarimą priskiriami jungtinei veiklai.
		Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys yra įsipareigojusios pagal susitarimą tik tiek, kiek jos yra investavusios į veiklą pagal susitarimą arba kiek yra konkrečiai įsipareigojusios įnešti neapmokėto ar papildomo kapitalo pagal susitarimą, arba abiem atvejais.
	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys yra atsakingos už trečiųjų šalių pretenzijas.	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo kreditoriai neturi teisių pareikšti reikalavimus susitarimo šalims dėl skolų ar įsipareigojimų pagal susitarimą.
Pajamos, sąnaudos, pelnas arba nuostoliai	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos paskirstomos pagal santykinius kiekvienos jungtinės veiklos susitarimo šalies rezultatus. Pavyzdžiui, sutartimi įformintame susitarime gali būti nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos paskirstomos pagal kiekvienos šalies naudojamą bendrai eksploatuojamos įrangos pajėgumą, kuris gali skirtis nuo tos šalies nuosavybės dalies vykdant jungtinę veiklą. Kitais atvejais šalys gali būti susitarusios pasidalyti su veikla susijusį gautą pelną arba patirtus nuostolius nustatyto dydžio dalimis, pavyzdžiui, pagal tai, kokios yra šalių nuosavybės dalys. Tai nereiškia, kad veikla negali būti bendra veikla, jei šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta kiekvienai šaliai tenkanti vykdant susitarime numatytą veiklą gauto pelno arba patirtų nuostolių dalis.
Garantijos	Jungtinės veiklos susitarimų šalys dažnai privalo suteikti garantijų trečiosioms šalims, kurios, pavyzdžiui, gauna paslaugas arba teikia finansavimą pagal jungtinės veiklos susitarimą. Vien tokių garantijų suteikimas arba šalių įsipareigojimas jas suteikti nereiškia, kad jungtinė veikla yra bendra veikla. Ar jungtinė veikla yra bendra veikla, ar bendra įmonė, priklauso nuo to, ar šalys turi prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus (dėl kai kurių iš šių įsipareigojimų šalys gali būti suteikusios arba nesuteikusios garantijų).	

▼M32

B28 Kai sutartimi įformintame susitarime yra nustatyta, kad šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus, jos yra bendrą veiklą vykdančios šalys ir klasifikuojant jungtinę veiklą joms nereikia atsižvelgti į kitus faktus ir aplinkybes (B29–B33 straipsniai).

Kitų faktų ir aplinkybių vertinimas

B29 Kai sutartimi įforminto susitarimo sąlygose konkrečiai nenurodyta, kad šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus, šalys, vertindamos, ar veikla yra bendra veikla, ar bendra įmonė, atsižvelgia į kitus faktus ir aplinkybes.

B30 Jungtinę veiklą galima vykdyti per atskirą subjektą, kuris dėl savo teisinės formos yra atskirtas nuo susitarimo šalių. Šalių sutarties sąlygose gali būti nenustatytos šalių teisės į turtą ir prievolės vykdyti įsipareigojimus, bet apsvarsčius kitus faktus ir aplinkybes tokia veikla gali būti priskirta bendrai veiklai. Taip yra tuo atveju, kai dėl kitų faktų ir aplinkybių šalys įgyja teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

B31 Kai pagal susitarimą vykdomos veiklos pagrindinis tikslas yra teikti produkciją šalims, tai reiškia, kad šalys turi teises į iš esmės visą vykdant veiklą naudojamo turto teikiamą ekonominę naudą. Tokių susitarimų šalys dažnai užtikrina savo galimybę gauti susitarime numatytą produkciją, uždrausdamos pagal susitarimą parduoti produkciją trečiosioms šalims.

B32 Tokio pobūdžio ir paskirties veiklos poveikis yra toks, kad vykdant veiklą prisiimti įsipareigojimai yra iš esmės įvykdomi naudojant pinigų srautus, šalių gautus perkant produkciją. Kai šalys yra vienintelis pinigų srautų, kuriais užtikrinamas susitarime numatytos veiklos tęstinumas, šaltinis, tai reiškia, kad šalys turi prievolę vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

Taikymo pavyzdys

5 pavyzdys

Tarkime, kad dvi šalys vykdo jungtinę veiklą per įsteigtą ūkio subjektą (C ūkio subjektas), kurio nuosavybės dalis, priklausanti kiekvienai šaliai, yra 50 %. Veiklos tikslas yra gaminti šalims reikalingas medžiagas, kurias jos naudoja savo atskiruose gamybos procesuose. Vykdant veiklą užtikrinama, kad šalys eksploatuotų įrenginį, kuriame gaminamos šalių kiekio ir kokybės reikalavimus atitinkančios medžiagos.

C ūkio subjekto (įsteigto ūkio subjekto), per kurį vykdoma veikla, teisinė forma iš pradžių rodo, kad C ūkio subjekto turimas turtas ir įsipareigojimai yra C ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai. Šalių sutartimi įformintame susitarime nenustatyta, kad šalys turi teisių į C ūkio subjekto turtą ar prievolių vykdyti jo įsipareigojimus. Atitinkamai iš C ūkio subjekto teisinės formos ir sutartimi įforminto susitarimo sąlygų galima spręsti, kad veikla yra bendra įmonė.

▼M32

Tačiau šalys taip pat atsižvelgia į šiuos veiklos aspektus:

— Šalys susitarė pirkti visą C ūkio subjekto pagamintą produkciją santykiu 50: 50. C ūkio subjektas negali parduoti šios produkcijos trečiosioms šalims, jei to nepatvirtina abi susitarimo šalys. Kadangi susitarimo tikslas yra aprūpinti šalis joms reikalinga produkcija, tokia prekyba su trečiosiomis šalimis turėtų būti nedažna ir nereikšminga.

— Šalims parduodamos produkcijos kainą nustato abi šalys; ji turi būti tokia, kad būtų padengtos C ūkio subjekto patiriamos gamybos išlaidos ir administracinės sąnaudos. Pagal šį veiklos modelį siekiama, kad veikla atsipirktų.

Aprašytuoju atveju svarbūs šie faktai ir aplinkybės:

— šalių prievolė pirkti visą C ūkio subjekto parduodamą produkciją rodo išskirtinę C ūkio subjekto priklausomybę nuo šalių kuriant pinigų srautus, taigi šalys turi prievolę padengti C ūkio subjekto įsipareigojimus;

— tai, kad šalys turi teises į visą C ūkio subjekto pagamintą produkciją, reiškia, kad šalys naudojasi visa C ūkio subjekto turto teikiama ekonomine nauda, taigi turi teises į ją.

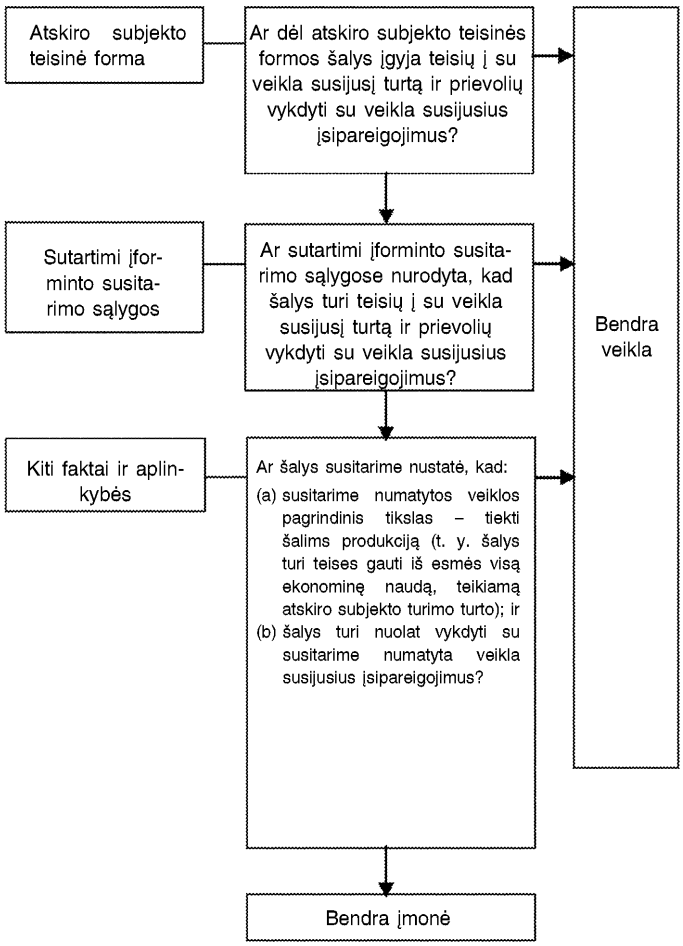
Šie faktai ir aplinkybės rodo, kad veikla yra bendra veikla. Išvada dėl jungtinės veiklos klasifikavimo šiomis aplinkybėmis nesikeistų, jei šalys, užuot pačios naudojusios savo produkcijos dalį tolesniame gamybos procese, parduotų savo produkcijos dalį trečiosioms šalims.

Jei šalys taip pakeistų sutartimi įforminto susitarimo sąlygas, kad pagal susitarimą būtų galima parduoti produkciją trečiosioms šalims, tai reikštų, kad C ūkio subjektas patirtų su paklausa bei atsargomis susijusią riziką ir kredito riziką. Pasikeitus faktams ir aplinkybėms pagal tokį scenarijų reikėtų pakartotinai įvertinti jungtinės veiklos klasifikavimą. Tokie faktai ir aplinkybės rodytų, kad veikla yra bendra įmonė.

B33 Tolesnėje schemoje pavaizduota, kaip ūkio subjektas atlieka vertinimą, klasifikuodamas veiklą, kai jungtinė veikla vykdoma per atskirą subjektą:

Per atskirą subjektą vykdomos jungtinės veiklos klasifikavimas

▼M32



▼M46

JUNGTINĖS VEIKLOS SUSITARIMO ŠALIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS (21A–22 STRAIPSNIAI)

Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita

B33A Kai ūkio subjektas įsigyja dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, jis taiko, priklausomai nuo jo turimos dalies pagal 20 straipsnį, visus 3-iojo TFAS ir kitų TFAS verslo jungimų apskaitos principus, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, ir atskleidžia pagal tuos TFAS reikalaujamą informaciją, susijusią su verslo jungimais. Verslo jungimų apskaitos principai, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, apima (tačiau tuo neapsiriboja):

a) identifikuojamo turto ir įsipareigojimų vertinimą tikrąja verte, išskyrus turtą ir įsipareigojimus, kuriems 3-iajame ir kituose TFAS nustatytos išimtys;

▼M46

b) su įsigijimu susijusių išlaidų pripažinimą sąnaudomis laikotarpiais, kuriais patirtos išlaidos ir gautos paslaugos, išskyrus skolos arba nuosavybės vertybinių popierių emisijos išlaidas, kurios pripažįstamos pagal 32-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pateikimas“* ir 9-ąjį TFAS; ([1])

c) atidėtųjų mokesčių turto ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, kurie atsiranda dėl pradinio turto arba įsipareigojimų pripažinimo, išskyrus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus, atsirandančius dėl prestižo pradinio pripažinimo, kaip reikalaujama pagal 3-iąjį TFAS ir 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai* verslo jungimų atveju, pripažinimą;

d) perduoto atlygio sumos, kuria viršijama įgyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų grynoji suma įsigijimo dieną, jei toks perviršis yra, pripažinimą prestižu ir

e) pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo testavimą bent kartą per metus ir kai tik yra požymių, kad vieneto vertė gali būti sumažėjusi, kaip reikalaujama pagal 36-ąjį TAS *Turto vertės sumažėjimas* verslo jungimo metu įgyto prestižo atžvilgiu.

B33B 21A ir B33A straipsniai taip pat taikomi bendros veiklos įkūrimui tada ir tik tada, kai viena iš bendroje veikloje dalyvaujančių šalių jos įkūrimo metu įneša esamą verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Tačiau šie straipsniai netaikomi bendros veiklos įkūrimui, jei visos bendroje veikloje dalyvaujančios šalys jos įkūrimo metu įneša tik turtą arba turto grupes, kurie nesudaro verslo.

B33C Bendros veiklos vykdytojas gali padidinti savo dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, įsigydamas papildomą bendros veiklos dalį. Tokiais atvejais anksčiau turėtos bendros veiklos dalys nėra pakartotinai vertinamos, jei bendros veiklos vykdytojas išlaiko bendrą kontrolę.

▼M67

B33CA Šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, gali įgyti bendrą bendros veiklos, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, kontrolę. Tokiais atvejais anksčiau turėtos bendros veiklos dalys pakartotinai nevertinamos.

▼M46

B33D 21A ir B33A–B33C straipsniai netaikomi dalies bendroje veikloje įsigijimui, kai bendrą kontrolę turinčios šalys, įskaitant ūkio subjektą, įsigyjantį dalį bendroje veikloje, yra bendrai kontroliuojamos tos pačios galutinės kontroliuojančiosios šalies arba šalių tiek prieš įsigijimą, tiek po jo, ir ta kontrolė nėra laikina.

▼M32

Turto pardavimo arba įnašo vykdant bendrą veiklą apskaita

B34 Kai ūkio subjektas, kaip bendros veiklos vykdytojas, vykdydamas bendrą veiklą sudaro sandorį, kaip antai dėl turto pardavimo arba įnašo, šis jo sandoris yra su kitomis bendrą veiklą vykdančiomis šalimis, todėl bendros veiklos vykdytojas pripažįsta dėl tokio sandorio gautą pelną ir patirtus nuostolius tik tiek, kiek kitos šalys turi dalių toje bendroje veikloje.

([1]) Jei ūkio subjektas taiko šias pataisas, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, nuoroda į 9-ąjį TFAS šiose pataisose laikoma nuoroda į 39-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“*.

▼M32

B35 Kai tokie sandoriai parodo, kad sumažėjo vykdant bendrą veiklą parduodamo ar įnešamo turto grynoji galimo realizavimo vertė arba patirta to turto vertės sumažėjimo nuostolių, bendros veiklos vykdytojas visiškai pripažįsta tuos nuostolius.

Turto pirkimo vykdant bendrą veiklą apskaita

B36 Kai ūkio subjektas, kaip bendros veiklos vykdytojas, vykdydamas bendrą veiklą sudaro sandorį, kaip antai dėl turto pirkimo, jis nepripažįsta savo pelno ir nuostolių dalies tol, kol perparduoda tą turtą trečiajai šaliai.

B37 Kai tokie sandoriai parodo, kad sumažėjo perkamo turto grynoji galimo realizavimo vertė arba patirta jo vertės sumažėjimo nuostolių, bendros veiklos vykdytojas pripažįsta jam tenkančią tų nuostolių dalį.

C priedas

Įsigaliojimo data, pereinamosios nuostatos ir kitų TFAS panaikinimas

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas taiko šį TFAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis atskleidžia šį faktą ir kartu taiko 10-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“, 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

C1A Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., pataisyti C2–C5, C7–C10 ir C12 straipsniai ir įterpti C1B ir C12A–C12B straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 11-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.

▼M46

C1AA Dokumente *Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita* (11-ojo TFAS pataisos), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., taisoma antraštė po B33 straipsnio ir įterpiami 21A, B33A–B33D ir C14A straipsniai bei susijusios antraštės. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M67

C1AB 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* įterptas B33CA straipsnis. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti sandoriams, pagal kuriuos jis įgyja bendrą kontrolę pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M32

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼M37

C1B Nepaisant 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 28 straipsnio reikalavimų, kai šis TFAS taikomas pirmą kartą, ūkio subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį laikotarpį, kuriuo taikytas 11-asis TFAS, (paskutinio praėjusio laikotarpio) kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Ūkio subjektas taip pat gali pateikti dabartinio laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

Bendros įmonės: perėjimas nuo proporcingo konsolidavimo prie nuosavybės metodo taikymo

C2 Ūkio subjektas, nuo proporcingo konsolidavimo pereidamas prie nuosavybės metodo taikymo, pripažįsta savo investiciją į bendrą įmonę nuo paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios. Ta pradinė investicija vertinama kaip turto ir įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas pirmiau proporcingai konsolidavo, įskaitant bet kokį kartu įgytą prestižą, bendros balansinės vertės. Jei tas prestižas pirmiau priklausė didesniam pinigus kuriančiam vienetui arba pinigus kuriančių vienetų grupei, ūkio subjektas priskiria prestižą bendrai įmonei, remdamasis bendros įmonės ir pinigus kuriančio vieneto arba pinigus kuriančių vienetų grupės, kuriems tas prestižas priklausė, santykinėmis balansinėmis vertėmis.

C3 Investicijos pradinis likutis, nustatomas pagal C2 straipsnį, per pirminį pripažinimą laikomas investicijos numanoma savikaina. Ūkio subjektas investicijos pradiniam likučiui taiko 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 40–43 straipsnius vertindamas, ar investicijos vertė yra sumažėjusi, ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguodamas nepaskirstytąjį pelną. Pirminio pripažinimo išimtis, numatyta 12-ojo TAS „Pelno mokesčiai“ 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai ūkio subjektas pripažįsta investiciją į bendrą įmonę, taikydamas perėjimo reikalavimus bendroms įmonėms, kurios pirmiau buvo proporcingai konsoliduojamos.

C4 Jei apibendrinus visą pirmiau proporcingai konsoliduotą turtą ir įsipareigojimus gaunamas neigiamas grynasis turtas, ūkio subjektas įvertina, ar jis turi su tuo neigiamu grynuoju turtu susijusių teisinių arba konstruktyvių prievolių, ir, jei taip, tai ūkio subjektas pripažįsta atitinkamą įsipareigojimą. Jei ūkio subjektas padaro išvadą, kad jis neturi teisinių ar konstruktyvių prievolių, susijusių su neigiamu grynuoju turtu, jis nepripažįsta atitinkamo įsipareigojimo, tačiau paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguoja nepaskirstytąjį pelną. Ūkio subjektas atskleidžia šį faktą kartu su jam priklausančia sukaupta nepripažinta jo bendrų įmonių nuostolių dalimi paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje ir tą dieną, nuo kurios pirmą kartą taikomas šis TFAS.

C5 Ūkio subjektas atskleidžia turto ir įsipareigojimų, kurie apibendrinti vienoje investicijų balanso eilutėje, sudėtį paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje. Ta atskleidžiama informacija apibendrintai rengiama visoms bendroms įmonėms, kurioms ūkio subjektas taiko C2–C6 straipsniuose nurodytus perėjimo reikalavimus.

▼M32

C6 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas įtraukia į apskaitą savo investiciją į bendrą įmonę taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

Bendra veikla: perėjimas nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir įsipareigojimų apskaitos

C7 Ūkio subjektas, kuris įtraukia į apskaitą savo dalį bendroje veikloje, pereidamas nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir įsipareigojimų apskaitos paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje nutraukia investicijos, kurios apskaita pirmiau buvo tvarkoma pagal nuosavybės metodą, ir bet kokių kitų straipsnių, kurie buvo dalis ūkio subjekto grynosios investicijos į veiklą, kaip nustatyta 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 38 straipsnyje, pripažinimą ir pripažįsta jam priklausančią viso turto ir kiekvieno įsipareigojimo dalį pagal savo dalį bendroje veikloje, įskaitant bet kokį prestižą, kuris galėjo sudaryti investicijos balansinės vertės dalį.

C8 Ūkio subjektas nustato jam priklausančią turto ir įsipareigojimų dalį, susijusią su bendra veikla, remdamasis savo teisėmis ir prievolėmis, kurios pagal sutartimi įformintą susitarimą sudaro nustatyto dydžio dalį. Ūkio subjektas įvertina turto ir įsipareigojimų pradines balansines vertes atskyręs juos nuo investicijos balansinės vertės paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, remdamasis informacija, ūkio subjekto naudota taikant nuosavybės metodą.

C9 Bet koks atsirandantis skirtumas tarp investicijos, pirmiau apskaitytos taikant nuosavybės metodą, kartu su bet kokiais kitais straipsniais, sudariusiais ūkio subjekto grynosios investicijos į veiklą dalį, kaip nustatyta 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 38 straipsnyje, ir pripažintos grynosios turto bei įsipareigojimų sumos, įskaitant bet kokį prestižą:

a) užskaitomas su bet kokiu su investicija susietu prestižu, o dėl bet kokio likusio skirtumo pakoreguojamas nepaskirstytasis pelnas paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, jei pripažįstama grynoji turto ir įsipareigojimų suma, įskaitant bet kokį prestižą, yra didesnė už investiciją (įskaitant bet kokius kitus straipsnius, sudariusius ūkio subjekto grynosios investicijos dalį), kurios pripažinimas nutraukiamas;

b) įtraukiamas į apskaitą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguojant nepaskirstytąjį pelną, jei pripažįstama grynoji turto ir įsipareigojimų suma, įskaitant bet kokį prestižą, yra mažesnė už investiciją (įskaitant bet kokius kitus straipsnius, sudariusius ūkio subjekto grynosios investicijos dalį), kurios pripažinimas nutraukiamas.

C10 Ūkio subjektas, pereinantis nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir įsipareigojimų apskaitos, paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje suderina investiciją, kurios pripažinimas nutrauktas, ir pripažintą turtą bei įsipareigojimus kartu su bet kokiu likusiu skirtumu, dėl kurio pakoreguotas nepaskirstytasis pelnas.

▼M32

C11 Pradinio pripažinimo išimtis, numatyta 12-ojo TAS 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai ūkio subjektas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius turtą ir įsipareigojimus.

▼M37

Pereinamosios nuostatos ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose

C12 Ūkio subjektas, kuris pagal 27-ojo TAS 10 straipsnį savo atskirose finansinėse ataskaitose pirmiau įtraukė į apskaitą savo dalį bendroje veikloje kaip investiciją savikaina arba pagal 9-ąjį TFAS:

a) nutraukia investicijos pripažinimą ir pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusį turtą ir įsipareigojimus sumomis, nustatytomis pagal C7–C9 straipsnius;

b) paskutinio pateikto praėjusio laikotarpio pradžioje suderina investiciją, kurios pripažinimas nutrauktas, ir pripažintą turtą bei įsipareigojimus kartu su bet kokiu likusiu skirtumu, dėl kurio pakoreguotas nepaskirstytasis pelnas.

Nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį

C12A Nepaisant nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį C2–C12 straipsniuose, ūkio subjektas taip pat gali pateikti bet kokių ankstesnių pateiktų laikotarpių pakoreguotą lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu ūkio subjektas jokių ankstesnių laikotarpių pakoreguotos lyginamosios informacijos nepateikia, visos nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį C2–C12 straipsniuose suprantamos kaip nuorodos į anksčiausią pateiktą pakoreguotą lyginamąjį laikotarpį.

C12B Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kokių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼M32

C13 Pirminio pripažinimo išimtis, nustatyta 12-ojo TAS 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai ūkio subjektas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius turtą ir įsipareigojimus, savo atskirose finansinėse ataskaitose taikydamas C12 straipsnyje nurodytus perėjimo reikalavimus, skirtus bendrai veiklai.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C14 Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, bet kokia nuoroda į 9-ąjį TFAS laikoma nuoroda į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

▼M46

Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita

C14A Dokumente *Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita* (11-ojo TFAS pataisos), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., taisoma antraštė po B33 straipsnio ir įterpiami 21A, B33A–B33D ir C1AA straipsniai bei susijusios antraštės. Ūkio subjektas šias pataisas perspektyviai taiko dalies bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, įsigijimams, kurie įvykdyti nuo pirmojo laikotarpio, kuriuos jis taiko šias pataisas, pradžios. Todėl sumos, pripažintos kaip bendros veiklos dalies įsigijimas ankstesniais laikotarpiais, netaisomos.

▼M32

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

C15 Šiuo TFAS panaikinami šie TFAS:

a) 31-asis TAS „Dalys bendrose įmonėse“ ir

b) NAK 13-asis aiškinimas „Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones“.

▼M32

12-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“

TIKSLAS

1 **Šio TFAS tikslas – nustatyti informaciją, kurią turi atskleisti ūkio subjektas, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti:**

a) **jo turimų *dalių kituose ūkio subjektuose* pobūdį ir susijusią riziką; ir**

b) **tų dalių poveikį jo finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams ir pinigų srautams.**

Tikslo įgyvendinimas

▼M38

2 Kad įgyvendintų 1 straipsnyje iškeltą tikslą, ūkio subjektas atskleidžia:

a) reikšmingus sprendimus ir prielaidas, padarytus nustatant:

i) savo dalies kitame ūkio subjekte ar veikloje pobūdį;

ii) jungtinės veiklos, kurioje jis turi dalį, rūšį (7–9 straipsniai);

iii) kad jis atitinka investicinio subjekto apibrėžtį, jei taikoma (9A straipsnis); ir

▼M32

b) informaciją apie savo dalis:

i) patronuojamosiose (dukterinėse) įmonėse (10–19 straipsniai);

ii) jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse (20–23 straipsniai); ir

iii) *struktūrizuotuose ūkio subjektuose*, kurių tas ūkio subjektas nekontroliuoja (nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose) (24–31 straipsniai).

3 Jei pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos atskleidimas kartu su pagal kitus TFAS reikalaujamos informacijos atskleidimu neatitinka 1 straipsnyje iškelto tikslo, ūkio subjektas atskleidžia bet kokią papildomą informaciją, kurios reikia tam tikslui pasiekti.

4 Ūkio subjektas apsvarsto, kiek išsami turi būti informacija, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš šiame TFAS nustatytų reikalavimų. Atskleidžiamą informaciją jis apibendrina arba atskiria, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų sujungti skirtingų savybių turintys straipsniai (žr. B2–B6 straipsnius).

▼M32

TAIKYMAS

5 Šį TFAS taiko ūkio subjektas, turintis savo dalį kuriame nors iš šių objektų:

a) patronuojamosiose įmonėse;

b) jungtinėje veikloje (t. y. bendroje veikloje arba bendrose įmonėse);

c) asocijuotosiose įmonėse;

d) nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose.

▼M59

5A Išskyrus B17 straipsnyje aprašytus atvejus, šio TFAS reikalavimai taikomi 5 straipsnyje išvardytoms ūkio subjekto dalims, kurios yra klasifikuojamos kaip skirtos parduoti arba nutraukta veikla (arba įtraukiamos į perleidimo grupę, kuri taip klasifikuojama) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.

▼M32

6 Šis TFAS netaikomas:

a) išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planams arba kitiems ilgalaikių išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;

▼M51

b) ūkio subjekto atskiroms finansinėms ataskaitoms, kurioms taikomas 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“. Tačiau:

i) jei ūkio subjektas turi dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose ir rengia atskiras finansines ataskaitas, kurios yra jo vienintelės finansinės ataskaitos, jis, rengdamas tas atskiras finansines ataskaitas, taiko 24–31 straipsniuose nustatytus reikalavimus;

ii) investicinis subjektas, rengiantis finansines ataskaitas, kuriose visos jo patronuojamosios įmonės vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį, pateikia su investiciniais subjektais susijusią informaciją, kurios reikalaujama pagal šį TFAS;

▼M32

c) ūkio subjekto, kuris dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, daliai, nebent dėl tos dalies jis daro reikšmingą įtaką veiklai arba jo dalis yra struktūrizuotame ūkio subjekte;

d) daliai kitame ūkio subjekte, kurio apskaita tvarkoma pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“. Tačiau ūkio subjektas šį TFAS taiko:

i) kai ta dalis yra dalis asocijuotojoje arba bendroje įmonėje, kuri pagal 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ vertinama tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais; arba

ii) kai ta dalis yra dalis nekonsoliduotame struktūrizuotame ūkio subjekte.

REIKŠMINGI SPRENDIMAI IR PRIELAIDOS

7 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie savo priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytas prielaidas (taip pat tų sprendimų ir prielaidų pakeitimus) nustatant:

a) **kad jis kontroliuoja kitą ūkio subjektą, t. y. ūkio subjektą, į kurį investuojama, kaip apibrėžta 10-ojo TFAS „*Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*“ 5 ir 6 straipsniuose;**

b) **kad jis bendrai kontroliuoja veiklą arba daro reikšmingą įtaką kitam ūkio subjektui; ir**

▼M32

c) **jungtinės veiklos rūšį (t. y. bendra veikla ar bendra įmonė), kai veikla vykdoma per atskirą subjektą.**

8 Pagal 7 straipsnį atskleidžiami reikšmingi sprendimai ir prielaidos apima ūkio subjekto priimtus sprendimus ir padarytas prielaidas tuo atveju, jei, pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ataskaitiniu laikotarpiu teko pakeisti išvadą dėl ūkio subjekto vykdomos kontrolės ar bendros kontrolės arba dėl jo daromos reikšmingos įtakos.

9 Vykdydamas 7 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas atskleidžia, pavyzdžiui, savo priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytas prielaidas nustatant, kad:

a) jis nekontroliuoja kito ūkio subjekto, nors turi daugiau kaip pusę to ūkio subjekto balsavimo teisių;

b) jis kontroliuoja kitą ūkio subjektą, nors turi mažiau kaip pusę to ūkio subjekto balsavimo teisių;

c) jis yra agentas arba pagrindinė šalis (žr. 10-ojo TFAS 58–72 straipsnius);

d) jis nedaro reikšmingos įtakos, nors turi 20 % arba daugiau kito ūkio subjekto balsavimo teisių;

e) jis daro reikšmingą įtaką, nors turi mažiau kaip 20 % kito ūkio subjekto balsavimo teisių.

▼M38

Investicinio subjekto statusas

9A Jei patronuojančioji įmonė nustato, kad ji yra investicinis subjektas pagal 10-ojo TFAS 27 straipsnį, investicinis subjektas atskleidžia informaciją apie reikšmingus sprendimus ir prielaidas, padarytus nustatant, kad jis yra investicinis subjektas. Jei investicinis subjektas neturi vienos ar daugiau tipiškų investicinio subjekto ypatybių (žr. 10-ojo TFAS 28 straipsnį), jis atskleidžia priežastis, dėl kurių jis nusprendė, kad nepaisant to, jis yra investicinis subjektas.

9B Kai ūkio subjektas tampa arba nustoja būti investiciniu subjektu, jis atskleidžia informaciją apie investicinio subjekto statuso pasikeitimą ir to pasikeitimo priežastis. Be to, ūkio subjektas, kuris tampa investiciniu subjektu, atskleidžia, kokį poveikį statuso pasikeitimas turi pateikto laikotarpio finansinėms ataskaitoms, įskaitant:

a) patronuojamųjų įmonių, kurios nebebus konsoliduojamos, bendrą tikrąją vertę statuso pasikeitimo dieną;

b) bendrą pelną arba nuostolius, jei tokių yra, apskaičiuotus pagal 10-ojo TFAS B101 straipsnį; ir

c) pelno arba nuostolių straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas pelnas arba nuostoliai (jei nepateikta atskirai).

▼M32

DALYS PATRONUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE

10 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kad jo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų vartotojai galėtų:

a) **suprasti:**

i) **grupės sudėtį; ir**

ii) **dalį, kurią nekontroliuojamos dalys užima grupės veikloje ir pinigų srautuose (12 straipsnis); ir**

b) **įvertinti:**

i) **jo gebėjimo gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus reikšmingų apribojimų pobūdį ir mastą (13 straipsnis);**

▼M32

ii) **su jo dalimis konsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (14–17 straipsniai);**

iii) **jo nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pasikeitimo, dėl kurio jis nepraranda kontrolės, pasekmes (18 straipsnis); ir**

iv) **patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo ataskaitiniu laikotarpiu pasekmes (19 straipsnis).**

11 Kai patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengimo data arba laikotarpis skiriasi nuo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimo datos arba laikotarpio (žr. 10-ojo TFAS B92 ir B93 straipsnius), ūkio subjektas atskleidžia:

a) tos patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą; ir

b) priežastį, kodėl pasirinkta kita data arba kitas laikotarpis.

Dalis, kurią nekontroliuojamos dalys sudaro grupės veikloje ir pinigų srautuose

12 Ūkio subjektas apie kiekvieną savo patronuojamąją įmonę, kurios turimos nekontroliuojamos dalys yra reikšmingos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, atskleidžia šią informaciją:

a) patronuojamosios įmonės pavadinimą;

b) patronuojamosios įmonės pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos);

c) nekontroliuojamoms dalims priskiriamų nuosavybės dalių santykį;

d) nekontroliuojamoms dalims priskiriamų balsavimo teisių santykį, jei jis skiriasi nuo turimų nuosavybės dalių santykio;

e) patronuojamosios įmonės nekontroliuojamoms dalims tekusį pelną arba nuostolius ataskaitiniu laikotarpiu;

f) patronuojamosios įmonės sukauptas nekontroliuojamas dalis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

g) apibendrintą finansinę informaciją apie patronuojamąją įmonę (žr. B10 straipsnį).

Reikšmingų apribojimų pobūdis ir mastas

13 Ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) savo gebėjimo gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus reikšmingi apribojimai (pavyzdžiui, nustatyti įstatuose, sutartyse ir teisės aktuose), kaip antai:

i) patronuojančiosios įmonės ar jos patronuojamųjų įmonių gebėjimo perleisti grynuosius pinigus ar kitą turtą kitiems grupės ūkio subjektams (arba priimti juos iš kitų grupės ūkio subjektų) apribojimai;

ii) garantijos arba kiti reikalavimai, kuriais gali būti apribotas dividendų mokėjimas ir kitoks kapitalo paskirstymas arba paskolų ir avansų skyrimas ar grąžinimas kitiems grupės ūkio subjektams (arba gavimas iš jų);

b) kokiu būdu ir kokiu mastu nekontroliuojamų dalių apsaugos teisės gali reikšmingai apriboti ūkio subjekto gebėjimą gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus (pavyzdžiui, kai patronuojančioji įmonė privalo įvykdyti patronuojamosios įmonės įsipareigojimus pirmiau nei savo įsipareigojimus arba kai, norint gauti patronuojamosios įmonės turtą arba vykdyti jos įsipareigojimus, būtina gauti nekontroliuojamų dalių patvirtinimą);

▼M32

c) turto ir įsipareigojimų, kuriems taikomi tie apribojimai, balansines vertes konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Su ūkio subjekto turimomis dalimis konsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose susijusios rizikos pobūdis

14 Ūkio subjektas atskleidžia bet kokių sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, dėl kurių patronuojančioji įmonė arba jos patronuojamosios įmonės gali būti įpareigotos teikti finansinę paramą konsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant įvykius arba aplinkybes, dėl kurių ataskaitas teikiantis ūkio subjektas gali patirti nuostolių (pavyzdžiui, likvidumo susitarimus arba kredito reitingų sąlygas, susijusius su prievolėmis pirkti struktūrizuoto ūkio subjekto turtą arba teikti finansinę paramą).

15 Jei ataskaitiniu laikotarpiu patronuojančioji įmonė ar kuri nors jos patronuojamoji įmonė suteikė konsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirko struktūrizuoto ūkio subjekto turto arba jo išleistų priemonių), nors nebuvo sutartimi įpareigota tai daryti, ūkio subjektas atskleidžia:

a) suteiktos paramos pobūdį ir dydį, įskaitant situacijas, kuriose patronuojančioji įmonė arba jos patronuojamosios įmonės padėjo struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą; ir

b) paramos teikimo priežastis.

16 Jei ataskaitiniu laikotarpiu patronuojančioji įmonė ar kuri nors jos patronuojamoji įmonė, nors sutartimi nebuvo įpareigota tai daryti, tačiau suteikė finansinę arba kitokią paramą struktūrizuotam ūkio subjektui, kuris pirmiau nebuvo konsoliduotas, ir suteikus šią paramą ūkio subjektas įgijo struktūrizuoto ūkio subjekto kontrolę, ūkio subjektas pateikia svarbių veiksnių, dėl kurių priimtas toks sprendimas, paaiškinimą.

17 Ūkio subjektas atskleidžia bet kokius esamus ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą konsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant ketinimus padėti struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą.

Patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pasikeitimo, dėl kurio neprarandama kontrolė, pasekmės

18. Ūkio subjektas pateikia tvarkaraštį, kuriame parodoma bet kokių patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčių, dėl kurių neprarandama kontrolė, poveikis patronuojančiosios įmonės savininkams priskirtinai nuosavybei.

Patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo ataskaitiniu laikotarpiu pasekmės

19 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie pelną arba nuostolius (jei yra), apskaičiuotus pagal 10-ojo TFAS 25 straipsnį, ir:

a) to pelno arba nuostolių dalį, kuri įtraukiama vertinant bet kokią buvusioje patronuojamojoje įmonėje likusią investiciją tikrąja verte kontrolės praradimo dieną; ir

b) pelno arba nuostolių straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas pelnas arba nuostoliai (jei nepateikta atskirai).

▼**M38**

DALYS NEKONSOLIDUOTOSE PATRONUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE (INVESTICINIAI SUBJEKTAI)

19A Investicinis subjektas, kuris pagal 10-ąjį TFAS privalo taikyti konsolidavimo išimtį ir vietoj to apskaityti savo investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, atskleidžia šį faktą.

19B Investicinis subjektas atskleidžia kiekvienos nekonsoliduotos patronuojamosios įmonės:

a) pavadinimą;

b) pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos); ir

c) ūkio subjekto turimos nuosavybės dalies santykį ir, jei skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį.

19C Jei investicinis subjektas yra kito investicinio subjekto patronuojančioji įmonė, patronuojančioji įmonė taip pat atskleidžia 19B straipsnio a–c punktuose nurodytą informaciją apie investicijas, kurias kontroliuoja jos patronuojamoji įmonė. Ši informacija gali būti atskleista įtraukiant į patronuojančiosios įmonės finansines ataskaitas patronuojamosios įmonės (arba įmonių) finansines ataskaitas, kuriose yra pirmiau minėta informacija.

19D Investicinis subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) visų reikšmingų apribojimų (pavyzdžiui, pagal skolinimosi susitarimus, norminius reikalavimus arba sutartimis įformintus susitarimus), kai ribojamas nekonsoliduotų patronuojamųjų įmonių gebėjimas pervesti investiciniam subjektui lėšas kaip piniginius dividendus arba grąžinti paskolas arba avansinius mokėjimus, kuriuos investicinis subjektas sumokėjo nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei, pobūdį ir mastą; ir

b) visus esamus įsipareigojimus arba ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei, įskaitant įsipareigojimus arba ketinimus padėti patronuojamajai įmonei gauti finansinę paramą.

19E Jei ataskaitiniu laikotarpiu investicinis subjektas ar kuri nors jo patronuojamoji įmonė suteikė nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirko patronuojamosios įmonės turto ar jos išleistų priemonių arba padėjo patronuojamajai įmonei gauti finansinę paramą), nors nebuvo sutartimi įpareigota tai daryti, ūkio subjektas atskleidžia:

a) kiekvienai nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei suteiktos paramos tipą ir sumą; ir

b) paramos teikimo priežastis.

19F Investicinis subjektas atskleidžia visų sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, dėl kurių ūkio subjektas arba jo nekonsoliduotos patronuojamosios įmonės gali būti įpareigotos teikti finansinę paramą nekonsoliduotam kontroliuojamam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant įvykius arba aplinkybes, dėl kurių ataskaitas teikiantis ūkio subjektas gali patirti nuostolių (pavyzdžiui, likvidumo susitarimus arba kredito reitingų sąlygas, susijusius su prievolėmis pirkti struktūrizuoto ūkio subjekto turtą arba teikti finansinę paramą).

▼M38

19G Jei ataskaitiniu laikotarpiu investicinis subjektas ar kuri nors jo nekonsoliduota patronuojamoji įmonė, nors sutartimi nebuvo įpareigota to daryti, suteikė finansinę arba kitokią paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, kurio investicinis subjektas nekontroliavo, ir suteikus šią paramą investicinis subjektas įgijo struktūrizuoto ūkio subjekto kontrolę, investicinis subjektas pateikia svarbių veiksnių, dėl kurių priimtas toks sprendimas, paaiškinimą.

▼M32

DALYS JUNGTINĖJE VEIKLOJE IR ASOCIJUOTOSIOSE ĮMONĖSE

20 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti:

a) **jo dalių jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse pobūdį, mastą ir finansinį poveikį, įskaitant pobūdį ir poveikį jo sutartinių santykių su kitais investuotojais, kurie bendrai kontroliuoja jungtinę veiklą ir asocijuotąsias įmones arba daro joms reikšmingą įtaką (21 ir 22 straipsniai); ir**

b) **su jo dalimis bendrose ir asocijuotosiose įmonėse susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (23 straipsnis).**

Ūkio subjekto turimų dalių jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse pobūdis, mastas ir finansinis poveikis

21 Ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) apie kiekvieną ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui reikšmingą jungtinę veiklą ir asocijuotąją įmonę:

i) jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės pavadinimą;

ii) ūkio subjekto ryšio su jungtine veikla arba asocijuotąja įmone pobūdį (pavyzdžiui, aprašydamas jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės veiklos pobūdį ir nurodydamas, ar ta veikla yra strategiškai svarbi ūkio subjekto veiklai);

iii) jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, kai tinka ir jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos);

iv) ūkio subjekto turimos nuosavybės dalies arba dalyvavimo dalies santykį ir, jei skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį (kai tinka);

b) apie kiekvieną ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui reikšmingą bendrą įmonę ir asocijuotąją įmonę:

i) ar investicija į bendrą arba asocijuotąją įmonę vertinama taikant nuosavybės metodą, ar tikrąja verte;

ii) apibendrintą finansinę informaciją apie bendrą arba asocijuotąją įmonę, kaip nustatyta B12 ir B13 straipsniuose;

iii) jei bendros arba asocijuotosios įmonės apskaita tvarkoma taikant nuosavybės metodą – ūkio subjekto investicijos į bendrą arba asocijuotąją įmonę tikrąją vertę, jei investicija turi kotiruotą rinkos kainą;

▼M32

c) finansinę informaciją, kaip nustatyta B16 straipsnyje, apie ūkio subjekto investicijas į bendras ir asocijuotąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos:

i) bendrą informaciją apie visas bendras įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos; ir atskirai

ii) bendrą informaciją apie visas asocijuotąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos.

▼M38

21A Investiciniam subjektui nereikia atskleisti 21 straipsnio b ir c punktuose nurodytos informacijos.

▼M32

22 Ūkio subjektas taip pat atskleidžia:

a) bet kokių reikšmingų apribojimų (pavyzdžiui, pagal skolinimosi susitarimus, norminius reikalavimus arba sutartimis įformintus susitarimus tarp investuotojų, kurie bendrai kontroliuoja bendrą ar asocijuotąją įmonę arba daro jai reikšmingą įtaką), kai ribojamas bendrų arba asocijuotųjų įmonių gebėjimas pervesti ūkio subjektui lėšas kaip grynųjų pinigų dividendus arba grąžinti ūkio subjekto suteiktas paskolas ar avansus, pobūdį ir mastą;

b) kai bendros arba asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, parengimo data arba laikotarpis skiriasi nuo atitinkamos ūkio subjekto datos arba laikotarpio:

i) tos bendros arba asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą; ir

ii) priežastį, kodėl pasirinkta kita data arba kitas laikotarpis;

c) nepripažintą bendros arba asocijuotosios įmonės nuostolių dalį – tiek ataskaitiniu laikotarpiu, tiek sukauptą, – jei ūkio subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, nutraukė savo nuostolių bendroje arba asocijuotojoje įmonėje dalies pripažinimą.

Su ūkio subjekto turimomis dalimis bendrose ir asocijuotosiose įmonėse susijusi rizika

23 Ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) su jo bendromis įmonėmis susijusius pasižadėjimus atskirai nuo kitų pasižadėjimų sumos, kaip nustatyta B18–B20 straipsniuose;

b) pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, išskyrus tą atvejį, kai nuostolio tikimybė yra maža, – neapibrėžtuosius įsipareigojimus, susijusius su jo turimomis dalimis bendrose arba asocijuotosiose įmonėse (įskaitant jam tenkančią dalį neapibrėžtųjų įsipareigojimų, prisiimtų bendrai su kitais investuotojais, bendrai kontroliuojančiais bendras ar asocijuotąsias įmones arba darančiais joms reikšmingą įtaką), atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumos.

DALYS NEKONSOLIDUOTUOSE STRUKTŪRIZUOTUOSE ŪKIO SUBJEKTUOSE

24 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų:

a) **suprasti jo dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose pobūdį ir mastą (26–28 straipsniai); ir**

b) **įvertinti su jo dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (29–31 straipsniai).**

▼M32

25 Pagal 24 straipsnio b punktą privaloma informacija apima informaciją apie riziką, kylančią dėl ūkio subjekto ryšių su nekonsoliduotais struktūrizuotais ūkio subjektais per ankstesnius laikotarpius (pavyzdžiui, dėl paramos struktūrizuotam ūkio subjektui), net jei ūkio subjektas finansinių ataskaitų datos dieną nebepalaiko sutartinių santykių su struktūrizuotu ūkio subjektu.

▼M38

25A Investiciniam subjektui nereikia atskleisti pagal 24 straipsnį reikalaujamos informacijos apie nekonsoliduotą struktūrizuotą ūkio subjektą, kurį jis kontroliuoja ir apie kurį jis pateikia pagal 19A–19G straipsnius reikalaujamą informaciją.

▼M32

Turimų dalių pobūdis

26 Ūkio subjektas atskleidžia kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo turimas dalis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, įskaitant, be kita ko, informaciją apie struktūrizuoto ūkio subjekto pobūdį, paskirtį, dydį bei veiklą ir kaip šis struktūrizuotas ūkio subjektas yra finansuojamas.

27 Jei ūkio subjektas suteikė paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, apie kurį jis neteikia 29 straipsnyje reikalaujamos informacijos (pavyzdžiui, todėl, kad jis finansinių ataskaitų datos dieną neturi dalies tame ūkio subjekte), jis privalo atskleisti tokią informaciją:

a) kaip jis nustatė, kuriems struktūrizuotiems ūkio subjektams suteikė paramą;

b) ataskaitiniu laikotarpiu *iš tų struktūrizuotų ūkio subjektų gautos pajamos*, įskaitant pateiktų pajamų rūšių aprašymą; ir

c) viso ataskaitiniu laikotarpiu tiems struktūrizuotiems ūkio subjektams perduoto turto balansinė vertė (perdavimo metu).

28 27 straipsnio b ir c punktuose nurodytą informaciją ūkio subjektas pateikia lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos, ir suskirsto savo paramos teikimo veiklą pagal atitinkamas kategorijas (žr. B2–B6 straipsnius).

Rizikos pobūdis

29 Ūkio subjektas lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos, atskleidžia šią apibendrintą informaciją:

a) savo finansinėse ataskaitose pripažinto turto ir įsipareigojimų, susijusių su ūkio subjekto turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, balansines vertes;

b) finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes, kuriose pripažintas tas turtas ir įsipareigojimai;

c) sumą, kuri geriausiai parodo ūkio subjekto didžiausius galimus nuostolius dėl jo turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, įskaitant informaciją apie tai, kaip šie didžiausi galimi nuostoliai nustatyti. Jei ūkio subjektas negali apskaičiuoti savo didžiausių galimų nuostolių dėl turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, jis turi tai atskleisti ir paaiškinti priežastis;

▼M32

d) ūkio subjekto turto ir įsipareigojimų, susijusių su jo turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, balansinių verčių ir su tais ūkio subjektais susijusių ūkio subjekto didžiausių galimų nuostolių palyginimą.

30 Jei ataskaitiniu laikotarpiu ūkio subjektas nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, kuriame jis turėjo arba tebeturi savo dalį, suteikė finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirko struktūrizuoto ūkio subjekto turto arba jo išleistų priemonių), nors nebuvo sutartimi įpareigotas tai daryti, ūkio subjektas atskleidžia:

a) suteiktos paramos pobūdį ir dydį, įskaitant situacijas, kuriose ūkio subjektas padėjo struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą; ir

b) paramos teikimo priežastis.

31 Ūkio subjektas atskleidžia bet kokius esamus ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant ketinimus padėti struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą.

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

iš struktūrizuoto ūkio subjekto gautos pajamos Šiame TFAS iš **struktūrizuoto ūkio subjekto** gautos pajamos apima, be kita ko, kartotinius ir vienkartinius mokesčius, palūkanas, dividendus, pelną arba nuostolius pakartotinai įvertinus dalis struktūrizuotuose ūkio subjektuose arba nutraukus tų dalių pripažinimą, taip pat pelną arba nuostolius perleidus turtą arba įsipareigojimus struktūrizuotam ūkio subjektui.

dalis kitame ūkio subjekte Šiame TFAS dalis kitame ūkio subjekte reiškia sutartinį ir nesutartinį ryšį, dėl kurio ūkio subjektas iš to kito ūkio subjekto veiklos gauna kintamą grąžą. Turima dalis kitame ūkio subjekte gali būti įrodyta, be kita ko, turimomis nuosavybės arba skolos priemonėmis, ją taip pat gali patvirtinti kitokio pobūdžio ryšiai, kaip antai finansavimas, likvidumo parama, prievolių vykdymo užtikrinimo priemonės ir garantijos, įskaitant būdus, kuriais ūkio subjektas kontroliuoja ar bendrai kontroliuoja kitą ūkio subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką. Ūkio subjektas nebūtinai turi dalį kitame ūkio subjekte tik dėl to, kad su juo palaiko įprastus kliento ir tiekėjo santykius.

B7–B9 straipsniuose pateikta daugiau informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose.

▼M32

10-ojo TFAS B55–B57 straipsniuose paaiškintas grąžos kintamumas.

struktūrizuotas ūkio subjektas Ūkio subjektas, sukurtas taip, kad balsavimo arba panašios teisės nebūtų lemiamas veiksnys sprendžiant, kas kontroliuoja ūkio subjektą, pavyzdžiui, kai bet kokios balsavimo teisės siejasi tik su administracinėmis užduotimis, o svarbi veikla valdoma pagal sutartimis įformintus susitarimus.

B22–B24 straipsniuose pateikta daugiau informacijos apie struktūrizuotus ūkio subjektus.

▼M38

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 10-ajame TFAS ir 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“ ir šiame TFAS vartojami tuose standartuose apibrėžtomis reikšmėmis:

— asocijuotoji įmonė

— konsoliduotosios finansinės ataskaitos

— ūkio subjekto kontrolė

— nuosavybės metodas

— grupė

— investicinis subjektas

▼M32

— bendra kontrolė

— bendra veikla

— bendra įmonė

— nekontroliuojama dalis

— patronuojančioji įmonė

— apsaugos teisės

— svarbi veikla

— atskiros finansinės ataskaitos

— atskiras subjektas

— reikšminga įtaka

— patronuojamoji įmonė.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–31 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

B1 Šiame priede pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 12-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius svarbius faktus ir aplinkybes.

▼**M32**

APIBENDRINIMAS (4 STRAIPSNIS)

B2 Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į savo aplinkybes, nusprendžia, kiek informacijos reikia pateikti, kad jos pakaktų vartotojams, kiek dėmesio skirti įvairiems reikalavimų aspektams ir kaip apibendrinti pateikiamą informaciją. Būtina rasti pusiausvyrą: finansinėse ataskaitose nereikia pateikti per daug smulkios ir finansinių ataskaitų vartotojams nenaudingos informacijos, kita vertus, informacijos nereikia per daug apibendrinti – ji turi būti aiški.

B3 Ūkio subjektas gali apibendrinti pagal šį TFAS privalomą pateikti informaciją apie turimas dalis panašiuose ūkio subjektuose, jei informacijos apibendrinimas atitinka jos atskleidimo tikslą bei B4 straipsnyje nustatytą reikalavimą ir jei taip pateikiama informacija yra aiški. Ūkio subjektas turi atskleisti, kaip jis apibendrino savo turimas dalis panašiuose ūkio subjektuose.

B4 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie savo turimas dalis:

a) patronuojamosiose įmonėse;

b) bendrose įmonėse;

c) bendroje veikloje;

d) asocijuotosiose įmonėse; ir

e) nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose.

B5 Nustatydamas, ar apibendrinti informaciją, ūkio subjektas apsvarsto turimą kiekybinę ir kokybinę informaciją apie rizikos ir naudos ypatumus, susijusius su kiekvienu ūkio subjektu, kurį ketinama įtraukti į apibendrinimą, ir kiekvieno tokio ūkio subjekto svarbą ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui. Atskleidžiamą informaciją ūkio subjektas pateikia taip, kad finansinių ataskaitų vartotojams būtų aiškūs jo turimų dalių tuose kituose ūkio subjektuose pobūdis ir mastas.

B6 Pavyzdžiai, kokiu lygiu galima apibendrinti informaciją apie B4 straipsnyje nurodytas ūkio subjektų grupes:

a) veiklos pobūdis (pavyzdžiui, mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros ūkio subjektas, periodiškai atnaujinamų kredito kortelių skolos pakeitimo vertybiniais popieriais ūkio subjektas);

b) pramonės klasifikacija;

c) geografinė padėtis (pavyzdžiui, pagal šalį arba regioną).

DALYS KITUOSE ŪKIO SUBJEKTUOSE

B7 Dalis kitame ūkio subjekte – tai sutartinis ir nesutartinis ryšys, dėl kurio ataskaitas teikiantis ūkio subjektas gauna kintamą grąžą iš to kito ūkio subjekto veiklos. Ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui gali būti naudinga atsižvelgti į kito ūkio subjekto paskirtį ir struktūrą vertinant, ar jis turi dalį tame ūkio subjekte ir atitinkamai ar jis privalo atskleisti informaciją pagal šį TFAS. Atliekant šį vertinimą būtina apsvarstyti su kitu ūkio subjektu susijusią riziką ir riziką, kurią tas kitas ūkio subjektas perduoda ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui ir kitoms šalims.

▼M32

B8 Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas paprastai gauna kintamą grąžą iš kito ūkio subjekto veiklos, turėdamas priemonių (pavyzdžiui, kito ūkio subjekto išleistų nuosavybės ar skolos priemonių) arba kitokių ryšių, kuriems būdingas kintamumas. Pavyzdžiui, tarkime, kad struktūrizuotas ūkio subjektas turi paskolų portfelį. Struktūrizuotas ūkio subjektas įgyja kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorį iš kito ūkio subjekto (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto), siekdamas apsisaugoti nuo paskolų palūkanų ir pagrindinių sumų nemokėjimo. Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas turi ryšį, kuris yra rizikingas dėl grąžos iš struktūrizuoto ūkio subjekto veiklos kintamumo, nes kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandoris apima struktūrizuoto ūkio subjekto grąžos kintamumą.

B9 Kai kurios priemonės yra skirtos tam, kad ataskaitas teikiantis ūkio subjektas perduotų riziką kitam ūkio subjektui. Taikant tokias priemones kito subjekto grąža yra kintama, bet ataskaitas teikiantis ūkio subjektas paprastai nepatiria iš to kito ūkio subjekto veiklos gaunamos grąžos kintamumo. Pavyzdžiui, tarkime, kad įsteigiamas struktūrizuotas ūkio subjektas, turintis suteikti investavimo galimybių investuotojams, norintiems pasinaudoti Z ūkio subjekto kredito rizika (Z ūkio subjektas nėra susijęs su jokia susitarimo šalimi). Struktūrizuotas ūkio subjektas gauna finansavimą, išleisdamas tiems investuotojams vekselius, kurie yra susieti su Z ūkio subjekto kredito rizika (su kredito įvykiais susietus vekselius), ir gautas įplaukas panaudoja investuodamas į nerizikingo finansinio turto portfelį. Struktūrizuotas ūkio subjektas patiria Z ūkio subjekto kredito riziką, sudarydamas kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorį su apsikeitimo sandorio šalimi. Šiuo sandoriu Z ūkio subjekto kredito rizika perduodama struktūrizuotam ūkio subjektui mainais už mokestį, kurį sumoka apsikeitimo sandorio šalis. Investuotojai į struktūrizuotą ūkio subjektą gauna didesnę grąžą, kuri atitinka struktūrizuoto ūkio subjekto turto portfelio grąžą kartu su mokesčiu už kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorį. Apsikeitimo sandorio šalis neturi tokio ryšio su struktūrizuotu ūkio subjektu, dėl kurio patirtų su struktūrizuoto ūkio subjekto veikla susijusios grąžos kintamumą, nes kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandoriu kintamumas perduodamas struktūrizuotam ūkio subjektui, o ne patiriamas kaip struktūrizuoto ūkio subjekto grąžos kintamumas.

APIBENDRINTA FINANSINĖ INFORMACIJA APIE PATRONUOJAMĄSIAS ĮMONES, BENDRAS ĮMONES IR ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES (12 IR 21 STRAIPSNIAI)

B10 Ūkio subjektas apie kiekvieną patronuojamąją įmonę, kurios turimos nekontroliuojamos dalys yra reikšmingos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, atskleidžia šią informaciją:

a) nekontroliuojamoms dalims sumokėtus dividendus;

b) apibendrintą finansinę informaciją apie patronuojamosios įmonės turtą, įsipareigojimus, pelną arba nuostolius ir pinigų srautus, iš kurios vartotojai galėtų suprasti, kokią dalį nekontroliuojamos dalys sudaro grupės veikloje ir pinigų srautuose. Ta informacija, be kita ko, gali apimti, pavyzdžiui: informaciją apie trumpalaikį turtą, ilgalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus, ilgalaikius įsipareigojimus, pajamas, pelną ar nuostolius ir visas bendrąsias pajamas.

B11 Apibendrintoje finansinėje informacijoje, kurios reikalaujama B10 straipsnio b punkte, pateikiamos sumos prieš atliekant eliminavimus tarp bendrovių.

▼**M32**

B12 Apie kiekvieną bendrą ir asocijuotąją įmonę, kuri yra reikšminga ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) iš bendros arba asocijuotosios įmonės gautus dividendus;

b) apibendrintą finansinę informaciją apie bendrą arba asocijuotąją įmonę (žr. B14 ir B15 straipsnius), įskaitant, be kita ko, informaciją apie:

i) trumpalaikį turtą;

ii) ilgalaikį turtą;

iii) trumpalaikius įsipareigojimus;

iv) ilgalaikius įsipareigojimus;

v) pajamas;

vi) tęsiamos veiklos pelną ar nuostolius;

vii) nutrauktos veiklos pelną ar nuostolius atėmus mokesčius;

viii) kitas bendrąsias pajamas;

ix) visas bendrąsias pajamas.

B13 Kartu su apibendrinta finansine informacija, kurios reikalaujama pagal B12 straipsnį, ūkio subjektas atskleidžia šias kiekvienos bendros įmonės, kuri yra reikšminga ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, sumas:

a) grynuosius pinigus ir pinigų ekvivalentus, kurie įeina į B12 straipsnio b punkto i papunktį;

b) trumpalaikius finansinius įsipareigojimus (išskyrus dėl prekybos ir kitas mokėtinas sumas bei atidėjinius), kurie įeina į B12 straipsnio b punkto iii papunktį;

c) ilgalaikius finansinius įsipareigojimus (išskyrus dėl prekybos ir kitas mokėtinas sumas bei atidėjinius), kurie įeina į B12 straipsnio b punkto iv papunktį;

d) nusidėvėjimą ir amortizaciją;

e) palūkanų pajamas;

f) palūkanų sąnaudas;

g) pelno mokesčio sąnaudas arba pajamas.

B14 Apibendrintoje finansinėje informacijoje, kuri pateikiama pagal B12 ir B13 straipsnius, pateikiamos sumos, kurios yra įtrauktos į bendros arba asocijuotosios įmonės finansines ataskaitas pagal TFAS (o ne ūkio subjektui tenkanti tų sumų dalis). Jei ūkio subjektas tvarko savo dalies bendroje arba asocijuotojoje įmonėje apskaitą pagal nuosavybės metodą:

a) bendros arba asocijuotosios įmonės finansinėse ataskaitose, parengtose pagal TFAS, pateiktos sumos pakoreguojamos taip, kad atitiktų ūkio subjekto koregavimus taikant nuosavybės metodą, pavyzdžiui, tikrosios vertės koregavimus įsigijimo metu ir koregavimus dėl apskaitos politikos skirtumų;

b) ūkio subjektas sutikrina pateiktą apibendrintą finansinę informaciją su savo dalies bendroje arba asocijuotojoje įmonėje balansine verte.

▼M32

B15 Ūkio subjektas gali pateikti apibendrintą finansinę informaciją, kurios reikalaujama pagal B12 ir B13 straipsnius, remdamasis bendros arba asocijuotosios įmonės finansinėmis ataskaitomis, jeigu:

a) ūkio subjektas vertina savo dalį bendroje arba asocijuotojoje įmonėje tikrąja verte pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.); ir

b) bendra arba asocijuotoji įmonė nerengia finansinių ataskaitų pagal TFAS ir jas rengti šiuo pagrindu būtų neįmanoma arba išlaidos būtų per didelės.

Tuo atveju ūkio subjektas atskleidžia pagrindą, pagal kurį parengta apibendrinta finansinė informacija.

B16 Ūkio subjektas atskleidžia bendrą savo dalių visose bendrose arba asocijuotosiose įmonėse, kurių kiekviena atskirai nėra reikšminga ir kurių apskaita tvarkoma pagal nuosavybės metodą, balansinę vertę. Ūkio subjektas taip pat atskirai atskleidžia bendras sumas, susijusias su bendrose arba asocijuotosiose įmonėse jam priklausančia dalimi:

a) tęsiamos veiklos pelno ar nuostolių;

b) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolių atėmus mokesčius;

c) kitų bendrųjų pajamų;

d) visų bendrųjų pajamų.

Ūkio subjektas atskirai atskleidžia informaciją apie bendras įmones ir asocijuotąsias įmones.

▼M59

B17 Kai ūkio subjekto dalis patronuojamojoje, bendroje ar asocijuotojoje įmonėje (arba jo dalies bendroje ar asocijuotojoje įmonėje tam tikra dalis) yra klasifikuojama (arba įtraukiama į perleidimo grupę, kuri klasifikuojama) kaip skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ūkio subjektas pagal B10–B16 straipsnius neprivalo atskleisti apibendrintos finansinės informacijos apie tą patronuojamąją, bendrą arba asocijuotąją įmonę.

▼M32

PASIŽADĖJIMAI DĖL BENDRŲ ĮMONIŲ (23 STRAIPSNIO A PUNKTAS)

B18 Ūkio subjektas atskleidžia visus su dalimis bendrose įmonėse susijusius savo pasižadėjimus, kuriuos jis davė, tačiau kurių nepripažino finansinių ataskaitų datą (įskaitant jam tenkančią pasižadėjimų, duotų kartu su kitais bendrą įmonę bendrai kontroliuojančiais investuotojais, dalį). Tai pasižadėjimai, galintys ateityje lemti pinigų ar kitų išteklių išmokas.

B19 Nepripažinti pasižadėjimai, galintys ateityje lemti pinigų ar kitų išteklių išmokas, apima:

a) nepripažintus pasižadėjimus skirti lėšų arba išteklių dėl, pavyzdžiui:

i) bendros įmonės steigimo arba įsigijimo susitarimų (pagal kuriuos, pavyzdžiui, ūkio subjektas privalo nustatytą laikotarpį skirti lėšų);

ii) bendros įmonės projektų, pagal kuriuos intensyviai naudojamas kapitalas;

iii) besąlygiškų pirkimo prievolių, pagal kurias perkama įranga, atsargos ar paslaugos, kurias ūkio subjektas yra pasižadėjęs pirkti iš bendros įmonės arba jos vardu;

▼M32

iv) nepripažintų pasižadėjimų teikti paskolas ar kitokią finansinę paramą bendrai įmonei;

v) nepripažintų pasižadėjimų skirti bendrai įmonei išteklių, pavyzdžiui, turto ar paslaugų;

vi) kitų neatšaukiamų nepripažintų pasižadėjimų, susijusių su bendra įmone;

b) nepripažintus pasižadėjimus įsigyti kitos šalies nuosavybės dalį (arba tos nuosavybės dalies dalį) bendroje įmonėje, jei ateityje įvyktų arba neįvyktų konkretus įvykis.

B20 B18 ir B19 straipsniuose išdėstyti reikalavimai ir pavyzdžiai, susiję su kai kurių rūšių informacija, kurią privaloma atskleisti pagal 24-ojo TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ 18 straipsnį.

DALYS NEKONSOLIDUOTUOSE STRUKTŪRIZUOTUOSE ŪKIO SUBJEKTUOSE (24–31 STRAIPSNIAI)

Struktūrizuoti ūkio subjektai

B21 Struktūrizuotas ūkio subjektas yra ūkio subjektas, sukurtas taip, kad balsavimo arba panašios teisės nebūtų lemiamas veiksnys sprendžiant, kas kontroliuoja ūkio subjektą, pavyzdžiui, kai bet kokios balsavimo teisės siejasi tik su administracinėmis užduotimis, o svarbi veikla valdoma pagal sutartimis įformintus susitarimus.

B22 Struktūrizuotas ūkio subjektas dažnai turi kai kurias arba visas iš toliau nurodytų savybių:

a) apribota veikla;

b) siauras ir aiškiai apibrėžtas tikslas, pavyzdžiui, suorganizuoti nuomą palankiomis mokestinėmis sąlygomis, vykdyti mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros veiklą, suteikti kapitalo arba finansavimo šaltinį ūkio subjektui arba suteikti investavimo galimybių investuotojams, perduodant investuotojams su struktūrizuoto ūkio subjekto turtu susijusią riziką ir naudą;

c) nepakankamai nuosavybės, kad struktūrizuotas ūkio subjektas galėtų finansuoti savo veiklą be subordinuotos finansinės paramos;

d) finansavimas naudojant daugelį su investuotojais sutartimis susietų priemonių, dėl kurių atsiranda kredito ar kitokios rizikos koncentracija (segmentai).

B23 Ūkio subjektų, kurie laikomi struktūrizuotais ūkio subjektais, pavyzdžiai, be kita ko, yra:

a) pakeitimo vertybiniais popieriais subjektai;

b) turtu užtikrinto finansavimo subjektai;

c) kai kurie investiciniai fondai.

B24 Balsavimo teisėmis kontroliuojamas ūkio subjektas nėra struktūrizuotas ūkio subjektas vien todėl, kad, pavyzdžiui, po restruktūrizavimo jis gauna finansavimą iš trečiųjų šalių.

Rizikos, susijusios su turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, pobūdis (29–31 straipsniai)

B25 Kartu su informacija, kurios reikalaujama pagal 29–31 straipsnius, ūkio subjektas atskleidžia papildomą informaciją, kuri yra būtina 24 straipsnio b punkte iškeltam informacijos atskleidimo tikslui pasiekti.

▼M32

B26 Papildomos informacijos, kuri, atsižvelgiant į aplinkybes, gali būti svarbi vertinant riziką, kurią patiria ūkio subjektas, turintis dalį nekonsoliduotame struktūrizuotame ūkio subjekte, pavyzdžiai:

a) susitarimo sąlygos, kuriomis ūkio subjektas gali būti įpareigotas teikti finansinę paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui (pavyzdžiui, likvidumo susitarimai arba kredito reitingų sąlygos, susiję su prievolėmis pirkti struktūrizuoto ūkio subjekto turtą arba teikti finansinę paramą), įskaitant:

i) įvykių arba aplinkybių, dėl kurių ataskaitas teikiantis ūkio subjektas galėtų patirti nuostolių, aprašymą;

ii) ar yra kokių nors prievolę ribojančių sąlygų;

iii) ar yra kitų finansinę paramą teikiančių šalių ir jei taip, tai kokia yra ataskaitas teikiančio ūkio subjekto prievolės padėtis kitų šalių prievolių atžvilgiu;

b) ūkio subjekto ataskaitiniu laikotarpiu patirti nuostoliai dėl jo turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose;

c) kokių rūšių pajamų ūkio subjektas gavo ataskaitiniu laikotarpiu iš savo dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose;

d) ar ūkio subjektas privalo prisiimti nekonsoliduoto struktūrizuoto ūkio subjekto nuostolius pirmiau nei kitos šalys, didžiausia ūkio subjektui tenkanti tokių nuostolių dalis ir (kai tinka) galimų nuostolių, kuriuos padengia šalys, kurių dalys yra antraeilės po ūkio subjekto dalies nekonsoliduotame struktūrizuotame ūkio subjekte, eiliškumas ir sumos;

e) informacija apie bet kokius su trečiosiomis šalimis sudarytus likvidumo susitarimus, garantijas ar kitus pasižadėjimus joms, nuo kurių gali priklausyti ūkio subjekto dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose tikroji vertė arba rizika;

f) bet kokie sunkumai, kurių nekonsoliduotas struktūrizuotas ūkio subjektas patyrė finansuodamas savo veiklą ataskaitiniu laikotarpiu;

g) nekonsoliduoto struktūrizuoto ūkio subjekto finansavimo formos (pavyzdžiui, komerciniai vekseliai arba vidutinės trukmės obligacijos) ir jų svertinė vidutinė trukmė. Ta informacija gali apimti nekonsoliduoto struktūrizuoto ūkio subjekto turto ir finansavimo terminų analizes, jei struktūrizuotas ūkio subjektas turi ilgalaikio turto, finansuojamo trumpalaikėmis lėšomis.

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

C1 Šį TFAS ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼M37

C1A Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., įterpti C2A–C2B straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas 12-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.

▼M38

C1B 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 2 straipsnis ir A priedas ir įterpti 9A–9B, 19A–19G, 21A ir 25A straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

▼M51

C1C 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisytas 6 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M59

C1D 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2014–2016 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais įterptas 5A straipsnis ir pataisytas B17 straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau.

▼M32

C2 Ūkio subjektas skatinamas pagal šį TFAS reikalaujamą informaciją pateikti dar iki metinių laikotarpių, kurie prasidės 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau, pradžios. Jei ūkio subjektas atskleidžia dalį pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos, jis nėra įpareigotas vykdyti visų šio TFAS reikalavimų arba anksčiau pradėti taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

C2A Šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimų nebūtina taikyti jokiam pateiktam laikotarpiui, kuris prasideda iki paskutinio metinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį laikotarpį, kuriuo taikytas 12-asis TFAS.

C2B Šio TFAS 24–31 straipsniuose nustatytų informacijos atskleidimo reikalavimų ir atitinkamų B21–B26 straipsniuose nustatytų nurodymų nebūtina taikyti jokiam pateiktam laikotarpiui, kuris prasideda iki pirmo metinio laikotarpio, kuriuo taikytas 12-asis TFAS.

▼M32

NUORODOS Į 9-ĄJĮ TFAS

C3 Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, bet kokia nuoroda į 9-ąjį TFAS laikoma nuoroda į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

▼M33

13-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Tikrosios vertės nustatymas“

TIKSLAS

1 **Šiame TFAS:**

a) **apibrėžta *tikroji vertė*;**

b) **viename TFAS aprašyta tikrosios vertės nustatymo sistema; ir**

c) **reikalaujama atskleisti informaciją apie tikrosios vertės nustatymą.**

2 Tikroji vertė yra nustatoma remiantis rinkos, o ne konkretaus ūkio subjekto duomenimis. Nustatant tam tikro turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę galima remtis rinkoje stebimais sandoriais arba rinkos informacija. Su kitu turtu ir įsipareigojimais susijusių stebimų rinkos sandorių bei rinkos informacijos gali ir nebūti. Tačiau nustatant tikrąją vertę abiem atvejais siekiama to paties tikslo – apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal *tvarkingą sandorį* tarp *rinkos dalyvių* (t. y. *galutinę kainą* vertinimo dieną tam rinkos dalyviui, kuriam priklauso turtas arba įsipareigojimas).

3 Kai tokio paties turto arba įsipareigojimo stebimos kainos nėra, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę taikydamas kitą vertinimo metodiką, pagal kurią daugiausia naudojami svarbūs *stebimi duomenys*, o *nestebimų duomenų* naudojama kuo mažiau. Kadangi tikroji vertė nustatoma pagal rinkos duomenis, ją nustatant remiamasi prielaidomis, kurias rinkos dalyviai darytų įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos. Todėl nustatant tikrąją vertę nesvarbu, ar ūkio subjektas ketina laikyti turtą arba įvykdyti (ar kitaip padengti) įsipareigojimą.

4 Apibrėžiant tikrąją vertę daugiausia dėmesio skiriama turtui ir įsipareigojimams, nes jie yra pagrindinis apskaitinio vertinimo objektas. Be to, šis TFAS taikomas tikrąja verte vertinamoms paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėms.

TAIKYMAS

5 **Šis TFAS taikomas, kai kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę ar atskleisti informaciją apie tikrosios vertės nustatymą (taip pat atlikti tikrąja verte pagrįstus vertinimus, pavyzdžiui, nustatyti tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, arba atskleisti informaciją apie tuos vertinimus), išskyrus 6 ir 7 straipsniuose nustatytus atvejus.**

▼M54

6 Šio TFAS vertinimo ir atskleidimo reikalavimai netaikomi:

▼M33

a) mokėjimo akcijomis sandoriams, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“;

▼M54

b) nuomos sandoriams, apskaitomiems pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“; ir

▼M33

c) vertinimams, kurie yra kai kuo panašūs į vertinimą tikrąja verte, tačiau nustatoma ne tikroji vertė, o pavyzdžiui, grynoji galimo realizavimo vertė pagal 2-ąjį TAS „Atsargos“ arba naudojimo vertė pagal 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

▼M33

7 Pagal šį TFAS nereikalaujama atskleisti informacijos apie:

a) tikrąja verte vertinamą plano turtą pagal 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“;

b) tikrąja verte vertinamas pensinio aprūpinimo planų investicijas pagal 26-ąjį TAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“; ir

c) turtą, kurio atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, pagal 36-ąjį TAS.

8. Šiame TFAS aprašyta tikrosios vertės nustatymo sistema taikoma ir pirmą kartą, ir vėliau nustatant tikrąją vertę, kai tai yra privaloma arba leidžiama pagal kitus TFAS.

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMAS

Tikrosios vertės apibrėžtis

9 Šiame TFAS tikroji vertė apibrėžiama kaip kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių.

10 B2 straipsnyje išsamiai aprašytas tikrosios vertės nustatymo būdas.

Turtas arba įsipareigojimas

11 Tikrąja verte vertinamas konkretus turtas arba įsipareigojimas. Todėl ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, turi atsižvelgti į turto arba įsipareigojimo savybes, į kurias atsižvelgtų rinkos dalyviai, vertinimo dieną įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą. Tokios savybės, pavyzdžiui, yra:

a) **turto būklė ir vieta; ir**

b) **turto pardavimo arba naudojimo apribojimai (jei yra).**

12 Konkrečios savybės poveikis nustatant tikrąją vertę skirsis priklausomai nuo to, kaip į tą savybę atsižvelgtų rinkos dalyviai.

13 Tikrąja verte vertinamas turtas arba įsipareigojimas gali būti:

a) atskiras turtas arba įsipareigojimas (pavyzdžiui, finansinė priemonė ar nefinansinis turtas); arba

b) turto grupė, įsipareigojimų grupė arba turto ir įsipareigojimų grupė (pavyzdžiui, pinigus kuriantis vienetas ar verslas).

14 Ar turtas arba įsipareigojimas turi būti pripažįstamas arba atskleidžiamas kaip atskiras turtas ar įsipareigojimas, ar kaip turto (įsipareigojimų) grupė, ar kaip turto ir įsipareigojimų grupė, priklauso nuo atitinkamo *apskaitos vieneto*. Turto arba įsipareigojimo apskaitos vienetas nustatomas pagal atitinkamą TFAS, kuriame reikalaujama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę, išskyrus šiame TFAS nustatytus atvejus.

▼M33

Sandoris

15 **Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad rinkos dalyviai vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis apsikeičia turtu arba įsipareigojimu pagal tvarkingą to turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį.**

16 **Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandoris sudaromas:**

a) **to turto arba įsipareigojimo *pagrindinėje rinkoje*; arba**

b) **jei nėra pagrindinės rinkos – to turto arba įsipareigojimo *palankiausioje rinkoje*.**

17 Ūkio subjektas, nustatydamas pagrindinę, o jei pagrindinės nėra – palankiausią rinką, neprivalo išsamiai ištirti visų įmanomų rinkų, tačiau turi atsižvelgti į visą jam pagrįstai prieinamą informaciją. Jei nėra tam prieštaraujančių įrodymų, rinka, kurioje ūkio subjektas paprastai sudarytų turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį, laikoma pagrindine, o jei pagrindinės nėra – palankiausia rinka.

18 Jeigu yra turto arba įsipareigojimo pagrindinė rinka, nustatoma tikroji vertė atitinka to turto arba įsipareigojimo kainą (tiesiogiai stebimą arba apskaičiuojamą pagal kitą vertinimo metodiką) toje rinkoje, net jei jo kaina kitoje rinkoje vertinimo dieną galėtų būti palankesnė.

19 Ūkio subjektas vertinimo dieną turi gebėti patekti į pagrindinę (arba palankiausią) rinką. Kadangi įvairūs ūkio subjektai (su jiems priklausančiais verslais), užsiimdami įvairia veikla, gali patekti į įvairias rinkas, to paties turto arba įsipareigojimo pagrindinė (arba palankiausia) rinka gali skirtis, jei skiriasi ūkio subjektai (ir jų verslai). Todėl pagrindinė (arba palankiausia) rinka (su jos dalyviais) vertinama ūkio subjekto požiūriu, taigi tarp įvairių subjektų, užsiimančių skirtinga veikla, gali būti skirtumų.

20 Nors ūkio subjektas turi gebėti patekti į rinką, jam nebūtina vertinimo dieną gebėti parduoti konkretų turtą arba perleisti konkretų įsipareigojimą, norint nustatyti jo tikrąją vertę pagal kainą toje rinkoje.

21 Net kai nėra stebimos rinkos, iš kurios būtų galima gauti informacijos apie parduodamo turto arba perleidžiamo įsipareigojimo įkainojimą vertinimo dieną, tikrosios vertės nustatymas yra grindžiamas prielaida, kad sandoris yra sudaromas būtent tą dieną, vertinant atitinkamą turtą arba įsipareigojimą turinčio rinkos dalyvio požiūriu. Tas tariamas sandoris yra turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo kainos apskaičiavimo pagrindas.

Rinkos dalyviai

22 **Ūkio subjektas nustato turto arba įsipareigojimo tikrąją vertę remdamasis prielaidomis, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą jiems ekonomiškai naudingiausiu būdu.**

▼M33

23 Ūkio subjektas, darydamas šias prielaidas, konkrečių rinkos dalyvių nurodyti neprivalo. Tačiau jis turi nustatyti bendras rinkos dalyviams būdingas savybes, atsižvelgdamas į veiksnius, kurie yra būdingi visiems šiems dalykams:

a) turtui arba įsipareigojimui;

b) pagrindinei (arba palankiausiai) to turto ar įsipareigojimo rinkai; ir

c) rinkos dalyviams, su kuriais ūkio subjektas sudarytų sandorį toje rinkoje.

Kaina

24 Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduodamas turtas arba perleidžiamas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje (t. y. galutinė kaina), nepriklausomai nuo to, ar ši kaina tiesiogiai stebima, ar nustatoma taikant kitą vertinimo metodiką.

25 Kaina pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, pagal kurią nustatoma turto arba įsipareigojimo tikroji vertė, dėl *sandorio išlaidų* nekoreguojama. Sandorio išlaidų apskaita tvarkoma pagal kitus TFAS. Sandorio išlaidos nėra turto arba įsipareigojimo savybė – jos yra būdingos sandoriui ir skiriasi pagal tai, kaip ūkio subjektas sudaro tam turtui arba įsipareigojimui skirtą sandorį.

26 *Transporto išlaidos* neįeina į sandorio išlaidas. Jeigu turto vieta yra jam (pavyzdžiui, biržos prekei) būdinga savybė, jo kaina pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje koreguojama dėl šių išlaidų, jei jų būtų patirta perkeliant turtą iš jo dabartinės vietos į tą rinką.

Taikymas nefinansiniam turtui

Pirmasis ir geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas

27 Nustatant nefinansinio turto tikrąją vertę atsižvelgiama į rinkos dalyvio gebėjimą gauti ekonominės naudos naudojant šį turtą *pirmuoju ir geriausiu* jo naudojimo būdu arba parduodant šį turtą kitam rinkos dalyviui, kuris jį naudotų pirmuoju ir geriausiu būdu.

28 Pirmasis ir geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas priklauso nuo to, koks to turto naudojimas yra fiziškai įmanomas, teisėtas ir finansiškai perspektyvus, kaip aprašyta toliau:

a) fiziškai įmanomas naudojimas priklauso nuo turto fizinių savybių (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto vietos arba dydžio), į kurias rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą;

b) teisėtas naudojimas priklauso nuo bet kokių turto naudojimo teisinių apribojimų (pavyzdžiui, nekilnojamajam turtui taikomų teritorijų planų), į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą;

c) finansiškai perspektyvus naudojimas priklauso nuo to, ar naudojant turtą fiziškai įmanomais ir teisėtais būdais gaunama pakankamai pajamų arba pinigų srautų (atsižvelgiant į turto pritaikymo naudoti tokiu būdu išlaidas), kad investicijos grąža atitiktų rinkos dalyvių, investuojančių į tokiu būdu naudojamą turtą, lūkesčius.

▼M33

29 Pirmasis ir geriausias naudojimo būdas nustatomas rinkos dalyvių požiūriu, net jeigu ūkio subjektas ketina naudoti tą turtą kitu būdu. Tačiau būdas, kuriuo ūkio subjektas šiuo metu naudoja nefinansinį turtą, laikomas pirmuoju ir geriausiu jo naudojimo būdu, išskyrus atvejus, kai dėl rinkos arba kitokių veiksnių galima manyti, kad turto vertė būtų didžiausia, jei rinkos dalyviai naudotų jį kitu būdu.

30 Ūkio subjektas, siekdamas išsaugoti savo konkurencinę padėtį ar dėl kitų priežasčių, gali numatyti aktyviai nenaudoti įsigyto finansinio turto arba nenaudoti jo pirmuoju ir geriausiu būdu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti nematerialiojo turto, ketindamas turėti jį tam, kad jo negalėtų naudoti kiti. Nepaisant to, ūkio subjektas, nustatydamas nefinansinio turto tikrąją vertę, turi atsižvelgti į tai, kokiu pirmuoju ir geriausiu būdu tą turtą naudotų rinkos dalyviai.

Nefinansinio turto vertinimo prielaida

31 Pirmuoju ir geriausiu nefinansinio turto naudojimo būdu grindžiama vertinimo prielaida, kuria remiantis nustatoma to turto tikroji vertė, kaip aprašyta toliau:

a) pirmuoju ir geriausiu būdu naudojamas nefinansinis turtas gali turėti didžiausią vertę rinkos dalyviams, kai jis naudojamas kartu su kitu tos pačios grupės (įrengtu ar kitaip pritaikytu naudoti) turtu arba kartu su kitu turtu ir įsipareigojimais (pavyzdžiui, verslu):

   i) jei pirmuoju ir geriausiu būdu turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, to turto tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pardavus tą turtą pagal dabartinį sandorį, darant prielaidą, kad tas turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais ir kad rinkos dalyviai galėtų turėti tą turtą ir tuos įsipareigojimus (t. y. papildomą turtą ir susijusius įsipareigojimus);

   ii) su turtu ir kitu papildomu turtu susiję įsipareigojimai apima įsipareigojimus, pagal kuriuos finansuojamas apyvartinis kapitalas, tačiau neapima įsipareigojimų, pagal kuriuos finansuojamas tai pačiai turto grupei nepriklausantis turtas;

   iii) prielaidos dėl nefinansinio turto pirmojo ir geriausio naudojimo būdo nuosekliai taikomos visiems turto vienetams (kuriems tinka tas pirmasis ir geriausias naudojimo būdas), esantiems turto grupėje arba turto ir įsipareigojimų grupėje, kurioje atitinkamas turtas būtų naudojamas;

b) pirmuoju ir geriausiu būdu naudojamas nefinansinis turtas gali turėti didžiausią vertę rinkos dalyviams, kai jis naudojamas atskirai. Jei turtas pirmuoju ir geriausiu būdu naudojamas atskirai, jo tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pagal dabartinį sandorį pardavus tą turtą rinkos dalyviams, kurie jį naudotų atskirai.

▼M33

32 Nefinansinio turto tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad tas turtas, kai jis parduodamas, atitinka kituose TFAS nustatytą apskaitos vienetą (kuriuo gali būti atskiras turtas). Taip yra net ir tuo atveju, kai nustatant tikrąją vertę remiamasi prielaida, jog pirmuoju ir geriausiu būdu turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, nes nustatant tikrąją vertę daroma prielaida, kad atitinkamas rinkos dalyvis jau turi papildomą turtą ir susijusius įsipareigojimus.

33 B3 straipsnyje aprašytas vertinimo prielaidos sampratos taikymas nefinansiniam turtui.

Taikymas įsipareigojimams ir paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėms

Bendrieji principai

34 Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad finansinis ar nefinansinis įsipareigojimas arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonė (pavyzdžiui, nuosavybės dalys, išleidžiamos kaip atlygis sujungiant verslą) vertinimo dieną yra perleidžiama rinkos dalyviui. Toks įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės perleidimas grindžiamas šiomis prielaidomis:

a) **įsipareigojimas liktų neįvykdytas ir jį gavęs rinkos dalyvis turėtų įvykdyti šią prievolę. Vertinimo dieną įsipareigojimas nebūtų užskaitytas su kita sandorio šalimi ar kitaip panaikintas;**

b) **paties ūkio subjekto nuosavybės priemonė liktų nepanaudota ir ją gavęs rinkos dalyvis perimtų su ta priemone susijusias teises ir pareigas. Vertinimo dieną ši priemonė nebūtų atšaukta ar kitaip panaikinta.**

35 Net kai nėra stebimos rinkos, iš kurios būtų galima gauti informacijos apie perleidžiamo įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės kainas (pavyzdžiui, todėl, kad pagal sutartinius ar kitokius teisinius apribojimus tokius objektus perleisti draudžiama), stebima tokių objektų rinka gali būti, jei kitos šalys juos laiko kaip turtą (pavyzdžiui, įmonės obligaciją arba pasirinkimo pirkti ūkio subjekto akcijas sandorį).

36 Visais atvejais ūkio subjektas, siekdamas tikrosios vertės nustatymo tikslo, t. y. apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis pagal tvarkingą rinkos dalyvių sandorį būtų perleistas įsipareigojimas arba nuosavybė priemonė, turi naudoti kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau – nestebimų duomenų.

Įsipareigojimai ir nuosavybės priemonės, kuriuos kitos šalys valdo kaip turtą

37 Kai tokio paties arba panašaus įsipareigojimo ar paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės perleidimo kotiruojamos kainos nėra ir kita šalis valdo tokį patį objektą kaip turtą, ūkio subjektas nustato, kokia būtų to įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikroji vertė rinkos dalyviui, kuris vertinimo dieną tokį patį objektą valdytų kaip turtą.

38 Tokiais atvejais ūkio subjektas įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę nustato šia tvarka:

a) naudodamas tokio paties objekto, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą *aktyviojoje rinkoje* (jei ta kaina yra);

▼M33

b) jei tokios kainos nėra, naudodamas kitus stebimus duomenis, pavyzdžiui, tokio paties objekto, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą neaktyvioje rinkoje;

c) jei a ir b punktuose nurodytų stebimų kainų nėra, taikydamas kitą vertinimo metodiką, kaip antai:

i) *pajamų metodą* (pavyzdžiui, dabartinės vertės metodiką, pagal kurią atsižvelgiama į būsimus pinigų srautus, kuriuos rinkos dalyvis tikėtųsi gauti valdydamas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę kaip turtą; žr. B10 ir B11 straipsnius);

ii) *rinkos metodą* (pavyzdžiui, naudodamas panašių įsipareigojimų arba nuosavybės priemonių, kuriuos kitos šalys valdo kaip turtą, kotiruojamas kainas; žr. B5–B7 straipsnius).

39 Įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą ūkio subjektas koreguoja tik tuo atveju, jei yra tam turtui būdingų veiksnių, kuriais netinka remtis nustatant įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę. Ūkio subjektas turi užtikrinti, kad apribojimas, dėl kurio negalima parduoti to turto, neturėtų poveikio turto kainai. Toliau aprašyti kai kurie veiksniai, kurie gali reikšti, kad turto kotiruojamą kainą reikėtų koreguoti:

a) turto kotiruojama kaina yra susijusi su panašiu (bet ne tokiu pačiu) įsipareigojimu arba nuosavybės priemone, kurį kita šalis valdo kaip turtą. Pavyzdžiui, įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės konkreti savybė (kaip antai emitento kredito kokybė) gali skirtis nuo tos savybės, nuo kurios priklauso panašaus įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės, valdomo kaip turtas, tikroji vertė;

b) turto apskaitos vienetas ir įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės apskaitos vienetas nėra tas pats. Pavyzdžiui, įsipareigojimų atveju turto kaina kartais atitinka bendrą rinkinio, kurį sudaro tiek emitento mokėtinos sumos, tiek trečiųjų šalių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės, kainą. Jeigu įsipareigojimo apskaitos vienetas neatitinka viso rinkinio apskaitos vieneto, reikia nustatyti emitento įsipareigojimo, o ne viso rinkinio tikrąją vertę. Taigi tokiais atvejais ūkio subjektas koreguotų nustatytą turto kainą, pašalindamas trečiųjų šalių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių poveikį.

Įsipareigojimai ir nuosavybės priemonės, kurie nėra kitų šalių valdomi kaip turtas

40 Kai tokio paties arba panašaus įsipareigojimo ar paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės perleidimo kotiruojamos kainos nėra ir kita šalis nevaldo tokio paties objekto kaip turto, ūkio subjektas turi nustatyti įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę taikydamas vertinimo metodiką kaip rinkos dalyvis, kuris turi vykdyti tą įsipareigojimą arba yra išleidęs tą nuosavybės priemonę.

41 Pavyzdžiui, taikydamas dabartinės vertės metodiką, ūkio subjektas gali atsižvelgti į bet kurį iš šių dalykų:

a) būsimas pinigų išmokas, kurias rinkos dalyvis tikėtųsi sumokėti vykdydamas prievolę, įskaitant kompensaciją, kurios rinkos dalyvis reikalautų už tos prievolės prisiėmimą (žr. B31–B33 straipsnius);

▼M33

b) sumą, kurią rinkos dalyvis gautų už tai, kad prisiimtų tokį patį įsipareigojimą arba išleistų tokią pačią nuosavybės priemonę; šiuo atveju reikia remtis prielaidomis, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami tokį patį (pavyzdžiui, turintį tas pačias kredito savybes) objektą pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, prisiimdami įsipareigojimą arba išleisdami nuosavybės priemonę pagal tokias pačias sutarties sąlygas.

Prievolių neįvykdymo rizika

42 **Įsipareigojimo tikroji vertė parodo *prievolių neįvykdymo rizikos* poveikį. Prievolių neįvykdymo rizika, be kita ko, apima paties ūkio subjekto kredito riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“). Daroma prielaida, kad prievolių neįvykdymo rizika prieš perleidžiant įsipareigojimą ir jį perleidus yra tokia pati.**

43 Nustatydamas įsipareigojimo tikrąją vertę ūkio subjektas atsižvelgia į savo kredito rizikos (kreditingumo) poveikį ir bet kokius kitus veiksnius, nuo kurių gali priklausyti tikimybė, kad prievolė bus įvykdyta arba neįvykdyta. Tas poveikis gali skirtis priklausomai nuo įsipareigojimo, pavyzdžiui:

a) ar tas įsipareigojimas yra prievolė perduoti pinigus (finansinis įsipareigojimas), ar prievolė pristatyti prekes arba teikti paslaugas (nefinansinis įsipareigojimas);

b) dėl su tuo įsipareigojimu susijusių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių (jei yra) sąlygų.

44 Įsipareigojimo tikroji vertė parodo prievolių neįvykdymo rizikos poveikį, susijusį su jo apskaitos vienetu. Įsipareigojimo, išleisto kartu su neatskiriama trečiosios šalies prievolių įvykdymo užtikrinimo priemone, kuri apskaitoje pateikiama atskirai nuo paties įsipareigojimo, emitentas, nustatydamas įsipareigojimo tikrąją vertę, neturi atsižvelgti į prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės (pavyzdžiui, trečiosios šalies skolos garantijos) poveikį. Jei prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonė apskaitoje pateikiama atskirai nuo įsipareigojimo, emitentas, nustatydamas įsipareigojimo tikrąją vertę, turi atsižvelgti ne į garanto – trečiosios šalies, o į savo kreditingumą.

Apribojimas, neleidžiantis perleisti įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės

45 Nustatydamas įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės tikrąją vertę, ūkio subjektas neturi įtraukti atskirų duomenų ir koreguoti kitų *duomenų* dėl apribojimo, neleidžiančio perleisti tokio objekto. Apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, poveikis netiesiogiai arba tiesiogiai įtraukiamas į kitus duomenis nustatant tikrąją vertę.

46 Pavyzdžiui, tiek kreditorius, tiek skolininkas sandorio dieną sutiko su įsipareigojimo kaina pagal sandorį, žinodami, kad tam įsipareigojimui taikomas apribojimas, neleidžiantis jo perleisti. Kadangi tas apribojimas įeina į sandorio kainą, sandorio dieną nereikia pateikti atskirų duomenų ar koreguoti esamų duomenų dėl to apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo, poveikio. Vėlesnių vertinimų dienomis taip pat nereikia pateikti atskirų duomenų ar koreguoti esamų duomenų dėl apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo, poveikio.

▼M33

Finansinis įsipareigojimas su paklausos kriterijumi

47 Finansinio įsipareigojimo su paklausos kriterijumi (pavyzdžiui, indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavus, diskontuotą nuo pirmos dienos, kurią gali būti pareikalauta ją sumokėti.

Taikymas finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams su tarpusavyje užskaitomomis rinkos rizikos arba sandorio šalies kredito rizikos pozicijomis

48 Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę turintis ūkio subjektas patiria rinkos riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS) ir kiekvienos sandorio šalies kredito riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS). Jeigu ūkio subjektas tą finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę valdo remdamasis savo patiriama grynąja rinkos rizika arba kredito rizika, nustatant tikrąją vertę jam leidžiama taikyti šio TFAS išimtį. Taikydamas tą išimtį, ūkio subjektas gali nustatyti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę pagal kainą, kuri būtų gauta vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis pardavus grynąją ilgąją poziciją (t. y. turtą) esant konkrečiai rizikai arba perleidus grynąją trumpąją poziciją (t. y. įsipareigojimą) esant konkrečiai rizikai pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Ūkio subjektas atitinkamai nustato finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę pagal tai, kokią esamos grynosios rizikos pozicijos kainą vertinimo dieną nustatytų rinkos dalyviai.

49 Ūkio subjektui leidžiama pasinaudoti 48 straipsnyje nustatyta išimtimi tik jei jis tenkina visas šias sąlygas:

a) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę valdo remdamasis savo grynąja konkrečia rinkos rizikos (vienos ar kelių rūšių) pozicija arba konkrečios sandorio šalies kredito rizikos pozicija pagal dokumentais patvirtintą savo rizikos valdymo arba investavimo strategiją;

b) teikia tuo paremtą informaciją apie finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę savo pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“; ir

c) privalo arba pasirenka vertinti tą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus tikrąja verte finansinės būklės ataskaitoje kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

50 48 straipsnyje nustatyta išimtis netaikoma finansinių ataskaitų pateikimui. Kai kuriais atvejais finansinių priemonių pateikimo finansinės būklės ataskaitoje pagrindas skiriasi nuo finansinių priemonių vertinimo pagrindo, pavyzdžiui, jeigu TFAS nėra nustatyto reikalavimo arba leidimo finansines priemones pateikti grynąja suma. Tokiais atvejais ūkio subjektui gali reikėti paskirstyti portfelio koregavimus (žr. 53–56 straipsnius) atskiram turtui arba atskiriems įsipareigojimams, sudarantiems finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę, kuri valdoma remiantis ūkio subjekto grynąja rizikos pozicija. Ūkio subjektas tokius paskirstymus turi atlikti pagrįstai ir nuosekliai, taikydamas konkrečiomis aplinkybėmis tinkamą metodiką.

▼M33

51 Ūkio subjektas pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ priima apskaitos politikos sprendimą taikyti 48 straipsnyje nustatytą išimtį. Šią išimtį darantis ūkio subjektas nuosekliai taiko tą apskaitos politiką, įskaitant savo politiką, pagal kurią jis paskirsto siūlomų ir prašomų kainų koregavimus (žr. 53–55 straipsnius) ir kredito koregavimus (žr. 56 straipsnį), kai tinka, konkrečiam portfeliui nuo vieno ataskaitinio laikotarpio iki kito ataskaitinio laikotarpio.

▼M53

52 48 straipsnyje nurodyta išimtis taikoma tik finansiniam turtui, finansiniams įsipareigojimams ir kitiems sandoriams, patenkantiems į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ (arba į 39-ojo TAS„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, jei 9-asis TFAS dar nėra priimtas) taikymo sritį. Nuorodos į finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus 48–51 ir 53–56 straipsniuose turėtų būti suprantamos kaip taikomos visiems sandoriams, kurie patenka į 9-ojo TFAS (arba į 39-ojo TAS, jei 9-asis TFAS dar nepriimtas) taikymo sritį ir kurie pagal juos apskaitomi, neatsižvelgiant į tai, ar jie atitinka 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ pateiktas finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų apibrėžtis.

▼M33

Rinkos rizika

53 Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės, valdomos pagal ūkio subjekto konkrečią grynąją (vienos arba kelių rūšių) rinkos rizikos poziciją, tikrajai vertei nustatyti, ūkio subjektas pasirenka kainą iš siūlomų ir prašomų kainų skirtumo, labiausiai atitinkančią tikrąją vertę tokiomis aplinkybėmis, kokiomis ūkio subjektas patiria tą grynąją rinkos riziką (žr. 70 ir 71 straipsnius).

54 Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį ūkio subjektas užtikrina, kad tą ūkio subjekto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę veikianti rinkos rizika (vienos arba kelių rūšių) būtų iš esmės tokia pati. Pavyzdžiui, ūkio subjektas neturėtų derinti palūkanų normos rizikos, kuri siejama su finansiniu turtu, su biržos prekių kainos rizika, kuri siejama su finansiniu įsipareigojimu, nes tai padarius ūkio subjekto palūkanų normos rizika ar biržos prekių kainos rizika nesumažėtų. Taikant 48 straipsnyje nustatytą išimtį nustatant grupėje esančio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę būtina atsižvelgti į bet kokią bazinę riziką, patiriamą dėl nevienodų rinkos rizikos rodiklių.

55 Ūkio subjekto pozicijų dėl konkrečios (vienos ar kelių rūšių) rinkos rizikos, susijusių su finansiniu turtu ir finansiniais įsipareigojimais, trukmė taip pat yra iš esmės tokia pati. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kuris sudaro 12 mėnesių trukmės ateities sandorį apdraudžiant pinigų srautus nuo palūkanų normų pasikeitimo per 12 mėnesių rizikos, kai finansinė priemonė yra penkerių metų trukmės, susijusio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupėje grynąja suma vertinama tik palūkanų normos pasikeitimo per 12 mėnesių rizikos tikroji vertė, o likusios rizikos (t. y. nuo antrųjų iki penktųjų metų) – visa suma.

Konkrečios sandorio šalies kredito rizika

56 Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį ūkio subjektas, nustatydamas su konkrečia sandorio šalimi sudarytos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę, įtraukia savo patiriamos tos sandorio šalies grynosios kredito rizikos arba tos sandorio šalies patiriamos ūkio subjekto grynosios kredito rizikos poveikį tais atvejais, kai rinkos dalyviai atsižvelgtų į bet kokius esamus susitarimus, kuriais

▼M33

mažinama kredito rizika įsipareigojimų neįvykdymo atveju (pavyzdžiui, pagrindinį užskaitos sandorį su sandorio šalimi arba susitarimą, pagal kurį privaloma pasikeisti užstatu remiantis kiekvienos šalies patiriama grynąja kitos šalies kredito rizika). Nustatoma tikroji vertė turi atitikti rinkos dalyvių lūkesčius, kiek yra tikėtina, kad įsipareigojimų neįvykdymo atveju tokio susitarimo vykdymas būtų teisiškai privalomas.

Tikroji vertė per pirminį pripažinimą

57 Kai turtas įsigyjamas arba įsipareigojimas prisiimamas pagal to turto arba įsipareigojimo mainų sandorį, šio sandorio kaina yra kaina, kuri mokama už įsigyjamą turtą arba gaunama už prisiimamą įsipareigojimą (*pradinė kaina*). Priešingai, turto arba įsipareigojimo tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta parduodant turtą arba sumokėta perleidžiant įsipareigojimą (galutinė kaina). Ūkio subjektai nebūtinai parduoda turtą už tą pačią kainą, už kurį jį įsigijo, taip pat nebūtinai perleidžia įsipareigojimus už tas pačias kainas, už kurias juos prisiėmė.

58 Daugeliu atvejų sandorio kaina yra lygi tikrajai vertei (pavyzdžiui, taip gali būti, kai sandorio dieną turto pirkimo sandoris sudaromas toje pačioje rinkoje, kurioje tas turtas būtų parduotas).

59 Nustatydamas, ar tikroji vertė per pirminį pripažinimą yra lygi sandorio kainai, ūkio subjektas atsižvelgia į sandoriui ir atitinkamam turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. B4 straipsnyje aprašytos situacijos, kuriose sandorio kaina gali neatitikti turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės per pirminį pripažinimą.

60 Jei pagal kitą TFAS ūkio subjektui yra privaloma arba leidžiama iš pradžių vertinti turtą arba įsipareigojimą tikrąja verte ir jo sandorio kaina skiriasi nuo tikrosios vertės, ūkio subjektas pripažįsta susijusį pelną arba nuostolius pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent tame TFAS yra nustatyta kitaip.

Vertinimo metodikos

61 Ūkio subjektas taiko vertinimo metodikas, kurios yra tinkamos konkrečiomis aplinkybėmis ir pagal kurias pakanka duomenų tikrajai vertei nustatyti, naudodamas kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

62 Vertinimo metodikos taikymo tikslas – nustatyti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Trys plačiai taikomos vertinimo metodikos yra rinkos metodas, *išlaidų metodas* ir pajamų metodas. Svarbiausi šių metodų aspektai apibendrinti B5–B11 straipsniuose. Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, taiko vertinimo metodikas, atitinkančias vieną ar daugiau iš minėtų metodų.

▼M33

63 Kai kuriais atvejais (pavyzdžiui, kai vertinant turtą arba įsipareigojimą naudojamos tokio paties turto arba įsipareigojimų kotiruojamos kainos aktyviojoje rinkoje) tinka tik viena vertinimo metodika. Kitais atvejais (pavyzdžiui, nustatant pinigus kuriančio vieneto vertę) tinka taikyti kelias vertinimo metodikas. Jei tikroji vertė nustatoma taikant kelias vertinimo metodikas, gauti rezultatai (t. y. atitinkami tikrosios vertės duomenys) įvertinami atsižvelgiant į tuose rezultatuose pateiktų verčių intervalo pagrįstumą. Nustatoma tikroji vertė – tai tam intervalui priklausanti vertė, kuri labiausiai atitinka tikrąją vertę konkrečiomis aplinkybėmis.

64 Jei sandorio kaina per pirminį pripažinimą yra tikroji vertė, o vėlesniais laikotarpiais tikroji vertė bus nustatoma taikant vertinimo metodiką, pagal kurią naudojami nestebimi duomenys, tą vertinimo metodiką reikia pritaikyti, kad per pirminį pripažinimą jos rezultatas būtų lygus sandorio kainai. Taip pritaikant vertinimo metodiką užtikrinama, kad ji atitiktų dabartines rinkos sąlygas, ir ūkio subjektui yra lengviau nustatyti, ar vertinimo metodiką reikia koreguoti (pavyzdžiui, taikant tą vertinimo metodiką gali būti neatsižvelgiama į tam tikrą turto arba įsipareigojimo savybę). Po pirminio pripažinimo, nustatydamas tikrąją vertę pagal vertinimo metodiką arba metodikas, pagal kurias naudojami nestebimi duomenys, ūkio subjektas turi užtikrinti, kad tos vertinimo metodikos atitiktų stebimus rinkos duomenis (pavyzdžiui, panašaus turto arba įsipareigojimo kainą) vertinimo dieną.

65 Vertinimo metodikos, pagal kurias nustatoma tikroji vertė, turi būti taikomos nuosekliai. Tačiau vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą galima pakeisti (pavyzdžiui, pakeisti jos santykinę reikšmę, kai taikomos kelios vertinimo metodikos, arba pakeisti vertinimo metodikos koregavimą), jei tai pakeitus vertinimo rezultatai taip pat tiksliai arba dar tiksliau atitinka tikrąją vertę konkrečiomis aplinkybėmis. Taip gali būti, pavyzdžiui, dėl kurio nors iš šių įvykių:

a) atsiranda naujų rinkų;

b) gaunama naujos informacijos;

c) nebeįmanoma gauti pirmiau naudotos informacijos;

d) patobulinamos vertinimo metodikos; arba

e) pasikeičia rinkos sąlygos.

66 Pakeitus vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą reikalingi pataisymai apskaitoje registruojami kaip apskaitinio įvertinimo keitimai pagal 8-ąjį TAS. Tačiau kai pataisymai atliekami pakeitus vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą, nereikia atskleisti 8-ajame TAS reikalaujamos informacijos apie apskaitinio įvertinimo keitimą.

Pagal vertinimo metodikas naudojami duomenys

Bendrieji principai

67 Taikant vertinimo metodikas tikrajai vertei nustatyti, būtina naudoti kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

68 Rinkų, kuriose gali būti stebimų duomenų apie tam tikrą turtą ir įsipareigojimus (pavyzdžiui, finansines priemones), pavyzdžiai yra užsienio valiutų rinkos, tarpininkų rinkos, maklerių rinkos ir rinkos be tarpininkų (žr. B34 straipsnį).

▼M33

69 Ūkio subjektas pasirenka duomenis, atitinkančius turto arba įsipareigojimo savybes, į kurias rinkos dalyviai atsižvelgtų sudarydami sandorį dėl to turto arba įsipareigojimo (žr. 11 ir 12 straipsnius). Kai kuriais atvejais dėl tų savybių daromas koregavimas, kaip antai priemoka arba nuolaida (pavyzdžiui, kontrolės priemoka arba nekontroliuojamos dalies nuolaida). Tačiau nustatant tikrąją vertę neatsižvelgiama į priemoką arba nuolaidą, kuri neatitinka apskaitos vieneto pagal tą TFAS, kuriame reikalaujama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę (žr. 13 ir 14 straipsnius). Nustatant tikrąją vertę negalima atsižvelgti į priemokas arba nuolaidas dėl dydžio, kuris yra ūkio subjekto turimiems objektams būdinga savybė (konkrečiai paminėtinas blokavimo veiksnys, kai turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina pakoreguojama todėl, kad įprasta rinkos dienos prekybos apimtis yra per maža ir neapima viso ūkio subjekto turimo kiekio, kaip aprašyta 80 straipsnyje), o ne turto ar įsipareigojimo savybė (pavyzdžiui, kontrolės priemoka nustatant kontroliuojamos dalies tikrąją vertę). Visais atvejais, kai yra turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. *1 lygio duomenys*), ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, naudoja tą kainą ir jos nekoreguoja, išskyrus 79 straipsnyje nustatytus atvejus.

Siūlomomis ir prašomomis kainomis pagrįsti duomenys

70 Jeigu yra tikrąja verte vertinamo turto arba įsipareigojimo siūloma kaina ir prašoma kaina (pavyzdžiui, tarpininkų rinkos duomenys), nustatant tikrąją vertę naudojama kaina iš siūlomų ir prašomų kainų skirtumo, kuri esamomis aplinkybėmis labiausiai atitinka tikrąją vertę, nepaisant to, kuriam tikrosios vertės hierarchijos lygiui tie duomenys priskiriami (t. y. 1, 2 ar 3 lygiui, žr. 72–90 straipsnius). Taikyti siūlomas kainas turto pozicijoms ir prašomas kainas įsipareigojimų pozicijoms yra leidžiama, bet neprivaloma.

71 Šiame TFAS nedraudžiama naudoti vidutinių rinkos kainų ar kitokių kainų nustatymo normų, kurias rinkos dalyviai praktiškai taiko nustatydami tikrąją vertę iš siūlomų ir prašomų kainų skirtumo.

Tikrosios vertės hierarchija

72 Siekiant, kad būtų nuosekliau ir palyginamiau nustatoma tikroji vertė ir atskleidžiama susijusi informacija, šiame TFAS nustatyta tikrosios vertės hierarchija, kurią taikant duomenys, naudojami pagal vertinimo metodikas tikrajai vertei nustatyti, skirstomi į tris lygius (žr. 76–90 straipsnius). Pagal šią tikrosios vertės hierarchiją pirmenybė teikiama tokio paties turto arba tokių pačių įsipareigojimų kotiruojamoms (nekoreguotoms) kainoms aktyviosiose rinkose (1 lygio duomenys), o paskutiniai pagal svarbą yra nestebimi duomenys (*3 lygio duomenys*).

73 Kai kuriais atvejais duomenys, naudojami nustatant turto arba įsipareigojimo tikrąją vertę, gali būti priskiriami skirtingiems tikrosios vertės hierarchijos lygiams. Tokiais atvejais visas tikrosios vertės nustatymas priskiriamas tam pačiam tikrosios vertės hierarchijos lygiui kaip žemiausio lygio duomenys, kurie yra reikšmingi visam vertinimui. Įvertinant konkrečių duomenų reikšmę visam tikrosios vertės nustatymo procesui, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant į konkrečiam turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. Nustatant tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamas tikrosios vertės nustatymas, neatsižvelgiama į koregavimus, kurie daromi siekiant atlikti tikrąja verte pagrįstus vertinimus, kaip antai į pardavimo išlaidas, kai nustatoma tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.

▼M33

74 Nuo svarbių duomenų buvimo ir jų santykinio subjektyvumo gali priklausyti tinkamų vertinimo metodikų pasirinkimas (žr. 61 straipsnį). Tačiau pagal tikrosios vertės hierarchiją skirstomi duomenys, naudojami pagal vertinimo metodikas, o ne pačios vertinimo metodikos, taikomos tikrajai vertei nustatyti. Pavyzdžiui, tikrosios vertės nustatymas taikant dabartinės vertės metodiką gali būti priskirtas 2 ar 3 lygiui – tai priklauso nuo visam vertinimo procesui svarbių duomenų ir nuo to, kuriam tikrosios vertės hierarchijos lygiui tie duomenys priskiriami.

75 Jei stebimus duomenis reikia koreguoti naudojant nestebimus duomenis ir dėl to koregavimo nustatoma kur kas didesnė arba mažesnė tikroji vertė, taip nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui. Pavyzdžiui, jei rinkos dalyvis, nustatydamas turto kainą, atsižvelgtų į to turto pardavimo apribojimo poveikį, ūkio subjektas pakoreguotų kotiruojamą kainą, atsižvelgdamas į to apribojimo poveikį. Jei ta kotiruojama kaina yra *2 lygio duomenys*, o koregavimas – nestebimi duomenys, svarbūs visam vertinimui, nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui.

1 lygio duomenys

76 1 lygio duomenys yra tokių pačių turto vienetų arba įsipareigojimų kotiruojamos (nekoreguotos) kainos aktyviosiose rinkose, į kurias ūkio subjektas gali patekti vertinimo dieną.

77 Kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias tikrosios vertės įrodymas; kai tik ji žinoma, ją reikia be jokių koregavimų naudoti tikrajai vertei nustatyti, išskyrus 79 straipsnyje numatytus atvejus.

78 1 lygio duomenų galima gauti apie daugelį finansinio turto vienetų ir finansinių įsipareigojimų; kai kuriais iš šių turto vienetų ir įsipareigojimų gali būti keičiamasi keliose aktyviosiose rinkose (pavyzdžiui, skirtingose biržose). Todėl svarbiausia nustatyti abu toliau nurodytus dalykus, susijusius su 1 lygio duomenimis:

a) turto arba įsipareigojimo pagrindinė rinka arba, jei pagrindinės rinkos nėra, to turto arba įsipareigojimo palankiausia rinka; ir

b) ar ūkio subjektas vertinimo dieną gali sudaryti sandorį dėl turto arba įsipareigojimo už tos rinkos kainą.

79 Ūkio subjektas 1 lygio duomenų nekoreguoja, išskyrus šiuos atvejus:

a) kai ūkio subjektas turi daug panašių (bet ne tokių pačių) turto vienetų arba įsipareigojimų (pavyzdžiui, skolos vertybinių popierių), kurie vertinami tikrąja verte ir kurių kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje yra žinoma, tačiau gauti kiekvieno tokio atskiro turto arba įsipareigojimo kotiruojamą kainą nėra lengva (t. y. dėl ūkio subjekto turimų panašių turto vienetų arba įsipareigojimų

▼M33

didelio skaičiaus būtų sunku gauti informaciją apie kiekvieno atskiro turto ar įsipareigojimo kainą vertinimo dieną). Tokiu atveju ūkio subjektas gali praktiškai nustatyti tikrąją vertę taikydamas alternatyvų kainos nustatymo metodą, pagal kurį naudojamos ne tik kotiruojamos kainos (pavyzdžiui, kainos nustatomos matricos būdu). Tačiau taikant alternatyvų kainos nustatymo metodą nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui;

b) kai kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje vertinimo dieną neatitinka tikrosios vertės. Taip gali būti, pavyzdžiui, jei reikšmingi įvykiai (kaip antai sandoriai rinkoje be tarpininkų, prekyba maklerių rinkoje arba pranešimai) nutinka po rinkos uždarymo, bet iki vertinimo datos. Ūkio subjektas parengia ir nuosekliai taiko politiką, pagal kurią nustatomi šie įvykiai, galintys paveikti tikrosios vertės nustatymą. Tačiau jei kotiruojama kaina koreguojama gavus naujos informacijos, ją pakoregavus nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui;

c) vertinant tikrąja verte įsipareigojimą arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonę, kai naudojama tokio paties objekto, kuriuo aktyviojoje rinkoje prekiaujama kaip turtu, kotiruojama kaina ir tą kainą reikia koreguoti dėl tam objektui arba turtui būdingų veiksnių (žr. 39 straipsnį). Jei turto kotiruojamos kainos koreguoti nereikia, taip nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 1 lygiui. Tačiau kaip nors pakoregavus turto kotiruojamą kainą nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui.

80 Jeigu ūkio subjektas turi atskiro turto arba įsipareigojimo poziciją (tai gali būti ir daugybę tokių pačių turto vienetų arba įsipareigojimų, kaip antai turimas finansines priemones, apimanti pozicija) ir tuo turtu arba įsipareigojimu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, to turto arba įsipareigojimo tikroji vertė priskiriama 1 lygiui ir apskaičiuojama pagal atskiro turto arba įsipareigojimo kotiruojamą kainą ir ūkio subjekto turimą tokių objektų kiekį. Taip yra net ir tuo atveju, kai įprasta rinkos dienos prekybos apimtis yra per maža ir neapima viso ūkio subjekto turimo kiekio, o pavedimų pateikimas, siekiant parduoti poziciją pagal vienintelį sandorį, gali paveikti kotiruojamą kainą.

2 lygio duomenys

81 2 lygio duomenys yra kiti tiesiogiai arba netiesiogiai stebimi duomenys apie turtą arba įsipareigojimą, išskyrus kotiruojamas kainas, kurios priskiriamos 1 lygiui.

82 Jeigu yra (sutartyje) nustatyta turto arba įsipareigojimo trukmė, 2 lygio duomenys turi būti stebimi iš esmės visą to turto arba įsipareigojimo trukmę. 2 lygio duomenys apima:

a) panašaus turto arba įsipareigojimų kotiruojamas kainas aktyviosiose rinkose;

▼M33

b) panašaus ar tokio paties turto arba įsipareigojimų kotiruojamas kainas neaktyviose rinkose;

c) kitus stebimus duomenis apie turtą arba įsipareigojimą, išskyrus kotiruojamas kainas, pavyzdžiui:

i) palūkanų normas ir pelningumo kreives, kurios stebimos bendrai nustatytais intervalais;

ii) numanomus svyravimus; ir

iii) kredito palūkanų paskirstymus;

d) *rinka grindžiamus duomenis*.

83 2 lygio duomenų koregavimai skirsis priklausomai nuo turtui arba įsipareigojimui būdingų veiksnių. Šie veiksniai apima:

a) turto būklę arba vietą;

b) kokiu mastu duomenys yra susiję su objektais, kuriuos galima palyginti su turtu arba įsipareigojimu (įskaitant 39 straipsnyje apibūdintus veiksnius); ir

c) rinkų, kuriose stebimi duomenys, apimtį arba aktyvumą.

84 Pakoregavus visam vertinimui svarbius 2 lygio duomenis, jei koreguojant naudojami reikšmingi nestebimi duomenys, nustatyta tikroji vertė gali būti priskirta tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui.

85 B35 straipsnyje aprašytas 2 lygio duomenų naudojimas vertinant konkretų turtą ir įsipareigojimus.

3 lygio duomenys

86 3 lygio duomenys yra nestebimi duomenys apie turtą arba įsipareigojimą.

87 Nustatant tikrąją vertę nestebimi duomenys naudojami tiek, kiek trūksta svarbių stebimų duomenų, todėl jie gali būti naudojami tokiose situacijose, kai turto arba įsipareigojimo rinkos aktyvumas vertinimo dieną yra menkas arba rinka yra neaktyvi. Tačiau tikrosios vertės nustatymo tikslas lieka tas pats, t. y. nustatyti galutinę kainą turtą arba įsipareigojimą turinčiam rinkos dalyviui vertinimo dieną. Todėl nestebimi duomenys turi atitikti prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos.

▼**M33**

88 Prielaidos dėl rizikos apima konkrečiai vertinimo metodikai, pagal kurią nustatoma tikroji vertė (kaip antai kainos nustatymo metodui), būdingą riziką ir su duomenimis, naudojamais pagal tą vertinimo metodiką, susijusią riziką. Vertinimas nedarant koregavimo dėl rizikos nebūtų tikrosios vertės nustatymas, jei rinkos dalyviai atliktų tą koregavimą įkainodami turtą arba įsipareigojimą. Pavyzdžiui, gali reikėti atlikti koregavimą dėl rizikos, kai yra reikšmingas vertinimo neapibrėžtumas (pavyzdžiui, kai rinkos apimtis arba aktyvumas yra labai sumažėjęs, palyginti su įprastu to turto arba įsipareigojimo ar panašaus turto arba įsipareigojimų rinkos aktyvumu, ir ūkio subjektas nustato, kad sandorio kaina arba kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės, kaip aprašyta B37–B47 straipsniuose).

89 Ūkio subjektas turi parengti nestebimus duomenis naudodamas geriausią konkrečiomis aplinkybėmis jam prieinamą informaciją, galbūt įskaitant paties ūkio subjekto duomenis. Rengdamas nestebimus duomenis, ūkio subjektas gali pradėti nuo savo duomenų, tačiau tuos duomenis jis turi pakoreguoti, jei iš jam pagrįstai prieinamos informacijos yra aišku, kad kiti rinkos dalyviai naudotų kitus duomenis arba kad tas ūkio subjektas turi tik jam būdingą savybę, kurios neturi kiti rinkos dalyviai (pavyzdžiui, tai gali būti konkrečiam ūkio subjektui būdinga sąveika). Ūkio subjektas neprivalo visomis išgalėmis stengtis gauti informacijos apie rinkos dalyvių prielaidas. Tačiau jis turi atsižvelgti į visą jam pagrįstai prieinamą informaciją apie šias prielaidas. Minėtu būdu parengti nestebimi duomenys laikomi rinkos dalyvių prielaidomis ir atitinka tikrosios vertės nustatymo tikslą.

90 B36 straipsnyje aprašytas 3 lygio duomenų naudojimas vertinant konkretų turtą ir įsipareigojimus.

ATSKLEIDIMAS

91 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padėtų įvertinti abu šiuos dalykus:

a) **kai turtas ir įsipareigojimai po pirminio pripažinimo finansinės būklės ataskaitoje pakartotinai arba vieną kartą vertinami tikrąja verte – vertinimo metodikas ir duomenis, kurie naudojami atliekant tuos vertinimus;**

b) **kai tikroji vertė pakartotinai nustatoma naudojant reikšmingus nestebimus (3 lygio) duomenis – tų nustatymų poveikį pelnui arba nuostoliams ar kitoms to ataskaitinio laikotarpio bendrosioms pajamoms.**

▼**M33**

92 Siekdamas 91 straipsnyje nustatytų tikslų, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus šiuos dalykus:

a) kiek išsami turi būti informacija, kad būtų tenkinami jos atskleidimo reikalavimai;

b) kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam reikalavimui;

c) kiek reikia apibendrinti arba išskaidyti informaciją; ir

d) ar finansinių ataskaitų naudotojams reikia papildomos informacijos, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.

Jeigu informacijos, atskleidžiamos pagal šį ir kitus TFAS, nepakanka, kad būtų pasiekti 91 straipsnyje nustatyti tikslai, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kuri yra būtina tiems tikslams pasiekti.

93 Siekdamas 91 straipsnyje nustatytų tikslų, ūkio subjektas turi atskleisti bent toliau nurodytą informaciją apie kiekvieną turto ir įsipareigojimų grupę (žr. 94 straipsnį, kuriame paaiškinta, kaip nustatomos atitinkamos turto ir įsipareigojimų grupės), kuri po pirminio pripažinimo finansinės būklės ataskaitoje vertinama tikrąja verte (įskaitant tikrąja verte pagrįstus vertinimus, kuriems taikomas šis TFAS):

a) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę reikia atskleisti nustatytą tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o kai tikroji vertė nustatyta vieną kartą – jos nustatymo priežastis. Pakartotinai nustatomos turto arba įsipareigojimų tikrosios vertės yra tokios, kurias pagal kitus TFAS privaloma arba leidžiama pateikti finansinės būklės ataskaitoje kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Vieną kartą nustatomos turto arba įsipareigojimų tikrosios vertės yra tokios, kurias pagal kitus TFAS privaloma arba leidžiama pateikti finansinės būklės ataskaitoje konkrečiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, kai ūkio subjektas vertina parduoti skirtą turtą tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, nes to turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę);

b) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę reikia atskleisti tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamos visos nustatytos tikrosios vertės (1, 2 ar 3 lygis);

c) kai turtas ir įsipareigojimai, turimi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pakartotinai vertinami tikrąja verte, reikia atskleisti bet kokias tarp tikrosios vertės hierarchijos 1 ir 2 lygių perkeliamas sumas, tų perkėlimų priežastis ir ūkio subjekto politiką, pagal kurią jis nustato, kada atliekami perkėlimai iš vieno lygio į kitą (žr. 95 straipsnį). Perkėlimai į bet kurį kitą lygį atskleidžiami ir aptariami atskirai nuo perkėlimų iš bet kurio ankstesnio lygio;

▼M33

d) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, reikia pateikti vertinimo metodikos arba metodikų, taikomų nustatant tikrąją vertę, ir naudojamų duomenų aprašymą. Jei vertinimo metodika yra pakeista (pavyzdžiui, nuo rinkos metodo pereita prie pajamų metodo arba taikoma papildoma vertinimo metodika), ūkio subjektas turi atskleisti tą pakeitimą ir jo priežastis. Kai nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, ūkio subjektas turi pateikti kiekybinę informaciją apie reikšmingus nestebimus duomenis, kurie naudojami nustatant tikrąją vertę. Ūkio subjektas neprivalo parengti kiekybinės informacijos, kad įvykdytų šį reikalavimą atskleisti informaciją, jeigu jis, nustatydamas tikrąją vertę, nerengia kiekybinių nestebimų duomenų (pavyzdžiui, kai ūkio subjektas naudoja ankstesnių sandorių kainas arba trečiųjų šalių kainų nustatymo informaciją neatlikdamas jokių koregavimų). Tačiau ūkio subjektas, atskleisdamas šią informaciją, negali nepateikti kiekybinių nestebimų duomenų, kurie yra reikšmingi nustatant tikrąją vertę ir pagrįstai prieinami ūkio subjektui;

e) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia atskleisti pradinių balansų sutikrinimą su pabaigos balansais, atskirai atskleidžiant per ataskaitinį laikotarpį įvykusius pokyčius, susijusius su:

   i) bendru to laikotarpio pelnu arba nuostoliais, pripažintais pelno (nuostolių) ataskaitoje, ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilute (-ėmis), kurioje (-iose) pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

   ii) bendru to laikotarpio pelnu arba nuostoliais, pripažintais kitose bendrosiose pajamose, ir kitų bendrųjų pajamų straipsnio (-ių) eilute (-ėmis), kurioje (-iose) pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

   iii) pirkimais, pardavimais, išleidimais ir atsiskaitymais (kiekvienos iš šių rūšių pokyčiai atskleidžiami atskirai);

   iv) bet kokiomis į tikrosios vertės hierarchijos 3 lygį ar iš to lygio perkeltomis sumomis, tų perkėlimų priežastimis ir ūkio subjekto politika, pagal kurią jis nustato, kada atliekami perkėlimai iš vieno lygio į kitą (žr. 95 straipsnį). Perkėlimai į 3 lygį atskleidžiami ir aptariami atskirai nuo perkėlimų iš 3 lygio į kitą lygį;

f) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia atskleisti viso pelno arba nuostolių per ataskaitinį laikotarpį, kaip nurodyta e punkto i papunktyje, įtrauktų į pelno (nuostolių) ataskaitą, sumą, kuri priskirtina nerealizuoto pelno arba nuostolių pokyčiui, susijusiam su ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turimu turtu bei įsipareigojimais ir su pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilute (-ėmis), kurioje (-iose) pripažįstamas tas nerealizuotas pelnas arba nuostoliai;

g) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia pateikti ūkio subjekto atliktų vertinimo procesų aprašymą (įskaitant, pavyzdžiui, informaciją apie tai, kaip ūkio subjektas nustato savo vertinimo politiką bei procedūras ir analizuoja tikrosios vertės nustatymų pokyčius kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu);

▼M33

h) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui:

i) visais atvejais reikia aprašyti tikrosios vertės nustatymo jautrumą nestebimų duomenų pokyčiams, jei tiems duomenims pasikeitus taip, kad gauta kita suma, tikroji vertė gali būti nustatyta kur kas didesnė arba mažesnė. Jeigu yra sąveikų tarp tų duomenų ir kitų nustatant tikrąją vertę naudojamų nestebimų duomenų, ūkio subjektas taip pat turi aprašyti tas sąveikas ir kaip jos galėtų padidinti arba sumažinti nestebimų duomenų pokyčių poveikį tikrosios vertės nustatymui. Siekiant įvykdyti tą informacijos atskleidimo reikalavimą, aprašant jautrumą nestebimų duomenų pokyčiams būtina įtraukti bent tuos nestebimus duomenis, kurie atskleidžiami pagal d punktą;

ii) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų atvejais, jei pakeitus vienos ar daugiau rūšių nestebimus duomenis taip, kad šie atitiktų pagrįstai įmanomas alternatyvias prielaidas, reikšmingai pasikeistų tikroji vertė, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą ir atskleisti tų pakeitimų poveikį. Ūkio subjektas turi atskleisti, kaip buvo apskaičiuotas atlikto pakeitimo, kad duomenys atitiktų pagrįstai įmanomą alternatyvią prielaidą, poveikis. Tuo tikslu reikšmingumas nustatomas pagal pelną arba nuostolius ir pagal visą turtą arba visus įsipareigojimus, arba, kai tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami kitose bendrosiose pajamose, – pagal visą nuosavybę;

i) pakartotinai ir vieną kartą nustatydamas tikrąją vertę, jei nefinansinio turto pirmasis ir geriausias naudojimo būdas skiriasi nuo jo dabartinio naudojimo būdo, ūkio subjektas atskleidžia šį faktą ir priežastį, kodėl nefinansinis turtas naudojamas kitu būdu, kuris neatitinka jo pirmojo ir geriausio naudojimo būdo.

94 Ūkio subjektas nustato tinkamas turto ir įsipareigojimų grupes remdamasis šia informacija:

a) turto arba įsipareigojimo pobūdis, savybės ir rizika; ir

b) tikrosios vertės hierarchijos lygis, kuriam priskirta nustatyta tikroji vertė.

Kai nustatoma tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, gali reikėti nustatyti daugiau grupių, nes tokiam nustatymui būdingas didesnis neapibrėžtumas ir subjektyvumas. Norint nustatyti tinkamas turto ir įsipareigojimų grupes, apie kurių nustatomas tikrąsias vertes reikėtų atskleisti informaciją, reikia priimti sprendimą. Turto ir įsipareigojimų grupę dažnai reikia išskirstyti smulkiau nei finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėse. Tačiau ūkio subjektas turi pateikti pakankamai informacijos, kad būtų įmanomas sutikrinimas su finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėmis. Jei kitame TFAS nustatyta turto arba įsipareigojimo grupė, ūkio subjektas, atskleisdamas šiame TFAS reikalaujamą informaciją, gali naudoti tą grupę, jei ji atitinka šio straipsnio reikalavimus.

▼M33

95 Ūkio subjektas turi atskleisti ir nuosekliai taikyti savo politiką, pagal kurią jis nustato, kada perkėlimai iš vieno tikrosios vertės hierarchijos lygio į kitą yra atlikti pagal 93 straipsnio c punktą ir e punkto iv papunktį. Tiek perkeliant į kitą lygį, tiek perkeliant iš ankstesnio lygio tokių perkėlimų pripažinimo laikas nustatomas pagal vienodą politiką. Keli perkėlimo laiko nustatymo politikos pavyzdžiai:

a) įvykio arba aplinkybių pasikeitimo, dėl kurio atliktas perkėlimas, data;

b) ataskaitinio laikotarpio pradžia;

c) ataskaitinio laikotarpio pabaiga.

96 Jeigu ūkio subjektas priima apskaitos politikos sprendimą taikyti 48 straipsnyje nustatytą išimtį, jis turi atskleisti šį faktą.

97 Pateikdamas informaciją apie kiekvienos grupės turtą ir įsipareigojimus, kurie finansinės būklės ataskaitoje nėra vertinami tikrąja verte, tačiau kurių tikroji vertė atskleidžiama, ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kurią reikalaujama atskleisti 93 straipsnio b, d ir i punktuose. Tačiau ūkio subjektas neprivalo atskleisti kiekybinės informacijos apie reikšmingus nestebimus duomenis, naudojamus nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, kaip nustatyta 93 straipsnio d punkte. Pateikdamas duomenis apie tokį turtą ir įsipareigojimus, ūkio subjektas neprivalo atskleisti kitos pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos.

98 Pateikdamas informaciją apie tikrąja verte vertinamą įsipareigojimą, kuris išleidžiamas kartu su neatskiriama trečiosios šalies prievolių įvykdymo užtikrinimo priemone, jo emitentas atskleidžia tos prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės buvimą ir nurodo, ar į ją atsižvelgta nustatant to įsipareigojimo tikrąją vertę.

99 Šiame TFAS reikalaujamą kiekybinę informaciją ūkio subjektas pateikia lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos.

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

aktyvioji rinka	Rinka, kurioje sandoriai dėl turto arba įsipareigojimo sudaromi gana dažnai ir jų apimtis yra gana didelė, kad būtų galima nuolat gauti informacijos apie kainų nustatymą.
išlaidų metodas	Vertinimo metodika, pagal kurią nustatoma suma, kurios šiuo metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui pakeisti (dažnai vadinama dabartinėmis turto atkūrimo išlaidomis).
pradinė kaina	Už įsigyjamą turtą mokama kaina arba kaina, už kurią prisiimamas įsipareigojimas pagal mainų sandorį.
galutinė kaina	Kaina, už kurią būtų parduotas turtas arba kuri būtų sumokėta perleidžiant įsipareigojimą.
numatomas pinigų srautas	Galimų būsimų pinigų srautų vidurkis, pasvertas dėl visų tikimybių (t. y. skirstinio vidurkis).

▼M33

tikroji vertė	Kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduodamas turtas arba perleidžiamas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių.
pirmasis ir geriausias naudojimo būdas	Būdas, kuriuo rinkos dalyviai naudotų nefinansinį turtą ir kuris užtikrintų didžiausią to turto vertę arba turto ir įsipareigojimų grupės (pavyzdžiui, verslo), kurioje būtų naudojamas tas turtas, vertę.
pajamų metodas	Vertinimo metodikos, pagal kurias būsimos sumos (pavyzdžiui, pinigų srautai arba pajamos ir sąnaudos) perskaičiuojamos į vieną dabartinę (t. y. diskontuotą) sumą. Tikroji vertė nustatoma pagal vertę, atitinkančią dabartines rinkos prognozes dėl tų būsimų sumų.
duomenys	Prielaidos, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos, kaip antai: a) konkrečiai vertinimo metodikai, pagal kurią nustatoma tikroji vertė (pavyzdžiui, kainos nustatymo metodui), būdingos rizikos; ir b) pagal tą vertinimo metodiką naudojamiems duomenims būdingos rizikos. Duomenys gali būti stebimi arba nestebimi.
1 lygio duomenys	Tokio paties turto arba tokių pačių įsipareigojimų kotiruojamos (nekoreguotos) kainos aktyviosiose rinkose, į kurias ūkio subjektas gali patekti vertinimo dieną.
2 lygio duomenys	Tiesiogiai arba netiesiogiai stebimi turto arba įsipareigojimo duomenys, išskyrus 1 lygiui priskiriamas kotiruojamas kainas.
3 lygio duomenys	Nestebimi turto arba įsipareigojimo duomenys.
rinkos metodas	Vertinimo metodika, pagal kurią naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie rinkos sandorius dėl tokio paties ar palyginamo (t. y. panašaus) turto, įsipareigojimų arba turto ir įsipareigojimų grupės (kaip antai verslo).
rinka grindžiami duomenys	Duomenys, kurie daugiausia gaunami iš stebimų rinkos duomenų arba remiantis tais duomenimis, koreliacijos ar kitais būdais.

▼M33

rinkos dalyviai	Turto arba įsipareigojimo pirkėjai ir pardavėjai pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, turintys visas šias savybes: a) jie yra nepriklausomi vienas nuo kito, t. y. jie nėra susijusios šalys, kaip apibrėžta 24-ajame TAS, nors susijusių šalių sandorio kaina gali būti naudojama kaip duomenys nustatant tikrąją vertę, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad sandoris sudarytas rinkos sąlygomis; b) naudodamiesi visa prieinama informacija, įskaitant informaciją, kurią galima gauti dedant pagrįstas pastangas taip, kaip yra įprasta, jie yra nusimanantys ir turi tinkamą supratimą apie turtą arba įsipareigojimą bei sandorį; c) jie gali sudaryti sandorį dėl to turto arba įsipareigojimo; d) jie nori sudaryti sandorį dėl to turto arba įsipareigojimo, t. y. jie yra suinteresuoti, bet nėra verčiami ar kitaip įpareigoti tai daryti.
palankiausia rinka	Rinka, kurioje būtų gauta didžiausia suma parduodant turtą arba sumokėta mažiausia suma perleidžiant įsipareigojimą, atsižvelgus į sandorio išlaidas ir transporto išlaidas.
prievolių neįvykdymo rizika	Rizika, kad ūkio subjektas neįvykdys prievolės. Prievolių neįvykdymo rizika, be kita ko, apima paties ūkio subjekto kredito riziką.
stebimi duomenys	Duomenys, parengiami naudojant rinkos duomenis, kaip antai viešą informaciją apie tikrus įvykius arba sandorius, ir atitinkantys prielaidas, kurias rinkos dalyviai darytų įkainodami turtą arba įsipareigojimą.
tvarkingas sandoris	Sandoris, sudarytas prieš tai buvus rinkoje tam tikrą laikotarpį iki vertinimo dienos, kai galėjo vykti įprasta rinkos veikla, būdinga sandoriams dėl tokio turto arba įsipareigojimų; tai nėra priverstinis sandoris (pavyzdžiui, priverstinis likvidavimas arba priverstinis išpardavimas).

▼M33

pagrindinė rinka — Didžiausios apimties ir aktyviausia turto arba įsipareigojimo rinka.

rizikos priedas — Rizikos vengiančių rinkos dalyvių prašoma kompensacija už prisiimamą turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. Taip pat vadinamas koregavimu dėl rizikos.

sandorio išlaidos — Išlaidos, patiriamos parduodant turtą arba perleidžiant įsipareigojimą to turto ar įsipareigojimo pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, tiesiogiai priskirtinos to turto arba įsipareigojimo perleidimui ir atitinkančios abu šiuos kriterijus:

a) jos tiesiogiai patiriamos dėl sandorio ir yra būtinos tam, kad sandoris įvyktų;

b) ūkio subjektas nebūtų patyręs tų išlaidų, jeigu nebūtų priimtas sprendimas parduoti turtą arba perleisti įsipareigojimą (panašiai kaip pardavimo išlaidos, kaip apibrėžta 5-ajame TFAS).

transporto išlaidos — Išlaidos, kurios būtų patirtos perkeliant turtą iš jo dabartinės vietos į pagrindinę (arba palankiausią) rinką.

apskaitos vienetas — Pripažįstamo turto arba įsipareigojimo apibendrinimo arba išskaidymo pagal TFAS lygis.

nestebimi duomenys — Duomenys, kuriuos atitinkančių rinkos duomenų nėra ir kurie parengiami naudojant geriausią prieinamą informaciją apie prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–99 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

B1 Įvairiose su vertinimu susijusiose situacijose gali reikėti priimti skirtingus sprendimus. Šiame priede aprašyti sprendimai, kuriuos įvairiose su vertinimu susijusiose situacijose galėtų priimti tikrąją vertę nustatantis ūkio subjektas.

▼M33

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMO METODAS

B2 Tikrosios vertės nustatymo tikslas – apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Nustatydamas tikrąją vertę, ūkio subjektas turi nustatyti visus šiuos dalykus:

a) konkretų turtą arba įsipareigojimą, kurio tikroji vertė nustatoma (kartu su atitinkamu apskaitos vienetu);

b) kai vertinamas nefinansinis turtas – vertinimo prielaidą, kuria tinka remtis nustatant tikrąją vertę (kartu su atitinkamu pirmuoju ir geriausiu to nefinansinio turto naudojimo būdu);

c) pagrindinę (arba palankiausią) turto arba įsipareigojimo rinką;

d) tikrajai vertei nustatyti tinkamą (-as) vertinimo metodiką (-as) atsižvelgiant į prieinamus duomenis, pagal kuriuos būtų parengti vertinimo duomenys, atitinkantys prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą, taip pat tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriami šie duomenys.

NEFINANSINIO TURTO VERTINIMO PRIELAIDA (31–33 STRAIPSNIAI)

B3 Nustatant nefinansinio turto, kuris naudojamas kartu su kitu tos pačios grupės (įrengtu arba kitaip pritaikytu naudoti) turtu arba kartu su kitu turtu ir įsipareigojimais (pavyzdžiui, verslu), tikrąją vertę, vertinimo prielaidos poveikis priklauso nuo aplinkybių. Pavyzdžiui:

a) turto tikroji vertė gali būti vienoda, nepaisant to, ar tas turtas naudojamas atskirai, ar kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai turtas yra verslas, kurį rinkos dalyviai ketina toliau valdyti. Tokiu atveju sudarant sandorį būtų nustatyta viso verslo vertė. Naudojant turto grupę tolesniame versle, atsirastų sąveikų, kuriomis rinkos dalyviai galėtų pasinaudoti (t. y. rinkos dalyvių tarpusavio sąveikų, kurios atitinkamai turėtų paveikti atskiro turto ar turto kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais tikrąją vertę);

b) nustatant tikrąją vertę, į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais gali būti atsižvelgta pakoreguojant atskirai naudojamo turto vertę. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai turtas yra mašina ir jo tikroji vertė nustatoma naudojant panašios mašinos (kuri nėra įrengta ar kitaip pritaikyta naudoti) stebimą kainą, pakoreguotą atsižvelgiant į transporto ir įrengimo išlaidas, kad nustatoma tikroji vertė atitiktų mašinos (įrengtos ir pritaikytos naudoti) esamą būklę ir vietą;

c) nustatant tikrąją vertę, galima atsižvelgti į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, remiantis rinkos dalyvių prielaidomis, pagal kurias nustatoma turto tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei turtas yra unikalios nebaigtos gamybos atsargos, kurias rinkos dalyviai paverstų pagamintais produktais, nustatant tų atsargų tikrąją vertę būtų daroma prielaida, kad rinkos dalyviai yra arba būtų įsigiję kokių nors specialių mašinų, būtinų paversti toms atsargoms pagamintais produktais;

▼M33

d) į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais gali būti atsižvelgta pagal vertinimo metodiką, taikomą turto tikrajai vertei nustatyti. Taip gali būti, pavyzdžiui, nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę pagal kelių ataskaitinių laikotarpių pelno perviršio metodą, nes taikant šią vertinimo metodiką konkrečiai atsižvelgiama į bet kokio papildomo turto ir susijusių įsipareigojimų toje grupėje, kurioje būtų naudojamas nematerialusis turtas, poveikį;

e) konkretesnėse situacijose, kai naudoja turto grupei priklausantį turtą, ūkio subjektas gali įvertinti tą turtą jo tikrajai vertei apytikriai lygia suma, paskirstydamas visos turto grupės tikrąją vertę atskiriems tos grupės turto vienetams. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai vertinamas nekilnojamasis turtas ir patobulinto turto (t. y. turto grupės) tikroji vertė paskirstoma atskiriems tos grupės turto vienetams (kaip antai žemės sklypams ir patobulinimams).

TIKROJI VERTĖ PER PIRMINĮ PRIPAŽINIMĄ (57–60 STRAIPSNIAI)

B4 Nustatydamas, ar tikroji vertė per pirminį pripažinimą yra lygi sandorio kainai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į atitinkamam sandoriui ir turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. Pavyzdžiui, sandorio kaina gali neatitikti turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės per pirminį pripažinimą, jei tenkinama kuri nors iš šių sąlygų:

a) sandoris sudarytas tarp susijusių šalių, tačiau susijusių šalių sandorio kaina gali būti naudojama kaip duomenys tikrajai vertei nustatyti, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad sandoris sudarytas rinkos sąlygomis;

b) sandoris sudaromas esant nepalankioje padėtyje arba pardavėjas yra priverstas sutikti su sandorio kaina, pavyzdžiui, jeigu pardavėjas patiria finansinių sunkumų;

c) sandorio kainos apskaitos vienetas skiriasi nuo tikrąja verte vertinamo turto arba įsipareigojimo apskaitos vieneto. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai tikrąja verte vertinamas turtas arba įsipareigojimas yra tik viena iš sandorio dalių (kaip antai sujungiant verslą), sandoris apima nenurodytas teises ir privilegijas, kurios vertinamos atskirai pagal kitą TFAS, arba sandorio išlaidos įskaičiuotos į sandorio kainą;

d) rinka, kurioje sudaromas sandoris, skiriasi nuo pagrindinės (arba palankiausios) rinkos. Pavyzdžiui, tos rinkos gali skirtis, jeigu ūkio subjektas yra tarpininkas, sudarantis sandorius su klientais mažmeninėje rinkoje, tačiau pagrindinė (arba palankiausia) galutinio sandorio rinka yra tarpininkų rinka, kurioje sandoriai sudaromi su kitais tarpininkais.

▼M33

VERTINIMO METODIKOS (61–66 STRAIPSNIAI)

Rinkos metodas

B5 Taikant rinkos metodą naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie rinkos sandorius dėl tokio paties arba palyginamo (t. y. panašaus) turto, įsipareigojimų arba turto ir įsipareigojimų grupės, kaip antai verslo.

B6 Pavyzdžiui, pagal vertinimo metodikas, kurios yra suderinamos su rinkos metodu, dažnai naudojami rinkos kartotiniai, nustatyti remiantis palyginamų pavyzdžių rinkiniu. Kartotiniai gali sudaryti intervalus, kuriuose kiekvienam palyginamam pavyzdžiui tenka skirtingas kartotinis. Siekiant išrinkti tinkamą intervalo kartotinį, reikia priimti sprendimą, apsvarsčius kokybinius ir kiekybinius atliekant vertinimą svarbius veiksnius.

B7 Su rinkos metodu suderinamos vertinimo metodikos apima kainų nustatymą matricos būdu. Kainų nustatymas matricos būdu yra matematinė metodika, daugiausia taikoma vertinant kai kurių rūšių finansines priemones, kaip antai skolos vertybinius popierius; pagal ją remiamasi ne vien konkrečių vertybinių popierių kotiruojamomis kainomis, bet ir tų vertybinių popierių ryšiu su kitais palyginamais kotiruojamais vertybiniais popieriais.

Išlaidų metodas

B8 Taikant išlaidų metodą, nustatoma suma, kurios šiuo metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui pakeisti (dažnai vadinama dabartinėmis turto atkūrimo išlaidomis).

B9 Rinkos dalyvio pardavėjo požiūriu kaina, kuri būtų gauta už parduodamą turtą, yra pagrįsta išlaidomis, kurias rinkos dalyvis pirkėjas patirtų įsigydamas arba sukurdamas pakaitinį panašios paskirties turtą, pakoregavus šias išlaidas atsižvelgiant į turto senėjimą. Taip yra todėl, kad rinkos dalyvis pirkėjas už turtą nemokėtų daugiau negu sumą, už kurią jis galėtų pakeisti to turto naudojimo pajėgumą. Turto senėjimas apima fizinės būklės blogėjimą, funkcinį (technologinį) senėjimą ir ekonominį senėjimą (dėl išorės veiksnių); senėjimas suprantamas plačiau nei nusidėvėjimas finansinėje atskaitomybėje (įsigijimo savikainos paskirstymas) arba mokesčių tikslais (remiantis nustatytu naudojimo laiku). Dabartinių turto atkūrimo išlaidų metodas dažnai taikomas nustatant materialiojo turto, naudojamo kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, tikrąją vertę.

Pajamų metodas

B10 Taikant pajamų metodą, būsimos sumos (pavyzdžiui, pinigų srautai arba pajamos ir sąnaudos) perskaičiuojamos į vieną dabartinę (t. y. diskontuotą) sumą. Taikant šį metodą, tikroji vertė nustatoma atsižvelgiant į dabartines rinkos prognozes dėl tų būsimų sumų.

B11 Tokių vertinimo metodikų pavyzdžiai yra:

a) dabartinės vertės metodikos (žr. B12–B30 straipsnius);

b) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodai, kaip antai *Black-Scholes-Merton* formulė arba dvinaris modelis (t. y. tinklelio modelis), apimantys dabartinės vertės metodikas, pagal kuriuos išreiškiama tiek pasirinkimo sandorio laiko vertė, tiek jo vidinė vertė; ir

▼M33

c) kelių ataskaitinių laikotarpių pelno perviršio metodas, taikomas nustatant kai kurių rūšių nematerialiojo turto tikrąją vertę.

Dabartinės vertės metodikos

B12 B13–B30 straipsniuose aprašytas dabartinės vertės metodikų taikymas nustatant tikrąją vertę. Tuose straipsniuose kalbama apie diskonto normos koregavimo metodiką ir *numatomo pinigų srauto* (tikėtinos dabartinės vertės) metodiką. Tuose straipsniuose nereikalaujama taikyti vienos konkrečios dabartinės vertės metodikos, taip pat juose nenurodyta, kad tikrąją vertę galima nustatyti tik pagal aprašytąsias dabartinės vertės metodikas. Tinkama dabartinės vertės metodika tikrajai vertei nustatyti priklausys nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su vertinamu turtu arba įsipareigojimu (pavyzdžiui, ar bus galima rinkoje stebėti palyginamo turto arba įsipareigojimų kainas), ir nuo to, ar pakaks prieinamų duomenų.

Dabartinės vertės nustatymo dalys

B13 Dabartinė vertė (t. y. pajamų metodo taikymas) yra priemonė, naudojama būsimoms sumoms (pavyzdžiui, pinigų srautams arba vertėms) susieti su dabartine suma taikant diskonto normą. Turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės nustatymas pagal dabartinės vertės metodiką apima visus tokius toliau išvardytus elementus, kokie jie rinkos dalyvių požiūriu yra vertinimo dieną:

a) vertinamo turto arba įsipareigojimo būsimų pinigų srautų įvertis;

b) būsimų pinigų srautų sumų ar jų gavimo laiko galimų svyravimų tikimybės, atitinkančios pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą;

c) pinigų laiko vertė, kurią parodo palūkanų norma, taikoma nerizikingam piniginiam turtui, kurio galiojimo terminai arba laikotarpiai sutampa su pinigų srautų laikotarpiu ir kurio turėtojas nepatiria nei laiko neapibrėžtumo, nei įsipareigojimų neįvykdymo rizikos, susijusios su tuo turtu (t. y. nerizikinga palūkanų norma);

d) kaina dėl pinigų srautams būdingo neapibrėžtumo (t. y. rizikos priedas);

e) kiti veiksniai, į kuriuos konkrečiomis aplinkybėmis rinkos dalyviai atsižvelgtų;

f) įsipareigojimo atveju – su tuo įsipareigojimu susijusių prievolių neįvykdymo rizika, įskaitant paties ūkio subjekto (t. y. skolininko) kredito riziką.

Bendrieji principai

B14 Dabartinės vertės metodikos viena nuo kitos skiriasi tuo, kaip į jas įtraukti B13 straipsnyje išvardyti elementai. Tačiau visų toliau išvardytų bendrųjų principų būtina laikytis taikant bet kurią dabartinės vertės metodiką tikrajai vertei nustatyti:

a) pinigų srautai ir diskonto normos turėtų atitikti prielaidas, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami turtą arba įsipareigojimą;

b) pinigų srautams ir diskonto normoms turėtų daryti poveikį tik su vertinamu turtu arba įsipareigojimu susiję veiksniai;

▼M33

c) siekiant, kad rizikos veiksnių poveikis nebūtų įvertintas du kartus arba neliktų neįvertintas, diskonto normos turėtų atitikti prielaidas, kurios būtų suderintos su prielaidomis dėl pinigų srautų. Pavyzdžiui, diskonto norma, rodanti neapibrėžtumą, susijusį su prognozėmis dėl įsipareigojimų nesilaikymo ateityje, yra tinkama, jei naudojami paskolos sutartyje numatyti pinigų srautai (t. y. taikant diskonto normos koregavimo metodiką). Tos pačios normos nereikėtų taikyti, jei naudojami numatomi (t. y. pasverti dėl visų tikimybių) pinigų srautai (t. y. taikant tikėtinos dabartinės vertės metodiką), nes numatomi pinigų srautai jau atitinka prielaidas dėl neapibrėžtumo, susijusio su būsimu įsipareigojimų nevykdymu; vietoj jos reikėtų taikyti diskonto normą, kuri atitinka numatomiems pinigų srautams būdingą riziką;

d) prielaidos dėl pinigų srautų ir diskonto normų turėtų būti tarpusavyje suderintos. Pavyzdžiui, nominalieji pinigų srautai, apimantys infliacijos poveikį, turėtų būti diskontuojami taikant normą, į kurią įskaičiuotas infliacijos poveikis. Nominalioji nerizikinga palūkanų norma apima infliacijos poveikį. Tikrieji pinigų srautai, neapimantys infliacijos poveikio, turėtų būti diskontuojami taikant normą, į kurią infliacijos poveikis neįskaičiuotas. Taip pat pinigų srautai, iš kurių atskaičiuoti mokesčiai, turėtų būti diskontuojami taikant diskonto normą atskaičiavus mokesčius. Pinigų srautai, iš kurių mokesčiai neatskaičiuoti, turėtų būti diskontuojami taikant tiems pinigų srautams tinkamą normą;

e) diskonto normos turėtų atitikti pagrindinius ekonominius veiksnius, darančius poveikį valiutai, kuria išreikšti pinigų srautai.

Rizika ir neapibrėžtumas

B15 Tikrosios vertės nustatymui taikant dabartinės vertės metodikas būdingas neapibrėžtumas, nes naudojami pinigų srautai yra ne žinomos, o apytikrės sumos. Daugeliu atvejų nei pinigų srautų suma, nei laikas nėra tiksliai žinomi. Net ir sutartyje nustatytos sumos, kaip antai paskolos grąžinimo įmokos, yra neaiškios, jeigu yra įsipareigojimų nevykdymo rizika.

B16 Rinkos dalyviai paprastai prašo kompensacijos (t. y. rizikos priedo) už prisiimamą turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. Nustatant tikrąją vertę, reikėtų įtraukti rizikos priedą, atitinkantį sumą, kurios rinkos dalyviai reikalautų kaip kompensacijos už pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. To nepadarius, vertinimo rezultatas nevisiškai tiksliai atitiktų tikrąją vertę. Kai kuriais atvejais tinkamą rizikos priedą nustatyti gali būti sudėtinga, tačiau vien tokios užduoties sudėtingumas nėra pakankama priežastis neatsižvelgti į rizikos priedą.

B17 Dabartinės vertės metodikos skiriasi tuo, kaip pagal jas atliekami koregavimai dėl rizikos ir kokios rūšies pinigų srautai naudojami, pavyzdžiui:

a) taikant diskonto normos koregavimo metodiką (žr. B18–B22 straipsnius), naudojama dėl rizikos pakoreguota diskonto norma ir sutartyje nustatyti, pažadėti arba labiausiai tikėtini pinigų srautai;

b) taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 1 metodą (žr. B25 straipsnį), naudojami dėl rizikos pakoreguoti numatomi pinigų srautai ir nerizikinga diskonto norma;

c) taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą (žr. B26 straipsnį), naudojami dėl rizikos nekoreguoti numatomi pinigų srautai ir diskonto norma, pakoreguota įtraukiant rinkos dalyvių reikalaujamą rizikos priedą. Ta norma skiriasi nuo normos, naudojamos pagal diskonto normos koregavimo metodiką.

▼M33

Diskonto normos koregavimo metodika

B18 Taikant diskonto normos koregavimo metodiką, naudojamas vienas pinigų srautų rinkinys iš galimų įvertintų sumų intervalo; tai gali būti sutartyje nustatyti, pažadėti (pavyzdžiui, obligacijos atveju) arba labiausiai tikėtini pinigų srautai. Tie pinigų srautai visais atvejais priklauso nuo to, ar įvyks nustatytieji įvykiai (pavyzdžiui, sutartyje nustatyti arba pažadėti obligacijos pinigų srautai priklauso nuo tolesnio skolininko įsipareigojimų laikymosi). Diskonto norma, naudojama taikant diskonto normos koregavimo metodiką, nustatoma pagal palyginamo turto arba įsipareigojimų, kuriais prekiaujama rinkoje, stebimas grąžos normas. Sutartyje nustatyti, pažadėti arba labiausiai tikėtini pinigų srautai atitinkamai diskontuojami taikant stebimą arba įvertintą tokių sąlyginių pinigų srautų rinkos normą (t. y. rinkos grąžos normą).

B19 Taikant diskonto normos koregavimo metodiką, reikia atlikti palyginamo turto arba įsipareigojimų rinkos duomenų analizę. Galimybė palyginti turtą arba įsipareigojimus nustatoma atsižvelgiant į pinigų srautų pobūdį (pavyzdžiui, ar pinigų srautai yra nustatyti sutartyje, ar ne, ir ar galima tikėtis, kad jie panašiai keisis, keičiantis ekonominėms sąlygoms) ir kitus veiksnius (pavyzdžiui, kreditingumą, užstatą, trukmę, ribojančias sutarties sąlygas ir likvidumą). Kita vertus, jeigu atskiras palyginamas turtas arba įsipareigojimas aiškiai nerodo vertinamo turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingos rizikos, gali būti įmanoma diskonto normą nustatyti naudojant kelių palyginamų turto vienetų arba įsipareigojimų duomenis kartu su pelningumo kreive, kuri nėra susieta nuo rizika (t. y. taikant kaupiamąjį metodą, angl. *build-up approach*).

B20 Kaupiamojo metodo pavyzdys. Tarkime, kad A turtas yra sutartinė teisė per metus gauti 800 PV ([1]) (t. y. nėra su laiku susijusio neapibrėžtumo). Yra išplėtota palyginamo turto rinka, taip pat yra informacijos apie turtą, įskaitant informaciją apie kainas. Tas palyginamas turtas yra:

a) B turtas – sutartinė teisė per metus gauti 1 200 PV, o jo rinkos kaina – 1 083 PV; taigi numanoma metinė grąžos norma (t. y. vienų metų rinkos grąžos norma) yra 10,8 % [(1 200 PV/1 083 PV) – 1];

b) C turtas – sutartinė teisė per dvejus metus gauti 700 PV, o jo rinkos kaina – 566 PV; taigi numanoma metinė grąžos norma (t. y. dvejų metų rinkos grąžos norma) yra 11,2 % [(700 PV/566 PV)^0,5 – 1];

c) visus tris turto vienetus galima palyginti pagal riziką (t. y. galimų atsiskaitymų ir kredito paskirstymą).

B21 Remiantis A turto sutartinių išmokų numatomo gavimo laiko santykiu su B turto ir C turto išmokų gavimo laiku (t. y. B turto – vieni metai, o C turto – dveji metai), manoma, kad B turtas yra labiau palyginamas su A turtu. Naudojant A turto būsimą sutartinę išmoką (800 PV) ir vienų metų rinkos normą, nustatytą remiantis B turtu (10,8 %), A turto tikroji vertė yra 722 PV (800 PV/1,108). Arba, jei neįmanoma gauti rinkos informacijos apie B turtą, vienų metų rinkos normą galima nustatyti taikant kaupiamąjį metodą C turtui. Tokiu atveju dvejų metų rinkos norma, nustatyta remiantis C turtu (11,2 %), būtų pakoreguota iki vienų metų rinkos normos, naudojant su rizika nesusietos pelningumo kreivės struktūrą pagal terminą. Siekiant nustatyti, ar vienų metų ir dvejų metų turtui taikomi vienodi rizikos priedai, gali reikėti gauti papildomos informacijos ir atlikti analizę. Jei nustatoma, kad vienų metų ir dvejų metų turtui taikomi skirtingi rizikos priedai, atsižvelgiant į tai papildomai pakoreguojama dvejų metų rinkos grąžos norma.

([1]) Šiame TFAS pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼**M33**

B22 Kai diskonto normos koregavimo metodika taikoma pastoviosioms įplaukoms arba išmokoms, diskonto norma koreguojama dėl vertinamo turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingos rizikos. Kai kuriais atvejais, diskonto normos koregavimo metodiką taikant pinigų srautams, kurie nėra pastoviosios įplaukos arba išmokos, gali reikėti pakoreguoti pinigų srautus siekiant palyginti su stebimu turtu arba įsipareigojimu, pagal kurį nustatyta diskonto norma.

Tikėtinos dabartinės vertės metodika

B23 Taikant tikėtinos dabartinės vertės metodiką, pirmiausia nustatomas pinigų srautų rinkinys, atitinkantis visų galimų būsimų pinigų srautų vidurkį, pasvertą dėl visų tikimybių (t. y. numatomi pinigų srautai). Gautas rezultatas yra lygus tikėtinai vertei, kuri statistiniu požiūriu yra atskiro atsitiktinio kintamojo galimų verčių svertinis vidurkis, pasvertas dėl atitinkamų tikimybių. Kadangi visi galimi pinigų srautai yra pasverti dėl visų tikimybių, gautas numatomas pinigų srautas (kitaip nei pagal diskonto normos koregavimo metodiką naudojami pinigų srautai) nepriklauso nuo to, ar įvyks koks nors nustatytas įvykis.

B24 Rizikos vengiantys rinkos dalyviai, priimdami sprendimą investuoti, atsižvelgtų į riziką, kad tikrieji pinigų srautai gali skirtis nuo numatomų pinigų srautų. Pagal portfelio teoriją skiriama dviejų rūšių rizika:

a) nesisteminė (išskaidyta) rizika, kuri yra konkrečiam turtui arba įsipareigojimui būdinga rizika;

b) sisteminė (neišskaidyta) rizika, kuri yra turtui arba įsipareigojimams kartu su kitais išskaidytam portfeliui priklausančiais objektais būdinga bendra rizika.

Pagal portfelio teoriją rinkos, kurioje yra pusiausvyra, dalyviai gautų kompensaciją tik už prisiimamą sisteminę pinigų srautams būdingą riziką (neveiksmingose rinkose arba rinkose, kuriose nėra pusiausvyros, gali būti teikiama kitokio pobūdžio grąža arba kompensacija).

B25 Taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 1 metodą, numatomi turto pinigų srautai pakoreguojami dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos, atimant piniginį rizikos priedą (t. y. dėl rizikos pakoreguoti numatomi pinigų srautai). Tie dėl rizikos pakoreguoti numatomi pinigų srautai atitinka tam tikrą lygiavertį pinigų srautą, kuris diskontuojamas taikant nerizikingą palūkanų normą. Tam tikru lygiaverčiu pinigų srautu vadinamas numatomas pinigų srautas (kaip apibrėžta), pakoreguotas dėl rizikos, kad rinkos dalyviui nebūtų skirtumo, ar pakeisti konkretų pinigų srautą numatomu pinigų srautu, ar ne. Pavyzdžiui, jei rinkos dalyvis norėtų pakeisti 1 200 PV numatomą pinigų srautą konkrečiu pinigų srautu, kurio suma – 1 000 PV, 1 000 PV būtų 1 200 PV sumos tam tikras lygiavertis srautas (t. y. 200 PV atitiktų piniginį rizikos priedą). Tokiu atveju rinkos dalyviui nebūtų skirtumo, kurį turtą turėti.

▼**M33**

B26 Priešingai, taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą, koregavimai dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos atliekami taikant rizikos priedą nerizikingai palūkanų normai. Numatomi pinigų srautai atitinkamai diskontuojami taikant normą, kuri atitinka tikėtiną normą, siejamą su pinigų srautais, pasvertais dėl visų tikimybių (t. y. tikėtiną grąžos normą). Tikėtiną grąžos normą galima nustatyti taikant modelius, pagal kuriuos įkainojamas rizikingas turtas, kaip antai kapitalo įkainojimo modelį. Kadangi pagal diskonto normos koregavimo metodiką taikoma diskonto norma yra grąžos norma, susijusi su sąlyginiais pinigų srautais, ji tikriausiai bus didesnė už diskonto normą, taikomą pagal tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą, kuri yra tikėtina grąžos norma, susijusi su numatomais arba dėl visų tikimybių pasvertais pinigų srautais.

B27 1 ir 2 metodų pavyzdys. Tarkime, kad numatomi turto vienų metų pinigų srautai, nustatyti remiantis galimais pinigų srautais ir toliau parodytomis tikimybėmis, yra 780 PV. Vienų metų trukmės pinigų srautams taikoma nerizikinga palūkanų norma yra 5 %, o sisteminės rizikos priedas, taikomas turtui, kurio rizika yra tokia pati, – 3 %.

Galimi pinigų srautai	Tikimybė	Dėl visų tikimybių pasverti pinigų srautai
500 PV	15 %	75 PV
800 PV	60 %	480 PV
900 PV	25 %	225 PV
Numatomi pinigų srautai		780 PV

B28 Šiame paprastame pavyzdyje parodyti numatomi pinigų srautai (780 PV) atitinka trijų galimų rezultatų vidurkį, pasvertą dėl visų tikimybių. Tikroviškesnėse situacijose gali būti daug įmanomų rezultatų. Tačiau, norint taikyti tikėtinos dabartinės vertės metodiką, ne visada būtina atsižvelgti į visų galimų pinigų srautų paskirstymus taikant sudėtingus modelius ir metodikas. Veikiau gali būti įmanoma parengti kelis atskirus scenarijus ir tikimybes, kurie apimtų visą galimų pinigų srautų intervalą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali naudoti kurio nors reikšmingo ankstesnio laikotarpio realizuotus pinigų srautus, pakoreguotus vėliau pasikeitus aplinkybėms (pavyzdžiui, pasikeitus išorės veiksniams, įskaitant ekonomines arba rinkos sąlygas, pramonės tendencijas ir konkurenciją, arba pasikeitus vidaus veiksniams, kai ūkio subjektas patyrė labiau apibrėžtą poveikį), atsižvelgiant į rinkos dalyvių prielaidas.

B29 Turto pinigų srautų dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) teoriškai yra vienoda, nepaisant to, ar ji nustatoma pagal 1, ar pagal 2 metodą, kaip aprašyta toliau:

▼M33

a) taikant 1 metodą, numatomi pinigų srautai pakoreguojami dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos. Jei nėra rinkos duomenų, iš kurių būtų galima tiesiogiai nustatyti koregavimo dėl rizikos sumą, tokį koregavimą galima nustatyti taikant turto įkainojimo modelį, naudojantis „tam tikrų lygiaverčių srautų“ sąvoka. Pavyzdžiui, koregavimą dėl rizikos (t. y. piniginį rizikos priedą, 22 PV) galima nustatyti naudojant 3 % sisteminės rizikos priedą (780 PV – [780 PV × (1,05/1,08)]), tokiu atveju gaunami numatomi dėl rizikos pakoreguoti pinigų srautai, kurių suma yra 758 PV (780 PV – 22 PV). 758 PV yra 780 PV sumos tam tikras lygiavertis srautas, diskontuojamas taikant nerizikingą palūkanų normą (5 %). Turto dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) yra 722 PV (758 PV/1,05);

b) taikant 2 metodą, numatomi pinigų srautai dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos nekoreguojami. Užuot tai darius, dėl tos rizikos pakoreguojama diskonto norma. Taigi numatomi pinigų srautai diskontuojami taikant tikėtiną 8 % grąžos normą (tai yra nerizikinga 5 % palūkanų norma, prie kurios pridėtas 3 % sisteminės rizikos priedas). Turto dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) yra 722 PV (780 PV/1,08).

B30 Nustatant tikrąją vertę pagal tikėtinos dabartinės vertės metodiką, galima taikyti 1 arba 2 metodą. Kuris iš šių dviejų metodų (1 ar 2) bus tinkamas, priklausys nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su vertinamu turtu arba įsipareigojimu, nuo to, kiek bus prieinamų duomenų, ir nuo priimamų sprendimų.

DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ TAIKYMAS ĮSIPAREIGOJIMAMS IR PATIES ŪKIO SUBJEKTO NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMS, KURIE NĖRA KITŲ ŠALIŲ VALDOMI KAIP TURTAS (40 IR 41 STRAIPSNIAI)

B31 Ūkio subjektas, taikydamas dabartinės vertės metodiką įsipareigojimo, kuris nėra kitos šalies valdomas kaip turtas (pavyzdžiui, įsipareigojimo nutraukti eksploataciją), tikrajai vertei nustatyti, be kita ko, turi įvertinti būsimas pinigų išmokas, kurias rinkos dalyviai tikėtųsi sumokėti, vykdydami susijusią prievolę. Į tas būsimas pinigų išmokas įeina rinkos dalyvių numatomos išlaidos, kurias jie patirtų vykdydami prievolę, ir kompensacija, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už tos prievolės prisiėmimą. Į tokią kompensaciją įeina grąža, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už:

a) veiklos vykdymą (t. y. prievolės įvykdymo vertė; pavyzdžiui, kai naudojami ištekliai, kuriuos būtų galima skirti kitai veiklai); ir

b) prisiimtą su prievole susijusią riziką (t. y. *rizikos priedas*, atitinkantis riziką, kad tikrosios pinigų išmokos gali skirtis nuo numatomų pinigų išmokų; žr. B33 straipsnį).

B32 Pavyzdžiui, nefinansinis įsipareigojimas neapima sutartinės grąžos normos ir rinkoje nėra stebimų su tuo įsipareigojimu susijusių pajamų. Kai kuriais atvejais grąžos, kurios pareikalautų rinkos dalyviai, sudedamosios dalys yra neatskiriamos viena nuo kitos (pavyzdžiui, kai naudojama kaina, kurios trečioji šalis rangovė pareikalautų kaip pastovaus užmokesčio). Kitais atvejais ūkio subjektas turi atskirai įvertinti tas sudedamąsias dalis (pavyzdžiui, naudojant kainą, kurios trečioji šalis rangovė pareikalautų kaip užmokesčio pagal sutartį „išlaidos plius“, nes tuo atveju rangovas nepatirtų būsimų išlaidų pokyčių rizikos).

▼**M33**

B33 Ūkio subjektas, nustatydamas įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, kurie nėra kitos šalies valdomi kaip turtas, tikrąją vertę, gali įtraukti rizikos priedą vienu iš šių būdų:

a) pakoreguodamas pinigų srautus (t. y. atitinkamai padidindamas pinigų išmokų sumą); arba

b) pakoreguodamas normą, taikomą diskontuojant būsimus pinigų srautus iki jų dabartinių verčių (t. y. atitinkamai sumažindamas diskonto normą).

Ūkio subjektas turi užtikrinti, kad koregavimai dėl rizikos nebūtų atlikti du kartus arba praleisti. Pavyzdžiui, jeigu numatomi pinigų srautai padidinami, kad būtų atsižvelgta į kompensaciją už prisiimtą su prievole susijusią riziką, diskonto norma dėl tos rizikos neturėtų būti koreguojama.

PAGAL VERTINIMO METODIKAS NAUDOJAMI DUOMENYS (67–71 STRAIPSNIAI)

B34 Rinkų, kuriose gali būti stebimų duomenų apie tam tikrą turtą ir įsipareigojimus (pavyzdžiui, finansines priemones), pavyzdžiai:

a) *užsienio valiutų rinkos*. Užsienio valiutų rinkos uždarymo kainos yra lengvai gaunamos ir iš esmės atitinka tikrąją vertę. Tokios rinkos pavyzdys – Londono vertybinių popierių birža;

b) *tarpininkų rinkos*. Tarpininkų rinkoje dalyvaujantys tarpininkai yra pasirengę prekiauti (pirkti arba parduoti savo pačių sąskaita), todėl jie užtikrina likvidumą naudodami savo kapitalą objektų, kuriais prekiauja, atsargoms valdyti. Siūlomas ir prašomas kainas (atitinkamai kaina, už kurią tarpininkas sutinka pirkti, ir kaina, už kurią tarpininkas sutinka parduoti) paprastai yra lengviau sužinoti negu rinkos uždarymo kainas. Nebiržinės prekybos rinkos (kurių kainos viešai skelbiamos) yra tarpininkų rinkos. Taip pat yra tarpininkų rinkų, kuriose prekiaujama tam tikru kitu turtu ir įsipareigojimais, įskaitant kai kurias finansines priemones, biržos prekes ir fizinį turtą (pavyzdžiui, naudotą įrangą);

c) *maklerių rinkos*. Maklerių rinkoje makleriai stengiasi suvesti pirkėjus su pardavėjais, tačiau nėra pasirengę prekiauti savo vardu. Kitaip tariant, makleriai nenaudoja nuosavo kapitalo objektų, kuriais prekiauja, atsargoms valdyti. Makleris žino susijusių šalių siūlomas ir prašomas kainas, bet kiekviena šalis paprastai nežino, kokia kaina yra priimtina kitai šaliai. Kartais galima sužinoti sudarytų sandorių kainas. Elektroninių ryšių rinkos, kuriose pirkimo pavedimai derinami su pardavimo pavedimais, taip pat komercinės bei gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto rinkos yra maklerių rinkos;

d) *rinkos be tarpininkų*. Rinkoje be tarpininkų tiek sukūrimo, tiek perpardavimo sandoriai sudaromi savarankiškai, be tarpininkų. Viešos informacijos apie šiuos sandorius gali būti labai nedaug.

TIKROSIOS VERTĖS HIERARCHIJA (72–90 STRAIPSNIAI)

2 lygio duomenys (81–85 straipsniai)

B35 2 lygio duomenų apie konkretų turtą ir įsipareigojimus pavyzdžiai:

a) *fiksuotos pardavimo (kintamos pirkimo) palūkanų normos apsikeitimo sandoris, pagrįstas LIBOR (Londono tarpbankinės rinkos palūkanų normos) palūkanų apsikeitimo norma*. 2 lygio duomenys būtų LIBOR palūkanų apsikeitimo norma, jei ta norma yra stebima bendrai nustatytais intervalais iš esmės per visą apsikeitimo sandorio trukmę;

▼M33

b) *fiksuotos pardavimo (kintamos pirkimo) palūkanų normos apsikeitimo sandoris, pagrįstas pelningumo kreive, išreikšta užsienio valiuta*. 2 lygio duomenys būtų apsikeitimo sandoris, pagrįstas pelningumo kreive, išreikšta užsienio valiuta, stebima bendrai nustatytais intervalais iš esmės per visą apsikeitimo sandorio trukmę. Taip būtų, pavyzdžiui, jeigu apsikeitimo sandorio trukmė yra 10 metų ir ta norma stebima 9 metus bendrai nustatytais intervalais, tačiau bet koks pagrįstas pelningumo kreivės ekstrapoliavimas 10-aisiais metais nebūtų reikšmingas nustatant viso apsikeitimo sandorio tikrąją vertę;

c) *fiksuotos pardavimo (kintamos pirkimo) palūkanų normos apsikeitimo sandoris, pagrįstas konkretaus banko pirmine palūkanų norma*. 2 lygio duomenys būtų banko pirminė palūkanų norma, gauta ekstrapoliuojant, jeigu ekstrapoliuotosios vertės būtų patvirtintos stebimais rinkos duomenimis, pavyzdžiui, koreliacija su palūkanų norma, kuri būtų stebima iš esmės per visą apsikeitimo sandorio trukmę;

d) *akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje, trejų metų trukmės pasirinkimo sandoris*. 2 lygio duomenys būtų numanomi akcijų svyravimai, nustatyti ekstrapoliuojant iki trečiųjų metų, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

i) yra stebimos vienų metų ir dvejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių kainos;

ii) trejų metų pasirinkimo sandorio ekstrapoliuoti numanomi svyravimai pagrindžiami stebimais rinkos duomenimis iš esmės per visą pasirinkimo sandorio trukmę.

Tokiu atveju numanomi svyravimai gali būti nustatyti ekstrapoliuojant vienų metų ir dvejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių numanomus svyravimus ir patvirtinant šiuos duomenis palyginamų ūkio subjektų trejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių numanomais svyravimais, jeigu tarp numanomų svyravimų per vienus metus ir dvejus metus būtų koreliacija;

e) *licencijavimo susitarimas*. 2 lygio duomenys apie licencijavimo susitarimą, kuris įsigytas sujungiant verslą ir dėl kurio įsigytas ūkio subjektas (licencijavimo susitarimo šalis) neseniai susiderėjo su nesusijusia šalimi, būtų honorarų dydis, nustatytas sutartimi su nesusijusia šalimi susitarimo pradžioje;

f) *pagamintų prekių atsargos mažmeninės prekybos vietoje*. 2 lygio duomenys apie pagamintų prekių atsargas, įsigytas sujungiant verslą, būtų jų kaina klientams mažmeninėje rinkoje arba kaina mažmenininkams didmeninėje rinkoje, pakoreguota atsižvelgiant į atsargų vieneto ir palyginamų (t. y. panašių) atsargų vienetų būklės ir buvimo vietos skirtumus, kad nustatoma tikroji vertė atitiktų kainą, už kurią atsargos būtų pagal sandorį parduotos kitam mažmenininkui, kuris užbaigtų būtinus jų pardavimo veiksmus. Tikroji vertė bus iš esmės vienodai nustatoma, nepaisant to, ar koreguojama mažmeninė kaina (mažinama), ar didmeninė kaina (didinama). Nustatant tikrąją vertę, paprastai reikėtų naudoti tą kainą, kurią mažiausiai reikia subjektyviai koreguoti;

g) *turimas ir naudojamas pastatas*. 2 lygio duomenys būtų pastato kvadratinio metro kaina (vertinimo kartotinis), gauta iš stebimų rinkos duomenų, pavyzdžiui, kartotiniai, gauti remiantis kainomis pagal stebimus sandorius dėl palyginamų (t. y. panašių) panašiose vietose esančių pastatų;

▼M33

h) *pinigus kuriantis vienetas*. 2 lygio duomenys būtų vertinimo kartotinis (pavyzdžiui, pelno ar pajamų arba panašaus veiklos rezultatų rodiklio kartotinis), gautas iš stebimų rinkos duomenų, pavyzdžiui, kartotiniai, gauti remiantis kainomis pagal stebimus sandorius dėl palyginamų (t. y. panašių) verslų, atsižvelgiant į veiklos, rinkos, finansinius ir nefinansinius veiksnius.

3 lygio duomenys (86–90 straipsniai)

B36 3 lygio duomenų apie konkretų turtą ir įsipareigojimus pavyzdžiai:

a) *ilgalaikis apsikeitimo valiuta sandoris*. 3 lygio duomenys būtų palūkanų norma, išreikšta konkrečia valiuta, kuri nėra stebima ir negali būti pagrįsta stebimais rinkos duomenimis bendrai nustatytais intervalais arba kitais būdais iš esmės per visą apsikeitimo valiuta sandorio trukmę. Apsikeitimo valiuta sandorio palūkanų normos yra apsikeitimo normos, apskaičiuojamos pagal atitinkamų valstybių pelningumo kreives;

b) *akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje, trejų metų pasirinkimo sandoris*. 3 lygio duomenys būtų ankstesni svyravimai, t. y. akcijų svyravimai, nustatyti remiantis ankstesnėmis akcijų kainomis. Ankstesni svyravimai paprastai nerodo dabartinių rinkos dalyvių lūkesčių dėl būsimų svyravimų, net jei tai yra vienintelė informacija, pagal kurią galima įkainoti pasirinkimo sandorį;

c) *palūkanų normų apsikeitimo sandoris*. 3 lygio duomenys būtų vidutinės sutartinės (neprivalomos) apsikeitimo sandorio rinkos kainos, nustatytos naudojant duomenis, kurie nėra tiesiogiai stebimi ir negali būti kitaip pagrįsti stebimais rinkos duomenimis, pakoregavimas;

d) *sujungiant verslą prisiimtas įsipareigojimas nutraukti eksploataciją*. 3 lygio duomenys būtų paties ūkio subjekto duomenimis pagrįstas būsimų pinigų išmokų, reikalingų prievolei įvykdyti, dabartinis įvertinimas (įskaitant rinkos dalyvių prognozuojamas prievolės įvykdymo išlaidas ir kompensaciją, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už prisiimamą prievolę išmontuoti turtą), jei nėra pagrįstai prieinamos informacijos, iš kurios būtų galima spręsti, kad rinkos dalyviai remtųsi kitokiomis prielaidomis. Tie 3 lygio duomenys pagal dabartinės vertės metodiką būtų naudojami kartu su kitais duomenimis, pavyzdžiui, dabartine nerizikinga palūkanų norma arba dėl kredito pakoreguota nerizikinga norma, jeigu ūkio subjekto kreditingumo poveikį įsipareigojimo tikrajai vertei rodytų diskonto norma, o ne įvertintos būsimos pinigų išmokos;

e) *pinigus kuriantis vienetas*. 3 lygio duomenys būtų finansinė (pavyzdžiui, pinigų srautų arba pelno ar nuostolių) prognozė, parengta naudojant paties ūkio subjekto duomenis, jei nėra pagrįstai prieinamos informacijos, iš kurios būtų galima spręsti, kad rinkos dalyviai remtųsi kitokiomis prielaidomis.

▼**M33**

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMAS REIKŠMINGAI SUMAŽĖJUS TURTO ARBA ĮSIPAREIGOJIMO RINKOS APIMČIAI ARBA AKTYVUMUI

B37 Reikšmingai sumažėjus turto ar įsipareigojimo rinkos apimčiai arba aktyvumui, palyginti su įprastu to turto ar įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu, gali pasikeisti to turto arba įsipareigojimo tikroji vertė. Ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar, remiantis prieinamais įrodymais, reikšmingai sumažėjo turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas, turi įvertinti tam tikrų veiksnių svarbą ir reikšmę, kaip antai:

a) naujų sandorių yra nedaug;

b) kotiruojamos kainos nėra pagrįstos dabartine informacija;

c) kotiruojamos kainos reikšmingai keičiasi laikui bėgant arba tarp įvairių rinkos formuotojų (pavyzdžiui, kai kuriose maklerių rinkose);

d) indeksai, kurie anksčiau buvo glaudžiai susieti su turto arba įsipareigojimo tikrosiomis vertėmis, yra aiškiai nesusieti su neseniai nustatyta to turto ar įsipareigojimo tikrąja verte;

e) reikšmingai padidėja numanomos likvidumo rizikos priedai, pajamos arba veiklos rodikliai (kaip antai įmokų, kurias vėluojama sumokėti, dalis arba nuostolių dydis) pagal stebimus sandorius arba kotiruojamos kainos, palyginti su ūkio subjekto įvertintais numatomais pinigų srautais, atsižvelgiant į visus prieinamus rinkos duomenis apie kredito riziką ir kitokią prievolių neįvykdymo riziką, susijusią su turtu arba įsipareigojimu;

f) siūlomų ir prašomų kainų skirtumas yra didelis arba reikšmingai padidėja;

g) reikšmingai sumažėja rinkos aktyvumas arba nėra naujai išleidžiamo turto arba įsipareigojimo ar panašaus turto arba įsipareigojimų rinkos (t. y. pirminės rinkos);

h) yra nedaug viešos informacijos (pavyzdžiui, apie rinkoje be tarpininkų sudaromus sandorius).

B38 Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis arba aktyvumas reikšmingai sumažėjo, palyginti su įprastu to turto ar įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu, reikia papildomai išanalizuoti sandorius arba kotiruojamas kainas. Vien rinkos apimties arba aktyvumo sumažėjimas nebūtinai reiškia, kad sandorio kaina ar kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės arba kad sandoris toje rinkoje nėra tvarkingas. Tačiau jeigu ūkio subjektas nustato, kad sandoris arba kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės (pavyzdžiui, gali būti netvarkingų sandorių), būtina pakoreguoti sandorius arba kotiruojamas kainas, jeigu ūkio subjektas pagal tas kainas nustato tikrąją vertę ir tas koregavimas gali būti iš esmės reikšmingas nustatant tikrąją vertę. Koregavimus gali reikėti atlikti ir kitomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, kai panašaus turto kainą reikia reikšmingai pakoreguoti, kad ji taptų palyginama su vertinamo turto kaina, arba kai kaina yra pasenusi).

▼M33

B39 Šiame TFAS nenustatyta, pagal kokią metodiką reikia atlikti reikšmingus sandorių arba kotiruojamų kainų koregavimus. 61–66 ir B5–B11 straipsniuose aptartas vertinimo metodikų taikymas nustatant tikrąją vertę. Kad ir kokia vertinimo metodika taikoma, ūkio subjektas turi įtraukti tinkamus koregavimus dėl rizikos, įskaitant rizikos priedą, atitinkantį sumą, kurios rinkos dalyviai pareikalautų kaip kompensacijos už turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą (žr. B17 straipsnį). To nepadarius, vertinimo rezultatas nevisiškai tiksliai atitiktų tikrąją vertę. Kai kuriais atvejais tinkamą koregavimą dėl rizikos nustatyti gali būti sudėtinga. Tačiau vien tokios užduoties sudėtingumas nėra pakankama priežastis neatlikti koregavimo dėl rizikos. Koregavimas dėl rizikos turi atitikti tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis.

B40 Jei reikšmingai sumažėja turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas, gali reikėti pakeisti vertinimo metodiką arba taikyti kelias vertinimo metodikas (pavyzdžiui, rinkos metodą ir dabartinės vertės metodiką). Lygindamas tikrosios vertės duomenis, gautus taikant kelias vertinimo metodikas, ūkio subjektas turi apsvarstyti nustatomų tikrųjų verčių intervalo pagrįstumą. Tikslas yra nustatyti, kuri iš to intervalo verčių dabartinėmis rinkos sąlygomis labiausiai atitinka tikrąją vertę. Jei nustatant tikrąją vertę gaunamas platus verčių intervalas, tai gali reikšti, kad reikia atlikti išsamesnę analizę.

B41 Net kai turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas yra reikšmingai sumažėję, tikrosios vertės nustatymo tikslas lieka tas pats. Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį (t. y. ne priverstinis likvidavimas ir ne priverstinis išpardavimas) tarp rinkos dalyvių.

B42 Kainos, už kurią rinkos dalyviai norėtų sudaryti sandorį vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis, jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas būtų reikšmingai sumažėję, nustatymas priklauso nuo faktų ir aplinkybių vertinimo dieną ir tokiu atveju reikia priimti sprendimą. Nustatant tikrąją vertę nesvarbus ūkio subjekto ketinimas valdyti turtą arba įvykdyti ar kitaip padengti įsipareigojimą, nes tikroji vertė nustatoma remiantis rinkos, o ne konkretaus ūkio subjekto duomenimis.

Netvarkingų sandorių nustatymas

B43 Nustatyti, ar sandoris yra tvarkingas, ar ne, yra sunkiau, jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis arba aktyvumas yra reikšmingai sumažėję, palyginti su įprastu to turto arba įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu. Tokiomis aplinkybėmis netinka daryti išvados, kad visi tos rinkos sandoriai yra netvarkingi (t. y. priverstiniai likvidavimai arba priverstiniai išpardavimai). Aplinkybių, iš kurių galima spręsti, kad sandoris nėra tvarkingas, pavyzdžiai:

a) buvimas rinkoje laikotarpiu iki vertinimo dienos buvo nepakankamas, kad galėtų vykti įprasta rinkos veikla, būdinga sandoriams dėl tokio turto arba įsipareigojimų dabartinėmis rinkos sąlygomis;

b) įprastas prekybos laikotarpis buvo, tačiau pardavėjas prekiavo turtu arba įsipareigojimu tik su vienu rinkos dalyviu;

▼M33

c) pardavėjui gresia (arba yra paskelbtas) bankrotas arba likvidavimas (t. y. pardavėjas patiria sunkumų);

d) pardavėjas privalėjo parduoti, kad įvykdytų norminius arba teisinius reikalavimus (t. y. pardavėjas buvo priverstas parduoti);

e) sandorio kaina yra išimtinė, palyginti su kitais nesenais sandoriais dėl tokio paties arba panašaus turto ar įsipareigojimo.

Ūkio subjektas turi įvertinti aplinkybes, siekdamas nustatyti, ar, remiantis turimais įrodymais, sandoris yra tvarkingas.

B44 Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę arba vertindamas rinkos rizikos priedus, turi atsižvelgti į visas šias aplinkybes:

a) jeigu yra įrodymų, kad sandoris nėra tvarkingas, ūkio subjektas to sandorio kainai (palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis) turi teikti nedaug arba neteikti jokios reikšmės;

b) jeigu yra įrodymų, kad sandoris yra tvarkingas, ūkio subjektas turi atsižvelgti į to sandorio kainą. Kiek svarbi bus to sandorio kaina, palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis, priklausys nuo faktų ir aplinkybių, kaip antai:

   i) sandorio apimties;

   ii) galimybės palyginti sandorį su vertinamu turtu arba įsipareigojimu;

   iii) kiek laiko praėjo nuo sandorio dienos iki vertinimo dienos;

c) jeigu ūkio subjektas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar sandoris yra tvarkingas, jis turi atsižvelgti į to sandorio kainą. Tačiau ta sandorio kaina gali neatitikti jo tikrosios vertės (t. y. sandorio kaina nebūtinai yra vienintelis arba pagrindinis tikrosios vertės nustatymo arba rinkos rizikos priedų vertinimo pagrindas). Kai ūkio subjektas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar konkretūs sandoriai yra tvarkingi, jis tiems sandoriams teikia mažesnę reikšmę, palyginti su kitais sandoriais, apie kuriuos žinoma, kad jie yra tvarkingi.

Ūkio subjektas neprivalo visomis išgalėmis stengtis nustatyti, ar sandoris yra tvarkingas, tačiau jis turi atsižvelgti į jam pagrįstai prieinamą informaciją. Kai ūkio subjektas yra sandorio šalis, daroma prielaida, jog jis turi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar sandoris yra tvarkingas.

Trečiųjų šalių pateiktų kotiruojamų kainų naudojimas

B45 Šiame TFAS nedraudžiama naudoti trečiųjų šalių, kaip antai įkainojimo paslaugų teikėjų arba maklerių, pateiktų kotiruojamų kainų, jeigu ūkio subjektas nustato, kad tų šalių pateiktos kotiruojamos kainos yra nustatytos pagal šį TFAS.

B46 Jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas yra reikšmingai sumažėjęs, ūkio subjektas turi įvertinti, ar trečiųjų šalių pateiktos kotiruojamos kainos yra nustatytos remiantis dabartine informacija, atitinkančia tvarkingus sandorius, ar taikant vertinimo metodiką, atitinkančią rinkos dalyvių prielaidas (įskaitant prielaidas dėl rizikos). Vertindamas kotiruojamos kainos, kaip duomenų, reikšmę nustatant tikrąją vertę, ūkio subjektas kotiruojamoms kainoms, kurios neatitinka sandorių rezultato, teikia mažesnę reikšmę (palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis, kurie atitinka sandorių rezultatus).

B47 Be to, į kotiruojamos kainos pobūdį (pavyzdžiui, ar kotiruojama orientacinė kaina, ar įpareigojantis pasiūlymas) būtina atsižvelgti nustatant turimų įrodymų reikšmę, didesnę reikšmę teikiant trečiųjų šalių pateiktoms kotiruojamoms kainoms pagal įpareigojančius pasiūlymus.

▼M33

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

C1 Ūkio subjektas taiko šį TFAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

C2 Šis TFAS perspektyviai taikomas nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam jis pradėtas taikyti, pradžios.

C3 Šiame TFAS nustatyti reikalavimai atskleisti informaciją netaikomi lyginamajai informacijai, pateiktai apie ataskaitinius laikotarpius prieš pradedant taikyti šį TFAS.

▼M42

C4 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2011–2013 m. ciklo metiniais patobulinimais* pataisytas 52 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą taiko 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektas tą pataisą taiko perspektyviai nuo metinio laikotarpio, kuriuo buvo pradėtas taikyti 13-asis TFAS, pradžios. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M53

C5 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 52 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M54

C6 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M52

15-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Pajamos pagal sutartis su klientais

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti principus, kuriuos ūkio subjektas turi taikyti finansinių ataskaitų naudotojams pranešdamas naudingą informaciją apie *pajamų* ir pinigų srautų, atsirandančių dėl *sutarties* su *klientu*, pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą.

Tikslo įgyvendinimas

2. Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje nustatytą tikslą, pagrindinis šio standarto principas yra toks: ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, kad pažadėtų prekių ar paslaugų perdavimą klientams parodytų suma, kuri atitinka atlygį, teisę į kurį ūkio subjektas tikisi turėti mainais už tas prekes ar paslaugas.

3. Taikydamas šį standartą ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir į visus svarbius faktus bei aplinkybes. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą, įskaitant bet kokių praktinių priemonių naudojimą, nuosekliai visoms panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis.

4. Šiame standarte nustatoma atskirų sutarčių su klientais apskaita. Tačiau ūkio subjektas gali taikyti tokią praktinę priemonę: šį standartą taikyti panašių požymių turinčių sutarčių (arba *veiklos įsipareigojimų*) portfeliui, jeigu ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad šio standarto taikymo portfeliui poveikis finansinėms ataskaitoms reikšmingai nesiskirs nuo poveikio, kurį šio standarto taikymas turėtų tą portfelį sudarančioms atskiroms sutartims (arba veiklos įsipareigojimams). Apskaitydamas portfelį ūkio subjektas turi naudoti įverčius ir prielaidas, kurie parodo portfelio dydį ir sudėtį.

TAIKYMAS

▼M54

5. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą visoms sutartims su klientais, išskyrus:

a) nuomos sutartis, kurioms taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“;

▼M52

b) draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“;

c) finansines priemones ir kitas sutartines teises ar prievoles, kurioms taikomas 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“, 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 11-asis TFAS „Jungtinė veikla“, 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“, ir

d) nepiniginius mainus tarp ūkio subjektų toje pačioje verslo linijoje siekiant palengvinti pardavimą klientams ar galimiems klientams. Pavyzdžiui, šis standartas nebūtų taikomas sutarčiai tarp dviejų naftos bendrovių, kurios susitaria keistis naftos produktais, kad laiku patenkintų savo klientų paklausą skirtingose nurodytose vietose.

▼**M52**

6. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą sutarčiai (kitai nei 5 straipsnyje išvardytos sutartys), tik jeigu sandorio šalis yra klientas. Klientas yra šalis, su ūkio subjektu sudariusi sutartį už atlygį gauti prekes ar paslaugas, kurios yra įprastos ūkio subjekto veiklos produktas. Sandorio šalis nebūtų klientas, pavyzdžiui, jeigu pagal sutartį su ūkio subjektu sandorio šalis įsipareigojo dalyvauti veikloje ar procese, kuriuos vykdant sutarties šalys dalijasi rizika ir nauda, atsirandančia dėl veiklos ar proceso (pavyzdžiui, kuriant turtą pagal bendradarbiavimo sutartį), o ne gauna įprastos ūkio subjekto veiklos produktą.

7. Sutarčiai su klientu iš dalies gali būti taikomas šis standartas ir iš dalies gali būti taikomi kiti 5 straipsnyje nurodyti standartai.

a) Jeigu kituose standartuose nurodyta, kaip atskirti ir (arba) iš pradžių įvertinti vieną ar daugiau sutarties dalių, ūkio subjektas iš pradžių turi taikyti tuose standartuose nustatytus atskyrimo ir (arba) vertinimo reikalavimus. Ūkio subjektas į *sandorio kainą* neturi įtraukti sutarties dalies (ar dalių), kuri iš pradžių vertinama pagal kitus standartus, sumos ir turi taikyti 73–86 straipsnius, kad kiekvienam veiklos įsipareigojimui, kuriam taikomas šis standartas, ir visoms kitoms sutarties dalims, nurodytoms 7 straipsnio b punkte, priskirtų likusią sandorio kainos sumą (jeigu ji yra).

b) Jeigu kituose standartuose nenurodyta, kaip atskirti ir (arba) iš pradžių įvertinti vieną ar daugiau sutarties dalių, ūkio subjektas turi taikyti šį standartą, kad atskirtų ir (arba) iš pradžių įvertintų sutarties dalį (dalis).

8. Šiame standarte nustatoma papildomų sutarties su klientu sudarymo išlaidų ir išlaidų, patirtų vykdant sutartį su klientu, apskaita, jeigu toms išlaidoms netaikomas kitas standartas (žr. 91–104 straipsnius). Ūkio subjektas šiuos straipsnius turi taikyti tik patirtoms išlaidoms, susijusioms su sutartimi su klientu (arba su tos sutarties dalimi), kuriai taikomas šis standartas.

PRIPAŽINIMAS

Sutarties identifikavimas

9. Ūkio subjektas sutartį su klientu, kuriai taikomas šis standartas, turi apskaityti, tik kai atitinkami visi šie kriterijai:

a) sutarties šalys sutartį patvirtino (raštu, žodžiu ar pagal kitą įprastą verslo praktiką) ir yra įsipareigojusios vykdyti savo atitinkamas prievoles;

b) ūkio subjektas gali identifikuoti kiekvienos šalies teises dėl perduotinų prekių ar paslaugų;

c) ūkio subjektas gali identifikuoti mokėjimo sąlygas, numatytas perduotinoms prekėms ar paslaugoms;

▼M52

d) sutartis turi komercinį pagrindą (t. y. tikėtina, kad dėl sutarties keisis ūkio subjekto būsimų pinigų srautų periodiškumas ar suma arba su jais susijusi rizika) ir

e) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus atlygį, teisę į kurį turės mainais už prekes ar paslaugas, kurios bus perduotos klientui. Vertindamas, ar atlygio sumos gavimas yra tikėtinas, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į kliento gebėjimą ir ketinimą tą atlygio sumą sumokėti, kai ji taps mokėtina. Atlygio suma, į kurią ūkio subjektas turės teisę, gali būti mažesnė nei sutartyje nustatyta kaina, jeigu atlygis yra kintamas todėl, kad ūkio subjektas klientui gali pasiūlyti lengvatinę kainą (žr. 52 straipsnį).

10. Sutartis yra susitarimas tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriuo sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės. Galimybė įgyvendinti sutartyje nustatytas teises ir įvykdyti prievoles yra teisės klausimas. Sutartys gali būti sudarytos raštu, žodžiu ar numanomos pagal įprastą ūkio subjekto verslo praktiką. Sutarčių su klientais sudarymo praktika ir procesai yra skirtingi skirtingose teisinėse jurisdikcijose, pramonės šakose ir tarp skirtingų ūkio subjektų. Be to, jie gali skirtis ir ūkio subjekto viduje (pavyzdžiui, jie gali priklausyti nuo kliento kategorijos ar pažadėtų prekių ar paslaugų pobūdžio). Ūkio subjektas turi atsižvelgti į tą praktiką ir procesus, nustatydamas, ar ir kada susitarimu su klientu sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės.

11. Kai kurios sutartys su klientais gali nebūti nustatytos trukmės ir jas bet kuri šalis gali nutraukti ar keisti bet kuriuo metu. Kitos sutartys gali būti automatiškai periodiškai atnaujinamos, kaip nurodyta sutartyje. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti sutarties trukmei (t. y. sutarties galiojimo laikotarpiui), kol sutarties šalys turi esamas įgyvendintinas teises ir vykdytinas prievoles.

12. Taikant šį standartą, sutartis neegzistuoja, jeigu kiekviena sutarties šalis turi vienašališką įgyvendintiną teisę nutraukti visiškai neįvykdytą sutartį neatlygindama kitai šaliai (arba šalims). Sutartis yra visiškai neįvykdyta, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) ūkio subjektas klientui dar neperdavė jokių pažadėtų prekių ar paslaugų ir

b) ūkio subjektas dar negavo ir dar neturi teisės gauti jokio atlygio mainais už pažadėtas prekes ar paslaugas.

13. Jeigu sutartis su klientu jos sudarymo metu atitinka 9 straipsnyje nurodytus kriterijus, ūkio subjektas neprivalo iš naujo vertinti tų kriterijų, nebent yra požymių, rodančių, kad reikšmingai pasikeitė faktai ir aplinkybės. Pavyzdžiui, jeigu reikšmingai sumažėja kliento gebėjimas sumokėti atlygį, ūkio subjektas turėtų iš naujo įvertinti, ar yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus atlygį, teisę į kurį turės mainais už likusias prekes ar paslaugas, kurios bus perduotos klientui.

▼M52

14. Jeigu sutartis su klientu neatitinka 9 straipsnyje nurodytų kriterijų, ūkio subjektas toliau turi vertinti sutartį, kad nustatytų, ar 9 straipsnyje nurodyti kriterijai vėliau bus atitinkami.

15. Jeigu sutartis su klientu neatitinka 9 straipsnyje nurodytų kriterijų ir ūkio subjektas gauna atlygį iš kliento, ūkio subjektas gautą atlygį turi pripažinti pajamomis, tik jeigu įvyko kuris nors iš šių įvykių:

a) ūkio subjektas neturi likusių prievolių klientui perduoti prekių ar paslaugų ir ūkio subjektas gavo visą ar iš esmės visą kliento pažadėtą atlygį, kuris yra negrąžintinas; arba

b) sutartis yra nutraukta ir iš kliento gautas atlygis yra negrąžintinas.

16. Ūkio subjektas gautą atlygį turi pripažinti įsipareigojimu, kol neįvyksta vienas iš 15 straipsnyje nurodytų įvykių arba kol vėliau nėra atitinkami 9 straipsnyje nurodyti kriterijai (žr. 14 straipsnį). Priklausomai nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su sutartimi, pripažintas įsipareigojimas atitinka ūkio subjekto prievolę arba perduoti prekes ar paslaugas ateityje, arba grąžinti gautą atlygį. Bet kuriuo atveju įsipareigojimas turi būti vertinamas iš kliento gauto atlygio suma.

Sutarčių jungimas

17. Ūkio subjektas turi sujungti dvi ar daugiau sutarčių, sudarytų tuo pačiu metu arba beveik tuo pačiu metu su tuo pačiu klientu (arba su klientu susijusiomis šalimis), ir sutartis apskaityti kaip vieną sutartį, jeigu atitinkamas vienas ar daugiau šių kriterijų:

a) derybos dėl sutarčių buvo vedamos kaip dėl sutarčių rinkinio, turinčio bendrą komercinį tikslą;

b) atlygio suma, mokėtina pagal vieną sutartį, priklauso nuo kitos sutarties kainos ar įvykdymo; arba

c) pagal sutartis pažadėtos prekės ar paslaugos (arba tam tikros prekės ar paslaugos, pažadėtos kiekvienoje iš sutarčių) yra vienas bendras veiklos įsipareigojimas pagal 22–30 straipsnius.

Sutarties keitimai

18. Sutarties keitimas yra sutarties taikymo srities arba kainos (arba abiejų) pakeitimas, kurį patvirtino sutarties šalys. Tam tikrose pramonės šakose ir jurisdikcijose sutarties keitimas gali būti apibrėžiamas kaip pakeitimo nurodymas (angl. „change order“), pakeitimas ar pataisa. Sutarties keitimas egzistuoja, kai sutarties šalys patvirtina keitimą, kuriuo arba sukuriamos naujos, arba pakeičiamos esamos sutarties šalių įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės. Sutarties keitimas gali būti patvirtintas raštu, žodiniu susitarimu arba numanomas pagal įprastą verslo praktiką. Jeigu sutarties šalys sutarties keitimo nepatvirtino, ūkio subjektas turi toliau taikyti šį standartą esamai sutarčiai, kol sutarties keitimas patvirtinamas.

▼**M52**

19. Sutarties keitimas gali egzistuoti, net jeigu sutarties šalys ginčijasi dėl pakeistos sutarties taikymo srities ar kainos (arba abiejų) arba jeigu šalys patvirtino sutarties taikymo srities pakeitimą, tačiau dar nenustatė atitinkamo kainos pakeitimo. Nustatydamas, ar keitimu sukurtos ar pakeistos teisės yra įgyvendintinos, o prievolės vykdytinos, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, įskaitant sutarties sąlygas, ir kitus įrodymus. Jeigu sutarties šalys patvirtino sutarties taikymo srities pakeitimą, tačiau dar nenustatė atitinkamo kainos pakeitimo, ūkio subjektas turi apskaičiuoti sandorio kainos pokytį, atsirandantį dėl keitimo, pagal 50–54 straipsnius dėl kintamo atlygio apskaičiavimo ir 56–58 straipsnius dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių.

20. Ūkio subjektas sutarties keitimą turi apskaityti kaip atskirą sutartį, jeigu yra abi šios sąlygos:

a) sutarties taikymo sritis išplečiama, nes pridedamos pažadėtos prekės ar paslaugos, kurios yra atskiros (pagal 26–30 straipsnius), ir

b) sutarties kaina padidėja atlygio suma, kuri atitinka ūkio subjekto pažadėtų papildomų prekių ar paslaugų *atskiras pardavimo kainas* ir bet kokius tos kainos koregavimus, siekiant parodyti konkrečios sutarties aplinkybes. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pakoreguoti papildomos prekės ar paslaugos atskirą pardavimo kainą suteikdamas klientui nuolaidą, nes ūkio subjektui nereikės patirti su pardavimu susijusių išlaidų, kurias patirtų panašią prekę ar paslaugą parduodamas naujam klientui.

21. Jeigu sutarties keitimas neapskaitomas kaip atskira sutartis pagal 20 straipsnį, ūkio subjektas pažadėtas prekes ar paslaugas, kurios sutarties keitimo dieną dar neperduotos (t. y. likusias pažadėtas prekes ar paslaugas), turi apskaityti bet kuriuo iš šių taikytinų būdų:

a) ūkio subjektas sutarties keitimą turi apskaityti tarytum esama sutartis būtų nutraukiama ir sukuriama nauja sutartis, jeigu likusios prekės ar paslaugos yra atskiros nuo prekių ar paslaugų, kurios buvo perduotos sutarties keitimo dieną arba iki jos. Atlygio dalis, priskirtina likusiems veiklos įsipareigojimams (arba likusioms atskiroms prekėms ar paslaugoms pagal vieną bendrą veiklos įsipareigojimą, identifikuojamą pagal 22 straipsnio b punktą), yra suma:

i) kliento pažadėto atlygio (įskaitant iš kliento jau gautas sumas), kuris buvo įtrauktas į sandorio kainos įvertį ir nebuvo pripažintas pajamomis, ir

ii) atlygio, pažadėto atliekant sutarties keitimą;

▼M52

b) sutarties keitimą ūkio subjektas turi apskaityti tarytum keitimas būtų esamos sutarties dalis, jeigu likusios prekės ar paslaugos nėra atskiros ir todėl sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą, kuris sutarties keitimo dieną yra iš dalies įvykdytas. Poveikis, kurį sutarties keitimas turi sandorio kainai ir ūkio subjekto pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą matui, yra pripažįstamas pajamų koregavimu (pajamų padidėjimu arba sumažėjimu) sutarties keitimo dieną (t. y. pajamos koreguojamos kumuliatyviai koregavimą taikant ankstesniam ir esamam laikotarpiams);

c) jeigu likusios prekės ar paslaugos sudaro a ir b elementų derinį, ūkio subjektas keitimo poveikį neįvykdytiems (įskaitant iš dalies neįvykdytus) veiklos įsipareigojimams pakeistoje sutartyje turi apskaityti tokiu būdu, kuris atitinka šio straipsnio tikslus.

Veiklos įsipareigojimų identifikavimas

22. **Sudarydamas sutartį, ūkio subjektas turi įvertinti sutartyje su klientu pažadėtas prekes ar paslaugas ir kaip veiklos įsipareigojimą turi identifikuoti kiekvieną pažadą perduoti klientui arba:**

a) prekę ar paslaugą (ar prekių ar paslaugų paketą), kuri yra atskira; arba

b) atskirų prekių ar paslaugų, kurios iš esmės yra vienodos ir perduodamos klientui pagal vienodą modelį (žr. 23 straipsnį), rinkinį.

23. Atskirų prekių ar paslaugų rinkinio perdavimo klientui modelis yra vienodas, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) kiekviena rinkinį sudaranti atskira prekė ar paslauga, kurią ūkio subjektas pažada perduoti klientui, atitiktų 35 straipsnio kriterijus, kad būtų laikoma per tam tikrą laiką įvykdomu veiklos įsipareigojimu, ir

b) pagal 39–40 straipsnius ūkio subjekto pažangai, padarytai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą ir perduoti kiekvieną rinkinį sudarančią atskirą prekę ar paslaugą klientui, įvertinti būtų taikomas vienodas metodas.

Sutartyse su klientais nustatyti pažadai

24. Sutartyje su klientu dažniausiai aiškiai nurodomos prekės ar paslaugos, kurias ūkio subjektas pažada perduoti klientui. Vis dėlto sutartyje su klientu identifikuoti veiklos įsipareigojimai gali neapsiriboti prekėmis ar paslaugomis, kurios aiškiai nurodytos toje sutartyje. Taip yra todėl, kad į sutartį su klientu taip pat gali būti įtraukti pažadai, kurie yra numanomi pagal įprastą ūkio subjekto verslo praktiką, paskelbtą tvarką ar specifinius teiginius, jeigu sudarant sutartį tais pažadais klientui sukuriamas pagrįstas lūkestis, kad ūkio subjektas perduos prekę ar paslaugą klientui.

▼M52

25. Veiklos įsipareigojimai neapima veiklos, kurios ūkio subjektas privalo imtis, kad įvykdytų sutartį, nebent vykdant tą veiklą klientui perduodama prekė ar paslauga. Pavyzdžiui, paslaugų teikėjui rengiant sutartį, gali reikėti atlikti įvairias administracines užduotis. Atliekant šias užduotis paslauga nėra perduodama klientui. Taigi ši parengiamoji veikla nėra veiklos įsipareigojimas.

Atskiros prekės ar paslaugos

▼M55

26. Priklausomai nuo sutarties, pažadėtos prekės ar paslaugos gali apimti, be kita ko, šiuos dalykus:

a) ūkio subjekto pagamintų prekių pardavimą (pavyzdžiui, gamintojo atsargas);

b) ūkio subjekto nupirktų prekių perpardavimą (pavyzdžiui, mažmeninės prekybos subjekto prekes);

c) ūkio subjekto nupirktų teisių į prekes ar paslaugas perpardavimą (pavyzdžiui, savo sąskaita veikiančio subjekto, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose, perparduodamus bilietus);

d) pagal sutartį sutartos (arba sutartų) užduoties (arba užduočių) įvykdymą klientui;

e) paslaugos, kurią sudaro nuolatinė parengtis tiekti prekes ar teikti paslaugas, teikimą (pavyzdžiui, konkrečiai nenurodytų programinės įrangos atnaujinimų tiekimą tada, kai ir jeigu jų yra) arba prekių pateikimą ar paslaugų suteikimą klientui, kad jis pats nuspręstų, kaip ir kada jomis naudotis;

f) paslaugos, kurią sudaro susitarimas su kita šalimi prekes ar paslaugas perduoti klientui, teikimą (pavyzdžiui, veikiant kaip kitos šalies agentas, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose);

g) teisių į ateityje tiektinas prekes ar teiktinas paslaugas, kurias klientas gali perparduoti ar suteikti savo klientui, suteikimą (pavyzdžiui, ūkio subjektas, parduodantis produktą mažmeninės prekybos subjektui, pažada perduoti papildomą prekę ar paslaugą asmeniui, kuris produktą perka iš mažmeninės prekybos subjekto);

h) turto objekto statymą, gaminimą ar sukūrimą kliento vardu;

i) licencijų suteikimą (žr. B52–B63B straipsnius) ir

j) pasirinkimo pirkti papildomas prekes ar paslaugas galimybių suteikimą (kai tomis pasirinkimo pirkti galimybėmis klientui suteikiama materialioji teisė, kaip aprašyta B39–B43 straipsniuose).

27. Klientui pažadėta prekė ar paslauga yra atskira, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai jam prieinamais ištekliais (t. y. prekė arba paslauga gali egzistuoti atskirai) ir

▼M55

b) ūkio subjekto pažadas perduoti prekę ar paslaugą klientui gali būti identifikuojamas atskirai nuo kitų sutartyje nustatytų pažadų (t. y. pažadas perduoti prekę ar paslaugą yra atskiras sutartyje).

▼M52

28. Klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos pagal 27 straipsnio a punktą, jeigu preke ar paslauga gali būti naudojamasi, ji gali būti naudojama ar vartojama, parduodama už sumą, kuri yra didesnė nei likutinė vertė, arba kitaip laikoma, kad duotų ekonominės naudos. Tam tikrų prekių ar paslaugų atveju naudos klientas gali turėti naudodamas prekę ar paslaugą vieną. Kitų prekių ar paslaugų atveju klientas gali turėti naudos prekę ar paslaugą naudodamas tik kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais. Lengvai prieinamas išteklius yra prekė ar paslauga, kuri yra parduodama atskirai (ūkio subjekto arba kito ūkio subjekto), arba išteklius, kurį klientas jau gavo iš ūkio subjekto (įskaitant prekes ar paslaugas, kurias ūkio subjektas pagal sutartį jau yra perdavęs klientui) arba pagal kitą sandorį ar dėl kitų įvykių. Įvairūs veiksniai gali suteikti įrodymų, kad klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais. Pavyzdžiui, tai, kad ūkio subjektas reguliariai atskirai parduoda prekę ar paslaugą, rodytų, kad klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais.

▼M55

29. Vertinant, ar ūkio subjekto pažadas perduoti prekes ar paslaugas klientui gali būti identifikuojamas atskirai pagal 27 straipsnio b punktą, būtina nustatyti, ar pažado pobūdis sutartyje yra perduoti kiekvieną iš tų prekių ar paslaugų atskirai, ar perduoti sudėtinį produktą ar produktus, kuriuos sudaro pažadėtos prekės ar paslaugos. Veiksniai, kurie rodo, kad du ar daugiau pažadų perduoti prekes ar paslaugas klientui negali būti atskirai identifikuojami, apima, be kita ko, šiuos dalykus:

a) ūkio subjektas teikia reikšmingą paslaugą, kad prekės ar paslaugos kartu su kitomis sutartyje pažadėtomis prekėmis ar paslaugomis būtų įtrauktos į prekių ar paslaugų paketą, atitinkantį sudėtinį produktą ar produktus, kuriuos klientas užsakė sudarydamas sutartį. Kitaip tariant, ūkio subjektas naudoja prekes ar paslaugas kliento nurodytam sudėtiniam produktui ar produktams pagaminti ar pateikti. Sudėtinis produktas ar produktai gali apimti daugiau nei vieną etapą, elementą ar vienetą;

b) viena ar daugiau prekių ar paslaugų reikšmingai pakeičia ar pritaiko vieną ar daugiau kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų arba yra reikšmingai pakeičiamos ar pritaikomos viena ar daugiau kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų;

c) prekės ar paslaugos yra labai tarpusavyje priklausomos arba labai tarpusavyje susijusios. Kitaip tariant, kiekvieną iš prekių ar paslaugų reikšmingai veikia viena ar daugiau kitų sutartyje numatytų prekių ar paslaugų. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais dvi ar daugiau prekių ar paslaugų reikšmingai veikia viena kitą, nes ūkio subjektas negalėtų įvykdyti savo pažado, jei kiekvieną prekę ar paslaugą perduotų atskirai.

▼M52

30. Jeigu pažadėta prekė ar paslauga nėra atskira, ūkio subjektas tą prekę ar paslaugą turi jungti su kitomis pažadėtomis prekėmis ar paslaugomis, kol identifikuoja prekių ar paslaugų paketą, kuris yra atskiras. Tam tikrais atvejais tai lemtų, kad ūkio subjektas visas sutartyje pažadėtas prekes ar paslaugas apskaitys kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą.

Veiklos įsipareigojimų įvykdymas

31. Ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, kai ūkio subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo (arba tuo metu, kai vykdo) klientui perduodamas pažadėtą prekę ar paslaugą (t. y. turtą). Turtas perduodamas, kai klientas įgyja (arba jam įgyjant) to turto kontrolę.

32. Kiekvienam veiklos įsipareigojimui, identifikuotam pagal 22–30 straipsnius, ūkio subjektas, sudarydamas sutartį, nustato, ar veiklos įsipareigojimą jis įvykdys per tam tikrą laikotarpį (pagal 35–37 straipsnius), ar veiklos įsipareigojimą jis įvykdys tam tikru momentu (pagal 38 straipsnį). Jeigu ūkio subjektas per tam tikrą laikotarpį veiklos įsipareigojimo neįvykdo, veiklos įsipareigojimas įvykdomas tam tikru momentu.

33. Prekės ir paslaugos yra turtas, nors ir tik trumpam, kai jos yra gaunamos ir jomis yra naudojamasi (kaip daugelio paslaugų atveju). Turto kontrolė nurodo galėjimą spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Kontrolė apima galėjimą neleisti kitiems ūkio subjektams spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti jo teikiamos naudos. Turto teikiama nauda yra galimi pinigų srautai (įplaukos arba sumažėjusios išmokos), kuriuos galima gauti tiesiogiai ar netiesiogiai daugeliu būdų, pavyzdžiui:

a) turtą naudojant prekėms gaminti arba pasaugoms teikti (įskaitant viešąsias paslaugas);

b) turtą naudojant kito turto vertei padidinti;

c) turtą naudojant įsipareigojimams padengti arba sąnaudoms mažinti;

d) parduodant turtą arba jį iškeičiant;

e) įkeičiant turtą paskolai užtikrinti ir

f) laikant turtą.

34. Vertindamas, ar klientas įgyja turto kontrolę, ūkio subjektas turi atsižvelgti į bet kokį susitarimą perpirkti turtą (žr. B64–B76 straipsnius).

Per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai

35. Ūkio subjektas prekės ar paslaugos kontrolę perduoda per tam tikrą laikotarpį, taigi veiklos įsipareigojimą įvykdo ir pajamas pripažįsta per tam tikrą laikotarpį, jeigu atitinkamas vienas iš šių kriterijų:

▼**M52**

a) klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla jam vykdant sutartį (žr. B3–B4 straipsnius), ir ja pasinaudoja;

b) ūkio subjekto veikla sukuriamas arba pagerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gamyba), kurį klientas kontroliuoja, kol turtas yra kuriamas ar gerinamas (žr. B5 straipsnį), arba

c) ūkio subjekto veikla nesukuriamas turtas, kurį ūkio subjektas gali naudoti alternatyviai (žr. 36 straipsnį), o ūkio subjektas turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (žr. 37 straipsnį).

36. Ūkio subjektui vykdant veiklą sukurto turto ūkio subjektas negali naudoti alternatyviai, jeigu ūkio subjektas sutartimi apribojo galimybę lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip, kol tas turtas yra kuriamas arba gerinamas, arba praktiškai apribojo galimybę lengvai nuspręsti baigtą kurti turtą naudoti kitaip. Vertinimas, ar ūkio subjektas gali turtą naudoti alternatyviai, atliekamas sudarant sutartį. Sudarius sutartį ūkio subjektas negali atnaujinti turto alternatyvaus naudojimo vertinimo, nebent sutarties šalys patvirtina sutarties keitimą, kuriuo iš esmės pakeičiamas veiklos įsipareigojimas. B6–B8 straipsniuose pateikiama gairių, kaip įvertinti, ar turtą ūkio subjektas gali naudoti alternatyviai.

37. Vertindamas, ar turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą pagal 35 straipsnio c punktą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas, taip pat į bet kokius sutarčiai taikomus teisės aktus. Teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą nebūtinai turi būti fiksuota suma. Vis dėlto bet kuriuo metu per visą sutarties galiojimo laikotarpį ūkio subjektas turi turėti teisę į sumą, kuria bent jau atlyginama už ūkio subjekto iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą tuo atveju, jeigu klientas ar kita šalis nutraukia sutartį dėl kitų priežasčių nei ūkio subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas. B9–B13 straipsniuose pateikiama gairių, kaip įvertinti teisės gauti mokėjimą egzistavimą ir galimybę ją įgyvendinti ir ar ūkio subjekto teisė gauti mokėjimą suteiktų teisę ūkio subjektui gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą.

Tam tikru momentu įvykdomi veiklos įsipareigojimai

38. Jeigu veiklos įsipareigojimas neįvykdomas per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, ūkio subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo tam tikru momentu. Siekdamas nustatyti, kuriuo momentu klientas įgyja pažadėto turto kontrolę, o ūkio subjektas įvykdo veiklos įsipareigojimą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į kontrolei taikomus reikalavimus pagal 31–34 straipsnius. Be to, ūkio subjektas turi atsižvelgti į kontrolės perdavimo požymius, kurie, be kita ko, apima šiuos dalykus:

a) ūkio subjektas turi galiojančią teisę gauti mokėjimą už turtą: jeigu klientas esamu metu yra įpareigotas sumokėti už turtą, tai gali rodyti, kad mainais klientas gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą;

▼M52

b) klientas turi nuosavybės teisę į turtą: nuosavybės teisė gali parodyti, kuri sutarties šalis gali spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą arba apriboti kitų ūkio subjektų galimybę gauti tą naudą. Todėl nuosavybės teisės į turtą perdavimas gali rodyti, kad klientas įgijo turto kontrolę. Jeigu ūkio subjektas nuosavybės teisę išlaiko išimtinai kaip apsaugą nuo kliento nesumokėjimo, tos ūkio subjekto turimos teisės nekliudytų klientui įgyti turto kontrolės;

c) klientas fiziškai perdavė turtą: tai, kad klientas fiziškai turi turtą, gali rodyti, kad klientas gali spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą arba apriboti kitų ūkio subjektų galimybę gauti tą naudą. Vis dėlto fizinis turto turėjimas nebūtinai sutampa su turto kontrole. Pavyzdžiui, pagal tam tikrus atpirkimo sandorius ir tam tikrus konsignacijos susitarimus klientas ar komisionierius gali fiziškai turėti turtą, kurį kontroliuoja ūkio subjektas. Priešingai, pagal tam tikrus susitarimus, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną (angl. „bill-and-hold“), ūkio subjektas gali fiziškai turėti turtą, kurį kontroliuoja klientas. B64–B76, B77–B78 ir B79–B82 straipsniuose pateikiama gairių atitinkamai dėl atpirkimo sandorių, konsignacijos susitarimų ir susitarimų, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną;

d) klientui tenka su turto nuosavybe susijusi reikšminga rizika ir nauda: su turto nuosavybe susijusios reikšmingos rizikos ir naudos perdavimas klientui gali rodyti, kad klientas gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Vis dėlto vertindamas su pažadėto turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, ūkio subjektas turi atmesti bet kokią riziką, dėl kurios, be veiklos įsipareigojimo perduoti turtą, atsiranda atskiras veiklos įsipareigojimas. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali būti jau perdavęs turto kontrolę klientui, tačiau dar neįvykdęs papildomo veiklos įsipareigojimo – teikti su perduotu turtu susijusias priežiūros paslaugas;

e) klientas priėmė turtą: tai, kad klientas priėmė turtą, gali rodyti, kad jis gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Siekdamas įvertinti sutartinės kliento priėmimo sąlygos poveikį turto kontrolės perdavimo momento nustatymui, ūkio subjektas turi atsižvelgti į B83–B86 straipsniuose pateiktas gaires.

Pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimas

39. Kiekvieno veiklos įsipareigojimo, įvykdomo per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, atveju ūkio subjektas pajamas turi pripažinti per tam tikrą laikotarpį įvertindamas pažangą siekiant visiškai įvykdyti tą veiklos įsipareigojimą. Pažangos vertinimo tikslas – parodyti ūkio subjekto veiklos rezultatus perduodant klientui pažadėtų prekių ar paslaugų kontrolę (t. y. kaip vykdomas ūkio subjekto veiklos įsipareigojimas).

▼**M52**

40. Kiekvieno veiklos įsipareigojimo, įvykdomo per tam tikrą laikotarpį, atveju ūkio subjektas turi taikyti vieną pažangos vertinimo metodą ir tą metodą ūkio subjektas turi nuosekliai taikyti panašiems veiklos įsipareigojimams ir panašiomis aplinkybėmis. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti savo pažangą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį.

Pažangos vertinimo metodai

41. Tinkami pažangos vertinimo metodai apima produkcijos metodus ir sąnaudų metodus. B14–B19 straipsniuose pateikiama gairių dėl produkcijos metodų ir sąnaudų metodų taikymo ūkio subjekto pažangai, padarytai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvertinti. Nustatydamas tinkamą pažangos vertinimo metodą ūkio subjektas turi atsižvelgti į ūkio subjekto klientui pažadėtos perduoti prekės ar paslaugos pobūdį.

42. Taikydamas pažangos vertinimo metodą ūkio subjektas į pažangos matą turi neįtraukti jokių prekių ar paslaugų, kurių kontrolės ūkio subjektas klientui neperduoda. Priešingai, į pažangos matą ūkio subjektas turi įtraukti visas prekes ar paslaugas, kurių kontrolę ūkio subjektas perduoda klientui vykdydamas tą veiklos įsipareigojimą.

43. Ilgainiui keičiantis aplinkybėms, ūkio subjektas turi atnaujinti savo pažangos matą, kad parodytų visus veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultato pokyčius. Tokie ūkio subjekto pažangos mato pokyčiai apskaitomi kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8-uoju TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“.

Pagrįsti pažangos matai

44. Ūkio subjektas pajamas už veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį, turi pripažinti tik jeigu ūkio subjektas gali pagrįstai įvertinti savo pažangą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Ūkio subjektas negalėtų pagrįstai įvertinti savo pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, jeigu neturėtų patikimos informacijos, reikalingos, kad galėtų taikyti tinkamą pažangos vertinimo metodą.

45. Tam tikromis aplinkybėmis (pavyzdžiui, ankstyvais sutarties vykdymo etapais) ūkio subjektas gali nesugebėti pagrįstai įvertinti veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultato, tačiau ūkio subjektas tikisi atgauti išlaidas, patirtas vykdant veiklos įsipareigojimą. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi pripažinti pajamas tik pagal patirtas išlaidas, kol ateis laikas, kai jis galės pagrįstai įvertinti veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultatą.

ĮVERTINIMAS

46. Kai veiklos įsipareigojimas yra įvykdytas (arba tuo metu, kai yra vykdomas), ūkio subjektas pajamomis turi pripažinti sandorio kainos sumą (į kurią neįtraukti kintamo atlygio įverčiai, apriboti pagal 56–58 straipsnius), kuri yra priskirta tam veiklos įsipareigojimui.

▼M52

Sandorio kainos nustatymas

47. Siekdamas nustatyti sandorio kainą ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir savo įprastą verslo praktiką. Sandorio kaina yra atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas, išskyrus trečiųjų šalių vardu surinktas sumas (pavyzdžiui, tam tikrus pardavimo mokesčius). Sutartyje su klientu pažadėtas atlygis gali apimti fiksuotas sumas, kintamas sumas arba abiejų tipų sumas.

48. Kliento pažadėto atlygio pobūdis, laikas ir suma turi poveikio sandorio kainos įverčiui. Nustatydamas sandorio kainą ūkio subjektas turi atsižvelgti į visų šių elementų poveikį:

a) kintamo atlygio (žr. 50–55 ir 59 straipsnius);

b) kintamo atlygio ribotųjų įverčių (žr. 56–58 straipsnius);

c) reikšmingo finansavimo komponento egzistavimo sutartyje (žr. 60–65 straipsnius);

d) nepiniginio atlygio (žr. 66–69 straipsnius) ir

e) klientui mokėtino atlygio (žr. 70–72 straipsnius).

49. Siekdamas nustatyti sandorio kainą ūkio subjektas turi vadovautis prielaida, kad prekės ar paslaugos bus perduotos klientui, kaip pažadėta pagal esamą sutartį, ir kad sutartis nebus panaikinta, atnaujinta ar keičiama.

Kintamas atlygis

50. Jeigu sutartyje pažadėtas atlygis apima kintamą sumą, ūkio subjektas turi apskaičiuoti atlygio sumą, teisę į kurią ūkio subjektas turės mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas.

51. Atlygio suma gali kisti dėl nuolaidų, kainos sumažinimo, lėšų grąžinimo, kreditų, lengvatinių kainų, paskatų, premijų už veiklos rezultatus, delspinigių ar panašių elementų. Pažadėtas atlygis taip pat gali kisti, jeigu ūkio subjekto teisė į atlygį priklauso nuo būsimo įvykio įvykimo ar neįvykimo. Pavyzdžiui, atlygio suma būtų kintama, jeigu produktas būtų parduodamas su teise jį grąžinti arba jeigu kaip premija už veiklos rezultatus, kai pasiekiamas tam tikras svarbus etapas, būtų pažadėta fiksuota suma.

52. Su kliento pažadėtu atlygiu susijęs kintamumas gali būti aiškiai nurodytas sutartyje. Be sutarties sąlygų, pažadėtas atlygis yra kintamas, jeigu egzistuoja bet kuri iš šių aplinkybių:

▼M52

a) klientas turi pagrįstą lūkestį, atsirandantį dėl įprastos ūkio subjekto verslo praktikos, paskelbtos tvarkos ar specifinių teiginių, kad ūkio subjektas priims atlygio sumą, mažesnę už sutartyje nustatytą kainą. Tai yra, tikimasi, kad ūkio subjektas pasiūlys lengvatinę kainą. Priklausomai nuo jurisdikcijos, pramonės šakos ar kliento, šis pasiūlymas gali būti nurodomas kaip nuolaida, kainos sumažinimas, lėšų grąžinimas arba kreditas;

b) kiti faktai ir aplinkybės rodo, kad, sudarydamas sutartį su klientu, ūkio subjektas klientui ketina pasiūlyti lengvatinę kainą.

53. Ūkio subjektas turi apskaičiuoti kintamo atlygio sumą naudodamas bet kurį iš toliau nurodytų metodų, priklausomai nuo to, kuris metodas, ūkio subjekto manymu, geriau parodys tikėtiną atlygio sumą, į kurią jis turės teisę:

a) tikėtina vertė: tikėtina vertė yra pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma galimų atlygio sumų eilėje. Tikėtina suma gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertis, jeigu ūkio subjektas turi daug panašių požymių turinčių sutarčių;

b) labiausiai tikėtina suma: labiausiai tikėtina suma yra viena labiausiai tikėtina suma galimų atlygio sumų eilėje (t. y. vienas labiausiai tikėtinas sutarties rezultatas). Labiausiai tikėtina suma gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertis, jeigu sutartis turi tik du galimus rezultatus (pavyzdžiui, ūkio subjektas arba gauna premiją už veiklos rezultatus, arba ne).

54. Apskaičiuodamas neapibrėžtumo poveikį kintamo atlygio sumai, į kurią ūkio subjektas turės teisę, ūkio subjektas turi nuosekliai taikyti vieną metodą visą sutarties galiojimo laikotarpį. Be to, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visą informaciją (praeities, esamus ir prognozuojamus duomenis), kuri yra pagrįstai prieinama ūkio subjektui, ir turi nustatyti pagrįstą galimo atlygio sumų skaičių. Kintamo atlygio sumai apskaičiuoti ūkio subjektas paprastai naudos informaciją, panašią į informaciją, kurią ūkio subjekto vadovybė naudoja konkursų ir pasiūlymų teikimo procedūrose ir nustatydama pažadėtų prekių ar paslaugų kainas.

Lėšų grąžinimo įsipareigojimai

55. Ūkio subjektas turi pripažinti lėšų grąžinimo įsipareigojimą, jeigu ūkio subjektas iš kliento gauna atlygį ir tikisi dalį to atlygio ar jį visą grąžinti klientui. Lėšų grąžinimo įsipareigojimas vertinamas gauto (arba gautino) atlygio suma, į kurią ūkio subjektas nesitiki turėti teisės (t. y. į sandorio kainą neįtrauktos sumos). Lėšų grąžinimo įsipareigojimas (ir atitinkamas sandorio kainos, taigi ir *sutarties įsipareigojimo* pakeitimas) turi būti atnaujinamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atsižvelgiant į pasikeitusias aplinkybes. Siekdamas apskaityti lėšų grąžinimo įsipareigojimą, susijusį su pardavimu su teise grąžinti, ūkio subjektas turi taikyti B20–B27 straipsniuose pateiktas gaires.

▼M52

Kintamo atlygio ribotieji įverčiai

56. Ūkio subjektas į sandorio kainą įtraukia kintamo atlygio sumos, apskaičiuotos pagal 53 straipsnį, dalį arba visą sumą tik tiek, kiek yra labai tikėtina, kad pripažinta sukauptų pajamų suma reikšmingai nesumažės, kai vėliau bus panaikintas su kintamu atlygiu siejamas neapibrėžtumas.

57. Vertindamas, ar yra labai tikėtina, kad pripažinta sukauptų pajamų suma reikšmingai nesumažės, kai tik bus panaikintas su kintamu atlygiu siejamas neapibrėžtumas, ūkio subjektas turi atsižvelgti ir į pajamų sumažėjimo tikimybę, ir į mastą. Veiksniai, galintys padidinti pajamų sumažėjimo tikimybę ir mastą, be kita ko, apima bet kurį iš šių dalykų:

a) atlygio suma labai priklauso nuo veiksnių, kuriems ūkio subjektas negali daryti įtakos. Šie veiksniai gali apimti rinkos kintamumą, trečiųjų šalių sprendimus ar veiksmus, oro sąlygas ir didelę pažadėtos prekės ar paslaugos pasenimo riziką;

b) neapibrėžtumas dėl atlygio sumos veikiausiai nebus panaikintas ilgą laikotarpį;

c) ūkio subjekto patirtis (arba kitokie įrodymai), susijusi su panašių tipų sutartimis, yra ribota arba ta patirtis (ar kitokie įrodymai) turi ribotą prognozuojamąją vertę;

d) ūkio subjektas paprastai arba siūlo daug įvairių lengvatinių kainų galimybių, arba keičia mokėjimo sąlygas panašiose sutartyse panašiomis aplinkybėmis;

e) sutartyje numatyta daug ir įvairių galimų atlygio sumų.

58. Ūkio subjektas turi taikyti B63 straipsnį, kad apskaitytų atlygį, kuris gautas kaip pardavimais arba naudojimu pagrįstas honoraras, pažadėtas mainais už intelektinės nuosavybės licenciją.

Pakartotinis kintamo atlygio įvertinimas

59. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjektas turi atnaujinti apskaičiuotą sandorio kainą (be kita ko, atnaujinti savo vertinimą, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas), kad ji tiksliai atitiktų aplinkybes, vyraujančias ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ir aplinkybių pokyčius per ataskaitinį laikotarpį. Ūkio subjektas turi apskaityti sandorio kainos pokyčius pagal 87–90 straipsnius.

▼**M52**

Reikšmingo finansavimo komponento egzistavimas sutartyje

60. Nustatydamas sandorio kainą ūkio subjektas turi pakoreguoti pažadėtą atlygio sumą pagal pinigų laiko vertės poveikį, jeigu dėl sutarties šalių sutarto (tiesiogiai arba netiesiogiai) mokėjimų laiko klientas arba ūkio subjektas gauna reikšmingą naudą, susijusią su prekių ar paslaugų perdavimo klientui finansavimu. Šiomis aplinkybėmis sutartyje yra reikšmingas finansavimo komponentas. Reikšmingas finansavimo komponentas gali egzistuoti neatsižvelgiant į tai, ar finansavimo pažadas sutartyje yra pateiktas tiesiogiai, ar yra numanomas pagal sutarties šalių sutartas mokėjimo sąlygas.

61. Koreguodamas pažadėtą atlygio sumą pagal reikšmingą finansavimo komponentą ūkio subjektas turi pripažinti pajamas suma, atitinkančia kainą, kurią klientas būtų sumokėjęs už pažadėtas prekes ar paslaugas, jeigu klientas už tas prekes ar paslaugas būtų mokėjęs pinigais, kai jos buvo perduotos (arba kai jos buvo perduodamos) klientui (t. y. pinigais mokama pardavimo kaina). Vertindamas, ar sutartyje yra finansavimo komponentas ir ar tas finansavimo komponentas yra reikšmingas sutarčiai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, įskaitant abu šiuos dalykus:

a) skirtumą, jei jis yra, tarp pažadėto atlygio sumos ir pinigais mokamos pažadėtų prekių ar paslaugų pardavimo kainos ir

b) jungtinį abiejų šių dalykų poveikį:

i) laikotarpio nuo tada, kai ūkio subjektas pažadėtas prekes ar paslaugas perduoda klientui, iki tada, kai klientas sumoka už tas prekes ar paslaugas, tikėtinos trukmės ir

ii) atitinkamoje rinkoje vyraujančių palūkanų normų.

62. Nepaisant 61 straipsnyje nurodyto vertinimo, sutartis su klientu neturėtų reikšmingo finansavimo komponento, jeigu egzistuoja bet kuris iš šių veiksnių:

a) klientas už prekes ar paslaugas sumokėjo iš anksto ir tų prekių ar paslaugų perdavimo laikas nustatomas kliento nuožiūra;

b) didelė kliento pažadėto atlygio suma yra kintama ir to atlygio suma ar mokėjimo laikas kinta priklausomai nuo būsimo įvykio, kurio klientas ar ūkio subjektas iš esmės nekontroliuoja, įvykimo arba neįvykimo (pavyzdžiui, jeigu atlygis yra pardavimais pagrįstas honoraras);

▼M52

c) skirtumas tarp pažadėto atlygio ir pinigais mokamos prekės ar paslaugos kainos (kaip aprašyta 61 straipsnyje) susidaro dėl kitų priežasčių nei lėšų suteikimas klientui ar ūkio subjektui, ir tų sumų skirtumas proporcingai atitinka skirtumo priežastį. Pavyzdžiui, mokėjimo sąlygomis ūkio subjektui ar klientui gali būti teikiama apsauga tuo atveju, jeigu kita šalis tinkamai neįvykdytų kai kurių ar visų prievolių pagal sutartį.

63. Galima taikyti tokią praktinę priemonę: ūkio subjektui nereikia koreguoti pažadėtos atlygio sumos pagal reikšmingo finansavimo komponento poveikį, jeigu sudarydamas sutartį ūkio subjektas tikisi, kad laikotarpis nuo tada, kai ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą perduos klientui, iki tada, kai klientas už tą prekę ar paslaugą sumokės, bus vieni metai arba trumpesnis.

64. Kad įgyvendintų 61 straipsnyje nustatytą tikslą, koreguodamas pažadėtą atlygio sumą pagal reikšmingą finansavimo komponentą, ūkio subjektas turi naudoti diskonto normą, kuri būtų parodyta atskiru finansavimo sandoriu tarp ūkio subjekto ir jo kliento sudarant sutartį. Ta norma atitiktų šalies, kuri pagal sutartį gauna finansavimą, kredito savybes, taip pat bet kokią užtikrinimo priemonę ar garantiją, kurią teikia klientas ar ūkio subjektas, įskaitant pagal sutartį perduodamą turtą. Ūkio subjektas tą normą gali nustatyti nurodydamas normą, kuria pažadėto atlygio nominalioji suma diskontuojama iki kainos, kurią klientas mokėtų pinigais už prekes ar paslaugas, kai jos yra perduotos (arba kai jos yra perduodamos) klientui. Sudarius sutartį ūkio subjektas negali atnaujinti diskonto normos pagal palūkanų normų pokyčius ar kitas aplinkybes (pavyzdžiui, pagal kliento kredito rizikos vertinimo pakeitimą).

65. Ūkio subjektas finansavimo poveikį (palūkanų pajamas ar palūkanų išlaidas) bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikia atskirai nuo pajamų pagal sutartis su klientais. Palūkanų pajamos ar palūkanų išlaidos yra pripažįstamos tik tiek, kiek apskaitoje sutarčiai su klientu pripažįstamas *sutarties turtas* (arba gautina suma) arba sutarties įsipareigojimas.

Nepiniginis atlygis

66. Siekdamas nustatyti sandorio kainą sutartims, kuriose klientas pažada ne piniginį, bet kito pavidalo atlygį, ūkio subjektas nepiniginį atlygį (arba nepiniginio atlygio pažadą) turi vertinti tikrąja verte.

67. Jeigu ūkio subjektas negali pagrįstai apskaičiuoti nepiniginio atlygio tikrosios vertės, ūkio subjektas atlygį turi vertinti netiesiogiai pagal prekių ar paslaugų, pažadėtų už atlygį klientui (ar tam tikros kategorijos klientui), atskirą pardavimo kainą.

68. Nepiniginio atlygio tikroji vertė gali kisti dėl atlygio pavidalo (pavyzdžiui, pasikeitus akcijų, kurias ūkio subjektas turi teisę gauti iš kliento, kainai). Jeigu kliento pažadėto nepiniginio atlygio tikroji vertė kinta ne vien dėl atlygio pavidalo, bet dėl kitų priežasčių (pavyzdžiui, tikroji vertė gali kisti dėl ūkio subjekto veiklos rezultatų), ūkio subjektas turi taikyti 56–58 straipsnių reikalavimus.

▼M52

69. Jeigu klientas prisideda prekėmis ar paslaugomis (pavyzdžiui, medžiagomis, įranga ar darbo jėga), kad ūkio subjektui būtų lengviau įvykdyti sutartį, ūkio subjektas turi įvertinti, ar jis įgyja tų pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų kontrolę. Jeigu taip, ūkio subjektas pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas apskaito kaip nepiniginį atlygį, gautą iš kliento.

Klientui mokėtinas atlygis

70. Klientui mokėtinas atlygis apima pinigines sumas, kurias ūkio subjektas moka arba tikisi mokėti klientui (arba kitoms šalims, kurios iš kliento perka ūkio subjekto prekes ar paslaugas). Klientui mokėtinas atlygis taip pat apima kreditą ar kitus elementus (pavyzdžiui, kuponą arba čekį), kuriais galima padengti ūkio subjektui (arba kitoms šalims, kurios iš kliento perka ūkio subjekto prekes ar paslaugas) mokėtinas sumas. Klientui mokėtiną atlygį ūkio subjektas apskaito kaip sandorio kainos, taigi ir pajamų, sumažėjimą, nebent klientui mokėjimas atliekamas mainais už atskirą prekę ar paslaugą (kaip aprašyta 26–30 straipsniuose), kurią klientas perduoda ūkio subjektui. Jeigu klientui mokėtinas atlygis apima kintamą sumą, ūkio subjektas turi apskaičiuoti sandorio kainą (be kita ko, įvertinti, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas) pagal 50–58 straipsnius.

71. Jeigu klientui mokėtinas atlygis yra mokėjimas už atskirą prekę ar paslaugą, gautą iš kliento, tuomet ūkio subjektas prekės ar paslaugos pirkimą apskaito tuo pačiu būdu, kuriuo apskaito kitus pirkimus iš tiekėjų. Jeigu klientui mokėtino atlygio suma viršija atskiros prekės ar paslaugos, kurią ūkio subjektas gauna iš kliento, tikrąją vertę, ūkio subjektas tokį viršijimą turi apskaityti kaip sandorio kainos sumažėjimą. Jeigu ūkio subjektas negali pagrįstai apskaičiuoti prekės ar paslaugos, gautos iš kliento, tikrosios vertės, jis visą klientui mokėtiną atlygį apskaito kaip sandorio kainos sumažėjimą.

72. Todėl, jeigu klientui mokėtinas atlygis apskaitomas kaip sandorio kainos sumažėjimas, ūkio subjektas turi pripažinti pajamų sumažėjimą, kai įvyksta (arba kai vyksta) vėlesnis iš šių įvykių:

a) ūkio subjektas pripažįsta pajamas už susijusių prekių ar paslaugų perdavimą klientui ir

b) ūkio subjektas sumoka arba pažada sumokėti atlygį (net jeigu mokėjimas priklauso nuo būsimo įvykio). Tas pažadas gali būti numanomas pagal įprastą ūkio subjekto verslo praktiką.

Sandorio kainos priskyrimas veiklos įsipareigojimams

73. Priskirdamas sandorio kainą ūkio subjektas kiekvienam veiklos įsipareigojimui (arba atskirai prekei ar paslaugai) turi priskirti tokią sandorio kainos sumą, kuri parodo atlygio sumą, į kurią ūkio subjektas tikisi turėti teisę mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas.

▼**M52**

74. Kad įgyvendintų priskyrimo tikslą, ūkio subjektas turi priskirti sandorio kainą kiekvienam sutartyje identifikuotam veiklos įsipareigojimui remdamasis atitinkama atskira pardavimo kaina pagal 76–80 straipsnius, išskyrus atvejus, nurodytus 81–83 straipsniuose (priskiriant nuolaidas) ir 84–86 straipsnius (priskiriant atlygį, kuris apima kintamas sumas).

75. 76–86 straipsniai netaikomi, jeigu sutartyje nustatytas tik vienas veiklos įsipareigojimas. Tačiau 84–86 straipsniai gali būti taikomi, jeigu ūkio subjektas pažada perduoti atskirų prekių ar paslaugų rinkinį, kuris identifikuojamas kaip vienas bendras veiklos įsipareigojimas pagal 22 straipsnio b punktą, o pažadėtas atlygis apima kintamas sumas.

Priskyrimas remiantis atskiromis pardavimo kainomis

76. Siekdamas priskirti sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui pagal atitinkamą atskirą pardavimo kainą, ūkio subjektas, sudarydamas sutartį, turi nustatyti atskiros prekės ar paslaugos, susijusios su kiekvienu sutartyje nustatytu veiklos įsipareigojimu, atskirą pardavimo kainą ir sandorio kainą proporcingai priskirti pagal tas atskiras pardavimo kainas.

77. Atskira pardavimo kaina yra kaina, už kurią ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą parduotų klientui atskirai. Geriausias atskiros pardavimo kainos įrodymas yra prekės ar paslaugos stebima kaina, kai ūkio subjektas tą prekę ar paslaugą parduoda atskirai panašiomis aplinkybėmis panašiems klientams. Pagal sutartį nustatyta arba kainoraštinė prekės ar paslaugos kaina gali būti (tačiau neturi būti daroma prielaida, kad yra) atskira tos prekės ar paslaugos pardavimo kaina.

78. Jeigu atskira pardavimo kaina nėra tiesiogiai stebima, ūkio subjektas atskirą pardavimo kainą turi apskaičiuoti tokia suma, kuri leistų sandorio kainą priskirti pagal 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą. Apskaičiuodamas atskirą pardavimo kainą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visą informaciją (įskaitant rinkos sąlygas, su ūkio subjektu susijusius konkrečius veiksnius ir informaciją apie klientą arba kliento kategoriją), kuri yra pagrįstai prieinama ūkio subjektui. Tai darydamas ūkio subjektas turi kuo daugiau naudoti stebimus duomenis ir nuosekliai taikyti apskaičiavimo metodą panašiomis aplinkybėmis.

79. Tinkami prekės ar paslaugos atskiros pardavimo kainos apskaičiavimo metodai, be kita ko, apima šiuos metodus:

a) pakoreguotą rinkos vertinimo metodą: ūkio subjektas galėtų įvertinti rinką, kurioje parduoda prekes ar paslaugas, ir apskaičiuoti kainą, kurią tos rinkos klientas sutiktų mokėti už tas prekes ar paslaugas. Taikant tą metodą taip pat galėtų būti naudojamos ūkio subjektų konkurentų kainos už panašias prekes ar paslaugas, prireikus jas pritaikant, kad atitiktų ūkio subjekto sąnaudas ir pelno maržas;

b) tikėtinų sąnaudų ir pelno maržos metodą: ūkio subjektas galėtų numatyti tikėtinas veiklos įsipareigojimo įvykdymo sąnaudas ir paskui pridėti atitinkamą pelno maržą tai prekei ar paslaugai;

▼**M52**

c) likutinės vertės metodą: ūkio subjektas gali apskaičiuoti atskirą pardavimo kainą iš bendros sandorio kainos atimdamas kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų stebimų atskirų pardavimo kainų sumą. Tačiau ūkio subjektas gali taikyti likutinės vertės metodą atskirai prekės ar paslaugos kainai apskaičiuoti pagal 78 straipsnį, tik jeigu atitinkamas vienas iš šių kriterijų:

i) ūkio subjektas parduoda tą pačią prekę ar paslaugą skirtingiems klientams (tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu) už labai įvairias sumas (t. y. pardavimo kaina yra labai kintama, nes iš praeities sandorių ar kitų stebimų įrodymų neįmanoma nustatyti reprezentatyvios atskiros pardavimo kainos); arba

ii) ūkio subjektas dar nenustatė tos prekės ar paslaugos kainos ir prekė ar paslauga anksčiau atskirai nebuvo parduodama (t. y. pardavimo kaina yra neapibrėžta).

80. Apskaičiuojant sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų atskiras pardavimo kainas gali reikėti derinti metodus, jeigu dviejų ar didesnio skaičiaus tų prekių ar paslaugų atskiros pardavimo kainos yra labai kintamos ar neapibrėžtos. Pavyzdžiui, pažadėtų prekių ar paslaugų, kurių atskiros pardavimo kainos yra labai kintamos ar neapibrėžtos, agreguotai atskirai pardavimo kainai apskaičiuoti ūkio subjektas gali taikyti likutinės vertės metodą ir paskui taikyti kitą metodą, kad apskaičiuotų pavienių prekių ar paslaugų, įtrauktų į apskaičiuotą agreguotą atskirą pardavimo kainą, kuri buvo nustatyta pagal likutinės vertės metodą, atskiras pardavimo kainas. Kai apskaičiuodamas kiekvienos sutartyje pažadėtos prekės ar paslaugos atskirą pardavimo kainą ūkio subjektas derina metodus, ūkio subjektas turi įvertinti, ar sandorio kainos priskyrimas tomis apskaičiuotomis atskiromis pardavimo kainomis atitiktų 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą ir 78 straipsnyje nustatytus atskirų pardavimo kainų apskaičiavimo reikalavimus.

Nuolaidos priskyrimas

81. Klientas gauna nuolaidą už prekių ar paslaugų paketo pirkimą, jeigu tų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų atskirų pardavimo kainų suma viršija sutartyje pažadėtą atlygį. Išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas turi stebimų įrodymų pagal 82 straipsnį, kad visa nuolaida yra susijusi tik su vienu ar daugiau, tačiau ne su visais sutartyje nustatytais veiklos įsipareigojimais, ūkio subjektas nuolaidą turi priskirti proporcingai visiems sutartyje nustatytiems veiklos įsipareigojimams. Šiomis aplinkybėmis nuolaida proporcingai priskiriama todėl, kad ūkio subjektas sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui priskyrė remdamasis susijusių atskirų prekių ar paslaugų atitinkamomis atskiromis sandorio kainomis.

82. Ūkio subjektas visą nuolaidą turi priskirti vienam ar daugiau, tačiau ne visiems sutartyje nustatytiems veiklos įsipareigojimams, jeigu atitinkami visi šie kriterijai:

a) ūkio subjektas kiekvieną sutartyje nurodytą atskirą prekę ar paslaugą (arba kiekvieną atskirų prekių ar paslaugų paketą) reguliariai parduoda atskirai;

▼M52

b) ūkio subjektas taip pat reguliariai atskirai parduoda paketą (arba paketus), sudarytą (-us) iš tam tikrų tų atskirų prekių ar paslaugų, pritaikydamas nuolaidą kiekvieną paketą sudarančių prekių ar paslaugų atskiroms pardavimo kainoms, ir

c) kiekvienam 82 straipsnio b punkte aprašytam prekių ar paslaugų paketui taikoma nuolaida iš esmės yra tokia pati kaip ir sutartyje nustatyta nuolaida, o išnagrinėjus kiekvieną paketą sudarančias prekes ar paslaugas gaunama stebimų įrodymų, kad yra veiklos įsipareigojimas (ar veiklos įsipareigojimai), kuriam priskiriama visa sutartyje nustatyta nuolaida.

83. Jeigu visa nuolaida priskiriama vienam ar daugiau sutartyje nustatytų veiklos įsipareigojimų pagal 82 straipsnį, ūkio subjektas nuolaidą turi priskirti prieš taikydamas likutinės vertės metodą prekės ar paslaugos atskirai pardavimo kainai apskaičiuoti pagal 79 straipsnio c punktą.

Kintamo atlygio priskyrimas

84. Sutartyje pažadėtas kintamas atlygis gali būti priskiriamas visai sutarčiai arba konkrečiai sutarties daliai, pavyzdžiui, vienai iš šių:

a) vienam ar daugiau, tačiau ne visiems sutartyje nustatytiems veiklos įsipareigojimams (pavyzdžiui, premija gali būti siejama su sąlyga, kad ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą perduotų per nurodytą laikotarpį); arba

b) vienai ar daugiau, tačiau ne visoms atskiroms prekėms ar paslaugoms, pažadėtoms atskirų prekių ar paslaugų rinkinyje, kuris sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą (pavyzdžiui, atlygis, pažadėtas už antrus metus pagal dvejų metų valymo paslaugų sutartį, padidės remiantis konkretaus infliacijos indekso pokyčiais).

85. Ūkio subjektas visą kintamą sumą (ir vėlesnius tos sumos pokyčius) turi priskirti veiklos įsipareigojimui arba atskirai prekei ar paslaugai, sudarančiai vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) kintamo mokėjimo sąlygos yra susijusios konkrečiai su ūkio subjekto pastangomis įvykdyti veiklos įsipareigojimą arba perduoti atskirą prekę ar paslaugą (arba su konkrečiu rezultatu, gaunamu įvykdžius veiklos įsipareigojimą arba perdavus atskirą prekę ar paslaugą) ir

b) visos kintamos atlygio sumos priskyrimas veiklos įsipareigojimui ar atskirai prekei ar paslaugai atitinka 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą, atsižvelgiant į visus sutartyje nustatytus veiklos įsipareigojimus ir mokėjimo sąlygas.

86. Siekiant priskirti likusią sandorio kainos sumą, neatitinkančią 85 straipsnio kriterijų, taikomi 73–83 straipsniuose nustatyti priskyrimo reikalavimai.

▼M52

Sandorio kainos pokyčiai

87. Sudarius sutartį sandorio kaina gali keistis dėl įvairių priežasčių, įskaitant neapibrėžtų įvykių išaiškinimą arba kitus aplinkybių pokyčius, dėl kurių pasikeičia atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti mainais už pažadėtas prekes ar paslaugas.

88. Ūkio subjektas sutartyje veiklos įsipareigojimams turi priskirti bet kokius vėlesnius sandorio kainos pokyčius tokiu pačiu pagrindu kaip ir sudarydamas sutartį. Dėl tos priežasties ūkio subjektas iš naujo neturi priskirti sandorio kainos, kad parodytų atskirų pardavimo kainų pokyčius sudarius sutartį. Sumos, priskirtos įvykdytam veiklos įsipareigojimui, pripažįstamos pajamomis arba pajamų sumažėjimu per laikotarpį, kuriuo pasikeičia sandorio kaina.

89. Ūkio subjektas turi priskirti visą sandorio kainos pokytį vienam arba keliems, bet ne visiems veiklos įsipareigojimams arba atskiroms prekėms ar paslaugoms, pažadėtoms rinkinyje, kuris sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą, tik tuo atveju, jeigu atitinkami 85 straipsnyje nustatyti kintamo atlygio priskyrimo kriterijai.

90. Ūkio subjektas turi apskaityti sandorio kainos pokytį, kuris atsiranda dėl sutarties pakeitimo pagal 18–21 straipsnius. Tačiau dėl sandorio kainos pokyčio, kuris atsiranda po sutarties pakeitimo, ūkio subjektas turi taikyti 87–89 straipsnius, kad priskirtų sandorio kainos pokytį bet kuriuo iš šių taikytinų būdų:

a) ūkio subjektas priskiria sandorio kainos pokytį veiklos įsipareigojimams, identifikuotiems sutartyje prieš jos pakeitimą, jeigu ir tik tiek, kiek sandorio kainos pokytis priskirtinas prieš pakeitimą pažadėto kintamo atlygio sumai ir pakeitimas apskaitomas pagal 21 straipsnio a punktą;

b) visais kitais atvejais, kuriais pakeitimas neapskaitomas kaip atskira sutartis pagal 20 straipsnį, ūkio subjektas turi priskirti sandorio kainos pokytį veiklos įsipareigojimams pagal pakeistą sutartį (t. y. veiklos įsipareigojimams, kurie buvo neįvykdyti arba iš dalies neįvykdyti iš karto po pakeitimo).

SUTARTIES IŠLAIDOS

Papildomos sutarties sudarymo išlaidos

91. Ūkio subjektas turi pripažinti papildomas sutarties su klientu sudarymo išlaidas kaip turtą, jeigu ūkio subjektas tikisi šias išlaidas atgauti.

92. Papildomos sutarties sudarymo išlaidos – tokios išlaidos, kurias ūkio subjektas patiria siekdamas sudaryti sutartį su klientu ir kurių jis nebūtų patyręs, jeigu nebūtų sudaręs sutarties (pavyzdžiui, pardavimo komisiniai).

93. Papildomos sutarties sudarymo išlaidos, kurios buvo patirtos nepaisant to, ar sutartis buvo sudaryta, pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, nebent šios išlaidos yra aiškiai priskiriamos klientui nepaisant to, ar sutartis sudaroma.

▼M52

94. Ūkio subjektas gali taikyti tokią praktinę priemonę: papildomas sutarties sudarymo išlaidas gali pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, jeigu turto, kurį ūkio subjektas kitu atveju būtų pripažinęs, amortizacijos laikotarpis yra vieni metai arba trumpesnis.

Sutarties vykdymo išlaidos

95. Jeigu išlaidoms, patirtoms vykdant sutartį su klientu, netaikomas kitas standartas (pavyzdžiui, 2-asis TAS „Atsargos“, 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ arba 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“), ūkio subjektas turtu turi pripažinti išlaidas, patirtas vykdant sutartį, tik jeigu tos išlaidos atitinka visus šiuos kriterijus:

a) išlaidos yra tiesiogiai susijusios su sutartimi arba su numatoma sutartimi, kurią ūkio subjektas gali konkrečiai identifikuoti (pavyzdžiui, išlaidos, susijusios su paslaugomis, teiktinomis pagal atnaujintą esamą sutartį, arba išlaidos, sudarančios turtą, perduotiną pagal konkrečią sutartį, kuri dar nebuvo patvirtinta);

b) išlaidos sukuria arba padidina ūkio subjekto išteklius, kurie bus panaudoti, kad veiklos įsipareigojimai būtų vykdomi (arba toliau vykdomi) ateityje, ir

c) išlaidas, kurias tikimasi atgauti.

96. Išlaidas, patirtas vykdant sutartį su klientu, kurioms taikomas kitas standartas, ūkio subjektas turi apskaityti pagal tuos kitus standartus.

▼M54

97. Tiesiogiai su sutartimi (arba konkrečia numatoma sutartimi) susijusios išlaidos apima bet kurias iš toliau nurodytų išlaidų:

▼M52

a) išlaidas tiesioginiam darbui (pavyzdžiui, darbuotojų, kurie tiesiogiai teikia pažadėtas paslaugas klientui, atlyginimus ir algas);

b) išlaidas tiesioginėms medžiagoms (pavyzdžiui, medžiagoms, naudojamoms teikiant pažadėtas paslaugas klientui);

▼M54

c) išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su sutartimi arba pagal sutartį vykdoma veikla (pavyzdžiui, sutarties valdymo ir priežiūros, draudimo ir įrankių, įrengimų ir naudojimo teise valdomo turto, naudojamų sutarčiai vykdyti, nusidėvėjimo išlaidos), priskyrimą;

▼M52

d) išlaidas, kurios aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį, ir

e) kitas išlaidas, kurios patiriamos tik todėl, kad ūkio subjektas sudarė sutartį (pavyzdžiui, mokėjimus subrangovams).

98. Ūkio subjektas turi pripažinti šias išlaidas sąnaudomis tada, kai jos patiriamos:

a) bendrąsias ir administracines išlaidas (nebent šios išlaidos yra aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį; tokiu atveju ūkio subjektas šias išlaidas vertina pagal 97 straipsnį);

▼M52

b) atliekų, darbo arba kitų išteklių išlaidas sutarčiai vykdyti, kurios nebuvo parodytos sutarties kainoje;

c) išlaidas, kurios susijusios su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais) pagal sutartį (t. y. išlaidas, kurios susijusios su praeityje vykdyta veikla), ir

d) išlaidas, kurių ūkio subjektas negali atskirti: ar išlaidos susijusios su neįvykdytais veiklos įsipareigojimais, ar su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais).

Amortizacija ir turto vertės sumažėjimas

99. Turtas, pripažįstamas pagal 91 ar 95 straipsnį, turi būti amortizuojamas sistemingai, t. y. atitinkamai su prekių ar paslaugų, su kuriomis tas turtas susijęs, perdavimu klientui. Turtas gali būti susijęs su prekėmis ar paslaugomis, perduodamomis pagal konkrečią numatomą sutartį (kaip aprašyta 95 straipsnio a punkte).

100. Ūkio subjektas turi atnaujinti amortizaciją, kad parodytų reikšmingus ūkio subjekto tikėtino prekių ar paslaugų, su kuriomis susijęs turtas, perdavimo klientui periodiškumo pokyčius. Toks pokytis turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

101. Ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu tiek, kiek turto balansinė vertė, pripažįstama pagal 91 ar 95 straipsnį, viršija:

a) likusią atlygio, kurį ūkio subjektas tikisi gauti mainais už prekes ar paslaugas, su kuriomis susijęs turtas, sumą, atėmus

b) išlaidas, kurios tiesiogiai susijusios su tų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu ir kurios nebuvo pripažintos kaip sąnaudos (žr. 97 straipsnį).

102. Taikant 101 straipsnį, kad būtų nustatyta atlygio, kurį ūkio subjektas tikisi gauti, suma, ūkio subjektas turi taikyti principus, pagal kuriuos nustatoma sandorio kaina (išskyrus 56–58 straipsnių reikalavimus dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių), ir tą sumą koreguoti, kad parodytų kliento kredito rizikos poveikį.

103. Prieš ūkio subjektui pripažįstant turto, pripažįstamo pagal 91 ar 95 straipsnius, vertės sumažėjimo nuostolį, ūkio subjektas turi pripažinti bet kokį turto, susijusio su sutartimi, vertės sumažėjimo nuostolį, kuris pripažįstamas pagal kitą standartą (pvz., 2-ąjį TAS, 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS). Atlikęs 101 straipsnyje nustatytą turto vertės sumažėjimo patikrinimą, ūkio subjektas turi įtraukti gautą turto, pripažįstamo pagal 91 ar 95 straipsnius, balansinę vertę į pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, balansinę vertę siekiant tam pinigus kuriančiam vienetui taikyti 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

▼M52

104. Ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu dalies arba viso turto vertės sumažėjimo, anksčiau pripažinto pagal 101 straipsnį, panaikinimą, kai vertės sumažėjimo sąlygos nebeegzistuoja arba buvo pagerintos. Padidinta turto balansinė vertė turi neviršyti sumos, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją), jeigu anksčiau nebūtų buvęs pripažintas joks vertės sumažėjimas.

PATEIKIMAS

105. Kai kuri nors iš sutarties šalių vykdė veiklą, ūkio subjektas turi pateikti sutartį finansinės būklės ataskaitoje kaip sutarties turtą arba sutarties įsipareigojimą, priklausomai nuo ūkio subjekto veiklos ir kliento mokėjimo santykio. Ūkio subjektas atskirai kaip gautiną sumą turi pateikti bet kokias besąlygines teises į atlygį.

106. Jeigu klientas moka atlygį arba ūkio subjektas turi teisę į atlygio sumą, kuri besąlyginė (t. y. gautina suma), prieš ūkio subjektui perduodant klientui prekę ar paslaugą, ūkio subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties įsipareigojimą, kai mokėjimas atliekamas arba yra mokėtinas (atsižvelgiant į tai, kuris pirmesnis). Sutarties įsipareigojimas yra ūkio subjekto įsipareigojimas perduoti klientui prekes ar paslaugas, už kurias ūkio subjektas iš kliento gavo atlygį (arba atlygio suma yra mokėtina).

107. Jeigu ūkio subjektas vykdo sutartį perduodamas prekes ar paslaugas klientui prieš klientui sumokant atlygį arba prieš tai, kai jis yra mokėtinas, ūkio subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties turtą, išskyrus bet kokias sumas, kurios pateikiamos kaip gautina suma. Sutarties turtas – ūkio subjekto teisė į atlygį mainais už prekes ar paslaugas, kurias subjektas perdavė klientui. Ūkio subjektas turi vertinti sutarties turto vertės sumažėjimą pagal 9-ąjį TFAS. Sutarties turto vertės sumažėjimas turi būti vertinamas, pateikiamas ir atskleidžiamas tuo pačiu pagrindu kaip finansinis turtas, t. y. pagal 9-ąjį TFAS (t. p. žr. 113 straipsnio b punktą).

108. Gautina suma – ūkio subjekto teisė į atlygį, kuri yra besąlyginė. Teisė į atlygį yra besąlyginė tik tuo atveju, jei reikia, kad praeitų tam tikras laikas, kol bus sumokėtas mokėtinas atlygis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas pripažintų gautiną sumą, jeigu turėtų galiojančią teisę gauti mokėjimą, net jei tą sumą ateityje gali reikėti grąžinti. Ūkio subjektas gautiną sumą turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS. Atliekant pagal sutartį su klientu gautinos sumos pirminį pripažinimą, bet koks gautinos sumos pagal 9-ąjį TFAS apskaičiavimo ir atitinkamos pripažintų pajamų sumos skirtumas pateikiamas kaip sąnaudos (pavyzdžiui, kaip vertės sumažėjimas).

109. Šiame standarte vartojami terminai „sutarties turtas“ ir „sutarties įsipareigojimas“, tačiau juo ūkio subjektui nedraudžiama šiems elementams finansinės būklės ataskaitoje naudoti kitus aprašus. Jeigu ūkio subjektas naudoja kitus sutarties turto aprašus, ūkio subjektas turi pateikti pakankamai informacijos finansinių ataskaitų naudotojui, kad jis galėtų atskirti gautinas sumas ir sutarties turtą.

▼M52

ATSKLEIDIMAS

110. Atskleidimo reikalavimais siekiama, kad ūkio subjektas atskleistų pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų suprasti pajamų ir pinigų srautų, kylančių iš sutarties su klientu, pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą. Kad šį tikslą pasiektų, ūkio subjektas turi atskleisti šią kokybinę ir kiekybinę informaciją:

a) savo sutartis su klientais (žr. 113–122 straipsnius);

b) reikšmingus sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus toms sutartims taikant šį standartą (žr. 123–126 straipsnius), ir

c) bet kokį sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pripažinimą turtu pagal 91 ar 95 straipsnius (žr. 127–128 straipsnius).

111. Ūkio subjektas turi apsvarstyti, kiek išsami turi būti informacija, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš įvairių reikalavimų. Atskleidžiamą informaciją ūkio subjektas turi apibendrinti arba atskirti, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų sujungti iš esmės skirtingų požymių turintys straipsniai.

112. Ūkio subjektui nereikia atskleisti informacijos pagal šį standartą, jeigu jis tą informaciją pateikė pagal kitą standartą.

Sutartys su klientais

113. Ūkio subjektas turi atskleisti visas šias ataskaitinio laikotarpio sumas, nebent tos sumos pateikiamos atskirai bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal kitus standartus:

a) pajamas, pripažįstamas pagal sutartis su klientais, kurias ūkio subjektas turi atskleisti atskirai nuo savo kitų pajamų šaltinių, ir

b) visus vertės sumažėjimo nuostolius (pagal 9-ąjį TFAS), susijusius su visomis gautinomis sumomis arba sutarties turtu pagal ūkio subjekto sutartis su klientais, kuriuos ūkio subjektas turi atskleisti atskirai nuo vertės sumažėjimo nuostolių pagal kitas sutartis.

Pajamų išskaidymas

114. Ūkio subjektas pripažintas pajamas pagal sutartis su klientas turi išskaidyti į kategorijas, kurios parodo, kaip ekonominiai veiksniai veikia pajamų ir pinigų srautų pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą. Rinkdamasis, kokios rūšies kategorijas naudoti pajamoms išskaidyti, ūkio subjektas turi taikyti B87–B89 straipsniuose pateiktas gaires.

▼**M52**

115. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų suprasti santykį tarp atskleistos informacijos apie išskaidytas pajamas (pagal 114 straipsnį) ir atskleidžiamos kiekvieno apskaitytino segmento informacijos apie pajamas, jeigu ūkio subjektas taiko 8-ąjį TFAS „Veiklos segmentai“.

Likučiai pagal sutartį

116. Ūkio subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:

a) gautinų sumų, sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų pagal sutartis su klientais pradžios ir pabaigos likučius, jeigu jie kitaip atskirai nepateikiami ar neatskleidžiami;

b) pajamas, pripažįstamas ataskaitiniu laikotarpiu, kurios buvo įtrauktos į sutarties įsipareigojimų likutį laikotarpio pradžioje, ir

c) pajamas, pripažįstamas ataskaitiniu laikotarpiu, iš ankstesniais laikotarpiais įvykdytų (arba iš dalies įvykdytų) veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, sandorio kainos pokyčių).

117. Ūkio subjektas turi paaiškinti, kaip jo veiklos įsipareigojimų (žr. 119 straipsnio a punktą) vykdymo laikas susijęs su įprastu mokėjimo laiku (žr. 119 straipsnio b punktą) ir poveikiu, kurį tie veiksniai turi sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučiams. Pateikiamuose paaiškinimuose gali būti naudojama kokybinė informacija.

118. Ūkio subjektas turi teikti reikšmingų sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučių pokyčių per ataskaitinį laikotarpį paaiškinimą. Turi būti paaiškinama kokybinė ir kiekybinė informacija. Ūkio subjekto sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučių pokyčių pavyzdžiai apima bet kurį iš šių:

a) pokyčius dėl verslo jungimų;

b) pajamų koregavimą kumuliatyviai taikant ankstesniam ir esamam laikotarpiams, kurie turi poveikio atitinkamam sutarties turtui ar sutarties įsipareigojimui, taip pat koregavimą dėl pažangos mato pokyčio, sandorio kainos įverčio pokyčio (įskaitant visus vertinimo, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas, keitimus) arba sutarties keitimo;

c) sutarties turto vertės sumažėjimą;

d) teisės į atlygį laikotarpio besąlyginį pokytį (t. y. kad sutarties turtas būtų pergrupuojamas į gautiną sumą) ir

e) veiklos įsipareigojimo vykdymo laikotarpio pokytį (t. y. kad būtų pripažintos pajamos iš sutarties įsipareigojimo).

▼**M52**

Veiklos įsipareigojimai

119. Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie savo veiklos įsipareigojimus pagal sutartis su klientais, įskaitant visų šių dalykų aprašą:

a) kada ūkio subjektas paprastai įvykdo savo veiklos įsipareigojimus (pavyzdžiui, siųsdamas, pristatydamas, teikdamas paslaugas ar suteikęs paslaugą), įskaitant laiką, kada veiklos įsipareigojimai vykdomi pagal susitarimą, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną;

b) reikšmingas mokėjimo sąlygas (pavyzdžiui, kada paprastai atliktinas mokėjimas, ar sutartyje yra reikšmingas finansavimo komponentas, ar atlygio suma kintama ir ar kintamo atlygio įvertis yra paprastai apribotas pagal 56–58 straipsnius);

c) prekių ar paslaugų, kurias ūkio subjektas pažadėjo perduoti, pobūdis, pabrėžiant visus veiklos įsipareigojimus sudaryti susitarimą perduoti prekes ar paslaugas su kita šalimi (t. y. jeigu ūkio subjektas veikia kaip agentas);

d) įsipareigojimai grąžinti prekes ir lėšas bei kiti panašūs įsipareigojimai ir

e) garantijų rūšys ir susiję įsipareigojimai.

Sandorio kaina, priskirta likusiems veiklos įsipareigojimams

120. Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją apie savo likusius veiklos įsipareigojimus:

a) bendrą sandorio kainos sumą, priskirtą likusiems veiklos įsipareigojimams, kurie neįvykdyti (arba iš dalies neįvykdyti) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ir

b) paaiškinimą, kada ūkio subjektas tikisi pripažinti atskleidžiamą sumą pajamomis pagal 120 straipsnio a punktą, kurią ūkio subjektas turi atskleisti vienu iš šių būdų:

i) kiekybiškai, naudodamas intervalus, kurie labiausiai tiktų likusių veiklos įsipareigojimų trukmei, arba

ii) naudodamas kokybinę informaciją.

121. Galima taikyti tokią praktinę priemonę: ūkio subjektui nereikia pagal 120 straipsnį atskleisti informacijos apie veiklos įsipareigojimą, jeigu vykdoma viena iš šių sąlygų:

a) veiklos įsipareigojimas įtrauktas į sutartį, kurios pradinė numatoma trukmė yra vieni metai arba trumpesnė, arba

b) ūkio subjektas pripažįsta pajamas iš veiklos įsipareigojimo vykdymo pagal B16 straipsnį.

▼M52

122. Ūkio subjektas turi kokybiškai paaiškinti, ar jis taiko 121 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę ir ar bet koks atlygis pagal sutartis su klientais nėra įtrauktas į sandorio kainą ir todėl nėra įtrauktas į pagal 120 straipsnį atskleidžiamą informaciją. Pavyzdžiui, į sandorio kainos įvertį nebūtų įtraukiamos jokios apskaičiuotos kintamo atlygio sumos, kurios yra apribotos (žr. 56–58 straipsnius).

Reikšmingi sprendimai taikant šį standartą

123. Ūkio subjektas turi atskleisti sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus taikant šį standartą, kurie daro reikšmingą poveikį nustatant pajamų pagal sutartis su klientais sumą ir laiką. Visų pirma ūkio subjektas turi paaiškinti sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus nustatant abu toliau nurodytus dalykus:

a) veiklos įsipareigojimų vykdymo laiką (žr. 124–125 straipsnius) ir

b) sandorio kainą ir sumas, priskirtas veiklos įsipareigojimams (žr. 126 straipsnį).

Veiklos įsipareigojimų vykdymo laiko nustatymas

124. Atskleisdamas per tam tikrą laikotarpį ūkio subjekto įvykdomus veiklos įsipareigojimus, ūkio subjektas turi atskleisti abu toliau nurodytus dalykus:

a) metodus, taikomus pajamoms pripažinti (pavyzdžiui, taikomo produkcijos metodo ar sąnaudų metodo aprašą ir kaip tie metodai taikomi), ir

b) paaiškinimą, kodėl taikomais metodais pateikiamas tikslus prekių ar paslaugų perdavimo aprašas.

125. Atskleisdamas tam tikru momentu įvykdomus veiklos įsipareigojimus, ūkio subjektas turi atskleisti reikšmingus sprendimus, padarytus vertinant, kada klientas įgyja pažadėtų prekių ar paslaugų kontrolę.

Sandorio kainos ir sumų, priskirtų veiklos įsipareigojimams, nustatymas

126. Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie metodus, duomenis ir prielaidas, taikomus visiems toliau nurodytiems dalykams:

a) sandorio kainos nustatymui, kuris, be kita ko, apima kintamo atlygio įverčių nustatymą, atlygio sumos pagal pinigų laiko vertės poveikį koregavimą ir nepiniginio atlygio apskaičiavimą;

b) vertinimui, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas;

c) sandorio kainos priskyrimui, įskaitant pažadėtų prekių ar paslaugų atskirų pardavimo kainų apskaičiavimą ir nuolaidų bei kintamo atlygio priskyrimą konkrečiai sutarties daliai (jeigu taikoma), ir

▼M52

d) įsipareigojimų grąžinti prekes ir lėšas bei kitų panašių įsipareigojimų apskaičiavimui.

Sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pripažinimas turtu

127. Ūkio subjektas turi aprašyti abu toliau nurodytus dalykus:

a) sprendimus, priimtus nustatant išlaidų, patirtų sudarant arba vykdant sutartį su klientu, sumą (pagal 91 ar 95 straipsnį), ir

b) metodą, kurį jis taiko siekdamas nustatyti amortizaciją kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu.

128. Ūkio subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:

a) turtu pripažintų sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pabaigos likučius (pagal 91 ar 95 straipsnį) pagal pagrindines turto kategorijas (pavyzdžiui, sutarties su klientu sudarymo išlaidos, išlaidos iki sutarties sudarymo ir parengiamosios veiklos išlaidos) ir

b) amortizacijos sumą ir visus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus ataskaitiniu laikotarpiu.

Praktinės priemonės

129. Jeigu ūkio subjektas pasirenka naudoti arba 63 straipsnyje (apie reikšmingo finansavimo komponento egzistavimą), arba 94 straipsnyje (apie papildomas sutarties sudarymo išlaidas) nurodytą praktinę priemonę, ūkio subjektas tą faktą turi atskleisti.

A priedas

Apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

sutartis	susitarimas tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriuo sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės.
sutarties turtas	ūkio subjekto teisė į atlygį mainais už prekes ar paslaugas, kurias subjektas perdavė **klientui**, kai tą teisę lemia ne praeinantis laikas, bet kitas veiksnys (pavyzdžiui, būsima ūkio subjekto veikla).
sutarties įsipareigojimas	ūkio subjekto įsipareigojimas **klientui** perduoti prekes ar paslaugas, už kurias ūkio subjektas iš kliento gavo atlygį (arba suma yra mokėtina).
klientas	šalis, su ūkio subjektu sudariusi sutartį už atlygį gauti prekes ar paslaugas, kurios yra įprastos ūkio subjekto veiklos produktas.

▼M52

pajamos	ekonominės naudos padidėjimas per apskaitinį laikotarpį: įplaukų ar turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, dėl ko padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos atvejus, kai nuosavas kapitalas didinamas savininkų įnašais.
veiklos įsipareigojimas	pažadas **sutartyje** su **klientu** perduoti klientui: a) prekę ar paslaugą (arba prekių ar paslaugų paketą), kuri yra atskira, arba b) atskirų prekių ar paslaugų, kurios iš esmės yra vienodos ir perduodamos klientui pagal vienodą modelį, rinkinį.
pajamos	iš įprastos ūkio subjekto veiklos **gaunamos lėšos**.
(prekės arba paslaugos) atskira pardavimo kaina	kaina, už kurią ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą parduotų **klientui** atskirai.
(sutarties su klientu) sandorio kaina	atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti mainais už **klientui** perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas, išskyrus trečiųjų šalių vardu surinktas sumas.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–129 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

▼M55

B1 Šios taikymo nuorodos suskirstomos į šias kategorijas:

▼M52

a) per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai (B2–B13 straipsniai);

b) pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimo metodai (B14–B19 straipsniai);

c) pardavimas su teise grąžinti (B20–B27 straipsniai);

d) garantijos (B28–B33 straipsniai);

e) savo sąskaita veikiančio subjekto atlygis, palyginti su agento atlygiu (B34–B38 straipsniai);

f) kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas (B39–B43 straipsniai);

▼M52

g) teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo (B44–B47 straipsniai);

h) negrąžintinas išankstinis atlygis (ir kai kurios susijusios išlaidos) (B48–B51 straipsniai);

▼M55

i) licencijavimas (B52–B63B straipsniai);

▼M52

j) atpirkimo sandoriai (B64–B76 straipsniai);

k) konsignacijos susitarimai (B77–B78 straipsniai);

l) susitarimai, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną (B79–B82 straipsniai);

m) kliento priėmimas (B83–B86 straipsniai) ir

n) išskaidytos informacijos apie pajamas atskleidimas (B87–B89 straipsnis).

Per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai

B2 Pagal 35 straipsnį veiklos įsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, jeigu tenkinamas vienas iš šių kriterijų:

a) klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla vykdant sutartį (žr. B3–B4 straipsnius), ir ja pasinaudoja;

b) ūkio subjekto veikla sukuriamas arba pagerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gamyba), kurį klientas kontroliuoja, kol turtas yra kuriamas ar gerinamas (žr. B5 straipsnį), arba

c) ūkio subjekto veikla nesukuriamas turtas, kurį ūkio subjektas gali naudoti alternatyviai (žr. B6–B8 straipsnius), bet ūkio subjektas turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (žr. B9–B13 straipsnius).

Vienu metu gaunama nauda, kurią suteikia ūkio subjekto veikla, ir pasinaudojimas ja (35 straipsnio a punktas)

B3 Kai kurių rūšių veiklos įsipareigojimų atveju, vertinimas, ar klientas gauna naudą, kurią suteikia jo veikla vykdant sutartį, ir vienu metu ta nauda pasinaudoja, kai ją gauna, bus paprastas. Tai, pavyzdžiui, įprastos arba kartotinės paslaugos (pavyzdžiui, valymo paslaugos), kurias teikiant gaunamą naudą, kurią klientui suteikia ūkio subjekto veikla, ir pasinaudojimą ja galima lengvai identifikuoti.

▼**M52**

B4 Kitų rūšių veiklos įsipareigojimų atveju gali būti, kad ūkio subjektas negali lengvai identifikuoti, ar klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla vykdant sutartį, ir ja pasinaudoja. Tokiomis aplinkybėmis veiklos įsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, jei ūkio subjektas nustato, kad kitam ūkio subjektui nereikėtų iš esmės iš naujo atlikti ūkio subjekto iki tam tikros datos baigto darbo, jeigu tas kitas ūkio subjektas vykdytų likusį veiklos įsipareigojimą klientui. Nustatant, ar kitam ūkio subjektui nereikėtų iš esmės iš naujo atlikti ūkio subjekto iki tam tikros datos baigto darbo, ūkio subjektas turi padaryti abi šias prielaidas:

a) neatsižvelgti į galimus sutartyje nustatytus apribojimus ar praktinius apribojimus, dėl kurių kitu atveju ūkio subjektas neperduotų likusio veiklos įsipareigojimo kitam ūkio subjektui, ir

b) daryti prielaidą, kad kitas ūkio subjektas, vykdantis likusį veiklos įsipareigojimą, neturėtų naudos iš jokio turto, kurį dabar kontroliuoja ūkio subjektas ir kurį ūkio subjektas toliau kontroliuotų, jeigu veiklos įsipareigojimas būtų perduotas kitam ūkio subjektui.

Kliento kontroliuojamas turtas, kol turtas kuriamas ar gerinamas (35 straipsnio b punktas)

B5 Nustatydamas, ar klientas kontroliuoja turtą, kol turtas kuriamas ar gerinamas pagal 35 straipsnio b punktą, ūkio subjektas turi taikyti 31–34 ir 38 straipsniuose nustatytus kontrolės reikalavimus. Kuriamas ar gerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gamyba) gali būti materialusis ar nematerialusis.

Ūkio subjekto veikla nesukuriamas turtas, kuris gali būti naudojamas alternatyviai (35 straipsnio c punktas)

B6 Įvertindamas, ar turtas gali būti naudojamas alternatyviai pagal 36 straipsnį, ūkio subjektas atsižvelgia į sutartyje nustatytų apribojimų ar praktinių apribojimų poveikį galimybei jam lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip, kaip antai jį parduoti kitam klientui. Galimybė nutraukti sutartį su klientu nėra svarbi aplinkybė vertinant, ar ūkio subjektas galėtų lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip.

B7 Sutartyje nustatytas galimybės ūkio subjektui nuspręsti turtą naudoti kitaip apribojimas turi būti esminis, kad ūkio subjektas negalėtų turto naudoti alternatyviai. Sutartyje nustatytas apribojimas yra esminis, jeigu klientas galėtų įgyvendinti savo teises į pažadėtą turtą, jeigu ūkio subjektas norėtų nuspręsti turtą naudoti kitaip. Kita vertus, sutartyje nustatytas apribojimas nėra esminis, jeigu, pavyzdžiui, turtas iš esmės gali būti pakeičiamas kitu turtu, kurį ūkio subjektas galėtų perduoti kitam klientui nepažeisdamas sutarties ir nepatirdamas reikšmingų išlaidų, kurių kitu atveju nebūtų patyręs dėl tos sutarties.

▼**M52**

B8 Praktinis galimybės ūkio subjektui nuspręsti turtą naudoti kitaip apribojimas egzistuoja, jeigu ūkio subjektas patirtų reikšmingų ekonominių nuostolių dėl sprendimo, kaip bus naudojamas turtas. Reikšmingas ekonominis nuostolis gali susidaryti, nes ūkio subjektas arba patirtų reikšmingų išlaidų dėl turto perdirbimo, arba galėtų turtą parduoti su reikšmingais nuostoliais. Pavyzdžiui, galimybė ūkio subjektui nuspręsti, kaip naudoti turtą, gali būti praktiškai apribota arba dėl modelio specifikacijų, kurios unikalios klientui, arba dėl turto buvimo atokiose vietovėse.

Teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (35 straipsnio c punktas)

B9 Pagal 37 straipsnį ūkio subjektas turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, jeigu ūkio subjektas turėtų teisę į sumą, kuria bent jau atlyginama ūkio subjekto iki tam tikros datos baigta vykdyti veikla tuo atveju, jeigu klientas ar kita šalis nutraukia sutartį dėl kitų priežasčių nei pažadėtos veiklos neįvykdymas. Suma, kuria būtų atlyginama ūkio subjekto iki tam tikros datos baigta vykdyti veikla, būtų suma, kuri prilygsta iki tol perduotų prekių ar paslaugų pardavimo kainai (pavyzdžiui, vykdant veiklos įsipareigojimą ūkio subjekto patirtų išlaidų atgavimas ir pagrįsta pelno marža), o ne kompensacijai tik už ūkio subjekto galimą pelno praradimą, jeigu sutartis būtų nutraukta. Kompensacija už pagrįstą pelno maržą neturi būti lygi pelno maržai, kuri tikėtina, jeigu sutartis būtų įvykdyta, kaip pažadėta, bet ūkio subjektas turėtų turėti teisę į kompensaciją dėl vienos iš šių sumų:

a) dalį sutartyje numatytos tikėtinos pelno maržos, kuri pagrįstai parodo ūkio subjekto veiklos rezultatus pagal sutartį prieš ją klientui (ar kitai šaliai) nutraukiant, arba

b) pagrįstą ūkio subjekto kapitalo vertės grąžą pagal panašias sutartis (arba įprastą ūkio subjekto veiklos maržą pagal panašias sutartis), jeigu konkreti marža pagal sutartį yra didesnė už grąžą, kurią ūkio subjektas paprastai gauna pagal panašias sutartis.

B10 Ūkio subjekto teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą nebūtinai turi būti galiojanti besąlyginė teisė gauti mokėjimą. Daugeliu atvejų ūkio subjektas turės besąlyginę teisę gauti mokėjimą tik pasiekęs sutartą svarbų etapą arba visiškai įvykdęs veiklos įsipareigojimą. Vertindamas, ar turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, ūkio subjektas turi atsižvelgti, ar jis turėtų įgyvendintiną teisę reikalauti arba išlaikyti teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, jeigu sutartis turėtų būti nutraukta prieš ją užbaigiant vykdyti dėl kitų priežasčių, nei ūkio subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas.

▼M52

B11 Kai kuriose sutartyse klientas gali turėti teisę nutraukti sutartį tik konkrečiai nustatytu sutarties galiojimo laikotarpio metu arba klientas gali neturėti jokios teisės nutraukti sutarties. Jeigu klientas imasi nutraukti sutartį neturėdamas teisės nutraukti sutartį tuo metu (taip pat kai klientas nevykdo savo įsipareigojimų, kaip pažadėjo), pagal sutartį (arba kitus teisės aktus) ūkio subjektui gali būti suteikiama teisė toliau perduoti klientui pažadėtas prekes ar paslaugas, pažadėtas pagal sutartį, ir reikalauti kliento mokėti pažadėtą atlygį mainais už tas prekes ar paslaugas. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, nes ūkio subjektas turi teisę toliau vykdyti savo įsipareigojimus pagal sutartį ir reikalauti kliento vykdyti savo įsipareigojimus (tarp jų – mokėti pažadėtą atlygį).

B12 Vertindamas teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą egzistavimą ir galimybę ją įgyvendinti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir visus teisės aktus bei teisnius precedentus, kurie galėtų papildyti ar panaikinti tas sutarties sąlygas. Vertinama, ar:

a) teisės aktai, administravimo praktika ar teisinis precedentas ūkio subjektui suteikia teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, nors ta teisė sutartyje su klientu konkrečiai nenurodyta;

b) atitinkamas teisinis precedentas rodo, kad panašios teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą panašiose sutartyse nėra teisiškai privalomos; arba

c) ūkio subjekto įprastos verslo praktikos pasirinkti neįgyvendinti teisės gauti mokėjimą rezultatas – ta teisė toje teisinėje aplinkoje nebeįgyvendinama. Tačiau nepaisant to, kad ūkio subjektas gali pasirinkti atsisakyti savo teisės gauti mokėjimą panašiose sutartyse, ūkio subjektas ir toliau iki tam tikros datos turėtų teisę gauti mokėjimą, jeigu sutartyje su klientu jo teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą išlieka įgyvendintina teise.

B13 Sutartyje nustatytame mokėjimo tvarkaraštyje nebūtinai nurodoma, ar ūkio subjektas turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą. Nors sutartyje nustatytame mokėjimo tvarkaraštyje nurodomas kliento mokėtino atlygio laikas ir suma, mokėjimo tvarkaraštis nebūtinai galėtų būti ūkio subjekto teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą įrodymu. Taip, pavyzdžiui, yra dėl to, kad sutartyje galėtų būti nustatyta, kad iš kliento gautas atlygis gali būti grąžinamas dėl kitų priežasčių nei ūkio subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas pagal sutartį.

Pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimo metodai

B14 Metodai, kurie gali būti taikomi ūkio subjekto pažangai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą įvertinti per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, yra šie:

▼M52

a) produkcijos metodai (žr. B15–B17 straipsnius) ir

b) sąnaudų metodai (žr. B18–B19 straipsnius).

Produkcijos metodai

B15 Pagal produkcijos metodus pajamos pripažįstamos tiesiogiai vertinant iki tam tikros datos klientui perduodamų prekių ar paslaugų vertę, palyginti su likusių sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų verte. Produkcijos metodai apima metodus, kaip antai iki tam tikros datos padarytos veiklos tyrimą, pasiektų rezultatų vertinimą, pasiektus svarbius etapus, praėjusį laiką ir pagamintus ar pristatytus produkcijos vienetus. Kai ūkio subjektas vertina, ar savo pažangai vertinti taikyti produkcijos metodą, ūkio subjektas turi atsižvelgti, ar pasirinkta produkcija tiksliai parodytų ūkio subjekto veiklą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Produkcijos metodas tiksliai neparodytų ūkio subjekto veiklos, jeigu pagal pasirinktą produkciją nebūtų galima įvertinti kai kurių prekių ar paslaugų, kurių kontrolė buvo perduota klientui. Pavyzdžiui, produkcijos metodai, grindžiami pagamintais ar pristatytais produkcijos vienetais, tiksliai neparodytų ūkio subjekto veiklos vykdant veiklos įsipareigojimą, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjekto veiklos rezultatas būtų nebaigta gamyba arba pagamintos prekės, kurias kontroliuoja klientas ir kurios nėra įtrauktos į produkcijos vertinimą.

B16 Galima taikyti tokią praktinę priemonę: jeigu ūkio subjektas turi teisę gauti tokios sumos atlygį iš kliento, kuri tiesiogiai klientui atitinka iki tam tikros datos ūkio subjekto baigtos vykdyti veiklos vertę (pavyzdžiui, paslaugų sutartis, pagal kurią ūkio subjektas išrašo fiksuotos sumos sąskaitą už kiekvieną paslaugos teikimo valandą), ūkio subjektas gali pripažinti pajamas tokia suma, į kokią ūkio subjektas turi teisę išrašyti sąskaitą.

B17 Produkcijos metodų trūkumai yra tie, kad produkcija, pagal kurią vertinama pažanga, gali būti tiesiogiai nestebima, o informacija, kurios reikia jiems taikyti, gali būti ūkio subjektui neprieinama be per didelių išlaidų. Todėl gali reikėti taikyti sąnaudų metodą.

Sąnaudų metodai

B18 Pagal sąnaudų metodus pajamos pripažįstamos remiantis ūkio subjekto pastangomis arba sąnaudomis veiklos įsipareigojimui įvykdyti (pavyzdžiui, sunaudoti ištekliai, dirbtos darbo valandos, patirtos išlaidos, praėjęs laikas ir įrenginių darbo valandos), palyginti su bendromis tikėtinomis sąnaudomis tam veiklos įsipareigojimui įvykdyti. Jeigu ūkio subjekto pastangos arba sąnaudos vienodai išleistos per visą veiklos vykdymo laikotarpį, gali būti tinkama ūkio subjektui pripažinti pajamas tiesiogiai proporcingai.

B19 Sąnaudų metodų trūkumas yra tas, kad gali nebūti tiesioginio ryšio tarp ūkio subjekto sąnaudų ir prekių ar paslaugų kontrolės perdavimo klientui. Todėl ūkio subjektas į sąnaudų metodą neįtraukia poveikio visų sąnaudų, kurios pagal 39 straipsnyje nurodytą pažangos vertinimo tikslą neparodo ūkio subjekto veiklos klientui perduodant prekių ar paslaugų kontrolę. Pavyzdžiui, naudojant išlaidomis grindžiamą sąnaudų metodą, pažangos mato koregavimo gali prireikti tokiomis aplinkybėmis:

▼M52

a) kai patirtos išlaidos nepadeda ūkio subjektui daryti pažangą siekiant įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas nepripažintų pajamų pagal patirtas išlaidas, kurios priskirtinos reikšmingam ūkio subjekto veiklos neefektyvumui, kuris neparodytas sutarties kainoje (pavyzdžiui, atliekų, darbo arba kitų išteklių nenumatytų kiekių išlaidos, susidariusios vykdant veiklos įsipareigojimą);

b) kai patirtos išlaidos nėra proporcingos ūkio subjekto pažangai siekiant įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjekto veikla geriausiai būtų parodyta, jeigu būtų pakoreguotas sąnaudų metodas, kad pajamos būtų pripažįstamos tik pagal patirtas išlaidas. Pavyzdžiui, tiksliai parodant ūkio subjekto veiklą būtų galima pripažinti tokios sumos pajamas, kuri prilygtų išlaidoms prekei, naudojamai veikos įsipareigojimui įvykdyti, jeigu sudarant sutartį ūkio subjektas tikisi, kad bus atitinkamos visos šios sąlygos:

i) prekė nebus atskira;

ii) tikimasi, kad prekės kontrolę klientas gaus žymiai anksčiau, nei gaus su preke susijusias paslaugas;

iii) išlaidos perduotai prekei yra reikšmingos, palyginti su bendromis tikėtinomis visiškai įvykdyto veiklos įsipareigojimo išlaidomis, ir

iv) ūkio subjektas pirks prekę iš trečiosios šalies ir aktyviai nedalyvaus ją kuriant ir gaminant (bet ūkio subjektas veiks kaip savo sąskaita veikiantis subjektas, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose).

Pardavimas su teise grąžinti

B20 Pagal kai kurias sutartis ūkio subjektas ne tik perduoda produkto kontrolę klientui, bet ir suteikia klientui teisę grąžinti produktą dėl įvairių priežasčių (kaip antai, nepasitenkinimas produktu) ir gauti bet kurį iš šių priemonių derinį:

a) visą ar dalinį bet kokio sumokėto atlygio grąžinimą;

b) kreditą, kurį galima padengti ūkio subjektui mokėtinomis ar ateityje mokėtinomis sumomis, ir

c) kitą produktą mainais.

B21 Siekdamas apskaityti produktų su teise grąžinti perdavimą (ir kai kurias paslaugas, kurios teikiamos grąžinant produktus), ūkio subjektas turi pripažinti visus šiuos dalykus:

a) pajamas už perduotus produktus tokia atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti (todėl pajamomis nebūtų pripažįstami produktai, kurie, tikėtina, bus grąžinti);

▼**M52**

b) lėšų grąžinimo įsipareigojimą ir

c) turtą (ir atitinkamą pardavimo išlaidų koregavimą) dėl teisės atgauti produktus iš kliento vykdant lėšų grąžinimo įsipareigojimą.

B22 Ūkio subjekto pažadas būti pasirengus priimti grąžintą produktą per grąžinimo laikotarpį, be įsipareigojimo grąžinti lėšas, neturi būti apskaitomas kaip veiklos įsipareigojimas.

B23 Ūkio subjektas taiko 47–72 straipsniuose nustatytus reikalavimus (įskaitant reikalavimus dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių pagal 56–58 straipsnius), kad nustatytų atlygio sumą, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti (t. y. išskyrus produktus, kurie, tikėtina, bus grąžinti). Visų gautų (arba gautinų) sumų, į kurias ūkio subjektas nesitiki turėti teisės, atveju ūkio subjektas neturi pripažinti pajamų, kai jis perduoda produktus klientams, bet turi pripažinti gautas (arba gautinas) sumas kaip lėšų grąžinimo įsipareigojimą. Vėliau, kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ūkio subjektas turi atnaujinti savo sumų, teisę į kurias tikisi turėti mainais už perduotus produktus, vertinimą, atitinkamai pakeisti sandorio kainą, taigi ir pripažintą pajamų sumą.

B24 Ūkio subjektas turi atnaujinti lėšų grąžinimo įsipareigojimo vertinimą kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal tikėtinų grąžinamų sumų pokyčius. Ūkio subjektas turi pripažinti atitinkamus koregavimus kaip pajamas (arba pajamų sumažėjimą).

B25 Turtas, pripažįstamas dėl ūkio subjekto teisės atgauti produktus iš kliento vykdant lėšų grąžinimo įsipareigojimą, iš pradžių turi būti įvertintas nurodant ankstesnę produkto balansinę vertę (pavyzdžiui, atsargas), atėmus visas tikėtinas šių produktų atgavimo išlaidas (įskaitant galimą ūkio subjektui grąžinamų produktų vertės sumažėjimą). Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjektas turi atnaujinti turto vertinimą pagal tikėtinų grąžinamų sumų pokyčius. Ūkio subjektas turtą pateikia atskirai nuo lėšų grąžinimo įsipareigojimo.

B26 Taikant šį standartą, kai klientai vieną produktą pakeičia kitu tokios pačios rūšies, kokybės, sąlygų ir kainos produktu (pavyzdžiui, vienos spalvos ar dydžio į kitos spalvos ar dydžio produktą), tai nelaikoma grąžinimu.

B27 Sutartys, pagal kurias klientas gali grąžinti defektų turintį produktą ir jį pakeisti į veikiantį produktą, turi būti vertinamos pagal B28–B33 straipsniuose pateikiamas gaires dėl garantijų.

▼**M52**

Garantijos

B28 Ūkio subjektui įprasta (pagal sutartį, teisę arba įprastą ūkio subjekto verslo praktiką) pateikti parduodamo produkto (prekės ar paslaugos) garantiją. Garantijos pobūdis gali labai skirtis skirtingose pramonės šakose ir sutartyse. Kai kuriomis garantijomis klientui suteikiamas užtikrinimas, kad susijęs produktas veiks, kaip šalys numatė, nes jis atitinka sutartas specifikacijas. Kitomis garantijomis, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga.

B29 Jeigu klientas turi galimybę garantiją nusipirkti atskirai (pavyzdžiui, kai garantija įkainojama arba dėl jos deramasi atskirai), garantija yra atskira paslauga, nes, be produkto, kurio veikimas aprašytas sutartyje, ūkio subjektas pažada klientui suteikti paslaugą. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi apskaityti pažadėtą garantiją kaip veiklos įsipareigojimą pagal 22–30 straipsnius ir tam veiklos įsipareigojimui priskirti dalį sandorio kainos pagal 73–86 straipsnius.

B30 Jeigu klientas neturi galimybės pirkti garantiją atskirai, ūkio subjektas turi apskaityti garantiją pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, nebent pagal pažadėtą garantiją arba pažadėtos garantijos dalį klientui, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga.

B31 Vertindamas, ar garantija, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga, ūkio subjektas turi atsižvelgti į tokius veiksnius:

a) ar garantijos reikalaujama pagal teisę: jeigu pagal teisę reikalaujama, kad ūkio subjektas suteiktų garantiją, tokio įstatymo egzistavimas rodo, kad pažadėta garantija nėra veiklos įsipareigojimas, nes tokie reikalavimai paprastai egzistuoja, kad klientai būtų apsaugoti nuo rizikos įsigyti prekių su defektais;

b) garantijos galiojimo laikotarpį: kuo galiojimo laikotarpis ilgesnis, tuo labiau tikėtina, kad pažadėta garantija yra veiklos įsipareigojimas, nes tuo labiau tikėtina, kad, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, bus suteikiama paslauga;

c) užduočių, kurias ūkio subjektas pažada atlikti, pobūdį: jeigu ūkio subjektui būtina atlikti nurodytas užduotis, kad suteiktų užtikrinimą, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas (pavyzdžiui, siuntimo paslauga, jei produktas su defektais), dėl tokių užduočių veikiausia veiklos įsipareigojimas neatsiranda.

▼M52

B32 Jeigu garantija arba garantijos dalimi, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga, pažadėta paslauga yra veiklos įsipareigojimas. Todėl ūkio subjektas turi priskirti sandorio kainą produktui ir paslaugai. Jeigu ūkio subjektas pažada ir užtikrinimo garantiją, ir paslaugos garantiją, bet negali pagrįstai jų apskaityti atskirai, ūkio subjektas abi garantijas apskaito kartu kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą.

B33 Dėl teisės, pagal kurią reikalaujama, kad ūkio subjektas mokėtų atlygį, jei jo produktai sukelia žalą arba nuostolių, veiklos įsipareigojimas neatsiranda. Pavyzdžiui, gamintojas gali parduoti produktus jurisdikciją turinčioje teritorijoje, kurioje pagal įstatymą gamintojas atsakingas už bet kokius nuostolius (pavyzdžiui, asmens turtui), kurie gali susidaryti klientui naudojant produktą pagal jo numatytą paskirtį. Panašiai veiklos įsipareigojimas neatsiranda ir dėl ūkio subjekto pažado atlyginti žalą klientui už atsakomybę ir nuostolius, atsiradusius dėl ieškinių dėl patentų, autorių teisių, prekių ženklų arba kitų ūkio subjekto produktais padaromų pažeidimų. Ūkio subjektas tokius įsipareigojimus turi apskaityti pagal 37-ąjį TFAS.

Savo sąskaita veikiančio subjekto atlygis, palyginti su agento atlygiu

▼M55

B34 Kai yra kita klientui prekes tiekianti ar paslaugas teikianti šalis, ūkio subjektas turi nustatyti, ar jo pažado pobūdis yra veiklos įsipareigojimas pačiam tiekti nurodytas prekes ar teikti nurodytas paslaugas (t. y. ūkio subjektas yra savo sąskaita veikiantis subjektas), ar susitarti, kad tas prekes tiektų ar paslaugas teiktų kita šalis (t. y. ūkio subjektas yra agentas). Ūkio subjektas nustato, ar jis yra savo sąskaita veikiantis subjektas, ar agentas kiekvienai klientui pažadėtai nurodytai prekei ar paslaugai. Nurodyta prekė ar paslauga yra atskira klientui tiektina prekė ar teiktina paslauga (arba atskiras prekių ar paslaugų paketas) (žr. 27–30 straipsnius). Jeigu sutartis su klientu apima daugiau nei vieną nurodytą prekę ar paslaugą, ūkio subjektas tam tikroms nurodytoms prekėms ar paslaugoms gali būti savo sąskaita veikiantis subjektas, o kitoms – agentas.

B34A Siekdamas nustatyti savo pažado pobūdį (kaip aprašyta B34 straipsnyje), ūkio subjektas turi:

a) identifikuoti nurodytas klientui tiektinas prekes ar teiktinas paslaugas (pavyzdžiui, tai gali būti teisė į prekę ar paslaugą, kurią tieks arba teiks kita šalis (žr. 26 straipsnį)) ir

b) įvertinti, ar jis kontroliuoja (kaip aprašyta 33 straipsnyje) kiekvieną nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui.

B35 Ūkio subjektas yra savo sąskaita veikiantis subjektas, jeigu jis kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Tačiau ūkio subjektas nebūtinai kontroliuoja nurodytą prekę, jeigu ūkio subjektas tos prekės nuosavybės teisę gauna tik trumpam, kol nuosavybės teisė perduodama klientui. Ūkio subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, gali pats įvykdyti veiklos įsipareigojimą tiekti nurodytas prekes ar teikti nurodytas paslaugas arba gali pasamdyti kitą šalį (pavyzdžiui, subrangovą), kad šis jo vardu įvykdytų kai kuriuos arba visus veiklos įsipareigojimus.

▼**M55**

B35A Kai tiekiant prekes ar teikiant paslaugas klientui dalyvauja kita šalis, ūkio subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, įgyja bet kurio iš toliau nurodytų dalykų kontrolę:

a) prekės ar kito turto iš kitos šalies, kurią (kurį) jis tuomet perduoda klientui;

b) teisės į kitos šalies suteiktiną paslaugą, kuri suteikia ūkio subjektui galimybę nurodyti tai šaliai suteikti paslaugą klientui ūkio subjekto vardu;

c) prekės ar paslaugos iš kitos šalies, kurią jis tuomet derina su kitomis prekėmis ar paslaugomis tiekdamas nurodytą prekę ar teikdamas nurodytą paslaugą klientui. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas teikia reikšmingą paslaugą (žr. 29 straipsnio a punktą), kuria kitos šalies tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos įtraukiamos į nurodytą prekę ar paslaugą, kurią klientas užsakė sudarydamas sutartį, ūkio subjektas kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas pirmiausia įgyja nurodytą prekę ar paslaugą (kuri apima prekes ar paslaugas iš kitų šalių) sudarančių elementų kontrolę ir sprendžia, kaip juos naudoti, kad būtų sukurtas sudėtinis produktas, kuris yra nurodyta prekė ar paslauga.

B35B Kai ūkio subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, įvykdo veiklos įsipareigojimą (arba kai jį vykdo), ūkio subjektas pajamomis pripažįsta bendrąją atlygio sumą, teisę į kurią tikisi turėti mainais už perduotą nurodytą prekę ar paslaugą.

B36 Ūkio subjektas yra agentas, jei ūkio subjekto veiklos įsipareigojimas yra susitarti, kad nurodytą prekę tiektų ar nurodytą paslaugą teiktų kita šalis. Ūkio subjektas, kuris yra agentas, nekontroliuoja kitos šalies tiekiamos nurodytos prekės ar teikiamos nurodytos paslaugos prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Kai ūkio subjektas, kuris yra agentas, įvykdo veiklos įsipareigojimą (arba kai jį vykdo), ūkio subjektas pajamomis pripažįsta visų mokesčių ar komisinių sumą, teisę į kurią tikisi turėti mainais už susitarimą, kad nurodytas prekes tiektų ar nurodytas paslaugas teiktų kita šalis. Ūkio subjekto mokesčiai ar komisiniai gali būti grynoji atlygio suma, kurią ūkio subjektas pasilieka kitai šaliai sumokėjęs atlygį, gautą mainais už tos šalies pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas.

B37 Rodikliai, iš kurių matyti, kad ūkio subjektas kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ji perduodama klientui (ir todėl yra savo sąskaita veikiantis ūkio subjektas (žr. B35 straipsnį)), apima, be kita ko, šiuos dalykus:

a) ūkio subjektas pirmiausia yra atsakingas už pažado tiekti nurodytą prekę ar teikti nurodytą paslaugą įvykdymą. Tai paprastai apima atsakomybę už nurodytos prekės ar paslaugos priimtinumą (pavyzdžiui, pagrindinę atsakomybę už tai, kad prekė ar paslauga atitiktų kliento specifikacijas). Jeigu ūkio subjektas pirmiausia yra atsakingas už pažado tiekti nurodytą prekę ar teikti nurodytą paslaugą įvykdymą, tai gali rodyti, kad kita šalis, dalyvaujanti tiekiant nurodytą prekę ar teikiant nurodytą paslaugą, veikia ūkio subjekto vardu;

▼M55

b) ūkio subjektui kyla atsargų rizika prieš prekės ar paslaugos perdavimą klientui arba po kontrolės perdavimo klientui (pavyzdžiui, jeigu klientas turi grąžinimo teisę). Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas įgyja arba įsipareigoja įgyti nurodytą prekę ar paslaugą prieš sudarydamas sutartį su klientu, tai gali rodyti, kad ūkio subjektas gali spręsti, kaip naudoti prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą prieš tai, kai ji perduodama klientui;

c) ūkio subjektas gali savo nuožiūra nustatyti nurodytos prekės ar paslaugos kainą. Galimybė nustatyti kainą, kurią klientas moka už nurodytą prekę ar paslaugą, gali rodyti, kad ūkio subjektas gali spręsti, kaip naudoti tą prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią naudą. Tačiau tam tikrais atvejais agentas gali nustatyti kainas savo nuožiūra. Pavyzdžiui, agentas gali turėti šiek tiek laisvės nustatyti kainas, kad gautų papildomų pajamų už paslaugą, kurią sudaro susitarimas, kad klientams prekes tiektų ar paslaugas teiktų kitos šalys.

B37A Vertinant kontrolę, B37 straipsnyje pateikti rodikliai gali būti daugiau ar mažiau svarbūs priklausomai nuo nurodytos prekės ar paslaugos pobūdžio ir sutarties sąlygų. Be to, skirtingi rodikliai gali pateikti įtikinamesnių įrodymų skirtingose sutartyse.

B38 Jeigu kitas ūkio subjektas prisiima ūkio subjekto veiklos įsipareigojimus ir sutartines teises pagal sutartį ir dėl to ūkio subjektas daugiau nebėra įpareigotas vykdyti veiklos įsipareigojimo perduoti nurodytą prekę ar paslaugą klientui (t. y. ūkio subjektas daugiau nebėra savo sąskaita veikiantis subjektas), ūkio subjektas nepripažįsta pajamų už tą veiklos įsipareigojimą. Vietoj to ūkio subjektas vertina, ar pripažinti pajamas už veiklos įsipareigojimo vykdymą siekiant sudaryti sutartį su kita šalimi (t. y. ar ūkio subjektas veikia kaip agentas).

▼M52

Kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas

B39 Kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas nemokamai arba su nuolaida gali būti įvairių pavidalų, įskaitant pardavimo skatinimą, lojalumo taškų (arba tiesiog taškų) klientui suteikimą, sutarties atnaujinimo galimybes ar kitas nuolaidas būsimoms prekėms ar paslaugoms.

B40 Jeigu sutartyje ūkio subjektas suteikia klientui galimybę įsigyti papildomų prekių ar paslaugų, dėl tos galimybės sutartyje veiklos įsipareigojimas atsiranda, tik jeigu dėl tos galimybės klientas įgyja materialiąją teisę, kurios nebūtų įgijęs, jeigu nebūtų sudaręs sutarties (pavyzdžiui, papildoma nuolaida tam tikroms nuolaidoms, paprastai suteikiamoms konkrečioms prekėms ar paslaugoms konkrečios klasės klientams konkrečioje geografinėje vietovėje ar rinkoje). Jeigu dėl galimybės klientas įgyja materialiąją teisę, tada klientas iš anksto moka ūkio subjektui už būsimas prekes ar paslaugas ir ūkio subjektas pripažįsta pajamas, kai tos būsimos prekės ar paslaugos perduodamos arba kai baigiasi galimybės galiojimo laikas.

▼**M52**

B41 Jeigu klientas turi galimybę įgyti papildomą prekę ar paslaugą kaina, kuri parodytų atskirą tos prekės ar paslaugos pardavimo kainą, dėl tos galimybės klientas materialiosios teisės neįgyja, net jeigu galimybe galima pasinaudoti tik sudarius ankstesnę sutartį. Tokiais atvejais ūkio subjektas yra pateikęs pardavimo pasiūlymą, kurį jis turi apskaityti pagal šį standartą tik tuo atveju, kai klientas pasinaudoja galimybe pirkti papildomų prekių ar paslaugų.

B42 74 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas priskirtų sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui remdamasis atitinkama atskira pardavimo kaina. Jeigu atskira pardavimo kaina pagal kliento galimybę įsigyti papildomų prekių ar paslaugų nėra tiesiogiai stebima, ūkio subjektas ją įvertina. Įvertis turi parodyti nuolaidą, kurią klientas gautų pasirinkdamas tą galimybę, pakoreguotą atsižvelgiant į abu dalykus:

a) visas nuolaidas, kurias klientas galėjo gauti nesirinkdamas galimybės, ir

b) tikimybę, kad galimybė bus pasirinkta.

B43 Jeigu klientui suteikiama materialioji teisė įsigyti būsimų prekių ar paslaugų ir tos prekės ar paslaugos yra panašios į pradines prekes ar paslaugas pagal sutartį ir yra tiekiamos ar teikiamos pagal pradinės sutarties sąlygas, ūkio subjektas gali, kaip praktinę alternatyvą su pasirinkimo galimybe susijusios atskiros pardavimo kainos apskaičiavimui, priskirti sandorio kainą galimoms prekėms ar paslaugoms, nurodydamas prekes ar paslaugas, kurias tikimasi tiekti ar teikti, ir atitinkamą tikėtiną atlygį. Paprastai tų galimybių rūšys skirtos sutarties atnaujinimams.

Teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo

B44 Pagal 106 straipsnį, iš kliento gavęs išankstinį mokėjimą, ūkio subjektas turi pripažinti išankstinio mokėjimo sumos sutarties įsipareigojimą kaip savo veiklos įsipareigojimą ateityje perduoti arba būti pasirengus perduoti prekes ar paslaugas. Ūkio subjektas turi nutraukti to sutarties įsipareigojimo pripažinimą (ir pripažinti pajamas), kai perduoda tas prekes ar paslaugas ir dėl to įvykdo savo veiklos įsipareigojimą.

B45 Kliento ūkio subjektui negrąžinamas išankstinis mokėjimas klientui suteikia teisę gauti prekę ar paslaugą ateityje (ir įpareigoja ūkio subjektą būti pasirengus perduoti prekę ar paslaugą). Tačiau klientai gali nepasinaudoti visomis savo sutartinėmis teisėmis. Teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo, dažnai nurodomos kaip nepasinaudojimas sutartinėmis teisėmis.

B46 Jeigu ūkio subjektas tikisi turėti teisę į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pagal sutarties įsipareigojimą, ūkio subjektas turi pripažinti tikėtiną nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pajamomis proporcingai pagal teisių, kuriomis naudojasi klientas, modelį. Jeigu ūkio subjektas nesitiki turėti teisės į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą, ūkio subjektas turi pripažinti tikėtiną nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pajamomis, kai tikimybė, kad klientas pasinaudos savo likusiomis teisėmis, labai sumažėja. Siekdamas nustatyti, ar ūkio subjektas tikisi turėti teisę į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į 56–58 straipsnių reikalavimus dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių.

▼M52

B47 Ūkio subjektas turi pripažinti įsipareigojimu (o ne pajamomis) visus gautus atlygius, kurie priskirtini teisėms, kuriomis klientas nepasinaudojo, dėl kurių ūkio subjektas turi kreiptis į kitą šalį, pavyzdžiui, valdžios subjektą pagal taikytinus nepareikalautojo turto įstatymus.

Negrąžintinas išankstinis atlygis (ir kai kurios susijusios išlaidos)

B48 Kai kuriose sutartyse ūkio subjektas įpareigoja klientą mokėti negrąžintiną išankstinį atlygį sudarant sutartį arba iki jos sudarymo. Pavyzdžiui, tai gali būti stojimo mokestis pagal sveikatos klubo narystės sutartis, aktyvavimo mokesčiai telekomunikacijų paslaugų sutartyse, nustatymo mokesčiai kai kuriose paslaugų sutartyse ir pradiniai mokesčiai kai kuriose tiekimo sutartyse.

B49 Siekdamas tokiose sutartyse identifikuoti veiklos įsipareigojimus, ūkio subjektas turi įvertinti, ar atlygis susijęs su pažadėtos prekės ar paslaugos perdavimu. Daugeliu atvejų, net tada, kai negrąžintinas išankstinis atlygis susijęs su veikla, kurios ūkio subjektas turi imtis sudarydamas sutartį arba iki jos sudarymo, kad įvykdytų sutartį, tos veiklos rezultatas nėra pažadėtos prekės ar paslaugos perdavimas klientui (žr. 25 straipsnį). Vietoj to, išankstinis atlygis yra išankstinis mokėjimas už būsimas prekes ar paslaugas, ir todėl būtų pripažįstamas pajamomis, kai būtų patiektos tos būsimos prekės ar suteiktos paslaugos. Pajamų pripažinimo laikotarpis būtų pratęstas už pradinio sutartinio laikotarpio ribos, jeigu ūkio subjektas suteiktų klientui galimybę atnaujinti sutartį ir ta galimybė suteiktų klientui materialiaja teisę, kaip aprašyta B40 straipsnyje.

B50 Jeigu negrąžintinas išankstinis atlygis susijęs su preke ar paslauga, ūkio subjektas turi įvertinti, ar apskaityti prekę ar paslaugą kaip atskirą veiklos įsipareigojimą pagal 22–30 straipsnius.

B51 Ūkio subjektas gali įpareigoti mokėti negrąžintiną išankstinį atlygį kaip kompensaciją už išlaidas, patirtas rengiant sutartį (arba vykdant kitas administracines užduotis, kaip aprašyta 25 straipsnyje). Jeigu ta parengiamąją veikla nevykdomas veiklos įsipareigojimas, ūkio subjektas turi neatsižvelgti į tą veiklą (ir susijusias išlaidas), kai vertina pažangą pagal B19 straipsnį. Taip yra dėl to, kad parengiamosios veiklos išlaidos neparodo paslaugų perdavimo klientui. Ūkio subjektas vertina, ar išlaidos, patirtos rengiant sutartį tapo turtu, kuris turi būti pripažįstamas pagal 95 straipsnį.

Licencijavimas

▼M55

B52 Licencija nustatoma kliento teisė į ūkio subjekto intelektinę nuosavybę. Intelektinės nuosavybės licencijos gali apimti, be kita ko, bet kurių iš šių dalykų licencijas:

a) programinės įrangos ir technologijos;

b) kino filmų, muzikos ir kitų žiniasklaidos ir pramogų formų;

c) franšizių ir

d) patentų, prekių ženklų ir autorių teisių.

▼M55

B53 Ūkio subjektas gali ne tik pažadėti suteikti licenciją (ar licencijas) klientui, bet ir pažadėti jam perduoti kitas prekes ar paslaugas. Tie pažadai gali būti aiškiai išdėstyti sutartyje arba numanomi pagal ūkio subjekto įprastą verslo praktiką, paskelbtą tvarką ar specifinius teiginius (žr. 24 straipsnį). Kaip ir kitų tipų sutarčių atveju, kai sutartis su klientu, be kitų pažadėtų prekių ar paslaugų, apima pažadą suteikti licenciją (ar licencijas), ūkio subjektas, siekdamas sutartyje identifikuoti kiekvieną iš veiklos įsipareigojimų, taiko 22–30 straipsnius.

▼M52

B54 Jeigu pažadas suteikti licenciją sutartyje nėra atskiras nuo kitų pažadėtų prekių ar paslaugų pagal 26–30 straipsnius, ūkio subjektas pažadą suteikti licenciją ir tas kitas pažadėtas prekes ar paslaugas apskaitoje turi registruoti kartu kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą. Licencijų, kurios nėra atskiros nuo kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų, pavyzdžiai yra:

a) licencija, kuri yra materialios prekės dalis ir yra būtina prekės funkcionalumui, ir

b) licencija, kuri klientui gali būti naudinga tik kartu su susijusia paslauga (pavyzdžiui, ūkio subjekto internetu teikiama paslauga, kuri, suteikus licenciją, leidžia klientui susipažinti su turiniu).

B55 Jeigu licencija nėra atskira, ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar veiklos įsipareigojimas (kuris apima pažadėtą licenciją) yra veiklos įsipareigojimas, įvykdomas per tam tikrą laikotarpį ar įvykdomas tam tikru momentu, turi taikyti 31–38 straipsnius.

B56 Jeigu pažadas suteikti licenciją sutartyje yra atskiras nuo kitų pažadėtų prekių ar paslaugų ir dėl to pažadas suteikti licenciją yra atskiras veiklos įsipareigojimas, ūkio subjektas turi nuspręsti, ar licencija perduodama klientui tam tikru momentu ar per tam tikrą laikotarpį. Priimdamas šį sprendimą ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar ūkio subjekto pažado suteikti klientui licenciją pobūdis yra toks, kad klientui siekiama suteikti:

a) teisę gauti prieigą prie tokios ūkio subjekto intelektinės nuosavybės, kokia egzistuoja per visą licencijos laikotarpį, arba

b) teisę naudotis tokia ūkio subjekto intelektine nuosavybe, kokia egzistuoja tuo momentu, kai suteikiama licencija.

Ūkio subjekto pažado pobūdžio nustatymas

▼M55

B57 [Išbraukta]

B58 Ūkio subjekto pažadas suteikti licenciją yra pažadas suteikti teisę gauti prieigą prie ūkio subjekto intelektinės nuosavybės, jeigu atitinkami visi šie kriterijai:

▼M55

a) sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas imtųsi veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, į kurią klientas turi teisių, arba klientas to pagrįstai tikisi (žr. B59 ir B59A straipsnius);

b) dėl teisių, suteiktų pagal licenciją, B58 straipsnio a punkte nurodyta ūkio subjekto veikla daro tiesioginį teigiamą ar neigiamą poveikį klientui ir

c) ta veikla, kai ji yra vykdoma, nelemia prekės ar paslaugos perdavimo klientui (žr. 25 straipsnį).

▼M52

B59 Veiksniai, kurie gali rodyti, kad klientas galėtų pagrįstai tikėtis, kad ūkio subjektas imsis veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, yra, be kita ko, ūkio subjekto įprasta verslo praktika, paskelbta tvarka ar specifiniai teiginiai. Nors tai nėra sprendžiamasis veiksnys, ūkio subjekto ir kliento bendras ekonominis interesas (pavyzdžiui, pardavimais pagrįstas honoraras), susijęs su intelektine nuosavybe, į kurią klientas turi teisių, taip pat gali rodyti, kad klientas galėtų pagrįstai tikėtis, kad ūkio subjektas imsis tokios veiklos.

▼M55

B59A Ūkio subjekto veikla daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, į kurią klientas turi teisių, kai arba:

a) numatoma, kad ta veikla reikšmingai pakeis intelektinės nuosavybės formą (pavyzdžiui, dizainą ar turinį) arba funkcionalumą (pavyzdžiui, galimybę atlikti funkciją ar užduotį), arba

b) kliento gebėjimas gauti naudos iš intelektinės nuosavybės iš esmės atsiranda dėl arba priklauso nuo tos veiklos. Pavyzdžiui, prekės ženklo teikiama nauda dažnai atsiranda dėl arba priklauso nuo ūkio subjekto einamosios veiklos, kuri palaiko arba išlaiko intelektinės nuosavybės vertę.

Atitinkamai, jeigu intelektinė nuosavybė, į kurią klientas turi teisių, pasižymi reikšmingu autonominiu funkcionalumu, esminė tos intelektinės nuosavybės teikiamos naudos dalis atsiranda dėl to funkcionalumo. Todėl ūkio subjekto veikla nedarytų reikšmingo poveikio kliento gebėjimui gauti naudos iš tos intelektinės nuosavybės, nebent ta veikla reikšmingai pakeistų jos formą ar funkcionalumą. Intelektinės nuosavybės, kuri dažnai pasižymi reikšmingu autonominiu funkcionalumu, rūšys yra, be kita ko, programinė įranga, biologinių junginių ar vaistų formulės ir baigtinis žiniasklaidos turinys (pavyzdžiui, filmai, televizijos laidos ir muzikos įrašai).

▼M52

B60 Jeigu B58 straipsnio kriterijai atitinkami, ūkio subjektas turi apskaityti pažadą suteikti licenciją kaip veiklos įsipareigojimą, kuris yra įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, nes klientas vienu metu gaus naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla (t. y. prieigos prie intelektinės nuosavybės suteikimas), kai ta veikla vykdoma, ir ja pasinaudos (žr. 35 straipsnio a punktą). Norėdamas pasirinkti tinkamą metodą, kad įvertintų pažangą siekiant visiškai įvykdyti tą veiklos įsipareigojimą suteikti prieigą, ūkio subjektas turi taikyti 39–45 straipsnius.

▼M52

B61 Jeigu B58 straipsnio kriterijai neatitinkami, laikoma, kad ūkio subjekto pažado pobūdis – suteikti teisę naudotis tokia ūkio subjekto intelektine nuosavybe, kokia ji yra (pagal formą ir funkcionalumą) tuo momentu, kai klientui suteikiama licencija. Tai reiškia, kad klientas gali spręsti, kaip naudoti licenciją, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą tuo momentu, kai licencija perduodama. Ūkio subjektas turi apskaityti pažadą suteikti teisę naudotis ūkio subjekto intelektine nuosavybe kaip veiklos įsipareigojimą, įvykdomą tam tikru momentu. Siekdamas nustatyti momentą, kuriuo licencija perduodama klientui, ūkio subjektas turi taikyti 38 straipsnį. Tačiau pajamos iš licencijos negali būti pripažintos, jeigu licencija suteikia teisę naudotis ūkio subjekto intelektine nuosavybe prieš prasidedant laikotarpiui, kuriuo klientas gali naudotis licencija ir gauti jos teikiamą naudą. Pavyzdžiui, jeigu programinės įrangos licencijos laikotarpis prasideda anksčiau, nei ūkio subjektas pateikia (arba kitaip sudaro sąlygas gauti) klientui kodą, kuris leidžia klientui nedelsiant pradėti naudotis programine įranga, ūkio subjektas nepripažintų pajamų anksčiau, nei tas kodas pateikiamas (arba kitaip sudaromos sąlygos jį gauti).

B62 Ūkio subjektas, nustatydamas, ar licencija suteikia teisę gauti prieigą prie ūkio subjekto intelektinės nuosavybės ar teisę naudotis ūkio subjekto intelektine nuosavybe, turi neatsižvelgti į šiuos veiksnius:

a) laiko, geografinius ar naudojimo apribojimus – tie apribojimai rodo pažadėtos licencijos savybes, o ne tai, ar ūkio subjektas įvykdo savo veiklos įsipareigojimą tam tikru momentu ar per tam tikrą laikotarpį;

b) ūkio subjekto suteiktas garantijas, kad jis turi galiojantį intelektinės nuosavybės patentą ir tą patentą gins nuo neteisėto naudojimo, – pažadas ginti patento suteikiamą teisę nėra veiklos įsipareigojimas, nes patento gynimas apsaugo ūkio subjekto intelektinės nuosavybės turto vertę ir suteikia užtikrinimą klientui, kad perduota licencija atitinka sutartyje pažadėtos licencijos specifikacijas.

Pardavimais arba naudojimu pagrįsti honorarai

B63 Nepaisant 56–59 straipsnių reikalavimų, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas iš pardavimais arba naudojimu pagrįstų honorarų, pažadėtų mainais į intelektinės nuosavybės licenciją, tik kai įvyksta (arba vyksta) vėlesnis iš šių įvykių:

a) įvyksta paskesnis pardavimas arba naudojimas ir

b) įvykdomas (arba iš dalies įvykdomas) veiklos įsipareigojimas, kuriam priskirti tam tikri arba visi pardavimais arba naudojimu pagrįsti honorarai.

▼M55

B63A B63 straipsnyje nustatytas reikalavimas pardavimais arba naudojimu pagrįstam honorarui taikomas tada, kai honoraras yra susijęs tik su intelektinės nuosavybės licencija arba kai intelektinės nuosavybės licencija yra dominuojantis elementas, su kuriuo susijęs honoraras (pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės licencija gali būti dominuojantis elementas, su kuriuo susijęs honoraras, kai ūkio subjektas turi pagrįstų lūkesčių, kad klientas priskirtų licencijai gerokai didesnę vertę nei kitoms prekėms ar paslaugoms, su kuriomis susijęs honoraras).

▼M55

B63B Kai B63A straipsnyje nustatytas reikalavimas įvykdomas, pajamos iš pardavimais arba naudojimu pagrįsto honoraro turi būti visiškai pripažintos pagal B63 straipsnį. Kai B63A straipsnyje nustatytas reikalavimas neįvykdomas, pardavimais arba naudojimu pagrįstam honorarui taikomi 50–59 straipsniuose nustatyti reikalavimai dėl kintamo atlygio.

▼M52

Atpirkimo sandoriai

B64 Atpirkimo sandoris yra sutartis, pagal kurią ūkio subjektas parduoda turtą ir taip pat pažada arba turi pasirinkimo galimybę (toje pačioje arba kitoje sutartyje) tą turtą atpirkti. Atpirktas turtas gali būti tas pats turtas, kuris iš pradžių buvo parduotas klientui, turtas, kuris iš esmės yra toks pat kaip parduotas turtas, arba kitas turtas, kurio dalis yra iš pradžių parduotas turtas.

B65 Atpirkimo sandoriai paprastai yra trijų formų:

a) ūkio subjekto prievolė atpirkti turtą (išankstinis sandoris);

b) ūkio subjekto teisė atpirkti turtą (pasirinkimo pirkti sandoris) ir

c) ūkio subjekto prievolė atpirkti turtą kliento prašymu (pasirinkimo parduoti sandoris).

Išankstinis sandoris arba pasirinkimo pirkti sandoris

▼M54

B66 Jeigu ūkio subjektas turi prievolę arba teisę atpirkti turtą (išankstinis sandoris arba pasirinkimo pirkti sandoris), klientas neįgyja turto kontrolės, nes kliento galimybė spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą yra ribota, nepaisant to, kad klientas gali fiziškai turėti turtą. Todėl ūkio subjektas sutartį turi apskaityti kaip:

a) nuomą pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“, jeigu ūkio subjektas gali arba privalo atpirkti turtą už sumą, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, nebent sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis. Jeigu sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis, ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su kokiu nors iš kliento gautu atlygiu. Ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS; arba

▼M52

b) finansavimo susitarimą pagal B68 straipsnį, jeigu ūkio subjektas gali arba privalo atpirkti turtą už sumą, kuri yra didesnė už pradinę turto pardavimo kainą arba jai lygi.

B67 Lygindamas atpirkimo kainą ir pardavimo kainą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pinigų laiko vertę.

B68 Jeigu atpirkimo sandoris yra finansavimo susitarimas, ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir taip pat pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su bet kokiu iš kliento gautu atlygiu. Ūkio subjektas turi pripažinti skirtumą tarp iš kliento gauto atlygio sumos ir klientui mokėtino atlygio sumos kaip palūkanas ir, jei taikoma, kaip tvarkymo ar laikymo išlaidas (pavyzdžiui, draudimo).

B69 Jeigu pasirinkimo sandoris neįvykdomas iki jo galiojimo pabaigos, ūkio subjektas turi nutraukti įsipareigojimo pripažinimą ir pripažinti pajamas.

▼M52

Pasirinkimo parduoti sandoris

▼M54

B70 Jeigu ūkio subjektas turi prievolę atpirkti turtą kliento prašymu (pasirinkimo parduoti sandoris) už kainą, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, sudarydamas sutartį ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą ta teise pasinaudoti. Jeigu klientas pasinaudoja ta teise, jis faktiškai sumoka ūkio subjektui atlygį už teisę naudotis nurodytu turtu tam tikrą laikotarpį. Todėl, jeigu klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą pasinaudoti ta teise, ūkio subjektas sandorį turi apskaityti kaip nuomą pagal 16-ąjį TFAS, nebent sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis. Jeigu sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis, ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su kokiu nors iš kliento gautu atlygiu. Ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS.

▼M52

B71 Siekdamas nustatyti, ar klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą pasinaudoti savo teise, ūkio subjektas turi atsižvelgti į įvairius veiksnius, įskaitant turto atpirkimo kainos ir numatomos rinkos vertės atpirkimo datą santykį ir laiką iki teisės galiojimo pabaigos. Pavyzdžiui, jeigu tikimasi, kad atpirkimo kaina reikšmingai viršys turto rinkos kainą, tai gali rodyti, kad klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą įvykdyti pasirinkimo parduoti sandorį.

B72 Jeigu klientas neturi reikšmingos ekonominės paskatos pasinaudoti savo teise tokia kaina, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, ūkio subjektas turi apskaityti sandorį taip, lyg tai būtų produkto pardavimas su teise grąžinti, kaip aprašyta B20–B27 straipsniuose.

B73 Jeigu turto atpirkimo kaina yra lygi pradinei pardavimo kainai arba už ją didesnė ir didesnė už numatomą turto rinkos vertę, sutartis iš tiesų yra finansavimo susitarimas ir todėl turi būti apskaitoma taip, kaip aprašyta B68 straipsnyje.

B74 Jeigu turto atpirkimo kaina yra lygi pradinei pardavimo kainai arba už ją didesnė ir yra mažesnė už numatomą turto rinkos vertę arba jai lygi, o klientas neturi reikšmingos ekonominės paskatos pasinaudoti savo teise, ūkio subjektas sandorį turi apskaityti taip, lyg tai būtų produkto pardavimas su teise grąžinti, kaip aprašyta B20–B27 straipsniuose.

B75 Lygindamas atpirkimo kainą ir pardavimo kainą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pinigų laiko vertę.

B76 Jeigu pasirinkimo sandoris neįvykdomas iki jo galiojimo pabaigos, ūkio subjektas turi nutraukti įsipareigojimo pripažinimą ir pripažinti pajamas.

Konsignacijos susitarimai

B77 Kai ūkio subjektas (kaip prekiautojas arba platintojas) pristato kitai šaliai produktą, skirtą parduoti galutiniams klientams, ūkio subjektas turi įvertinti, ar ta kita šalis tuo momentu įgijo produkto kontrolę. Kitai šaliai pristatytas produktas gali būti laikomas pagal konsignacijos susitarimą, jeigu ta kita šalis neįgijo produkto kontrolės. Atitinkamai ūkio subjektas neturi pripažinti pajamų, kai produktas pristatomas kitai šaliai, jeigu pristatytas produktas laikomas konsignacijos pagrindu.

▼M52

B78 Rodikliai, iš kurių matyti, kad susitarimas yra konsignacijos susitarimas, yra, be kita ko, tokie:

a) produktą kontroliuoja ūkio subjektas, kol įvyksta nurodytas įvykis, kaip antai produkto pardavimas prekiautojo klientui, arba kol baigiasi nurodytas laikotarpis;

b) ūkio subjektas gali pareikalauti produktą grąžinti arba perduoti produktą trečiajai šaliai (pavyzdžiui, kitam prekiautojui) ir

c) prekiautojas neturi besąlygiško įsipareigojimo sumokėti už produktą (nors gali būti pareikalauta sumokėti užstatą).

Susitarimai, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną

B79 Susitarimas, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, yra sutartis, pagal kurią ūkio subjektas išrašo sąskaitą klientui už produktą, tačiau fiziškai išlaiko produktą, kol jis perduodamas klientui tam tikru momentu ateityje. Pavyzdžiui, klientas gali prašyti ūkio subjekto sudaryti tokią sutartį dėl to, kad jis neturi pakankamai vietos produktui saugoti, arba dėl to, kad vėluojama vykdyti kliento gamybos grafikus.

B80 Ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, kada jis įvykdė savo veiklos įsipareigojimą perduoti produktą, turi įvertinti, kada klientas įgyja to produkto kontrolę (žr. 38 straipsnį). Tam tikrų sutarčių atveju kontrolė perduodama tada, kai produktas pristatomas į kliento vietą arba kai produktas išsiunčiamas, priklausomai nuo sutarties sąlygų (įskaitant pristatymo ir siuntimo sąlygas). Tačiau tam tikrų sutarčių atveju klientas gali įgyti produkto kontrolę net jeigu produktą fiziškai išlaiko ūkio subjektas. Tokiu atveju klientas gali spręsti, kaip naudoti produktą, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą net jeigu jis nusprendė nepasinaudoti teise tą produktą fiziškai įgyti. Todėl ūkio subjektas produkto nekontroliuoja. Ūkio subjektas klientui teikia kliento turto saugojimo paslaugas.

B81 Be 38 straipsnyje nustatytų reikalavimų taikymo, kad klientas įgytų produkto kontrolę pagal susitarimą, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, turi būti atitinkami visi šie kriterijai:

a) susitarimo, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, sudarymo priežastis turi būti esminė (pavyzdžiui, klientas pareikalavo tokio susitarimo);

b) produktas turi būti atskirai identifikuojamas kaip priklausantis klientui;

c) produktas šiuo metu turi būti parengtas fiziškai perduoti klientui ir

d) ūkio subjektas negali turėti galimybės naudoti produktą arba jį perduoti kitam klientui.

▼M52

B82 Jeigu ūkio subjektas pripažįsta produkto pardavimo pajamas susitarimo, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, pagrindu, jis turi apsvarstyti, ar jis turi likusių veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, susijusių su saugojimo paslaugomis) pagal 22–30 straipsnius, kuriems ūkio subjektas turi priskirti dalį sandorio kainos pagal 73–86 straipsnius.

Kliento priėmimas

B83 Pagal 38 straipsnio e punktą tai, kad klientas priėmė turtą, gali rodyti, kad jis įgijo turto kontrolę. Kliento priėmimo sąlyga leidžia klientui nutraukti sutartį arba reikalauti, kad ūkio subjektas imtųsi taisomųjų veiksmų, jeigu prekė ar paslauga neatitinka sutartų specifikacijų. Vertindamas, kada klientas įgyja prekės ar paslaugos kontrolę, ūkio subjektas turi atsižvelgti į tokias sąlygas.

B84 Jeigu ūkio subjektas gali objektyviai nustatyti, kad prekės ar paslaugos kontrolė buvo perduota klientui pagal sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje, tuomet kliento priėmimas yra formalumas, kuris neturėtų įtakos ūkio subjekto sprendimui nustatant, kada klientas įgijo prekės ar paslaugos kontrolę. Pavyzdžiui, jeigu kliento priėmimo sąlyga pagrįsta nurodytų dydžio ir svorio charakteristikų atitikimu, ūkio subjektas, prieš gaudamas kliento priėmimo patvirtinimą, turėtų galėti nustatyti, ar tie kriterijai atitinkami. Ūkio subjekto patirtis, susijusi su sutartimis dėl panašių prekių ar paslaugų, gali suteikti įrodymų, kad klientui pateikta prekė ar paslauga atitinka sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje. Jeigu pajamos pripažįstamos prieš klientui priimant turtą, ūkio subjektas vis tiek turi apsvarstyti, ar yra likusių veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, įrangos instaliavimo), ir įvertinti, ar jie turi būti apskaitomi atskirai.

B85 Tačiau, jeigu ūkio subjektas negali objektyviai nustatyti, kad klientui suteikta prekė ar paslauga atitinka sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje, ūkio subjektas negalėtų padaryti išvados, kad klientas įgijo kontrolę, kol jis negauna kliento patvirtinimo apie priėmimą. Taip yra todėl, kad tomis aplinkybėmis ūkio subjektas negali nustatyti, kad klientas gali spręsti, kaip naudoti prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą.

B86 Jeigu ūkio subjektas pristato klientui produktą bandymo ar vertinimo tikslais ir klientas nėra įsipareigojęs sumokėti jokio atlygio, kol nepasibaigia bandomasis laikotarpis, produkto kontrolė klientui neperduodama tol, kol klientas priima produktą arba kol pasibaigia bandomasis laikotarpis.

Išskaidytos informacijos apie pajamas atskleidimas

B87 114 straipsniu reikalaujama, kad ūkio subjektas pajamas pagal sutartis su klientas išskaidytų į kategorijas, kurios parodo, kaip ekonominiai veiksniai veikia pajamų ir pinigų srautų pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą. Taigi, ūkio subjekto pajamų išskaidymo mastas siekiant atskleisti šią informaciją priklauso nuo faktų ir aplinkybių, susijusių

▼**M52**

su ūkio subjekto sutartimis su klientais. Kai kuriems ūkio subjektams, kad įgyvendintų 114 straipsnyje nustatytą pajamų išskaidymo tikslą, gali reikėti naudoti daugiau nei vienos rūšies kategorijas. Kiti ūkio subjektai tikslą išskaidyti pajamas gali įgyvendinti naudodami tik vienos rūšies kategoriją.

B88 Rinkdamasis, kokios rūšies kategoriją (ar kategorijas) naudoti pajamoms išskaidyti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į tai, kaip informacija apie ūkio subjekto pajamas buvo pateikta siekiant kitų tikslų, įskaitant visus toliau nurodytus dalykus:

a) atskleistą informaciją, kuri nėra finansinių ataskaitų dalis (pavyzdžiui, pranešimuose apie pelno paskirstymą, metiniuose pranešimuose arba informacijoje investuotojams);

b) informaciją, kurią reguliariai peržiūri pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, siekdamas įvertinti veiklos segmentų finansinius rezultatus, ir

c) kitą informaciją, kuri yra panašių rūšių kaip informacija, nustatyta B88 straipsnio a ir b punktuose, ir kurią ūkio subjektas arba ūkio subjekto finansinių ataskaitų naudotojai naudoja, kad įvertintų ūkio subjekto finansinius rezultatus arba priimtų sprendimus dėl išteklių paskirstymo.

B89 Kategorijų, kurios gali būti tinkamos, pavyzdžiai apima, be kita ko, visus šiuos dalykus:

a) prekės ar paslaugos rūšis (pavyzdžiui, pagrindinės produktų linijos);

b) geografinis regionas (pavyzdžiui, šalis ar regionas);

c) rinka arba klientų rūšis (pavyzdžiui, Vyriausybiniai ir nevyriausybiniai klientai);

d) sutarties rūšis (pavyzdžiui, fiksuotos kainos sutartis ir laiko bei medžiagų įkainio sutartis);

e) sutarties trukmė (pavyzdžiui, trumpalaikės ir ilgalaikės sutartys);

f) prekių ar paslaugų perdavimo periodiškumas (pavyzdžiui, pajamos iš prekių ar paslaugų, perduotų klientams tam tikru momentu, ir pajamos iš prekių ar paslaugų, perduodamų per tam tikrą laikotarpį) ir

g) pardavimo kanalai (pavyzdžiui, prekės parduodamos tiesiogiai klientams, ir prekės, parduodamos per tarpininkus).

▼M52

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M54

C1A 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 5, 97, B66 ir B70 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M55

C1B 2016 m. balandžio mėn. paskelbtais *15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ paaiškinimais* pataisyti 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ir C7 straipsniai, išbrauktas B57 straipsnis ir įterpti B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ir C8A straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M52

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

▼M55

C2 Taikant C3–C8A straipsniuose pateiktus pereinamojo laikotarpio reikalavimus:

a) taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį standartą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžia, ir

b) įvykdyta sutartis yra tokia sutartis, pagal kurią ūkio subjektas perdavė visas prekes ir suteikė visas paslaugas, nustatytas pagal 11-ąjį TAS „Statybų sutartys“, 18-ąjį TAS „Pajamos“ ir susijusius aiškinimus.

▼M52

C3 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti pasinaudodamas vienu iš šių dviejų metodų:

a) retrospektyviai kiekvienam ankstesniam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, taikydamas C5 straipsnyje pateiktas priemones, arba

b) retrospektyviai, pripažindamas sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą pagal C7–C8 straipsnius.

C4 Nepaisant 8-ojo TAS 28 straipsnio reikalavimų, kai šis standartas taikomas pirmą kartą, ūkio subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį ataskaitinį laikotarpį, kuriuo taikytas šis standartas (paskutinio praėjusio laikotarpio), kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą, ir tik tuo atveju, jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko retrospektyviai pagal C3 straipsnio a punktą. Ūkio subjektas taip pat gali pateikti dabartinio laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

▼M55

C5 Taikydamas šį standartą retrospektyviai pagal C3 straipsnio a punktą, ūkio subjektas gali naudoti vieną ar daugiau iš šių praktinių priemonių:

a) įvykdytų sutarčių atveju ūkio subjektas neprivalo tikslinti sutarčių, kurios:

i) prasideda ir baigiasi tą patį metinį ataskaitinį laikotarpį arba

ii) yra įvykdytos anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

b) įvykdytų sutarčių, pagal kurias numatytas kintamas atlygis, atveju ūkio subjektas, užuot skaičiavęs kintamo atlygio sumas lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, gali naudoti sandorio kainą sutarties įvykdymo datą;

c) sutarčių, kurios buvo pakeistos iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, atveju ūkio subjektas neturi retrospektyviai tikslinti sutarties dėl tų sutarties pakeitimų pagal 20–21 straipsnius. Vietoje to ūkio subjektas turi parodyti agreguotą visų pakeitimų, padarytų iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, poveikį, kai:

i) identifikuojami įvykdyti ir neįvykdyti veiklos įsipareigojimai;

ii) nustatoma sandorio kaina ir

iii) sandorio kaina priskiriama įvykdytiems ir neįvykdytiems veiklos įsipareigojimams;

d) visais ataskaitiniais laikotarpiais, pateiktais iki taikymo pirmą kartą datos, ūkio subjektas neprivalo atskleisti sandorio kainos sumos, priskirtos likusiems veiklos įsipareigojimams, ir paaiškinimo, kada ūkio subjektas tikisi pripažinti tą sumą pajamomis (žr. 120 straipsnį).

▼M52

C6 Jeigu ūkio subjektas naudoja bet kurią iš C5 straipsnyje nurodytų praktinių priemonių, tą priemonę jis turi taikyti nuosekliai visoms sutartims visais pateiktais ataskaitiniais laikotarpiais. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:

a) naudotas priemones ir

b) kokybinį numatomo kiekvienos iš tų priemonių taikymo poveikio įvertinimą, kiek tai pagrįstai įmanoma.

▼M55

C7 Jeigu ūkio subjektas pasirenka taikyti šį standartą retrospektyviai pagal C3 straipsnio b punktą, jis turi pripažinti sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį kaip to metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris apima taikymo pirmą kartą datą, nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą. Pagal šį pereinamojo laikotarpio metodą ūkio subjektas gali pasirinkti šį standartą retrospektyviai taikyti tik toms sutartims, kurios dar nėra įvykdytos taikymo pirmą kartą datą (pavyzdžiui, 2018 m. sausio 1 d. ūkio subjektui, kurio metai baigiasi gruodžio 31 d.).

▼M55

C7A Ūkio subjektas, šį standartą retrospektyviai taikantis pagal C3 straipsnio b punktą, taip pat gali taikyti C5 straipsnio c punkte aprašytą praktinę priemonę arba:

a) visiems sutarties pakeitimams, padarytiems iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, arba

b) visiems sutarties pakeitimams, padarytiems iki taikymo pirmą kartą datos.

Jeigu ūkio subjektas taiko šią praktinę priemonę, jis turi ją taikyti nuosekliai visoms sutartims ir atskleisti C6 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

▼M52

C8 Jeigu šis standartas taikomas retrospektyviai pagal C3 straipsnio b punktą, ataskaitiniais laikotarpiais, kurie apima taikymo pirmą kartą datą, ūkio subjektas turi atskleisti abiejų rūšių toliau nurodytą papildomą informaciją:

a) šio standarto taikymo poveikio, palyginti su 11-uoju TAS, 18-uoju TAS ir susijusiais aiškinimais, kurie galiojo prieš pakeitimą, kiekvienai finansinės ataskaitos straipsnio eilutei sumą dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu ir

b) C8 straipsnio a punkte nustatytų reikšmingų pakeitimų priežasčių paaiškinimą.

▼M55

C8A Ūkio subjektas *15-ojo TFAS paaiškinimus* (žr. C1B straipsnį) turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS. Kai ūkio subjektas pataisas taiko retrospektyviai, jis turi taikyti tas pataisas taip, lyg jos būtų įtrauktos į 15-ąjį TFAS taikymo pirmą kartą datą. Taigi ūkio subjektas netaiko pataisų ataskaitiniams laikotarpiams arba sutartims, kuriems 15-ojo TFAS reikalavimai netaikomi pagal C2–C8 straipsnius. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas taiko 15-ąjį TFAS pagal C3 straipsnio b punktą tik sutartims, kurios taikymo pirmą kartą datą yra neįvykdytos, jis neturi tikslinti 15-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą įvykdytų sutarčių atsižvelgdamas į šių pataisų poveikį.

▼M52

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C9 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, visos nuorodos šiame standarte į 9-ąjį TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ STANDARTŲ PANAIKINIMAS

C10 Šiuo standartu pakeičiami šie standartai:

a) 11-asis TAS „Statybų sutartys“;

b) 18-asis TAS „Pajamos“;

c) TFAAK 13-asis aiškinimas „Klientų lojalumo programos“;

d) TFAAK 15-asis aiškinimas „Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos“;

e) TFAAK 18-asis aiškinimas „Klientų perduodamas turtas“ ir

f) NAK 31-asis aiškinimas „Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“.

▼M54

16-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Nuoma“

TIKSLAS

1. **Šiuo standartu nustatomi *nuomos* pripažinimo, vertinimo, pateikimo ir atskleidimo principai. Tikslas yra užtikrinti, kad *nuominin-kai* ir *nuomotojai* pateiktų svarbią informaciją taip, kad tie sandoriai būtų parodyti teisingai. Ši informacija suteikia pagrindą finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, kokį poveikį nuoma turi ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams.**

2. Ūkio subjektas, taikydamas šį standartą, turi atsižvelgti į *sutarčių* sąlygas ir visus svarbius faktus bei aplinkybes. Ūkio subjektas turi nuosekliai taikyti šį standartą panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis.

TAIKYMO SRITIS

3. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti visų rūšių nuomai, įskaitant *naudojimo teise valdomo turto* nuomą *subnuomos* atveju, išskyrus:

a) nuomą, skirtą naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių paieškai ar naudojimui;

b) nuomininko laikomo biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“, nuomą;

c) paslaugų koncesijos susitarimus, kuriems taikomas TKAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijos susitarimai*;

d) nuomotojo suteiktas intelektinės nuosavybės licencijas, kurioms taikomas 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“; ir

e) pagal licencijų sutartis, kurioms taikomas 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“, nuomininko turimas teises į tokius objektus, kaip kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės.

4. Nuomininkas gali, bet neprivalo, šį standartą taikyti nematerialiojo turto nuomai, išskyrus nurodytąją 3 straipsnio e punkte.

PRIPAŽINIMO IŠIMTYS (B3–B8 STRAIPSNIAI)

5. Nuomininkas gali pasirinkti netaikyti 22–49 straipsniuose nustatytų reikalavimų:

a) *trumpalaikei nuomai*; ir

b) nuomai, kurios *nuomojamo turto* vertė yra maža (kaip aprašyta B3–B8 straipsniuose);

6. Jeigu nuomininkas pasirenka netaikyti 22–49 straipsnių reikalavimų trumpalaikei nuomai arba nuomai, kurios nuomojamo turto vertė yra maža, jis turi pripažinti *nuomos mokesčius*, susijusius su ta nuoma, sąnaudomis pagal tiesinį metodą per *nuomos laikotarpį* arba pagal kitą sisteminį metodą. Nuomininkas turi taikyti kitą sisteminį metodą, jei tas metodas geriau parodo nuomininko naudą.

▼M54

7. Jeigu nuomininkas trumpalaikę nuomą apskaito pagal 6 straipsnį, taikydamas šį standartą jis turi laikyti, kad nuoma yra nauja, jeigu:

a) padaromas *nuomos pakeitimas*; arba

b) pasikeičia nuomos laikotarpis (pavyzdžiui, nuomininkas pasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią anksčiau nebuvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį).

8. Pasirinkimo sprendimas dėl trumpalaikės nuomos turi būti priimamas pagal nuomojamo turto, su kuriuo susijusi naudojimo teisė, grupę. Nuomojamo turto grupė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo ūkio subjekto operacijose turto grupė. Pasirinkimo sprendimas dėl nuomos, kurios nuomojamo turto vertė yra maža, gali būti priimamas dėl kiekvienos konkrečios nuomos.

NUOMOS IDENTIFIKAVIMAS (B9–B33 STRAIPSNIAI)

9. Sudarydamas sutartį ūkio subjektas turi įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą. Sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, jeigu už atlygį ji suteikia teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą tam tikrą laikotarpį. B9–B31 straipsniuose pateikiamos vertinimo, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, gairės.

10. Laikotarpis gali būti apibrėžtas atsižvelgiant į nustatyto turto naudojimo apimtį (pavyzdžiui, produkcijos vienetų, kuriems pagaminti tam tikras įrenginys bus naudojamas, skaičių).

11. Ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, tik jeigu pakeičiamos sutarties sąlygos.

Sutarties komponentų atskyrimas

12. Jeigu sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, ūkio subjektas kiekvieną sutarties nuomos komponentą turi apskaityti kaip nuomą atskirai nuo sutarties ne nuomos komponentų, nebent ūkio subjektas taiko 15 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę. B32–B33 straipsniuose pateikiamos sutarties komponentų atskyrimo gairės.

Nuomininkas

13. Jeigu sutartis apima nuomos komponentą ir vieną ar daugiau papildomų nuomos ar ne nuomos komponentų, nuomininkas atlygį pagal sutartį turi priskirti kiekvienam nuomos komponentui remdamasis santykine atskira nuomos komponento kaina ir bendra atskira ne nuomos komponentų kaina.

14. Santykinė atskira nuomos ir ne nuomos komponentų kaina turi būti nustatoma pagal kainą, kurią nuomotojas ar panašus tiekėjas prašytų ūkio subjekto atskirai sumokėti už tą ar panašų komponentą. Jeigu stebimos atskiros kainos negalima lengvai gauti, nuomininkas turi nustatyti atskiros kainos įvertį kuo daugiau naudodamasis stebima informacija.

▼**M54**

15. Kaip praktinę priemonę nuomininkas gali pasirinkti pagal nuomojamo turto grupę neatskirti ne nuomos komponentų nuo nuomos komponentų ir apskaityti kiekvieną nuomos komponentą ir visus susijusius ne nuomos komponentus kaip vieną bendrą nuomos komponentą. Šios praktinės priemonės nuomininkas netaiko įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, atitinkančioms 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 4.3.3 punkto kriterijus.

16. Išskyrus atvejus, kai taikoma 15 straipsnyje nustatyta praktinė priemonė, ne nuomos komponentus nuomininkas apskaito pagal kitus taikytinus standartus.

Nuomotojas

17. Jeigu sutartis apima nuomos komponentą ir vieną ar daugiau papildomų nuomos ar ne nuomos komponentų, atlygį pagal sutartį nuomotojas paskirsto taikydamas 15-ojo TFAS 73–90 straipsnius.

NUOMOS LAIKOTARPIS (B34–B41 STRAIPSNIAI)

18. Ūkio subjektas nuomos laikotarpį nustato kaip neatšaukiamą nuomos laikotarpį, kuris apima:

a) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos; ir

b) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė nutraukti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise nepasinaudos.

19. Nustatydamas, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, kurie sukuria ekonominę paskatą nuomininkui pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudoti pasirinkimo teise nutraukti nuomą, kaip aprašyta B37–B40 straipsniuose.

20. Nuomininkas iš naujo įvertina, ar jis pagrįstai žino, kad pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą, kai įvyksta reikšmingas įvykis arba reikšmingai pasikeičia aplinkybės:

a) kuriuos nuomininkas gali kontroliuoti; ir

b) kurie turi įtakos tam, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise, į kurią anksčiau nebuvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį, arba nepasinaudos pasirinkimo teise, į kurią anksčiau buvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį (kaip aprašyta B41 straipsnyje).

21. Ūkio subjektas peržiūri nuomos laikotarpį, jei pasikeičia neatšaukiamas nuomos laikotarpis. Pavyzdžiui, neatšaukiamas nuomos laikotarpis pasikeičia, jeigu:

a) nuomininkas pasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį;

b) nuomininkas nepasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį;

▼**M54**

c) įvyksta įvykis, dėl kurio nuomininkas pagal sutartį yra įpareigotas pasinaudoti pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį; arba

d) įvyksta įvykis, dėl kurio nuomininkui pagal sutartį yra draudžiama pasinaudoti pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį.

NUOMININKAS

Pripažinimas

22. ***Pradžios datą*** **nuomininkas pripažįsta naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą.**

Vertinimas

Pirminis vertinimas

Naudojimo teise valdomo turto pirminis vertinimas

23. **Pradžios datą nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą įvertina savikaina.**

24. Naudojimo teise valdomo turto savikainą sudaro:

a) nuomos įsipareigojimo pirminio vertinimo suma, kaip aprašyta 26 straipsnyje;

b) bet kokie nuomos mokesčiai pradžios datą arba iki jos, atėmus bet kokias gautas *nuomos paskatas*;

c) bet kokios nuomininko patirtos *pirminės tiesioginės išlaidos*; ir

d) išlaidų, kurias nuomininkas patirs išmontuodamas ir pašalindamas nuomojamą turtą, tvarkydamas jo buvimo vietą arba atkurdamas tokią nuomojamo turto būklę, kokios reikalaujama pagal nuomos sąlygas, įvertis, nebent tos išlaidos patiriamos atsargoms gaminti. Nuomininkas prisiima su šiomis išlaidomis susijusį įsipareigojimą pradžios datą arba pasinaudojęs nuomojamu turtu tam tikrą konkretų laikotarpį.

25. Nuomininkas turi pripažinti 24 straipsnio d punkte aprašytas išlaidas kaip dalį naudojimo teise valdomo turto savikainos, kai jis prisiima įsipareigojimą dėl šių išlaidų. Nuomininkas taiko 2-ąjį TAS „Atsargos“ išlaidoms, kurias jis patiria per tam tikrą konkretų laikotarpį dėl to, kad tą laikotarpį naudojimo teise valdomą turtą naudojo atsargoms gaminti. Tokių išlaidų įsipareigojimai, apskaitomi taikant šį standartą arba 2-ąjį TAS, yra pripažįstami ir vertinami taikant 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

▼M54

Nuomos įsipareigojimo pirminis vertinimas

26. Pradžios datą nuomininkas vertina nuomos įsipareigojimą tą datą nesumokėtų nuomos mokesčių dabartine verte. Nuomos mokesčiai turi būti diskontuojami naudojant *nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą*, jei tą normą galima lengvai nustatyti. Jeigu tos normos negalima lengvai nustatyti, nuomininkas turi naudoti *nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą*.

27. Pradžios datą nuomos mokesčiai, įtraukti į nuomos įsipareigojimo vertinimą, apima toliau nurodytus mokesčius už teisę naudoti nuomojamą turtą nuomos laikotarpiu, kurie nėra sumokami pradžios datą:

a) *fiksuotuosius mokesčius* (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams, kaip aprašyta B42 straipsnyje), atėmus bet kokias gautinas nuomos paskatas;

b) *kintamuosius nuomos mokesčius*, kurie priklauso nuo indekso ar normos, iš pradžių įvertinamus naudojant indeksą ar normą pradžios datą (kaip aprašyta 28 straipsnyje);

c) sumas, kurias nuomininkas turėtų mokėti pagal *likvidacinės vertės garantijas*;

d) pasirinkimo pirkti sandorio vykdymo kainą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos (įvertintą atsižvelgiant į veiksnius, aprašytus B37–B40 straipsniuose); ir

e) baudas už nuomos nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

28. 27 straipsnio b punkte nurodyti kintamieji nuomos mokesčiai, kurie priklauso nuo indekso ar normos, apima, pavyzdžiui, mokesčius, susietus su vartojimo kainų indeksu, mokesčius, susietus su lyginamąja palūkanų norma (tokia kaip LIBOR), arba mokesčius, kurie kinta siekiant atspindėti rinkos nuomos kainų pokyčius.

Vėlesnis vertinimas

Naudojimo teise valdomo turto vėlesnis vertinimas

29. Po pradžios datos nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti taikydamas savikainos metodą, nebent jis taiko kurį nors iš 34 ir 35 straipsniuose aprašytų vertinimo metodų.

Savikainos metodas

30. Taikydamas savikainos metodą, nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą vertina savikaina:

a) atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius; ir

b) pakoregavus dėl nuomos įsipareigojimo pakartotinio įvertinimo, nurodyto 36 straipsnio c punkte.

31. Apskaičiuodamas naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą, vadovaudamasis 32 straipsnio reikalavimais, nuomininkas turi taikyti 16-ojo TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ nusidėvėjimo reikalavimus.

▼M54

32. Jeigu iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui perleidžiama nuomojamo turto nuosavybės teisė arba jeigu naudojimo teise valdomo turto kaina rodo, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo pirkti teise, nuomininkas apskaičiuoja naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą nuo pradžios datos iki nuomojamo turto *naudingo tarnavimo laiko* pabaigos. Kitu atveju nuomininkas naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą skaičiuoja nuo pradžios datos iki ankstesnės iš šių datų: naudojimo teise valdomo turto *naudingo tarnavimo laiko* pabaigos arba nuomos laikotarpio pabaigos.

33. Siekdamas nustatyti, ar naudojimo teise valdomo turto vertė yra sumažėjusi, ir apskaityti bet kokius nustatytus vertės sumažėjimo nuostolius, nuomininkas taiko 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Kiti vertinimo metodai

34. Jeigu nuomininkas savo investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“, tą tikrosios vertės metodą jis turi taikyti ir naudojimo teise valdomam turtui, kuris atitinka 40-ajame TAS pateiktą investicinio turto apibrėžtį.

35. Jeigu naudojimo teise valdomas turtas susijęs su nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupe, kuriai nuomininkas taiko 16-ajame TAS nustatytą perkainojimo metodą, nuomininkas tą perkainojimo metodą gali pasirinkti taikyti visam naudojimo teise valdomam turtui, susijusiam su ta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupe.

Nuomos įsipareigojimo vėlesnis vertinimas

36. Po pradžios datos nuomininkas nuomos įsipareigojimą vertina:

a) padidindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į nuomos įsipareigojimo palūkanas;

b) sumažindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į sumokėtus nuomos mokesčius; ir

c) pakartotinai vertindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į bet kokį pakartotinį vertinimą ar nuomos pakeitimus, nurodytus 39–46 straipsniuose, arba į peržiūrėtus mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems nuomos mokesčiams (žr. B42 straipsnį).

37. Nuomos įsipareigojimo palūkanos kiekvienu laikotarpiu per nuomos laikotarpį yra suma, dėl kurios susidaro pastovi periodinė palūkanų norma likusiai nuomos įsipareigojimo sumai. Periodinė palūkanų norma yra diskonto norma, aprašyta 26 straipsnyje, arba, jei taikoma, peržiūrėta diskonto norma, aprašyta 41 straipsnyje, 43 straipsnyje arba 45 straipsnio c punkte.

38. Išskyrus atvejus, kai išlaidos yra įtrauktos į kito turto balansinę vertę taikant kitus taikytinus standartus, po pradžios datos nuomininkas pelnu arba nuostoliais pripažįsta:

a) nuomos įsipareigojimo palūkanas; ir

b) kintamuosius nuomos mokesčius, neįtrauktus į nuomos įsipareigojimo vertinimą laikotarpiu, kuriuo įvyksta įvykis ar atsiranda sąlyga, dėl kurių mokami šie mokesčiai.

▼M54

Nuomos įsipareigojimo pakartotinis vertinimas

39. Po pradžios datos, siekdamas pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą, kad būtų atsižvelgta į nuomos mokesčių pakeitimus, nuomininkas turi taikyti 40–43 straipsnius. Nuomininkas turi pripažinti nuomos įsipareigojimo pakartotinio įvertinimo sumą kaip naudojimo teise valdomo turto koregavimą. Tačiau, jeigu naudojimo teise valdomo turto balansinė vertė sumažinama iki nulio ir dar sumažinamas nuomos įsipareigojimo vertinimas, bet kokią likusią pakartotinio įvertinimo sumą nuomininkas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais.

40. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, naudodamas peržiūrėtą diskonto normą, jeigu:

a) pasikeičia nuomos laikotarpis, kaip aprašyta 20–21 straipsniuose. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius remdamasis peržiūrėtu nuomos laikotarpiu; arba

b) pasikeičia pasirinkimo teisės pirkti nuomojamą turtą vertinimas, atsižvelgiant į įvykius ir aplinkybes, aprašytus 20–21 straipsniuose, pasirinkimo teisės pirkti kontekste. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius, kad parodytų mokėtinų sumų pasikeitimą, atsižvelgiant į pasirinkimo pirkti teisę.

41. Taikydamas 40 straipsnį, nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtą diskonto normą kaip nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą likusiam nuomos laikotarpiui, jei tą normą galima lengvai nustatyti, arba kaip nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą pakartotinio įvertinimo datą, jeigu nuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti.

42. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, jeigu:

a) pasikeičia sumos, kurias nuomininkas turėtų mokėti pagal likvidacinės vertės garantiją. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius, kad parodytų sumų, kurios, tikėtina, turėtų būti mokėtinos pagal likvidacinės vertės garantiją, pasikeitimą;

b) pasikeičia būsimi nuomos mokesčiai dėl indekso ar normos, naudotos tiems mokesčiams nustatyti, pasikeitimo, įskaitant, pavyzdžiui, pokytį siekiant atsižvelgti į rinkos nuomos kainų pokyčius po nuomos kainų rinkoje peržiūros. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą, kad būtų atsižvelgta į tuos peržiūrėtus nuomos mokesčius, tik kai pasikeičia pinigų srautai (t. y. kai įsigalioja nuomos mokesčių koregavimas). Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius likusiam nuomos laikotarpiui remdamasis peržiūrėtais sutartyje numatytais mokėjimais.

43. Taikydamas 42 straipsnį, nuomininkas turi naudoti nepakeistą diskonto normą, nebent nuomos mokesčiai pasikeičia dėl kintamųjų palūkanų normų pasikeitimo. Tokiu atveju nuomininkas turi naudoti peržiūrėtą diskonto normą, kuri parodo palūkanų normos pokyčius.

▼**M54**

Nuomos pakeitimai

44. Nuomininkas nuomos pakeitimą turi apskaityti kaip atskirą nuomą, jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:

a) dėl pakeitimo padidėja nuomos apimtis, nes papildomai suteikiama teisė naudoti vieną ar daugiau nuomojamo turto objektų; ir

b) atlygis už nuomą padidėja suma, kuri atitinka atskirą apimties padidėjimo kainą ir bet kokius tos atskiros kainos koregavimus siekiant atsižvelgti į konkrečios sutarties aplinkybes.

45. Jeigu nuomos pakeitimas neapskaitomas kaip atskira nuoma, *pakeitimo įsigaliojimo datą* nuomininkas turi:

a) paskirstyti atlygį pakeistoje sutartyje taikydamas 13–16 straipsnius;

b) nustatyti pakeistos nuomos terminą taikydamas 18–19 straipsnius; ir

c) pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, naudodamas peržiūrėtą diskonto normą. Peržiūrėta diskonto norma nustatoma kaip nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma likusiam nuomos laikotarpiui, jei tą normą galima lengvai nustatyti, arba kaip nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma pakeitimo įsigaliojimo datą, jeigu nuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti.

46. Jeigu nuomos pakeitimas neapskaitomas kaip atskira nuoma, nuomininkas turi apskaityti nuomos įsipareigojimo pakartotinį įvertinimą:

a) sumažindamas naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į visišką ar dalinį nuomos nutraukimą dėl nuomos pakeitimų, kuriais sumažinama nuomos apimtis. Bet kokį pelną arba nuostolius, susijusius su visišku ar daliniu nuomos nutraukimu, nuomininkas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais;

b) atitinkamai koreguodamas naudojimo teise valdomą turtą dėl visų kitų nuomos pakeitimų.

▼**M72**

46A. Galima taikyti tokią praktinę priemonę: nuomininkas gali pasirinkti nevertinti, ar nuomos nuolaida, atitinkanti 46B straipsnio sąlygas, yra nuomos pakeitimas. Šią galimybę pasirinkęs nuomininkas bet kokį nuomos mokesčių pasikeitimą dėl nuomos nuolaidos turi apskaityti taip pat, kaip jį apskaitytų taikydamas šį standartą, jeigu pasikeitimas nebūtų laikomas nuomos pakeitimu.

▼**M76**

46B. 46A straipsnyje nustatyta praktinė priemonė taikoma tik nuomos nuolaidoms, kurios yra tiesioginė COVID-19 pandemijos pasekmė, ir tik jei įvykdomos visos šios sąlygos:

a) dėl nuomos mokesčių pasikeitimo patikslintas atlygis už nuomą yra iš esmės toks pats kaip atlygis už nuomą prieš pat pasikeitimą arba už jį mažesnis;

b) bet koks nuomos mokesčių sumažinimas turi įtakos tik mokesčiams, kurie iš pradžių turėjo būti sumokėti 2022 m. birželio 30 d. arba anksčiau (pavyzdžiui, nuomos nuolaida atitiktų šią sąlygą, jeigu ji lemtų mažesnius nuomos mokesčius 2022 m. birželio 30 d. arba anksčiau ir didesnius nuomos mokesčius po 2022 m. birželio 30 d.), ir

c) kitos nuomos sąlygos iš esmės nekeičiamos.

▼M54

Pateikimas

47. Nuomininkas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti arba aiškinamajame rašte atskleisti informaciją apie:

a) naudojimo teise valdomą turtą atskirai nuo kito turto. Jeigu nuomininkas naudojimo teise valdomo turto nepateikia atskirai finansinės būklės ataskaitoje, jis turi:

i) įtraukti naudojimo teise valdomą turtą į tą pačią straipsnio eilutę kaip ta, kurioje būtų pateiktas atitinkamas nuomojamas turtas, jei jis nuomininkui priklausytų; ir

ii) atskleisti, į kurias finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes tas naudojimo teise valdomas turtas įtrauktas;

b) nuomos įsipareigojimus atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Jeigu nuomininkas nuomos įsipareigojimų nepateikia atskirai finansinės būklės ataskaitoje, jis turi atskleisti, į kurias finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes tie įsipareigojimai įtraukti.

48. 47 straipsnio a punkte nurodytas reikalavimas netaikomas investicinio turto apibrėžtį atitinkančiam naudojimo teise valdomam turtui, kuris turi būti pateiktas finansinės būklės ataskaitoje kaip investicinis turtas.

49. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje nuomininkas turi pateikti nuomos įsipareigojimo palūkanų sąnaudas atskirai nuo naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo. Nuomos įsipareigojimo palūkanų sąnaudos yra finansinių sąnaudų komponentas, kurį pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 82 straipsnio b punktą reikalaujama pateikti atskirai pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

50. Pinigų srautų ataskaitoje nuomininkas turi klasifikuoti:

a) pagrindinės nuomos įsipareigojimo dalies mokėjimus kaip finansavimo veiklą;

b) nuomos įsipareigojimo palūkanų dalies mokėjimus taikydamas 7-ojo TAS „Pinigų srautų ataskaita“ reikalavimus sumokėtoms palūkanoms; ir

c) trumpalaikės nuomos mokesčius, punktą reikalaujama pateikti atskirai pelno (nuostoliųmokesčius už mažos vertės turto nuomą ir kintamuosius nuomos mokesčius, neįtrauktus į nuomos įsipareigojimo vertinimą, kaip pagrindinę veiklą.

Atskleidimas

51. Reikalavimų atskleisti informaciją tikslas – įpareigoti nuomininkus aiškinamajame rašte atskleisti informaciją, kuri kartu su informacija, pateikta finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje, suteikia pagrindą finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti nuomos poveikį nuomininko finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams. 52–60 straipsniuose patikslinami reikalavimai, kaip pasiekti šį tikslą.

52. Nuomininkas turi atskleisti informaciją apie savo nuomos sutartis, pagal kurias jis yra nuomininkas, viename aiškinamajame rašte arba atskirame savo finansinių ataskaitų skirsnyje. Vis dėlto nuomininkas neturi dubliuoti kitur finansinėse ataskaitose jau pateiktos informacijos, jeigu ta informacija kryžminės nuorodos būdu įtraukta į aiškinamąjį raštą arba atskirą skirsnį apie nuomą.

▼**M54**

53. Nuomininkas turi atskleisti šias ataskaitinio laikotarpio sumas:

a) naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą pagal nuomojamo turto grupę;

b) nuomos įsipareigojimų palūkanų sąnaudas;

c) sąnaudas, susijusias su trumpalaike nuoma, apskaitoma taikant 6 straipsnį. Šios sąnaudos neturi apimti sąnaudų, susijusių su nuoma, kurios laikotarpis yra vienas mėnuo arba trumpesnis;

d) sąnaudas, susijusias su mažos vertės turto nuoma, apskaitoma taikant 6 straipsnį. Šios sąnaudos neturi apimti sąnaudų, susijusių su trumpalaike mažos vertės turto nuoma, nurodyta 53 straipsnio c punkte;

e) sąnaudas, susijusias su kintamaisiais nuomos mokesčiais, neįtrauktais į nuomos įsipareigojimų vertinimą;

f) pajamas iš naudojimo teise valdomo turto subnuomos;

g) visas pinigų išmokas už nuomą;

h) naudojimo teise valdomo turto papildymus;

i) pelną arba nuostolius dėl pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių; ir

j) naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal nuomojamo turto grupę.

54. 53 straipsnyje nurodytą atskleistiną informaciją nuomininkas turi pateikti lentelėje, nebent kita forma būtų tinkamesnė. Atskleidžiamos sumos turi apimti išlaidas, kurias nuomininkas įtraukė į kito turto balansinę vertę ataskaitiniu laikotarpiu.

55. Nuomininkas turi atskleisti savo trumpalaikės nuomos, apskaitomos taikant 6 straipsnį, įsipareigojimų sumą, jeigu trumpalaikės nuomos sutarčių portfelis, kurio atžvilgiu jis yra įsipareigojęs ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, yra nepanašus į trumpalaikės nuomos sutarčių portfelį, su kuriuo susijusios trumpalaikės nuomos sąnaudos, atskleistos taikant 53 straipsnio c punktą.

56. Jeigu naudojimo teise valdomas turtas atitinka investicinio turto apibrėžtį, nuomininkas turi taikyti 40-ajame TAS pateiktus atskleidimo reikalavimus. Tokiu atveju nereikalaujama, kad nuomininkas atskleistų 53 straipsnio a, f, h arba j punktuose nurodytą informaciją apie tą naudojimo teise valdomą turtą.

57. Jeigu nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą vertina perkainota verte taikydamas 16-ąjį TAS, jis turi atskleisti 16-ojo TAS 77 straipsnyje reikalaujamą informaciją apie tą naudojimo teise valdomą turtą.

58. Nuomininkas turi atskleisti nuomos įsipareigojimų terminų analizę taikydamas 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ 39 ir B11 straipsnius atskirai nuo kitų finansinių įsipareigojimų terminų analizės.

▼M54

59. Be informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 53–58 straipsnius, nuomininkas turi atskleisti papildomą kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo nuomos veiklą, kad įvykdytų atskleidimo tikslą, nurodytą 51 straipsnyje (kaip aprašyta B48 straipsnyje). Ši papildoma informacija gali apimti, be kita ko, informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti:

a) nuomininko nuomos veiklos pobūdį;

b) būsimas pinigų išmokas, kurias nuomininkas gali turėti sumokėti ir į kurias neatsižvelgiama vertinant nuomos įsipareigojimus. Tai gali būti pozicija, susidaranti dėl:

i) kintamųjų nuomos mokesčių (kaip aprašyta B49 straipsnyje);

ii) pratęsimo ir nutraukimo pasirinkimo teisės (kaip aprašyta B50 straipsnyje);

iii) likvidacinės vertės garantijų (kaip aprašyta B51 straipsnyje); ir

iv) dar nepradėtos nuomos, dėl kurios nuomininkas yra įsipareigojęs;

c) apribojimus ar sąlygas, nustatytus nuomos sutartyse; ir

d) pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius (kaip aprašyta B52 straipsnyje).

60. Nuomininkas, kuris trumpalaikę nuomą ar mažos vertės turto nuomą apskaito taikydamas 6 straipsnį, turi atskleisti tą faktą.

▼M72

60A. Jeigu nuomininkas taiko 46A straipsnyje nustatytą praktinę priemonę, jis turi atskleisti:

a) informaciją, kad praktinę priemonę jis taikė visoms 46B straipsnio sąlygas atitinkančioms nuomos nuolaidoms, arba, jei priemonės visoms tokioms nuomos nuolaidoms netaikė, informaciją apie sutarčių, kurioms jis taikė praktinę priemonę, pobūdį (žr. 2 straipsnį) ir

b) sumą, ataskaitiniu laikotarpiu pripažintą pelnu arba nuostoliais, siekiant atsižvelgti į nuomos mokesčių pasikeitimus dėl nuomos nuolaidų, kurioms nuomininkas taikė 46A straipsnyje nustatytą praktinę priemonę.

▼M54

NUOMOTOJAS

Nuomos klasifikavimas (B53–B58 straipsniai)

61. Nuomininkas kiekvieną savo nuomą turi klasifikuoti kaip *veiklos nuomą arba finansinę nuomą*.

62. Nuoma klasifikuojama kaip finansinė nuoma, jeigu perleidžiama iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda neperleidžiama.

▼**M54**

63. Ar nuoma yra finansinė, ar veiklos, labiau priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo sandorio esmės. Situacijų, kurios atskirai arba kartu paprastai lemtų, kad nuoma būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, pavyzdžiai:

a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuomojamo turto nuosavybės teisė;

b) nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti nuomojamą turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus pakankamai mažesnė už *tikrąją vertę* šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, kad *susitarimų datą* galėtų būti pagrįstai žinoma, kad šia teise bus pasinaudota;

c) nuomos laikotarpis apima didesnę nuomojamo turto *ekonominio tarnavimo laiko* dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama;

d) susitarimų datą nuomos mokesčių dabartinė vertė bent iš esmės prilygsta visai nuomojamo turto tikrajai vertei; ir

e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.

64. Situacijų, kurios atskirai arba kartu taip pat gali lemti, kad nuoma būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, rodikliai yra šie:

a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl šio atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;

b) tikrosios likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos nuolaidos, lygios didžiajai daliai pardavimo pajamų nuomos laikotarpio pabaigoje, pavidalu); ir

c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.

65. 63–64 straipsniuose pateikti pavyzdžiai ir rodikliai ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma laikoma veiklos nuoma. Pavyzdžiui, taip gali būti, jeigu nuomojamo turto nuosavybė perduodama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygų tuometinei tikrajai turto vertei, arba jeigu yra mokami kintamieji nuomos mokesčiai, dėl kurių nuomotojas iš esmės visos tokios rizikos ir naudos neperleidžia.

66. Nuoma klasifikuojama susitarimų datą ir klasifikavimas iš naujo įvertinamas tik nuomos pakeitimo atveju. Įvertinimų keitimas (pavyzdžiui, nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės skaičiavimo keitimas) ar aplinkybių kaita (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

▼M54

Finansinė nuoma

Pripažinimas ir vertinimas

67. Pradžios datą nuomotojas finansinės būklės ataskaitoje turi pripažinti finansinės nuomos būdu išnuomotą turtą ir pateikti jį kaip gautiną sumą, lygią *grynųjų investicijų į nuomą* sumai.

Pirminis vertinimas

68. Grynosioms investicijoms į nuomą įvertinti nuomotojas turi naudoti nuomos sutartyje numatytas palūkanas. Subnuomos atveju, jeigu subnuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti, grynosioms investicijoms į subnuomą įvertinti tarpinis nuomotojas gali naudoti diskonto normą, naudojamą pagrindinei sutarčiai (pakoreguotą pagal bet kokias pirmines tiesiogines išlaidas, susijusias su subnuoma).

69. Pirminės tiesioginės išlaidos, išskyrus patiriamas nuomotojų gamintojų arba nuomotojų tarpininkų, įtraukiamos į pirminį grynųjų investicijų į nuomą vertinimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į grynųjų investicijų į nuomą sumą; atskirai jų pridėti nebereikia.

Nuomos mokesčių, įtraukiamų apskaičiuojant grynąsias investicijas į nuomą, pirminis vertinimas

70. Pradžios datą nuomos mokesčiai, įtraukiami į grynųjų investicijų į nuomą vertinimą, apima toliau nurodytus mokesčius už teisę naudoti nuomojamą turtą nuomos laikotarpiu, kurie nėra gauti pradžios datą:

a) fiksuotuosius mokesčius (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams, kaip aprašyta B42 straipsnyje), atėmus bet kokias mokėtinas nuomos paskatas;

b) kintamuosius nuomos mokesčius, kurie priklauso nuo indekso ar normos, iš pradžių įvertinamus naudojant indeksą ar normą pradžios datą;

c) bet kokias likvidacinės vertės garantijas, kurias nuomotojui suteikė nuomininkas, su nuomininku susijusi šalis arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti įsipareigojimus pagal garantiją;

d) pasirinkimo pirkti sandorio vykdymo kainą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos (įvertintą atsižvelgiant į veiksnius, aprašytus B37 straipsnyje); ir

e) baudas už nuomos nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

▼**M54**

Nuomotojai gamintojai arba nuomotojai tarpininkai

71. Pradžios datą nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas dėl kiekvienos savo finansinės nuomos turi pripažinti:

a) pajamas, kurios yra nuomojamo turto tikroji vertė, arba, jeigu mažesnė, nuomotojo kaupiamų nuomos mokesčių dabartinė vertė, diskontuota naudojant rinkos palūkanų normą;

b) pardavimo savikainą, kuri yra nuomojamo turto savikaina (arba, jeigu balansinė vertė nuo jos skiriasi – balansinė vertė), atėmus *negarantuotos likvidacinės vertės* dabartinę vertę; ir

c) pardavimo pelną arba nuostolius (t. y. skirtumą tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos) pagal ūkio subjekto vienakrypčių pardavimų, kuriems taikomas 15-asis TFAS, politiką. Nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas finansinės nuomos pardavimo pelną arba nuostolius turi pripažinti pradžios datą, nepriklausomai nuo to, ar nuomotojas perleidžia nuomojamą turtą, kaip aprašyta 15-ajame TFAS.

72. Gamintojai ar tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui gamintojui ar nuomotojui tarpininkui lemia pelną arba nuostolius, lygius nuomojamo turto vienakrypčio pardavimo normaliomis pardavimo kainomis pelnui ar nuostoliams, atsižvelgiant į bet kokias taikomas kiekio ar prekybos nuolaidas.

73. Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Dėl tokios palūkanų normos taikymo nuomotojas pripažintų pernelyg didelę bendrų su sandoriu susijusių pajamų dalį pradžios datą. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas pardavimo pelną turi apriboti pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma.

74. Nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas dėl finansinės nuomos teisės gavimo patiriamas išlaidas pradžios datą pripažįsta sąnaudomis, nes jos yra daugiausia susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl finansinės nuomos teisės gavimo patiriamos išlaidos nėra įtraukiamos į pirminių tiesioginių išlaidų apibrėžtį, taigi nėra įtraukiamos apskaičiuojant grynąsias investicijas į nuomą.

▼**M54**

Vėlesnis vertinimas

75. Finansines pajamas per nuomos laikotarpį nuomotojas turi pripažinti remdamasis metodu, kuris parodo nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastovią periodišką grąžos normą.

76. Nuomotojas siekia sistemiškai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Nuomotojas turi atimti su laikotarpiu susijusius nuomos mokesčius iš *bendrųjų investicijų į nuomą*, kad laipsniškai sumažintų tiek pagrindines, tiek *neuždirbtas finansines pajamas*.

77. Nuomotojas grynosioms investicijoms į nuomą turi taikyti pripažinimo nutraukimo ir vertės sumažėjimo reikalavimus, pateiktus 9-ajame TFAS. Nuomotojas reguliariai peržiūri įvertintas negarantuotas likvidacines vertes, naudojamas skaičiuojant bendrąsias investicijas į nuomą. Jeigu įvertinta negarantuota likvidacinė vertė sumažėja, nuomotojas patikrina pajamų paskirstymą per nuomos laikotarpį ir iš karto pripažįsta bet kokį sukauptų sumų sumažėjimą.

78. Nuomotojas, kuris turtą, įgytą finansinės nuomos būdu, klasifikuoja kaip turtą, skirtą parduoti (arba įtraukia jį į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, tą turtą turi apskaityti pagal tą standartą.

N u o m o s p a k e i t i m a i

79. Nuomotojas finansinės nuomos pakeitimą turi apskaityti kaip atskirą nuomą, jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:

a) dėl pakeitimo padidėja nuomos apimtis, nes papildomai suteikiama teisė naudoti vieną ar daugiau nuomojamo turto objektų; ir

b) atlygis už nuomą padidėja suma, kuri atitinka atskirą apimties padidėjimo kainą ir bet kokius tos atskiros kainos koregavimus siekiant atsižvelgti į konkrečios sutarties aplinkybes.

80. Jeigu finansinės nuomos pakeitimas neapskaitomas kaip atskira nuoma, nuomotojas pakeitimą turi apskaityti taip:

a) jeigu pakeitimas būtų galiojęs susitarimų datą, ir dėl to nuoma būtų buvusi klasifikuojama kaip veiklos nuoma, nuomotojas turi:

i) apskaityti nuomos pakeitimą kaip naują nuomą nuo pakeitimo įsigaliojimo datos; ir

▼M54

ii) nuomojamo turto balansinę vertę nustatyti kaip grynųjų investicijų į nuomą vertę prieš pat pakeitimo įsigaliojimo datą;

b) kitu atveju nuomotojas turi taikyti 9-ojo TFAS reikalavimus.

Veiklos nuoma

Pripažinimas ir vertinimas

81. Nuomotojas turi pripažinti nuomos mokesčius, susijusius su veiklos nuoma, pajamomis pagal tiesinį metodą arba pagal kitą sisteminį metodą. Nuomotojas turi taikyti kitą sisteminį metodą, jei tas metodas aiškiau parodo naudojant nuomojamą turtą gaunamos naudos mažėjimo modelį.

82. Išlaidas (įskaitant nusidėvėjimą), patirtas uždirbant su nuoma susijusias pajamas, nuomotojas turi pripažinti sąnaudomis.

83. Pirmines tiesiogines išlaidas, patiriamas gaunant veiklos nuomos teisę, nuomotojas įskaičiuoja į nuomojamo turto balansinę vertę ir pripažįsta tas išlaidas nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir nuomos pajamas.

84. Nudėvimo nuomojamo turto, naudojamo veiklos nuomai, nusidėvėjimo apskaitos politika turi atitikti nuomotojo įprastą panašaus turto nusidėvėjimo apskaitos politiką. Nuomotojas turi apskaičiuoti nusidėvėjimą pagal 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS.

85. Siekdamas nustatyti, ar nuomojamo turto, naudojamo veiklos nuomai, vertė yra sumažėjusi, ir apskaityti bet kokius nustatytus vertės sumažėjimo nuostolius, nuomotojas turi taikyti 36-ąjį TAS.

86. Nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.

Nuomos pakeitimai

87. Nuomotojas turi apskaityti veiklos nuomos pakeitimą kaip naują nuomą nuo pakeitimo įsigaliojimo datos ir iš anksto sumokėtus ar sukauptus nuomos mokesčius, susijusius su pradine nuoma, laikyti naujos nuomos mokesčių dalimi.

Pateikimas

88. Nuomotojas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti nuomojamą turtą, naudojamą veiklos nuomai, pagal to nuomojamo turto pobūdį.

Atskleidimas

89. Reikalavimų atskleisti informaciją tikslas – įpareigoti nuomotojus aiškinamajame rašte atskleisti informaciją, kuri kartu su informacija, pateikta finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje, suteikia pagrindą finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti nuomos poveikį nuomotojo finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams. 90–97 straipsniuose patikslinami reikalavimai, kaip pasiekti šį tikslą.

▼**M54**

90. Nuomotojas turi atskleisti šias ataskaitinio laikotarpio sumas:

a) jei tai finansinė nuoma:

i) pardavimo pelno arba nuostolių;

ii) finansinių pajamų iš grynųjų investicijų į nuomą; ir

iii) pajamų, susijusių su kintamaisiais nuomos mokesčiais, neįtrauktais į grynųjų investicijų į nuomą vertinimą;

b) jei tai veiklos nuoma – nuomos pajamų, atskirai atskleidžiant pajamas, susijusias su kintamaisiais nuomos mokesčiais, kurie nepriklauso nuo indekso ar normos.

91. 90 straipsnyje nurodytą atskleistiną informaciją nuomotojas turi pateikti lentelėje, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

92. Nuomotojas turi atskleisti papildomą kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo nuomos veiklą, kad įvykdytų atskleidimo tikslą, nurodytą 89 straipsnyje. Ši papildoma informacija apima, be kita ko, informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti:

a) nuomotojo nuomos veiklos pobūdį; ir

b) kaip nuomotojas valdo riziką, susijusią su bet kokiomis išlaikytomis teisėmis į nuomojamą turtą. Visų pirma nuomotojas turi atskleisti savo rizikos valdymo strategiją, taikomą išlaikytoms teisėms į nuomojamą turtą, įskaitant bet kokias priemones, kuriomis nuomotojas tą riziką mažina. Tokios priemonės gali apimti, pavyzdžiui, atpirkimo susitarimus, likvidacinės vertės garantijas arba kintamuosius nuomos mokesčius už nurodytas ribas viršijantį naudojimą.

Finansinė nuoma

93. Nuomotojas turi pateikti grynųjų investicijų į finansinę nuomą balansinės vertės reikšmingų pokyčių kokybinį ir kiekybinį paaiškinimą.

94. Nuomotojas turi atskleisti gautinų nuomos mokesčių terminų analizę, kurioje būtų parodyti nediskontuoti nuomos mokesčiai, gautini kiekvienais metais bent per pirmuosius penkerius metus, ir bendros sumos, gautinos per likusius metus. Nuomotojas turi suderinti nediskontuotus nuomos mokesčius su grynosiomis investicijomis į nuomą. Suderinant būtina identifikuoti neuždirbtas finansines pajamas, susijusias su gautinais nuomos mokesčiais, ir bet kokią negarantuotą likvidacinę vertę.

Veiklos nuoma

95. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektams, naudojamiems veiklos nuomai, nuomotojas turi taikyti 16-ojo TAS atskleidimo reikalavimus. Taikydamas 16-ojo TAS atskleidimo reikalavimus, nuomotojas išskaido kiekvieną nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupę į turtą, naudojamą veiklos nuomai, ir turtą, nenaudojamą veiklos nuomai. Atitinkamai nuomotojas pateikia 16-ajame TAS reikalaujamą atskleisti informaciją apie turtą, naudojamą veiklos nuomai (pagal nuomojamo turto grupę), atskirai nuo nuosavo turto, kurį nuomotojas turi ir naudoja.

▼M54

96. Nuomotojas turtui, naudojamam veiklos nuomai, taiko 36-ojo TAS, 38-ojo TAS, 40-ojo TAS ir 41-ojo TAS atskleidimo reikalavimus.

97. Nuomotojas turi atskleisti nuomos mokesčių terminų analizę, kurioje būtų parodyti nediskontuoti nuomos mokesčiai, gautini kiekvienais metais bent per pirmuosius penkerius metus, ir bendros sumos, gautinos per likusius metus.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

98. Jeigu ūkio subjektas (pardavėjas nuomininkas) perduoda turtą kitam ūkio subjektui (pirkėjui nuomotojui) ir vėl tą turtą išsinuomoja iš pirkėjo nuomotojo, tiek pardavėjas nuomininkas, tiek pirkėjas nuomotojas turi apskaityti perdavimo sutartį ir nuomą taikydami 99–103 straipsnius.

Įvertinimas, ar turto perdavimas yra pardavimas

99. Kad nustatytų, ar turto perdavimas turi būti apskaitomas kaip to turto pardavimas, ūkio subjektas turi taikyti reikalavimus, skirtus nustatyti, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąjį TFAS.

Turto perdavimas yra pardavimas

100. Jeigu pardavėjo nuomininko turto perdavimas atitinka 15-ojo TFAS reikalavimus, kad būtų apskaitomas kaip turto pardavimas:

a) pardavėjas nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą, atsirandantį dėl atgalinės nuomos, turi vertinti pagal turto ankstesnės balansinės vertės dalį, kuri yra susijusi su pardavėjo nuomininko išlaikyta naudojimo teise. Atitinkamai pardavėjas nuomininkas turi pripažinti tik tą bet kokio pelno arba nuostolių sumą, kuri yra susijusi su pirkėjui nuomotojui perleistomis teisėmis;

b) pirkėjas nuomotojas turto įsigijimą turi apskaityti pagal taikomus standartus, o nuomą – pagal šiame standarte pateiktus nuomotojo apskaitos reikalavimus.

101. Jeigu atlygio už turto pardavimą tikroji vertė nėra lygi turto tikrajai vertei arba jeigu mokesčiai už nuomą neatitinka rinkos kainų, ūkio subjektas, siekdamas pardavimo pajamas įvertinti tikrąja verte, turi atlikti šiuos koregavimus:

a) bet kokias už rinkos sąlygas blogesnes sąlygas turi apskaityti kaip išankstinį nuomos mokesčių mokėjimą; ir

b) bet kokias už rinkos sąlygas geresnes sąlygas turi apskaityti kaip papildomą finansavimą, kurį pirkėjas nuomotojas suteikė pardavėjui nuomininkui.

102. Bet kokį galimą koregavimą, kurio reikalaujama pagal 101 straipsnį, ūkio subjektas turi įvertinti remdamasis lengviau nustatoma iš šių verčių:

a) atlygio už pardavimą tikrosios vertės ir turto tikrosios vertės skirtumu; ir

b) sutartyje numatytų mokėjimų už nuomą dabartinės vertės ir mokėjimų už nuomą rinkos kainomis dabartinės vertės skirtumu.

Turto perdavimas nėra pardavimas

103. Jeigu pardavėjo nuomininko turto perdavimas neatitinka 15-ojo TFAS reikalavimų, kad būtų apskaitomas kaip turto pardavimas:

▼M54

a) pardavėjas nuomininkas turi ir toliau pripažinti perduotą turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, lygų perdavimo pajamoms. Finansinį įsipareigojimą jis turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS;

b) pirkėjas nuomotojas neturi pripažinti perduoto turto ir turi pripažinti finansinį turtą, lygų perdavimo pajamoms. Finansinį turtą jis turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS.

▼M74

DĖL PALŪKANŲ NORMŲ LYGINAMOJO INDEKSO REFORMOS TAIKOMA LAIKINA IŠIMTIS

104. Visiems dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos padarytiems nuomos pakeitimams, dėl kurių pasikeičia būsimų nuomos mokesčių nustatymo pagrindas, nuomininkas taiko 105–106 straipsnius (žr. 9-ojo TFAS 5.4.6 ir 5.4.8 straipsnius). Šie straipsniai taikomi tik tokiems nuomos pakeitimams. Šiuo tikslu terminas „palūkanų normų lyginamojo indekso reforma“ reiškia rinkos masto palūkanų normų lyginamojo indekso reformą, kaip aprašyta 9-ojo TFAS 6.8.2 straipsnyje.

105. Kaip praktinę priemonę nuomininkas taiko 42 straipsnį, kad apskaitytų nuomos pakeitimą, būtiną dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos. Ši praktinė priemonė taikoma tik tokiems pakeitimams. Šiuo tikslu nuomos pakeitimas laikomas būtinu dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos tik jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:

a) būtinas pakeitimas yra tiesioginė palūkanų normų lyginamojo indekso reformos pasekmė ir

b) naujas nuomos mokesčių nustatymo pagrindas ekonominiu požiūriu yra lygiavertis ankstesniam pagrindui (t. y. pagrindui prieš pat pakeitimą).

106. Tačiau, jeigu, be nuomos pakeitimų, būtinų dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos, padaromi kiti nuomos pakeitimai, nuomininkas taiko šio standarto reikalavimus apskaitydamas visus tuo pačiu metu padarytus nuomos pakeitimus, įskaitant nuomos pakeitimus, būtinus dėl palūkanų normų lyginamojo indekso reformos.

▼M54

A priedas

Apibrėžti terminai

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

nuomos pradžios data (pradžios data)	Data, kurią **nuomotojas** pateikia **nuomojamą turtą nuomininkui** naudoti.
ekonominio tarnavimo laikas	Laikotarpis, per kurį vienas ar keli naudotojai tikisi gauti ekonominės naudos iš turto naudojimo, arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos vienas ar keli naudotojai tikisi gauti naudodami turtą, skaičius.
pakeitimo įsigaliojimo data	Data, kai abi šalys susitaria dėl **nuomos pakeitimo**.

▼M54

tikroji vertė	Taikant šiame standarte pateiktus **nuomotojo** apskaitos reikalavimus, 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.
finansinė nuoma	**Nuoma**, kuria perleidžiama iš esmės visa su **nuomojamo turto** nuosavybe siejama rizika ir nauda.
fiksuotieji mokesčiai	Mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** moka **nuomotojui** už teisę **nuomos laikotarpiu** naudoti **nuomojamą turtą**, išskyrus **kintamuosius nuomos mokesčius**.
bendrosios investicijos į nuomą	Suma, kurią sudaro: a) **nuomos mokesčiai**, **nuomotojo** gautini pagal **finansinės nuomos** sutartį; ir b) bet kokia nuomotojo kaupiama **negarantuota likvidacinė vertė**.
nuomos susitarimų data (susitarimų data)	Ankstesnė iš šių datų: **nuomos** sutarties data arba šalių įsipareigojimo laikytis pagrindinių nuomos sąlygų data.
pirminės tiesioginės išlaidos	Papildomos nuomos teisės gavimo išlaidos, kurių nebūtų buvę, jei nuomos teisė nebūtų gauta, išskyrus su **finansine nuoma** susijusias išlaidas, kurias patiria **nuomotojas** gamintojas ar tarpininkas.
nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma	Palūkanų norma, dėl kurios a) **nuomos mokesčių** ir b) **negarantuotos likvidacinės vertės** dabartinė vertė yra lygi i) **nuomojamo turto tikrosios vertės** ir ii) bet kokių nuomotojo **pirminių tiesioginių išlaidų** sumai.
nuoma	Sutartis arba sutarties dalis, už atlygį suteikianti teisę tam tikrą laikotarpį naudoti turtą (**nuomojamą turtą**).
nuomos paskatos	Su **nuoma** susiję **nuomotojo** mokėjimai **nuomininkui** arba nuomininko išlaidų kompensavimas ar prisiėmimas.
nuomos pakeitimas	Pradinėse nuomos sąlygose nenumatytas **nuomos** apimties arba atlygio už nuomą pakeitimas (pavyzdžiui, teisės naudoti vieną ar daugiau **nuomojamo turto** objektų suteikimas arba nutraukimas, sutartyje nustatyto **nuomos laikotarpio** pratęsimas arba sutrumpinimas).

▼**M54**

nuomos mokesčiai — Mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** moka **nuomotojui**, susiję su teise **nuomos laikotarpiu** naudoti **nuomojamą turtą**, kuriuos sudaro:

a) **fiksuotieji mokesčiai** (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams), atėmus bet kokias **nuomos paskatas**;

b) **kintamieji nuomos mokesčiai**, priklausantys nuo indekso ar normos;

c) pasirinkimo pirkti sandorio vykdymo kaina, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos; ir

d) baudos už **nuomos** nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

Nuomininko nuomos mokesčiai taip pat apima sumas, kurias jis tikisi sumokėti pagal **likvidacinės vertės garantijas**. Nuomos mokesčiai neapima ne nuomos komponentams priskirtų mokėjimų, nebent nuomininkas pasirenka derinti ne nuomos komponentus su nuomos komponentais ir juos apskaityti kaip vieną bendrą nuomos komponentą.

Nuomos mokesčiai nuomotojui taip pat gali apimti sumas pagal bet kokias likvidacinės vertės garantijas, kurias nuomotojui suteikė nuomininkas, su nuomininku susijusi šalis arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti įsipareigojimus pagal garantiją. Nuomos mokesčiai neapima ne nuomos komponentams priskirtų mokėjimų.

nuomos laikotarpis — Neatšaukiamas laikotarpis, kuriuo **nuomininkas** turi teisę naudoti **nuomojamą turtą**, įskaitant abu šiuos laikotarpius:

a) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti **nuomą**, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos; ir

b) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė nutraukti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise nepasinaudos.

nuomininkas — Subjektas, už atlygį gaunantis teisę tam tikrą laikotarpį naudotis **nuomojamu turtu**.

nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma — Palūkanų norma, kurią **nuomininkas** turėtų mokėti, kad su panašiomis garantijomis panašiam laikotarpiui pasiskolintų lėšų, būtinų turtui, kurio vertė panaši į **naudojimo teise valdomo turto** vertę, įsigyti panašiomis ekonominėmis sąlygomis.

▼**M54**

nuomotojas	Subjektas, už atlygį suteikiantis teisę tam tikrą laikotarpį naudoti **nuomojamą turtą**.
grynosios investicijos į nuomą	**Bendrosios investicijos į nuomą**, diskontuotos taikant **nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą**.
veiklos nuoma	**Nuoma**, kuria neperleidžiama iš esmės visa su **nuomojamo turto** nuosavybe siejama rizika ir nauda.
pasirenkami nuomos mokesčiai	Mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** turi mokėti **nuomotojui** už teisę naudoti **nuomojamą turtą** laikotarpiais, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti **nuomą** ir kurie nėra įtraukti į **nuomos laikotarpį**.
naudojimo laikotarpis	Visas laikotarpis, kurį turtas yra naudojamas pagal sutartį su klientu (įskaitant bet kokius ne iš eilės einančius laikotarpius).
likvidacinės vertės garantija	Su nuomotoju nesusijusios šalies **nuomotojui** suteikta garantija, kad **nuomojamo turto** vertė (arba vertės dalis) **nuomos** pabaigoje bus bent tam tikra nurodyta suma.
naudojimo teise valdomas turtas	Turtas, kuris parodo **nuomininko** teisę naudotis **nuomojamu turtu nuomos laikotarpiu**.
trumpalaikė nuoma	**Nuoma**, kurios **nuomos laikotarpis pradžios datą** yra 12 mėnesių arba trumpesnis. Nuoma, apimanti pasirinkimo teisę pirkti turtą, nėra trumpalaikė nuoma.
subnuoma	Sandoris, kuriuo **nuomininkas** (tarpinis nuomotojas) **nuomojamą turtą** pernuomoja trečiajai šaliai, o **nuomos** sutartis (pagrindinė nuoma) lieka galioti.
nuomojamas turtas	Turtas, kuris yra **nuomos** objektas ir kurį naudoti **nuomotojas** suteikė teisę **nuomininkui**.
neuždirbtos finansinės pajamos	Skirtumas tarp: a) **bendrųjų investicijų į nuomą** ir b) **grynųjų investicijų į nuomą**.

▼M54

negarantuota likvidacinė vertė	**Nuomojamo turto** likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo **nuomotojas** nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja tik su nuomotoju susijusi šalis.
kintamieji nuomos mokesčiai	Mokesčių, kuriuos **nuomininkas nuomos laikotarpiu** sumoka **nuomotojui** už teisę naudoti **nuomojamą turtą**, dalis, kuri kinta dėl faktų ar aplinkybių pokyčių po **pradžios datos**, išskyrus praeinantį laiką.

Kituose standartuose apibrėžti terminai, šiame standarte naudojami ta pačia reikšme

sutartis	Dviejų ar daugiau šalių susitarimas, kuriuo sukuriamos vykdytinos teisės ir pareigos.
naudingo tarnavimo laikas	Laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas turtą, skaičius.

B priedas

Taikymo nurodymai

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–103 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio standarto dalys.

Taikymas portfeliui

B1 Šiame standarte nurodoma, kaip apskaityti atskirą nuomos sutartį. Tačiau praktiniais tikslais ūkio subjektas šį standartą gali taikyti panašiomis savybėmis pasižyminčių nuomos sutarčių portfeliui, jei ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad šio standarto taikymo portfeliui poveikis finansinėms ataskaitoms iš esmės nesiskirtų nuo šio standarto taikymo atskiroms to portfelio nuomos sutartims poveikio. Jeigu apskaitomas portfelis, ūkio subjektas turi naudoti įverčius ir prielaidas, atitinkančius portfelio dydį ir sudėtį.

Sutarčių derinys

B2 Taikydamas šį standartą ūkio subjektas turi apjungti dvi ar daugiau sutarčių, sudarytų tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu su ta pačia sandorio šalimi (arba sandorio šalies susijusiomis šalimis), ir apskaityti tas sutartis kaip vieną, jei tenkinamas vienas ar daugiau iš šių kriterijų:

a) sutartys yra suderėtos kaip paketas, turintis bendrą komercinį tikslą, kurio negalima būtų suprasti šių sutarčių nevertinant drauge;

b) pagal vieną sutartį mokamo atlygio suma priklauso nuo kitos sutarties kainos ar rezultatų; arba

▼M54

c) teisės naudoti nuomojamą turtą, numatytos sutartyse (arba kai kurios teisės naudoti nuomojamą turtą, numatytos kiekvienoje iš sutarčių), sudaro vieną nuomos komponentą, kaip aprašyta B32 straipsnyje.

Pripažinimo išimtis. Nuoma, kurios nuomojamo turto vertė yra maža (5–8 straipsniai)

B3 Išskyrus B7 straipsnyje nurodytus atvejus, šiuo standartu nuomininkui leidžiama taikyti 6 straipsnį apskaitant nuomą, kurios nuomojamo turto vertė yra maža. Nuomininkas turi įvertinti nuomojamo turto vertę remdamasis to turto verte, kai jis buvo naujas, nepriklausomai nuo nuomojamo turto amžiaus.

B4 Vertinimas, ar nuomojamo turto vertė yra maža, atliekamas absoliučia išraiška. Mažos vertės turto nuoma gali būti apskaitoma pagal 6 straipsnį nepriklausomai nuo to, ar ta nuoma yra reikšminga nuomininkui. Nuomininko dydis, pobūdis ar aplinkybės neturi įtakos vertinimui. Atitinkamai tikimasi, kad skirtingi nuomininkai padarys tokias pačias išvadas dėl to, ar konkretaus nuomojamo turto vertė yra maža.

B5 Nuomojamo turto vertė gali būti maža tik jei:

a) nuomininkas gali gauti naudos naudodamasis nuomojamu turtu – vienu pačiu arba kartu su kitais nuomininkui lengvai prieinamais ištekliais; ir

b) nuomojamas turtas nėra labai priklausomas nuo kito turto arba labai susijęs su kitu turtu.

B6 Nuomojamo turto nuoma nelaikoma mažos vertės turto nuoma, jei turto pobūdis yra toks, kad būdamas naujas jis paprastai nėra mažos vertės. Pavyzdžiui, automobilių nuoma nebūtų laikoma mažos vertės turto nuoma, nes naujas automobilis paprastai nebūna mažos vertės.

B7 Jei nuomininkas pernuomoja turtą arba tikisi jį pernuomoti, pagrindinė nuoma nelaikoma mažos vertės turto nuoma.

B8 Mažos vertės nuomojamo turto pavyzdžiai galėtų būti planšetiniai ir asmeniniai kompiuteriai, nedideli biuro baldai ir telefonai.

Nuomos identifikavimas (9–11 straipsniai)

B9 Siekdamas įvertinti, ar sutartis suteikia teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą (žr. B13–B20 straipsnius) tam tikrą laikotarpį, ūkio subjektas turi įvertinti, ar visu *naudojimo laikotarpiu* klientas turi:

a) teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš nustatyto turto naudojimo (kaip aprašyta B21–B23 straipsniuose); ir

b) teisę spręsti, kaip naudoti nustatytą turtą (kaip aprašyta B24–B30 straipsniuose).

▼**M54**

B10 Jei klientas turi teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą tik dalį sutarties laikotarpio, sutartis apima nuomą tai laikotarpio daliai.

B11 Sutartį dėl prekių arba paslaugų gavimo gali sudaryti jungtinės veiklos šalys arba ji gali būti sudaryta jungtinės veiklos šalių vardu, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS *Jungtinė veikla*. Šiuo atveju laikoma, kad jungtinė veikla yra sutarties klientas. Atitinkamai, vertindamas, ar tokia sutartis apima nuomą, ūkio subjektas turi įvertinti, ar jungtinė veikla turi teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą visu naudojimo laikotarpiu.

B12 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar sutartis apima nuomą, atsižvelgdamas į kiekvieną galimą atskirą nuomos komponentą. Dėl nurodymų apie atskirus nuomos komponentus žr. B32 straipsnį.

Nustatytas turtas

B13 Paprastai turtas nustatomas aiškiai jį nurodant sutartyje. Tačiau turtas taip pat gali būti nustatytas aiškiai jį nurodant tuo metu, kai klientui suteikiama galimybė juo naudotis.

Materialinės pakeitimo teisės

B14 NET jeigu turtas yra nurodytas, klientas neturi teisės naudotis nustatytu turtu, jei tiekėjas turi materialinę teisę pakeisti turtą kitu visu jo naudojimo laikotarpiu. Tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu yra materialinė tik jei egzistuoja abi šios sąlygos:

a) tiekėjas turi praktinę galimybę pakeisti turtą alternatyviu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu (pavyzdžiui, klientas negali neleisti tiekėjui pakeisti turto kitu, o alternatyvus turtas yra tiekėjui lengvai prieinamas arba jis jį gali gauti per pagrįstą laiko tarpą); ir

b) tiekėjui būtų ekonomiškai naudinga pasinaudoti savo teise pakeisti turtą kitu (t. y. tikėtina, kad ekonominė nauda, susijusi su turto pakeitimu kitu, viršys su turto pakeitimu kitu susijusias išlaidas).

B15 Jeigu tiekėjas turi teisę arba pareigą pakeisti turtą kitu tik tam tikrą datą arba po jos arba įvykus tam tikram įvykiui, tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu nėra materiali, nes tiekėjas neturi praktinės galimybės pakeisti turtą alternatyviu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu.

B16 Ūkio subjekto įvertinimas, ar tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu yra materiali, grindžiamas faktais ir aplinkybėmis sutarties sudarymo dieną ir jame neturi būti atsižvelgiama į ateities įvykius, kurie sutarties sudarymo dieną nelaikomi tikėtinais. Ateities įvykių, kurie sutarties sudarymo dieną nebūtų laikomi tikėtinais ir todėl į juos neturėtų būti atsižvelgiama atliekant įvertinimą, pavyzdžiai:

a) būsimo kliento sutikimas už turto naudojimą mokėti didesnę negu rinkos kainą;

▼M54

b) naujos technologijos, kuri sutarties sudarymo metu nėra pakankamai išvystyta, įvedimas;

c) esminis skirtumas tarp to, kaip klientas naudojasi turtu, arba turto naudojimo rezultatų ir naudojimo arba rezultatų, kurie laikomi tikėtinais sutarties sudarymo metu; ir

d) esminis skirtumas tarp turto rinkos kainos naudojimo laikotarpiu ir rinkos kainos, kuri laikoma tikėtina sutarties sudarymo metu.

B17 Jeigu turtas yra kliento patalpose arba kur nors kitur, su jo pakeitimo kitu susijusios išlaidos paprastai yra didesnės negu tuomet, kai jis yra tiekėjo patalpose, ir todėl labiau tikėtina, kad jos viršys su turto pakeitimu kitu susijusią naudą.

B18 Tiekėjo teisė arba pareiga pakeisti turtą kitu remonto arba priežiūros tikslais, jei turtas tinkamai neveikia arba jeigu atsiranda galimybė jį techniškai atnaujinti, netrukdo klientui turėti teisę naudotis nustatytu turtu.

B19 Jei klientas negali lengvai nustatyti, ar tiekėjas turi materialinę pakeitimo teisę, klientas turi daryti prielaidą, kad bet kokia pakeitimo teisė yra ne materialinė.

Turto dalys

B20 Veiksnioji turto dalis yra nustatytas turtas, jei jis yra fiziškai atskiras (pavyzdžiui, pastato aukštas). Veiksnioji ar kita turto dalis, kuri nėra fiziškai atskira (pavyzdžiui, optinio skaidulinio kabelio veiksni dalis), nėra nustatytas turtas, nebent ji sudaro iš esmės visą turto veiksnumą ir tokiu būdu suteikia klientui teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu.

Teisė gauti ekonominę naudą iš naudojimosi turtu

B21 Kad galėtų kontroliuoti nustatyto turto naudojimą, klientas turi turėti teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu per visą jo naudojimo laikotarpį (pavyzdžiui, visu tuo laikotarpiu turėdamas išskirtinę teisę naudotis turtu). Klientas gali tiesiogiai arba netiesiogiai gauti ekonominės naudos iš naudojimosi turtu, kaip antai naudodamas, turėdamas arba pernuomodamas turtą. Ekonominė nauda iš naudojimosi turtu apima pirminį rezultatą ir šalutinius produktus (įskaitant galimus su jais susijusius pinigų srautus), taip pat kitą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu, kuri galėtų būti gauta pagal komercinį sandorį su trečiąja šalimi.

B22 Vertindamas teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu ūkio subjektas turi atsižvelgti į ekonominę naudą, kuri gaunama naudojantis turtu pagal nustatytą kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį (žr. B30 straipsnį). Pavyzdžiui:

▼M54

a) jeigu naudojimasis transporto priemone pagal sutartį naudojimo laikotarpiu apribojamas viena konkrečia teritorija, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į ekonominę naudą, gaunamą transporto priemone naudojantis toje teritorijoje, bet ne už jos ribų;

b) jeigu sutartyje nustatyta, kad naudojimo laikotarpiu klientas gali vairuoti transporto priemonę tik iki tam tikro kilometrų skaičiaus, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į ekonominę naudą, gaunamą naudojantis transporto priemone iki tos leistinos ribos, bet ne daugiau.

B23 Jeigu pagal sutartį reikalaujama, kad klientas tiekėjui ar kitai šaliai kaip atlygį sumokėtų dalį pinigų srautų, gautų naudojantis turtu, tie kaip atlygis sumokėti pinigų srautai turi būti laikomi ekonominės naudos, kurią klientas gauna iš naudojimosi turtu, dalimi. Pavyzdžiui, jei klientas turi sumokėti procentinę dalį pardavimo pajamų, gautų naudojantis mažmeninės prekybos vieta, kaip atlygį tiekėjui už tą naudojimąsi, tas reikalavimas netrukdo klientui turėti teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš mažmeninės prekybos vietos naudojimo. Taip yra todėl, kad pinigų srautai, gauti iš tos pardavimo veiklos, laikomi ekonomine nauda, kurią klientas gauna naudodamasis mažmeninės prekybos vieta ir kurios dalį jis sumoka tiekėjui kaip atlygį už teisę ta vieta naudotis.

Teisė spręsti, kaip naudoti turtą

B24 Klientas turi teisę spręsti, kaip naudoti nustatytą turtą visu naudojimo laikotarpiu, tik jei:

a) klientas turi teisę spręsti, kaip ir kokiu tikslu naudoti turtą visu naudojimo laikotarpiu (kaip aprašyta B25–B30 straipsniuose); arba

b) atitinkami sprendimai dėl turto naudojimo būdo ir paskirties yra nustatyti iš anksto ir:

i) klientas turi teisę valdyti turtą (arba nurodyti kitiems valdyti turtą jo nustatytu būdu) visu naudojimo laikotarpiu, o tiekėjas neturi teisės šių nurodymų dėl valdymo pakeisti; arba

ii) klientas suprojektavo turtą (arba konkrečius to turto aspektus) tokiu būdu, kuris iš anksto nulemia turto naudojimo būdą ir paskirtį visu naudojimo laikotarpiu.

Turto naudojimo būdas ir paskirtis

B25 Klientas turi teisę spręsti, kaip ir kokiu tikslu naudoti turtą, jei pagal sutartyje nustatytą jo naudojimo teisės taikymo sritį jis gali keisti turto naudojimo būdą ir paskirtį visu naudojimo laikotarpiu. Atlikdamas šį vertinimą ūkio subjektas atsižvelgia į sprendimų priėmimo teises, kurios labiausiai susijusios su turto naudojimo būdo ir paskirties keitimu visu naudojimo laikotarpiu. Sprendimų priėmimo teisės yra susijusios, kai jos turi įtakos ekonominei naudai, gaunamai iš naudojimosi turtu. Sprendimų priėmimo teisės, kurios yra labiausiai susijusios, greičiausiai bus skirtingos skirtingoms sutartims, priklausomai nuo turto pobūdžio ir sutarties sąlygų.

▼**M54**

B26 Sprendimų priėmimo teisių, kurios, priklausomai nuo aplinkybių, suteikia teisę keisti turto naudojimo būdą ir paskirtį pagal nustatytą kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį, pavyzdžiai:

a) teisės keisti turtu sukuriamą rezultatą (pavyzdžiui, nuspręsti, ar naudoti transportavimo konteinerį prekėms pervežti arba sandėliuoti, arba nuspręsti, kokiomis prekėmis prekiauti mažmeninės prekybos vietoje);

b) teisės keisti rezultato sukūrimo laiką (pavyzdžiui, nuspręsti, kada bus naudojamas įrenginys arba jėgainė);

c) teisės keisti rezultato sukūrimo vietą (pavyzdžiui, nuspręsti dėl sunkvežimio arba laivo paskirties vietos arba nuspręsti, kur naudoti įrenginį); ir

d) teisės keisti tai, ar rezultatas yra sukuriamas, ir to rezultato kiekį (pavyzdžiui, nuspręsti, ar gaminti elektros energiją jėgainėje ir kiek elektros energijos toje jėgainėje pagaminti).

B27 Sprendimo priėmimo teisių, kurios nesuteikia teisės keisti turto naudojimo būdo ir paskirties, pavyzdžiai apima teises, kurios apsiriboja turto valdymu arba eksploatavimu. Tokias teises gali turėti klientas arba tiekėjas. Nors tokios teisės, kaip teisė valdyti arba eksploatuoti turtą, dažnai yra būtinos, kad turtas būtų veiksmingai naudojamas, tai nėra teisės spręsti, kaip ir kokiam tikslui naudoti turtą, ir dažnai priklauso nuo sprendimų dėl turto naudojimo būdo ir paskirties. Tačiau teisės valdyti turtą gali suteikti klientui teisę spręsti, kaip naudoti turtą, jei turto naudojimo būdas ir paskirtis yra iš anksto nustatyti (žr. B24 straipsnio b punkto i papunktį).

Sprendimai, nustatyti turto naudojimo laikotarpiu ir prieš tai

B28 Atitinkami sprendimai dėl turto naudojimo būdo ir paskirties gali būti nustatyti iš anksto įvairiais būdais. Pavyzdžiui, atitinkamus sprendimus gali iš anksto nulemti turto dizainas arba sutartiniai turto naudojimo apribojimai.

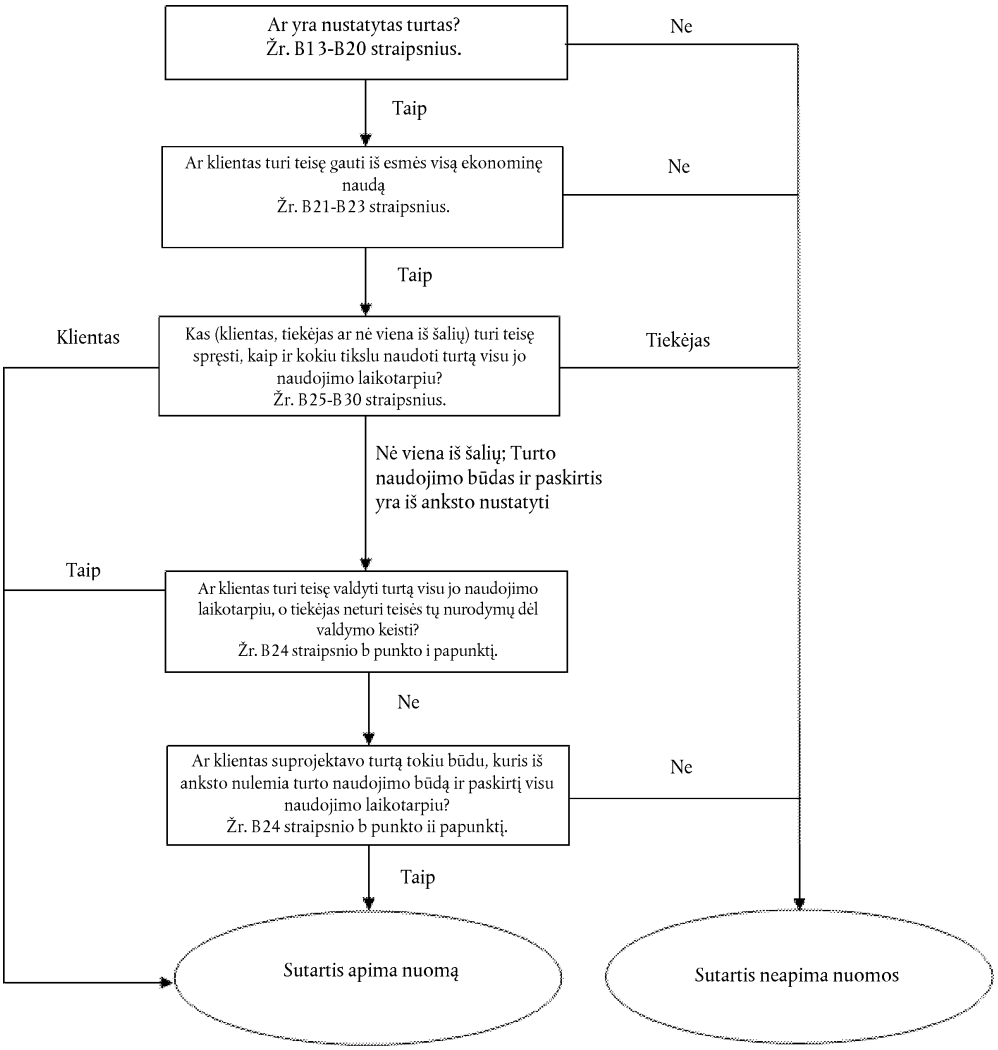
B29 Vertindamas, ar klientas turi teisę spręsti, kaip naudoti turtą, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į teises priimti sprendimus dėl turto naudojimo to turto naudojimo laikotarpiu, nebent klientas suprojektavo turtą (arba konkrečius turto aspektus), kaip aprašyta B24 straipsnio b punkto ii papunktyje. Taigi, jeigu neegzistuoja B24 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytos sąlygos, ūkio subjektas neturi atsižvelgti į sprendimus, kurie yra iš anksto nustatyti iki turto naudojimo laikotarpio. Pavyzdžiui, jei klientas gali nurodyti tik turto teikiamą rezultatą iki turto naudojimo laikotarpio, klientas neturi teisės spręsti, kaip naudoti turtą. Gebėjimas nurodyti rezultatą sutartyje iki turto naudojimo laikotarpio, be jokių kitų sprendimo priėmimo teisių, susijusių su turto naudojimu, suteikia klientui tas pačias teises kaip bet kuriam klientui, kuris perka prekes ar paslaugas.

▼**M54**

Apsaugos teisės

B30 Į sutartį gali būti įtrauktos sąlygos, skirtos apsaugoti tiekėjo interesus, susijusius su turtu arba kitu turtu, apsaugoti jo darbuotojus arba užtikrinti, kad tiekėjas laikytųsi įstatymų ar taisyklių. Toliau pateikiami apsaugos teisių pavyzdžiai. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti: i) nurodyta maksimali turto panaudojimo apimtis arba apribojama, kur ir kada klientas gali naudoti turtą, (ii) reikalaujama, kad klientas laikytųsi tam tikros veiklos praktikos, arba iii) reikalaujama, kad klientas informuotų tiekėją apie turto naudojimo būdo pasikeitimą. Apsaugos teisės paprastai apibrėžia kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį, tačiau, atskirai paėmus, jos netrukdo klientui turėti teisės spręsti, kaip naudoti turtą.

B31 Toliau pateikiama diagrama gali padėti ūkio subjektams įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą.



▼M54

Sutarties komponentų atskyrimas (12–17 straipsniai)

B32 Teisė naudotis nuomojamu turtu yra atskiras nuomos komponentas, jei įvykdomos abi šios sąlygos:

a) nuomininkas gali gauti naudos iš nuomojamo turto naudojimo – vieno paties arba kartu su kitais nuomininkui lengvai prieinamais ištekliais. Lengvai prieinami ištekliai yra prekės arba paslaugos, kurios yra parduodamos arba nuomojamos atskirai (nuomotojo arba kitų tiekėjų), arba ištekliai, kuriuos nuomininkas jau yra įsigijęs (iš nuomotojo arba per kitus sandorius ar įvykius); ir

b) nuomojamas turtas nėra nei labai priklausomas nuo kito sutartyje nurodyto nuomojamo turto, nei labai su juo susijęs. Pavyzdžiui, tai, kad nuomininkas gali nuspręsti nenuomoti nuomojamo turto labai nepakenkdamas savo teisėms naudotis kitu sutartyje nurodytu nuomojamu turtu, gali rodyti, kad nuomojamas turtas nėra labai priklausomas nuo to kito nuomojamo turto ir nėra labai su juo susijęs.

B33 Į sutartį gali būti įtraukta nuomininko mokėtina suma už veiklą ir išlaidas, kurios nelemia prekės ar paslaugos perdavimo nuomininkui. Pavyzdžiui, nuomotojas gali į bendrą mokėtiną sumą įtraukti mokestį už administracines paslaugas arba kitas jo patiriamas išlaidas, susijusias su nuoma, kuria prekė ar paslauga neperduodama nuomininkui. Tokios mokėtinos sumos nesuteikia pagrindo atskiram sutarties komponentui, tačiau yra laikomos bendro atlygio dalimi, kuri priskiriama atskirai nustatytiems sutarties komponentams.

Nuomos laikotarpis (18–21 straipsniai)

B34 Nustatydamas nuomos laikotarpį ir vertindamas neatšaukiamo nuomos laikotarpio trukmę ūkio subjektas turi taikyti sutarties apibrėžtį ir nustatyti laikotarpį, kuriuo sutartis yra vykdytina. Nuoma nebėra vykdytina, kai tiek nuomininkas, tiek nuomotojas turi teisę nuomą nutraukti be kitos šalies leidimo už nedidelę baudą.

B35 Jei tik nuomininkas turi teisę nutraukti nuomą, ta teisė yra laikoma nuomininko turima pasirinkimo teise nutraukti nuomą, į kurią ūkio subjektas atsižvelgia nustatydamas nuomos laikotarpį. Jei tik nuomotojas turi teisę nutraukti nuomą, neatšaukiamas nuomos laikotarpis apima laikotarpį, kuriuo galioja pasirinkimo teisė nutraukti nuomą.

B36 Nuomos laikotarpis prasideda nuo pradžios datos ir apima nuomotojo nuomininkui suteiktus laikotarpius, kuriais nuoma nemokama.

B37 Pradžios datą ūkio subjektas įvertina, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą ar įsigyti nuomojamą turtą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti. Ūkio subjektas atsižvelgia į visus susijusius faktus ir aplinkybes, kurie sukuria ekonomines paskatas nuomininkui pasinaudoti arba nepasinaudoti pasirinkimo teise, įskaitant bet kokius tikėtinus faktų ir aplinkybių pasikeitimus nuo pradžios datos iki tos datos, kada pasinaudojama pasirinkimo teise. Veiksnių, į kuriuos reikia atsižvelgti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

▼**M54**

a) sutarties sąlygos dėl pasirinkimo laikotarpių, palyginti su rinkos kainomis, kaip antai:

i) nuomos mokesčių suma bet kuriuo pasirinkimo laikotarpiu;

ii) bet kokių kintamųjų nuomos mokesčių arba kitų neapibrėžtųjų mokesčių, kaip antai mokesčiai, susiję su baudomis už nuomos nutraukimą ir likvidacinės vertės garantijos, suma; ir

iii) bet kokios pasirinkimo teisės, kuria galima pasinaudoti po pirminių pasirinkimo laikotarpių (pavyzdžiui, įsigijimo pasirinkimo teisės, kuria galima pasinaudoti pratęsimo laikotarpio pabaigoje už kainą, kuri šiuo metu yra mažesnė nei rinkos kaina), sąlygos;

b) esminiai atlikti (arba numatomi atlikti) nuomojamo turto pagerinimai sutarties laikotarpiu, kurie, tikėtina, duos didelės ekonominės naudos nuomininkui, kai atsiras galimybė pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti arba nutraukti nuomą arba įsigyti nuomojamą turtą;

c) išlaidos, susijusios su nuomos nutraukimu, kaip antai derybų išlaidos, perkėlimo išlaidos, kito nuomininko poreikiams tinkančio nuomojamo turto nustatymo išlaidos, naujo turto integravimo į nuomininko veiklą išlaidos arba baudos už nuomos nutraukimą ir panašios išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su nuomojamo turto sugrąžinimu į sutartyje nustatytą būklę arba į sutartyje nustatytą vietą;

d) to nuomojamo turto svarba nuomininko veiklai, atsižvelgiant, pavyzdžiui, į tai, ar nuomojamas turtas yra specializuotas turtas, į nuomojamo turto vietą ir tinkamų alternatyvų egzistavimą; ir

e) su pasinaudojimu pasirinkimo teise susijusios sąlygos (t. y. kai pasirinkimo teise galima pasinaudoti tik jei tenkinama viena ar daugiau sąlygų) ir tikimybė, kad tos sąlygos egzistuos.

B38 Teisė pasirinkti nuomą pratęsti arba nutraukti gali būti suderinta su vienu ar daugiau kitų sutartinių elementų (pavyzdžiui, likvidacinės vertės garantija) taip, kad nuomininkas garantuotų nuomotojui minimalią arba nustatyto dydžio piniginę grąžą, kuri yra iš esmės tokia pat, nepriklausomai nuo to, ar buvo pasinaudota pasirinkimo teise. Tokiais atvejais, nepriklausomai nuo nurodymų dėl nuomos mokesčių, prilygintų fiksuotiesiems mokesčiams pagal B42 straipsnį, ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti.

B39 Kuo trumpesnis neatšaukiamas nuomos laikotarpis, tuo labiau tikėtina, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą ir nepasinaudos pasirinkimo teisę nuomą nutraukti. Taip yra todėl, kad su pakaitinio turto įsigijimu susijusios išlaidos greičiausiai bus proporcingai tuo didesnės, kuo trumpesnis neatšaukiamas laikotarpis.

▼M54

B40 Ankstesnis nuomininko elgesys, kalbant apie laikotarpį, kurį jis paprastai naudojo tam tikrų rūšių turtą (nuomojamą arba nuosavą), ir tokio elgesio ekonominės priežastys gali suteikti informacijos, kuri būtų naudinga vertinant, ar yra pagrindo manyti, kad nuomininkas pasinaudos arba nepasinaudos pasirinkimo teise. Pavyzdžiui, jeigu nuomininkas paprastai naudojo konkrečios rūšies turtą tam tikrą laikotarpį arba jei nuomininkas dažnai pasinaudodavo pasirinkimo teise nuomodamas konkrečios rūšies nuomojamą turtą, nuomininkas turi atsižvelgti į ekonomines tokio elgesio priežastis vertindamas, ar yra pagrįstai žinoma, kad jis pasinaudos pasirinkimo teise to turto nuomos atžvilgiu.

B41 20 straipsnyje nustatyta, kad po pradžios datos nuomininkas iš naujo įvertina nuomos terminą įvykus svarbiam įvykiui arba iš esmės pasikeitus aplinkybėms, kuriuos nuomininkas gali kontroliuoti ir kurie turi įtakos sprendžiant, ar pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise, į kurią jis anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį, arba nepasinaudos pasirinkimo teise, į kurią jis anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį. Svarbių įvykių arba pasikeitusių aplinkybių pavyzdžiai:

a) esminiai atlikti nuomojamo turto pagerinimai, nenumatyti pradžios datą, kurie, tikėtina, duos didelės ekonominės naudos nuomininkui, kai atsiras galimybė pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti arba nutraukti nuomą arba įsigyti nuomojamą turtą;

b) esminis nuomojamo turto pakeitimas arba pritaikymas, kuris nebuvo numatytas pradžios datą;

c) nuomojamo turto subnuomos sutarties sudarymas laikotarpiui, kuris baigiasi vėliau nei anksčiau nustatytas nuomos laikotarpis; ir

d) nuomininko verslo sprendimas, kuris tiesiogiai susijęs su pasinaudojimu arba nepasinaudojimu pasirinkimo teise (pavyzdžiui, sprendimas pratęsti papildomo turto nuomą, perleisti alternatyvų turtą arba perleisti verslo padalinį, kuriame naudojamas naudojimo teise valdomas turtas).

Nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams (27 straipsnio a punktas, 36 straipsnio c punktas ir 70 straipsnio a punktas)

B42 Nuomos mokesčiai apima bet kokius nuomos mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams. Nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams, yra mokesčiai, kurių forma gali keistis, tačiau iš esmės jie yra neišvengiami. Pavyzdžiui, nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams, egzistuoja, jei:

a) mokesčiai yra sudaryti kaip kintamieji nuomos mokesčiai, tačiau jie nepasižymiu tikru kintamumu. Tie mokesčiai apima kintamas sąlygas, kurios neturi realaus ekonominio turinio. Tokių rūšių mokesčių pavyzdžiai:

i) mokesčiai, kurie turi būti mokami tik jei įrodyta, kad nuomos metu turtas tinkamas naudoti, arba tik jei įvyksta įvykis, kuris neturi realios galimybės neįvykti; arba

▼M54

ii) mokesčiai, kurie iš pradžių yra sudaryti kaip kintamieji nuomos mokesčiai, susiję su nuomojamo turto naudojimu, bet kurių kintamumas kažkuriuo metu po pradžios datos išnyks ir likusį nuomos laikotarpį mokesčiai taps fiksuotaisiais. Išnykus kintamumui šie mokesčiai tampa nuomos mokesčiais, prilygintais fiksuotiesiems mokesčiais;

b) egzistuoja daugiau nei vienas mokesčių, kuriuos nuomininkas gali mokėti, derinys, bet tik vienas iš tų derinių yra realistiškas. Tokiu atveju ūkio subjektas nuomos mokesčiais turi laikyti realistišką mokesčių derinį;

c) egzistuoja daugiau nei vienas realistiškas mokesčių, kuriuos nuomininkas gali mokėti, derinys, bet jis privalo mokėti bent vieną iš tų mokesčių derinių. Tokiu atveju ūkio subjektas nuomos mokesčiais turi laikyti mokesčių derinį, kurio bendra suma (diskontuota) yra mažiausia.

Nuomininko santykis su nuomojamu turtu iki pradžios datos

Nuomininko išlaidos, susijusios su nuomojamo turto statyba arba projektavimu

B43 Ūkio subjektas gali derėtis dėl nuomos anksčiau, nei atsiranda galimybė nuomininkui naudotis nuomojamu turtu. Kartais gali reikėti pastatyti arba iš naujo suprojektuoti nuomojamą turtą, kad nuomininkas galėtų juo naudotis. Priklausomai nuo sutarties sąlygų, nuomininkui gali tekti mokėti mokesčius, susijusius su turto pastatymu arba suprojektavimu.

B44 Jei nuomininkas patiria išlaidų, susijusių su nuomojamo turto statyba arba projektavimu, šias išlaidas nuomininkas turi apskaityti taikydamas kitus taikytinus standartus, kaip antai 16-ąjį TAS. Su nuomojamo turto statyba arba projektavimu susijusios išlaidos neapima nuomininko sumokėtų mokesčių už teisę naudotis nuomojamu turtu. Mokesčiai už teisę naudotis nuomojamu turtu yra mokesčiai už nuomą, nepriklausomai nuo laiko, kada tie mokesčiai mokami.

Nuomojamo turto nuosavybės teisė

B45 Nuomininkas gali įgyti nuomojamo turto nuosavybės teisę prieš tai, kai ta nuosavybės teisė yra perduota nuomotojui ir turtas išnuomojamas nuomininkui. Nuosavybės teisės įgijimas pats savaime nelemia, kaip reikia apskaityti sandorį.

B46 Jei nuomininkas kontroliuoja nuomojamą turtą (arba įgyja jo kontrolę) prieš tai, kai tas turtas perduodamas nuomotojui, sandoris yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris, kuris apskaitomas taikant 98–103 straipsnius.

▼M54

B47 Tačiau jei nuomininkas neįgyja nuomojamo turto kontrolės prieš tai, kai tas turtas perduodamas nuomotojui, sandoris nėra pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris. Pavyzdžiui, taip gali būti tada, kai gamintojas, nuomotojas ir nuomininkas susidera dėl sandorio, kuriuo nuomotojas įsigyja turtą iš gamintojo ir išnuomoja jį nuomininkui. Nuomininkas gali įgyti nuomojamo turto nuosavybės teisę prieš tai, kai nuosavybės teisė perduodama nuomotojui. Tokiu atveju, jei nuomininkas įgyja nuomojamo turto nuosavybės teisę, tačiau neįgyja nuomojamo turto kontrolės prieš tai, kai jis perduodamas nuomotojui, sandoris apskaitomas ne kaip pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris, bet kaip nuoma.

Nuomininko atskleidžiama informacija (59 straipsnis)

B48 Nustatydamas, ar siekiant įvykdyti 51 straipsnyje nustatytą informacijos atskleidimo tikslą reikalinga papildoma informacija apie nuomos veiklą, nuomininkas turi atsižvelgti į:

a) tai, ar ta informacija yra svarbi finansinių ataskaitų naudotojams. Nuomininkas turi pateikti papildomą 59 straipsnyje nustatytą informaciją tik jei tikimasi, kad ta informacija yra svarbi finansinių ataskaitų naudotojams. Taip greičiausiai būtų tuo atveju, kai ji padeda tiems naudotojams suprasti:

   i) nuomos teikiamą lankstumą. Nuoma gali suteikti lankstumo jei, pavyzdžiui, nuomotojas gali sumažinti savo riziką pasinaudodamas pasirinkimo teise nutraukti nuomą arba ją atnaujinti palankiomis sąlygomis;

   ii) apribojimus, nustatytus nuomos sutartyse. Nuomos sutartyse gali būti nustatyti apribojimai, pavyzdžiui, reikalaujant, kad nuomininkas išlaikytų tam tikrus finansinius rodiklius;

   iii) pateiktos informacijos priklausomumą nuo pagrindinių kintamųjų. Pavyzdžiui, pateikta informacija gali pasikeisti dėl kintamųjų nuomos mokesčių ateityje;

   iv) kitą su nuoma susijusią riziką;

   v) nukrypimus nuo įprastos praktikos. Tokie nukrypimai gali apimti, pavyzdžiui neįprastas ar išskirtines nuomos sąlygas, turinčias įtakos nuomininko nuomos portfeliui;

b) tai, ar ta informacija yra akivaizdi dėl informacijos, pateiktos pirminėse finansinėse ataskaitose arba atskleistos aiškinamuosiuose raštuose. Nuomininkas neturi dubliuoti informacijos, kuri jau yra pateikta kitur finansinėse ataskaitose.

B49 Papildoma informacija, susijusi su kintamaisiais nuomos mokesčiais, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas naudoja kintamuosius nuomos mokesčius, ir tų mokesčių paplitimą;

▼**M54**

b) kintamųjų nuomos mokesčių santykinį dydį, palyginti su fiksuotaisiais mokesčiais;

c) pagrindinius kintamuosius, nuo kurių priklauso kintamieji nuomos mokesčiai, ir kaip mokesčiai galėtų keistis reaguodami į tų pagrindinių kintamųjų pokyčius; ir

d) kitą kintamųjų nuomos mokesčių poveikį veiklai ir finansams.

B50 Papildoma informacija, susijusi su pratęsimo arba nutraukimo pasirinkimo teise, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas naudojasi pratęsimo arba nutraukimo pasirinkimo teisėmis, ir tų teisių paplitimą;

b) *pasirenkamų nuomos mokesčių* santykinį dydį, palyginti su nuomos mokesčiais;

c) pasinaudojimo pasirinkimo teisėmis, kurios nebuvo įtrauktos apskaičiuojant nuomos įsipareigojimus, paplitimą; ir

d) kitą šių pasirinkimo teisių poveikį veiklai ir finansams.

B51 Papildoma informacija, susijusi su likvidacinės vertės garantijomis, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas pateikia likvidacinės vertės garantijas, ir tų garantijų paplitimą;

b) nuomininko patiriamos likvidacinės vertės rizikos mastą;

c) nuomojamo turto, kuriam teikiamos tos garantijos, pobūdį; ir

d) kitą šių garantijų poveikį veiklai ir finansams.

B52 Papildoma informacija, susijusi su pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriais, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas sudaro pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius, ir tų sandorių paplitimą;

b) pagrindines atskirų pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių sąlygas;

c) mokesčius, neįtrauktus apskaičiuojant nuomos įsipareigojimus; ir

d) pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių poveikį pinigų srautams ataskaitiniu laikotarpiu.

▼M54

Nuomotojo nuomos klasifikavimas (61–66 straipsniai)

B53 Nuomotojai nuomą pagal šį standartą klasifikuoja pagal tai, kokiu mastu nuomos sutartimi perleidžiama su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų ar technologinio senėjimo, taip pat pelno pasikeitimo keičiantis ekonominėms sąlygoms. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiką, ir pelnas, gautas dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.

B54 Į nuomos sutartį gali būti įtrauktos sąlygos, kuriomis nuomos mokesčiai koreguojami atsižvelgiant į konkrečius pokyčius, įvykusius nuo susitarimų datos iki pradžios datos (kaip antai nuomotojo patiriamų nuomojamo turto išlaidų pokytis arba nuomotojo patiriamų nuomos finansavimo išlaidų pokytis). Tokiu atveju nuomos klasifikavimo tikslu laikoma, kad bet kokių tokių pokyčių poveikis pasireiškė susitarimų datą.

B55 Kai nuoma apima žemės ir pastatų elementus, nuomotojas turi atskirai įvertinti kiekvieno elemento priskyrimą prie finansinės nuomos arba veiklos nuomos taikydamas 62–66 ir B53–B54 straipsnius. Nustatant, ar žemės elementas yra veiklos nuoma ar finansinė nuoma, svarbu atsižvelgti į tai, kad žemės ekonominio tarnavimo laikas paprastai neribojamas.

B56 Kai būtina norint suklasifikuoti ir apskaityti žemės ir pastatų nuomą, nuomotojas turi paskirstyti nuomos mokesčius (įskaitant bet kokias vienkartines išankstines įmokas) žemės ir pastatų dalims proporcingai nuomos teisių į žemės ir pastatų dalis santykinėms tikrosioms vertėms nuomos susitarimų datą. 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 klasifikuojama kaip veiklos nuoma.

B57 Žemės ir pastatų nuomos atveju, kai žemės elemento suma nuomos požiūriu nėra reikšminga, nuomos klasifikavimo tikslais nuomotojas gali laikyti žemę ir pastatus vienu vienetu ir priskirti juos finansinei nuomai arba veiklos nuomai taikydamas 62–66 ir B53–B54 straipsnius. Tokiu atveju nuomotojas turi laikyti, kad viso nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laikas yra pastatų ekonominio tarnavimo laikas.

Subnuomos klasifikavimas

B58 Klasifikuodamas subnuomą tarpinis nuomotojas subnuomą turi priskirti prie finansinės nuomos arba veiklos nuomos taip:

a) jei pagrindinė nuoma yra trumpalaikė nuoma, kurią ūkio subjektas kaip nuomininkas apskaitė taikydamas 6 straipsnį, subnuoma turi būti priskirta prie veiklos nuomos;

b) kitu atveju subnuoma turi būti klasifikuojama remiantis naudojimo teise valdomu turtu, nurodytu pagrindinėje sutartyje, o ne nuomojamu turtu (pavyzdžiui, nekilnojamuoju turtu, įranga ar įrenginiu, kurie yra nuomos objektas).

▼M54

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektams, kurie šio standarto taikymo pirmą kartą dieną arba anksčiau taiko 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M72

C1A 2020 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu *Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos* įterpti 46A, 46B, 60A, C20A ir C20B straipsniai. Tą pataisą nuomininkas turi taikyti 2020 m. birželio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, taip pat ir finansinėse ataskaitose, kurias paskelbti 2020 m. gegužės 28 d. įgaliojimas nesuteiktas.

▼M74

C1B 2020 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu *Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas*, kuriuo pataisytas 9-asis TFAS, 39-asis TAS, 7-asis TFAS, 4-asis TFAS ir 16-asis TFAS, įterpti 104–106 ir C20C–C20D straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2021 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M76

C1C 2021 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ pataisytas 46B straipsnis ir įterpti C20BA–C20BC straipsniai. Tą pataisą nuomininkas turi taikyti 2021 m. balandžio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau, taip pat ir finansinėse ataskaitose, kurias paskelbti 2021 m. kovo 31 d. įgaliojimas nesuteiktas.

▼M54

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

C2 C1–C19 straipsnių reikalavimų tikslais taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį standartą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžia.

Nuomos apibrėžtis

C3 Praktiniais tikslais taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektui nereikia iš naujo įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą. Vietoj to ūkio subjektui leidžiama:

a) šį standartą taikyti sutartims, kurios anksčiau buvo identifikuotos kaip nuoma taikant 17-ąjį TAS „Nuoma“ ir TKAAK 4-ąjį aiškinimą „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“. Ūkio subjektas šioms nuomos sutartims turi taikyti pereinamojo laikotarpio reikalavimus, nustatytus C5–C18 straipsniuose;

b) netaikyti šio standarto sutartims, kurios anksčiau nebuvo identifikuotos kaip apimančios nuomą taikant 17-ąjį TAS ir TKAAK 4-ąjį aiškinimą.

C4 Jei ūkio subjektas pasirenka C3 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę, jis turi atskleisti šį faktą ir šią praktinę priemonę taikyti visoms savo sutartims. Todėl ūkio subjektas turi taikyti 9–11 straipsniuose nustatytus reikalavimus tik sutartims, sudarytoms (arba pakeistoms) taikymo pirmą kartą datą arba vėliau.

▼**M54**

Nuomininkai

C5 Nuomininkas turi taikyti šį standartą savo nuomai:

a) retrospektyviai kiekvienam ankstesniam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui taikydamas 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, arba

b) retrospektyviai, pripažindamas sukauptą standarto taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą pagal C7–C13 straipsnius.

C6 Nuomininkas turi taikyti C5 straipsnyje nustatytą pasirinkimą nuosekliai visoms savo nuomos sutartims, pagal kurias jis yra nuomininkas.

C7 Jei nuomininkas pasirenka taikyti šį standartą pagal C5 straipsnio b punktą, nuomininkas neturi tikslinti palyginamosios informacijos. Vietoj to nuomininkas turi pripažinti sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio taikymo pirmą kartą datą koregavimą.

Nuoma, anksčiau priskirta prie veiklos nuomos

C8 Jei nuomininkas pasirenka taikyti šį standartą pagal C5 straipsnio b punktą, nuomininkas turi:

a) pripažinti nuomos įsipareigojimą taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu. Nuomininkas šį nuomos įsipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte, diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą;

b) pripažinti naudojimo teise valdomą turtą taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu. Nuomininkas pasirenka atskirai kiekvienos nuomos atveju šį naudojimo teise valdomą turtą vertinti:

i) jo balansine verte, tarsi standartas butų buvęs taikomas nuo pradžios datos, tačiau diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą; arba

ii) suma, lygiaverte nuomos įsipareigojimui, pakoreguotam visų iš anksto sumokėtų arba sukauptų nuomos mokesčių, susijusių su ta nuoma, suma, pripažinta finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą;

c) taikyti 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“ naudojimo teise valdomam turtui taikymo pirmą kartą datą, nebent nuomininkas taiko C10 straipsnio b punkte nurodytą praktinę priemonę.

C9 Nepaisant C8 straipsnio reikalavimų, nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu nuomininkas:

a) neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, kurios nuomojamo turto vertė yra maža (kaip aprašyta B3–B8 straipsniuose) ir kuri bus apskaitoma taikant 6 straipsnį. Nuomininkas šią nuomą turi apskaityti taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;

b) neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, kuri anksčiau buvo apskaitoma kaip investicinis turtas taikant tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“. Nuomininkas turi apskaityti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą, kylantį iš šios nuomos, taikydamas 40-ąjį TAS ir šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;

▼M54

c) naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo apskaitoma kaip veiklos nuoma ir kuri bus apskaitoma kaip investicinis turtas taikant tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS, nuo taikymo pirmą kartą datos, atveju. Nuomininkas turi apskaityti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą, kylantį iš šios nuomos, taikydamas 40-ąjį TAS ir šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

C10 Taikydamas šį standartą retrospektyviai pagal C5 straipsnio b punktą nuomai, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, nuomininkas gali naudoti vieną ar daugiau iš toliau nurodytų praktinių priemonių. Nuomininkas gali šias praktines priemones taikyti atskirai kiekvienai nuomai:

a) nuomininkas gali taikyti vieną diskonto normą panašiomis savybėmis pasižyminčių nuomos sutarčių (kaip antai nuomos sutarčių, kurių likęs nuomos terminas, nuomojamo turto klasė ir ekonominė aplinka yra panašūs) portfeliui;

b) kaip alternatyva vertės sumažėjimo peržiūrai, nuomininkas gali pasikliauti savo vertinimu, ar nuoma yra nuostolinga, taikydamas 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ prieš pat taikymo pirmą kartą datą. Jei nuomininkas pasirenka praktinę priemonę, taikymo pirmą kartą datą jis turi koreguoti naudojimo teise valdomą turtą bet kokio atidėjinio nuostolingai nuomai, pripažinto finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą, suma;

c) nuomininkas gali pasirinkti netaikyti C8 straipsnio reikalavimų nuomai, kurios terminas baigiasi per 12 mėnesių nuo taikymo pirmą kartą datos. Tokiu atveju nuomininkas turi:

i) apskaityti tą nuomą taip pat kaip trumpalaikę nuomą, kaip aprašyta 6 straipsnyje; ir

ii) įtraukti su ta nuoma susijusias išlaidas į trumpalaikės nuomos išlaidas metiniu ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį įeina taikymo pirmą kartą data;

d) nuomininkas gali neįtraukti pirminių tiesioginių naudojimo teise valdomo turto vertinimo taikymo pirmą kartą datą išlaidų;

e) nuomininkas gali naudoti ankstesnių laikotarpių informaciją, pavyzdžiui nustatydamas nuomos laikotarpį, jei sutartyje yra numatyta pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti nuomą.

Nuoma, anksčiau priskirta prie finansinės nuomos

C11 Jei nuomininkas pasirenka šį standartą taikyti pagal C5 straipsnio b punktą nuomai, kuri taikant 17-ąjį TAS buvo priskirta prie finansinės nuomos, naudojimo teise valdomo turto ir nuomos įsipareigojimo balansinė vertė taikymo pirmą kartą datą turi būti nuomos turto ir nuomos įsipareigojimo balansinė vertė prieš pat tą datą, apskaičiuota taikant 17-ąjį TAS. Tokios nuomos atveju nuomininkas turi apskaityti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą, taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

▼M54

Atskleidimas

C12 Jei nuomininkas šį standartą pasirenka taikyti pagal C5 straipsnio b punktą, jis turi atskleisti informaciją apie taikymą pirmą kartą, kaip reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnį, išskyrus 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte nurodytą informaciją. Vietoj 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte nurodytos informacijos nuomininkas turi atskleisti:

a) nuomininko priskaitytinos skolinimosi palūkanų normos, taikomos nuomos įsipareigojimams, pripažintiems finansinės būklės ataskaitoje taikymo pirmą kartą datą, svertinį vidurkį; ir

b) paaiškinimą, kuo skiriasi:

i) veiklos nuomos įsipareigojimai, atskleisti taikant 17-ąjį TAS metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą, diskontuoti naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą, kaip aprašyta C8 straipsnio a punkte; ir

ii) nuomos įsipareigojimai, pripažinti finansinės būklės ataskaitoje taikymo pirmą kartą datą.

C13 Jei nuomininkas naudoja vieną ar daugiau C10 straipsnyje nurodytų praktinių priemonių, jis turi atskleisti šį faktą.

Nuomotojai

C14 Išskyrus C15 straipsnyje aprašytą atvejį, nuomotojas neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, pagal kurią jis yra nuomotojas, ir turi apskaityti tą nuomą taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

C15 Tarpinis nuomotojas turi:

a) iš naujo įvertinti subnuomą, kuri taikant 17-ąjį TAS buvo priskirta prie veiklos nuomos ir tebegalioja taikymo pirmą kartą datą, kad nustatytų, ar taikant šį standartą kiekviena subnuoma turėtų būti priskirta prie veiklos nuomos ar finansinės nuomos. Tarpinis nuomotojas turi atlikti šį įvertinimą taikymo pirmą kartą datą remdamasis tą dieną tebegaliojančiomis pagrindinės nuomos ir subnuomos sąlygomis;

b) subnuomą, kuri taikant 17-ąjį TAS buvo priskirta prie veiklos nuomos, tačiau taikant šį standartą – prie finansinės nuomos, apskaityti kaip naują finansinę nuomą, kurios sutartis sudaryta taikymo pirmą kartą datą.

Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai prieš taikymo pirmą kartą datą

C16 Ūkio subjektas neturi iš naujo įvertinti pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių, sudarytų prieš taikymo pirmą kartą datą, kad nustatytų, ar nuomojamo turto perdavimas atitinka 15-ojo TFAS reikalavimus, kad būtų apskaitomas kaip pardavimas.

C17 Jei pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai taikant 17-ąjį TAS buvo apskaitomi kaip pardavimas ir finansinė nuoma, pardavėjas nuomotojas turi:

a) atgalinę nuomą apskaityti taip pat kaip bet kokią kitą finansinę nuomą, kuri egzistuoja taikymo pirmą kartą datą; ir

b) nuomos laikotarpiu toliau amortizuoti bet kokį pardavimo pelną.

▼M54

C18 Jei pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai taikant 17-ąjį TAS buvo apskaitomi kaip pardavimas ir veiklos nuoma, pardavėjas nuomotojas turi:

a) atgalinę nuomą apskaityti taip pat kaip bet kokią kitą veiklos nuomą, kuri egzistuoja taikymo pirmą kartą datą; ir

b) koreguoti atgalinės nuomos naudojimo teise valdomą turtą atsižvelgdamas į bet kokį pelną ar nuostolius, susijusius su ne rinkos sąlygomis, pripažintus finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą.

Verslo jungimų atžvilgiu anksčiau pripažintos sumos

C19 Jei nuomininkas anksčiau pripažino turtą arba įsipareigojimą taikydamas 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“, susijusį su palankiomis arba nepalankiomis veiklos nuomos, įgytos kaip verslo jungimo dalis, sąlygomis, nuomininkas turi nutraukti to turto ar įsipareigojimo pripažinimą ir atitinkama suma pakoreguoti naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę taikymo pirmą kartą datą.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C20 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, visos nuorodos šiame standarte į 9-ąjį TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

▼M72

Nuomininkams taikomos su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos

C20A Dokumentą *Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos* (žr. C1A straipsnį) nuomininkas turi taikyti retrospektyviai, pripažindamas sukauptą tos pataisos taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo nuomininkas pataisą taiko pirmą kartą, pradžioje.

C20B Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo nuomininkas dokumentą *Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos* taiko pirmą kartą, jis neprivalo atskleisti 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte reikalaujamos informacijos.

▼M76

C20BA Dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d. (žr. C1C straipsnį) nuomininkas turi taikyti retrospektyviai, pripažindamas sukauptą tos pataisos taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo nuomininkas pataisą taiko pirmą kartą, pradžioje.

C20BB Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo nuomininkas dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ taiko pirmą kartą, jis neprivalo atskleisti 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte reikalaujamos informacijos.

C20BC Taikydamas šio standarto 2 straipsnį nuomininkas 46A straipsnyje nustatytą praktinę priemonę turi nuosekliai taikyti reikalavimus atitinkančioms panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis, nepriklausomai nuo to, ar sutartis praktinės priemonės taikymo reikalavimus atitiko dėl to, kad nuomininkas taikė dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos“ (žr. C1A straipsnį) ar dokumentą „Su COVID-19 susijusios nuomos nuolaidos po 2021 m. birželio 30 d.“ (žr. C1C straipsnį).

▼M74

Palūkanų normų lyginamojo indekso reforma. 2-as etapas

C20C Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, išskyrus C20D straipsnyje nurodytus atvejus.

C20D Ūkio subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

▼M54

KITŲ STANDARTŲ PANAIKINIMAS

C21 Šiuo standartu pakeičiami šie standartai ir aiškinimai:

a) 17-asis TAS „Nuoma“;

b) TFAAK 4-asis aiškinimas „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“;

c) NAK 15-asis aiškinimas „Veiklos nuoma. Skatinimas“; ir

d) NAK 27-asis aiškinimas „Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“.

D priedas

Kitų standartų pataisos

Šiame priede pateikiamos kitų standartų pataisos, susijusios su tuo, kad TASV paskelbė šį standartą. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko šį standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir šias pataisas.

Ūkio subjektas negali taikyti 16-ojo TFAS kol nepradėjo taikyti 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ (žr. C1 straipsnį).

Todėl standartų, kurie galiojo 2016 m. sausio 1 d., pataisos, pateiktos šiame priede, grindžiamos tų standartų tekstu, kuris galiojo 2016 m. sausio 1 d., pataisytu 15-uoju TFAS. Į šiame priede pateiktą šių standartų tekstą neįtrauktos jokios kitos pataisos, kurios negaliojo 2016 m. sausio 1 d.

Standartų, kurie negaliojo 2016 m. sausio 1 d., pataisos, pateiktos šiame priede, grindžiamos to standarto tekstu, koks jis buvo paskelbtas pirmą kartą, pataisytu 15-uoju TFAS. Į šiame priede pateiktą šių standartų tekstą neįtrauktos jokios kitos pataisos, kurios negaliojo 2016 m. sausio 1 d.

▼B

TFAAK 1-ASIS AIŠKINIMAS

„Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“

NUORODOS

▼M54

— 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“*

▼M54

— 16-asis TFAS *Nuoma*

▼B

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

▼M54

2 Šis aiškinimas taikomas tų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčiams įvertinti, kurie:

a) pripažinti kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto savikainos dalis pagal 16-ąjį TAS arba kaip naudojimo teise valdomo turto savikainos dalis pagal 16-ąjį TFAS; ir

▼B

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:

▼B

a) ekonominę naudą teikiančių įvertintų išteklių, pavyzdžiui, pinigų srautų, išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, pasikeitimas;

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.

▼M54

9B 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼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])

▼M53

_____

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M33

— 13-ąjį TFAS *„Tikrosios vertės nustatymas“*

▼B

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).

▼M36

11 Kaip reikalaujama 32-ojo TAS 35 straipsnyje, nuosavybės priemonių turėtojams paskirstomos sumos pripažįstamos tiesiogiai nuosavybėje. 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.

▼B

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.

▼M33

16 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas A8 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko tą pataisą.

▼M36

17 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 11 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko tą 32-ojo TAS pataisą pagal 2009–2011 m. ciklo metinius patobulinimus (paskelbtus 2012 m. gegužės mėn.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui turi būti taikoma ir 11 straipsnio pataisa.

▼M53

19 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti A8 ir A10 straipsniai ir išbraukti 15 ir 18 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼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.

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:

▼B

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.* (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

▼M53

A8. Dalininkų akcijos, viršijančios draudimą išpirkti, yra finansiniai įsipareigojimai. Kooperatinis ūkio subjektas šį finansinį įsipareigojimą pirminio pripažinimo metu vertina tikrąja verte. Kadangi šios akcijos išperkamos pareikalavus, kooperatinis ūkio subjektas nustato tokių finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę pagal 13-ojo TFAS 47 straipsnį: „Finansinio įsipareigojimo su paklausos kriterijumi (pavyzdžiui, indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavus <…>.“ Taigi kooperatinis ūkio subjektas priskiria prie finansinių įsipareigojimų maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėtiną sumą.

▼B

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.

Po to, kai pakeičiami įstatai

▼M53

A10. Pakeitus įstatus gali būti reikalaujama, kad kooperatinis ūkio subjektas išpirktų 25 % savo išleistų akcijų arba maksimalų 50 000 akcijų skaičių po 20 PV už vienetą. Taigi, 20X3 m. sausio 1 d. kooperatinis ūkio subjektas prie finansinių įsipareigojimų priskiria 1 000 000 PV – maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėtiną sumą, kaip nustatyta pagal 13-ojo TFAS 47 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 tokio perkėlimo pelno arba nuostolių.

▼B

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.

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.

▼B

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 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.)

▼M33

— 13-ąjį TFAS *„Tikrosios vertės nustatymas“*

▼B

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 ([1]). Vėliau įsipareigojimai turi būti sumažinti tada, kai atliekami mokėjimai, ir pripažintam įsipareigojimui finansines išlaidas priskirti taikant padidintą pirkėjo skolinimosi palūkanų normą ([2]);

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]) ►M33 Sąvoka „tikroji vertė“ 17-ajame TAS kai kuriais atžvilgiais vartojama kitaip, negu tikroji vertė apibrėžta 13-ajame TFAS. Todėl ūkio subjektas, taikydamas 17-ąjį TAS, turi nustatyti tikrąją vertę pagal 17-ąjį, o ne 13-ąjį TFAS. ◄

([2]) 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*“

▼M32

_____

— 28-asis TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“*

_____

▼B

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

▼M53

_____

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M32

— IFRS 10 *Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*

— IFRS 11 *Jungtinė veikla*

▼B

— 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.

▼M53

5 Likusi fondo dalis, kuri negali būti kompensuojama, pvz., sutartyje numatyta teisė į paskirstomas sumas, kai veiklos nutraukimas baigtas ar fondas likviduojamas, gali būti nuosavybės priemonė, kuriai taikomas 9-asis TFAS, tačiau netaikomas šis aiškinimas.

▼B

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.

▼M32

8 Įnešėjas turi nustatyti, ar jis kontroliuoja, bendrai kontroliuoja fondą arba daro jam reikšmingą įtaką pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS ir 28-ąjį TAS. Jeigu taip, įnešėjas savo turimą fondo dalį apskaitoje registruoja pagal šiuos standartus.

▼M32

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:

▼B

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.

▼M32

14B 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS pataisyti 8 ir 9 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

14D 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir išbraukti 14A ir 14C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

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

_____

▼M53

_____

▼B

TFAAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas“

NUORODOS

— 34-asis TAS *„Tarpinė finansinė atskaitomybė“*

— 36-asis TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*

▼M53

_____

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼B

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

▼M53

1 Ūkio subjektas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi įvertinti, ar nesumažėjo prestižo vertė, ir prireikus pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius tą datą pagal 36-ąjį TAS. Vis dėlto vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sąlygos gali būti taip pasikeitusios, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų buvę mažesni ar jų būtų išvengta, jei vertės sumažėjimo vertinimas būtų buvęs atliktas tik tą datą. Šiame aiškinime pateiktos gairės, ar reikėtų panaikinti tokius vertės sumažėjimo nuostolius.

2 Šiame aiškinime nagrinėjami 34-ojo TAS reikalavimų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 36-ąjį TAS sąveika ir tos sąveikos poveikis tolesnėms tarpinėms ir metinėms finansinėms ataskaitoms.

▼B

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.“

▼M53

5 [Išbraukta]

6 [Išbraukta]

7 Šiame aiškinime nagrinėjamas šis klausimas:

Ar ūkio subjektas turėtų panaikinti prestižo vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus tarpinių ataskaitinių laikotarpių datomis, jei nuostoliai nebūtų pripažinti ar būtų pripažinti mažesni, kai vertės sumažėjimo įvertinimas būtų atliekamas tik vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje?

▼B

BENDRA NUOMONĖ

▼M53

8 Ūkio subjektas neturi panaikinti ankstesniu tarpiniu laikotarpiu pripažintų prestižo vertės sumažėjimo nuostolių.

▼B

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.

▼M53

14 2011 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 1, 2, 7 ir 8 straipsniai ir išbraukti 5, 6, 11–13 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M23

_____

▼M52

_____

_____

▼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* ►M31 (pataisytas 2011 m.) ◄

— 37 TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

▼M31

1 Pagal 19-ojo TAS 64 straipsnį grynasis apibrėžtųjų išmokų turtas vertinamas mažesniąja iš šių verčių: pagal apibrėžtųjų išmokų planą susidariusio pertekliaus arba turto viršutinės ribos. 19-ojo TAS 8 straipsnyje turto viršutinė riba apibrėžta kaip „bet kokios ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinė vertė“. Kyla klausimų, kada lėšų grąžinimus arba būsimų įmokų sumažinimus reikėtų laikyti gaunama ekonomine nauda, ypač kai yra nustatytas minimalaus finansavimo reikalavimas.

▼M4

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

▼M31

6. Šiame aiškinime nagrinėjami toliau išvardyti klausimai:

a) kada lėšų grąžinimus arba būsimų įmokų sumažinimus reikėtų laikyti gaunama ekonomine nauda pagal turto viršutinės ribos apibrėžtį 19-ojo TAS 8 straipsnyje;

▼M4

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.

▼M31

17. Ūkio subjektas nustato būsimų paslaugų savikainą remdamasis prielaidomis, kurios yra suderinamos su prielaidomis, taikytomis nustatant apibrėžtųjų išmokų prievolę, ir su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Todėl ūkio subjektas ateityje nenumato keisti pagal planą mokamų išmokų, kol planas nebus pakeistas, ir mano, kad ateityje turės pastovią darbo jėgą, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas sumažina 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.

▼M31

24. Jei pagal planą mokėtinomis įmokomis nebus galima naudotis po to, kai jos bus įmokėtos, ūkio subjektas įsipareigojimą pripažįsta, kai atsiranda prievolė. Įsipareigojimo suma sumažinamas grynasis apibrėžtųjų išmokų turtas arba padidinamas grynasis apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimas taip, kad nebūtų numatomas pelnas ar nuostolis taikant 19-ojo TAS 64 straipsnį, kai mokamos įmokos.

_____

▼M4

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.

▼M31

27C. 19-uoju TAS (pataisytu 2011 m.) pataisyti 1, 6, 17 ir 24 straipsniai ir išbraukti 25 ir 26 straipsniai. Taikydamas 19-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼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.

▼M52

_____

▼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*.

▼M53

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M10

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 ►M32 [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.

▼M53

3 9-ajame TFAS reikalaujama priskirti tinkamą apsidraudimo apskaitos sandorių apdraustąjį objektą ir tinkamas apsidraudimo priemones. Jei yra priskirtas apsidraudimo sandoris, grynosios investicijos apsidraudimo atveju apsidraudimo priemonės, kuri nustatyta kaip veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, pelnas arba nuostoliai pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir įtraukiami į užsienio valiutos keitimo kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę.

▼M10

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.

▼M53

5 Pagal 9-ąjį TFAS ūkio subjektui leidžiama užsienio valiutos rizikos apsidraudimo priemonėmis laikyti išvestinę arba neišvestinę finansinę priemonę (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį). Šiame aiškinime pateikiama nuorodų, kur (grupėje) apsidraudimo priemonėms, kuriomis apdraudžiama grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, galima taikyti apsidraudimo apskaitą.

([1]) Tai bus taikoma konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms, finansinėms ataskaitoms, kuriose investicijų, kaip antai į asocijuotąsias ar bendras įmones, apskaita tvarkoma taikant nuosavybės metodą, ir finansinėms ataskaitoms, į kurias įtrauktas filialas ar bendra veikla, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“.

▼M53

6 21-ajame TAS ir 9-ajame TFAS reikalaujama, kad sukauptos sumos, pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis, susijusios su užsienio valiutos skirtumais, atsirandančiais perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę, bei pelnas arba nuostoliai apsidraudimo priemonės, kuri nustatyta kaip veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, būtų pergrupuojamos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma, kai patronuojančioji įmonė perleidžia užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Šiame aiškinime pateikiamos nuorodos, kaip ūkio subjektas turėtų nustatyti sumas, pergrupuotinas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto atžvilgiu.

▼M10

TAIKYMAS

▼M53

7 Šis aiškinimas taikomas ūkio subjektui, kuris apdraudžia užsienio valiutos riziką, atsirandančią dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiančius ūkio subjektus, ir nori taikyti apsidraudimo apskaitą pagal 9-ąjį TFAS. Kad būtų patogiau, šiame aiškinime toks ūkio subjektas vadinamas patronuojančiąja įmone, o finansinės ataskaitos, į kurias įtraukiamas grynasis užsienyje veikiančių ūkio subjektų turtas, – konsoliduotosiomis finansinėmis ataskaitomis. Visos nuorodos į patronuojančiąją įmonę vienodai taikomos ūkio subjektui, investavusiam į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kuris yra bendroji įmonė, asocijuotoji įmonė arba padalinys.

▼M10

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

▼M53

14 Išvestinė arba neišvestinė finansinė priemonė (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinys) gali būti laikoma apsidraudimo priemone apdraudžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apsidraudimo priemonę (-es) gali turėti bet kuris ūkio subjektas arba grupės ūkio subjektai tol, kol įvykdomi su grynosios investicijos apsidraudimu susiję 9-ojo TFAS 6.4.1 straipsnyje nustatyti priskyrimo, patvirtinimo dokumentais ir veiksmingumo reikalavimai. Pirmiausia grupės apsidraudimo strategija turėtų būti aiškiai patvirtinta dokumentais, nes skirtingais grupės lygmenimis galimi skirtingi priskyrimai.

▼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

▼M53

16 Kai perleidžiamas užsienyje veikiantis ūkio subjektas, kuris buvo apdraustas, patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose iš užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną arba nuostolius pergrupuota suma, atsižvelgiant į apsidraudimo priemonę, yra suma, kurią nustatyti reikalaujama 9-ojo TFAS 6.5.14 straipsnyje. Ši suma yra sukauptas apsidraudimo priemonės, kuri buvo nustatyta kaip veiksminga apsidraudimo priemonė, pelnas arba nuostoliai.

▼M10

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.

▼M53

18B 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 5–7, 14, 16, 1TN ir 8TN straipsniai ir išbrauktas 18A straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼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.

▼M53

1TN Šiame priede iliustruojamas aiškinimo taikymas naudojant toliau pateiktą įmonių struktūrą. Visais atvejais aprašytų apsidraudimo sandorių veiksmingumas turėtų būti patikrintas pagal 9-ąjį TFAS, nors šis patikrinimas nėra aptariamas šiame priede. Patronuojančioji įmonė, būdama pagrindine patronuojančiąja įmone, pateikia savo

([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).

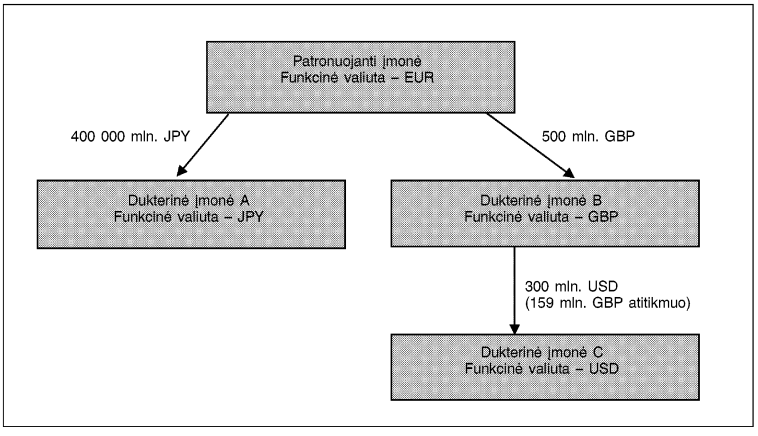
▼M53

konsoliduotąsias finansines ataskaitas savo funkcine valiuta (eurais, EUR). Kiekviena iš patronuojamųjų įmonių yra visiškai kontroliuojama. Patronuojančiosios įmonės 500 mln. GBP sumos grynoji investicija į patronuojamąją įmonę B (funkcinė valiuta – svarai sterlingų, GBP) apima 159 mln. GBP atitikmenį patronuojamosios įmonės B 300 mln. USD sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C (funkcinė valiuta – JAV doleriai, USD). Kitaip tariant, patronuojamosios įmonės B grynasis turtas, neįskaitant jos investicijų į patronuojamąją įmonę C, yra 341 mln. GBP.

▼M10

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)

▼M53

8TN Kai patronuojamoji įmonė C perleidžiama, sumos, pergrupuotos į patronuojančiosios įmonės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pelną arba nuostolius iš jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo (UVPR), yra:

a) atsižvelgiant į patronuojamosios įmonės A 300 mln. USD išorinę skolą, suma, kurią 9-ajame TFAS reikalaujama nustatyti, t. y. bendras vertės pasikeitimas atsižvelgiant į užsienio valiutos keitimo riziką, kitose bendrosiose pajamose pripažintą kaip veiksmingą apsidraudimo dalį; ir

▼M10

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*

▼M32

— 10-asis TFAS *Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*

▼M33

— 13-ąjį TFAS *Tikrosios vertės nustatymas*

▼M17

— 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.

([1]) 1-ojo TAS 7 straipsnyje savininkai vadinami nuosavybei priskiriamų priemonių valdytojais.

▼M17

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.

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.

▼M32

7 Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas tada, kai ūkio subjektas skirsto kai kurias savo nuosavybės patronuojamojoje (dukterinėje) įmonėje dalis, tačiau išlaiko patronuojamosios įmonės kontrolę. Ūkio subjektas atliekamą paskirstymą, po kurio jis pripažįsta nekontroliuojamą dalį savo patronuojamojoje įmonėje, apskaito pagal 10-ąjį TFAS.

▼M17

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.

▼M17

Mokėtinų dividendų įvertinimas

11 Ūkio subjektas įsipareigojimą paskirstyti nepiniginį turtą kaip dividendus savo savininkams turi įvertinti skirstytino turto tikrąja verte.

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.

▼M33

17 Jeigu pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, tačiau prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, ūkio subjektas paskelbia, kad kaip dividendus skirstys nepiniginį turtą, jis turi atskleisti:

▼M17

a) skirstytino turto pobūdį;

b) skirstytino turto balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir

▼M33

c) paskirstytino turto tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jeigu ji skiriasi nuo balansinės vertės, ir informaciją apie metodą (-us), taikytą (-us) tai tikrajai vertei nustatyti, kaip reikalaujama 13-ojo TFAS 93 straipsnio b, d, g ir i punktuose ir 99 straipsnyje.

▼**M17**

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).

▼**M32**

19 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M33**

20 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas 17 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko tą pataisą.

▼**M52**

_____

▼M28

TFAAK 19-ASIS AIŠKINIMAS

Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindai* ([1])

— *2-asis TFAS Mokėjimas akcijomis*

— *3-asis TFAS Verslo jungimai*

▼M53

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M33

— *13-ąjį TFAS Tikrosios vertės nustatymas*

▼M28

— *1-asis TAS Finansinių ataskaitų pateikimas*

— *8-asis TAS Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— *32-asis TAS Finansinės priemonės. Pateikimas*

▼M53

_____

▼M28

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

▼M53

4 Šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

a) Ar ūkio subjekto nuosavybės priemonės, išleistos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą, yra „sumokėtas atlygis“ pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį?

([1]) ►M68 Nuoroda į Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (TASK) „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindus“, kuriuos Valdyba priėmė 2001 m. ir kurie galiojo rengiant aiškinimą. ◄

▼M28

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?

BENDRA NUOMONĖ

▼M53

5 Ūkio subjekto nuosavybės priemonių emisija, skirta tam, kad būtų visiškai arba iš dalies panaikintas finansinis įsipareigojimas kreditoriui, yra „sumokėtas atlygis“ pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį. Ūkio subjektas pašalina finansinį įsipareigojimą (arba finansinio įsipareigojimo dalį) iš finansinės būklės ataskaitos tik jei jis yra panaikintas pagal 9-ojo TFAS 3.3.1 straipsnį.

▼M28

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.

▼M53

7 Jei išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti, nuosavybės priemonės įvertinamos taip, kad atitiktų panaikinto finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę. Nustatant panaikinto finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz., indėliu iki pareikalavimo) tikrąją vertę, 13-ojo TFAS 47 straipsnis netaikomas.

▼M28

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.

▼M53

9 Panaikinto finansinio įsipareigojimo (arba finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir sumokėto atlygio skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 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, atlygis paskirstomas pagal 8 straipsnį. Vertinant, ar likusio nepanaikinto įsipareigojimo sąlygos buvo iš esmės pakeistos, atsižvelgiama į prie likusio įsipareigojimo priskirtą atlygį. Jei likęs nepanaikintas įsipareigojimas buvo iš esmės pakeistas, ūkio subjektas šį pakeitimą apskaito kaip pirminio įsipareigojimo panaikinimą ir naujo įsipareigojimo pripažinimą, kaip reikalaujama pagal 9-ojo TFAS 3.3.2 straipsnį.

▼M28

11 Ūkio subjektas atskleidžia pagal 9 ir 10 straipsnius pripažintą pelną arba nuostolius atskiroje pelno ir nuostolių ataskaitos eilutėje arba aiškinamajame rašte.

▼**M28**

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.

▼**M33**

15 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko tą pataisą.

▼**M53**

17 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 4, 5, 7, 9 ir 10 straipsniai ir išbraukti 14 ir 16 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M33**

TFAAK 20-ASIS AIŠKINIMAS

Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos

NUORODOS

— *Koncepcinė finansinės atskaitomybės tvarka* ([1])

— 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“

— 2-asis TAS „Atsargos“

— 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“

— 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Atliekant atvirosios kasybos operacijas ūkio subjektams gali reikėti pašalinti kasybos atliekas (nuodangą), kad prieitų prie mineralinių iškasenų telkinių. Ši atliekų šalinimo veikla vadinama paviršiaus sluoksnio šalinimu.

2 Kasyklos parengimo eksploatuoti etapu (prieš pradedant gamybą) nudėvimosios paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos paprastai kapitalizuojamos kaip kasyklos statymo, įrengimo ir parengimo eksploatuoti sąnaudų dalis. Pradėjus gamybą sistemingai apskaičiuojamas tų kapitalizuotų sąnaudų nusidėvėjimas arba amortizacija, paprastai taikant gamybos vienetų metodą.

3 Kasybos ūkio subjektas gamybos etapu kasykloje gali ir toliau šalinti nuodangą ir patirti paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudų.

4 Ne visos gamybos etapu šalinant paviršiaus sluoksnį pašalinamos medžiagos yra atliekos: dažnai tai rūdos ir atliekų derinys. Rūdos ir atliekų santykis gali būti įvairus: nuo neekonomiškos žemos kokybės kategorijos iki pelningos aukštos kokybės kategorijos. Šalinant medžiagas, kurių rūdos ir atliekų santykis mažas, galima gauti tam tikrų naudoti tinkamų medžiagų, kurias galima panaudoti atsargų gamybai. Šis pašalinimas taip pat galėtų sudaryti sąlygas pasiekti gilesnius medžiagų telkinių sluoksnius, kuriuose rūdos ir atliekų santykis didesnis. Taigi iš paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos ūkio subjektas gali gauti dvejopos naudos: naudoti tinkamos rūdos, kurią galima panaudoti atsargų gamybai, ir geresnę prieigą prie didesnio kiekio medžiagos, kuri bus iškasta ateities laikotarpiais.

5 Šiame aiškinime nagrinėjama, kada ir kaip atskirai apskaitoje parodyti šią dvejopą naudą, gaunamą iš paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos, ir kaip iš pradžių ir vėliau įvertinti šią naudą.

TAIKYMO SRITIS

6 Šis aiškinimas taikomas atliekų šalinimo sąnaudoms, patiriamoms kasykloje vykdant atvirosios kasybos veiklą gamybos etapu (gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos).

([1]) ►**M68** Nuoroda į „Konceptualiuosius finansinės atskaitomybės pagrindus“, paskelbtus 2010 m. ir galiojusius rengiant aiškinimą. ◄

▼M33

KLAUSIMAI

7 Šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

(a) gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudų pripažinimas turtu,

(b) paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto pirminis vertinimas ir

(c) paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto vėlesnis vertinimas.

BENDRA NUOMONĖ

Gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudų pripažinimas turtu

8 Kai nauda iš paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos gaunama pagamintų atsargų forma, ūkio subjektas tos paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos sąnaudas apskaito pagal 2-ojo TAS „Atsargos“ principus. Kai nauda yra geresnė prieiga prie rūdos, ūkio subjektas šias sąnaudas pripažįsta ilgalaikiu turtu, jei tenkinami 9 straipsnio kriterijai. Šiame aiškinime tas ilgalaikis turtas vadinamas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtu.

9 Ūkio subjektas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą pripažįsta tik tuomet, jei laikomasi šių sąlygų:

(a) tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos (geresnę prieigą prie rūdos telkinio), susijusios su paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla,

(b) ūkio subjektas gali identifikuoti rūdos telkinio dalį, prie kurios pagerėjo prieiga, ir

(c) galima patikimai įvertinti paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos, susijusios su ta dalimi, sąnaudas.

10 Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas apskaitomas kaip esamo turto papildymas arba patobulinimas. Kitaip tariant, paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas apskaitomas kaip esamo turto *dalis*.

11 Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas grupuojamas į materialųjį arba nematerialųjį turtą taip pat kaip esamas turtas. Kitaip tariant, ar ūkio subjektas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą grupuos kaip materialųjį, ar kaip nematerialųjį, priklausys nuo šio esamo turto pobūdžio.

Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto pirminis vertinimas

12 Iš pradžių paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą ūkio subjektas įvertina savikaina, kurią sudaro sukauptos sąnaudos, tiesiogiai patirtos vykdant paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklą, dėl kurios pagerėja prieiga prie identifikuotos rūdos telkinio dalies, ir tiesiogiai priskirtinos pridėtinės išlaidos. Vykdant gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklą tuo pat metu galima tam tikra atsitiktinė veikla, kuri nėra būtina tam, kad būta galima tęsti suplanuotą gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklą. Su šia atsitiktine veikla susijusios sąnaudos neįtraukiamos į paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto savikainą.

▼M33

13 Kai paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto ir pagamintų atsargų sąnaudų negalima atskirai identifikuoti, ūkio subjektas gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos sąnaudas paskirsto pagamintoms atsargoms ir paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtui naudodamas paskirstymo pagrindą, kuris pagrįstas tinkamu gamybos rodikliu. Šis gamybos rodiklis apskaičiuojamas identifikuotai rūdos telkinio daliai ir naudojamas kaip kriterijus nustatant, kokiu mastu buvo vykdoma papildoma veikla, kuria kuriama ateities nauda. Tokių rodiklių pavyzdžiai yra:

(a) pagamintų atsargų savikaina, palyginti su numatyta savikaina,

(b) išgaunant nustatytą kiekį rūdos gautų atliekų kiekis, palyginti su numatytu kiekiu, ir

(c) iš nustatyto kiekio rūdos išgautų mineralinių medžiagų kiekis, palyginti su numatytu išgautinu mineralinių medžiagų kiekiu.

Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto vėlesnis vertinimas

14 Po pirminio pripažinimo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas apskaitoje registruojamas savikaina arba perkainota suma atėmus nusidėvėjimą ar amortizaciją ir atėmus vertės sumažėjimo nuostolius – taip pat kaip esamas turtas, kurio dalimi laikomas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas.

15 Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto nusidėvėjimas ar amortizacija apskaičiuojami sistemingai per numatomą identifikuotos rūdos telkinio dalies, kuri dėl paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos tampa geriau prieinama, naudingo tarnavimo laiką. Taikomas gamybos vienetų metodas, nebent kitas metodas yra tinkamesnis.

16 Numatomas identifikuotos rūdos telkinio dalies naudingo tarnavimo laikas, naudojamas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto nusidėvėjimui ar amortizacijai apskaičiuoti, skirsis nuo numatomo naudingo tarnavimo laiko, naudojamo apskaičiuojant pačios kasyklos ir per visą kasyklos eksploatavimo laikotarpį naudojamo susijusio turto nusidėvėjimą ar amortizaciją. Išimtis taikoma ribotomis aplinkybėmis, kai paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla suteikia geresnę prieigą prie viso likusio rūdos telkinio. Pavyzdžiui, taip gali būti baigiantis kasyklos naudingo tarnavimo laikui, kai identifikuota dalis yra paskutinė rūdos telkinio dalis, kurioje vykdomi gavybos darbai.

▼**M33**

A priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamojo laikotarpio nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama šio aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos aiškinimo dalys.

A1 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

A2 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą apskaitydamas gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudas, patirtas anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje arba vėliau.

A3 Anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje bet koks anksčiau pripažinto turto likutis, susijęs su gamybos etapu vykdyta paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla (ankstesnis paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas), pergrupuojamas kaip esamo turto, su kuriuo susijusi paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla, dalis, jei tebėra identifikuojama rūdos telkinio dalis, su kuria galima susieti ankstesnį paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą. Apskaičiuojamas tokių likučių nusidėvėjimas arba amortizacija per likusį identifikuotos rūdos telkinio dalies, su kuria siejamas kiekvienas ankstesnio paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto likutis, naudingo tarnavimo laiką.

A4 Jei identifikuojamos rūdos telkinio dalies, su kuria siejamas tas ankstesnis paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas, nėra, jis pripažįstamas kaip anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradinis nepaskirstytasis pelnas.

▼M41

TFAAK 21-asis aiškinimas

TFAAK 21-asis aiškinimas „Mokesčiai“ [1]

NUORODOS

— 1-asis TAS	*„Finansinių ataskaitų pateikimas“*
— 8-asis TAS	*„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*
— 12-asis TAS	*„Pelno mokesčiai“*
— 20-asis TAS	*„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“*
— 24-asis TAS	*„Susijusių šalių atskleidimas“*
— 34-asis TAS	*„Tarpinė finansinė atskaitomybė“*
— 37-asis TAS	*„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*
— TFAAK 6-asis aiškinimas	*„Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Valdžios institucija ūkio subjektui gali nustatyti mokestį. Tarptautinis finansinės atskaitomybės aiškinimo komitetas (TFAAK) gavo prašymų pateikti rekomendacijų dėl mokesčių apskaitos ūkio subjekto, kuris moka tą mokestį, finansinėse ataskaitose. Klausimas susijęs su tuo, kada pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį, apskaitoje registruojamą pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

TAIKYMAS

2. Šiame aiškinime nagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti įsipareigojimą sumokėti mokestį, jeigu tam įsipareigojimui taikomas 37-asis TAS. Jame taip pat nagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti įsipareigojimą sumokėti mokestį, kurio laikas ir suma yra tikrai žinomi.

3. Šiame aiškinime nenagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti sąnaudas, atsirandančias dėl įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo. Priimdami sprendimą, ar dėl įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo susidaro turtas, ar sąnaudos, ūkio subjektai turėtų taikyti kitus standartus.

4. Šiame aiškinime mokestis yra ekonominę naudą teikiančių išteklių išmoka, kurią ūkio subjektams nustato valdžios institucijos teisės aktais (t. y. įstatymais ir (arba) taisyklėmis), išskyrus:

   a) tas išteklių išmokas, kurioms taikomi kiti standartai (pavyzdžiui, pelno mokesčius, kuriems taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“); ir

   b) baudas ar kitas nuobaudas, kurios nustatomos už teisės aktų pažeidimus.

   Valdžios institucija – Vyriausybė, Vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

[1] Leidžiama atgaminti Europos ekonominėje erdvėje. Už Europos ekonominės erdvės ribų visos teisės, išskyrus teisę atgaminti asmeniniais ar kitokio tinkamo naudojimo tikslais, saugomos. Daugiau informacijos galima rasti TASV svetainėje www.iasb.org.

▼M41

5. Ūkio subjekto už turto įsigijimą arba už paslaugų suteikimą pagal sutartį su valdžios institucija sumokėta suma neatitinka mokesčio apibrėžties.

6. Ūkio subjektas neturi taikyti šio aiškinimo įsipareigojimams, atsirandantiems dėl apyvartinių taršos leidimų prekybos sistemų.

KLAUSIMAI

7. Siekiant paaiškinti įsipareigojimo sumokėti mokestį įtraukimą į apskaitą, šiame aiškinime nagrinėjami tokie klausimai:

   a) kas yra įpareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį?

   b) ar ekonominės priežastys toliau vykdyti veiklą būsimu laikotarpiu sukuria konstruktyvią prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą tuo būsimu laikotarpiu?

   c) ar veiklos tęstinumo prielaida reiškia, kad ūkio subjektas turi dabartinę prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą būsimu laikotarpiu?

   d) ar prievolė pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį atsiranda tam tikru momentu, ar tam tikromis aplinkybėmis ji atsiranda progresyviai laikui bėgant?

   e) kas yra įpareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį, kai prievolė atsiranda pasiekus tam tikrą minimalią ribą?

   f) ar įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo metinėse finansinėse ataskaitose ir tarpinėje finansinėje ataskaitoje principai yra tokie patys?

BENDRA NUOMONĖ

8. Įpareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda įsipareigojimas sumokėti mokestį, yra veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, kaip nustatyta teisės aktuose. Pavyzdžiui, jeigu veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, yra pajamų gavimas dabartiniu laikotarpiu, o mokesčio apskaičiavimas grindžiamas ankstesniu laikotarpiu gautomis pajamomis, to mokesčio įpareigojamasis įvykis yra pajamų gavimas dabartiniu laikotarpiu. Pajamų gavimas ankstesniu laikotarpiu yra būtinas, bet nepakankamas veiksnys, kad būtų sukurta dabartinė prievolė.

9. Ūkio subjektas neturi konstruktyvios prievolės sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą būsimu laikotarpiu dėl to, kad ūkio subjektas turės ekonominių priežasčių toliau vykdyti veiklą tuo būsimu laikotarpiu.

10. Finansinių ataskaitų rengimas remiantis veiklos tęstinumo prielaida nereiškia, kad ūkio subjektas turi dabartinę prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą būsimu laikotarpiu.

11. Įsipareigojimas sumokėti mokestį pripažįstamas progresyviai, jeigu įpareigojamasis įvykis įvyksta per tam tikrą laikotarpį (t. y. jeigu veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, kaip nustatyta teisės aktais, vykdoma tam tikrą laikotarpį). Pavyzdžiui, jeigu įpareigojamasis įvykis yra pajamų gavimas per tam tikrą laikotarpį, atitinkamas įsipareigojimas pripažįstamas, kai ūkio subjektas gauna tas pajamas.

▼**M41**

12. Jeigu prievolė sumokėti mokestį atsiranda tada, kai pasiekiama minimali riba, įsipareigojimo, kuris atsiranda dėl tos prievolės, apskaita turi atitikti šio aiškinimo 8–14 straipsniuose (visų pirma 8 ir 11 straipsniuose) nustatytus principus. Pavyzdžiui, jeigu įpareigojamasis įvykis yra minimalios veiklos ribos (kaip antai minimalios pajamų sumos arba pardavimo apimties, arba gamybos apimties) pasiekimo faktas, atitinkamas įsipareigojimas pripažįstamas, kai pasiekiama ta minimali veiklos riba.

13. Ūkio subjektas tarpinėje finansinėje ataskaitoje taiko tuos pačius pripažinimo principus, kokius taiko metinėse finansinėse ataskaitose. Todėl tarpinėje finansinėje ataskaitoje įsipareigojimas sumokėti mokestį:

    a) neturi būti pripažįstamas, jeigu tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra dabartinės prievolės sumokėti mokestį; ir

    b) turi būti pripažįstamas, jeigu tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje egzistuoja dabartinė prievolė sumokėti mokestį.

14. Ūkio subjektas turi pripažinti turtą, jeigu jis iš anksto sumokėjo mokestį dar neturėdamas dabartinės prievolės tą mokestį sumokėti.

▼**M41**

A priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama šio aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos aiškinimo dalys.

A1 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

A2 Apskaitos politikos pakeitimai, atsiradę dėl šio aiškinimo taikymo pirmą kartą, apskaitoje registruojami retrospektyviai, vadovaujantis 8-uoju TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.

▼M63

TFAAK 22-asis aiškinimas

Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis

NUORODOS

— Koncepcinė finansinės atskaitomybės tvarka ([1])

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 21-asis TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ 21 straipsniu reikalaujama, kad ūkio subjektas sandorį užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamą funkcine valiuta, pateiktų taikydamas dabartinį funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą (toliau – valiutos kursas) sandorio dieną. 21-ojo TAS 22 straipsnyje nustatyta, kad minėta sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) (toliau – standartai).

2. Kai ūkio subjektas iš anksto gauna arba moka atlygį užsienio valiuta, paprastai jis pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį įsipareigojimą ([2]), prieš pripažindamas susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas. Susijęs turtas, sąnaudos arba pajamos (arba jų dalis) yra suma, pripažįstama taikant atitinkamus standartus, kai dėl to nutraukiamas nepiniginio turto arba nepiniginio įsipareigojimo, susidarančio dėl išankstinio atlygio, pripažinimas.

3. TFAS aiškinimo komitetas (toliau – Aiškinimo komitetas) iš pradžių gavo klausimą, kaip pagal 21-ojo TAS 21–22 straipsnius pripažįstant pajamas nustatyti sandorio dieną. Klausimas buvo konkrečiai susijęs su aplinkybėmis, kuriomis ūkio subjektas pripažįsta nepiniginį įsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio gavimo, prieš jam pripažįstant susijusias pajamas. Svarstydamas šį klausimą Aiškinimo komitetas atkreipė dėmesį į tai, kad išankstinio atlygio užsienio valiuta gavimas arba mokėjimas neapsiriboja pajamų operacijomis. Taigi, Aiškinimo komitetas nusprendė paaiškinti sandorio dieną, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas, kai subjektas gavo arba sumokėjo išankstinį atlygį užsienio valiuta.

TAIKYMAS

4. Šis aiškinimas taikomas sandoriui užsienio valiuta (arba jo daliai), kai ūkio subjektas pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį įsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo, prieš ūkio subjektui pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas (arba jų dalį).

5. Ši aiškinimas netaikomas, kai susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas pripažindamas pirmą kartą ūkio subjektas juos vertina:

   a) tikrąja verte arba

   b) sumokėto arba gauto atlygio tikrąja verte tą datą, kuri nėra nepiniginio turto arba nepiniginio įsipareigojimo, susidarančio dėl išankstinio atlygio, pripažinimo pirmą kartą data (pavyzdžiui, prestižo vertinimas taikant 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“).

([1]) ►M68 Nuoroda į „Konceptualiuosius finansinės atskaitomybės pagrindus“, paskelbtus 2010 m. ir galiojusius rengiant aiškinimą. ◄

([2]) Pavyzdžiui, 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ 106 straipsnyje reikalaujama, kad jeigu klientas moka atlygį arba ūkio subjektas turi teisę į atlygio sumą, kuri yra besąlyginė (t. y. gautina suma), prieš ūkio subjektui perduodant klientui prekę ar paslaugą, ūkio subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties įsipareigojimą, kai mokėjimas atliekamas arba yra mokėtinas (atsižvelgiant į tai, kuris pirmesnis).

▼**M63**

6. Ūkio subjektas šio aiškinimo neturi taikyti:

   a) pelno mokesčiams arba

   b) savo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant perdraudimo sutartis) arba turimoms perdraudimo sutartims.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

7. Šiuo aiškinimu paaiškinama, kaip nustatyti sandorio dieną, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas (arba jų dalį), kai nutraukiamas nepiniginio turto arba nepiniginio įsipareigojimo, susidarančio dėl išankstinio atlygio užsienio valiuta mokėjimo arba gavimo, pripažinimas.

BENDRA NUOMONĖ

8. Taikant 21-ojo TAS 21–22 straipsnius, sandorio diena, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas (arba jų dalį), yra data, kurią ūkio subjektas pirmą kartą pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį įsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo.

9. Jei išankstinis atlygis mokamas arba gaunamas daugiau nei vieną kartą, ūkio subjektas turi nustatyti sandorio dieną kiekvienu išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo atveju.

▼**M63**

A priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama TFAAK 22-ojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 22-ojo aiškinimo dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

A1 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

A2 Ūkio subjektas šį aiškinimą pirmą kartą turi taikyti arba:

a) retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“; arba

b) perspektyviai visam turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kuriems taikomas šis aiškinimas ir kurie pirmą kartą pripažinti toliau nurodytu momentu arba vėliau:

i) ataskaitinio laikotarpio, kuriuo aiškinimą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžioje arba

ii) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio, kurio informacija ataskaitinio laikotarpio, kuriuo aiškinimą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, finansinėse ataskaitose pateikta kaip lyginamoji informacija, pradžioje.

A3 A2 straipsnio b punktą taikantis ūkio subjektas pirmą kartą aiškinimą turi taikyti turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kurie pirmą kartą pripažinti A2 straipsnio b punkto i arba ii papunktyje nurodyto ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba vėliau ir dėl kurių iki tos datos ūkio subjektas pripažino nepiniginį turtą arba nepiniginius įsipareigojimus, susidarančius dėl išankstinio atlygio.

▼**M63**

B priedas

Šio priedo pataisa turi būti taikoma metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam laikotarpiui, ši pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M64**

TFAAK 23-iasis aiškinimas

„Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos“

NUORODOS

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 10-asis TAS „*Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*“

— 12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“ nustatyti reikalavimai dėl ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų. Ūkio subjektas 12-ojo TAS reikalavimus taiko remdamasis taikomais mokesčių įstatymais.

2. Gali būti neaišku, kaip mokesčių teisė taikoma konkrečiam sandoriui arba konkrečiomis aplinkybėmis. Ar konkreti apmokestinimo tvarka yra priimtina pagal mokesčių teisę, gali būti nežinoma, kol atitinkama mokesčių institucija ar teismas ateityje priims sprendimą. Todėl ginčas arba mokesčių institucijos atliekamas konkrečios apmokestinimo tvarkos patikrinimas gali turėti įtakos ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio ar atidėtųjų mokesčių turto ar įsipareigojimo apskaitai.

3. Šiame aiškinime:

   a) apmokestinimo tvarka – tvarka, kurią ūkio subjektas taiko arba planuoja taikyti savo pelno mokesčio deklaracijose;

   b) mokesčių institucija – įstaiga arba įstaigos, kuri (kurios) sprendžia, ar apmokestinimo tvarka yra priimtina pagal mokesčių teisę. Tai gali būti ir teismas;

   c) neaiški apmokestinimo tvarka – apmokestinimo tvarka, dėl kurios nėra aišku, ar atitinkama mokesčių institucija pripažins tą apmokestinimo tvarką priimtina pagal mokesčių teisę. Pavyzdžiui, ūkio subjekto sprendimas neteikti pelno mokesčio deklaracijos mokesčių jurisdikcijoje arba neįtraukti tam tikrų pajamų į apmokestinamąjį pelną yra neaiški apmokestinimo tvarka, jeigu neaišku, ar ji yra priimtina pagal mokesčių teisę.TAIKYMO SRITIS

4. Šiuo aiškinimu paaiškinama, kaip taikyti 12-ojo TAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus, kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos. Tokiu atveju ūkio subjektas turi pripažinti ir vertinti savo ataskaitinio laikotarpio arba atidėtųjų mokesčių turtą ar įsipareigojimą taikydamas 12-ojo TAS reikalavimus remdamasis apmokestinamuoju pelnu (mokesčių nuostoliais), mokesčių bazėmis, nepanaudotais mokesčių nuostoliais, nepanaudotais mokesčių kreditais ir mokesčio tarifais, nustatytais taikant šį aiškinimą.

KLAUSIMAI

5. Kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos, šiuo aiškinimu paaiškinama:

   a) ar ūkio subjektas neaiškias apmokestinimo tvarkas vertina atskirai;

▼M64

b) ūkio subjekto daromos prielaidos dėl mokesčių institucijų atliekamo apmokestinimo tvarkos patikrinimo;

c) kaip ūkio subjektas nustato apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ir mokesčio tarifus; ir

d) kaip ūkio subjektas atsižvelgia į faktų ir aplinkybių pasikeitimus.

BENDRA NUOMONĖ

Ar ūkio subjektas neaiškias apmokestinimo tvarkas vertina atskirai

6. Ūkio subjektas turi nustatyti, ar kiekvieną neaiškią apmokestinimo tvarką vertinti atskirai ar kartu su viena ar keliomis kitomis neaiškiomis apmokestinimo tvarkomis, remdamasis tuo, kurį metodą taikant labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas. Nustatydamas metodą, kurį taikant labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas, ūkio subjektas gali atsižvelgti, pavyzdžiui, į tai: a) kaip jis rengia savo pelno mokesčio deklaracijas ir pagrindžia apmokestinimo tvarką arba b) kaip, ūkio subjekto nuomone, mokesčių institucija atliks patikrinimą ir išspręs atliekant tą patikrinimą kilusius klausimus.

7. Jeigu taikydamas 6 straipsnį ūkio subjektas kartu vertina daugiau nei vieną neaiškią apmokestinimo tvarką, šiame aiškinime pateikiamas nuorodas į „neaiškią apmokestinimo tvarką“ jis turi suprasti kaip nuorodas į kartu vertinamų neaiškių apmokestinimo tvarkų grupę.

Mokesčių institucijų atliekamas patikrinimas

8. Vertindamas, ar ir kaip neaiški apmokestinimo tvarka daro poveikį apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolių), mokesčių bazių, nepanaudotų mokesčių nuostolių, nepanaudotų mokesčių kreditų ir mokesčio tarifų nustatymui, ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad mokesčių institucija patikrins sumas, kurias tikrinti ji turi teisę, ir atlikdama tuos patikrinimus žinos visą susijusią informaciją.

Apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio), mokesčių bazių, nepanaudotų mokesčių nuostolių, nepanaudotų mokesčių kreditų ir mokesčio tarifų nustatymas

9. Ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar tikėtina, kad mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina.

10. Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, jis turi nustatyti apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus vadovaudamasis apmokestinimo tvarka, taikyta ar planuota taikyti jo pelno mokesčio deklaracijose.

11. Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad nėra tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, ūkio subjektas, nustatydamas susijusį apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus, turi atsižvelgti į neaiškumo poveikį. Ūkio subjektas kiekvienos neaiškios apmokestinimo tvarkos neaiškumo poveikį turi parodyti taikydamas bet kurį iš toliau nurodytų metodų, priklausomai nuo to, kurį metodą taikant, ūkio subjekto nuomone, labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas:

▼M64

a) labiausiai tikėtina suma – viena labiausiai tikėtina suma galimų rezultatų eilėje. Labiausiai tikėtina suma gali geriau parodyti tikimybę, kad neaiškumas bus pašalintas, jeigu galimi rezultatai yra binariniai arba koncentruoti į vieną vertę;

b) tikėtina vertė – pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma galimų rezultatų eilėje. Tikėtina vertė gali geriau parodyti tikimybę, kad neaiškumas bus pašalintas, jeigu galimi rezultatai nėra nei binariniai, nei koncentruoti į vieną vertę.

12. Jeigu neaiški apmokestinimo tvarka turi įtakos ataskaitinio laikotarpio mokesčiams ir atidėtiesiems mokesčiams (pavyzdžiui, ji turi įtakos tiek apmokestinamajam pelnui, kuris naudojamas ataskaitinio laikotarpio mokesčiams nustatyti, tiek mokesčių bazėms, kurios naudojamos atidėtiesiems mokesčiams nustatyti), ūkio subjektas priima nuoseklius sprendimus ir atlieka nuoseklius įvertinimus, susijusius su ataskaitinio laikotarpio mokesčiais ir atidėtaisiais mokesčiais.

Faktų ir aplinkybių pasikeitimai

13. Ūkio subjektas turi peržiūrėti šiuo aiškinimu reikalaujamą sprendimą ar įvertinimą, jeigu pasikeičia faktai ir aplinkybės, kuriais buvo pagrįstas sprendimas ar įvertinimas, arba atsiranda naujos informacijos, kuri turi įtakos sprendimui ar įvertinimui. Pavyzdžiui, pasikeitus faktams ir aplinkybėms gali pasikeisti ūkio subjekto išvados dėl apmokestinimo tvarkos priimtinumo arba ūkio subjekto neaiškumo poveikio įvertinimas, arba abu šie dalykai. A1–A3 straipsniuose pateikiamos gairės dėl faktų ir aplinkybių pasikeitimų.

14. Ūkio subjektas faktų ir aplinkybių pasikeitimo arba naujos informacijos poveikį turi parodyti kaip apskaitinio įvertinimo keitimą taikydamas 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Ūkio subjektas turi taikyti 10-ąjį TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“, kad nustatytų, ar po ataskaitinio laikotarpio įvykęs pasikeitimas yra koreguojantis ar nekoreguojantis įvykis.

A priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAAK 23-iojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 23-iojo aiškinimo dalys.

FAKTŲ IR APLINKYBIŲ PASIKEITIMAI (13 STRAIPSNIS)

A1 Taikydamas šio aiškinimo 13 straipsnį ūkio subjektas turi įvertinti faktų ir aplinkybių pasikeitimo ar naujos informacijos svarbą ir poveikį atsižvelgdamas į taikomus mokesčių įstatymus. Pavyzdžiui, jeigu dviem apmokestinimo tvarkoms taikomi skirtingi mokesčių įstatymai, dėl tam tikro įvykio gali reikėti peržiūrėti sprendimą ar įvertinimą pagal vieną apmokestinimo tvarką, bet ne pagal kitą.

A2 Faktų ir aplinkybių pasikeitimų ar naujos informacijos, dėl kurių, priklausomai nuo aplinkybių, gali reikėti peržiūrėti šiuo aiškinimu reikalaujamą sprendimą ar įvertinimą, pavyzdžiai apima, be kita ko:

a) mokesčių institucijos patikrinimus ar veiksmus. Pavyzdžiui:

i) mokesčių institucijos sutikimą arba nesutikimą su ūkio subjekto taikoma apmokestinimo tvarka arba panašia apmokestinimo tvarka;

▼M64

ii) informaciją apie tai, kad mokesčių institucija sutiko arba nesutiko su kito subjekto taikoma panašia apmokestinimo tvarka; ir

iii) informaciją apie sumą, gautą arba sumokėtą dėl panašios apmokestinimo tvarkos;

b) mokesčių institucijos nustatytų taisyklių pakeitimus;

c) mokesčių institucijos teisės patikrinti arba pakartotinai patikrinti apmokestinimo tvarką galiojimo pasibaigimą.

A3 Jeigu mokesčių institucija nepareiškia sutikimo arba nesutikimo su apmokestinimo tvarka, mažai tikėtina, kad šis faktas pats savaime būtų laikomas faktų ir aplinkybių pasikeitimu ar nauja informacija, kurie turėtų įtakos šiuo aiškinimu reikalaujamiems sprendimams ir įvertinimams.

INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

A4 Kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos, ūkio subjektas turi nuspręsti, ar atskleisti:

a) sprendimus, priimtus nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus, pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 122 straipsnį; ir

b) informaciją apie padarytas prielaidas ir atliktus įvertinimus nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus pagal 1-ojo TAS 125–129 straipsnius.

A5 Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, jis turi nuspręsti, ar atskleisti galimą neaiškumo poveikį kaip su mokesčiais susijusį neapibrėžtąjį įsipareigojimą pagal 12-ojo TAS 88 straipsnį.

B priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama TFAAK 23-iojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 23-iojo aiškinimo dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

B1 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

B2 Ūkio subjektas šį aiškinimą pirmą kartą turi taikyti arba:

a) retrospektyviai, taikydamas 8-ąjį TAS, jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis; arba

b) retrospektyviai, pripažindamas sukauptą aiškinimo taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą. Jeigu ūkio subjektas pasirenka taikyti šias pereinamojo laikotarpio priemones, jis neturi taisyti lyginamosios informacijos. Vietoj to ūkio subjektas turi pripažinti sukauptą šio aiškinimo taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą. Taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį aiškinimą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžia.

▼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.

▼M32

_____

_____

▼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.

▼M33

———————

▼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.

▼M52

_____

▼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.)

▼M54

— 16-asis TFAS *Nuoma*

▼B

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 ◄.

▼M54

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, 16-asis TFAS – 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.

▼B

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.

▼M54

6 straipsnio e punkto ir 6A straipsnio pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu TFAAK 12-ąjį aiškinimą ūkio subjektas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui taip pat turi būti taikoma pataisa.

2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M52

_____

_____