I

(Aktai, kuriuos skelbti privaloma)

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 2236/2004,

2004 m. gruodžio 29 d.

iš dalies keičiantis Reglamentą (EB) Nr. 1725/2003, priimantį tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 dėl 1, 3–5 tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS), 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28, 31–41 tarptautinių apskaitos standartų (TAS) ir Standartų aiškinimo komiteto aiškinimų SAK – 9, 22, 28 ir 32

(tekstas svarbus EEE)

EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA,

atsižvelgdama į Europos bendrijos steigimo sutartį,

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

kadangi:

(1) Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1725/2003 [2] buvo patvirtinti tam tikri tarptautiniai standartai ir aiškinimai, galioję 2002 m. rugsėjo 1 d.

(2) 2004 m. kovo 31 d. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) paskelbė dar tris naujus standartus — 3–5 tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) — ir du pataisytus standartus 36 ir 38 TAS su atitinkamais pataisymais. Šie nauji standartai sudaro stabilų pagrindą, t. y. standartų rinkinį, kurį nuo 2005 m. sausio 1 d. Bendrijos bendrovės, kurių vertybiniai popieriai yra įtraukti į biržos oficialųjį prekybos sąrašą, turės taikyti savo konsoliduotose sąskaitose. Bendras tikslas yra pagerinti tarptautinių apskaitos standartų (TAS) kokybę ir padidinti apskaitos standartų konvergenciją visame pasaulyje.

(3) Konsultacijos su šios srities ekspertais parodė, kad nauji TFAS ir pataisyti TAS atitinka Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 3 straipsnyje nurodytus techninius priėmimo kriterijus, ypač reikalavimą prisidėti prie Europos visuomenės gerovės.

(4) 36 TAS priėmimas reiškia, kad reikia iš dalies pakeisti 16 TAS, kuris buvo priimtas Reglamentu (EB) Nr. 1725/2003, siekiant šių apskaitos standartų nuoseklumo.

(5) Todėl priėmus 3, 4 ir 5 TFAS reikėtų iš dalies pakeisti kitus tarptautinius apskaitos standartus ir aiškinimus, kad būtų užtikrintas tarptautinių apskaitos standartų nuoseklumas. Tie atitinkami pataisymai veikia 1 tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (TFAS), 1, 10, 12, 14, 16–19, 27, 28, 31–34, 36–41 tarptautinius apskaitos standartus (TAS) ir Standartų aiškinimo komiteto išleistą aiškinimą SAK–32. Be to, priėmus 3 TFAS, 22 tarptautinis apskaitos standartas (TAS) ir Standartų aiškinimo komiteto išleisti aiškinimai SAK–9, 22 ir 28 tampa nebereikalingi, todėl turėtų būti atitinkamai pakeisti. Be to, priėmus 5 TFAS, reikėtų pakeisti 35 TAS.

(6) Todėl reikėtų atitinkamai iš dalies pakeisti Reglamentą (EB) Nr. 1725/2003.

(7) Šiame reglamente numatytos priemonės atitinka Apskaitos priežiūros komiteto nuomonę,

PRIĖMĖ ŠĮ REGLAMENTĄ:

1 straipsnis

Reglamento (EB) Nr. 1725/2003 priedas iš dalies keičiamas taip:

1. 22 tarptautinis apskaitos standartas (TAS) ir Standartų aiškinimo komiteto aiškinimai SAK–9, 22, ir 28 keičiami 3 tarptautiniu finansinės atskaitomybės standartu (TFAS) „Verslo jungimai“, kaip nustatyta šio reglamento priede.

[1] OL L 243, 2002 9 11, p. 1.

[2] OL L 261, 2003 10 13, p. 1. Reglamentas su paskutiniais pakeitimais, padarytais Reglamentu (EB) Nr. 2086/2004 (OL L 363, 2004 12 9, p. 1).

2. 4 TFAS „Draudimo sutartys“ įterpiamas, kaip nurodyta šio reglamento priede.

3. 35 TAS pakeičia 5 TFAS „Parduodamas ilgalaikis turtas ir nutraukta veikla“, kaip nustatyta šio reglamento priede.

4. 36 ir 38 TAS pakeičiami 36 ir 38 TAS, kaip nustatyta šio reglamento priede.

5. Todėl priėmus 3 TFAS reikia iš dalies pakeisti 1 TFAS, 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 TAS ir SAK–32, kad būtų užtikrintas apskaitos standartų nuoseklumas.

6. Todėl priėmus 4 TFAS reikia iš dalies pakeisti 1 TFAS ir 18, 19, 32, 37, 39, 40 TAS, kad būtų užtikrintas tarptautinių apskaitos standartų nuoseklumas.

7. Todėl priėmus 5 TFAS reikia iš dalies pakeisti 1, 3 TFAS ir 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40, 41 TAS, kad būtų užtikrintas tarptautinių apskaitos standartų nuoseklumas.

2 straipsnis

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

Jis taikomas vėliausiai nuo 2005 m. sausio 1 d.

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

Priimta Briuselyje, 2004 m. gruodžio 29 d.

Komisijos vardu
Charlie McCREEVE
Komisijos narys

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAI

IFRS Nr.	**Pavadinimas**
3 TFAS	Verslo jungimai
4 TFAS	Draudimo sutartys
5 TFAS	Parduodamas ilgalaikis turtas ir nutraukta veikla
36 TAS	Turto vertės mažėjimas
38 TAS	Nematerialusis turtas

Leidžiama dauginti Europos ekonominėje erdvėje. Visos teisės už Europos ekonominės erdvės ribų, išskyrus teises dauginti asmeniniu ar kitokiu sąžiningu tikslu, yra saugomos. Išsamesnė informacija pateikiama Tarptautinių apskaitos standartų valdybos svetainėje www.iasb.org

IFRS 3

3-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Verslo jungimai

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Apimtis	2-13
Verslo jungimo identifikavimas	4-9
Verslo jungimai, įtraukiantys vienos šalies kontroliuojamas įmones	10-13
Apskaitos metodas	14-15
Pirkimo metodo taikymas	16-65
Įgijėjo identifikavimas	17-23
Verslo jungimo savikaina	24-35
Verslo jungimo savikainos koregavimas dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių	32-35
Verslo jungimo savikainos paskirstymas įsigytam turtui bei prisiimtiems įsipareigojimams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams	36-60
Įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai	41-44
Įsigyjamojo ūkio subjekto nematerialusis turtas	45-46
Įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtieji įsipareigojimai	47-50
Prestižas	51-55
Suma, kuria įgijėjui priklausanti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynos tikrosios vertės dalis viršija verslo jungimo savikainą	56-57
Etapais vykdomas verslo jungimas	58-60
Laikina pirminė apskaita	61-65
Koregavimai užbaigus pirminę apskaitą	63-64
Atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas po pirminės apskaitos užbaigimo	65
Pateikimas	66-77
Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data	78-85
Anksčiau pripažintas prestižas	79-80
Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas	81
Anksčiau pripažintas nematerialusis turtas	82
Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos	83-84
Ribotas retrospektyvus taikymas	85
Kitų nutarimų panaikinimas	86-87

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti, kokia turi būti ūkio subjekto finansinė atskaitomybė *verslo jungimo* metu. Šiame Standarte konkrečiai nustatoma, kad visi verslo jungimai turi būti apskaitomi taikant pirkimo metodą. Todėl įgijėjas pripažįsta

įsigytojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir *neapibrėžtuosius įsipareigojimus* jų *tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną*, taip pat pripažįstą prestižą, kuris vėliau ne amortizuojamas, o tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.

APIMTIS

2. Išskyrus 3 paragrafe nurodytas nuostatas, verslo jungimo apskaitai ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS.

3. Šis TFAS netaikomas:

(a) verslo jungimams, kada atskiri ūkio subjektai arba *verslai* yra sujungiami į *bendrą įmonę*.

(b) verslo jungimams, įtraukiantiems bendrai kontroliuojamas įmones arba verslus.

(c) verslo jungimams, įtraukiantiems dvi arba daugiau *bendrų įmonių*.

(d) verslo jungimams, kada atskiri ūkio subjektai arba verslai yra jungiami į šią *finansinę atskaitomybę teikiantį ūkio subjektą* vien remiantis sutartimi, neįgyjant nuosavybės teisių (pavyzdžiui, jungimams, kada atskiri ūkio subjektai, remiantis vien sutartimi, sujungiami į dvigubos registracijos įmonę).

Verslo jungimo identifikavimas

4. Verslo jungimas – atskirų ūkio subjektų arba verslų jungimas į atskaitomybę teikiantį ūkio subjektą. Beveik visų verslo jungimų rezultatas yra tas, kad vienas ūkio subjektas, įgijėjas, įgyja vieno arba daugiau verslų (įsigyjamųjų ūkio subjektų) kontrolę. Jeigu ūkio subjektas pradeda kontroliuoti kitą arba kelis kitus ūkio subjektus, kurie nėra verslo įmonės, tų ūkio subjektų sujungimas nėra verslo jungimas. Kada ūkio subjektas įsigyja turto arba grynojo turto grupę, kuri nesudaro verslo įmonės, jis turi paskirstyti tokios grupės vertę tarp atskirų identifikuojamų grupės turto ir įsipareigojimų straipsnių, remdamasis jų santykinėmis tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną.

5. Verslo jungimas gali būti struktūruojamas įvairiais būdais dėl teisinių, apmokestinimo arba kitų priežasčių. Jis gali apimti vieno ūkio subjekto vykdomą kito ūkio subjekto nuosavybės arba viso grynojo turto pirkimą, kito ūkio subjekto įsipareigojimų prisiėmimą arba kito ūkio subjekto dalies grynojo turto, kuris visas drauge suformuoja vieną arba kelis verslus, pirkimą. Tai gali būti atliekama išleidžiant nuosavybės priemones arba perduodant pinigus, pinigų ekvivalentus ar kitą turtą (arba abiem šiais būdais kartu). Sandoris gali būti sudaromas tarp besijungiančių ūkio subjektų akcininkų arba tarp vieno ūkio subjekto su kito ūkio subjekto akcininkais. Jis gali apimti naujo ūkio subjekto steigimą besijungiantiems ūkio subjektams arba perduotam turtui kontroliuoti arba vieno ar daugiau besijungiančių ūkio subjektų restruktūrizavimą.

6. Verslo jungimo rezultatu gali būti patronuojančios – dukterinės įmonės santykiai, kada įgijėjas yra *patronuojanti įmonė*, o įsigyjamasis – jo *dukterinė įmonė*. Tokiomis aplinkybėmis įgijėjas savo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje taiko šį TFAS. Jam priklausančią įsigyjamojo ūkio subjekto dalį įgijėjas įtraukia į bet kurią atskirą finansinę atskaitomybę kaip investiciją į dukterinę įmonę (žr. 27 TAS „Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė“).

IFRS 3

7. Verslo jungimas gali apimti kito ūkio subjekto grynojo turto ir viso prestižo pirkimą, užuot pirkus to ūkio subjekto nuosavybę. Taip jungiant verslą neatsiranda patronuojančios – dukterinės įmonių santykių.

8. Verslo jungimo apibrėžimą atitinka, taigi į šio Standarto taikymo sritį patenka tokie verslo jungimai, kada vienas ūkio subjektas įgyja kito ūkio subjekto kontrolę, bet kontrolės įgijimo data (t.y. įsigijimo data) nesutampa su nuosavybės dalies įsigijimo data arba datomis (t.y. *mainų data arba datomis*). Tokia situacija gali atsirasti, kai, pavyzdžiui, investicijos objektas su kai kuriais savo investuotojais susitaria dėl akcijų išpirkimo, ir dėl to pasikeičia investicijos objekto kontrolė.

9. Šiame TFAS nenustatoma, kaip dalininkai turi vykdyti dalių bendrose įmonėse apskaitą (žr. 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“).

Verslo jungimai, įtraukiantys vienos šalies kontroliuojamas įmones

10. Vienos šalies kontroliuojamų įmonių arba verslų jungimas yra verslo jungimas, kada visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus prieš ir po verslo jungimo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir kurių kontrolė nėra laikina.

11. Asmenų grupė turi būti laikoma ūkio subjektą kontroliuojančia, kai, pagal sutartimi įformintą susitarimą, ji turi kolektyvinę galią valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdama naudos iš jo veiklos. Todėl šis TFAS nėra taikomas verslo jungimui, kai ta pati asmenų grupė pagal sutartimi įformintą susitarimą turi bendrą teisę valdyti kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų finansinę ir veiklos politiką, siekdama gauti naudos iš tų ūkio subjektų veiklos, ir ši kolektyvinė galia nėra laikina.

12. Ūkio subjektą gali kontroliuoti asmuo arba pagal sutartinį susitarimą veikianti asmenų grupė. Šis asmuo arba grupė gali nesilaikyti TFAS nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų. Todėl besijungiantys ūkio subjektai nebūtinai turi būti įtraukiami į tą pačią konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kad verslo jungimas būtų laikomas bendrai kontroliuojamų įmonių sujungimu.

13. *Mažumos dalis* kiekviename iš besijungiančių ūkio subjektų prieš ir po verslo jungimo nėra svarbi nustatant, ar jungiamus ūkio subjektus kontroliuoja ta pati šalis. Panašiai, faktas, kad vienas iš besijungiančių ūkio subjektų yra dukterinė įmonė, kuri nebuvo įtraukta į konsoliduotą ūkio subjektų grupės finansinę atskaitomybę pagal 27 TAS, neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar jungiami subjektai pavaldūs vienai šaliai.

APSKAITOS METODAS

14. **Visi verslo jungimai turi būti apskaitomi taikant pirkimo metodą.**

15. Taikant pirkimo metodą, į verslo jungimą žvelgiama iš besijungiančiojo ūkio subjekto, laikomo įgijėju, pozicijos. Įgijėjas perka grynąjį turtą ir pripažįsta turtą, įsipareigojimus bei neapibrėžtus įsipareigojimus, kuriuos jis įsigyja arba prisiima, taip pat ir tuos, kurių anksčiau nepripažino įsigyjamasis ūkio subjektas. Šis sandoris neturi įtakos įgijėjo turto ir įsipareigojimų vertinimui, o jį sudarius visas papildomas įgijėjo turtas arba įsipareigojimai nėra pripažįstami sandorio rezultatais, nes jie nėra šio sandorio pagrindas.

PIRKIMO METODO TAIKYMAS

16. Taikant pirkimo metodą, reikia:

(a) identifikuoti įgijėją;

(b) nustatyti verslo jungimo savikainą;

ir

(c) įsigijimo dieną verslo jungimo savikainą paskirstyti įsigytam turtui ir prisiimtiems įsipareigojimams bei neapibrėžtiems įsipareigojimams.

Įgijėjo identifikavimas

17. **Įgijėjas turi būti identifikuojamas visų verslo jungimų metu. Įgijėjas yra besijungiantis ūkio subjektas, pradedantis kontroliuoti kitus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus.**

18. Kadangi, taikant pirkimo metodą, į verslo jungimą žiūrima iš įgijėjo pozicijų, daroma prielaida, kad viena iš sandorio šalių gali būti laikoma įgijėju.

19. Kontrolė yra teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš to ūkio subjekto veiklos. Manoma, kad vienas besijungiantis ūkio subjektas pradeda kontroliuoti kitą tada, kai pirmasis įgyja daugiau negu pusę kito ūkio subjekto balsavimo teisių, išskyrus atvejus, kai galima aiškiai parodyti, jog šita nuosavybė nesuteikia teisės kontroliuoti. Net jeigu vienas besijungiančių ūkio subjektų neįgyja daugiau negu pusės kito ūkio subjekto balsavimo teisių, jis vis tiek gali pradėti kontroliuoti kitą ūkio subjektą, jeigu, sujungus verslą, jis įgauna:

(a) teisę valdyti daugiau negu pusę kito ūkio subjekto balsavimo teisių, susitaręs su kitais investuotojais;

arba

(b) teisę vadovauti kito ūkio subjekto finansinei veiklos politikai pagal įstatus arba sutartį;

arba

(c) teisę skirti arba atšaukti daugumą kito ūkio subjekto direktorių valdybos arba jai tolygaus valdymo organo narių;

arba

(d) teisę į balsų daugumą kitos ūkio subjekto direktorių valdybos arba jai tolygaus valdymo organo susirinkimuose.

20. Nors kartais gali būti sunku nustatyti įgijėją, paprastai yra požymių, kad jis egzistuoja. Pavyzdžiui:

(a) jei vieno iš besijungiančių ūkio subjektų tikroji vertė yra daug didesnė už kito ūkio subjekto tikrąją vertę, tikėtina, kad įgijėjas yra didesnę tikrąją vertę turintis ūkio subjektas;

(b) jeigu verslo jungimas vykdomas keičiant pinigus arba kitą turtą į paprastąsias nuosavybės priemones, suteikiančias balsavimo teisę, įgijėjas veikiausiai yra ūkio subjektas, atiduodantis pinigus arba kitą turtą;

ir

(c) jei, sujungus verslą, vieno ūkio subjekto vadovybei sudaromos sąlygos daryti didžiausią poveikį sudaromo jungtinio ūkio subjekto vadovų grupės atrankai, tikėtina, kad įgijėjas yra ūkio subjektas, galintis daryti minėtą poveikį.

IFRS 3

21. Jei verslo jungimas vykdomas pasikeičiant nuosavybės dalimis, įgijėjas paprastai yra ūkio subjektas, išleidžiantis nuosavybės dalis. Tačiau nustatant, kuris iš besijungiančių ūkio subjektų turi galią valdyti kito ūkio subjekto (ar subjektų) finansinę ir veiklos politiką, siekdamas naudos iš to ūkio subjekto (subjektų) veiklos, reikia atsižvelgti į visus su verslo jungimu susijusius faktus ir aplinkybes. Kai kuriais verslo jungimų atvejais, paprastai vadinamais atvirkštiniu įsigijimu, įgijėjas yra ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalys buvo įsigytos, o įsigyjamasis ūkio subjektas – nuosavybės dalis išleidžiantis ūkio subjektas. Taip gali būti tuo atveju, kai, pavyzdžiui, privati įmonė susitaria, kad mažesnė viešoji įmonė ją "įsigis" ir šitaip jos vertybiniai popieriai bus įtraukti į biržos prekybos sąrašus. Nors akcinį kapitalą išleidžianti viešoji įmonė teisiškai yra laikoma patronuojančia įmone, o privati įmonė – dukterine įmone, juridinė dukterinė įmonė iš tiesų yra įgijėjas, jeigu ji turi galią valdyti juridinės patronuojančios įmonės finansinę ir veiklos politiką, siekdama naudos iš jos veiklos. Įgijėjas paprastai yra didesnysis ūkio subjektas; tačiau verslo jungimo aplinkybės ir faktai kartais rodo, kad mažesnis ūkio subjektas įsigyja didesnį ūkio subjektą. Atvirkštinio įsigijimo apskaitos nuorodos pateikiamos B priedėlio B1-B15 paragrafuose.

22. Jei nuosavybės priemonėms, reikalingoms verslo jungimui įvykdyti, išleisti sudaromas naujas ūkio subjektas, tuomet vienas iš besijungiančių ūkio subjektų, egzistavusių prieš sujungiant verslą, turi būti, remiantis turimais įrodymais, identifikuojamas kaip įgijėjas.

23. Ir panašiai, kai verslo jungimas apima daugiau negu du besijungiančius ūkio subjektus, vienas iš jų, veikusių prieš sujungiant verslą, turi būti, remiantis turimais įrodymais, identifikuojamas kaip įgijėjas. Tokiais atvejais, nustatant įgijėją, be kitų dalykų, atsižvelgiama ir į tai, kuris iš besijungiančių ūkio subjektų inicijavo verslo jungimą, ir tai, ar vieno iš tų ūkio subjektų turtas ar pajamos labai viršija kito ūkio subjekto turtą arba pajamas.

Verslo jungimo savikaina

24. **Įgijėjas turi vertinti verslo jungimo savikainą kaip bendrą sumą, kurią sudaro:**

(a) mainais už įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę suteikto turto, prisiimtų įsipareigojimų bei įgijėjo išleistų nuosavybės priemonių tikroji vertė mainų dieną;

pridedant

(b) bet kokias išlaidas, tiesiogiai priskirtinas verslo jungimui.

25. Įsigijimo data – data, kai įgijėjas įgyja įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę. Kai įsigijimas vykdomas kaip vienas mainų sandoris, mainų data sutampa su įsigijimo data. Tačiau įsigijimas gali būti susijęs daugiau nei su vienu mainų sandoriu, pavyzdžiui, tada, kai jis atliekamas keliais akcijų pirkimų etapais. Tokiu atveju:

(a) jungimo savikaina yra apibendrinta visų atskirų sandorių savikaina;

ir

(b) mainų data yra kiekvieno mainų sandorio data (t.y. data, kada kiekviena atskira investicija įtraukiama į įgijėjo finansinę atskaitomybę), o įsigijimo data – data, kada įgijėjas įgauna įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę.

26. Mainais už įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę atiduotą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus įgijėjas turi vertinti tikrąja verte mainų dieną, kaip reikalaujama 24 paragrafe. Todėl, jeigu visos arba dalies verslo jungimo savikainos apmokėjimas yra atidedamas, atidėtosios dalies tikroji vertė turi būti nustatoma mokėtinas sumas diskontuojant iki jų dabartinės mainų dienos vertės, atižvelgiant į visas priemokas arba nuolaidas, kurios gali būti patiriamos atsiskaitymo metu.

27. Mainų dieną paskelbta kotiruojamos nuosavybės priemonės kaina yra geriausias finansinės priemonės tikrosios vertės įrodymas ir, išskyrus retus atvejus, turėtų būti naudojama. Į kitus įrodymus ir vertinimo metodus reikia atsižvelgti tik tais retais atvejais, kai įgijėjas gali įrodyti, kad mainų dieną paskelbta kaina yra nepatikimas tikrosios vertės rodiklis, o kiti įrodymai ir vertinimo metodai padeda patikimiau įvertinti nuosavybės priemonės tikrąją vertę. Mainų dieną paskelbta kaina yra nepatikimas rodiklis tik tada, kai ją veikia rinkos siaurumas. Jei mainų dieną paskelbta kaina yra nepatikimas rodiklis arba įgijėjo išleidžiamų nuosavybės priemonių skelbiama kaina neegzistuoja, tuomet tikroji minėtų priemonių vertė, pavyzdžiui, gali būti apskaičiuojama remiantis jų proporcinga įgijėjo tikrosios vertės dalimi arba remiantis jų proporcinga įsigyjamojo ūkio subjekto tikrosios vertės dalimi – priklausomai nuo to, kuri iš jų aiškesnė. Piniginio turto, duodamo įsigyjančiojo ūkio subjekto nuosavybės turėtojams vietoj nuosavybės priemonių, tikroji vertė mainų dieną gali būti bendros tikrosios vertės, kurią įgijėjas perduoda įsigyjamajam ūkio subjektui už teisę jį kontroliuoti, įrodymas. Bet kuriuo atveju būtina atsižvelgti į visus jungimo aspektus, įskaitant ir deryboms įtakos turinčius reikšmingus veiksnius. Tolesni nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymo nurodymai pateikiami 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*“.

28. Į verslo jungimo savikainą taip pat įtraukiami įsipareigojimai, kuriuos įgijėjas prisiima už teisę kontroliuoti įsigyjamąjį ūkio subjektą. Būsimi nuostoliai arba kitos išlaidos, kurias tikimasi patirti dėl verslo jungimo, nėra įsipareigojimai, kuriuos įgijėjas prisiima už teisę kontroliuoti įsigyjamąjį ūkio subjektą, todėl nėra įtraukiami į jungimo savikainą.

29. Verslo jungimo savikainai priskiriamos visos išlaidos, tiesiogiai susijusios su verslo jungimu, pavyzdžiui, vykdant jungimą mokami atlyginimai apskaitininkams, teisės patarėjams, vertintojams ir kitiems konsultantams. Bendrosios administravimo išlaidos, tarp kurių yra įsigijimui skirto padalinio išlaikymo išlaidos bei kitos išlaidos, kurių negalima tiesiogiai priskirti tam tikram apskaitomam jungimui, neįtraukiamos į jungimo savikainą – jos pripažįstamos sąnaudomis tada, kai patiriamos.

30. Išlaidos, susijusios su finansinių įsipareigojimų rengimu ir išleidimu, yra neatskiriama įsipareigojimų išleidimo sandorio dalis, o ne tiesiogiai jungimui priskirtinos išlaidos net ir tuo atveju, kai įsipareigojimai išleidžiami siekiant paveikti verslo jungimą. Todėl ūkio subjektas neturi tokių išlaidų priskirti verslo jungimo savikainai. Pagal 39 TAS, tokias išlaidas reikia įtraukti atliekant pirminį įsipareigojimo vertinimą.

31. Panašiai ir išlaidos, susijusios su nuosavybės priemonių išleidimu, yra neatskiriama nuosavybės priemonių išleidimo sandorio dalis, o ne tiesiogiai jungimui priskirtinos išlaidos net ir tuo atveju, kai nuosavybės priemonės išleidžiamos siekiant paveikti verslo jungimą. Todėl ūkio subjektas neturi tokių išlaidų priskirti verslo jungimo savikainai. Pagal 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*“, tokios išlaidos mažina įplaukas už išleidžiamus nuosavybės vertybinius popierius.

Verslo jungimo savikainos koregavimas dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių

32. **Kai verslo jungimo sutartyje numatyta koreguoti verslo jungimo savikainą dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių, koregavimo sumą įgijėjas turi įtraukti į verslo jungimo savikainą įsigijimo dieną, jeigu koregavimas *tikėtinas* ir jo sumą galima patikimai nustatyti.**

33. Remiantis verslo jungimo sutartimi, verslo jungimo savikainą galima koreguoti dėl vieno arba kelių neapibrėžtų būsimųjų įvykių. Koregavimas, pavyzdžiui, gali būti reikalingas dėl tam tikro neapibrėžto pelno lygio, kuris bus sukauptas arba uždirbtas būsimaisiais laikotarpiais, arba dėl išleistų priemonių rinkos kainos. Verslo jungimo apskaitos pradžioje paprastai įmanoma įvertinti kiekvieną tokio koregavimo sumą, nedarant žalos informacijos patikimumui, nors ir lieka tam tikrų abejonių. Jei tų įvykių ateityje nebūna arba įvertinimą reikia peržiūrėti, jungimo savikaina turi būti atitinkamai koreguojama.

IFRS 3

34. Tačiau kai verslo jungimo sutartyje toks koregavimas yra numatytas, verslo jungimo apskaitos pradžioje jis nėra įtraukiamas į verslo jungimo savikainą, jeigu koregavimo ir jo sumos negalima patikimai nustatyti. Jei vėliau koregavimo tikimasi ir galima patikimai apskaičiuoti koregavimo sumą, papildomai gauta suma turi būti laikoma verslo jungimo savikainos koregavimu.

35. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama, kad įgijėjas vėliau papildomai sumokėtų pardavėjui ir kompensuotų (už tai gaudamas teisę kontroliuoti įsigyjamąjį ūkio subjektą) suteikto turto, išleistų nuosavybės priemonių arba prisiimtų įsipareigojimų vertės sumažėjimą. Taip, pavyzdžiui, atsitinka, kai įgijėjas garantuoja nuosavybės arba skolos priemonių, išleidžiamų kaip jungimo savikainos dalis, rinkos kainą ir privalo toliau papildomai leisti nuosavybės arba skolos priemones, siekdamas sugrąžinti iš pradžių nustatytą jungimo savikainą. Tokiais atvejais verslo jungimo savikainos padidėjimas nėra pripažįstamas. Nuosavybės priemonių atveju papildomo mokėjimo tikroji vertė ir atitinkamas lygus pradžioje išleistų priemonių vertės sumažėjimas yra tarpusavyje užskaitomi. Skolos priemonių atveju papildomas mokėjimas laikomas pirmojo išleidimo perviršio sumažinimu arba nuolaidos padidinimu.

Verslo jungimo savikainos paskirstymas įsigytam turtui bei prisiimtiems įsipareigojimams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams

36. **Įgijėjas įsigijimo dieną verslo jungimo savikainą turi paskirstyti pripažindamas įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius 37 paragrafe pateiktus pripažinimo kriterijus, jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną, išskyrus ilgalaikį turtą (arba perleidimo grupes), klasifikuojamą(-as) kaip laikomą(-as) pardavimui pagal 5 TFAS *„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimams ir nutraukiama veikla“* ir pripažįstamą(-as) tikrąją verte, atėmus pardavimo išlaidas. Kiekvienas skirtumas tarp verslo jungimo savikainos ir įgijėjui priklausančios identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies turi būti apskaitomas pagal 51-57 paragrafus.**

37. **Įgijėjas įsigijimo dieną turi atskirai pripažinti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus tik tuo atveju, jeigu įsigijimo metu jie atitinka šiuos kriterijus:**

(a) turto, išskyrus *nematerialųjį turtą*, atveju tikėtina, kad visa su šiuo turtu susijusi būsimoji ekonominė nauda atiteks įgijėjui, o šio turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti;

(b) įsipareigojimo, išskyrus neapibrėžtąjį įsipareigojimą, atveju tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų reikės įsipareigojimui padengti, o šio įsipareigojimo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti;

(c) nematerialiojo turto arba neapibrėžtojo įsipareigojimo atveju – kad jų tikrąsias vertes galima patikimai nustatyti.

38. Įsigyjamojo ūkio subjekto pelną ir nuostolius, patiriamus po įsigijimo, įgijėjas turi įtraukti į savo pelno (nuostolio) ataskaitą, įskaitant įsigyjamojo ūkio subjekto pajamas ir sąnaudas, nustatytas pagal įgijėjo patirtas verslo jungimo išlaidas. Pavyzdžiui, su įsigyjamojo ūkio subjekto nudėvimuoju turtu susijusios nusidėvėjimo sąnaudos, po įsigijimo įtrauktos į įgijėjo pelno (nuostolio) ataskaitą, turi būti nustatomos remiantis to nudėvimojo turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną, t.y. jo savikaina, priklausančia įgijėjui.

39. Pirkimo metodas pradedamas taikyti nuo įsigijimo dienos, kai įgijėjui perduodama įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolė. Kadangi kontrolė yra galia valdyti ūkio subjekto arba verslo finansinę ir veiklos politiką, siekiant naudos iš jo veiklos, prieš perduodant kontrolę įgijėjui nebūtina užbaigti sandorio teisiniu požiūriu. Nustatant datą, kada įgijėjas perėmė kontrolę, reikia atsižvelgti į visus su verslo jungimu susijusius faktus ir aplinkybes.

40. Kadangi įgijėjas pripažįsta įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius 37 paragrafe pateiktus pripažinimo kriterijus, jų tikrąja verte įsigijimo dieną, bet kokia įsigyjamojo ūkio subjekto mažumos dalis nurodoma kaip mažumai priklausanti tų straipsnių grynosios tikrosios vertės proporcinga dalis. Nurodymai, kaip reikia nustatyti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų tikrąsias vertes, siekiant paskirstyti verslo jungimo savikainą, pateikiami B priedėlio B16 ir B17 paragrafuose.

Įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai

41. Pagal 36 paragrafą įgijėjas atskirai pripažįsta verslo jungimo savikainos paskirstymo dalimi tik tą įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, tuos įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie jau egzistavo įsigijimo metu ir kurie atitinka 37 paragrafe pateiktus pripažinimo reikalavimus. Todėl:

(a) įsipareigojimus dėl įsigyjamojo ūkio subjekto veiklos nutraukimo arba apribojimo įgijėjas turi pripažinti jungimo savikainos paskirstymo dalimi tik tada, kai įsigyjamasis ūkio subjektas įsigijimo dieną turi restruktūrizavimo įsipareigojimą, pripažintą pagal 37 paragrafą „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“;

ir

(b) paskirstydamas verslo jungimo savikainą, įgijėjas būsimųjų nuostolių arba kitų išlaidų, kurias tikimasi patirti dėl verslo jungimo, neturi pripažinti įsipareigojimais.

42. Atsiskaitymas, kurį pagal sutartį ūkio subjektas turi atlikti, pavyzdžiui, savo darbuotojams arba tiekėjams tuo atveju, jeigu jis būtų įsigyjamas sujungiant verslą, yra ūkio subjekto dabartinis įsipareigojimas, laikomas neapibrėžtuoju įsipareigojimu tol, kol tampa aišku, kad verslo jungimas bus įvykdytas. Sutartinį įsipareigojimą ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimu pagal 37 TAS tada, kai tampa tikėtina, jog verslo jungimas bus įvykdytas, o įsipareigojimą bus galima patikimai nustatyti. Todėl, įvykdžius verslo jungimą, šį įsigyjamojo ūkio subjekto įsipareigojimą įgijėjas pripažįsta jungimo savikainos paskirstymo dalimi.

43. Tačiau įsigyjamojo ūkio subjekto restruktūrizavimo planas, kuris įvykdomas tik tuo atveju, jeigu ūkio subjektas įsigyjamas sujungiant verslą, iki verslo jungimo nėra dabartinis įsigyjamojo ūkio subjekto įsipareigojimas. Šis planas iki verslo sujungimo nėra nei įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtasis įsipareigojimas, nes tai nėra dėl praeities įvykio galinti atsirasti prievolė, kurios buvimą patvirtintų tik vienas arba daugiau įvyksiančių (ar neįvyksiančių) įsigyjamojo ūkio subjekto ne visiškai kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių. Todėl įgijėjas tokių restruktūrizavimo planų įsipareigojimo neturi pripažinti verslo jungimo savikainos paskirstymo dalimi.

44. Identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, pripažįstamiems pagal 36 paragrafą, priskiriamas visas įsigyjamojo ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai, kuriuos įgijėjas perka arba prisiima, įskaitant visą jo finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus. Minėtam turtui ir įsipareigojimams taip pat priskiriami turtas ir įsipareigojimai, kurie anksčiau nebuvo pripažinti įsigyjamojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje todėl, kad, pavyzdžiui, iki įsigijimo jie neatitiko pripažinimo reikalavimų. Pavyzdžiui, mokesčių nauda, kylanti iš įsigyjamojo ūkio subjekto mokesčių nuostolių, kurių jis iki verslo jungimo nepripažino, turi būti pripažinta apskaitytinu turtu pagal 36 paragrafą, jeigu tikėtina, kad įgijėjas būsimaisiais laikotarpiais gaus apmokestinamąjį pelną, kurio atžvilgiu bus galima panaudoti nepripažintą mokesčių naudą.

IFRS 3

Įsigyjamojo ūkio subjekto nematerialusis turtas

45. Pagal 37 paragrafą, įgijėjas atskirai pripažįsta įsigyjamojo ūkio subjekto nematerialųjį turtą įsigijimo dieną tik tada, jeigu tas turtas atitinka 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ pateiktą nematerialiojo turto apibrėžimą ir jeigu jo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Tai reiškia, kad įsigyjamojo ūkio subjekto vykdomus tyrimų ir plėtros darbus įgijėjas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, o jo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. 38 TAS pateikiami nurodymai, kaip nustatyti, ar jungiant verslą įsigyto nematerialiojo turto tikrąją vertę galima patikimai apskaičiuoti.

46. Nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos, turi būti identifikuojamas tam, kad atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Pagal 38 TAS, turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžime pateiktus identifikavimo kriterijus tik tada, jeigu jis:

(a) gali būti išskirtas, t.y. gali būti atskirtas arba padalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba juo gali būti pasikeičiama – tiek juo vienu, tiek ir kartu su susijusia sutartimi, turtu arba įsipareigojimu;

arba

(b) atsiranda dėl sutartinių ar kitų juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar šias teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto arba nuo kitų teisių bei įsipareigojimų.

Įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtieji įsipareigojimai

47. 37 paragrafe nurodoma, kad įgijėjas atskirai pripažįsta verslo jungimo savikainos paskirstymo dalimi tik tą įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kurio tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Jei jo tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima:

(a) tai turi įtakos sumai, kuri pripažįstama prestižu arba apskaitoma pagal 56 paragrafą;

ir

(b) įgijėjas apie tą neapibrėžtąjį įsipareigojimą turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 37 TAS.

Nuorodos, kaip nustatyti neapibrėžtojo įsipareigojimo tikrąją vertę, pateikiamos B priedėlio B16 paragrafo l) punkte.

48. **Po pirminio pripažinimo įgijėjas turi vertinti neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atskirai pripažintus pagal 36 paragrafą, didesniąja iš šių sumų:**

(a) suma, kuri būtų pripažinta pagal 37 TAS,

ir

(b) suma, iš pradžių pripažinta atėmus (kai būtina) sukauptos amortizacijos sumą, pripažįstama pagal 18 TAS *„Pajamos“*.

49. 48 paragrafe pateiktas reikalavimas netaikomas sutartims, apskaitomoms pagal 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*“. Tačiau paskolų įsipareigojimai, neįtraukiami į 39 TAS ir nesantys įsipareigojimais teikti paskolas mažesnėmis palūkanomis už rinkos palūkanų normas, yra apskaitomi kaip įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtieji įsipareigojimai, jeigu įsigijimo datą nesitikima, kad įsipareigojimą reikės padengti ekonominę naudą teikiančiais ištekliais, arba įsipareigojimo sumos negalima patikimai įvertinti. Pagal 37 paragrafą toks paskolos įsipareigojimas pripažįstamas atskirai kaip verslo jungimo savikainos paskirstymo dalis tik tada, jeigu šio įsipareigojimo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti.

50. Neapibrėžtieji įsipareigojimai, atskirai pripažinti kaip verslo jungimo savikainos paskirstymo dalis, nėra priskiriami 37 TAS taikymo sričiai. Tačiau įgijėjas turi atskleisti informaciją apie šiuos neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kaip reikalaujama 37 TAS, kiekvienos atidėjinių klasės atžvilgiu.

Prestižas

51. **Įgijėjas įsigijimo dieną turi:**

(a) prestižą, įsigytą jungiant verslą, pripažinti turtu;

ir

(b) iš pradžių įvertinti tą prestižą jo savikaina, kuri yra perviršio skirtumas tarp verslo jungimo savikainos ir įgijėjui priklausančios identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtinių įsipareigojimų, pripažintų pagal 36 paragrafą, grynos tikrosios vertės dalies.

52. Prestižas, įgytas jungiant verslą, yra įgijėjo įmoka tikintis būsimos ekonominės naudos iš turto, kuris negali būti atskirai identifikuojamas ir atskirai pripažįstamas.

53. Jei identifikuojamas įsigyjamojo ūkio subjekto turtas, įsipareigojimai arba neapibrėžtieji įsipareigojimai neatitinka 37 paragrafe pateiktų atskiro pripažinimo įsigijimo dieną kriterijų, tai turi įtakos sumai, pripažįstamai prestižu (arba apskaitomai pagal 56 paragrafą). Taip yra todėl, kad prestižas yra vertinamas kaip verslo jungimo likvidacinė vertė, pripažinus įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus.

54. **Po pirminio pripažinimo įgijėjas turi vertinti jungiant verslą įgytą prestižą jo savikaina, iš kurios atimami visi sukaupti vertės sumažėjimo nuostoliai.**

55. Prestižas, įgytas jungiant verslą, neturi būti amortizuojamas. Šį prestižą įgijėjas turi tikrinti dėl vertės sumažėjimo kiekvienais metais arba dažniau, jeigu yra įvykių arba pokyčių, rodančių, kad prestižo vertė galėjo sumažėti, remiantis 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“.

Suma, kuria įgijėjui priklausanti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynos tikrosios vertės dalis viršija verslo jungimo savikainą

56. **Jei įgijėjui priklausanti identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų, pripažintų pagal 36 paragrafą, grynos tikrosios vertės dalis viršija verslo jungimo savikainą, įgijėjas turi:**

(a) iš naujo identifikuoti ir įvertinti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus bei iš naujo įvertinti verslo jungimo savikainą;

ir

(b) po šio pakartotino įvertinimo likusį perviršį nedelsiant pripažinti pelnu arba nuostoliu.

IFRS 3

57. Pelną, pripažintą pagal 56 paragrafą, gali sudaryti vienas arba keli šių komponentų:

(a) verslo jungimo savikainos arba įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ar neapibrėžtųjų įsipareigojimų tikrosios vertės vertinimo klaidos. Įsigyjamojo ūkio subjekto patiriamos būsimosios išlaidos, kurių tinkamai neatspindėjo įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų tikroji vertė, gali būti atsiradusios dėl tokių klaidų.

(b) apskaitos standarto reikalavimas vertinti identifikuojamą įsigytą grynąjį turtą ne tikrąja verte, o kita suma, paskirstant verslo jungimo savikainą pateikiama kaip tikroji vertė. Pavyzdžiui, B priedėlyje pateiktuose nurodymuose, kaip nustatyti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes, reikalaujama nediskontuoti sumos, priskirtos mokesčių turtui ir įsipareigojimams.

(c) pirkimas mažesne negu rinkos kaina.

Etapais vykdomas verslo jungimas

58. Verslo jungimas gali būti susijęs su daugiau negu vienu mainų sandoriu, pavyzdžiui, tada, kai jis atliekamas etapais vykdant akcijų pirkimus. Tokiu atveju, norint nustatyti su mainų sandoriu susijusio prestižo sumą, kiekvieną mainų sandorį įgijėjas turi apskaityti atskirai naudodamas sandorio savikainą ir tikrosios vertės informaciją kiekvieno mainų sandorio dieną. Tai pasiekiama palaipsniui lyginant atskirų investicijų savikainą su įgijėjui priklausančia įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tikrųjų verčių dalimi kiekvieno etapo metu.

59. Kai verslo jungimas yra susijęs su daugiau negu vienu mainų sandoriu, įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų tikrosios vertės gali skirtis kiekvieno mainų sandorio dieną. Dėl to, kad:

(a) įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamas turtas, įsipareigojimai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai perskaičiuojami į jų tikrąsias vertes kiekvieno mainų sandorio dieną, siekiant nustatyti su kiekvienu mainų sandoriu susijusio prestižo sumą;

ir

(b) įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus įgijėjas tuomet turi pripažinti jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną,

o kiekvienas minėtos tikrosios vertės pataisymas, susijęs su įgijėjo anksčiau turėta dalimi, yra perkainojimas ir šitaip turi būti įtraukiamas į apskaitą. Tačiau, kadangi poreikis atlikti šį perkainojimą atsiranda tada, kai įgijėjas pirmą kartą pripažįsta įsigyjamojo ūkio subjekto turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, tai nereiškia, kad įgijėjas nusprendė taikyti apskaitos politiką, pagal kurią minėti straipsniai būtų perkainojami po pirminio pripažinimo, pavyzdžiui, pagal 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*“.

60. Prieš pripažįstant sandorį verslo jungimu, jis gali atitikti investicijos į asocijuotą įmonę kriterijus ir būti apskaitomas taikant nuosavybės metodą pagal 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*“. Tokiu atveju investicijos objekto identifikuojamo grynojo turto tikrosios vertės kiekvieno mainų sandorio dieną yra jau anksčiau nustatytos, taikant investicijai nuosavybės metodą.

Laikina pirminė apskaita

61. Atliekant pirminę verslo jungimo apskaitą, identifikuojamos ir nustatomos įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamam turtui, įsipareigojimams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams priskirtinos tikrosios vertės ir jungimo savikaina.

62. Jeigu pirminė verslo jungimo apskaita gali būti nustatyta tik laikinai iki jungimo įvykdymo laikotarpio pabaigos, kadangi įsigyjamojo ūkio subjekto turtui, įsipareigojimams arba neapibrėžtiesiems įsipareigojimams priskirtinos tikrosios vertės arba jungimo savikaina gali būti nustatytos tik laikinai, įgijėjas turi apskaityti jungimą naudodamas šias laikinąsias vertes. Bet kokius šių laikinųjų verčių koregavimus įgijėjas turi pripažinti pirminės apskaitos užbaigimo rezultatu:

(a) per dvylika mėnesių nuo įsigijimo dienos;

ir

(b) nuo įsigijimo dienos. Todėl:

(i) identifikuojamo turto, įsipareigojimo arba neapibrėžtojo įsipareigojimo balansinė vertė, pripažinta arba pakoreguota užbaigiant pirminę apskaitą, turi būti skaičiuojama taip, tarsi jų tikroji vertė įsigijimo dieną būtų buvusi pripažinta šią dieną.

(ii) prestižas ar bet koks pelnas, pripažintas pagal 56 paragrafą, nuo įsigijimo dienos turi būti pakoreguotas suma, lygia identifikuojamo turto, įsipareigojimo arba neapibrėžtojo įsipareigojimo, kurie yra pripažįstami arba koreguojami, tikrosios vertės įsigijimo dieną pakoregavimui.

(iii) lyginamoji informacija, pateikiama apie laikotarpius iki pirminės verslo jungimo apskaitos užbaigimo, turi būti pateikiama taip, tarsi pirminė apskaita būtų užbaigta įsigijimo dieną. Tai taip pat apima visą papildomą nusidėvėjimą, amortizaciją ar kitą pelno arba nuostolio poveikį, pripažįstamą pirminės apskaitos užbaigimo rezultatu.

Koregavimai užbaigus pirminę apskaitą

63. Išskyrus 33, 34 ir 65 paragrafų nurodymus, pirminės verslo jungimo apskaitos koregavimai, užbaigus šią apskaitą, turi būti pripažįstami tik tuo atveju, kai reikia ištaisyti klaidą pagal 8 TAS„*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“. Užbaigus pirminę verslo jungimo apskaitą, šios apskaitos koregavimai neturi būti pripažįstami kaip apskaitinių įvertinimų keitimų poveikis. Remiantis 8 TAS, apskaitinių įvertinimų keitimo poveikis turi būti pripažįstamas dabartiniu ir būsimais laikotarpiais.

64. 8 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas klaidos taisymą apskaitoje pateiktų retrospektyviai ir, patikslinęs laikotarpių, kada buvo padaryta klaida, lyginamąją informaciją, finansinę atskaitomybę pateiktų taip, tarsi klaidos nebūtų buvę. Todėl įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimo arba neapibrėžtojo įsipareigojimo balansinė vertė, pripažinta arba pakoreguota taisant klaidą, turi būti skaičiuojama taip, tarsi jų tikroji vertė arba pakoreguota tikroji vertė įsigijimo dieną būtų buvusi pripažinta nuo šios dienos. Prestižas arba bet koks pelnas, pripažintas ankstesniuoju laikotarpiu pagal 56 paragrafą, turi būti retrospektyviai koreguojamas suma, lygia pripažįstamo (ar koreguojamo) identifikuojamo turto, įsipareigojimo arba neapibrėžtojo įsipareigojimo tikrajai vertei (arba tikrosios vertės koregavimui) įsigijimo dieną.

Atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas po pirminės apskaitos užbaigimo

65. Jei tikėtina nauda dėl įsigyjamojo ūkio subjekto pajamų mokesčių, perkeliamų vėlesniems laikotarpiams, arba kito atidėtųjų mokesčių turto neatitinka 37 paragrafe pateiktų atskiro pripažinimo kriterijų tada, kai verslo jungimas pirmą įtraukiamas į apskaitą, bet yra gaunama vėliau, įgijėjas turi šią naudą pripažinti pajamomis pagal 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“ Be to, įgijėjas turi:

(a) sumažinti prestižo balansinę vertę iki sumos, kuri būtų pripažįstama, jeigu atidėtųjų mokesčių turtas būtų buvęs pripažintas identifikuojamu turtu nuo įsigijimo dienos;

ir

(b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

IFRS 3

Tačiau dėl šios procedūros neturi atsirasti perviršio, kaip numatyta 56 paragrafe, o taip pat negali padidėti bet kokio pelno, anksčiau pripažinto pagal 56 paragrafą, suma.

PATEIKIMAS

66. **Įgijėjas turi pateikti informaciją, kuri leistų jo finansinės atskaitomybės vartotojams įvertinti pobūdį bei finansinį poveikį verslo jungimų, įvykdytų:**

(a) per atskaitomybės laikotarpį.

(b) po balanso dienos, bet iki dienos, kai įgaliota paskelbti finansinę atskaitomybę.

67. Laikydamasis 66 paragrafo a) punkte pateikto principo, apie kiekvieną atskaitomybės laikotarpiu įvykdytą verslo jungimą įgijėjas turi atskleisti šią informaciją:

(a) besijungiančių ūkio subjektų arba verslų pavadinimus ir aprašymus.

(b) įsigijimo datą.

(c) įgytų nuosavybės priemonių, suteikiančių balsavimo teisę, procentinę dalį.

(d) jungimo savikainą ir jos sudedamųjų dalių aprašymą, įskaitant bet kokias su jungimu susijusias išlaidas. Kai nuosavybės priemonės yra išleistos arba išleistinos kaip savikainos dalis, taip pat reikia atskleisti:

(i) išleistų arba išleistinų nuosavybės priemonių skaičių;

ir

(ii) šių priemonių tikrąją vertę bei pagrindą jai nustatyti. Jei mainų dieną nėra viešai paskelbtos nuosavybės priemonių kainos, turi būti nurodomos tikrajai vertei nustatyti panaudotos svarbios prielaidos. Jei mainų dieną nuosavybės priemonių kaina buvo viešai paskelbta, tačiau nebuvo naudojama kaip pagrindas nustatant verslo jungimo savikainą, tai būtina nurodyti kartu su: priežastimis, dėl kurių paskelbta kaina nebuvo naudojama; metodu bei svarbiomis prielaidomis, naudotu(-omis) nuosavybės priemonėms priskiriant vertę; bei nuosavybės priemonių viešai paskelbtosios kainos ir šiai priemonei priskirtos vertės skirtumo bendra suma.

(e) bet kokios veiklos, kurią ūkio subjektas yra nusprendęs perleisti sujungęs verslą, detales.

(f) sumas, įsigijimo dieną pripažintas kiekvienai įsigyjamojo ūkio subjekto turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų klasei, ir, jeigu šis atskleidimas nėra neįmanomas, – kiekvienos iš šių klasių balansines vertes, nustatytas pagal TFAS prieš pat verslo jungimą. Jeigu šito atskleisti neįmanoma, būtina šį faktą nurodyti, pateikiant paaiškinimą, kodėl taip yra.

(g) bet kokio perviršio, pripažinto pelnu arba nuostoliu pagal 56 paragrafą, sumą ir pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnių eilutę, į kurią perviršis įtrauktas.

(h) veiksnių, turėjusių įtakos savikainai, dėl kurių pripažintas prestižas, aprašymą- kiekvieno nematerialiojo turto straipsnio, kuris buvo pripažįstamas kartu su prestižu, aprašymąir paaiškinimą, kodėl buvo negalima patikimai nustatyti nematerialiojo turto tikrosios vertės – arba bet kokio perviršio, pripažinto pelnu arba nuostoliu pagal 56 paragrafą, pobūdžio aprašymą.

(i) įsigyjamojo ūkio subjekto pelno arba nuostolio sumą nuo įsigijimo dienos, įtrauktą į įgijėjo atskaitomybės laikotarpio pelną arba nuostolį, jeigu toks atskleidimas nėra neįmanomas. Jei šito atskleisti neįmanoma, būtina nurodyti šį faktą, kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl taip yra.

68. Informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal 67 paragrafą, turi būti pateikta bendrai tų atskaitomybės laikotarpiu įvykdytų verslo jungimų atžvilgiu, kurie, vertinami atskirai, yra nereikšmingi.

69. Jei pirminė atskaitomybės laikotarpiu įvykdyto verslo jungimo apskaita yra nustatyta laikinai, kaip nurodyta 62 paragrafe, tai turi būti atskleidžiama kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl šis atvejis yra būtent toks.

70. Laikydamasis 66 paragrafo a) punkte pateikto principo, įgijėjas turi atskleisti šią informaciją (išskyrus atvejus, kai tai padaryti neįmanoma):

(a) sujungtojo ūkio subjekto pajamas, gautas per laikotarpį, taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per laikotarpį, įsigijimų data būtų buvusi laikotarpio pradžios data.

(b) sujungtojo ūkio subjekto pelną arba nuostolį, gautą per laikotarpį, taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per laikotarpį, įsigijimų data būtų buvusi laikotarpio pradžios data.

Jei šios informacijos atskleisti neįmanoma, būtina tai nurodyti, kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl taip yra.

71. Laikydamasis 66 paragrafo b) punkte pateikto principo, įgijėjas turi atskleisti informaciją, kurią pagal 67 paragrafą reikalaujama pateikti apie kiekvieną verslo jungimą, įvykdytą po balanso, bet prieš įgaliojant paskelbti finansinę atskaitomybę, išskyrus atvejus, kai šios informacijos pateikti neįmanoma. Jei neįmanoma atskleisti šios informacijos, būtina tai nurodyti, kartu pateikiant paaiškinimą, kodėl taip yra.

72. **Įgijėjas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinės atskaitomybės vartotojams įvertinti pelno, nuostolių, klaidų taisymų ir kitų koregavimų, pripažįstamų dabartiniu laikotarpiu ir susijusių su verslo jungimais, įvykdytais dabartiniu arba ankstesniaisiais laikotarpiais, finansinį poveikį.**

73. Laikydamasis 72 paragrafe pateikto principo, įgijėjas turi atskleisti šią informaciją:

(a) sumą ir paaiškinimą šio atskaitomybės laikotarpiu pripažinto pelno arba nuostolio:

(i) kuris yra susijęs su atskaitomybės arba ankstesniais laikotarpiais įvykdyto verslo jungimo metu įsigytu identifikuojamu turtu arba prisiimtais įsipareigojimais arba neapibrėžtaisiais įsipareigojimais;

ir

(ii) kurio dydis, pobūdis arba dažnumas yra tokie, kad atskleidimas yra būtinas tam, jog būtų suprasta sujungtojo ūkio subjekto finansinė padėtis.

(b) laikinųjų verčių pakoregavimų, pripažintų atskaitomybės laikotarpiu, sumas ir paaiškinimus, jei pirminė verslo jungimo, įvykdyto praėjusiu laikotarpiu, apskaita laikotarpio pabaigoje buvo nustatyta tik laikinai.

(c) informaciją apie klaidų taisymus, kurią pagal 8 TAS reikalaujama atskleisti apie bet kokį įsigyjamojo ūkio subjekto turtą, įsipareigojimus arba neapibrėžtuosius įsipareigojimus, arba verčių, priskiriamų straipsniams, kuriuos įgijėjas pripažįsta dabartiniu atskaitomybės laikotarpiu pagal 63 ir 64 paragrafus, pokyčius.

74. **Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinės atskaitomybės vartotojams įvertinti prestižo balansinės vertės pasikeitimus per laikotarpį.**

75. Laikydamasis 74 paragrafe pateikto principo, ūkio subjektas turi atskleisti prestižo balansinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą, atskirai parodydamas:

(a) bendrą sumą ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo laikotarpio pradžioje;

(b) papildomą prestižą, pripažintą tuo laikotarpiu, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidimo grupę, kuri įsigijimo metu gali būti klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal 5 TFAS;

(c) koregavimus, atsirandančius dėl atidėtųjų mokesčių turto vėlesnio pripažinimo tuo laikotarpiu pagal 65 paragrafą;

(d) prestižą, įtrauktą į perleidimo grupę, pagal 5 TFAS klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, bei prestižą, kurio pripažinimas buvo nutrauktas tuo laikotarpiu, iki tol neįtraukus jo į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui;

(e) nuostolius dėl vertės sumažėjimo tuo laikotarpiu pagal 36 TAS;

(f) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, susidarančius per laikotarpį pagal 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams*“;

(g) bet kokius kitus balansinės vertės pokyčius per laikotarpį;

ir

(h) bendrą sumą ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo laikotarpio pabaigoje.

76. Be informacijos, kurią ūkio subjektas turi atskleisti pagal 75 paragrafo e) punktą, jis turi atskleisti informaciją apie prestižo atsiperkamąją vertę ir jo vertės sumažėjimą pagal 36 TAS.

77. Jei kokiu nors atveju informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal šį TFAS, neatitinka 66, 72 bei 74 paragrafuose nurodytų tikslų, ūkio subjektas turi pateikti tokią papildomą informaciją, kuri būtina, laikantis minėtų tikslų.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

78. Išskyrus 85 paragrafe nurodytas išimtis, šis TFAS turi būti taikomas verslo jungimų, kurių *sutarties data* – 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, apskaitai. Šis TFAS taip pat turi būti taikomas apskaitant:

(a) prestižą, atsirandantį dėl verslo jungimo, kurio sutarties data – 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė;

arba

(b) bet kokią įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalį, viršijančią verslo jungimo, kurio sutarties data – 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, savikainą.

Anksčiau pripažintas prestižas

79. Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti perspektyviai nuo pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, prestižui, įgytam per verslo jungimą, kurio sutarties data – iki 2004 m. kovo 31 d., bei prestižui, atsirandančiam dėl dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, įsigytoje iki 2004 m. kovo 31 d. ir apskaitomoje taikant proporcingo konsolidavimo metodą. Todėl ūkio subjektas turi:

(a) nuo pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžios šio prestižo nebeamortizuoti;

(b) pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje eliminuoti susijusios sukauptos amortizacijos balansinę vertę kartu su atitinkamu prestižo sumažėjimu;

ir

(c) nuo pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžios tikrinti galimą prestižo vertės sumažėjimą pagal 36 TAS (persvarstytą 2004 m.).

80. Jei ūkio subjektas anksčiau pripažino prestižą kaip atskaitymą iš nuosavybės, jis neturi šio prestižo pripažinti pelnu arba nuostoliu, kai perleidžia verslo dalį arba visą verslą, su kuriuo tas prestižas siejamas, arba kai sumažėja pinigus kuriančio vieneto, su kuriuo prestižas siejamas, vertė.

Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas

81. Neigiamo prestižo balansinė vertė pirmojo atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje, atsiradusio dėl:

(a) verslo jungimo, kurio sutarties data – iki 2004 m. kovo 31 d.,

arba

(b) dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, įsigytoje iki 2004 m. kovo 31 d. ir apskaitomoje taikant proporcingo konsolidavimo metodą,

pripažinimas turi būti nutraukiamas to laikotarpio pradžioje, atitinkamai pakoreguojant nepaskirstytojo pelno pradinį likutį.

Anksčiau pripažintas nematerialusis turtas

82. Straipsnio, klasifikuojamo kaip nematerialusis turtas, kuris:

(a) buvo įsigytas verslo jungimo, kurio sutarties data – iki 2004 m. kovo 31 d., metu

arba

(b) atsiranda dėl dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri buvo įsigyta iki 2004 m. kovo 31 d. ir apskaitoma taikant proporcingo konsolidavimo metodą,

balansinė vertė turi būti perklasifikuojama į prestižą pirmojo metinio atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje, jeigu nematerialusis turtas tą dieną neatitinka identifikavimo kriterijų, pateiktų 38 TAS (persvarstytame 2004 m.).

Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos

83. Investicijoms, apskaitomoms taikant nuosavybės metodą ir įsigytoms 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau, ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS, apskaitydamas:

(a) bet kokį įsigytą prestižą, kuris įtraukiamas į šios investicijos balansinę vertę. Todėl šio sąlyginio prestižo amortizacija neturi būti įtraukiama nustatant ūkio subjektui priklausančią investavimo objekto pelno arba nuostolio dalį.

(b) bet kurią ūkio subjektui priklausančią investavimo objekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų dalį, kuri viršija investicijos vertę ir yra įtraukta į investicijos balansinę vertę. Todėl ūkio subjektas turi įtraukti šį perviršį kaip pajamas, nustatydamas jam priklausančią investavimo objekto pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpiu.

IFRS 3

84. Investicijoms apskaitomoms taikant nuosavybės metodą ir įsigytoms 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau:

(a) ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS perspektyviai nuo pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, bet kokiam įgytam prestižui, įtrauktam į tos investicijos balansinę vertę. Todėl ūkio subjektas nuo tos dienos, nustatydamas jam priklausančią investavimo objekto pelno arba nuostolių dalį, turi šio prestižo amortizacijos nebeįtraukti.

(b) ūkio subjektas turi nutraukti bet kokio neigiamo prestižo, įtraukto į tos investicijos balansinę vertę pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, pradžioje, pripažinimą, atitinkamai pakoreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį likutį.

Ribotas retrospektyvus taikymas

85. Ūkio subjektas gali taikyti šio TFAS reikalavimus prestižui, esančiam arba įgytam po bet kurios datos iki 78-84 paragrafuose nurodytų įsigaliojimo datų, taip pat verslo jungimams, įvykdytiems po bet kurios datos iki 78-84 paragrafuose nurodytų įsigaliojimo datų, jei:

(a) vertinimai ir kita informacija, reikalinga norint taikyti TFAS ankstesniems verslo jungimams, buvo gauta tuos jungimus pirmą kartą apskaitant;

ir

(b) ūkio subjektas taip pat taiko 36 TAS (persvarstytą 2004 m.) ir 38 TAS (persvarstytą 2004 m.) perspektyviai nuo tos pačios datos, o vertinimus ir kitą informaciją, reikalingą norint taikyti šiuos Standartus nuo tos dienos, jis yra gavęs anksčiau, todėl nėra poreikio nustatyti įvertinimus, kurie turėtų būti buvę anksčiau nustatyti.

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

86. Šis TFAS pakeičia 22 TAS „*Verslo jungimai*“ (išleistą 1998 m.).

87. Šis TFAS pakeičia toliau išvardintus Aiškinimus:

(a) NAK-9 „*Verslo jungimai – klasifikavimas: įsigijimas arba interesų suvienijimas*“;

(b) NAK-22 „*Verslo jungimai – tikrųjų verčių ir pirmą kartą apskaityto prestižo vėlesnis patikslinimas*“;

ir

(c) NAK-28 „*Verslo jungimai – nuosavybės vertybinių popierių „mainų data“ ir tikroji vertė*“.

A PRIEDĖLIS

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

įsigijimo data Data, kada įgijėjas įgyja įsigyjamojo ūkio subjekto **kontrolę**.

sutarties data Data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą, kuris, jeigu ūkio subjektas yra viešai pateikiamųj įmonių sąraše, yra viešai paskelbiamas. Priešiško perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, yra diena, kai pakankamas įsigyjamojo ūkio subjekto savininkų skaičius priima įgijėjo pasiūlymą perimti įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę.

Verslas Integruotas vykdomos veiklos ir valdomo turto komplektas, kurio tikslas – teikti:

(a) pelną investuotojams;

arba

(b) mažesnes kainas ar kitą ekonominę naudą tiesiogiai ir proporcingai poliso turėtojams arba dalyviams.

Verslas paprastai susideda iš įnašų, šiems įnašams taikomų procesų ir gaunamos produkcijos, kuri yra arba bus naudojama pajamoms gauti. Jei perduotame veiklos ir turto komplekte yra **prestižas**, šis perduotas komplektas turi būti laikomas verslu.

verslo jungimas Atskirų ūkio subjektų arba **verslų** sujungimas į vieną bendrą **ūkio subjektą, teikiantį finansinę atskaitomybę**.

verslo jungimas, įtraukiantis ūkio subjektus arba verslus, kontroliuojamus vienos šalies **Verslo jungimas**, kada visus besijungiančius ūkio subjektus arba **verslus** tiek prieš verslo jungimą, tiek po jo **kontroliuoja** ta pati šalis arba šalys, ir ši **kontrolė** nėra laikina.

neapibrėžtasis įsipareigojimas Neapibrėžtasis įsipareigojimas, apibūdintas 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“, yra:

(a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtina tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių;

arba

(b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, nes:

(i) nėra **tikėtina**, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai;

arba

(ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

kontrolė Galia valdyti ūkio subjekto arba **verslo** finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

IFRS 3

mainų data	Kada **verslo jungimas** įvykdomas vienu mainų sandoriu, mainų data yra **įsigijimo data**. Kada **verslo jungimas** apima daugiau negu vieną mainų sandorį (pavyzdžiui, tada, kai įsigijimas atliekamas keliais akcijų pirkimo etapais), mainų data yra data, kai kiekviena atskira investicija yra pripažįstama įgijėjo finansinėje atskaitomybėje.
tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
prestižas	Būsima ekonominė nauda, kurios tikimasi gauti iš turto, kurio neįmanoma atskirai identifikuoti ir atskirai pripažinti.
nematerialusis turtas	Nematerialusis turtas, kaip apibrėžta 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“, yra identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos.
bendra įmonė	Bendra įmonė, kaip apibrėžta 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“, yra įmonė, kurios ekonominę veiklą pagal sutartimi įformintą susitarimą bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių.
mažumos dalis	**Dukterinės įmonės** veiklos rezultato arba grynojo turto dalis, priskirtina dalims, kurių **patronuojanti įmonė** nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per **dukterines įmones.**
jungtinė įmonė	Investuotojams nepriklausanti įmonė, pvz., savidraudos draugija arba bendrai veikianti įmonė, kuri poliso turėtojams arba dalyviams tiesiogiai ir proporcingai teikia mažesnes kainas arba kitą ekonominę naudą.
patronuojanti įmonė	Įmonė, turinti vieną arba daugiau **dukterinių įmonių**.
tikėtinas	Labiau galimas, negu negalimas.
finansinę atskaitomybę teikiantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, kurio finansinės atskaitomybės vartotojai remiasi bendrojo pobūdžio finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija kaip naudinga jiems priimant sprendimus dėl būsimųjų išteklių paskirstymo. Atskaitomybę teikiančiu ūkio subjektu gali būti vienas ūkio subjektas arba grupė, kurią sudaro **patronuojanti įmonė** ir visos jos **dukterinės įmonės**.
dukterinė įmonė	Ūkio subjektas (taip pat ir nesujungtoji įmonė, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), **kontroliuojamas** kito ūkio subjekto (**patronuojančios įmonės**).

B PRIEDĖLIS

Papildomas taikymas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

Atvirkštiniai įsigijimai

B1 Kaip pažymėta 21 paragrafe, kai kurių verslo jungimų, paprastai laikomų atvirkštiniais įsigijimais, ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalys buvo įsigytos, yra įgijėjas, o nuosavybės priemones išleidžiantis ūkio subjektas yra įsigyjamasis ūkio subjektas. Pavyzdžiui, privati įmonė susitaria, kad mažesnė viešoji įmonė ją „įsigis“, ir šitaip jos vertybiniai popieriai bus įtraukti į biržos prekybos sąrašus. Nors akcinį kapitalą išleidžianti viešoji įmonė teisiškai yra laikoma patronuojančia įmone, o privati įmonė – dukterine įmone, juridinė dukterinė įmonė iš tiesų yra įgijėjas, jeigu ji turi galią valdyti juridinės patronuojančios įmonės finansinę ir veiklos politiką, siekdama naudos iš jos veiklos.

B2 Atvirkštinio įsigijimo apskaitai ūkio subjektas turi taikyti paragrafuose B3-B15 pateiktus nurodymus.

B3 Atvirkštinio įsigijimo apskaitoje nustatomas verslo jungimo savikainos paskirstymas įsigijimo datą, tačiau į šią apskaitą neįtraukiami po verslo jungimo sudaryti sandoriai.

Verslo jungimo savikaina

B4 Kai nuosavybės priemonės yra išleidžiamos kaip verslo jungimo savikainos dalis, pagal 24 paragrafą reikalaujama, kad tų nuosavybės priemonių tikroji vertė mainų dieną būtų priskiriama verslo jungimo savikainai. 27 paragrafe pažymima, kad tuo atveju, kai patikima nuosavybės priemonių kaina nėra viešai paskelbta, tikroji jų vertė gali būti įvertinama remiantis įgijėjo arba įsigyjamojo ūkio subjekto tikrąja verte, priklausomai nuo to, kuri iš jų žinoma.

B5 Atvirkštinio įsigijimo atveju laikoma, kad su verslo jungimu susijusias išlaidas kaip nuosavybės priemones, kurias išleido juridinė patronuojanti įmonė (apskaitos tikslais tai yra įsigyjamasis ūkio subjektas) savininkams, patiria juridinė dukterinė įmonė (apskaitos tikslais tai yra įgijėjas). Jeigu verslo jungimo savikainai nustatyti naudojama juridinės dukterinės įmonės nuosavybės priemonių viešai paskelbtoji kaina, reikia nustatyti nuosavybės priemonių, kurias juridinė dukterinė įmonė būtų turėjusi išleisti, skaičių, kad juridinės patronuojančios įmonės savininkams būtų suteikta tokio paties procentinio dydžio sujungtosios įmonės nuosavybės dalis, kokią jie turi atvirkštinio įsigijimo atveju. Taip apskaičiuoto nuosavybės priemonių skaičiaus tikroji vertė turi būti naudojama kaip verslo jungimo savikaina.

B6 Jei kitu atveju juridinės dukterinės įmonės nuosavybės priemonių tikroji vertė nėra aiški, bendra visų juridinės dukterinės įmonės iki verslo jungimo išleistų nuosavybės priemonių tikroji vertė turi būti naudojama kaip pagrindas verslo jungimo savikainai nustatyti.

Konsoliduotos finansinės atskaitomybės rengimas ir pateikimas

B7 Po atvirkštinio įsigijimo parengtos konsoliduotos finansinės atskaitomybės turi būti pateikiamos juridinės patronuojančios įmonės vardu, tačiau aiškinamajame rašte apibūdinamos kaip juridinės dukterinės įmonės (apskaitos tikslais tai yra įgijėjas) finansinės atskaitomybės tęsinys. Kadangi tokios konsoliduotos finansinės atskaitomybės yra juridinės dukterinės įmonės finansinių atskaitomybių tęsinys,

(a) juridinės dukterinės įmonės turtas ir įsipareigojimai tose konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse turi būti pripažinti ir įvertinti jų balansine verte iki jungimo.

(b) į konsoliduotas finansines atskaitomybes įtrauktas nepaskirstytasis pelnas ir kiti nuosavybės likučiai turi būti prieš pat verslo jungimą juridinės dukterinės įmonės turėtas nepaskirstasis pelnas ir kiti nuosavybės likučiai.

(c) suma, į tas konsoliduotas finansines atskaitomybes įtraukta kaip išleistos nuosavybės priemonės, turi būti nustatyta prie juridinės dukterinės įmonės prieš verslo jungimą išleisto akcinio kapitalo pridedant verslo jungimo savikainą, nustatytą pagal paragrafus B4-B6. Tačiau nuosavybės struktūra, pateikta tose konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse (t.y. išleistų nuosavybės priemonių skaičius ir tipas), turi atspindėti juridinės patronuojančios įmonės nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės priemones, kurias juridinė patronuojanti įmonė išleido verslo jungimui įvykdyti.

(d) tose konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse turi būti pateikiama juridinės dukterinės įmonės lyginamoji informacija.

B8 Atvirkštinio įsigijimo apskaita taikoma tik konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse. Todėl atskirose juridinės patronuojančios įmonės finansinėse atskaitomybėse, jeigu tokios rengiamos, investicija į teisėtą dukterinę įmonę yra apskaitoma pagal 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*“ pateikiamus investicijų atskiroje investuotojo finansinėje atskaitomybėje apskaitos reikalavimus.

B9 Po atvirkštinio įsigijimo parengtos konsoliduotos finansinės atskaitomybės turi atspindėti juridinės patronuojančios įmonės (apskaitos tikslais tai yra įsigyjamasis ūkio subjektas) turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų tikrąsias vertes. Todėl verslo jungimo savikaina turi būti paskirstyta įvertinant juridinės patronuojančios įmonės identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius 37 paragrafe pateiktus pripažinimo kriterijus, jų tikrąja verte įsigijimo dieną. Bet kokia verslo jungimo savikainos dalis, viršijanti įgijėjui priklausančią minėtų straipsnių grynos tikrosios vertės dalį, turi būti apskaitoma pagal 51-55 paragrafus. Bet kokia įgijėjui priklausanti minėtų straipsnių grynos tikrosios vertės dalis, viršijanti verslo jungimo savikainą, turi būti apskaitoma pagal 56 paragrafą.

Mažumos dalis

B10 Tam tikrais atvirkštinio įsigijimo atvejais kai kurie juridinės dukterinės įmonės savininkai savo nuosavybės priemonių nekeičia į juridinės patronuojančios įmonės nuosavybės priemones. Nors ūkio subjektas, kurio minėti savininkai turi nuosavybės priemonių (juridinė dukterinė įmonė), yra įsigijusi kitą ūkio subjektą (juridinę patronuojančią įmonę), po atvirkštinio įsigijimo parengtose konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse tokie savininkai turi būti laikomi mažumos dalimi. Taip yra todėl, kad juridinės dukterinės įmonės savininkai, kurie savo nuosavybės priemonių nekeičia į juridinės patronuojančios įmonės nuosavybės priemones, turi teisę tik į juridinės dukterinės įmonės, o ne sujungtosios įmonės veiklos rezultatus bei grynąjį turtą. Tačiau visi juridinės patronuojančios įmonės savininkai, nepaisant to, kad juridinė patronuojanti įmonė yra laikoma įsigyjamuoju ūkio subjektu, turi teisę į sujungtosios įmonės veiklos rezultatus ir grynąjį turtą.

B11 Kadangi juridinės dukterinės įmonės turtas ir įsipareigojimai tose konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse yra pripažinti ir įvertinti jų balansine verte iki jungimo, mažumos dalis turi atspindėti mažumai akcininkų priklausančią proporcingą juridinės dukterinės įmonės grynojo turto balansinės vertės dalį iki jungimo.

Pelnas vienai akcijai

B12 Kaip pažymėta B7 paragrafo c) punkte, nuosavybės struktūra, pateikta konsoliduotose finansinėse atskaitomybėse, parengtose po atvirkštinio įsigijimo, turi atspindėti juridinės patronuojančios įmonės nuosavybės priemonių struktūrą, įskaitant nuosavybės priemones, kurias juridinė patronuojanti įmonė išleido verslo jungimui įvykdyti.

B13 Skaičiuojant per atvirkštinio įsigijimo laikotarpį esančių išleistų, bet dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį (daliklį):

(a) nuo to laikotarpio pradžios iki įsigijimo datos išleistų neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius turi būti laikomas teisėtos patronuojančios įmonės išleistų paprastųjų akcijų, skirtų teisėtos dukterinės įmonės akcininkams, skaičiumi;

ir

(b) nuo įsigijimo datos iki to laikotarpio pabaigos išleistų neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius turi būti faktinis per tą laikotarpį buvusių išleistų neapmokėtų patronuojančios įmonės paprastųjų akcijų skaičius.

B14 Pagrindinis pelnas vienai akcijai, atskleistas kiekvieno lyginamojo laikotarpiui iki įsigijimo dienos, pateikto konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje po atvirkštinio įsigijimo, atžvilgiu turi būti apskaičiuojamas dalijant paprastųjų akcijų savininkams priklausantį juridinės dukterinės įmonės kiekvieno laikotarpio pelną arba nuostolį iš paprastųjų akcijų, kurias juridinė patronuojanti įmonė išleido juridinės dukterinės įmonės savininkams atvirkštinio įsigijimo metu, skaičiaus.

B15 Atliekant B13 ir B14 paragrafuose pateiktus skaičiavimus daroma prielaida, kad juridinės dukterinės įmonės išleistų paprastųjų akcijų skaičius lyginamaisiais laikotarpiais bei nuo laikotarpio, kai buvo įvykdytas atvirkštinis įsigijimas, pradžios iki įsigijimo dienos nepasikeitė. Pelno vienai akcijai skaičiavimas turi būti tinkamai pakoreguotas, atsižvelgiant į juridinės dukterinės įmonės išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus pasikeitimo per tuos laikotarpius poveikį.

Verslo jungimo savikainos paskirstymas

B16 Pagal šį TFAS įgijėjas turi pripažinti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius pripažinimo kriterijus, jų tikrąja verte įsigijimo dieną. Verslo jungimo savikainos paskirstymo tikslu įgijėjas tikrosiomis vertėmis turi apskaityti šiuos vertinimo matus:

(a) finansinių priemonių, kuriomis prekiaujama aktyviojoje rinkoje, – dabartines rinkos vertes.

(b) finansinių priemonių, kuriomis neprekiaujama aktyviojoje rinkoje, vertes, apskaičiuojamas pagal panašių ūkio subjektų palygintinų priemonių kainų ir pajamų koeficiento santykį, dividendų pelningumą ir laukiamus augimo tempus.

(c) gautinų sumų, naudingų sutarčių ir kito apskaitytino turto dabartines gautinų sumų vertes, nustatomas taikant atitinkamas dabartines palūkanų normas, atėmus atidėjinius dėl neatgaunamumo ir, jeigu reikia, atidėjinius išieškojimo išlaidoms. Tačiau diskontuoti trumpalaikių gautinų sumų, naudingų sutarčių arba kito identifikuojamo turto nereikia, kai skirtumas tarp nominalios sumos ir diskontuotos sumos nėra reikšmingas.

(d) atsargų:

(i) užbaigtų produktų ir prekių pardavimo kainas, atėmus: 1) perleidimo išlaidų ir 2) pagrįstų pardavimo nuolaidų, remiantis pelnu iš panašių užbaigtų produktų, sumą;

(ii) neužbaigtų produktų pardavimo kainas, kai šie produktai bus užbaigti, atėmus: 1) užbaigimo sąnaudų, 2) perleidimo išlaidų ir 3) pagrįsto pelno rezervo, skirtų užbaigti produktus ir juos parduoti, sumą, remiantis pelnu iš panašių užbaigtų produktų;

ir

(iii) žaliavų dabartines pakeitimo sąnaudas.

IFRS 3

(e) žemės ir pastatų rinkos vertes.

(f) įrangos ir įrengimų rinkos vertes, paprastai nustatomas įvertinimo būdu. Jeigu rinkos duomenimis grįstų įrodymų apie tikrąją vertę nėra dėl specifinio įrangos ar įrengimų vieneto pobūdžio arba todėl, kad toks vienetas retai parduodamas (išskyrus pardavimą kartu su visu veiklą tęsiančiu ūkio subjektu), įgijėjui gali tekti įvertinti tikrąją vertę remiantis pajamomis arba likutinės atstatomosios vertės principu.

(g) nematerialiojo turto tikrąją vertę įgijėjas turi nustatyti:

(i) pagal aktyviąją rinką, kaip numatyta 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“;

arba

(ii) jeigu nėra aktyviosios rinkos – pagrindu, atspindinčiu sumą, kurią įgijėjas būtų turėjęs sumokėti apsikeisdamas turtu tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti nepriklausomų šalių, remiantis geriausia turima informacija (tolesni nurodymai, kaip nustatyti jungiant verslą įsigyto nematerialiojo turto vienetų tikrąsias vertes, pateikiami 38 TAS).

(h) grynųjų išmokų darbuotojams turto arba įsipareigojimų pagal nustatytus išmokų planus nustatytą dabartinę išmokų įsipareigojimų vertę, atėmus bet kokio planui priklausančio turto tikrąją vertę. Tačiau turtas pripažįstamas tik tokiu mastu, kiek yra tikėtina, kad įgijėjas jį gaus grąžinimo forma iš plano arba iš būsimųjų plano įmokų sumažėjimo.

(i) mokesčių turtui ir įsipareigojimams mokesčių naudos sumą, atsirandančią iš mokesčių nuostolių, arba mokesčių, mokėtinų nuo pelno arba nuostolių, sumą pagal 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“ (vertinant dėl jungimo atsirandančio ūkio subjekto požiūriu). Mokesčių turtas arba įsipareigojimas nustatomas, prieš tai atsižvelgus į identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų perskaičiavimo tikrosiomis vertėmis poveikį mokesčiams, ir nediskontuojamas.

(j) mokėtinų sumų, vekselių, ilgalaikės skolos įsipareigojimų, sukauptųjų sumų ir kitų mokėjimo reikalavimų atžvilgiu – dabartines vertes sumų, kurios turės būti sumokėtos padengiant nustatytą įsipareigojimą, taikant atitinkamas dabartines palūkanų normas. Tačiau nereikia diskontuoti trumpalaikių įsipareigojimų, kai skirtumas tarp nominalios ir diskontuotos įsipareigojimo sumų yra nereikšmingas.

(k) nepelningų sutarčių ir kitų identifikuojamų įsigyjamojo ūkio subjekto įsipareigojimų atžvilgiu – dabartines vertes sumų, kurios turės būti sumokėtos vykdant nustatytą įsipareigojimą, taikant atitinkamas dabartines palūkanų normas.

(l) įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumas, kurias trečioji šalis nustatytų, prisiimdama šiuos neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Tokia suma turi atspindėti visas galimų būsimųjų pinigų srautų prognozes, o ne vieną labiausiai tikėtiną ar didžiausią arba mažiausią pinigų srautą.

B17 Pagal kai kuriuos anksčiau pateiktus nurodymus tikrosios vertės turi būti nustatomos remiantis dabartinės vertės metodikomis. Dabartinės vertės metodikos gali būti taikomos tikrajai vertei apskaičiuoti net tada, jeigu nurodymai dėl tam tikro straipsnio nėra susiję su šiomis metodikomis.

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pataisos

Šiame priedėlyje esančios pataisos turi būti taikomos verslo jungimų, kurių sutarties data – 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, apskaitai ir tuose verslo jungimuose įgytų prestižo ir nematerialiojo turto apskaitai. Visais kitais atvejais minėti pakeitimai turi būti taikomi 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams.

Jeigu ūkio subjektas pagal 85 paragrafą nusprendžia taikyti 3 TFAS nuo bet kurios datos iki 78-84 paragrafuose nurodytų įsigaliojimo datų, nuo tos pačios datos jis turi perspektyviai taikyti ir šias pataisas.

C1 Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, įtraukiant Tarptautinius apskaitos Standartus ir Aiškinimus, galimuose pritaikyti 2004 m. kovo 31 d., nuorodos į dabartinę 22 TAS „*Verslo jungimai*“ versiją keičiamos į 3 TFAS „*Verslo jungimai*“.

C2 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*“ B1 paragrafas taisomas taip:

B1 Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti ankstesniems verslo jungimams (verslo jungimams, įvykdytiems iki perėjimo prie TFAS datos) netaikyti 3 TFAS „*Verslo jungimai*“ retrospektyviai. Tačiau, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pataiso kokią nors verslo informaciją taip, kad ši atitiktų 3 TFAS, jis turi pataisyti visus vėlesnius verslo jungimus ir nuo tos pačios dienos taikyti 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (persvarstytą 2004 m) ir 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ (persvarstytą 2004 m.). Pavyzdžiui, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pataiso verslo jungimą, kuris buvo įvykdytas 2002 m. birželio 30 d., jis turi pataisyti visus verslo jungimus, įvykdytus nuo 2002 m. birželio 30 d. iki perėjimo prie TFAS datos, o nuo 2002 m. birželio 30 d. turi taikyti 36 TAS (persvarstytą 2004 m.) ir 38 TAS (persvarstytą 2004 m.).

C3 [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

C4 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Įvadas

1 paragrafo c) punktas keičiamas taip:

(c) verslo jungimo savikaina paskirstoma įsigytam identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų tikrąja verte, tačiau mokesčiai taip nekoreguojami.

6 ir 9 paragrafai taisomi šitaip:

6. Pradiniame 12 TAS nebuvo konkrečiai kalbama apie tikrosios vertės koregavimą sujungiant verslą. Tokie koregavimai sudaro sąlygas laikiniesiems skirtumams, o 12 TAS (persvarstytame) reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų susidariusius atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus arba (atsižvelgiant dėl pripažinimo į tikimybės kriterijus) atidėtųjų mokesčių turtą, atitinkamai keičiant prestižo sumą arba visą įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalį, viršijančią jungimo savikainą. Tačiau pagal 12 TAS (persvarstytą) draudžiama pripažinti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus, susidarančius dėl prestižo pirminio pripažinimo.

IFRS 3

9. Pradiniame 12 TAS nebuvo nustatyta, ar atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus galima diskontuoti. 12 TAS (persvarstytas) draudžia diskontuoti atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus. 3 TFAS „*Verslo jungimai*“ B16 paragrafo i) punkte draudžiama diskontuoti atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus, įsigytus verslo jungimo metu.

Standartas

Dalyje „Tikslas“ trečias paragrafas taisomas šitaip:

Šiame Standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas apskaitytų sandorių ir kitų įvykių poveikį mokesčiams taip pat, kaip apskaito pačius sandorius ir kitus įvykius. Taigi sandorių ir kitų įvykių, pripažįstamų pelnu arba nuostoliu, atveju pripažįstamas ir bet koks susijęs poveikis mokesčiams. Jeigu sandoriai arba kiti įvykiai tiesiogiai pripažįstami nuosavybe, visas su jais susijęs poveikis mokesčiams taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe. Panašiai ir atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų pripažinimas verslo jungimo metu turi įtakos prestižo, atsirandančio sujungiant verslą, sumai arba bet kokios įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumai.

15, 18, 19 ir 21 paragrafai taisomi šitaip:

15. ***Visų apmokestinamų laikinųjų skirtumų atžvilgiu turi būti pripažintas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas su sąlyga, kad šis atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas kyla iš:***

(a) prestižo pirminio pripažinimo;

arba

…

18. Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

(a) verslo jungimo savikaina paskirstoma įsigytąjį identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus pripažįstant tikrąja verte, tačiau mokesčiai šiuo būdu nekoreguojami (žr. 19 paragrafą);

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

(c) prestižas atsiranda sujungus verslą (žr. 21 ir 32 paragrafus);

…

19. Verslo jungimo savikaina paskirstoma pripažįstant identifikuojamą įsigytą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrąja verte įsigijimo dieną. Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų mokesčių bazių neveikia verslo jungimas arba veikia jas skirtingai. Pavyzdžiui, kai turto balansinė vertė išauga iki tikrosios vertės, o turto mokesčių bazė ankstesniajam savininkui lieka savikaina, atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, nulemiantis atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo atsiradimą. Atsirandantis atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas daro įtaką prestižui (žr. 66 paragrafą).

21. Prestižas, atsirandantis verslo jungimo metu, yra vertinamas kaip verslo jungimo savikainos dalis, viršijanti įgijėjui priklausančią įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalį. Daugelis mokesčių institucijų neleidžia, nustatant apmokestinamąjį pelną, sumažinti prestižo, kaip jį mažinančių sąnaudų, balansinės vertės. Be to, tokiose institucijose prestižo kaina dažnai neatimama dukterinei įmonei pardavus savo pagrindinį verslą. Tokiose jurisdikcijose prestižo mokesčių bazė lygi nuliui. Bet koks skirtumas tarp prestižo balansinės vertės ir nulinės jo mokesčių bazės yra apmokestinamas laikinasis skirtumas. Tačiau šiame Standarte neleidžiama pripažinti atsirandančio atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, nes prestižas vertinamas kaip likutinis, o atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo pripažinimas padidintų prestižo balansinę vertę.

Pridedami 21A ir 21B paragrafai:

21A. Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, kuris nėra pripažintas, nes atsirado pirmą kartą pripažįstant prestižą, vėlesni sumažėjimai taip pat laikomi atsiradusiais pirmą kartą pripažįstant prestižą, todėl nėra pripažįstami pagal 15 paragrafo a) punktą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu įgyto prestižo kaina yra 100, o mokesčių bazė lygi nuliui, pagal 15 paragrafo a) punktą ūkio subjektui draudžiama pripažinti atsirandanti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą. Jeigu ūkio subjektas vėliau pripažįsta prestižui vertės sumažėjimo nuostolį, lygų 20 vienetų, tuomet su prestižu susijusio apmokestinamojo laikinojo skirtumo suma sumažinama nuo 100 iki 80 vienetų, o kartu sumažėja ir nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo vertė. Ši nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo vertė taip pat laikoma susijusia su prestižo pirminiu pripažinimu, todėl draudžiama ją pripažinti pagal 15 paragrafo a) punktą.

21B. Tačiau su prestižu susijusių apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai pripažįstami tik tada, jeigu jie neatsiranda prestižo pirminio pripažinimo metu. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu įgyto prestižo kaina yra 100 vienetų, nuo kurios 20 % kasmet, pradedant nuo įsigijimo metų, yra išskaičiuojama mokesčių reikmėms, tuomet prestižo mokesčių bazė pirminio pripažinimo metu lygi 100 vienetų, o įsigijimo metų pabaigoje –80 vienetų. Jeigu prestižo balansinė vertė įsigijimo metų pabaigoje išlieka nepakitusi –100 vienetų, tada apmokestinamasis laikinasis skirtumas, lygus 20 vienetų, tų metų pabaigoje padidėja. Kadangi šis apmokestinamasis laikinasis skirtumas nėra susijęs su prestižo pirminiu pripažinimu, atsirandantis atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas pripažįstamas.

22 paragrafo a) punktas, 24 paragrafas ir 26 paragrafo c) punktas taisomi taip:

22. …

(a) verslo jungimo atveju ūkio subjektas pripažįsta visus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus arba turtą ir jų įtaką prestižo sumai arba bet kokios įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumai. (žr. 19 paragrafą);

…

24. ***Atidėtųjų mokesčių turtas, susijęs su visais įskaitomais laikinaisiais skirtumais, turi būti parodytas tiek, kiek yra tikėtina, kad bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriam bus galima panaudoti įskaitomą laikinąjį skirtumą, išskyrus atvejį, kai atidėtųjų mokesčių turtas atsiranda turtą arba įsipareigojimą pirmą kartą pripažįstant sandoryje, kuris:***

(a) nėra verslo jungimas;

ir

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

…

IFRS 3

26. …

(c) verslo jungimo savikaina paskirstoma pripažįstant įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrąja verte įsigijimo dieną. Jei po įsigijimo pripažįstamas prisiimtas įsipareigojimas, tačiau susijusios išlaidos įskaitomos apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną tik būsimuoju laikotarpiu, atsiranda įskaitomas laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtųjų mokesčių turtui. Atidėtųjų mokesčių turtas atsiranda ir tada, kai įsigyto identifikuojamo turto tikroji vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę. Abiem atvejais atsirandantis atidėtųjų mokesčių turtas turi įtakos prestižui (žr. 66 paragrafą);

ir

…

Prieš 32 paragrafą esanti antraštė ir 32 paragrafas yra panaikinami.

68C paragrafas yra pridedamas, 58 paragrafo b) punktas ir 66-68 paragrafai taisomi o po 68 paragrafu pateikiamas pavyzdys šiuo būdu:

58. **…**

(b) verslo jungimas (žr. 66 ir 68 paragrafus).

66. Kaip paaiškinta 19 paragrafe ir 26 paragrafo c) punkte, jungiant verslą gali atsirasti laikinųjų skirtumų. Pagal 3 TFAS „*Verslo jungimai*“, ūkio subjektas pripažįsta bet kokį atsirandantį atidėtųjų mokesčių turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 paragrafe išdėstytus pripažinimo kriterijus) arba atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus kaip įsigijimo dieną identifikuojamą turtą ir įsipareigojimus. Dėl to šis atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai veikia prestižą arba bet kokios įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumą. Tačiau, remiantis 15 paragrafo a) punktu, ūkio subjektas nepripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, atsirandančių prestižą pripažįstant pirmą kartą.

67. Dėl verslo jungimo įgijėjas gali turėti galimybę atgauti savo paties atidėtųjų mokesčių turtą, kuris nebuvo pripažintas iki verslo sujungimo. Pavyzdžiui, įgijėjas gali panaudoti savo nepanaudotų mokesčių nuostolių pelną įsigyjamojo ūkio subjekto būsimo apmokestinamojo pelno atžvilgiu. Tokiais atvejais įgijėjas pripažįsta atidėtųjų mokesčių turtą, tačiau neįtraukia jo į verslo jungimo apskaitą ir todėl neatsižvelgia į jį nustatydamas prestižą arba bet kokios įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumą.

68. Jei galima nauda dėl įsigyjamojo ūkio subjekto pajamų mokesčio nuostolių, perkeliamų vėlesniems laikotarpiams, arba dėl kito atidėtųjų mokesčių turto neatitiko 3 TFAS pateiktų atskiro pripažinimo kriterijų, kai verslo jungimas pirmą kartą buvo įtrauktas į apskaitą, bet yra realizuojama vėliau, įgijėjas susidariusias atidėtųjų mokesčių pajamas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu. Be to, įgijėjas turi:

(a) sumažinti prestižo balansinę vertę iki sumos, kuri būtų pripažinta, jeigu atidėtųjų mokesčių turtas būtų buvęs pripažintas identifikuojamu turtu nuo įsigijimo dienos;

ir

(b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

Tačiau dėl šios procedūros neturi atsirasti įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, o anksčiau tokiu perviršiu pripažinta suma neturi padidėti.

Pavyzdys

Ūkio subjektas įsigijo dukterinę įmonę, kuri turėjo įskaitomus laikinuosius skirtumus, lygius 300 vienetų. Įsigijimo metu mokesčių tarifas buvo 30 %. Atsiradęs 90 vienetų atidėtųjų mokesčių turtas nebuvo pripažintas identifikuojamu turtu nustatant 500 vienetų dydžio prestižą, atsiradusį sujungus verslą. Praėjus 2 metams po įsigijimo, ūkio subjektas įvertino, kad būsimojo apmokestinamojo pelno turėtų pakakti visų įskaitomų laikinųjų skirtumų pelnui atstatyti.

Ūkio subjektas pripažįsta atidėtųjų mokesčių turtą, lygų 90 vienetų, o kaip pelną arba nuostolį – atidėtųjų mokesčių pajamas, lygias 90. Ūkio subjektas sumažina balansinę prestižo vertę 90 vienetų, o dėl šios vertės patirtas sąnaudas pripažįsta pelnu arba nuostoliu. Dėl to prestižo vertė sumažinama iki 410 vienetų – sumos, kuri būtų pripažinta, jeigu įsigijimo datą atidėtųjų mokesčių turtas 90 būtų buvęs pripažintas identifikuojamu turtu.

Jei mokesčių tarifas būtų padidėjęs iki 40 %, ūkio subjektas būtų pripažinęs atidėtųjų mokesčių turtą, lygų 120 vienetų (300, esant 40 %), o atidėtųjų mokesčių pajamas, lygias 120 vienetų – pelnu arba nuostoliu. Jeigu pelno tarifas būtų sumažėjęs iki 20 %, ūkio subjektas būtų pripažinęs atidėtųjų mokesčių turtą, lygų 60 vienetų (300, esant 20 %), ir atidėtųjų mokesčių pajamas, lygias 60 vienetų. Abiem atvejais ūkio subjektas 90 vienetų sumažintų ir balansinę prestižo vertę, o dėl šios sumos patirtas sąnaudas pripažintų pelnu arba nuostoliu.

68C. Kaip nurodoma 68A paragrafe, mokesčių išskaitymo (arba numatomo būsimojo mokesčių išskaitymo, įvertinto pagal 68B paragrafą suma gali skirtis nuo susijusių sukauptų atlyginimo išlaidų. Atskaitomybės laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis arba sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio pelną arba nuostolį, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda dėl: a) sandorio arba įvykio, pripažįstamo tiesiogiai nuosavybe tuo pačiu arba kitu laikotarpiu, arba b) verslo jungimo. Jei mokesčių išskaitymo suma (arba numatomas būsimas mokesčių išskaitymas) viršija susijusias sukauptas atlyginimo išlaidas, tai parodo, kad mokesčių išskaitymas yra susijęs ne tik su atlyginimo išlaidomis, bet ir nuosavybės straipsniu. Tokiu atveju susiję atskaitomybės laikotarpio arba atidėtieji mokesčiai turi būti tiesiogiai pripažinti nuosavybe.

C5 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Antraštiniame puslapyje antras po 14 TAS pavadinimo esantis paragrafas taisomas šitaip:

36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ 129 ir 130 paragrafuose nurodomi nuostolių dėl vertės sumažėjimo pateikimo segmentų atskaitomybėje reikalavimai.

Standartas

19 ir 21 paragrafai taisomi šitaip:

19. Segmento turto pavyzdžiais gali būti pagrindinėje segmento veikloje naudojamas trumpalaikis turtas, ilgalaikis materialusis turtas, finansinės nuomos turtas (17 TAS „*Nuoma*“) ir nematerialusis turtas. Jeigu konkretus nusidėvėjimo arba amortizacijos straipsnis įtraukiamas į segmento sąnaudas, atitinkamas turtas taip pat turi būti įtraukiamas į segmento turtą. Segmento turtui nepriskiriamas bendriems ūkio subjekto arba pagrindinės buveinės tikslams naudojamas turtas. Jam gali būti priskiriamas dviejų arba daugiau segmentų veikloje naudojamas turtas, jeigu egzistuoja racionalus tokio paskirstymo pamatas. Segmento turtą sudaro prestižas, tiesiogiai priskirtinas segmentui arba pamatuotu pagrindu paskirstomas, o segmento sąnaudoms priskiriami visi prestižui pripažįstami nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

21. Segmentų turto ir įsipareigojimų vertinimas apima verslo jungimo metu įsigyto ūkio subjekto identifikuojamų segmentų turto ir įsipareigojimų ankstesniųjų balansinių verčių koregavimus, net jei šie koregavimai atliekami vien konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo tikslu ir nefiksuojami nei patronuojančios, nei dukterinės įmonės atskirose finansinėse atskaitomybėse. Panašiai, jeigu po įsigijimo pagal 16 TAS leistiną perkainojimo modelį buvo perkainotas ilgalaikis materialusis turtas, segmento turto vertinimai atspindi šį perkainojimą.

IFRS 3

C6 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*“ (persvarstytame 2003 m.) 64 paragrafas panaikinamas.

C7 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Standartas

108 paragrafas taisomas šitaip:

108. Verslo jungimo metu ūkio subjektas turtą ir įsipareigojimus, kylančius dėl išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pripažįsta dabartine šios prievolės verte, prieš tai atėmęs planui skirto turto tikrąją vertę (žr. 3 TFAS „*Verslo jungimai*“). Dabartinė įsipareigojimo vertė apima visas toliau nurodytas sudedamąsias dalis, net jeigu įgijėjas įsigijimo datą jų nepripažino:

(a) aktuarinį pelną ir nuostolius, atsiradusius iki įsigijimo datos (tiek patenkančius, tiek nepatenkančius į 10 % „vertės intervalą“);

(b) buvusias tarnybos išlaidas, atsiradusias dėl išmokų pasikeitimų arba plano įdiegimo iki įsigijimo datos;

ir

…

C8 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*“ 30 paragrafas taisomas taip:

30. Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos įtraukiamos į konsoliduotą finansinę atskaitomybę nuo įsigijimo datos, kaip numatyta 3 TFAS. Pajamos ir sąnaudos

C9 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Bendros kontrolės apibrėžimas 2 paragrafe taisomas taip:

Bendra (jungtinė) kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su veikla susijusiems strateginiams finansiniams bei veiklos sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole (dalininkų) sutikimas.

15 paragrafe pateikta nuoroda į 22 TAS „*Verslo jungimai*“ panaikinama. Atlikus šį pakeitimą ir pakeitimus, susijusius su 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimams ar nutraukiamajai veiklai*“, 15 paragrafas taisomas šitaip:

15. Jeigu investicija į asocijuotą įmonę, anksčiau klasifikuota kaip laikoma pardavimui, nebeatitinka šių kriterijų ir nebegali būti toliau šitaip klasifikuojama, ji turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo tada, kai pradedama klasifikuoti kaip laikoma pardavimui. Laikotarpių, kada investiciją bus pradėta klasifikuoti kaip laikomą pardavimui, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

23 ir 33 paragrafai taisomi taip:

23. Investicija į asocijuotą įmonę yra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo tos dienos, kai ši tampa asocijuota įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks skirtumas tarp investicijos savikainos ir asocijuotos įmonės identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynos tikrosios vertės dalies, priklausančios investuotojui, turi būti apskaitomas pagal 3 TFAS „*Verslo jungimai*“. Todėl:

(a) susijęs su asocijuota įmone prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. Tačiau šio prestižo amortizavimas yra neleidžiamas, todėl negali būti įtraukiamas nustatant investuotojui priklausančią asocijuotos įmonės pelno arba nuostolio dalį.

(b) bet kokia investuotojui priklausanti asocijuotos įmonės identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynos tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, nėra įtraukiama į investicijos balansinę vertę, tačiau įtraukiama kaip pajamos nustatant investuotojui priklausančią asocijuotos įmonės pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpiu.

Po įsigijimo asocijuotos įmonės pelno arba nuostolio dalies, priklausančios investuotojui, koregavimai yra atliekami, pavyzdžiui, apskaitant nudėvimojo turto nusidėvėjimą remiantis to turto vienetų tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną. Ir panašiai, atitinkami asocijuotos įmonės pelno arba nuostolio dalies, priklausančios investuotojui, koregavimai po įsigijimo yra atliekami dėl prestižo ir ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo nuostolių, kuriuos pripažįsta asocijuota įmonė.

33. Kadangi prestižas, įtrauktas į investicijos į asocijuotą įmonę balansinę vertę, nėra atskirai pripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ pateiktus prestižo vertės sumažėjimo patikrinimo reikalavimus. Tačiau dėl galimo sumažėjimo pagal 36 TAS tikrinama visa investicijos balansinė vertė, investicijos atsiperkamąją vertę (naudojimo vertę arba tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas – didesniąją iš jų) lyginant su investicijos balansine verte, jeigu 39 TAS reikalavimų taikymas parodo, kad investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Nustatydamas investicijos naudojimo vertę, ūkio subjektas įvertina:

(a) jam priklausančią įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės dalį, kurią, kaip manoma, sukaups asocijuota įmonė, įskaitant pinigų srautus iš asocijuotos įmonės veiklos ir pajamas dėl galutinio investicijos perleidimo;

arba

(b) įvertintų būsimųjų pinigų srautų, kurie turėtų susidaryti dėl dividendų, gautinų iš investicijos ir galutinio investicijos perdavimo, dabartinę vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, abu metodai duoda tokį pat rezultatą.

C10 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Bendros kontrolės apibrėžimas 3 paragrafe taisomas taip:

Bendra (jungtinė) kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su veikla susijusiems strateginiams finansiniams bei veiklos sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole (dalininkų), sutikimas.

11 paragrafas taisomas šitaip:

11. Sutartimi įformintu susitarimu nustatoma bendrosios įmonės bendra kontrolė. Šis reikalavimas garantuoja, kad nė vienas dalininkas negali vienašališkai kontroliuoti bendrosios įmonės veiklos.

43 paragrafe pateikta nuoroda į 22 TAS „*Verslo jungimai*“ panaikinama. Atlikus šį pakeitimą bei pakeitimus, susijusius su 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimams ar nutraukiamajai veiklai*“, 43 paragrafas taisomas šitaip:

43. Jeigu dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, anksčiau klasifikuota kaip laikoma pardavimui, nebeatitinka šių kriterijų ir nebegali būti toliau šitaip klasifikuojama, ji turi būti apskaitoma naudojant proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodą nuo tada, kai bus klasifikuojama kaip laikoma pardavimui. Laikotarpių, kada dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje bus pradėta klasifikuoti kaip laikoma pardavimui, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

IFRS 3

C11 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*“ (persvarstytame 2003 m.) 4 paragrafo c) punkto numeracija keičiama į d) punktą. 4 paragrafo d) punkto numeracija keičiama į c) punktą ir šis punktas taisomas taip:

(c) sutartys dėl neapibrėžtųjų atsiskaitymų verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS „Verslo jungimai“).Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.

Atlikus šį pakeitimą ir pakeitimus, atliktus 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“, 4 paragrafo c)-e) punktai taisomi taip:

(c) sutartys dėl neapibrėžtųjų atsiskaitymų verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS „Verslo jungimai“).Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.

(d) draudimo sutartys, kaip apibrėžta 4 TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis Standartas taikomas išvestinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jeigu 39 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitytų atskirai.

(e) finansinės priemonės, kurioms taikomas 4 TFAS, nes jos turi savarankiško dalyvavimo elementą. Šių priemonių išleidėjas tokiems elementams neprivalo taikyti šio Standarto 15-32 ir AG25-AG35 paragrafų, susijusių su finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės priemonių atskyrimu. Tačiau šios priemonės turi atitikti visus kitus šio Standarto reikalavimus. Be to, šis Standartas taikomas į tokias priemones įterptoms išvestinėms priemonėms (žr. 39 TAS).

Remiantis 2 TFAS „*Apmokėjimas akcijomis*“ įterptas 4 paragrafo f) punktas nekeičiamas.

C12 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*“ 22 ir 64 paragrafai taisomi taip:

22. Paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip verslo sujungimo dalis, nuo įsigijimo dienos įtraukiamos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį. Taip yra todėl, kad įgijėjas įsigyjamojo ūkio subjekto pelną ir nuostolius įtraukia į savo pelno (nuostolio) ataskaitą nuo tos dienos.

64. ***Jei… turi būti atskleidžiama. Be to, pagrindinis arba sumažintasis visų atskaitomybės laikotarpių pelnas vienai akcijai turi būti koreguojamas dėl klaidų poveikio ir koregavimų, atsirandančių dėl apskaitos politikos pasikeitimo, apskaitytų retrospektyviai.***

C13 34 TAS „*Tarpinė finansinė atskaitomybė*“ 16 paragrafo i) papunktis ir 18 paragrafas taisomi taip:

16. **…**

(i) ūkio subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių ir ilgalaikių investicijų įsigijimą ir perleidimą, restruktūrizavimą ir nutraukiamąją veiklą. Verslo jungimo atveju ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri turi būti atskleista pagal 3 TFAS„Verslo jungimai“66-73 paragrafus;

ir

…

18. Kituose Standartuose nurodoma, kokia konkreti informacija turi būti pateikiama finansinėje atskaitomybėje. Tame kontekste finansinė atskaitomybė – tai finansinių ataskaitų, paprastai įtraukiamų į metinę finansinę atskaitomybę, o kartais ir į kitas ataskaitas, rinkiniai. Pateikti informaciją, kurios reikalaujama kituose Standartuose, išskyrus 16 paragrafo i) papunktyje nustatytus reikalavimus, yra nebūtina, jeigu ūkio subjekto tarpinę finansinę atskaitomybę sudaro vien tik sutrumpintos finansinės ataskaitos ir pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos, o ne pilnas finansinių ataskaitų rinkinys.

C14 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ 5 paragrafas taisomas taip:

5. Kai kitame Standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto atvejai, ūkio subjektas taiko tą kitą Standartą. Pavyzdžiui, 3 TFAS „*Verslo jungimai*“ nagrinėjama, kaip įgijėjas turi apskaityti verslo jungimo metu prisiimtus neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Be to, tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami Standartuose, skirtuose:

…

C15 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*“ (persvarstyto 2003 m.) 2 paragrafo f) ir h) punktai panaikinami remiantis 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“. 2 paragrafo g) punkto numeracija keičiama į f), o punktas taisomas taip, kaip nurodyta žemiau. 2 paragrafo g) punktas pridedamas taip, kaip nurodyta žemiau. Atlikus šiuos pakeitimus ir pakeitimus dėl 4 TFAS, 2 paragrafo d)-g) punktai taisomi taip:

(d) ūkio subjekto išleistas finansines priemones, atitinkančias nuosavybės priemonės apibrėžimą, pateiktą 32 TAS (įskaitant pasirinkimo sandorius ir garantijas). Tačiau tokių nuosavybės priemonių turėtojas privalo joms taikyti šį Standartą, išskyrus atvejus, kai tos priemonės atitinka ankstesniame a) punkte nurodytą išimtį.

(e) teises ir prievoles pagal draudimo sutartis, kaip nurodyta 4 TFAS „Draudimo sutartys“ arba pagal sutartį, kuri priklauso 4 TFAS taikymo sričiai, nes turi savarankiško dalyvavimo elementą. Tačiau šis Standartas taikomas į tokią sutartį įterptai išvestinei priemonei, jeigu ta priemonė pati nėra sutartis, priklausanti 4 TFAS taikymo sričiai (žr. 10-13 paragrafus ir A priedėlio AG23-AG33 paragrafus). Be to, jeigu draudimo sutartis yra finansinės garantijos sutartis, sudaryta arba išlaikyta finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą perduodant kitai šaliai pagal šį Standartą, išleidėjas sutarčiai turi taikyti šį Standartą (žr. 3 paragrafą ir A priedėlio AG4A paragrafą).

(f) sutartys dėl neapibrėžtųjų atsiskaitymų verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS „Verslo jungimai“). Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.

(g) verslo jungimo metu tarp įgijėjo ir pardavėjo sudaromos įsigyjamojo ūkio subjekto būsimo pirkimo arba pardavimo sutartys.

2 paragrafo i) ir j) punktų numeracija keičiama į h) ir i). Pagal 2 TFAS „*Apmokėjimas akcijomis*“ įterpiamas 2 paragrafo i) punktas.

C16 [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

C17 [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

C18 NAK-32 „*Nematerialusis turtas – tinklapio savikaina*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

8-10 paragrafai taisomi šitaip:

8. Sukurtas tinklapis turėtų būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tada ir tik tada, kai ūkio subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38.21 TAS, bet ir tuos, kurie nustatyti 38.57 TAS. Visų pirma, ūkio subjektas turi gebėti pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jo tinklapis ateityje duos ekonominės naudos, pagal 38.57 TAS d) punktą, kai, pavyzdžiui, tinklapis geba duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas dėl užsakymų, kuriuos ketinama pateikti, įjungimo. Ūkio subjektas negali parodyti, kaip jo sukurtas tinklapis, kurio vienintelė arba pagrindinė paskirtis – ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimas bei reklama, duos ekonominės naudos ateityje; dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip sąnaudas tada, kai jos patiriamos.

IFRS 3

9. Visos vidaus išlaidos, susijusios su ūkio subjekto tinklapio kūrimu ir naudojimu, turi būti apskaitoje parodomos pagal 38 TAS reikalavimus. Reikėtų atsižvelgti į visas veiklos rūšis, dėl kurių patiriamos išlaidos (pvz., darbuotojų mokymą ir tinklapio techninę priežiūrą), bei tinklapio kūrimo ir vėlesnį etapą siekiant nustatyti tinkamą apskaitos būdą (papildomi nurodymai pateikiamai šio Aiškinimo Priedėlyje). Pavyzdžiui:

   (a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimo etapą, kaip nurodoma 38 TAS 54-56 paragrafuose. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.

   (b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtros etapas, grafinio dizaino etapas ir turinio kūrimo etapas, jeigu turinys kuriamas kitiems tikslams, o ne ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimui bei reklamai, savo pobūdžiu yra panašūs į plėtros etapą, apibūdintą 38 TAS 57-64 paragrafuose. Šiuose etapuose patirtos išlaidos turėtų būti įskaitomos į tinklapio, pripažįstamo nematerialiuoju turtu pagal šio Aiškinimo 8 paragrafą, savikainą, kai šios išlaidos gali būti tiesiogiai priskiriamos ir kai jos yra būtinos tinklapio kūrimui, gamybai arba paruošimui naudoti vadovybės numatytu būdu. Pavyzdžiui, specialiai tinklapiui skirto turinio pirkimo arba kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo ūkio subjektas reklamuoja arba propaguoja savo produktus ir paslaugas) arba išlaidos tam, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turėtų būti įskaitomos į plėtros išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38.71 TAS reikalavimus išlaidos nematerialiajam straipsniui, ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse buvusios įtrauktos į sąnaudas, neturėtų būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi vėlesnę datą (pvz., visiškai amortizavus autoriaus teisių išlaidas, o po to turinį patalpinus tinklapyje);

   (c) išlaidos, patirtos turinio plėtros etape, jei turinys kuriamas ūkio subjekto paslaugoms ir produktams propaguoti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38.69 TAS c) punkte. Pavyzdžiui, apskaitant išlaidas profesionalioms paslaugoms, susijusioms su ūkio subjekto produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, jos turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalios paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos patalpinamos tinklapyje;

   (d) naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklapio kūrimas užbaigiamas. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, jei jos neatitinka 38.18 TAS nustatytų pripažinimo kriterijų.

10. Tinklapis, pagal šio Aiškinimo 8 paragrafą pripažįstamas nematerialiuoju turtu, turi būti po pirminio pripažinimo vertinamas pagal 38.72-.87 TAS reikalavimus. Tinklapio naudingo tarnavimo laiko geriausias įvertinimas turi būti trumpas.

Paragrafas „**Įsigaliojimo data**“ taisomas šitaip:

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja nuo 2002 m. kovo 25 d. Šio Aiškinimo taikymo rezultatai turėtų būti įtraukiami į apskaitą vadovaujantis pereinamojo laikotarpio reikalavimais, nustatytais 1998 m. išleistoje 38 TAS versijoje. Dėl to, jeigu anksčiau nematerialiajam turtui priskirtas tinklapis nebeatitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, bet iki tol buvo pripažintas turtu, šis straipsnis turėtų būti panaikinamas tą dieną, kai šis Aiškinimas pradeda galioti. Kai tinklapis egzistuoja ir jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, tačiau anksčiau jis nebuvo pripažintas turtu, nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas nuo šio Aiškinimo įsigaliojimo dienos. Kai tinklapis egzistuoja, o jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, kai jis anksčiau buvo pripažintas nematerialiuoju turtu ir pirmą kartą pripažįstant įvertintas savikaina, pirminio pripažinimo metu nurodyta suma laikoma tinkamai nustatyta.

4 - ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Draudimo sutartys

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-12
Įterptosios išvestinės priemonės	7-9
Indėlio komponentų išskaidymas	10-12
Pripažinimas ir vertinimas	13-35
Laikinos kai kurių kitų TFAS taikymo išimtys	13-20
Įsipareigojimo pakankamumo testas	15-19
Perdraudimo turto vertės sumažėjimas	20
Apskaitos politikos keitimai	21-30
Dabartinės rinkos palūkanų normos	24
Dabartinės praktikos tęsimas	25
Atsargumas	26
Būsimasis investavimo pelningumas	27-29
Šešėlinė apskaita	30
Draudimo sutartys, įgytos verslo jungimo arba portfelio perdavimo būdu	31-33
Savarankiško dalyvavimo elementai	34-35
Savarankiško dalyvavimo elementai draudimo sutartyse	34
Finansinių priemonių savarankiško dalyvavimo elementai	35
Pateikimas	36-39
Pripažįstamų sumų paaiškinimas	36-37
Pinigų srautų sumos, išsidėstymas laike ir neapibrėžtumas	38-39
Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis	40-45
Pateikimas	42-44
Finansinio turto pervardijimas	45

TIKSLAS

1. Šiuo TFAS siekiama apibrėžti *draudimo sutarčių pateikimo atskaitomybėje* tvarką, kurią turi taikyti bet kuris šių sutarčių išleidėjas (šiame TFAS apibrėžiamas kaip *draudikas*) tol, kol Taryba užbaigs savo projekto apie draudimo sutartis antrąjį etapą. Šiame TFAS konkrečiai reikalaujama:

   (a) draudikų taikomos draudimo sutarčių apskaitos saikingų patobulinimų.

IFRS 4

(b) pateikimo, parodančio ir paaiškinančio draudiko finansinėje atskaitomybėje dėl draudimo sutarčių atsirandančias sumas bei padedančio tokios finansinės atskaitomybės vartotojams suprasti draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų sumas, išsidėstymą laike ir neapibrėžtumą.

TAIKYMAS

2. Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS:

(a) savo išleidžiamoms draudimo sutartims (įskaitant *perdraudimo sutartis)* ir turimoms perdraudimo sutartims.

(b) savo išleidžiamoms finansinėms priemonėms su *savarankišku dalyvavimo elementu* (žr. 35 paragrafą). 32 TAS „*Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas*“ reikalaujama informacijos apie finansines priemones pateikimų, įskaitant priemones su šiuo elementu.

3. Šiame TFAS nenagrinėjami kiti draudikų apskaitos aspektai, pvz., draudikų turimo finansinio turto ir išleidžiamų finansinių įsipareigojimų apskaita (žr. 32 TAS ir 39 TAS „*Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas*“), neskaitant pereinamųjų nuostatų, išdėstytų 45 paragrafe.

4. Ūkio subjektas neturi taikyti šio TFAS:

(a) Gamintojo, tarpininko arba mažmenos prekybininko tiesiogiai išleidžiamoms produktų garantijoms (žr. 18 TAS „*Pajamos*“ ir 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“).

(b) darbdavių turtui ir įsipareigojimams pagal išmokų darbuotojams planus (žr. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“ ir 2 TFAS „*Apmokėjimas akcijomis*“), taip pat pensinio aprūpinimo įsipareigojimams, apskaitomiems pagal nustatytus pensinio aprūpinimo planus (žr. 26 TAS „*Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė*“).

(c) sutartinėms teisėms arba sutartinėms prievolėms, neapibrėžtoms dėl būsimo nefinansinio straipsnio panaudojimo arba dėl teisės jį panaudoti (pavyzdžiui, kai kuriems licencijų mokesčiams, autoriniams atlyginimams, neapibrėžtiesiems nuomos mokesčiams ir panašiems straipsniams), be to, nuomininko likvidacinės vertės garantijai, įterptai į finansinės nuomos sutartį (žr. 17 TAS „*Nuoma*“, 18 TAS „*Pajamos*“ ir 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“).

(d) finansinėms garantijoms, kurias ūkio subjektas suteikia arba išlaiko perduodamas kitai šaliai finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus, kuriuos nagrinėja 39 TAS, nepriklausomai nuo to, ar šios finansinės garantijos apibūdinamos kaip finansinės garantijos, kaip akredityvai ar kaip draudimo sutartys (žr. 39 TAS).

(e) neapibrėžtiems atsiskaitymams, mokėtiniems arba gautiniems dėl verslo jungimo (žr. 3 TFAS „*Verslo jungimai*“).

(f) *tiesioginio draudimo sutartims*, turimoms šio ūkio subjekto (t.y. tiesioginio draudimo sutartims, pagal kurias šis ūkio subjektas yra *draudėjas*). Tačiau *perdraudėjas* turi taikyti šį TFAS savo turimoms perdraudimo sutartims.

5. Paprastumo sumetimais šiame TFAS bet kuris ūkio subjektas, išleidžiantis draudimo sutartį, apibūdinamas kaip draudikas, nepriklausomai nuo to, ar toks išleidėjas teisiniu arba priežiūros požiūriu yra laikomas draudiku, arba ne.

6. Perdraudimo sutartis yra draudimo sutarties tipas. Dėl to visos šiame TFAS esančios nuorodos į draudimo sutartis taip pat taikomos perdraudimo sutartims.

Įterptosios išvestinės priemonės

7. 39 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas kai kurias įterptąsias išvestines priemones atskirtų nuo jų pagrindinės sutarties, vertintų jas *tikrąja verte* ir įtrauktų jų tikrosios vertės pokyčius į pelną arba nuostolį. Į draudimo sutartis įterptoms išvestinėms priemonėms taikomas 39 TAS – išskyrus atvejį, kada įterptoji išvestinė priemonė pati yra draudimo sutartimi.

8. Dėl išimties iš 39 TAS reikalavimų draudikui nereikia atskirti ir tikrąja verte vertinti draudėjo pasirinkimo teisės nutraukti draudimo sutartį už fiksuotą sumą (arba sumą, pagrįstą fiksuota suma ir palūkanų norma), net jeigu pasinaudojimo šia teise kaina skiriasi nuo pagrindinio *draudimo įsipareigojimo* balansinės vertės. Tačiau 39 TAS reikalavimai taikomi pasirinkimo parduoti sandoriui arba grynųjų pinigų grąžinimo pasirinkimo sandoriui, įterptam į draudimo sutartį, jeigu grąžinamoji suma keičiasi priklausomai nuo finansinio kintamojo (pvz., nuosavybės ar prekių kainos arba indekso) arba nefinansinio kintamojo, nebūdingo sutarties šaliai. Šis reikalavimas taip pat taikomas, jeigu turėtojo galimybę pasinaudoti pasirinkimo parduoti sandoriu arba grynųjų pinigų grąžinimo pasirinkimo sandoriu sąlygoja minėtasis kintamasis (pavyzdžiui, pasirinkimo parduoti sandoriu gali būti pasinaudota, jeigu akcijų biržos indeksas pasiekia nustatytą lygį).

9. 8 paragrafas taip pat taikomas finansinės priemonės su savarankišku dalyvavimo elementu grąžinimo pasirinkimo sandoriui.

Indėlio komponentų išskaidymas

10. Kai kurios draudimo sutartys apima draudimo komponentą ir *indėlio komponentą*. Tam tikrais atvejais reikalaujama arba leidžiama, kad draudikas *išskaidytų* šiuos komponentus:

    (a) išskaidymo reikalaujama, jeigu tenkinamos abi žemiau minimos sąlygos:

        (i) draudikas gali atskirai (t.y. neatsižvelgdamas į draudimo komponentą) vertinti indėlio komponentą (įskaitant bet kokius įterptus grąžinimo pasirinkimo sandorius).

        (ii) draudiko apskaitos politika kitais atvejais nereikalauja, kad jis pripažintų visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento.

    (b) išskaidymas leidžiamas, bet jo nereikalaujama, jeigu draudikas gali atskirai vertinti indėlio komponentą pagal a) punkto i) papunktį, bet jo apskaitos politika reikalauja pripažinti visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento, nepriklausomai nuo šioms teisėms ir prievolėms vertinti naudojamo pagrindo.

    (c) išskaidymas draudžiamas, jeigu draudikas negali atskirai vertinti indėlio komponento pagal a) punkto i) papunktį.

11. Toliau kaip pavyzdys pateikiamas atvejis, kada draudiko apskaitos politika iš jo nereikalauja pripažinti visų prievolių, atsirandančių dėl indėlio komponento. Perdraudėjas iš *perdraudiko* gauna kompensaciją dėl nuostolių, bet sutartis įpareigoja perdraudėją grąžinti kompensaciją vėlesniais metais. Ši prievolė atsiranda dėl indėlio komponento. Jeigu perdraudėjo apskaitos politika kitu atveju leistų jam kompensaciją pripažinti pajamomis nepripažįstant atsirandančios prievolės, išskaidymo reikalaujama.

12. Kad išskaidytų sutartį, draudikas turi:

    (a) taikyti šį TFAS draudimo komponentui.

    (b) taikyti 39 TAS indėlio komponentui.

IFRS 4

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Laikinos kai kurių kitų TFAS taikymo išimtys

13. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ 10-12 paragrafuose apibrėžiami kriterijai, pagal kuriuos ūkio subjektas turi pasirinkti apskaitos politiką, jeigu konkrečiam straipsniui negalima pritaikyti jokio TFAS. Tačiau šiuo TFAS draudikas atleidžiamas nuo minėtų apskaitos politikos kriterijų taikymo:

(a) jo išleidžiamoms draudimo sutartims (įskaitant susijusias įsigijimo sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, aprašytą 31 ir 32 paragrafuose);

ir

(b) jo turimoms perdraudimo sutartims.

14. Nepaisant to, draudikas šiuo TFAS neatleidžiamas nuo kai kurių 8 TAS 10-12 paragrafų kriterijų taikymo. Draudikas:

(a) neturi pripažinti įsipareigojimais jokių atidėjinių galimoms ateities išmokoms, jeigu tos išmokos atsiranda dėl draudimo sutarčių, neegzistuojančių atskaitomybės dieną (pvz., atidėjinių katastrofoms ir nuostolių svyravimo išlyginimo atidėjinių).

(b) turi atlikti 15-19 paragrafuose aprašytą *įsipareigojimo pakankamumo testą*.

(c) turi pašalinti draudimo įsipareigojimą (arba draudimo įsipareigojimo dalį) iš savo balanso tada ir tik tada, kuomet šis išnyksta – t.y., kai už sutartimi apibrėžtą prievolę yra atsiskaitoma, ji nutraukiama arba jos galiojimo laikas baigiasi.

(d) neturi tarpusavyje užskaityti:

(i) *perdraudimo turto* su susijusiais draudimo įsipareigojimais;

arba

(ii) pajamų ar sąnaudų dėl perdraudimo sutarčių su pajamomis ar sąnaudomis dėl susijusių draudimo sutarčių.

(e) turi įvertinti, ar nėra įvykęs jo perdraudimo turto vertės sumažėjimas (žr. 20 paragrafą).

Įsipareigojimo pakankamumo testas

15. **Kiekvienos atskaitomybės sudarymo dieną draudikas turi įvertinti, ar jo pripažįstami draudimo įsipareigojimai yra pakankami, panaudodamas savo draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų dabartinius įvertinimus. Jeigu toks įvertinimas parodo, kad jo draudimo įsipareigojimų balansinė vertė (atėmus susijusias atidėtąsias įsigijimo sąnaudas ir 31 bei 32 paragrafuose aptariamą susijusį nematerialųjį turtą) nėra pakankama įvertintų būsimųjų pinigų srautų atžvilgiu, visas nepakankamumas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.**

16. Jeigu draudikas taiko įsipareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį nustatytus minimalius reikalavimus, šis TFAS papildomų reikalavimų nebeiškelia. Minimalūs reikalavimai yra šie:

(a) Atliekant testą, reikia atsižvelgti į visų sutartinių pinigų srautų, su jais susijusių pinigų srautų (pvz., išmokų sureguliavimo sąnaudų) ir dėl įterptų pasirinkimo sandorių ir garantijų atsirandančių pinigų srautų dabartinius įvertinimus.

(b) Jeigu testas parodo, kad įsipareigojimas yra nepakankamas, visas nepakankamumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

17. Jeigu draudiko apskaitos politika nereikalauja įsipareigojimo pakankamumo testo, atitinkančio 16 paragrafe esančius minimalius reikalavimus, draudikas turi:

(a) nustatyti aktualių draudimo įsipareigojimų (*) balansinę vertę, atėmęs šias balansines vertes:

(i) bet kokių susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų;

ir

(ii) bet kokio susijusio nematerialiojo turto, pvz., įsigyto verslo jungimo arba portfelio perdavimo metu (žr. 31 ir 32 paragrafus). Tačiau į susijusį perdraudimo turtą nėra atsižvelgiama, nes draudikas jį apskaito atskirai (žr. 20 paragrafą).

(b) nustatyti, ar a) punkte apibūdintoji suma yra mažesnė už balansinę vertę, kuri būtų reikalinga, jeigu aktualūs draudimo įsipareigojimai patektų į 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ reguliavimo sritį. Jei ši suma yra mažesnė, draudikas turi visą skirtumą pripažinti pelnu arba nuostoliu ir sumažinti susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ar susijusio nematerialiojo turto balansines vertes arba padidinti aktualių draudimo įsipareigojimų balansinę vertę.

18. Jeigu draudiko įsipareigojimo pakankamumo testas atitinka minimalius 16 paragrafe nurodytus reikalavimus, testas yra taikomas tokiu apibendrinimo lygiu, koks apibrėžiamas pagal jį. Jeigu įsipareigojimo pakankamumo testas neatitinka tų minimalių reikalavimų, 17 paragrafe aprašytas palyginimas turi būti atliekamas sutarčių, kurių objektas yra maždaug panašios rizikos ir kurios valdomos kartu kaip vienas portfelis, portfelio lygiu.

19. 17 paragrafo b) punkte apibūdintoji suma (t.y. 37 TAS taikymo rezultatas) turi atspindėti būsimą investavimo pelną (žr. 27-29 paragrafus) tada, ir tik tada, jeigu 17 paragrafo a) punkte apibūdintoji suma taip pat atspindi šį pelną.

Perdraudimo turto vertės sumažėjimas

20. Jeigu perdraudėjui priklausančio perdraudimo turto vertė sumažėja, perdraudėjas turi atitinkamai sumažinti to turto balansinę vertę ir pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu. Perdraudimo turto vertė yra sumažėjusi tada ir tik tada, kai:

(a) dėl įvykio, įvykusio po perdraudimo turto pirminio pripažinimo, atsiranda objektyvių įrodymų, kad perdraudėjas gali neatgauti visų jam priklausančių pagal sutarties sąlygas sumų;

ir

(b) šio įvykio poveikį sumoms, kurias perdraudėjas gaus iš perdraudiko, galima patikimai įvertinti.

Apskaitos politikos keitimai

21. 22-30 paragrafai taikomi tiek draudiko, jau taikančio TFAS, tiek ir draudiko, taikančio TFAS pirmą kartą, vykdomiems keitimams.

22. **Draudikas gali keisti draudimo sutarčių apskaitos politiką tada, ir tik tada, jeigu dėl pakeitimo finansinė atskaitomybė tampa svarbesne vartotojų poreikiui priimti ekonominius sprendimus, o jos patikimumas nesumažėja; arba ji tampa labiau patikima, nesumažėjant jos svarbumui. Draudikas gali įvertinti svarbumą ir patikimumą pagal 8 TAS pateiktus kriterijus.**

(*) Šiuo atveju draudimo įsipareigojimai yra tokie draudimo įsipareigojimai (taip pat susijusios atidėtasios įsigijimo sąnaudos ir susijęs nematerialusis turtas), kai pagal draudiko apskaitos politiką nebūtina atlikti įsipareigojimo pakankamumo testą, jei jie atitinka 16 paragrafe nurodytus minimalius reikalavimus.

IFRS 4

23. Draudimo sutarčių apskaitos politikos keitimams pateisinti draudikas turi parodyti, kad dėl keitimų jo finansinė atskaitomybė geriau atitinka 8 TAS kriterijus; nors dėl keitimo pasiekti visiško šių kriterijų atitikimo nebūtina. Žemiau aptariami šie konkretūs klausimai:

(a) dabartinės palūkanų normos (24 paragrafas);

(b) dabartinės praktikos tęsimas (25 paragrafas);

(c) atsargumas (26 paragrafas);

(d) būsimasis investavimo pelningumas (27-29 paragrafai);

ir

(e) šešėlinė apskaita (30 paragrafas).

Dabartinės rinkos palūkanų normos

24. Draudikui leidžiama (tačiau iš jo nereikalaujama) pakeisti savo apskaitos politiką, iš naujo įvertinant įvardintus draudimo įsipareigojimus (*) taip, kad jie atspindėtų dabartines rinkos palūkanų normas, ir pripažįstant šių įsipareigojimų pokyčius pelno (nuostolio) ataskaitoje. Tuo pačiu metu jis gali įdiegti apskaitos politiką, kurios taikymui reikia kitų dabartinių įvertinimų ir prielaidų įvardintiems įsipareigojimams. Šiame paragrafe esantis pasirinkimas leidžia draudikui keisti įvardintų įsipareigojimų apskaitos politiką nuosekliai netaikant jos visiems panašiems įsipareigojimams, kaip kitu atveju būtų reikalaujama 8 TAS. Jeigu draudikas įvardija įsipareigojimus, priskiriamus šiai išimčiai, jis turi nuosekliai taikyti dabartines rinkos palūkanų normas (ir kitus taikytinus dabartinius įvertinimus bei prielaidas) visiems šiems įsipareigojimams visais atskaitomybės laikotarpiais tol, kol tie įsipareigojimai išnyks.

Dabartinės praktikos tęsimas

25. Draudikas gali tęsti žemiau nurodytą praktiką, jei vykdė ją anksčiau, tačiau bet kurios iš šių praktikų įdiegimas netenkintų 22 paragrafo reikalavimų:

(a) draudimo įsipareigojimų vertinimo nediskontuotu pagrindu.

(b) sutartinių teisių į būsimus investicijų valdymo atlygių vertinimo suma, viršijančia jų tikrąją vertę, palyginus šiuos atlygius su dabartiniais atlygiais, nustatomais kitų rinkos dalyvių už panašias paslaugas. Tikėtina, kad tų sutartinių teisių įsteigimo pradžios tikroji vertė yra lygi jų įsteigimo savikainai – išskyrus atvejį, jeigu būsimiems investicijos valdymo mokesčiams ir susijusioms išlaidoms negalima rasti palyginamų pavyzdžių rinkoje.

(c) nevienodos apskaitos politikos taikymo dukterinių įmonių draudimo sutartims (ir bet kokioms susijusioms atidėtosioms įsigijimo sąnaudoms bei susijusiam nematerialiajam turtui), išskyrus 24 paragrafe leidžiamas išimtis. Jeigu apskaitos politika nėra vienoda, draudikas gali ją pakeisti tada, jei dėl pakeitimo ši politika netaps dar prieštaringesne ir tenkins kitus šio TFAS reikalavimus.

Atsargumas

26. Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos tam, kad eliminuotų pernelyg didelį atsargumą. Tačiau, jeigu draudikas vertina savo draudimo sutartis su pakankamu atsargumu, papildomo atsargumo įvesti nereikia.

(*) Šiame paragrafe draudimo įsipareigojimai apima susijusiųjų atidėtųjų įsigijimų sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, kurie yra minimi 31 ir 32 paragrafuose.

Būsimasis investavimo pelningumas

27. Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos tam, kad eliminuotų būsimąjį investavimo pelningumą. Tačiau egzistuoja ginčytina prielaida, kad draudiko finansinė atskaitomybė taps mažiau svarbia ir patikima, jeigu jis draudimo sutartims vertinti įdiegs apskaitos politiką, atspindinčią būsimąjį investavimo pelningumą, tuo atveju, jeigu šis pelningumas nedaro įtakos sutartiniams mokėjimams. Apskaitos politikos, atspindinčios tokį pelningumą, pavyzdžiai:

(a) diskonto normos, atspindinčios tikėtiną draudiko turto grąžą, naudojimas;

arba

(b) šio turto atsiperkamumo planavimas pagal tikėtiną grąžos normą, diskontuojant planuojamąsias atsiperkamąsias sumas skirtinga norma ir įtraukiant rezultatą į įsipareigojimo vertinimą.

28. Draudikas gali apeiti 27 paragrafe apibūdintą ginčytiną prielaidą tada ir tik tada, jeigu kiti apskaitos politikos keitimo komponentai padidina jo finansinės atskaitomybės svarbumą ir patikimumą tiek, kad atsvertų svarbumo ir patikimumo sumažėjimą įtraukus būsimąjį investavimo pelningumą. Pavyzdžiui, manykime, kad draudiko dabartinė draudimo sutarčių apskaitos politika susijusi su pernelyg dideliu atsargumu, taikomu nuo sutarties pradžios, ir reguliuojančiosios institucijos nustatyta diskonto norma, neturinčia tiesioginio ryšio su rinkos sąlygomis, bet nėra paremta tam tikrais įterptais pasirinkimo sandoriais ir garantijomis. Draudikas gali paversti savo finansinę atskaitomybę svarbesne ir ne ką mažiau patikima, pereidamas prie visapusiško, į investuotojus orientuoto apskaitos pagrindo, kuris yra plačiai naudojamas ir apima:

(a) dabartinius įvertinimus ir prielaidas;

(b) pamatuotus (tačiau be pernelyg didelio atsargumo) koregavimus rizikai ir netikrumui atspindėti;

(c) vertinimus, atspindinčius tiek įterptųjų pasirinkimo sandorių bei garantijų vidinę vertę, tiek jų laiko vertę;

ir

(d) dabartinę rinkos diskonto normą, net jeigu ji atspindi tikėtiną draudiko turto grąžą.

29. Pagal kai kurias vertinimo traktuotes diskonto norma naudojama būsimosios pelno normos dabartinei vertei nustatyti. Tokia pelno norma tada, panaudojant formulę, priskiriama atskiriems atskaitomybės laikotarpiams. Remiantis šiomis traktuotėmis, diskonto norma įsipareigojimo vertinimą veikia tik netiesiogiai. Ypač mažiau tinkamos diskonto normos naudojimas turi ribotą poveikį arba iš viso neturi jokio poveikio įsipareigojimo vertinimui jo įsteigimo metu. Tačiau vadovaujantis kitomis traktuotėmis diskonto norma nulemia įsipareigojimo vertinimą tiesiogiai. Pastaruoju atveju, kadangi su turtu susijusios diskonto normos įvedimas turi ryškesnį poveikį, nelabai tikėtina, kad draudikas galėtų apeiti ginčytiną prielaidą, apibūdintą 27 paragrafe.

Šešėlinė apskaita

30. Pagal kai kuriuos apskaitos modelius realizuotas draudiko turto pelnas arba nuostolis turi tiesioginį poveikį vertinimui kai kurių arba visų jo: a) draudimo įsipareigojimų, b) susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ir c) susijusio nematerialiojo turto, aprašytojo 31 ir 32 paragrafuose, vienetų. Draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) pakeisti apskaitos politiką taip, kad pripažintas, bet nerealizuotas turto pelnas arba nuostolis veiktų minėtus vertinimus tuo pačiu būdu, kaip veikia realizuotas pelnas arba nuostolis. Susijęs draudimo įsipareigojimo (arba atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ar nematerialiojo turto) koregavimas turi būti pripažįstamas nuosavybe tada ir tik tada, kai nerealizuotas pelnas arba nuostolis tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe. Ši praktika kai kada apibūdinama kaip „šešėlinė apskaita“.

IFRS 4

Draudimo sutartys, įgytos verslo jungimo arba portfelio perdavimo būdu

31. Kad būtų tenkinami 3 TFAS„*Verslo jungimai*“ reikalavimai, draudikas privalo įsigijimo dieną tikrąja verte įvertinti prisiimtus draudimo įsipareigojimus ir verslo jungimo metu įgytą *draudimo turtą*. Tačiau draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) naudoti išplėstą pateikimą, kai įsigytų draudimo sutarčių tikroji vertė dalijama į du komponentus:

(a) įsipareigojimą, vertinamą pagal draudiko apskaitos politiką, taikomą jo išleidžiamoms draudimo sutartims;

ir

(b) nematerialųjį turtą, perteikiantį skirtumą tarp: i) įsigytųjų sutartinių draudimo teisių ir prisiimtųjų draudimo įsipareigojimų tikrosios vertės ir ii) aprašytosios a) punkte sumos. Vėlesnis šio turto vertinimas turi būti suderintas su susijusio draudimo įsipareigojimo vertinimu.

32. Draudikas, įsigyjantis draudimo sutarčių portfelį, gali naudoti 31 paragrafe aprašytą išplėstą pateikimą.

33. 31 ir 32 paragrafuose apibūdintas nematerialusis turtas neįtraukiamas į 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ ir 38 TAS„*Nematerialusis turtas*“ reguliuojamas sritis. Tačiau 36 TAS ir 38 TAS taikomi klientų sąrašams ir klientų santykiams, atspindintiems būsimų sutarčių, nesančių sutartinių draudimo teisių dalimi, lūkesčius, taip pat sutartinių draudimo įsipareigojimų, egzistavusių verslo jungimo arba portfelio perdavimo metu, lūkesčius.

Savarankiško dalyvavimo elementai

Savarankiško dalyvavimo elementai draudimo sutartyse

34. Kai kurios draudimo sutartys įtraukia savarankiško dalyvavimo elementą drauge su *garantuotuoju elementu*. Tokios sutarties išleidėjas:

(a) gali, tačiau neprivalo, garantuotąjį elementą pripažinti atskirai nuo savarankiško dalyvavimo elemento. Jeigu išleidėjas nepripažįsta šių elementų atskirai, jis turi visą sutartį klasifikuoti kaip įsipareigojimą. Jeigu išleidėjas juos klasifikuoja atskirai, jis turi klasifikuoti garantuotąjį elementą kaip įsipareigojimą.

(b) jei savarankiško dalyvavimo elementą pripažįsta atskirai nuo garantuotojo elemento – privalo klasifikuoti savarankiško dalyvavimo elementą arba kaip įsipareigojimą, arba kaip atskirą nuosavybės komponentą. Šiame TFAS tiksliai nenurodoma, kaip išleidėjas turi nustatyti, ar šis elementas yra įsipareigojimas, ar nuosavybė. Išleidėjas gali padalinti šį elementą į įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus ir naudoti šiam padalijimui atitinkamą apskaitos politiką. Išleidėjas neturi klasifikuoti šio elemento kaip tarpinės kategorijos, nesančios nei įsipareigojimu, nei nuosavybe.

(c) gali visas gautas įmokas pripažinti pajamomis, neatskirdamas jokios dalies, siejamos su nuosavybės komponentu. Atsirandantys garantuotojo elemento ir savarankiško dalyvavimo elemento dalies, klasifikuojamos kaip įsipareigojimas, pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu. Jeigu visas savarankiško dalyvavimo elementas arba jo dalis yra klasifikuojama(s) kaip nuosavybė, jam(jai) gali būti priskirtina pelno arba nuostolio dalis (tuo pačiu būdu, kuriuo pelno arba nuostolio dalis gali būti priskirtina mažumos daliai). Bet kokiam savarankiško dalyvavimo elemento nuosavybės komponentui priskirtiną pelno arba nuostolio dalį išleidėjas turi pripažinti pelno arba nuostolio paskirstymu, o ne pajamomis ar sąnaudomis (žr. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“).

(d) jeigu sutartis apima įterptą išvestinę priemonę, priklausančią 39 TAS reguliavimo sričiai – privalo šiai įterptai priemonei taikyti 39 TAS.

(e) visais atvejais, neaprašytais 14-20 paragrafuose ir 34 paragrafo a)-d) punktuose, jis turi tęsti savo dabartinę tokių sutarčių apskaitymo politiką, jeigu nekeičia apskaitos politikos būdu, sutampančiu su 21-30 paragrafų reikalavimais.

Finansinių priemonių savarankiško dalyvavimo elementai

35. 34 paragrafe esantys reikalavimai taip pat taikomi finansinei priemonei, apimančiai savarankiško dalyvavimo elementą. Be to:

(a) jeigu išleidėjas klasifikuoja visą savarankiško dalyvavimo elementą kaip įsipareigojimą, jis turi visai sutarčiai (t.y. tiek garantuotam elementui, tiek savarankiško dalyvavimo elementui) taikyti 15-19 paragrafuose nurodytą įsipareigojimo pakankamumo testą. Išleidėjas neprivalo nustatyti sumos, kuri atsirastų, garantuotam elementui taikant 39 TAS.

(b) jeigu išleidėjas klasifikuoja visą šį elementą arba jo dalį kaip atskirą nuosavybės komponentą, tuomet visai sutarčiai pripažįstamas įsipareigojimas neturi būti mažesnis už sumą, kuri atsirastų, garantuotam elementui pritaikius 39 TAS. Toji suma turi apimti sutarties nutraukimo pasirinkimo sandorio vidinę vertę, bet neįtraukti jo laiko vertės, jeigu 9 paragrafu šio pasirinkimo sandorio leidžiama nevertinti tikrąja verte. Išleidėjas neprivalo pateikti sumos, kuri atsirastų, garantuotam elementui pritaikius 39 TAS, nei pateikti jos atskirai. Be to, išleidėjas neprivalo nustatyti šios sumos, jeigu visas pripažintas įsipareigojimas yra akivaizdžiai didesnis.

(c) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas gali ir toliau pripažinti šių sutarčių gaunamas įmokas pajamomis, o atsirandantį įsipareigojimo balansinės vertės padidėjimą –sąnaudomis.

Pateikimas

PRIPAŽĮSTAMŲ SUMŲ PAAIŠKINIMAS

36. **Draudikas turi pateikti informaciją, kuri identifikuoja ir paaiškina jo finansinėje atskaitomybėje esančias sumas, atsirandančias dėl draudimo sutarčių.**

37. Kad būtų tenkinami 36 paragrafo reikalavimai, draudikas turi pateikti:

(a) savo draudimo sutarčių ir susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitos politiką

(b) dėl draudimo sutarčių atsirandantį pripažintą turtą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas (ir, jeigu pateikiama pinigų srautų ataskaita naudojant tiesioginį metodą – pinigų srautus). Be to, jeigu draudikas yra ir perdraudėjas, jis turi pateikti:

(i) perdraudimo pirkimo pelną ar nuostolį, pripažįstamą pelnu arba nuostoliu;

ir

(ii) jeigu perdraudėjas dėl perdraudimo pirkimo atsirandantį pelną arba nuostolį atideda ir amortizuoja – laikotarpio amortizaciją ir sumas, likusias neamortizuotas laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

(c) prielaidų, turinčių didžiausią poveikį b) punkte aprašytų pripažintų sumų vertinimui, nustatymo procesą. Kada tai įmanoma, draudikas taip pat turi pateikti su šiomis prielaidomis susijusius skaičius.

(d) prielaidų, naudojamų draudimo turtui ir draudimo įsipareigojimams vertinti, pokyčių poveikį, atskirai parodydamas kiekvieno pokyčio, reikšmingai paveikiančio finansinę atskaitomybę, poveikį.

(e) draudimo įsipareigojimų, perdraudimo turto ir (jeigu tokių yra) susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų pokyčių sutikrinimus.

IFRS 4

Pinigų srautų sumos, išsidėstymas laike ir neapibrėžtumas

38. **Draudikas turi pateikti informaciją, padedančią vartotojams suprasti draudimo sutarčių pinigų srautų sumas, išsidėstymą laike ir neapibrėžtumą.**

39. 38 paragrafo reikalavimams patenkinti draudikas turi pateikti:

(a) įvairių rūšių rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, valdymo tikslus ir šių rizikos rūšių sumažinimo politiką.

(b) draudimo sutarčių nuostatas ir sąlygas, turinčias reikšmingą poveikį draudiko būsimųjų pinigų srautų sumoms, išsidėstymui laike ir neapibrėžtumui.

(c) informaciją apie *draudimo riziką* (tiek prieš rizikos sumažinimą perdraudimo pagalba, tiek ir po jo), įtraukiant informaciją apie:

(i) pelno arba nuostolio ir nuosavybės jautrumą kintamųjų, turinčių jiems reikšmingą poveikį, pokyčiams.

(ii) draudimo rizikos koncentracijas.

(iii) faktinius ieškinius, sulyginant su ankstesniais įvertinimais (t.y. ieškinių plėtotę). Pateikiant dėl ieškinių plėtotės reikalingus pateikimus, reikia pradėti nuo atskaitomybės laikotarpio, kada iškeltas toks anksčiausias reikšmingas ieškinys, kurio mokėjimų sumos ir išsidėstymas laike vis dar nėra iki galo aiškūs, tačiau nereikia ieškoti informacijos laikotarpyje, buvusiame anksčiau negu prieš dešimtį metų. Draudikas neprivalo pateikti šios informacijos tų ieškinių, kurių mokėjimų sumų ir išsidėstymo laiko neaiškumai paprastai išsprendžiami per vienerius metus, atžvilgiu.

(d) informaciją apie palūkanų normos riziką ir kredito riziką, kurios būtų reikalaujama pagal 32 TAS, jeigu draudimo sutartims būtų taikomas 32 TAS.

(e) informaciją apie galimą palūkanų normos riziką arba rinkos riziką įterptosioms išvestinėms priemonėms, esančioms pagrindinėje draudimo sutartyje, jeigu draudikas neprivalo atlikti ir neatlieka įterptųjų išvestinių priemonių vertinimo tikrąja verte.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

40. Pereinamosios nuostatos, aprašomos 41-45 paragrafuose, taikomos tiek ūkio subjektui, jau taikančiam TFAS, kuomet jis pritaiko 4 TFAS pirmą kartą, tiek ir subjektui, taikančiam TFAS pirmą kartą.

41. Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinama jį taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam atskaitomybės laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.

Pateikimas

42. Ūkio subjektas neprivalo taikyti šiame TFAS esančių pateikimo reikalavimų lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., išskyrus pateikimus, kurių reikalaujama pagal 37 paragrafo a) ir b) punktus dėl apskaitos politikos ir pripažintojo turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų (ir pinigų srautų, jeigu naudojamas tiesioginis metodas).

43. Jeigu neįmanoma taikyti specifinio 10-35 paragrafų reikalavimo lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą. Įsipareigojimo pakankamumo testo (15-19 paragrafai) taikymas tokiai lyginamajai informacijai kai kada gali būti neįmanomas, tačiau mažai tikėtina, kad šiai informacijai būtų neįmanoma taikyti kitų 10-15 paragrafuose nustatytų reikalavimų. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8 TAS.

44. Ūkio subjektas, taikydamas 39 paragrafo c) punkto i) papunkčio reikalavimus, neprivalo pateikti informacijos apie ieškinių plėtotę, vykusią anksčiau negu prieš penkerius metus iki pirmųjų finansinių metų, kuriems taikomas šis TFAS, pabaigos. Be to, jeigu ūkio subjektas, pirmą kartą taikantis šį TFAS, negali paruošti informacijos apie ieškinių plėtotę, vykusią dar iki anksčiausio laikotarpio, kuriam buvo paruošta pilna lyginamoji šį TFAS atitinkanti informacija, pradžios, jis turi nurodyti šį faktą.

Finansinio turto pervardijimas

45. Kai draudikas keičia savo draudimo įsipareigojimų apskaitos politiką, jam leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) perklasifikuoti dalį savo finansinio turto arba jį visą„tikrąją verte per pelną arba nuostolį“. Toks perklasifikavimas leidžiamas, jeigu draudikas keičia apskaitos politiką pirmą kartą taikydamas šį TFAS, arba vykdo vėlesnį politikos keitimą, leidžiamą 22 paragrafe. Perklasifikavimas yra apskaitos politikos keitimas, taigi jam taikomas 8 TAS.

IFRS 4

A PRIEDĖLIS

Apibrėžtos sąvokos

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

Perdraudėjas Draudėjas pagal perdraudimo sutartį.

indėlio komponentas Sutartinis komponentas, neapskaitomas kaip išvestinė priemonė pagal 39 TAS, tačiau galintis atsidurti 39 TAS taikymo srityje, jeigu būtų atskira priemonė.

tiesioginė draudimo sutartis Draudimo sutartis, nesanti perdraudimo sutartimi.

savarankiško dalyvavimo elementas Sutartinė teisė gauti papildomą naudą kaip priedą prie **garantuotosios naudos**:

(a) naudą, galinčią būti žymia visos sutartinės naudos dalimi;

(b) naudą, kurios suma arba išsidėstymas laike pagal sutartį nustatoma(-as) išleidėjo nuožiūra;

ir

(c) naudą, sutartimi pagrįstą:

(i) konkretaus sutarčių junginio ar konkrečios sutarčių rūšies vykdymu;

(ii) realizuotos ir/arba nerealizuotos investavimo grąžos išleidėjo turimojo konkretaus turto junginio atžvilgiu;

arba

(iii) bendrijos, fondo arba kitos įmonės, išleidžiančios sutartį, pelnu arba nuostoliu.

tikroji vertė Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti padengtas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nepriklausomų šalių

finansinė rizika Vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kursų, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo, kredito indeksų arba kitų kintamųjų galimų būsimų pasikeitimų rizika ar kita rizika, o nefinansinio kintamojo atveju – rizika, nebūdinga sutarties šaliai.

garantuotoji nauda Mokėjimai arba kitokia nauda, į kurią konkretus **draudėjas** arba investuotojas turi besąlygišką teisę, nepriklausomą nuo sutartinės išleidėjo galios.

garantuotasis elementas Įsipareigojimas mokėti **garantuotosios naudos** mokėjimus, įtrauktas į sutartį, kurioje taip pat yra **savarankiško dalyvavimo elementas**.

draudimo turtas **Draudiko** grynosios sutartinės teisės pagal **draudimo sutartį**.

draudimo sutartis Sutartis, pagal kurią viena šalis (**draudikas**) perima svarbią **draudimo riziką** iš kitos šalies (**draudėjo**), sutikdama kompensuoti draudėjui už apibrėžtą neužtikrintą būsimąjį įvykį (**draudiminį įvykį**), kuris neigiamai paveiktų šį draudėją. (Žr. B priedėlį dėl detalesnių apibrėžimo nuorodų.)

draudimo įsipareigojimai **Draudiko** grynosios sutartinės prievolės pagal **draudimo sutartį**.

draudimo rizika Rizika, kitokia nei **finansinė rizika**, sutarties turėtojo perduodama jos išleidėjui.

draudiminis įvykis Neužtikrintas būsimasis įvykis, numatomas draudimo sutartyje ir kuriantis draudimo riziką.

draudikas	Šalis, turinti įsipareigojimą pagal **draudimo sutartį** mokėti kompensaciją **draudėjui**, jeigu įvyksta **draudiminis įvykis**.
įsipareigojimo pakankamumo testas	Įvertinimas, ar **draudimo įsipareigojimo** balansinę vertę reikia padidinti (arba susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų ar susijusio nematerialiojo turto balansinę vertę sumažinti), paremtas būsimųjų pinigų srautų patikrinimu.
draudėjas	Šalis, turinti teisę į kompensaciją pagal **draudimo sutartį**, jeigu įvyksta **draudiminis įvykis**.
perdraudimo turtas	**Perdraudėjo** grynosios sutartinės teisės pagal **perdraudimo sutartį**.
Perdraudimo sutartis	**Draudimo sutartis**, išleidžiama vieno **draudiko** (**perdraudiko**) tam, kad kompensuotų kito draudiko (**perdraudėjo**) patiriamus nuostolius dėl vienos arba daugiau perdraudėjo išleistų sutarčių.
Perdraudikas	Šalis, turinti įsipareigojimą pagal **perdraudimo sutartį** mokėti kompensaciją **perdraudėjui,** jeigu įvyksta **draudiminis įvykis**.
Išskaidymas	Tokia sutarties komponentų apskaita, tarsi jie būtų atskiros sutartys.

B PRIEDĖLIS

Draudimo sutarties apibrėžimas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

B1 Šiame priedėlyje pateikiamos tolesnės draudimo sutarties, minimos A priedėlyje, apibrėžimo nuorodos. Aptariami šie punktai:

(a) sąvoka „neužtikrintas būsimasis įvykis“ (B2-B4 paragrafuose);

(b) mokėjimai natūra (B5-B7 paragrafuose);

(c) draudimo rizika ir kitos rizikos rūšys (B8-B17 paragrafuose);

(d) draudimo sutarčių pavyzdžiai (B18-B21);

(e) svarbi draudimo rizika (B22-B28 paragrafuose);

ir

(f) draudimo rizikos lygio pakitimai (B29-B30 paragrafuose).

Neužtikrintas būsimasis įvykis

B2 Neužtikrintumas (kitaip tariant, rizika) yra draudimo sutarties esmė. Dėl to draudimo sutarties įsteigimo metu neužtikrintas yra bent vienas iš šių punktų:

(a) tai, ar *draudiminis įvykis* įvyks;

(b) tai, kada jis įvyks;

arba

(c) tai, kiek draudikui teks sumokėti, jeigu jis įvyks.

B3 Kai kuriose draudimo sutartyse draudiminiu įvykiu yra nuostolio atradimas tuo laikotarpiu, kada galioja draudimo sutartis – net jeigu nuostolis atsiranda dėl įvykio, įvykusio dar iki sutarties pradžios. Kitose draudimo sutartyse apdraustuoju įvykiu yra įvykis, įvykstantis sutarties galiojimo metu, net jeigu dėl jo atsiradęs nuostolis aptinkamas tik po sutarties galiojimo pabaigos.

B4 Kai kurios draudimo sutartys apima įvykius, kurie jau yra įvykę, bet kurių finansinis poveikis iki šiol nėra aiškus. Pavyzdžiu gali būti perdraudimo sutartis, apsauganti tiesioginį draudiką nuo nuostolių dėl draudėjo jau praneštos žalos galimos nepalankios plėtotės. Tokių sutarčių draudiminis įvykis yra žalos galutinės mokėjimo sumos sužinojimas.

Mokėjimai natūra

B5 Kai kuriose draudimo sutartyse reikalaujama arba leidžiama mokėjimus atlikti natūra. Pavyzdys: draudikas tiesiogiai pakeičia pavogtą straipsnį, užuot sumokėjęs už jį draudėjui. Kitas pavyzdys: draudikas naudoja savo ligonines ir medicininį personalą tam, kad suteiktų pagal sutartis numatytas medicinines paslaugas.

B6 Kai kurios fiksuoto mokesčio paslaugų sutartys, pagal kurias teikiamų paslaugų lygis priklauso nuo neužtikrintojo įvykio, atitinka šio TFAS draudimo sutarties apibrėžimą, bet ne visose valstybėse yra reglamentuojamos kaip draudimo sutartys. Pavyzdžiu gali būti priežiūros sutartis, pagal kurią paslaugų tiekėjas sutinka suremontuoti tam tikrą įrenginį, jeigu šis sugestų. Fiksuotas paslaugų mokestis grindžiamas tikėtinu tokių gedimų skaičiumi, tačiau nėra žinoma, ar konkretus įrenginys suges. Įrenginio gedimas neigiamai veikia jo savininką, o draudimo sutartis jam už tai moka kompensaciją (natūra, o ne grynaisiais pinigais). Kitas pavyzdys: automobilių remonto paslaugų sutartis, pagal kurią paslaugų tiekėjas sutinka už fiksuotą metinį atlygį teikti pagalbą kelyje arba nuvilkti automobilį iki artimiausio serviso. Pastaroji sutartis galėtų atitikti draudimo sutarties apibrėžimą, net jeigu tiekėjas nesutiktų atlikti remonto darbų arba keisti detalių.

B7 Tikėtina, kad šio TFAS pritaikymas sutartims, aprašytoms B6 paragrafe, nebūtų sudėtingesnis negu kitų TFAS taikymas, jei šios sutartys patektų į kito TFAS taikymo sritį:

(a) Nelabai tikėtina, kad yra reikšmingų įsipareigojimų dėl jau įvykusių veikimo sutrikimų ir gedimų.

(b) Jeigu būtų taikomas 18 TAS „*Pajamos*“, paslaugų tiekėjas pripažintų pajamas remdamasis paslaugų užbaigimo etapu (ir kitais apibrėžtais kriterijais). Toks traktavimas priimtinas ir pagal šį TFAS, kuriame leidžiama paslaugų tiekėjui: i) tęsti dabartinę šių sutarčių apskaitos politiką, jeigu ji neapima veiklos, draudžiamos šio TFAS 14 paragrafe ir ii) patobulinti savo apskaitos politiką, jeigu tai leidžiama pagal 22-30 paragrafus.

(c) Paslaugų tiekėjas apsvarsto, ar išlaidos dėl jo sutartinio įsipareigojimo tiekti paslaugas viršija jo avansu gaunamas pajamas. Norėdamas tai padaryti, jis taiko įsipareigojimo pakankamumo testą, apibūdintą šio TFAS 15-19 paragrafuose. Jeigu šis TFAS netiktų tokioms sutartims, paslaugų tiekėjas taikytų 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“, tam, kad nustatytų, ar sutartys yra nuostolingos.

(d) Šio TFAS pateikimo reikalavimai tokioms sutartims veikiausiai reikšmingai nepapildytų kitų TFAS pateikimo reikalavimų.

Skirtumas tarp draudimo rizikos ir kitų rizikos rūšių

B8 Draudimo sutarties apibrėžime minima draudimo rizika, kuri šiame TFAS apibrėžiama kaip rizika, kitokia negu *finansinė rizika*, sutarties turėtojo perduodama jos išleidėjui. Sutartis, suteikianti draudikui finansinę riziką be žymios draudimo rizikos, nėra draudimo sutartis.

B9 Finansinės rizikos apibrėžimas A priedėlyje apima sąrašą finansinių ir nefinansinių kintamųjų. Minėtasis sąrašas įtraukia nefinansinius kintamuosius, nebūdingus sutarties šaliai, pvz., žemės drebėjimų konkrečiame regione nuostolių indeksą arba konkretaus miesto oro temperatūrų indeksą. Jis neįtraukia nefinansinių kintamųjų, būdingų sutarties šaliai, pvz., gaisro, pažeidžiančio arba sunaikinančio šios šalies turtą, atvejį arba jo nebuvimą. Be to, nefinansinio turto tikrosios vertės pokyčių rizika nėra finansinė rizika, jeigu tikroji vertė atspindi ne tik tokio turto kainos pokyčius rinkoje (finansinį kintamąjį), bet ir specifinio sutarties šalies turimo nefinansinio turto būklę (nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantija sukelia garantuotojui automobilio fizinės būklės pasikeitimo riziką, tokia rizika yra draudimo rizika, o ne finansinė rizika.

B10 Kai kurios sutartys suteikia jų leidėjui finansinę riziką kartu su svarbia draudimo rizika. Pavyzdžiui, daug gyvybės draudimo sutarčių garantuoja draudėjui tiek minimalią grąžos normą (tuo sukurdamos finansinę riziką), tiek išmoką mirties atveju, kartais reikšmingai viršijančią draudėjo sąskaitos balansą (sukurdamos mirtingumo rizikos formos draudimo riziką). Tokios sutartys yra draudimo sutartys.

B11 Pagal kai kurias sutartis draudiminis įvykis sąlygoja sumos, susijusios su kainų indeksu, mokėjimą. Tokios sutartys yra draudimo sutartys, jeigu neapibrėžta išmoka, skiriama apdraustajam įvykiui, gali būti reikšminga. Pavyzdžiui, anuitetas iki gyvenimo pabaigos, susijęs su pragyvenimo lygio indeksu, perduoda draudimo riziką, nes išmoką sąlygoja neužtikrintasis įvykis – anuiteto gavėjo išgyvenimas. Ryšys su kainos indeksu yra įterptinė išvestinė priemonė, bet ji taip pat perkelia draudimo riziką. Jeigu atsirandantis draudimo rizikos perkėlimas yra reikšmingas, tuomet įterptinė išvestinė priemonė atitinka draudimo sutarties apibrėžimą; tokiu atveju jos nereikia atskirti ir vertinti tikrąja verte (žr. šio TFAS 7 paragrafą).

B12 Draudimo rizikos apibrėžimas taikomas rizikai, kurią draudikas perima iš draudėjo. Kitaip tariant, draudimo rizika yra draudėjo galimos rizikos perdavimas draudikui. Dėl to nauja šia sutartimi sukuriama rizika nėra draudimo rizika.

B13 Draudimo sutarties apibrėžime minimas neigiamas poveikis draudėjui. Šis apibrėžimas neapriboja draudiko išmokos suma, lygia neigiamo įvykio finansiniam poveikiui. Pavyzdžiui, šiuo apibrėžimu neatmetamas „seno nauju“ padengimas, kada draudėjui sumokama pakankamai, kad jis galėtų leisti sau sugadintą seną turtą pakeisti nauju. Panašiai apibrėžimas neapriboja išmokos pagal terminuotą gyvybės draudimo sutartį finansiniais nuostoliais, kuriuos patirtų mirusiojo išlaikytieji žmonės, nei užkerta kelio išmokai pagal iš anksto numatytą sumą, skirtai nuostolio, patirto dėl mirties arba nelaimingo atsitikimo, sumai padengti.

B14 Kai kuriose sutartyse reikalaujama išmokos, jeigu įvyksta tam tikras neužtikrintasis įvykis, tačiau nereikalaujama neigiamo poveikio draudėjui, kaip išankstinės sąlygos išmokai. Tokia sutartis nėra draudimo sutartis net tada, jeigu turėtojas naudoja sutartį galimai rizikos grėsmei sumažinti. Pavyzdžiui, jeigu turėtojas naudoja išvestinę priemonę apsidrausti pagrindiniam nefinansiniam kintamajam, susijusiam šio turėtojo turto pinigų srautais, tokia išvestinė priemonė nėra draudimo sutartis, nes išmokos nesąlygoja tai, ar turėtoją neigiamai paveiks turto pinigų srautų sumažėjimas. Ir atvirkščiai, draudimo sutarties apibrėžimas mini konkretų įvykį, kurio neigiamas poveikis draudėjui yra sutartinė išankstinė sąlyga išmokai. Dėl šios sutartinės išankstinės sąlygos draudikas nebūtinai atlieka tyrimą, ar įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį, tačiau turi teisę paneigti išmoką, jeigu sąlyga, kad įvykis turi sukelti neigiamą poveikį, netenkinama.

B15 Nutraukimo arba užsitęsimo rizika (t.y. rizika, kad kita šalis nutrauks sutartį anksčiau arba vėliau, negu išleidėjas to tikisi nustatydamas sutarties kainas), nėra draudimo rizika, nes mokėjimas kitai šaliai nėra neapibrėžtas dėl neužtikrintojo ateities įvykio, kuris neigiamai paveiktų kitą šalį. Taip pat ir sąnaudų rizika (t.y. netikėtai padidėjusių administracinių sąnaudų, susijusių su sutarties aptarnavimu, rizika, o ne sąnaudų, susijusių su draudiminiais įvykiais, rizika) nėra draudimo rizika, nes netikėtas sąnaudų padidėjimas neigiamai nepaveikia kitos sutarties šalies.

B16 Todėl sutartis, sukelianti jo leidėjui nutraukimo riziką, užsitęsimo riziką arba sąnaudų riziką, nėra draudimo sutartis, jeigu ji taip pat nesukelia leidėjui draudimo rizikos. Tačiau jeigu sutarties išleidėjas sumažina šią riziką panaudodamas antrąją sutartį, kad perduotų dalį šios rizikos kitai šaliai, antroji sutartis suteikia tai kitai šaliai draudimo riziką.

B17 Draudikas gali perimti žymią draudimo riziką iš draudėjo tik tada, jeigu šis draudikas yra ūkio subjektas, atskiras nuo draudėjo. Savidraudos draugijos atveju draudikas perima riziką iš kiekvieno draudėjo ir tą riziką kaupia. Nors draudėjai tvarkosi su tokia bendrai sukaupta rizika kolektyviai savininkų teisėmis, savidraudos draugija vis viena turi perėmusi riziką, esančią draudimo sutarties esme.

Draudimo sutarčių pavyzdžiai

B18 Toliau pateikiami pavyzdžiai sutarčių, esančių draudimo sutartimis, jeigu draudimo rizikos perdavimas yra svarbus:

(a) nekilnojamojo turto draudimas nuo vagystės arba apgadinimo.

(b) įsipareigojimo dėl produkto, profesinio įsipareigojimo, pilietinio įsipareigojimo arba teisinių išlaidų draudimas.

(c) gyvybės draudimas ir iš anksto apmokami laidojimo planai (nors mirtis yra užtikrintas įvykis, tačiau nėra aišku, kada ji įvyks; o kai kurių gyvybės draudimo tipų sutartyse – tai, ar mirtis ištiks draudimo sutarties galiojimo laikotarpiu).

(d) anuitetas iki gyvenimo pabaigos, taip pat pensijos (t.y. sutartys, teikiančios kompensaciją už neužtikrintą būsimąjį įvykį – anuiteto arba pensijos gavėjo išgyvenimą – tam, kad padėtų anuiteto arba pensijos gavėjui palaikyti normalų gyvenimo lygį, kuris priešingu atveju jo išgyvenimo atveju pasikeistų į neigiamą pusę).

(e) neįgalumo ir medicininė priežiūra.

(f) laidavimo, lojalumo, veiklos rezultatų ir siūlymo garantijos (t.y. sutartys, kompensuojančios už kitos šalies sutartinių įsipareigojimų nevykdymą – pavyzdžiui, įsipareigojimo pastatyti pastatą).

(g) kredito draudimas, už nustatytus mokėjimus skirtas kompensuoti turėtojui jo patiriamą nuostolį dėl to, kad konkretus skolininkas pirminėmis arba pakeistomis sąlygomis laiku nemoka už skolos priemonę. Šios sutartys gali turėti įvairių teisinių formų, pvz., finansinės garantijos, akredityvai, kredito išvestinės priemonės įsipareigojimų nevykdymo atveju arba draudimo sutartys. Tačiau tokioms sutartims netaikomas šis TFAS, jeigu ūkio subjektas jas sudaro arba pasilieka perduodamas kitai šaliai finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, kuria taikomas 39 TAS (žr. 4 paragrafo d punktą).

(h) produktų garantijos. Produktų garantijoms, išleidžiamoms kitos šalies už gamintojo, tarpininko arba mažmenos prekybininko parduotas prekes, taikomas šis TFAS. Tačiau produktų garantijos, tiesiogiai išleistos paties gamintojo, tarpininko arba prekybininko, nepatenka į šio TFAS taikymo sritį, nes joms yra taikomi 18 TAS „*Pajamos*“ ir 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“.

(i) Turto nuosavybės teisės draudimas (t.y. draudimas nuo nuosavybės teisės į žemę trūkumų, nematytų tada, kai draudimo sutartis buvo pasirašoma, atsiradimo). Šiuo atveju draudiminis įvykis yra nuosavybės teisės trūkumo atsiradimas, o ne pats trūkumas.

(j) pagalba kelionėse (t.y. kompensacija draudėjui grynaisiais pinigais arba natūra už jo nuostolius, patiriamus keliaujant). Paragrafuose svarstoma keletas tokios rūšies sutarčių.

(k) katastrofų obligacijos, leidžiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų arba abiejų šių sumų mokėjimus, jeigu apibrėžtas įvykis neigiamai paveikia tokios obligacijų išleidėją (išskyrus tą atvejį, jeigu konkretus įvykis nekuria reikšmingos draudimo rizikos – pvz., kai tai yra palūkanų normos arba užsienio valiutų keitimo kursų pokytis).

(l) apsikeitimo draudimu ir kitos sutartys, reikalaujančios mokėjimų, paremtų klimatiniais, geologiniais arba kitais aplinkos kintamųjų pasikeitimais, būdingais sutarties šaliai.

(m) perdraudimo sutartys.

B19 Toliau pateikiami straipsnių, nesančių draudimo sutartimis, pavyzdžiai:

(a) investicijų sutartys, turinčios draudimo sutarčių teisinę formą, bet nesuteikiančios draudikui svarbios draudimo rizikos; pavyzdžiui, gyvybės draudimo sutartys, pagal kurias draudikui netenka svarbi mirtingumo rizika (tokios sutartys yra nedraudiminės finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys, žr. paragrafus B20 ir B21).

(b) sutartys, turinčios teisinę draudimo formą, bet perduodančios visą reikšmingą draudimo riziką atgal draudėjui per nenutraukiamus ir privalomus mechanizmus, pakoreguojančius paties draudėjo būsimus mokėjimus dėl apdraustųjų nuostolių; pavyzdžiui, kai kurios finansinio perdraudimo sutartys arba kai kurios grupinės sutartys (tokios sutartys paprastai yra nedraudiminės finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys; žr. paragrafus B20 ir B21).

(c) savidrauda, kitaip tariant – rizikos, kuri galėjo būti padengta draudimu, pasilaikymas sau (draudimo sutarties nėra, nes nėra jokio susitarimo su kita šalimi).

(d) sutartys (pvz., lošimo sutartys), pagal kurias reikalaujama mokėjimo, jeigu įvyksta specifinis neužtikrintasis ateities įvykis, tačiau nereikalaujama mokėjimo sutartinės išankstinės sąlygos, kad įvykis neigiamai veiktų draudėją. Tačiau tai neužkerta kelio iš anksto apskaičiuoti tokiai apibrėžtai išmokai, kuri padengtų nuostolį, sukeliamą apibrėžto įvykio, pvz., mirties arba nelaimingo atsitikimo (žr. taip pat paragrafą B13).

(e) išvestinės priemonės, suteikiančios vienai šaliai finansinę riziką, bet ne draudimo riziką, nes pagal jas reikalaujama, kad ši šalis atliktų mokėjimus, paremtus tiktai vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonės kainų, prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kursų, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo arba kredito indekso ar kitų kintamųjų pokyčiais, su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis nėra būdingas sutarties šaliai (žr. 39 TAS).

(f) finansinės garantijos sutartis (arba akredityvas, kredito išvestinė priemonė įsipareigojimų nevykdymo atveju, kredito draudimo sutartis), pagal kurią reikalaujama mokėjimų, net jeigu jos turėtojas nepatyrė nuostolio dėl skolininko privalomų mokėjimų nevykdymo (žr. 39 TAS).

(g) sutartys, pagal kurias reikalaujama mokėjimų, grindžiamų klimatiniais, geologiniais arba kitais aplinkos kintamaisiais, nebūdingais sutarties šaliai (dažnai apibūdinamos kaip „oro išvestinės priemonės“).

(h) katastrofų obligacijos, teikiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų sumos arba jų abiejų mokėjimus, paremtus klimatiniais, geologiniais arba kitais fiziniais kintamaisiais, nebūdingais sutarties šaliai.

B20 Jeigu paragrafe B19 apibūdintos sutartys kuria finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus, joms taikomas 39 TAS. Be kitų dalykų, tai reiškia, kad sutarties šalys naudoja vadinamąją apskaitą depozitų metodu, apimančią šiuos punktus:

(a) viena šalis pripažįsta gautą atlygį kaip finansinį įsipareigojimą, o ne kaip pajamas.

(b) kita šalis pripažįsta savo sumokėtą atlygį kaip finansinį turtą, o ne kaip sąnaudas.

B21 Jeigu paragrafe B19 aprašytos sutartys nekuria finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, joms taikomas 18 TAS. Pagal 18 TAS, pajamos, susijusios su sandoriu, įtraukiančiu paslaugų suteikimą, pripažįstamos atsižvelgiant į sandorio užbaigtumo lygį, jeigu sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas.

Reikšminga draudimo rizika

B22 Sutartis yra draudimo sutartis tik tada, jei ja perduodama reikšminga draudimo rizika. Paragrafuose B8-B21 aptariama draudimo rizika. Toliau pateikiami paragrafai aptaria įvertinimus, ar draudimo rizika yra svarbi.

B23 Draudimo rizika yra reikšminga tada ir tik tada, jeigu draudiminis įvykis galėtų priversti draudiką suteikti reikšmingą papildomą naudą bet kokiais atvejais, išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo (t.y. jie neturi pastebimo poveikio sandorio rentabilumui). Jeigu svarbi papildoma nauda būtų teikiama komercinį pagrindą turinčiais atvejais, tuomet ankstesniame sakinyje esanti sąlyga gali būti įvykdoma netgi tada, kai draudiminis įvykis yra ypatingai retas, arba tada, jeigu tikėtina (t.y. pasverta dėl visų tikimybių) neapibrėžtųjų pinigų srautų dabartinė vertė yra tik maža visų likusių sutartinių pinigų srautų tikėtinos dabartinės vertės dalis.

B24 Papildoma nauda, apibūdinta B23 paragrafe, reiškia sumas, viršijančias tas, kurios būtų mokamos, jeigu draudiminis įvykis nebūtų įvykęs (išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo). Šios papildomos sumos apima ieškinių nagrinėjimo ir įvertinimo išlaidas, bet neįtraukia:

(a) galimybės apmokestinti draudėją už ateities paslaugas praradimo. Pavyzdžiui, su investavimu susijusios gyvybės draudimo sutarties atveju draudėjo mirtis reiškia, kad draudikas nebegalės atlikti investicijos valdymo paslaugų ir imti atlygio už tai. Tačiau šis draudiko ekonominis nuostolis neatspindi draudimo rizikos; taip pat, pvz., savitarpio fondo valdytojas neprisiima draudimo rizikos, susijusios su galima kliento mirtimi. Todėl potencialus būsimas investicijos valdymo įmokų praradimas nėra reikšmingas vertinant, kiek draudimo rizikos yra perduodama pagal sutartį.

(b) mokesčių, kurie būtų mokami nutraukiant arba grąžinant sutartį, neįgyvendinamumo mirties atveju. Kadangi tokios išmokos tapo galiojančiomis tik dėl sutarties, negalėjimas jų mokėti nekompensuoja draudėjo ankstesnės rizikos. Taigi jos nėra reikšmingos vertinant, kiek draudimo rizikos perduodama pagal sutartį.

(c) mokėjimo dėl įvykio, nekuriančio reikšmingų nuostolių sutarties turėtojui. Įsivaizduokite sutartį, pagal kurią reikalaujama, kad išleidėjas sumokėtų milijoną valiutos vienetų, jeigu turtas patiria fizinę žalą, o turėtojui ši žala sukuria tik nežymius vieno valiutos vieneto ekonominius nuostolius. Tokios sutarties atveju turėtojas perduoda draudikui nežymią vieno valiutos vieneto praradimo riziką. Tuo pačiu metu sutartis sukuria nedraudiminę riziką, kad išleidėjas turės sumokėti 999 999 valiutos vienetų, jeigu numatytasis įvykis įvyks. Kadangi išleidėjas iš turėtojo neperima žymios draudimo rizikos, ši sutartis nėra draudimo sutartis.

(d) galimų atgavimų dėl perdraudimo. Juos draudikas apskaito atskirai.

B25 Draudikas turi įvertinti draudimo rizikos svarbumą vertindamas sutartis atskirai vieną po kitos, užuot rėmęsis jų reikšmingumo finansinei atskaitomybei (*) nuoroda. Dėl to draudimo rizika gali būti svarbi net ir tada, jeigu yra tik maža reikšmingų nuostolių tikimybė visos sutarčių knygos atžvilgiu. Toks įvertinimas (sutartis po sutarties) leidžia lengviau priskirti sutartis draudimo sutartims. Tačiau, jeigu egzistuoja santykinai vienodų mažų sutarčių komplektas, kurio sutartys, kaip žinoma, perleidžia draudimo riziką, draudikas neturi ištirti kiekvienos sutarties tam, kad identifikuotų vos kelias neišvestinių priemonių sutartis, kurių perleidžiama draudimo rizika yra nesvarbi.

B26 Iš B23-B25 paragrafų galima daryti išvadą, kad, jeigu mirties atveju pagal sutartį mokama išmoka viršija sumą, mokamą išgyvenimo atveju, tokia sutartis yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai papildoma išmoka mirties atveju yra nereikšminga (tai įvertinama remiantis šia konkrečia sutartimi, o ne visu sutarčių sąrašu). Kaip pažymima paragrafo B24 b) punkte, nutraukimo arba grąžinimo mokesčių neįvykdymas mirties atveju nėra įtraukiamas į vertinimą, jeigu toks neįvykdymas neteikia kompensacijos draudėjui už ankstesnę riziką. Panašiai ir anuiteto sutartis, pagal kurią mokamos reguliarios sumos per visą likusį draudėjo gyvenimo laiką, yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai bendros išmokos, skirtos pragyvenimui, nėra reikšmingos.

B27 Paragrafe B23 minima papildoma nauda. Tokia papildoma nauda galėtų apimti reikalavimą išmokėti išmokas anksčiau, jeigu draudiminis įvykis atsitinka anksčiau, o išmokos nėra koreguojamos pagal pinigų laiko vertę. Pavyzdys yra viso gyvenimo gyvybės draudimas už fiksuotą sumą (kitaip tariant, draudimas, išmokantis fiksuotą išmoką mirties atveju nepriklausomai nuo to, kada draudėjas mirs, ir neturintis galiojimo laiko pabaigos). Yra aišku, kad draudėjas mirs, tačiau nėra aiški mirties data. Draudikas patirs nuostolį dėl tokių atskirų sutarčių, kurių draudėjai mirs anksti, net jeigu ir nebus patirta bendro nuostolio pagal visų sutarčių sąrašą.

B28 Jeigu draudimo sutartis išskaidoma į indėlio komponentą ir draudimo komponentą, draudimo rizikos perdavimo reikšmingumas įvertinamas remiantis draudimo komponentu. Draudimo rizikos reikšmingumas, perduodamas įterptine išvestine priemone, įvertinamas atsižvelgiant į šią įterptinę išvestinę priemonę.

(*) Šiuo atveju, vienu metu su kita atskira šalimi sudarytos sutartys (arba kai sutartys yra kitais atžvilgiais tarpusavyje susijusios) sudaro atskirą sutartį.

IFRS 4

Draudimo rizikos lygio pasikeitimai

B29 Pagal kai kurias sutartis jokia draudimo rizika neperduodama išleidėjui sutarties pradžioje – ji perduodama vėliau. Įsivaizduokite, kad sutartis, pagal kurią mokami nustatyti investicijos grąžinimo mokėjimai, taip pat apima ir draudėjo pasirinkimo teisę panaudoti investavimo lėšas termino pabaigos dieną tam, kad nusipirktų anuitetą iki gyvenimo pabaigos pagal dabartines anuiteto normas, draudiko nustatomas kitiems naujiems anuiteto gavėjams tuo metu, kai draudėjas pasinaudoja šia pasirinkimo teise. Jokia draudimo rizika sutartimi neperduodama išleidėjui tol, kol nepasinaudojama pasirinkimo teise, nes draudikas pasilieka laisvę įkainoti anuitetą pagrindu, atspindinčiu jam tuo metu perduodamą draudimo riziką. Tačiau jeigu sutartimi yra nustatomos anuiteto normos (arba pagrindas anuiteto normoms nustatyti), šia sutartimi draudimo rizika perduodama išleidėjui nuo pat sutarties pasirašymo.

B30 Sutartis, atitinkanti draudimo sutarties kriterijus, išlieka draudimo sutartimi tol, kol visos teisės ir prievolės išnyksta arba baigiasi jų galiojimo laikas.

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pataisos

Šiame priedėlyje esančios pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam atskaitomybės laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniajam laikotarpiui.

32 TAS ir 39 TAS pataisos

C1 32 TAS „*Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas*“ (persvarstytame 2003 m.) 4 paragrafo d) punktas keičiamas į 4 paragrafo c) punktą. 4 paragrafo c) punktas keičiamas į to paties paragrafo d) punktą ir taisomas taip, kaip išdėstyta C4 paragrafe.

6 paragrafas panaikinamas.

Toliau pateikiamas sakinys pridedamas prie AG8 paragrafo pabaigos:

Kai kurios iš šių neapibrėžtųjų teisių ir įsipareigojimų gali būti draudimo sutartys, kurioms taikomas 4 TFAS.

C2 39 TAS „*Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas*“ (persvarstytame 2003 m.) 2 paragrafo e) punktas pernumeruojamas į 2 paragrafo d) punktą. 2 paragrafo d) punktas pernumeruojamas į 2 paragrafo e) punktą ir taisomas taip, kaip išdėstyta C5 paragrafe. AG4 paragrafas taisomas šitaip:

AG4. Šis Standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, išskyrus teises ir įsipareigojimus, išskiriamus 2 paragrafo e) punkte, atsirandančius(-ias) pagal sutartis, kurioms taikomas 4 TFAS.

C3 32 TAS 4 paragrafo e) punktas bei 39 TAS 2 paragrafo h) punktas apima išvestinių priemonių, paremtų klimatiniais, geologiniais arba kitais aplinkos kintamaisiais, išskyrimą iš standarto taikymo srities. Šie paragrafai panaikinami. Tokioms išvestinėms priemonėms taikomas 32 TAS ir 39 TAS, išskyrus atvejus, kai jos atitinka draudimo sutarties apibrėžimą, dėl to joms taikomas 4 TFAS. Be to, 39 TAS AG1 taisomas šitaip:

AG1. Pagal kai kurias sutartis reikalaujama išmokų, susijusių su klimatiniais, geologiniais arba kitais aplinkos kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiamos sutartys kartais vadinamos „oro išvestinėmis priemonėmis“). Jei tokios sutartys nepatenka į 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“ taikymo sritį, joms turi būti taikomas šis Standartas.

C4 32 TAS įterpiamas naujas 4 paragrafo e) punktas. Remiantis šiuo pakeitimu ir C1 bei C3 paragrafų pakeitimais, taip pat 3 TFAS „*Verslo jungimai*“, 4 paragrafo c)-e) punktai skaitomi šitaip:

(c) sutartys dėl neapibrėžtųjų verslo jungimo mokėjimų (žr. 3 TFAS„Verslo jungimai“). Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.

(d) draudimo sutartys, kaip apibrėžiama 4 TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis Standartas taikomas išvestinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jeigu 39 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas apskaitytų jas atskirai.

(e) finansinės priemonės, kurioms taikomas 4 TFAS, nes jos turi savarankiško dalyvavimo elementą. Šių priemonių išleidėjas yra atleidžiamas nuo šio Standarto 15-32 ir AG25-AG35 dėl skirtumo tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės priemonių taikymo šiems elementams. Tačiau šioms priemonėms galioja visi kiti šio Standarto reikalavimai. Be to, šis Standartas yra taikomas į šias priemones įterptoms išvestinėms priemonėms (žr. 39 TAS).

Iš 2 TFAS „*Apmokėjimas akcijomis*“ įterptas 4 paragrafo f) punktas išlieka nepakeistas.

IFRS 4

C5 39 TAS 2 paragrafo f) punktas panaikinamas. Remiantis šiuo pakeitimu ir C2 bei C3 paragrafų pakeitimais, taip pat 3 TFAS „*Verslo jungimai*“, 2 paragrafo d)-g) punktai skaitomi šitaip:

(d) ūkio subjekto išleistos finansinės priemonės, atitinkančios nuosavybės priemonės apibrėžimą pagal 32 TAS (įskaitant pasirinkimo sandorius ir garantijas). Tačiau tokių nuosavybės priemonių turėtojas turi taikyti šį Standartą šioms priemonėms tada, jeigu jos neatitinka aukščiau esančiame a) punkte paminėtos išimties.

(e) teisės ir įsipareigojimai pagal draudimo sutartį, apibrėžiamą 4 TFAS „Draudimo sutartys“, arba sutartį, priklausančią 4 TFAS taikymo sričiai, nes turi savarankiško dalyvavimo elementą. Tačiau šis Standartas taikomas išvestinei priemonei, įterptai į tokią sutartį, jeigu išvestinė priemonė pati savaime nėra pagal 4 TFAS reguliuojama sutartis (žr. 10-13 paragrafus ir A priedėlio AG23-AG33). Be to, jeigu draudimo sutartis yra finansinės garantijos sutartis, sudaroma ar išlaikoma dėl finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų perleidimo kitai šaliai (tų, kuriems taikomas šis Standartas), išleidėjas tokiai sutarčiai turi taikyti šį Standartą (žr. 3 paragrafą ir A priedėlio AG4A paragrafą).

(f) sutartys dėl neapibrėžtųjų mokėjimų verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS „Verslo jungimai“). Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.

(g) tarp įgijėjo ir pardavėjo verslo jungimo metu sudaromos sutartys pirkti arba parduoti įsigytąją įmonę ateityje.

2 paragrafo i) ir j) punktai pakeičiami į h) ir i). 2 paragrafo f) punktas įterpiamas iš 2 TFAS „*Apmokėjimas akcijomis*“.

3 paragrafas panaikinamas ir keičiamas nauju 3 paragrafu, o AG4A paragrafas įterpiamas žemiau nurodytu būdu:

3. Pagal kai kurias finansinių garantijų sutartis reikalaujama, kad išleidėjas atliktų apibrėžtus mokėjimus, skirtus kompensuoti sutarties turėtojo nuostoliams dėl to, kad konkretus skolininkas neatlieka mokėjimų pagal pradines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas. Jeigu šiuo reikalavimu reikšminga rizika perduodama išleidėjui, tokia sutartis yra draudimo sutartis, kaip apibrėžiama 4 TFAS (žr. 2 paragrafo e) punktą ir AG4A paragrafą). Pagal kitas finansinių garantijų sutartis reikalaujama, kad mokėjimai būtų atliekami priklausomai nuo apibrėžtos palūkanų normos, finansinės priemonės kainos, prekės kainos, užsienio valiutos keitimo kurso, kainų arba normų indekso, kredito reitingo, kredito indekso arba kitų kintamųjų, o nefinansinio kintamojo atveju, kad šis kintamasis nebūtų būdingas sutarties šaliai. Tokioms sutartims taikomas šis Standartas.

AG4A. Finansinių garantijų sutartys gali turėti skirtingas teisines formas, pvz., finansinės garantijos, akredityvo, sutarties dėl kredito nemokumo arba draudimo sutarties. Jų apskaitos tvarka nepriklauso nuo teisinės formos. Toliau pateikiami tinkamos apskaitos tvarkos pavyzdžiai (žr. 2 paragrafo e) punktą ir 3 paragrafą):

(a) Jeigu sutartis nėra draudimo sutartis, kaip apibrėžiama 4 TFAS, išleidėjas taiko šį Standartą. Taigi finansinės garantijos sutartis, pagal kurią reikalaujama mokėjimų, kai skolininko kredito reitingas nukrinta iki tam tikro lygio, yra apskaitoma pagal šį Standartą.

(b) Jeigu išleidėjas patiria arba išlaiko finansinę garantiją, perduodamas kitai šaliai finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus pagal šį Standartą, tuomet jis taiko šį Standartą.

(c) Jeigu sutartis yra draudimo sutartis, apibrėžiama 4 TFAS, tuomet išleidėjas taiko 4 TFAS, jei netaikomas b) punktas.

(d) Jeigu išleidėjas suteikė finansinę garantiją dėl prekių pardavimo, jis turi taikyti 18 TAS tam, kad nustatytų, kada reikia pripažinti atsiradusias pajamas.

C6 39 TAS 9 paragrafo išvestinės priemonės apibrėžime esanti frazė „kitas kintamasis“ keičiama fraze „kitas kintamasis, su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis nebūtų būdingas sutarties šaliai“. Toks pat pakeitimas atliekamas 39 TAS 10 paragrafe. Toliau pateikiamas naujas AG12A paragrafas įtraukiamas į 39 TAS:

AG12A. Išvestinės priemonės apibrėžime minimi nefinansiniai kintamieji, nebūdingi sutarties šaliai. Jie apima tam tikro regiono žemės drebėjimo nuostolių indeksą ir tam tikro miesto oro temperatūrų indeksą. Nefinansiniai kintamieji, būdingi sutarties šaliai, apima gaisro, apgadinančio arba sunaikinančio sutarties šalies turtą, atvejį arba tokio atvejo nebuvimą. Nefinansinio turto tikrosios vertės pasikeitimas yra būdingas savininkui, jeigu tikroji vertė atspindi ne tik šio turto rinkos kainų pasikeitimus (finansinį kintamąjį), bet taip pat turimo apibrėžto nefinansinio turto būklę (nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantija suteikia garantuotojui riziką, kad pasikeis automobilio fizinė būklė, šio automobilio likvidacinės vertės pasikeitimas yra būdingas automobilio savininkui.

C7 Toliau pateikiamas naujas 91A paragrafas įterpiamas į 32 TAS, o 86 paragrafo abipusė nuoroda išplečiama, įtraukiant 91A paragrafą:

91A. ***Tam tikras finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai apima savarankiško dalyvavimo elementą, apibūdintą 4 TFAS„Draudimo sutartys“. Jeigu ūkio subjektas negali patikimai įvertinti to elemento tikrosios vertės, jis turi nurodyti šį faktą kartu su sutarties apibūdinimu, jos balansine verte, paaiškinimu, kodėl tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta ir, jeigu įmanoma, tikėtinos tikrosios vertės įvertinimų galimybių spektrą.***

49 paragrafo e) punkte „draudimo polisas“ keičiamas „draudimo sutartimi“.

C8 39 TAS AG30 paragrafe pateikiami įterptų išvestinių priemonių, laikomų mažai susijusiomis su pagrindine sutartimi, pavyzdžiai, o AG33 paragrafe pateikiami įterptų išvestinių priemonių, laikomų artimai susijusiomis su pagrindine sutartimi, pavyzdžiai. AG30 paragrafo g) punktas ir AG33 paragrafo a), b) ir d) punktai taisomi įterpiant nuorodas į draudimo sutartis taip, kaip nurodyta žemiau, o AG33 paragrafe pridedami g) ir h) punktai:

AG30 (g) Į pagrindinę skolos sutartį arba pagrindinę draudimo sutartį įterpti pasirinkimo pirkti, parduoti arba iš anksto mokėti sandoriai nėra artimai susiję su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina kiekvieno pasinaudojimo datą yra apytikriai lygi pagrindinės skolos priemonės amortizuotai savikainai arba pagrindinės draudimo sutarties balansinei sumai. Žvelgiant iš konvertuojamos skolos priemonės su įterptu pasirinkimo pirkti arba parduoti sandorio elementu išleidėjo perspektyvos, įvertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris yra artimai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant nuosavybės elementą pagal 32 TAS.

AG33 (a) Įterptinė išvestinė priemonė, paremta palūkanų norma arba palūkanų normos indeksu, galinčiu pakeisti palūkanų sumą, kuri kitu atveju būtų mokama arba gaunama pagal palūkanas suteikiančią pagrindinę skolos sutartį arba draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada mišri sutartis gali būti vykdoma tokiu būdu, kai turėtojas iš esmės neatgauna visos savo pripažintosios investicijos, arba kai įterptinė išvestinė priemonė gali mažiausiai du kartus padidinti turėtojo pradinę grąžinimo normą pagal pagrindinę sutartį (dėl to grąžinimo norma tampa mažiausiai dvigubai didesne už grąžinimo normą, rinkoje gaunamą už sutartį su tokiomis pat pagrindinės sutarties sąlygomis).

(b) Įterpta žemiausia arba aukščiausia skolos sutarties arba draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai sujusi su pagrindine sutartimi, jeigu viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba viršija ją), o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba yra mažesnė už ją) sutarties išleidimo metu, be to, viršutinė ir apatinė riba nėra veikiamos pagrindinės sutarties. Panašiai ir nuostatos, įtrauktos į sutartį pirkti arba parduoti turtą (pvz., prekę), nustatančios mokamos arba gaunamos už turtą kainos viršutinę arba apatinę ribą, yra artimai susijusios su pagrindine sutartimi tada, jei tiek viršutinė riba, tiek apatinė riba sutarties pradžioje buvo „ne piniguose“ ir nėra veikiamos pagrindinės sutarties.

IFRS 4

(d) Užsienio valiutos išvestinė priemonė, įterpta į pagrindinę sutartį, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio straipsnio, kurio kaina denominuota užsienio valiuta, pirkimo arba pardavimo sutartis), yra artimai susijusi su pagrindine sutartimi tada, jeigu ji nėra šios sutarties veikiama, neturi pasirinkimo sandorio elemento ir reikalauja mokėjimų, denominuotų viena iš šių valiutų:

(i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcine valiuta;

(ii) valiuta, kuria paprastai denominuojamos susijusios prekių arba paslaugų kainos komerciniuose viso pasaulio sandoriuose (pvz., JAV doleriais neapdirbtos naftos sandoriuose);

arba

(iii) valiuta, įprastai naudojama nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sandorio ekonominėje aplinkoje (pvz., santykinai stabilia ir likvidžia valiuta, įprastai naudojama vietinio verslo sandoriuose arba prekybai su užsieniu).

(g) Vienetų susiejimo savybė, įterpta į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine priemone arba pagrindine sutartimi, jeigu vienetais denominuoti mokėjimai yra vertinami dabartinėmis vienetų vertėmis, atspindinčiomis fondo turto tikrąsias vertes. Vienetų susiejimo elementas yra sutartinė nuostata, reikalaujanti mokėjimų, denominuotų vidinio arba išorinio investicijų fondo vienetais.

(h) Išvestinė priemonė, įterpta į draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jeigu įterptoji išvestinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra taip tarpusavyje priklausomos, kad ūkio subjektas įterptos išvestinės priemonės negali vertinti atskirai (t.y. neatsižvelgdamas į pagrindinę sutartį).

Kitų TFAS pataisos

C9 18 TAS „*Pajamos*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

6 paragrafo c) punktas taisomas šitaip:

(c) draudimo sutartys, kurioms taikomas 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“;

C10 19 TAS „*Darbuotojų išmokos*“ prie 7 paragrafe esančio apibrėžimo apie lengvatinį draudimo polisą po pirmo žodžio „polisas“ paminėjimo pridedama tokia išnaša:

(*) Kriterijus atitinkantis draudimo polisas nebūtinai yra draudimo sutartis, apibrėžiama 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“.

C11 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ 1 paragrafo b) punktas ir 4 paragrafas panaikinami, o naujas 5 paragrafo e) punktas įterpiamas šitaip:

(e) draudimo sutartys (žr. 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“). Tačiau šis Standartas taikomas draudiko atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, neatsirandantiems dėl sutartinių įsipareigojimų ir teisių pagal draudimo sutartis, kuriems(-ioms) taikomas 4 TFAS.

2 paragrafe (2003 m. pataisytame 39 TAS) paskutinis sakinys panaikinamas.

C12 40 TAS „*Investicinis turtas*“ (persvarstytame 2003 m.) pridedami 32A-32C paragrafai ir 75 paragrafo f) punkto iv) papunktis, o abipusė nuoroda į 32 A paragrafą įtraukiama į 30 paragrafą šitaip:

30. ***Neskaitant išimčių, pažymėtų 32A ir 34 paragrafuose, ūkio subjektas savo apskaitos politika turi pasirinkti arba tikrosios vertės modelį, pateikiamą 33-55 paragrafuose, arba savikainos modelį, pateikiamą 56 paragrafe, ir taikyti šią politiką visam savo investiciniam turtui.***

Su įsipareigojimais susietas investicinis turtas

32A. ***Ūkio subjektas gali:***

(a) pasirinkti arba tikrosios vertės modelį, arba savikainos modelį visam investiciniam turtui su susijusiais įsipareigojimais, pagal kuriuos grąžinamosios išmokos tiesiogiai siejamos su tam tikro turto, apimančio minėtąjį investicinį turtą, tikrąja verte arba grąžinamosiomis išmokomis;

ir

(b) pasirinkti arba tikrosios vertės modelį, arba savikainos modelį visam kitam investiciniam turtui nepriklausomai nuo to, kas pasirinkta pagal a) punktą.

32B. Kai kurie draudikai arba kiti ūkio subjektai valdo vidinį turto fondą, išleidžiantį sąlyginius vienetus, keletą kurių turi investuotojai pagal susijusias sutartis, o kitus turi pats ūkio subjektas. 32A paragrafe ūkio subjektui neleidžiama vertinti fonde esančiojo turto iš dalies savikaina, iš dalies tikrąja verte.

32C. Jeigu ūkio subjektas pasirenka skirtingus modelius 32A aprašytų dviejų kategorijų vertinimui, tuomet investicinio turto pardavimai tarp turto junginių, vertinamų naudojant skirtingus modelius, turi būti pripažįstami tikrąja verte, o tikrosios vertės sukauptasis pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Atitinkamai, jeigu investicinis turtas parduodamas iš turto junginio, kuriam buvo naudojamas tikrosios vertės modelis, turto junginiui, kuriam naudojamas savikainos modelis, tokio investicinio turto tikroji vertė pardavimo dieną imama laikyti jo savikaina.

75(f)(iv) ***sukauptas tikrosios vertės pokytis pripažįstamas pelnu arba nuostoliu parduodant investicinį turtą iš turto junginio, kuriam naudojamas savikainos modelis, turto junginiui, kuriam naudojamas tikrosios vertės modelis (žr. 32C paragrafą).***

C13 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

12 paragrafe esanti nuoroda į 13-25C paragrafus taisoma nuoroda į 13-25D paragrafus.

13 paragrafo g) ir h) punktai taisomi, o naujas i) papunktis įterpiamas šitaip:

(g) anksčiau pripažintų finansinių priemonių įvardijimas (25A paragrafas);

(h) akcijomis apmokami sandoriai (25B ir 25C paragrafai);

ir

(i) draudimo sutartys (25D paragrafas).

Po 25C paragrafo įterpiama nauja antraštė ir pridedamas 25D paragrafas šiuo būdu:

Draudimo sutartys

25D Pirmą kartą taikantysis TFAS gali taikyti pereinamąsias nuostatas, esančias 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“. 4 TFAS apribojami apskaitos politikos draudimo keitimai sutarčių atžvilgiu, įskaitant ir pirmą kartą TFAS taikančiojo atliekamus keitimus.

IFRS 4

36A paragrafas ir prieš jį esanti antraštė taisomi įterpiant nuorodas į 4 TFAS:

Išimtis iš reikalavimo pataisyti lyginamąją informaciją dėl 39 TAS ir 4 TFAS

36A Savo pirmoje TFAS finansinėje atskaitomybėje ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS prieš 2006 m. sausio 1 d., turi pateikti mažiausiai vienerių metų lyginamąją informaciją, bet ši informacija nebūtinai turi atitikti 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS reikalavimus. Ūkio subjektas, pasirenkantis teikti lyginamąją informaciją, neatitinkančią 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS, pirmaisiais savo pereinamaisiais metais turi:

(a) taikyti savo anksčiau taikytus BAP finansinių priemonių, kurioms taikomas 32 TAS arba 39 TAS, ir draudimo sutarčių, kurioms taikomas 4 TFAS, lyginamajai informacijai;

(b) nurodyti šį faktą drauge su pagrindu, naudotu tai informacijai paruošti;

ir

(c) nurodyti pagrindinių koregavimų, dėl kurių informacija taptų atitinkanti 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS, pobūdį. Šių koregavimų nereikia išreikšti skaičiais. Tačiau ūkio subjektas bet kokius pakoregavimus tarp lyginamojo laikotarpio atskaitomybės dienos balanso (t.y. balanso, į kurį įtraukiama lyginamoji informacija pagal ankstesniuosius BAP) ir pirmojo atskaitomybės pagal TFAS laikotarpio pradžios balanso (t.y. pirmojo laikotarpio, apimančio informaciją, atitinkančią 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS) turi laikyti atsirandančiais dėl apskaitos politikos keitimo ir pateikti informaciją, reikalaujamą 8 TAS 28 paragrafo a)-e) ir f)-i) punktuose.

28 paragrafo f)-i) punktai taikomi tik sumoms, pateiktoms lyginamojo laikotarpio atskaitomybės dienos balanse.

Tuo atveju, jeigu ūkio subjektas pasirenka teikti lyginamąją informaciją, neatitinkančią 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS, nuorodos į „perėjimo prie TFAS datą“ turi minėtųjų standartų atžvilgiu reikšti pirmojo atskaitomybės pagal TFAS laikotarpio pradžią.

C14 SAK-27 „*Sandorių, susijusiu su juridinės formos nuoma, esmės įvertinimas*“ (39 TAS pataisytasis) taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

7 paragrafas taisomas šitaip:

7. Kitos sutartinės prievolės, įskaitant bet kokias pirmalaikio susitarimo nutraukimo atveju suteikiamas garantijas ir prisiimamas prievoles, turėtų būti apskaitomos pagal 37 TAS, 39 TAS arba 4 TFAS, atsižvelgiant į susitarimo sąlygas.

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-5
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių) klasifikavimas kaip turto, laikomo pardavimui	6-14
Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma	13-14
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių), klasifikuojamo (-ų) kaip laikomo (-ų) pardavimui, vertinimas	15-29
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės) vertinimas	15-19
Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir atstatymas	20-25
Pardavimo planų pokyčiai	26-29
Pateikimas ir nurodymas	30-42
Nutrauktos veiklos pateikimas	31-36
Pelnas arba nuostoliai, susiję su tęsiama veikla	37
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių), klasifikuojamo (-ų) kaip laikomas (-ų) pardavimui, pateikimas	38-40
Papildomas atskleidimas	41-42
Pereinamosios nuostatos	43
Įsigaliojimo data	44
35 TAS panaikinimas	45

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas yra apibrėžti turto, laikomo pardavimui, apskaitą ir informacijos apie *nutraukiamąją veiklą* pateikimą. Konkrečiai, šiame TFAS reikalaujama:

(a) kad turtas, atitinkantis kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, būtų apskaitomas mažesniąja iš šių verčių: balansine verte arba tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas, o tokio turto nusidėvėjimą būtų nustota skaičiuoti;

ir

(b) kad turtas, atitinkantis kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, balanse būtų pateikiamas atskirai, o nutrauktos veiklos rezultatai būtų atskirai parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje.

IFRS 5

TAIKYMAS

2. Šio TFAS reikalavimai klasifikavimui ir pateikimui yra taikomi visam pripažintam *ilgalaikiam turtui* (*) ir visoms ūkio subjekto *perleidimo grupėms*. Šio TFAS reikalavimai vertinimui taikomi visam ilgalaikiam turtui ir perleidimo grupėms (kaip nustatyta 4 paragrafe), išskyrus turtą, išvardintą 5 paragrafe, kuris ir toliau turi būti vertinamas pagal paminėtą Standartą.

3. Turtas, klasifikuotas kaip ilgalaikis turtas pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“ (peržiūrėtą 2003 m.), neturi būti priskirtas kaip *trumpalaikiam turtui*, kol neatitinka kriterijų, kad būtų pagal šį TFAS klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui. Turtas, priskiriamas tokiai turto klasei, kuriai priklausantį turtą ūkio subjektas paprastai klasifikuoja kaip ilgalaikį turtą, įsigytą išskirtinai su tikslu jį perparduoti, neturi būti klasifikuojamas kaip trumpalaikis, jeigu neatitinka šiame TFAS nurodytų kriterijų tam, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui.

4. Kartais ūkio subjektas perleidžia turto grupę kartu su tiesiogiai susijusiais įsipareigojimais vieno sandorio metu. Tokia perleidžiama grupe gali tapti *pinigus kuriančių vienetų* grupė, atskiras pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančio vieneto dalis (**). Grupė gali apimti bet kokį ūkio subjekto turtą ar įsipareigojimus, įskaitant trumpalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus bei turtą, pagal 5 paragrafą atleistą nuo vertinimo pagal šio TFAS reikalavimus. Jei ilgalaikis turtas, kuriam taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, yra perleidžiamos grupės dalis, šio TFAS vertinimo reikalavimai taikomi grupei kaip visumai tokiu būdu, kad grupė vertinama mažesniąja iš šių verčių: jos balansinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas. Reikalavimai atskiro turto ir įsipareigojimų vienetų, esančių perleidimo grupėje, vertinimui yra nustatyti 18, 19 ir 23 paragrafuose.

5. Šio TFAS (***) nuostatos dėl vertinimo netaikomos toliau išvardintam turtui (nei kaip atskiram turtui, nei kaip perleidžiamos grupės daliai), kuris vertinamas pagal žemiau išvardintus Standartus:

(a) atidėtųjų mokesčių turtui (12 TAS „*Pelno mokesčiai*“).

(b) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“).

(c) finansiniam turtui, kuriam taikomos 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*“ nuostatos.

(d) ilgalaikiam turtui, apskaitomam pagal tikrosios vertės nustatymo modelį, pateiktą 40 TAS „*Investicinis turtas*“.

(e) ilgalaikiam turtui, vertinamam tikrąja verte atėmus tikėtinas pardavimo vietos sąnaudas pagal 41 TAS „*Žemės ūkis*“

(f) sutartinėms teisėms pagal draudimo sutartis, apibrėžtoms 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDIMO GRUPIŲ) KLASIFIKAVIMAS KAIP TURTO, LAIKOMO PARDAVIMUI

6. **Ūkio subjektas turi klasifikuoti ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupę) kaip turtą, laikomą pardavimui, jeigu šio balansinė vertė bus iš esmės padengta per pardavimo sandorį, o ne per tolesnį turto naudojimą.**

(*) Turto, pateikimo tikslu klasifikuojamo pagal jo likvidumą, atžvilgiu ilgalaikis turtas yra turtas, kurį sudaro sumos, kurias tikimasi padengti daugiau negu per dvylika mėnesių nuo balanso datos. Šio turto klasifikavimui taikomas 3 paragrafas.

(**) Tačiau, kai turto ar turto grupės pinigų srautai tikimasi kad atsiras pagrinde iš pardavimo, o ne iš 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.

(***) Kiti nei 18 ir 19 paragrafai, kurie reikalauja, kad tiriamas turtas būtų vertinamas pagal kitą taikomą TFAS

7. Kad taip atsitiktų, turtą (arba perleidžiamą grupę) turi būti galima greitai parduoti jam esant dabartinės būklės, kai tokio turto (ar perleidimo grupės) pardavimui yra sudarytos įprastinės sąlygos, o jo pardavimas turi būti *labai tikėtinas*.

8. Kad pardavimas būtų labai tikėtinas, atitinkamas valdymo lygmuo turi būti įsipareigojęs planuoti turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimą; turi būti pradėti vykdyti plano įgyvendinimo ir pirkėjo suradimo darbai. Be to, turtu (ar perleidžiama grupe) turi būti aktyviai prekiaujama rinkoje tokia kaina, kuri yra pagrįsta lyginant su jo(s) dabartine tikrąja verte. Taip pat, kad būtų tenkinami pripažinimo reikalavimai, pardavimas turėtų įvykti per metus nuo klasifikavimo datos, išskyrus 9 paragrafe numatytą išimtį, o veiksmai, kurių reikalaujama, siekiant įvykdyti planą, turi rodyti, kad reikšmingi plano pakeitimo arba jo atsisakymo tikimybė yra maža.

9. Įvykiai ir aplinkybės gali pratęsti pardavimo įvykdymo laikotarpį už vienerių metų ribos. Laikotarpio, per kurį reikalaujama įvykdyti pardavimą, pratęsimas neatleidžia nuo turto (ar perleidžiamos grupės) klasifikavimo kaip laikomo pardavimui, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys(-čios) nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas lieka įsipareigojęs įgyvendinti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Taip atsitinka tuo atveju, kai tenkinami B priedėlyje nurodyti kriterijai.

10. Pardavimo sandoriai apima ilgalaikio turto iškeitimą į kitokį ilgalaikį turtą, kai šis iškeitimas yra komercinio turinio pagal 16 TAS „*Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai*“.

11. Kai ūkio subjektas įsigyja ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) su išskirtiniu tikslu jį vėliau parduoti, jis turi įsigijimo dieną klasifikuoti tokį ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) kaip laikomą pardavimui, jeigu yra įvykdytas 8 paragrafo vienerių metų reikalavimas (išskyrus 9 paragrafe nurodytą išimtį) ir labai tikėtina, kad bet koks kitas 7 ir 8 paragrafų reikalavimas, kuris nėra tenkinamas šią datą, bus įvykdytas per trumpą laikotarpį po įsigijimo (paprastai per tris mėnesius).

12. Jeigu 7 ir 8 paragrafų reikalavimai įvykdomi po balanso datos, ūkio subjektas išleidžiamoje finansinėje atskaitomybėje neturi klasifikuoti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) kaip laikomo(s) pardavimui. Tačiau kai šie kriterijai įvykdomi po balanso datos, bet prieš finansinės atskaitomybės patvirtinimą išleidimui, ūkio subjektas turi pateikti 41 paragrafo a), b) ir d) punktuose apibrėžtą informaciją.

Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma

13. Ūkio subjektas neturi klasifikuoti ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės), kurio bus atsisakoma, kaip laikomo(s) pardavimui. Taip yra todėl, kad jo(s) balansinė vertė bus padengta daugiausiai per tolesnį jo(s) naudojimą. Tačiau, jeigu perleidimo grupė, kurios bus atsisakoma, atitinka 32 paragrafo a)-c) punktų reikalavimus, ūkio subjektas turi pateikti perleidžiamos grupės rezultatus ir pinigų srautus kaip nutrauktą veiklą pagal 33 ir 34 paragrafus tą dieną, kai ją nustojama naudoti. Ilgalaikis turtas (ar perleidimo grupė), kurio(s) bus atsisakyta, apima ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupes), kuris(-ios) bus naudojamas(-os) iki ekonominio tarnavimo laiko pabaigos, ir ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupę), kuri(s) bus uždaryta(s), o ne parduota(s).

14. Laikinai nenaudojamo ilgalaikio turto ūkio subjektas neturi traktuoti taip, lyg jo atsisakytų.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDIMO GRUPIŲ), KLASIFIKUOJAMO(-Ų) KAIP LAIKOMO(-Ų) PARDAVIMUI, VERTINIMAS

Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės) vertinimas

15. **Ūkio subjektas turi vertinti ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), klasifikuojamą kaip turtą, laikomą pardavimui, mažesniąja verte iš šių verčių: jo balansinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas.**

IFRS 5

16. Jeigu naujai įsigytas turtas (ar perleidžiama grupė) atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojama(s) kaip laikoma(s) pardavimui (žr. 11 paragrafą), 15 paragrafo taikymas lemia, kad turtas (ar perleidžiama grupė) pradinio pripažinimo metu vertinama(s) mažesniąja verte iš šių verčių: jo balansinės vertės, jeigu jis nebūtų taip klasifikuotas (pavyzdžiui, savikainos), ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas. Taigi, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) įsigyjama(s) kaip verslo sujungimo dalis, ji(s) turi būti vertinama(s) tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas.

17. Kai tikimasi, kad pardavimas įvyks vėliau negu per metus, ūkio subjektas turi įvertinti pardavimo sąnaudas jų dabartine verte. Bet koks pardavimo sąnaudų, atsirandančių dėl praėjusio laiko, dabartinės vertės padidėjimas turi būti pateiktas pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip finansinės sąnaudos.

18. Iškart prieš pradinį turto (ar perleidžiamos grupės), laikomo(s) pardavimui, klasifikavimą turto (arba viso turto ir įsipareigojimų grupės) balansinė vertė turi būti vertinama pagal taikomus TFAS.

19. Vėlesnio perleidžiamos grupės pervertinimo metu bet kokio turto ir įsipareigojimų, neatitinkančių šiame TFAS nurodytų vertinimo reikalavimų, tačiau įtrauktų į klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui perleidžiamą grupę, balansinė vertė turi būti pervertinama pagal taikomus TFAS dar prieš tai, kai pervertinama perleidžiamos grupės tikroji vertė atėmus pardavimo sąnaudas.

Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir atstatymas

20. Ūkio subjektas turi pripažinti bet kurio pradinio ar vėlesnio turto (ar perleidžiamos grupės) nurašymo iki tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas nuostolį, tačiau tik iki tokio lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 paragrafą.

21. Ūkio subjektas turi pripažinti bet kokio tolesnio turto tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas padidėjimo pelną, tačiau neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, pripažinto pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“.

22. Ūkio subjektas turės pripažinti perleidimo grupės tikrosios vertės, atėmus pardavimo sąnaudas, bet kokio vėlesnio padidėjimo pelną:

    (a) iki lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 paragrafą;

    bet

    (b) neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, pripažinto arba pagal šį TFAS, arba, anksčiau, pagal 36 TAS ilgalaikiam turtui, kuriam taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai.

23. Vertės sumažėjimo nuostolis (arba bet koks vėlesnis pelnas), pripažintas perleidžiamai grupei, turi sumažinti (arba padidinti) ilgalaikio turto, priklausančio tai grupei, kuriai taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, balansinę vertę dėl paskirstymo, aprašyto 36 TAS (peržiūrėto 2004 m.) 104 paragrafo a) ir b) punktuose bei 122 paragrafe.

24. Pelnas arba nuostolis, anksčiau nebuvęs pripažintas iki ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo dienos, turi būti pripažintas pripažinimo nutraukimo dieną. Reikalavimai, susiję su pripažinimo nutraukimu, yra išdėstyti:

    (a) 16 TAS (peržiūrėto 2003 m.) 67-72 paragrafuose – nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams,

    ir

    (b) 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ (peržiūrėto 2004 m.) 112-117 paragrafuose – nematerialiajam turtui.

25. Ūkio subjektas neturi skaičiuoti ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) tol, kol šis klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui, arba kol jis yra šitaip klasifikuojamos perleidimo grupės dalimi. Tokiems perleidimo grupės, klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui, įsipareigojimams priskiriamos palūkanų ir kitos sąnaudos turi būti ir toliau pripažįstamos.

Pardavimo planų pokyčiai

26. Jeigu ūkio subjektas klasifikavo turtą (ar perleidžiamą grupę) kaip laikomą pardavimui, tačiau 7-9 paragrafų reikalavimai vėliau nėra tenkinami, ūkio subjektas turi nustoti klasifikuoti turtą (ar perleidžiamą grupę) kaip laikomą pardavimui.

27. Ūkio subjektas turi vertinti ilgalaikį turtą, kurį nustoja klasifikuoti kaip laikomą pardavimui (arba nustoja įtraukti į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), mažesniąja iš šių verčių:

(a) jo balansinės vertės prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo klasifikuota(s) kaip laikoma(s) pardavimui, pakoreguotos dėl bet kokių nusidėvėjimo, amortizacijos ar įvertinimų iš naujo, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidimo grupė) nebūtų klasifikuota(s) kaip laikomas pardavimui,

ir

(b) jo atsiperkamosios vertės kiekvieno vėlesnio sprendimo turto neparduoti dieną. (*)

28. Ūkio subjektas turi įtraukti bet kokius reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris nebeklasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, balansinės vertės koregavimus į to laikotarpio, kada 7-9 paragrafų reikalavimai nebėra tenkinami, tęsiamos veiklos pajamas (*). Ūkio subjektas turi pateikti šiuos koregavimus tos pačios pelno (nuostolio) ataskaitos dalyje, naudojamoje pateikti pelną arba nuostolį (jei tokių yra), pripažintą pagal 37 paragrafo reikalavimus.

29. Jeigu ūkio subjektas išima atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui, likę perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti pardavimui, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė, jei ši grupė atitinka 7-9 paragrafuose nurodytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, atskirai atitinkantis kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, turi būti vertinamas atskirai mažesniąja iš šių verčių: jo balansinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas tą dieną. Bet koks ilgalaikis turtas, neatitinkantis šio kriterijaus, turi būti nustotas klasifikuoti kaip laikomas pardavimui pagal 26 paragrafą.

PATEIKIMAS IR NURODYMAS

30. **Ūkio subjektas turi nurodyti ir atskleisti informaciją, kuri finansinės atskaitomybės vartotojams padėtų įvertinti nutrauktos veiklos ir ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) finansinį poveikį.**

Nutrauktos veiklos pateikimas

31. Ūkio subjekto *komponentas* apima veiklą ir pinigų srautus, kurie veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslai gali žymiai skirtis nuo likusios šio ūkio subjekto dalies. Kitaip tariant, ūkio subjekto komponentu turėtų būti pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė tol, kol šie laikomi naudojimo tikslais.

32. Nutraukta veikla – ūkio subjekto komponentas, kuris arba yra perleidžiamas, arba klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui,

ir

(a) atspindi atskiro pobūdžio verslą ar geografinę veiklos sritį,

(*) Jeigu ilgalaikis turtas yra pinigus kuriančio vieneto dalis, jo atsiperkamoji vertė yra apskaitinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta po bet kokio vertės sumažėjimo nuostolio, atsirandančio iš pinigus kuriančio vieneto pagal TAS 36, paskirstymo.

IFRS 5

(b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis

arba

(c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai turint tikslą ją perparduoti.

33. Ūkio subjektas turi atskleisti:

(a) vieną sumą pelno (nuostolio) ataskaitoje, susidedančią iš:

(i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolio po mokesčių,

ir

(ii) pelno ar nuostolio po mokesčių, pripažinto vertinant tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę (grupes), iš kurių susideda nutraukta veikla.

(b) vienos sumos, nurodytos a) punkte analizę:

(i) pajamas, sąnaudas ir pelną arba nuostolį prieš apmokestinimą iš nutrauktos veiklos;

(ii) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12 TAS 81 paragrafo h) punktą;

(iii) pelną ar nuostolį, pripažintą vertinant tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę (grupes), iš kurių susideda nutraukta veikla.

ir

(iv) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12 TAS 81 paragrafo h) punktą.

Analizė gali būti pateikta pelno (nuostolio) ataskaitoje arba paaiškinimuose prie jos. Jeigu ji pateiktas pelno (nuostolio) ataskaitoje, tuomet turi būti pateikiama skyriuje, susijusiame su nutraukta veikla, t.y. atskirai nuo tęsiamos veiklos. Analizės nereikalaujama atlikti perleidimo grupėms, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės, atitinkančios kriterijus, kad įsigijimo metu būtų klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui (žr. 11 paragrafą).

(c) grynuosius pinigų srautus, priskiriamus nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai. Šie atskleidimai gali būti pateikti finansinėje atskaitomybėje arba paaiškinimuose prie jos. Šių atskleidimų nereikalaujama atlikti perleidžiamoms grupėms, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės, atitinkančios kriterijus, kad būtų įsigijimo metu klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui (žr. 11 paragrafą).

34. Ūkio subjektas turi iš naujo pateikti atskleidimus pagal 33 paragrafą ankstesniems finansinėje atskaitomybėje pateiktiems laikotarpiams taip, kad atskleidimai būtų susiję su visa veikla, kuri buvo nutraukta iki paskutinio pateikto laikotarpio balanso datos.

35. Anksčiau pateiktų nutrauktos veiklos, tiesiogiai susijusios su nutrauktos veiklos ankstesniuoju laikotarpiu perleidimu, sumų koregavimai dabartiniu laikotarpiu turi būti klasifikuojami atskirai nutrauktos veiklos dalyje. Tokių koregavimų pobūdis ir sumos turi būti atskleistas(-os). Toliau pateikiami pavyzdžiai aplinkybių, kada tokie koregavimai gali atsirasti:

(a) neaiškumų, atsirandančių dėl perleidimo sandorio sąlygų, išaiškėjimas, pvz., pirkimo kainos koregavimų išaiškėjimas ir atlyginimo pirkėjui reikalai.

(b) neaiškumų, atsirandančių dėl ir tiesiogiai susijusių su komponento veikla prieš jo perleidimą, išaiškėjimas, pvz., pardavėjo įsipareigojimai, susiję su aplinkos ir produkto garantija..

(c) įsipareigojimų pagal darbuotojų išmokų planą dengimas - su sąlyga, kad toks dengimas yra tiesiogiai susijęs su perleidimo sandoriu.

36. Jeigu ūkio subjektas nustoja klasifikuoti komponentą kaip laikomą pardavimui, komponento veiklos rezultatai, anksčiau pateikti nutrauktos veiklos skiltyje pagal 33-35 paragrafus, turi būti perklasifikuojami ir įtraukiami į pajamas iš tęsiamos veiklos visų pateiktų laikotarpių atžvilgiu. Ankstesniųjų laikotarpių sumos turi būti aprašytos kaip buvusios pateiktos iš naujo.

Pelnas arba nuostoliai, susiję su tęsiama veikla

37. Bet koks ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės), klasifikuojamo(s) kaip laikomo(s) pardavimui ir neatitinkančio(s) nutrauktos veiklos apibrėžimo, pervertinimo pelnas arba nuostolis turi būti įtraukiamas į pelną ar nuostolį iš tęsiamos veiklos.

Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių), klasifikuojamo(-ų) kaip laikomas(-ų) pardavimui, pateikimas

38. Ūkio subjektas ilgalaikį turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, ir perleidžiamos grupės turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, balanse turi pateikti atskirai nuo kito turto. Perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip skirtos pardavimui, įsipareigojimai turi būti balanse pateikiami atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Šis turtas ir įsipareigojimai neturi būti užskaityti ir pateikti kaip viena suma. Pagrindinės turto ir įsipareigojimų, klasifikuojamų kaip laikomų pardavimui, klasės turi būti atskirai atskleidžiamos arba balanse, arba paaiškinimuose prie jo, išskyrus kaip 39 paragrafe numatytą išimtį. Ūkio subjektas turi atskirai pateikti bet kokias sukauptas pajamas ar sąnaudas, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, kurios yra susijusios su ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe), klasifikuojamu(-a) kaip turtas (ar perleidžiama grupė), laikoma(s) pardavimui.

39. Jeigu perleidžiama grupė yra naujai įsigyta dukterinė įmonė, atitinkanti kriterijus, kad būtų įsigijimo metu klasifikuojama kaip laikoma pardavimui (žr. 11 paragrafą), pagrindinių turto ar įsipareigojimo klasių atskleidimas nėra reikalaujamas.

40. Ūkio subjektas neturi perklasifikuoti ar iš naujo pateikti anksčiau pateiktų ilgalaikio turto arba perleidžiamų grupių, klasifikuojamų kaip laikomų pardavimui, sumų, skirtų turtui ir įsipareigojimams ankstesnių laikotarpių balansuose, tam, kad atspindėtų paskutinio pateikto laikotarpio balanso klasifikaciją.

Papildomas atskleidimas

41. Laikotarpio, kada ilgalaikis turtas (ar perleidimo grupė) buvo arba klasifikuota(s) kaip laikoma(s) pardavimui, arba parduota(s), paaiškinimuose ūkio subjektas turi atskleisti tokią informaciją:

(a) Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės) aprašymą;

(b) faktų ar aplinkybių, susijusių su turto pardavimu ar tikėtinu jo perleidimu bei tikėtinu šio perleidimo būdu ir laiku, aprašymą;

(c) pelną ar nuostolį, pripažintą pagal 20-22 paragrafus ir, jeigu jis nėra atskirai pateiktas pelno (nuostolio) ataskaitoje - pelno (nuostolio) ataskaitos dalį, apimančią šį pelną ar nuostolį;

IFRS 5

(d) jei tinka - segmentą, kuriame ilgalaikis turtas (ar perleidimo grupė) yra pateikta(s) pagal 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*“.

42. Jei taikomi 26 arba 29 paragrafai, ūkio subjektas turi atskleisti laikotarpio, kada buvo priimtas sprendimas pakeisti ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) pardavimo planus, faktus ar aplinkybes, nulėmusius(-ias) tokį sprendimą, ir sprendimo poveikį laikotarpio ir bet kokio ankstesnio pateikto laikotarpio veiklos rezultatams.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43. Šis TFAS turi būti perspektyviai taikomas ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamai grupei), atitinkančiam(-iai) kriterijus, kad būtų klasifikuojama(s) kaip laikoma(s) pardavimui, bei veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo jo įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti šio TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), atitinkančiam(-ioms) kriterijus, kad būtų klasifikuojamas(-os) kaip laikomas(-os) pardavimui, bei veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu vertinimai ir kita informacija, reikalinga taikyti šiam TFAS, gauta tuo metu, kai šiuos kriterijus imta atitikti.

ĮSIGALIOJIMO DATA

44. Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jei subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., ji turi atskleisti šį faktą.

35 TAS PANAIKINIMAS

45. Šis TFAS pakeičia 35 TAS „*Nutraukiama veikla*“.

A PRIEDĖLIS

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

pinigus kuriantis vienetas Mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Ūkio subjekto komponentas Veikla ir pinigų srautai, veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais gali būti aiškiai atskirti nuo likusios ūkio subjekto dalies.

pardavimo sąnaudos Papildomos sąnaudos, tiesiogiai priskirtinos turto (ar **perleidžiamos grupės**) perleidimui, išskyrus finansines ir pelno mokesčio sąnaudas.

trumpalaikis turtas Turtas, atitinkantis vieną iš toliau pateiktų kriterijų:

(a) tikimasi jį realizuoti arba ketinama parduoti ar sunaudoti įprastinio ūkio subjekto veiklos ciklo metu;

(b) jis laikomas pirmiausiai pardavimui;

(c) tikimasi jį realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos;

arba

(d) tai yra grynieji pinigai arba grynųjų pinigų ekvivalentai, išskyrus atvejį, kai mažiausiai dvylikos mėnesių laikotarpiu nuo balanso datos yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui padengti.

nutraukta veikla **Ūkio subjekto komponentas**, buvęs perleistas arba šiuo metu klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui ir:

(a) atspindintis atskiro pobūdžio verslą ar geografinę veiklos sritį,

(b) esantis atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalimi,

arba

(c) esantis dukterine įmone, įsigyta turint išskirtinį tikslą ją perparduoti.

perleidimo grupė Bendrai, kaip grupė, atskiro sandorio metu pardavimo ar kitokiu būdu planuojamas perleisti turtas, taip pat įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su šiuo sandorio metu perleisimu turtu. Grupė apima ir verslo sujungimo metu įgytą prestižą, jei ji yra **pinigus kuriantis vienetas**, kuriam prestižas buvo priskirtas pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (peržiūrėto 2004 m.) 80-87 paragrafus, arba jei šis pinigus kuriantis vienetas vykdo veiklą.

tikroji vertė Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą, sudarius nesusijusių šalių sandorį.

tvirtas pirkimo pasižadėjimas Susitarimas su nesusijusia šalimi, įpareigojantis abi šalis ir paprastai teisiškai įvykdomas, kuris: a) apibrėžia visas reikšmingas sąlygas, įskaitant sandorio kainą ir laiką, ir b) apima priemones, kurios neskatina pasižadėjimo nevykdymo ir yra pakankamai brangios, kad pasižadėjimo įvykdymas taptų **labai tikėtinu**.

IFRS 5

labai tikėtinas	Daug labiau tikėtinas, negu **galimas**.
ilgalaikis turtas	Turtas, neatitinkantis **trumpalaikio turto** apibrėžimo.
galimas	Labiau tikėtinas, negu netikėtinas.
atsiperkamoji suma	Didesnioji iš šių verčių: turto **tikrosios vertės, atėmus pardavimo sąnaudas,** ir **naudojimo vertės**.
naudojimo vertė	Dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant jo naudingo tarnavimo laikui pasibaigus.

B PRIEDĖLIS

Papildomas taikymas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

LAIKOTARPIO, REIKALINGO PARDAVIMUI ĮVYKDYTI, PRATĘSIMAS

B1 Kaip minėta 9 paragrafe, laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimas neatleidžia turto (ar perleidžiamos grupės) nuo priskyrimo turtui, laikomam pardavimui, jeigu uždelsimą sąlygoja įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys(-čios) nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs įvykdyti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Išimtis vienerių metų reikalavimui pagal 8 paragrafą turi būti taikoma toliau nurodytose situacijose, kai atsiranda šie įvykiai ar aplinkybės:

(a) tą dieną, kai ūkio subjektas sau įsipareigoja įvykdyti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą, jis pagrįstai tikisi, kad kiti (ne pirkėjas) sudarys sąlygas turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimui, pratęsiančias laikotarpį, reikalingą pardavimo įvykdymui, ir:

(i) veiksmai, reikalingi įvykdyti šias sąlygas, negali būti inicijuoti, kol nebus pasiektas *tvirtas pirkimo pasižadėjimas*,

ir

(ii) tvirtas pirkimo pasižadėjimas yra labai tikėtinas artimiausiu vienerių metų laikotarpiu.

(b) ūkio subjektas gauna tvirtą pirkimo pasižadėjimą, ir dėl to, pirkėjas ar kiti netikėtai nustato sąlygas ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), anksčiau klasifikuoto(s) kaip laikomo(s) pardavimui, perleidimui, pratęsiančias laikotarpį, reikalingą pardavimo įvykdymui, ir:

(i) tinkamu laiku buvo atlikti veiksmai, būtini sąlygoms įvykdyti,

ir

(ii) yra tikėtina delsimo veiksnių palanki baigtis.

(c) per pradinį vienerių metų laikotarpį atsiranda aplinkybių, kurios anksčiau laikytos mažai tikėtinomis, o dėl to ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), anksčiau klasifikuota(s) kaip laikoma(s) pardavimui, nėra parduodama(s) iki to laikotarpio pabaigos,

ir

(i) per pradinį vienerių metų laikotarpį ūkio subjektas atlieka veiksmus, kurie aplinkybėms pasikeitus tapo būtini,

(ii) ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe) aktyviai prekiaujama rinkoje pagrįsta kaina, įvertinus aplinkybių pasikeitimus,

ir

(iii) tenkinami 7 ir 8 paragrafuose nurodyti kriterijai.

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pakeitimai

Pataisos, esančios šiame priedėlyje, turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

C1 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“ (peržiūrėtas 2003 m.) keičiamas taip, kaip išdėstyta žemiau.

68 paragrafas keičiamas šitaip:

68. ***Mažų mažiausiai balansas turi apimti straipsnius, kurie pateikia toliau nurodytas sumas taip, kaip nėra pateikta pagal 68A paragrafą:***

(a) …

68A paragrafas įterpiamas šitaip:

68A. ***Mažų mažiausiai balanse turi būti eilute išskirti straipsniai, nurodantys šias sumas:***

(a) bendro turto, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, ir turto, įtraukiamo į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“,

ir

(b) įsipareigojimai, įtraukti į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS.

81 paragrafas keičiamas šitaip:

81. ***Mažų mažiausiai pelno (nuostolio ataskaitoje turi būti eilute išskirti straipsniai, nurodantys šias laikotarpio sumas:***

…

(d) mokesčių sąnaudas;

(e) vieną sumą, susidedančią iš: i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolio po apmokestinimo ir ii) pelno ar nuostolio po apmokestinimo, pripažinto vertinant tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas, arba pelno ar nuostolio po apmokestinimo, pripažinto perleidžiant turtą ar perleidimo grupę(-es), sudarančią(-as) nutrauktą veiklą;

ir

(f) pelną arba nuostolį.

87 paragrafo e) punktas taisomas taip:

(e) nutraukta veikla;

C2 10 TAS „Įvykiai po balanso datos“ 22 paragrafo b) ir c) punktai keičiami taip:

(b) plano nutraukti veiklą paskelbimas;

(c) pagrindiniai turto pirkimai, turto priskyrimas turtui, laikomam pardavimui pagal 5 TFAS *„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“*, kiti turto perleidimai arba vyriausybės atliekamas turto konfiskavimas;

C3 14 TAS *„Sektoriaus atskaitomybė“* taisomas taip:

52 paragrafas keičiamas šitaip:

52. ***Ūkio subjektas turi atskleisti kiekvieno atskaitingo segmento rezultatus, pateikdamas tęstinės veiklos rezultatus atskirai nuo nutrauktos veiklos rezultatų.***

52A paragrafas įterpiamas šitaip:

52A. ***Ūkio subjektas turi perskaičiuoti ankstesnių laikotarpių segmento rezultatus, pateiktus finansinėje atskaitomybėje taip, kad atskleidimai, kurių reikalaujama pagal 52 paragrafą ir kurie susiję su nutraukta veikla, yra susiję su visa veikla, priskirta nutrauktai veiklai vėliausio pateikto laikotarpio balanso dieną.***

67 paragrafas keičiamas šitaip:

67. ***Ūkio subjektas turi pateikti atskleistos informacijos apie pateikiamus segmentus ir bendros informacijos konsoliduotoje ar atskiroje finansinėje atskaitomybėje suderinimą. Pateikdamas suderinimą, ūkio subjektas turi suderinti segmento pajamas su savo pajamomis iš išorinių pirkėjų (įskaitant pajamų sumų iš išorinių pirkėjų, neįtrauktų į jokį segmentą, atskleidimą); segmento rezultatai, atsirandantys iš tęsiamos veiklos, turi būti suderinti su palyginamu ūkio subjekto pelnu ar nuostoliu iš tęsiamos veiklos taip pat, kaip ir su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliu iš tęsiamos veiklos; segmento rezultatai iš nutrauktos veiklos turi būti suderinti su jo pelnu ar nuostoliu iš nutrauktos veiklos; segmento turtas turi būti..***

C4 16 TAS *„Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas2003 m.)taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

3 paragrafas keičiamas šitaip:

3. Šis Standartas netaikomas:

(a) nekilnojamam turtui, įrangai ir įrengimams, klasifikuojamiems kaip turtas, laikomas pardavimui, pagal5 TFAS„**Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla**“:

(b) biologiniam turtui…;

arba

(c) teisėms į naudingąsias iškasenas…

Tačiau šis Standartas taikomas ilgalaikiam materialiajam turtui, naudojamam plėtojant arba palaikant turtą, nurodytą b) ir c) punktuose.

55 paragrafas keičiamas šitaip:

55. …Turto nusidėvėjimas nustoja būti skaičiuojamas ankstesniąją iš šių datų: datą, kai turtas pradedamas klasifikuoti kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS, ir datą, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Todėl nusidėvėjimo skaičiuoti nenustojama, kai turtas tampa nenaudingas arba aktyviai nenaudojamas, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau…

IFRS 5

73 paragrafo e) punkto ii) papunktis taisomas šitaip:

(ii) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, pagal 5 TFAS; taip pat kitus perleidimus;

79 paragrafo c) punktas keičiamas šitaip:

(c) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių aktyvus naudojimas nutraukiamas ir kurie neklasifikuojami kaip turtas, laikomas pardavimui (pagal 5 TFAS), balansinė vertė;

C5 Prie 17 TAS „*Nuoma*“ (peržiūrėto 2003 m.) pridedamas 41A paragrafas:

41A. Turtas, įsigytas finansinės nuomos būdu ir klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui (arba yra įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, kuri klasifikuojama kaip laikoma pardavimui), remiantis 5 TFAS, turi būti apskaitomas pagal šį TFAS.

C6 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*“ keičiama taip, kaip nurodyta toliau.

12 paragrafas keičiamas šitaip:

12. ***Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi apimti visas patronuojančios įmonės dukterines įmones.***

12 paragrafe pridedama išnaša:

(*) Jeigu įsigijimo metu dukterinė įmonė atitinka reikiamus kriterijus, kad būtų klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla*“, ji turi būti apskaitoma pagal to TFAS reikalavimus.

16-18 paragrafai panaikinami.

37 paragrafas keičiamas šitaip:

37. ***Kai ruošiama atskira finansinė atskaitomybė, investicijos į dukterines, bendrai valdomas ir asocijuotas įmones, kurios nėra klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui (arba įtrauktos į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), pagal 5 TFAS turi būti apskaitomos:***

(a) savikaina, arba

(b) pagal 39 TAS.

Tokia pati apskaita turi būti taikoma kiekvienai investicijų rūšiai. Investicijos į dukterines, asocijuotas ir bendrai valdomas įmones, klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), remiantis 5 TFAS, turi būti apskaitomos pagal tą TFAS.

39 paragrafas keičiamas šitaip:

39. ***Investicijos į bendrai kontroliuojamas ir asocijuotas įmones, kurių apskaita vedama pagal 39 TAS keliamus reikalavimus, turi būti apskaitomos konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje tokiu pačiu būdu, kaip ir investuotojo atskiroje finansinėje atskaitomybėje.***

40 paragrafo a) ir b) punktai panaikinami.

C7 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*“ keičiamas taip, kaip pateikiama žemiau.

13 paragrafas keičiamas šitaip:

13. ***Investicija į asocijuotą įmonę turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą, išskyrus atvejį, kai:***

(a) investicija yra klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“;

(b) …

14 paragrafas keičiamas šitaip:

14. ***Investicijos, aprašytos 13 paragrafo a) punkte, turi būti apskaitomos pagal 5 TFAS.***

15 paragrafas keičiamas tokiu būdu, kad po nuorodos į 22 TAS „*Verslo jungimai*“ panaikinimo, atlikto 3 TFAS „*Verslo jungimai*“, jis skaitomas šitaip:

15. Kai investicija į asocijuotą įmonę, kuri anksčiau buvo klasifikuojama kaip laikoma pardavimui, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą pradedant data, kai ji priskirta laikomoms pardavimui investicijoms. Laikotarpių, esančių po investicijų į asocijuotas įmones priskyrimo laikomoms pardavimui, finansinė atskaitomybė turi būti atitinkamai pataisyta.

16 paragrafas panaikinamas.

38 paragrafas keičiamas šitaip:

38. ***…atskleista. Investuotojui priklausanti bet kokios tokių asocijuotųjų įmonių nutraukiamosios veiklos dalis taip pat turi būti atskleidžiama atskirai.***

C8 31 TAS „*Bendrų įmonių atskaitomybė*“ keičiamas taip, kaip pateikiama žemiau.

2 paragrafo a) punktas keičiamas šitaip:

(a) investicija klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“;

42 paragrafas keičiamas šitaip:

42. ***Investicijos į bendrai kontroliuojamas įmones, klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui pagal 5 TFAS, turi būti apskaitomos pagal šį TFAS.***

43 paragrafas keičiamas tokiu būdu, kad po nuorodos į 22 TAS „*Verslo jungimai*“ panaikinimo, atlikto 3 TFAS „*Verslo jungimai*“, jis skaitomas taip:

43. Kai investicija į bendrai kontroliuojamą įmonę, kuri anksčiau buvo klasifikuojama kaip laikoma pardavimui, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma naudojant proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodą pradedant data, kai ji priskiriama laikomoms pardavimui investicijoms. Vėlesnių laikotarpių, priskyrus investicijas į bendrai kontroliuojamas įmones laikomoms pardavimui, finansinė atskaitomybė turi būti atitinkamai pataisyta.

44 paragrafas panaikinamas.

IFRS 5

C9 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (išleistas 1998 m.) taisomas taip, kaip aprašyta žemiau.

1 paragrafas keičiamas šitaip:

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

(a) **…**

(f) **… (žr. 40 TAS „Investicinis turtas“);**

(g) **… (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“);**

ir

(h) ***ilgalaikį turtą (arba perleidimo grupes), klasifikuojamą (-as) kaip laikomą(-as) pardavimui pagal 5 TFAS*** **„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“.**

2 paragrafas keičiamas šitaip:

2. Šis Standartas netaikomas atsargoms, dėl statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui arba turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), nes galiojančiuose Standartuose, taikomuose tokiam turtui, jau yra nurodyti konkretūs reikalavimai šio turto pripažinimui ir vertinimui.

5 paragrafe esantis pinigus kuriančio vieneto apibrėžimas keičiamas šitaip:

Pinigus kuriantis vienetas - mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių

Prie 9 paragrafo f) punkto paskutinio sakinio pridedama tokia išnaša:

(*) Kai turtas atitinka turto, laikomo pardavimui, klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), jam netaikomas 36 Standartas ir jis apskaitomas pagal 5 TFAS.

C10 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (peržiūrėtas 2004 m.) taisomas taip, kaip aprašyta žemiau.

Visos nuorodos į „grynąją pardavimo kainą“ keičiamos nuorodomis į „tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas“.

2 paragrafas keičiamas šitaip:

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

(a) **…**

(i) ***ilgalaikį turtą (arba perleidimo grupę), klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS*** **„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“.**

IFRS 5

3 paragrafas keičiamas šitaip:

3. Šis Standartas netaikomas atsargoms, dėl statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui arba turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), nes galiojančiuose Standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti reikalavimai šio turto pripažinimui ir vertinimui.

6 paragrafe pinigus kuriančio vieneto apibrėžimas keičiamas šitaip:

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Prie 12 paragrafo f) punkto paskutinio sakinio pridedama tokia išnaša:

(*) Kai turtas atitinka pardavimui laikomo turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), jam netaikomas šis Standartas ir jis apskaitomas pagal 5 TFAS.

C11 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ 9 paragrafas keičiamas šitaip:

9. Šis Standartas taikomas atidėjimams restruktūrizavimui (įskaitant nutraukiamąją veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutraukiamos veiklos apibrėžimą, gali būti reikalaujama papildomo atskleidimo pagal 5 TFAS *„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla.“*

C12 38 TAS „*Nematerialus turtas*“ (išleistas 1998 m.) (*) taisomas taip, kaip aprašyta toliau.

2 paragrafas keičiamas šitaip:

2. Pavyzdžiui, šis Standartas netaikomas:

(a) …

(e) …;

(f) … ir vertinimas);

ir

(g) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS *“Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla”*.

79 paragrafas keičiamas šitaip:

79. ***… Amortizacijos skaičiavimas turi būti sustabdomas ankstesniąją iš šių datų: datą, kai turtas priskiriamas laikomam pardavimui turtui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“.arba datą, kai nutraukiamas turto pripažinimas.***

106 paragrafas keičiamas šitaip:

106. amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas, kai nematerialusis turtas nėra naudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas yra visiškai nudėvėtas ar klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamąją grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS.

(*) Kaip pakeista TAS 16 2003 m.

IFRS 5

107 paragrafo e) punkto ii) papunktis taisomas šitaip:

(ii) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui (pagal 5 TFAS), taip pat kitus perleidimus;

C13 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ (peržiūrėtas 2004 m.) taisomas taip, kaip aprašyta toliau.

3 paragrafas keičiamas šitaip:

3. … Pavyzdžiui, šis Standartas netaikomas:

(a) …

(h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ir nutraukta veikla*“.

97 paragrafas keičiamas šitaip:

97. ***… Amortizacijos skaičiavimas turi būti sustabdomas ankstesniąją iš šių datų: datą, kada turtą pradedama klasifikuoti kaip laikomą pardavimui (arba jis įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“, ir datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas.***

117 paragrafas keičiamas šitaip:

117. Nematerialiojo turto su ribotu naudojimo laiku amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas kai toks nematerialusis turtas yra nenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas yra visiškai amortizuotas ar klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamąją grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS.

118 paragrafo e) punkto ii) papunktis taisomas šitaip:

(ii) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, taip pat kitus perleidimus;

C14 40 TAS „*Investicinis turtas*“ (peržiūrėtas 2003 m.) taisomas taip, kaip aprašyta toliau.

9 paragrafo a) punktas keičiamas šitaip:

(a) turtas, kurį ketinama parduoti įprastinės veiklos metu.

56 paragrafas keičiamas šitaip:

56. ***Po pradinio pripažinimo ūkio subjektas, pasirinkęs savikainos modelį, turi vertinti visą savo investicinį turtą pagal 16 TAS aprašytus šiam modeliui skirtus reikalavimus, kitaip negu turtą, atitinkantį laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtraukto į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ir nutraukta veikla“. Investicinį turtą, atitinkantį laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba įtraukto į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), reikia įvertinti pagal 5 TFAS.***

76 paragrafo c) punktas keičiamas šitaip:

(c) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, taip pat kitus perleidimus;

79 paragrafo d) punkto iii) papunktis taisomas šitaip:

(iii) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, taip pat kitus perleidimus;

C15 41 TAS „*Žemės ūkis*“ keičiamas šitaip:

30 paragrafas keičiamas šitaip:

30. ***Yra prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Ši prielaida gali būti paneigta vien tik biologinio turto, kurio rinkoje nustatytos kainos arba vertės nėra prieinamos ir kurio atveju yra nustatyta, kad tikrosios vertės alternatyvūs vertinimai yra labai nepatikimi, pradinio pripažinimo metu. Toks biologinis turtas turi būti vertinamas pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai šio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, ūkio subjektas jį turėtų vertinti tikrąja verte, atėmęs pardavimo vietos sąnaudas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomas pardavimui) pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“, laikoma, kad tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.***

50 paragrafo c) punktas keičiamas taip:

(c) sumažėjimus, priskirtinus pardavimams ir biologiniam turtui, klasifikuojamam kaip laikomam pardavimui (arba įtraukiamam į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS;

C16 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*“ keičiamas taip, kaip nurodyta toliau.

12 paragrafo b) punktas keičiamas šitaip:

(b) 26-34B paragrafuose numatytas kitų TFAS kai kurių aspektų retrospektyvaus taikymo draudimas.

26 paragrafas keičiamas šitaip:

26. Šis TFAS draudžia retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus, susijusius su:

(a) …

(b) apsidraudimo sandorių apskaita (28-30 paragrafai);

(c) įvertinimais (31-34 paragrafai);

ir

(d) turtu, klasifikuojamu kaip laikomu pardavimui, ir nutraukta veikla.

34A paragrafas įterpiamas šitaip:

34A. Reikalaujama, kad 5 TFAS būtų perspektyviai taikomas ilgalaikiam turtui (ar perleidimo grupei), atitinkančiam laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus, ir veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti 5 TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), atitinkančiam laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus, ir veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu įvertinimai ir kita informacija, reikalinga norint taikyti šį TFAS, buvo gauta tuo metu, kai šiuos kriterijus imta atitikti.

IFRS 5

34B paragrafas įterpiamas šitaip:

34B. Ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS iki 2005 m. sausio 1 d., turi taikyti 5 TFAS pereinamąsias nuostatas. Ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS po 2005 m. sausio 1 d., 5 TFAS nuostatas turi taikyti retrospektyviai.

C17 3 TFAS „*Verslo jungimai*“ keičiamas taip, kaip aprašoma toliau:

36 paragrafas keičiamas šitaip:

36. **Įgijėjas įsigijimo dieną turi paskirstyti verslo sujungimo sąnaudas, pripažindamas tos dienos tikrąja verte įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius 37 paragrafe išdėstytus pripažinimo kriterijus, išskyrus ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla*“ ir apskaitomą tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas. Bet kokie skirtumai…**

75 paragrafo b) ir d) punktai keičiami šitaip:

(b) papildomas prestižas, pripažintas per laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, įsigijimo metu atitinkančią laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus pagal 5 TFAS;

(d) prestižas, įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, ir prestižas, nepripažintas per laikotarpį ir nebuvęs įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui;

C18 Tarptautiniuose Finansinės Atskaitomybės Standartuose, įskaitant ir Tarptautinius apskaitos Standartus bei Aiškinimus, taikomuose nuo 2004 m. kovo 31 d., nuorodos į „nutraukiamą veiklą“ keičiamos nuorodomis į „nutrauktą veiklą“.

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Turto vertės sumažėjimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-5
Apibrėžimai	6
Turto, kurio vertė gali būti sumažėjusi, nustatymas	7-17
Atsiperkamosios sumos įvertinimas	18-57
Nematerialiojo turto su neapibrėžtu naudingo tarnavimo laiku atsiperkamosios sumos įvertinimas	24
Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas	25-29
Naudojimo vertė	30-57
Būsimųjų pinigų srautų numatymo pagrindas	33-38
Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai	39-53
Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta	54
Diskonto norma	55-57
Turto vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimas ir vertinimas	58-64
Pinigus kuriantys vienetai ir prestižas	65-108
Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, identifikavimas	66-73
Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma ir balansinė vertė	74-103
Prestižas	80-99
Prestižo paskirstymas pinigus kuriantiems vienetams	80-87
Pinigus kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo	88-90
Mažumos dalis	91-95
Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas	96-99
Bendras turtas	100-103
Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolis	104-108
Vertės sumažėjimo panaikinimas	109-125
Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas	117-121
Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas	122-123
Nuostolio dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas	124-125

IAS 36

	Paragrafas
Pateikimas	126-137
Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami padengiamųjų sumų skaičiavimui	134-137
Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data	138-140
36 TAS (paskelbto 1998 m.) panaikinimas	141

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (1998 m.) ir turėtų būti taikomas:

(a) įsigyjant prestižą ir nematerialųjį turtą verslo jungimų, kurių sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė, metu.

(b) viso kito turto atveju - metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.

Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nustatyti procedūras, ūkio subjekto taikomas siekiant garantuoti, kad jo turtas nebūtų apskaitomas didesne suma už atsiperkamąją sumą. Turtas yra apskaitomas suma, didesne už jo atsiperkamąją sumą, kai jo balansinė vertė viršija sumą, kurią tikimasi padengti to turto naudojimo ar pardavimo metu. Tokiu atveju šis turtas apibūdinamas kaip sumažėjusios vertės, o šiame Standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nuostolį dėl vertės sumažėjimo. Standarte taip pat nustatoma, kada ūkio subjektas turėtų panaikinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo, ir nurodomi reikalavimai dėl informacijos pateikimo.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant bet kokio turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

   ***(a) atsargų* (žr. 2 TAS „Atsargos“);**

   ***(b) turto, atsirandančio dėl statybos sutarčių* (žr. 11 TAS „Statybos sutartys“);**

   ***(c) atidėtųjų mokesčių turto* (žr. 12 TAS „Pelno mokesčiai“);**

   ***(d) turto, atsirandančio dėl išmokų darbuotojams* (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams“);**

   ***(e) finansinio turto, kuriam tinka taikyti 39 TAS* „Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas“;**

   ***(f) investicinio turto, vertinamo tikrąja verte* (žr. 40 TAS „Investicinis turtas“);**

   (g) *biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, vertinamo tikrąja* verte, *atimant numatomas pardavimo vietos išlaidas* (žr. 41 TAS „Žemės ūkis“);

(h) atidėtų įsigijimo išlaidų, taip pat nematerialiojo turto, atsirandančio dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis; jam taikomas 4 TFAS „Draudimo sutartys“;

ir

(i) ilgalaikio turto (arba perleidimo grupių), klasifikuojamo(-ų) kaip laikomo(-ų) pardavimui pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ar nutraukiamajai veiklai“.

3. Šis Standartas netaikomas atsargoms, dėl statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui arba turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (ar įtraukiamas į perleidimo grupę, kuri klasifikuojama kaip laikoma pardavimui), nes galiojančiuose Standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti reikalavimai šio turto pripažinimui ir vertinimui.

4. Šis Standartas taikomas finansiniam turtui, kuri priskiriamas:

(a) dukterinėms įmonėms, kaip tai apibrėžta 27 TAS *„Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė“*;

(b) asocijuotoms įmonėms, kaip tai apibrėžta 28 TAS *„Investicijos į asocijuotas įmones“*;

ir

(c) bendroms įmonėms, kaip tai apibrėžta 31 TAS *„Dalys bendrose įmonėse“*.

Dėl kito finansinio turto vertės sumažėjimo žr. 39 TAS.

5. Šis Standartas netaikomas finansiniam turtui, kuriam taikomas 39 TAS; investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte pagal 40 TAS; arba biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla ir vertinamam tikrąja verte, atimant numatomas pardavimo vietos išlaidas, pagal 41 TAS. Tačiau šis Standartas yra taikomas turtui, apskaitomam jo perkainojimo suma (t.y. tikrąja verte) remiantis kitais Standartais, pvz., perkainojimo modeliu 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas“*. Nustatymas, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, priklauso nuo paskutinio vertinimo metu nustatytos turto tikrosios vertės:

(a) jei to turto tikroji vertė yra jo rinkos vertė, vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo tikrosios vertės atimant pardavimo meto išlaidas yra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos:

(i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, tuomet perkainoto turto atsiperkamoji suma yra neišvengiamai artima jo perkainojimo sumai (t.y. tikrąjai vertei) arba didesnė. Tokiu atveju, įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė neturėtų būti sumažėjusi ir padengiamosios sumos apskaičiuoti nereikia.

(ii) jei perleidimo išlaidos nėra nereikšmingos, tuomet perkainoto turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra neišvengiamai mažesnė už jo tikrąją vertę. Todėl perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už jo perkainojimo sumą (t.y. tikrąją vertę). Tokiu atveju, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį Standartą tam, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

(b) jei turto tikroji vertė nustatoma kitu pagrindu negu jo rinkos vertė, tuomet jo perkainojimo suma (t.y. tikroji vertė) gali būti didesnė arba mažesnė už jo atsiperkamąją sumą. Taigi, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį Standartą tam, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

APIBRĖŽIMAI

6. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos žemiau nurodytos sąlygos:

(a) rinkoje parduodami dalykai yra vienarūšiai;

(b) pirkėjų / pardavėjų, ketinančių pirkti / parduoti turtą, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu;

ir

(c) informacija apie kainas yra prieinama visuomenei.

Verslo jungimo sutarties data – data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą ir, jei ūkio subjektas yra viešai pateikiamųjų ūkio subjektų sąraše, tai yra viešai paskelbiama. Priešiško perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, laikoma ta data, kai pakankamas įsigyjamosios įmonės savininkų skaičius priima įgijėjo pasiūlymą perimti įsigyjamosios įmonės kontrolę.

Balansinė vertė – suma, kuria pripažįstamas turtas, atėmus bet kokį sukauptą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia identifikuojama pinigų įplaukas kurianti turto grupė, didžiąja dalimi nepriklausoma nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek peržiūrimo pinigus kuriančio vieneto būsimuosius pinigų srautus, tiek kitų pinigus kuriančių vienetų būsimuosius pinigų srautus.

Perleidimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto arba pinigus kuriančio vieneto perleidimui, neįtraukiant finansinių išlaidų ir pelno mokesčio išlaidų.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą finansinėje atskaitomybėje, atėmus įvertintą likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką (*).

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – suma, gaunama parduodant turtą arba pinigus kuriantį vienetą nesusijusioms šalims, ketinančioms pirkti turtą ar pinigus kuriantį vienetą, atėmus perleidimo išlaidas.

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto ar pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo padengiamąją sumą.

Turto ar pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma - turto pardavimo kaina arba jo naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė.

(*) Nematerialiojo turto atveju sąvoka „amortizacija“ paprastai vartojama vietoje „nusidėvėjimas“. Abi sąvokos reiškia tą patį.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

(a) laikotarpis, per kurį ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba

(b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

Naudojimo vertė – būsimų pinigų srautų, kurių tikimasi iš turto ar pinigus kuriančio vieneto, dabartinė vertė.

TURTO, KURIO VERTĖ GALI BŪTI SUMAŽĖJUSI, NUSTATYMAS

7. 8-17 paragrafuose nurodoma, kada reikia nustatyti atsiperkamąją sumą. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Šio Standarto likusios dalies struktūra yra tokia:

(a) 18-57 paragrafuose išdėstyti atsiperkamosios sumos vertinimo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

(b) 58-108 paragrafuose išdėstyti vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. Atskiro turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas išdėstytas 58-64 paragrafuose. 65-108 paragrafuose aprašomas pinigus kuriančių vienetų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas.

(c) 109-116 paragrafuose išdėstyti reikalavimai, kaip turi būti panaikintas ankstesniaisiais atskaitomybės laikotarpiais pripažintas turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolis. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai atskiram turtui nustatomi 117-121 paragrafuose, pinigus kuriančiam vienetui –122 ir 123 paragrafuose, o prestižui –124 ir 125 paragrafuose.

(d) 126-133 paragrafuose nurodoma, kad turi būti pateikta informacija apie turto ir pinigus kuriančių vienetų vertės sumažėjimo nuostolius bei vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą. 134-137 paragrafuose nurodomi papildomi informacijos pateikimo reikalavimai pinigus kuriantiems vienetams, kuriems prestižas arba nematerialusis turtas su neribotu naudingo tarnavimo laiku buvo priskirti tikrinant, ar nesumažėjo turto vertė.

8. Turto vertė yra sumažėjusi, kai jo balansinė vertė viršija atsiperkamąją sumą. 12-14 paragrafuose aprašomi kai kurie požymiai, rodantys, kad galėjo atsirasti nuostolis dėl vertės sumažėjimo. Jei tinka bent vienas iš šių požymių, ūkio subjektas privalo atlikti formalų atsiperkamosios sumos įvertinimą. Išskyrus 10 paragrafe aprašytą atvejį, pagal šį Standartą nereikalaujama, kad ūkio subjektas atliktų formalų atsiperkamosios sumos įvertinimą, jeigu nėra požymių, kad atsirado nuostolis dėl vertės sumažėjimo.

9. ***Kiekvienos atskaitomybės dieną ūkio subjektas turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Jei yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti turto atsiperkamąją sumą.***

10. ***Nepriklausomai nuo to, ar vertės sumažėjimo požymių yra, ūkio subjektas taip pat turi:***

(a) patikrinti neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto arba kol kas naudoti negalimo nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą kiekvienais atskaitomybės metais, palygindamas jo balansinę vertę su atsiperkamąja suma. Šis galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio metu, tik svarbu, kad jis būtų atliekamas kiekvienais metais tuo pačiu laiku. Skirtingas nematerialusis turtas gali būti patikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo skirtingu laiku. Tačiau, jei tokio nematerialiojo turto pirminis pripažinimas įvyko dabartiniu metiniu finansinės atskaitomybės laikotarpiu, toks nematerialiojo turto vertės patikrinimas turi būti atliekamas iki dabartinio metinio laikotarpio pabaigos.

(b) pagal 80-99 paragrafus kasmet patikrinti verslo jungimo metu įgytą prestižą dėl galimo vertės sumažėjimo.

11. Nematerialiojo turto sugebėjimas kurti pakankamą ekonominę naudą ateityje, kad būtų atstatyta jo balansinė vertė, paprastai yra mažiau apibrėžtas prieš jo galimą panaudojimą negu po jo galimo panaudojimo. Todėl šiame Standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas nematerialiojo turto, kurio panaudojimas kol kas nėra galimas, balansinę vertę patikrintų dėl galimo vertės sumažėjimo mažiausiai kartą per atskaitomybės metus.

12. ***Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti, ūkio subjektas turi apsvarstyti bent šiuos požymius:***

Išoriniai informacijos šaltiniai

(a) per atskaitomybės laikotarpį turto rinkos vertė sumažėjo žymiai daugiau, negu buvo galima tikėtis dėl praėjusio laiko ar įprastinio naudojimo.

(b) per laikotarpį įmonės veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, darančių neigiamą poveikį įmonei, arba tokių pokyčių greitai įvyks.

(c) per atskaitomybės laikotarpį pakilo rinkos palūkanų normos ar kitos mokėjimų už investicijas rinkoje normos, ir galima tikėtis, kad šie pakilimai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertės apskaičiavimui, taip pat reikšmingai sumažins turto atsiperkamąją sumą.

(d) ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė yra didesnė už jo rinkos kapitalizavimą;

Vidiniai informacijos šaltiniai

(e) yra įrodymų, kad turtas yra pasenęs arba sugadintas.

(f) per atskaitomybės laikotarpį įvyko (arba yra tikėtini netolimoje ateityje) tokie reikšmingi pokyčiai su nepalankiais padariniais ūkio subjektui, kurie yra susiję su naudojamu turtu arba turtu, kurį tikimasi panaudoti. Tokiais pokyčiais gali būti turto galimybių neišnaudojimas; planai nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso; planai perleisti turtą anksčiau, negu iki tol tikėtasi; taip pat turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas iš naujo, iš neriboto pakeičiant jį ribotu. (*)

(g) vidaus ataskaitose atsirado įrodymų, kad ekonominis rezultatas naudojant turtą yra ar bus blogesnis nei tikėtasi.

13. 12 paragrafe esančiame sąraše pateikti ne visi galimi atvejai. Ūkio subjektas gali aptikti kitus turto vertės sumažėjimo požymius, kuriems atsiradus taip pat reikės nustatyti turto atsiperkamąją sumą, o prestižo atveju - pagal 80-99 paragrafus atlikti galimo vertės sumažėjimo patikrinimą.

14. Tarp vidaus ataskaitų įrodymų, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, yra šie dalykai:

(a) pinigų srautai turtui įgyti arba vėlesni grynųjų pinigų poreikiai šiam turtui naudoti ar prižiūrėti yra žymiai didesni nei tie, kurie buvo numatyti iš pradžių;

(b) faktiniai grynieji pinigų srautai ar iš turto veiklos gaunamas pelnas arba nuostolis yra žymiai blogesni už numatytus;

(*) Kai turtas atitinka laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), jam nebetaikomas šis standartas; jis apskaitomas pagal 5 TFAS *„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ar nutraukiamajai veiklai“*

(c) reikšmingai sumažėja numatyti grynieji pinigų srautai arba iš veiklos gaunamas pelnas arba reikšmingai padidėja numatytas nuostolis, atsirandantis dėl minėto turto;

arba

(d) dėl veiklos atsiranda nuostoliai ar grynosios pinigų išmokos dėl minėto turto, kai dabartinio atskaitomybės laikotarpio sumos apibendrinamos su numatomomis būsimomis sumomis.

15. Kaip pažymima 10 paragrafe, šiame Standarte reikalaujama, kad nematerialusis turtas su neribotu naudingo tarnavimo laiku arba dar negalimas naudoti nematerialusis turtas, taip pat prestižas būtų mažiausiai kartą per atskaitomybės metus tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo. Kai 10 paragrafo reikalavimai nėra pritaikomi, tuomet nustatant, ar reikia įvertinti turto atsiperkamąją sumą, taikomas reikšmingumo kriterijus. Pavyzdžiui, jei ankstesni apskaičiavimai rodo, kad turto atsiperkamoji suma yra žymiai didesnė už jo balansinę vertę, ūkio subjektas neprivalo iš naujo įvertinti turto atsiperkamosios sumos, jei nėra įvykę jokių įvykių, kurie eliminuotų minėtą skirtumą. Taip pat anksčiau paminėta analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamoji suma nėra jautri kurio nors vieno (ar daugiau) iš 12 paragrafe surašytų požymių atžvilgiu.

16. 15 paragrafo paaiškinimas. Jei rinkos palūkanų normos ar kitos rinkos mokėjimų už investicijas normos per atskaitomybės laikotarpį pakilo, iš ūkio subjekto nereikalaujama atlikti formalaus turto padengiamosios sumos įvertinimo šiais atvejais:

(a) jei nesitikima, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo. Pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra ilgas.

(b) jei tikėtina, kad diskonto norma, taikyta apskaičiuojant turto naudojimo vertę, bus paveikta atitinkamų rinkos normų padidėjimo, tačiau ankstesnė atsiperkamosios sumos jautrumo analizė rodo, kad:

(i) nelabai tikėtina, kad atsiperkamoji suma galėtų reikšmingai sumažėti, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti (t.y. kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi galimybę parodyti, kad pakoreguos savo pajamas, siekdamas kompensuoti kokių nors rinkos normų padidėjimą);

arba

(ii) atsiperkamosios sumos sumažėjimas neturėtų nulemti reikšmingo nuostolio dėl vertės sumažėjimo.

17. Jeigu yra požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, tai gali reikšti, kad likęs naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodas ar turto likvidacinė vertė turi būti peržiūrėtas(-a) ir pakoreguotas(-a) pagal tam turtui taikomą Standartą, net jeigu nuostolis dėl vertės sumažėjimo turtui nėra pripažįstamas.

ATSIPERKAMOSIOS SUMOS ĮVERTINIMAS

18. Šiame Standarte atsiperkamoji suma apibrėžiama kaip turto ar pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė (didesnioji iš šių verčių). 19-57 paragrafuose išdėstomi atsiperkamosios sumos įvertinimo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

19. Ne visada yra būtina nustatyti abi šias vertes – turto tikrąją vertę (atėmus pardavimo išlaidas) ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių sumų viršija turto balansinę vertę, tuomet turto vertė nėra sumažėjusi ir kitą sumą įvertinti nėra būtina.

20. Turto tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas gali būti įmanoma nustatyti netgi tada, jei šiuo turtu neprekiaujama aktyviojoje rinkoje. Tačiau kartais neįmanoma nustatyti tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas todėl, kad nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai įvertinti sumą, gautiną dėl turto pardavimo sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių. Šiuo atveju ūkio subjektas gali panaudoti turto naudojimo vertę kaip jo atsiperkamąją sumą.

21. Jei nėra priežasties manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, tuomet kaip turto atsiperkamoji suma gali būti panaudota jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas. Taip dažnai būna, kai turtas laikomas siekiant jį perleisti. Taip yra todėl, kad perleidimui laikomo turto naudojimo vertė daugiausiai susideda iš grynųjų perleidimo lėšų, nes būsimieji pinigų srautai, atsirasiantys dėl turto tęstinio naudojimo iki jo perleidimo, greičiausiai bus nereikšmingi.

22. Atsiperkamoji suma yra nustatoma atskiram turtui, išskyrus tą atvejį, kai turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų. Pastaruoju atveju atsiperkamamoji suma nustatoma pinigus kuriančio vieneto, kuriam minėtas turtas priklauso, atžvilgiu (žr. 65-103 paragrafus), išskyrus šiuos atvejus:

(a) jei turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra aukštesnė už jo balansinę vertę;

arba

(b) jei galima įvertinti, kad turto naudojimo vertė artima jo tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas, o tikrąją vertę įmanoma nustatyti atėmus pardavimo išlaidas.

23. Kai kuriais atvejais, nustatant grynąją pardavimo kainą arba naudojimo vertę, sąmatos, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai gali būti šiek tiek panašūs į detalius skaičiavimus, kurie šiame standarte pateikiami kaip pavyzdžiai.

Nematerialiojo turto su neapibrėžtu naudingo tarnavimo laiku atsiperkamosios sumos įvertinimas

24. 10 paragrafe reikalaujama, kad nematerialiojo turto su neribotu naudingo tarnavimo laiku galimo vertės sumažėjimo patikrinimas būtų atliekamas kiekvienais atskaitomybės metais, palyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja suma, nepriklausomai nuo to, ar yra požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti. Tačiau paskutinis detalus tokio turto atsiperkamosios sumos skaičiavimas, atliktas ankstesniu atskaitomybės laikotarpiu, gali būti panaudotas turto vertės galimam sumažėjimui patikrinti dabartiniu laikotarpiu tik tada, jei atitinka žemiau nurodomus kriterijus:

(a) jeigu nematerialusis turtas dėl jo nuolatinio naudojimo nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų, ir dėl to yra tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo kaip pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, dalis – turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio padengiamosios sumos skaičiavimo;

(b) atlikus naujausius atsiperkamosios sumos skaičiavimus buvo nustatyta suma, žymiai didesnė už turto balansinę vertę;

ir

(c) nuo paskutinio atsiperkamosios sumos skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analizė rodo, kad tikimybė, jog dabar nustatoma atsiperkamoji suma būtų mažesnė už turto balansinę vertę, yra maža.

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas

25. Geriausiai turto tikrąją vertę, atėmus iš jos pardavimo išlaidas, atspindi įpareigojančios pardavimo sutarties kaina, sudarant sandorį tarp nesusijusių šalių, atitinkamai pakoreguotą atimant papildomas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto perleidimui.

26. Jei nėra įpareigojančios pardavimo sutarties, tačiau turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra turto rinkos kaina, atėmus iš jos perleidimo išlaidas. Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Kai dabartinių siūlomų kainų sužinoti negalima, tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas gali būti įvertinta naujausio sandorio pagrindu, jeigu per laikotarpį nuo sandorio dienos iki įvertinimo dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės aplinkybės.

27. Jei įpareigojančios pardavimo sutarties arba aktyvios rinkos šiam turtui nėra, tuomet tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, nustatoma pagal geriausią įmanomą informaciją, atspindinčią, kokią sumą ūkio subjektas būtų galėjęs turėti balanso dieną dėl turto perleidimo, sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, išskaičiavus perleidimo išlaidas. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas apsvarsto pastaruoju metu dėl panašaus turto įvykusių tos pačios pramonės šakos sandorių pasekmes. Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas neatsispindi priverstiniame pardavime, jeigu vadovybė nėra priversta skubiai parduoti turtą.

28. Tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, nustatymo metu yra išskaičiuojamos pardavimo išlaidos, išskyrus pripažintąsias įsipareigojimais. Pardavimo išlaidų pavyzdžiai yra juridinės išlaidos, žyminis mokestis ir panašūs sandorių mokesčiai, turto pašalinimo iš jo buvimo vietos išlaidos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos paverčiant turtą tinkamu parduoti. Tačiau išeitinės išmokos (apibrėžtos 19 TAS *„Išmokos darbuotojams“*) bei išlaidos, siejamos su veiklos siaurinimu arba reorganizavimu po turto perleidimo, nėra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos.

29. Kartais turto perleidimo metu pirkėjas privalo prisiimti įsipareigojimą, tačiau tiek turtui, tiek įsipareigojimui nustatoma tik viena tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas. 78 paragrafe aiškinama, kaip elgtis tokiais atvejais.

Naudojimo vertė

30. ***Turto naudojimo vertės skaičiavime turi atsispindėti šie elementai:***

(a) Numatomi būsimieji pinigų srautai, kurių ūkio subjektas tikisi šio turto atžvilgiu;

(b) Šių būsimųjų pinigų srautų dydžių ar išsidėstymo laike galimų svyravimų prognozės;

(c) pinigų laiko vertė, kurią atspindi dabartinė atskirta nuo rizikos rinkos palūkanų norma;

(d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo;

ir

(e) kiti faktoriai, (pvz., nelikvidumas), nulemiantys tai, kaip rinkos dalyviai gali įkainoti tuos būsimuosius pinigų srautus, kurių ūkio subjektas tikisi dėl savo turto naudojimo.

31. Turto naudojimo vertės įvertinimas apima veiksmus:

(a) būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų, turinčių atsirasti dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo galutinio perleidimo, numatymą;

ir

(b) deramos diskonto normos pritaikymą šiems būsimiems pinigų srautams.

IAS 36

32. Elementai, paminėti 30 paragrafo b), d) ir e) punktuose, gali atsispindėti tiek kaip būsimų pinigų srautų koregavimai, tiek kaip diskonto normos koregavimai. Nepriklausomai nuo ūkio subjekto taikomo būdo būsimų pinigų srautų sumoms ar išsidėstymo laike galimų svyravimų prognozėms atspindėti, rezultatas turi atspindėti tikėtiną būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, t.y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį. Priedėlyje A pateikiami papildomi nurodymai dėl dabartinės vertės naudojimo būdų nustatant turto naudojimo vertę.

Būsimųjų pinigų srautų numatymo pagrindas

33. ***Nustatydamas naudojimo vertę, ūkio subjektas turi:***

(a) pagrįsti pinigų srautų planus pagrįstomis ir patvirtinančiomis prielaidomis, atitinkančiomis vadovybės atliekamą būsimų ekonominių sąlygų per likusį turto naudingo tarnavimo laiką geriausią įvertinimą. Didesnė svarba turėtų būti suteikiama išoriniams įrodymams.

(b) naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis / prognozėmis pagrįsti pinigų srautų planus, tačiau neįtraukti tų numatomų būsimųjų pinigų įplaukų ar išmokų, kurių tikimasi dėl būsimų restruktūrizavimų arba dėl turto naudojimo rezultatų pagerinimo. Šiomis sąmatomis / prognozėmis pagrįsti planai turi apimti ne didesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pateisinamas.

(c) planuojami pinigų srautai laikotarpiui, vėlesniam nei naujausių sąmatų / prognozių laikotarpis, turi būti skaičiuojami ekstrapoliuojant sąmatomis / prognozėmis pagrįstus planus ir vėlesniems metams taikant pastovią arba mažėjančią diskonto augimo normą, išskyrus atvejį, kai galima pagrįsti didėjančią augimo normą. Ši augimo norma neturi viršyti ilgalaikės vidutinės produktų, pramonės šakų ar šalies / šalių, kuriose įmonė veikia, arba rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normos, jei negalima pagrįsti didesnės normos taikymo.

34. Vadovybė įvertina prielaidų, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, pagrįstumą, ištirdama skirtumus tarp anksčiau buvusių pinigų srautų planų ir realiųjų pinigų srautų. Vadovybė turi užtikrinti, kad prielaidos, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, atitiktų realius praeities rezultatus (atsižvelgdama į tai, ar dėl vėlesnių įvykių ir aplinkybių, dar neegzistavusių tų realių pinigų srautų kūrimosi metu, poveikio toks pagrindimas nėra netinkamas).

35. Išsamios, aiškios ir patikimos finansinės sąmatos / būsimųjų pinigų srautų prognozės paprastai sudaromos ne ilgesniam kaip penkerių metų laikotarpiui. Dėl šios priežasties vadovybės atliekami būsimųjų pinigų srautų įvertinimai remiasi naujausiomis sąmatomis / prognozėmis ne ilgesniam nei penkerių metų laikotarpiui. Vadovybė gali naudoti pinigų srautų planus, pagrįstus finansinėmis sąmatomis / prognozėmis, ilgesnį nei penkerių metų laikotarpį, jei ji yra įsitikinusi šių planų patikimumu ir, remdamasi ankstesne patirtimi, gali įrodyti savo gebėjimą tiksliai prognozuoti vėlesnių laikotarpių pinigų srautus.

36. Pinigų srautų planai iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos numatomi ekstrapoliuojant finansinėmis sąmatomis / prognozėmis pagrįstus pinigų srautų planus, vėlesniems metams pritaikant atitinkamą augimo normą. Tokia norma yra pastovi arba mažėjanti, išskyrus atvejį, kai normos padidinimas atitinka objektyvius duomenis apie produkto ar pramonės raidos ciklo sąlygas. Norma, jei tai tinkama, gali būti nulinė arba neigiama.

37. Augimas bus apribotas, jei sąlygos yra labai palankios ir tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų. Todėl ilgą laiką (tarkime, dvidešimt metų) įmonėms bus sunku viršyti ankstesnę vidutinę produktų, pramonės šakų ar šalies / šalių, kuriose įmonė veikia, arba rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normą.

38. Pasinaudodamas finansinių sąmatų / prognozių duomenimis, ūkio subjektas įvertina, ar šie duomenys atspindi pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas ir ar atitinka vadovybės atliekamą ekonominių sąlygų, egzistuosiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertinimą.

39. ***Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai turi apimti:***

(a) planuojamas pinigų įplaukas nuolat naudojant turtą;

(b) planuojamas pinigų išmokas, būtinas pinigų įplaukoms kurti nuolat naudojant turtą (įskaitant pinigų išmokas, reikalingas paruošti turtą naudojimui), kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir deramai paskirstyti turtui;

ir

(c) grynuosius pinigų srautus (jei tokių yra), gautinus (ar mokėtinus) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

40. Būsimųjų pinigų srautų numatymai ir diskonto norma atspindi pastovias prielaidas apie kainų didėjimus dėl bendrosios infliacijos. Dėl to, jeigu į diskonto normą yra įtrauktas kainų didėjimo dėl bendrosios infliacijos poveikis, būsimieji pinigų srautai įvertinami jų nominalia išraiška. Jei į diskonto normą nėra įtrauktas kainų didėjimo, priskiriamo bendrajai infliacijai, poveikis, tuomet būsimieji pinigų srautai įvertinami faktine išraiška (tačiau atsižvelgiant į tam tikrus būsimuosius kainų padidėjimus ar sumažėjimus).

41. Pinigų išmokų planai apima išmokas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai paskirstyti turto naudojimui.

42. Kai turto balansinė vertė dabartiniu metu neapima visų pinigų išmokų, turėsiančių įvykti iki tol, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui, tuomet numatant būsimąsias pinigų išmokas įtraukiamos ir visos pinigų išmokos, turėsiančios būti sumokėtos, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui. Pavyzdžiai: statomas pastatas ar dar neužbaigtas plėtros projektas.

43. Kad būtų išvengta skaičiavimo du kartus, į būsimųjų pinigų srautų numatymą neįtraukiamos:

(a) pinigų įplaukos iš tokio turto, kurio kuriamos pinigų įplaukos yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo peržiūrimojo turto pinigų įplaukų (pavyzdžiui, finansinio turto, tokio, kaip gautinos sumos);

ir

(b) pinigų išmokos, siejamos su prievolėmis, jau pripažintomis įsipareigojimais (pavyzdžiui, mokėtinomis sumomis, pensijomis ar atidėjiniais).

44. ***Būsimieji pinigų srautai turi būti numatomi atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų įvertinimus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:***

(a) būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs;

ar

(b) turto naudojimo rezultatų pagerinimo.

45. Kadangi būsimieji pinigų srautai numatomi remiantis dabartine turto būkle, šio turto naudojimo vertė neatspindi:

(a) būsimų pinigų išmokų ar su jomis susijusios sąnaudų ekonomijos (pavyzdžiui, personalo sąnaudų sumažinimo) arba naudos, tikėtinos dėl būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba

(b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.

46. Restruktūrizavimas yra vadovybės planuojama ir kontroliuojama programa, reikšmingai keičianti ūkio subjekto vykdomo verslo apimtį arba to verslo vykdymo būdą. 37 TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* pateikiami nurodymai, išaiškinantys, kada ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą.

47. Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą, tikėtina, kad šis restruktūrizavimas paveiks tam tikrą turtą. Nuo tada, kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą:

(a) jo būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų numatymas (naudojimo vertės nustatymo tikslais) turi atspindėti išlaidų ekonomiją ir kitą restruktūrizavimo teikiamą naudą (pagrįstą naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis / prognozėmis);

ir

(b) jo būsimųjų pinigų išmokų, skirtų restruktūrizavimui, numatymai įtraukiami į atidėjinius restruktūrizavimui pagal 37 TAS.

5 pavyzdyje parodomas būsimo restruktūrizavimo poveikis naudojimo vertės skaičiavimui.

48. Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatyvumą, tol numatant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurios gali atsirasti dėl ekonominės naudos, susijusios su minėtomis išmokomis, padidėjimo (žr. 6 pavyzdį).

49. Būsimųjų pinigų srautų numatymas apima būsimas pinigų išmokas, būtinas ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto, jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriančio vieneto sudėtyje yra turto straipsnių su skirtingu numatytu naudingo tarnavimo laiku (ir kiekvienas šis turtas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tuomet, numatant su pinigus kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesniojo naudingo tarnavimo laiko turto straipsnių keitimas yra laikomas minėto vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Kai atskiras turtas susideda iš komponentų, kurių naudingo tarnavimo laikas skirtingas, tuomet, numatant būsimuosius turto kuriamus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko komponentų keitimas taip pat laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.

50. ***Būsimųjų pinigų srautų numatymas neturi įtraukti:***

(a) pinigų įplaukų ar išmokų dėl finansinės veiklos;

arba

(b) pelno mokesčio gavimų ar mokėjimų.

51. Numatomi būsimieji pinigų srautai turi atspindėti prielaidas, suderintas su diskonto normos nustatymo būdu. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskaičiuotas du kartus arba praleistas. Kadangi, diskontuojant numatomus būsimuosius pinigų srautus, atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, į šiuos pinigų srautus neįtraukiamos pinigų įplaukos arba išmokos dėl finansinės veiklos. Kadangi diskonto norma nustatoma iki apmokestinimo, būsimieji pinigų srautai taip pat numatomi tuo pačiu pagrindu, t.y. iki apmokestinimo.

52. ***Grynųjų pinigų srautų, gautinų (arba mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, numatomoji suma yra ta, kurią ūkio subjektas tikisi gauti sudaręs sutartį dėl turto perleidimo tarp nusimanančių, ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, išskaičiavus įvertintas perleidimo išlaidas.***

53. Grynieji pinigų srautai, gautini (arba mokėtini) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, nustatomi panašiai, kaip turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus tai, kad, numatant šiuos grynųjų pinigų srautus:

(a) ūkio subjektas atsižvelgia į numatymo dieną vyraujančias panašaus turto, kurio naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kokiomis bus naudojamas minėtasis turtas, kainas; ir

(b) šios kainos koreguojamos atsižvelgiant tiek į būsimųjų kainų padidėjimų dėl bendrosios infliacijos, tiek į specifinių kainų padidėjimų (sumažėjimų) poveikį. Tačiau, jei numatant būsimuosius pinigų srautus dėl nuolatinio turto naudojimo ir įvertinant diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir numatant grynuosius pinigų srautus dėl perleidimo.

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

54. Būsimieji pinigų srautai numatomi ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant šiai valiutai tinkamą diskonto normą. Ūkio subjektas perskaičiuoja dabartinę vertę naudodamas naudojimo vertės skaičiavimo dienos valiutos keitimo kursą.

Diskonto norma

55. ***Diskonto norma (normos) turi būti norma (normos) prieš apmokestinimą ir atspindėti dabartinius rinkos įvertinimus:***

(a) pinigų laiko vertės;

ir

(b) rizikos, būdingos šiam turtui, kurio numatomi būsimieji pinigų srautai dar nebuvo koreguoti.

56. Norma, atspindinti pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra grąža, kurios investuotojai reikalautų pasirinkdami investiciją, sukursiančią tokius pinigų srautus, kurių sumos, išsidėstymas laike ir rizika būtų tolygūs(-ios) sumoms, ūkio subjekto laukiamoms iš to turto, jų išsidėstymui laike ir rizikai. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių su panašiu turtu normą arba pagal įtraukto į sąrašus ūkio subjekto, turinčio atskirą turtą (ar turto grupę), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į peržiūrimąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį. Tačiau diskonto norma(-os), naudojama(-os) turto naudojimo vertei įvertinti, neturi atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimųjų pinigų srautų numatymai. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

57. Jei iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja kitus būdus. Priedėlyje A pateikiami papildomi nurodymai, kaip tokiomis aplinkybėmis įvertinti diskonto normą.

TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIO PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

58. 59-64 paragrafuose išdėstyti atskiro turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. 65-108 paragrafuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

59. ***Tada ir tik tada, jei turto atsiperkamoji suma yra mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinama iki jo atsiperkamosios sumos. Šis sumažinimas yra nuostolis dėl vertės sumažėjimo.***

60. ***Nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus tą atvejį, jei turtas apskaitomas jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, remiantis perkainojimo modeliu 16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas“). Bet koks nuostolis dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo apskaitomas kaip dėl perkainojimo atsiradęs sumažėjimas, remiantis minėtuoju Standartu.***

61. Neperkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Tačiau perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis tiesiogiai mažina bet kokį turto perkainojimo perviršį tiek, kiek neviršija šio turto perkainojimo perviršio sumos.

IAS 36

62. ***Kai įvertinta vertės sumažėjimo nuostolio suma yra didesnė už turto, su kuriuo ji susijusi, balansinę vertę, ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame Standarte.***

63. ***Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolį, būsimaisiais atskaitomybės laikotarpiais turi būti koreguojami turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį jo naudingo tarnavimo laiką.***

64. Jei pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis, visas susijęs atidėtųjų mokesčių turtas ar įsipareigojimai nustatomi pagal 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“, peržiūrėtąją turto balansinę vertę palyginant su jo mokesčių baze (žr. 3 pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI IR PRESTIŽAS

65. 66-108 paragrafuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, identifikavimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų ir prestižo balansinės vertės nustatymo bei vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo reikalavimai.

Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, identifikavimas

66. ***Jei yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, turi būti įvertinta atskiro turto atsiperkamoji suma. Jei atskiro turto atsiperkamosios sumos įvertinti negalima, ūkio subjektas turi nustatyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją sumą.***

67. Atskiro turto atsiperkamosios sumos nustatyti negalima, jei:

(a) turto naudojimo vertė negali būti įvertinta kaip artima jo tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas (pavyzdžiui, jei būsimieji pinigų srautai dėl nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinti kaip nereikšmingi);

ir

(b) turtas nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų.

Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją sumą.

Pavyzdys

Kalnakasybos įmonė turi nuosavą geležinkelį, naudojamą jos kalnakasybos veikloje. Nuosavas geležinkelis galėtų būti parduodamas tik metalo laužo verte ir nekuria pinigų srautų, dažniausiai nepriklausančių nuo pinigų įplaukų iš kito kasyklos turto.

Privataus geležinkelio padengiamosios sumos įvertinti neįmanoma, nes negalima nustatyti privataus geležinkelio naudojimo vertės, kuri greičiausiai skiriasi nuo metalo laužo vertės. Todėl įmonė įvertina pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso privatus geležinkelis, t.y. visos kasyklos padengiamąją sumą.

68. Kaip apibrėžiama 6 paragrafe, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso minėtasis turtas, yra mažiausia turto straipsnių grupė, kuri šį turtą nuolat naudodama sukuria pinigų įplaukas, beveik nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Identifikuojant pinigus kuriantį vienetą, kuriam priklauso turtas, spręsti reikia vadovaujantis profesine nuomone. Jei negalima nustatyti atskiro turto padengiamosios sumos, ūkio subjektas identifikuoja mažiausią turtinių straipsnių junginį (t.y. grupę), kuriantį didžiąja dalimi nepriklausomas pinigų įplaukas.

Pavyzdys

Autobusų įmonė teikia paslaugas pagal sutartį su savivaldybe. Sutartyje numatytos minimalios paslaugos, reikalingos penkiems atskiriems maršrutams. Kiekvienam maršrutui galima priskirti atskirą turtą ir atskirus pinigų srautus. Vienas maršrutų yra labai nuostolingas.

Kadangi ūkio subjektas negali sumažinti maršrutų skaičiaus, mažiausia grupė, kurianti pinigų įplaukas iš nuolatinio naudojimo, dažniausiai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės, yra visų penkių maršrutų kartu sukurtos pinigų įplaukos. Kiekvieno maršruto pinigus kuriantis vienetas yra visa autobusų įmonė.

69. Pinigų įplaukos yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos, gaunamos iš išorės šalių ūkio subjekto atžvilgiu. Nustatydamas, ar pinigų įplaukos dėl turto (ar turto grupės) yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto (ar turto grupių) kuriamų pinigų įplaukų, ūkio subjektas apsvarsto įvairius veiksnius, įskaitant ir tai, kaip vadovybė tvarko ūkio subjekto veiklą (pavyzdžiui, veiklą pagal produktų linijas, verslo padalinius, buvimo vietą, rajonus ar regionus) arba kaip ji priima sprendimus dėl ūkio subjekto veiklos bei turto naudojimo tęsimo arba perleidimo. 1 pavyzdyje pateikti pinigus kuriančio vieneto identifikavimo pavyzdžiai.

70. ***Jei turto ar turto grupės produkcijos rinka yra aktyvi, toks turtas ar turto grupė, net jei dalis produkcijos (ar ji visa) naudojama vidaus reikmėms, turi būti įtraukiamas(-a) į apskaitą kaip pinigus kuriantis vienetas. Jei taip yra, vadovybės geriausiai įvertinta būsimoji produkcijos rinkos kaina turi būti naudojama nustatant:***

(a) būsimas pinigų įplaukas, naudojamas turto ar pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei nustatyti;

ir

(b) būsimas pinigų išmokas, naudojamas bet kokio kito turto ar pinigus kuriančių vienetų, veikiamų vidinių perleidimų kainų, naudojimo vertei nustatyti.

71. Net jei turto ar turto grupės produkcijos dalimi arba ja visa (pavyzdžiui, produktais jų tarpinėje gamybos stadijoje) naudojasi kiti ūkio subjekto padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigus kuriantį vienetą tuo atveju, jei ūkio subjektas galėtų parduoti tokią produkciją aktyviojoje rinkoje. Taip yra todėl, kad šis turtas ar turto grupė galėtų kurti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto arba turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Naudodamasis informacija, grindžiama finansinėmis sąmatomis / prognozėmis, siejamomis su tokiu pinigus kuriančiu vienetu arba bet kuriuo kitu vidinių perleidimų kainų veikiamu turtu arba pinigus kuriančiu vienetu, ūkio subjektas pakoreguoja šią informaciją, jeigu vidinių perleidimų kainos neatspindi vadovybės atliekamo būsimų to vieneto produkcijos rinkos kainų geriausio įvertinimo.

IAS 36

72. ***Pinigus kuriantys vienetai, kuriems priklauso tam tikras turtas ar turto grupės, turėtų būti apskaitoje parodomi vienodai kiekvieno atskaitomybės laikotarpio metu, išskyrus atvejį, jeigu pakeitimas pateisinamas.***

73. Jei ūkio subjektas nustato, kad turtas priklauso kitam pinigus kuriančiam vienetui, negu ankstesniais laikotarpiais, arba pasikeitė pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso šis turtas, turto rūšys, 130 paragrafe reikalaujama pateikti tam tikrus duomenis apie šį pinigus kuriantį vienetą, jei pripažįstamas ar panaikinamas to vieneto nuostolis dėl vertės sumažėjimo, reikšmingas viso atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto finansinei atskaitomybei.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma ir balansinė vertė

74. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma yra to vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamajai sumai nustatyti 19-57 paragrafuose minima sąvoka „turtas“ turi būti suprantama kaip„pinigus kuriantis vienetas“.

75. ***Pinigus kuriančio vieneto apskaitinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu, kaip ir pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.***

76. Nustatant pinigus kuriančio vieneto balansinę vertę:

(a) įtraukiama balansinė vertė tik to turto, kurį galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai paskirstyti pinigus kuriančiam vienetui, ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas nustatant šio pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę;

ir

(b) jokių pripažintų įsipareigojimų balansinė vertė neįtraukiama, išskyrus atvejį, kai pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokį įsipareigojimą.

Taip yra todėl, kad pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas ir jo naudojimo vertė yra nustatomos neįtraukiant pinigų srautų, siejamų su šiam pinigus kuriančiam vienetui nepriklausančiu turtu, bei jau pripažintų įsipareigojimų (žr. 28 ir 43 paragrafus).

77. Grupuojant turtą siekiant įvertinti jo galimą atsiperkamumą, svarbu pinigus kuriančiam vienetui priskirti visą turtą, kuriantį susijusius pinigų įplaukų srautus (arba naudojamą jų kūrimui). Priešingu atveju, kai iš tikrųjų bus patirtas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, gali pasirodyti, kad pinigus kuriančio vieneto nuostolis yra visiškai panaikinamas. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir prisideda prie pinigus kuriančio vieneto numatomų būsimų pinigų srautų kūrimo, jis negali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstytas tokiam pinigus kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti prestižo ar bendro turto, pvz., ūkio subjekto pagrindinės buveinės turto, atveju. 80-103 paragrafuose nurodoma, kaip tokiu atveju reikia patikrinti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

78. Norint nustatyti pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją sumą, gali būti privalu atsižvelgti į kai kuriuos pripažintus įsipareigojimus. Taip galėtų atsitikti, jei dėl pinigus kuriančio vieneto perleidimo pirkėjas privalėtų perimti įsipareigojimą. Šiuo atveju pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė (arba numatomi dėl galutinio pardavimo pinigų srautai), atėmus pardavimo išlaidas, yra apskaičiuota to vieneto turto pardavimo kaina kartu su įsipareigojimu, prieš tai atėmus pardavimo išlaidas. Kad būtų galima atlikti prasmingą pinigus kuriančio vieneto balansinės vertės ir jo atsiperkamosios sumos palyginimą, įsipareigojimo balansinė vertė atimama nustatant tiek pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę, tiek jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Kompanija eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad, baigus kalnakasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Atkūrimo išlaidos apima nuodangos, kurią reikėjo nuimti prieš pradedant kalnakasybos veiklą, grąžinimą į vietą. Atidėjinys nuodangos grąžinimo išlaidoms buvo pripažintas iš karto po to, kai nuodanga buvo nuimta. Atidėjinio suma pripažinta kasyklos savikainos dalimi ir yra nudėvima per kasyklos naudingo tarnavimo laiką. Atstatymo išlaidoms skirto atidėjinio balansinė vertė yra 500 PV (*) – prilygstanti atstatymo išlaidų dabartinei vertei.

Kompanija vykdo patikrinimą dėl galimo kasyklos vertės sumažėjimo. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Kompanija gauna įvairių pasiūlymų parduoti kasyklą už kainą, apytiksliai lygią 800 PV. Tokia kaina atspindi faktą, kad pirkėjas prisiims nuodangos grąžinimo įsipareigojimą. Kasyklos perleidimo išlaidos yra nereikšmingos. Kasyklos naudojimo vertė yra apytiksliai lygi 1 200 PV, neįskaitant atstatymo išlaidų. Kasyklos balansinė vertė yra 1 000 PV.

Pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 800 PV. Į šią sumą įtrauktos atstatymo išlaidos, kurios jau numatytos. Dėl to pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertė nustatoma jau atsižvelgus į atstatymo išlaidas, ir jos įvertinimas lygus 700 PV (1 200 PV minus 500 PV). Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė yra 500 PV – tai kasyklos balansinė vertė (1 000 PV), atėmus atidėjinio atstatymo išlaidoms balansinę vertę (500 PV). Dėl to pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma viršija jo balansinę vertę.

79. Praktiniais sumetimais pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma kartais nustatoma atsižvelgiant į turtą, kuris nėra šio pinigus kuriančio vieneto dalis (pavyzdžiui, gautinas sumas arba kitą finansinį turtą), arba finansinėje atskaitomybėje jau pripažintus įsipareigojimus (pavyzdžiui, mokėtinas sumas, pensijas ir kitus atidėjinius). Tokiais atvejais prie pinigus kuriančio vieneto apskaitinės vertės pridedama tokio turto apskaitinė vertė ir atimama tokių įsipareigojimų apskaitinė vertė.

Prestižas

Prestižo paskirstymas pinigus kuriantiems vienetams

80. ***Prestižas, įgytas verslo jungimo metu, dėl vertės sumažėjimo patikrinimo pradedant įsigijimo data turi būti paskirstytas kiekvienam įgijėjo pinigus kuriančiam vienetui arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, iš kurių tikimasi naudos dėl jungimo sąlygotos sąveikos - nepriklausomai nuo to, ar kitas įsigyjamojo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskiriami minėtiems vienetams ar vienetų grupėms. Kiekvienas vienetas ar vienetų grupė, kuriam(-oms) yra šiuo būdu paskirstomas prestižas, turi:***

(a) priklausyti žemiausiam lygmeniui ūkio subjekto viduje, kuriame prestižas yra tikrinamas vidinio valdymo tikslais;

ir

(b) nebūti didesniu už segmentą, grindžiamą pirminiu arba antriniu ūkio subjekto atskaitomybės formatu pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė“.

81. Prestižas, įgytas verslo jungimo metu, atspindi sumą, įgijėjo sumokėtą tikintis gauti būsimos ekonominės naudos iš tokių turto straipsnių, kurių neįmanoma atskirai identifikuoti ir pripažinti. Prestižas nekuria pinigų srautų atskirai nuo kito turto ar turto grupių, bet dažnai prisideda prie daugelio pinigus kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą natūraliai paskirstyti atskiriems pinigus kuriantiems vienetams, todėl jis gali būti paskirstytas tik pinigus kuriančių vienetų grupėms. Dėl to žemiausias lygmuo ūkio subjekto viduje, kuriame prestižas tikrinamas vidinio valdymo tikslais, kartais apima didesnį pinigus kuriančių vienetų skaičių, su kuriais prestižas siejamas, tačiau kuriems jis negali būti paskirstytas. 83-99 paragrafe pateikiamos nuorodos į pinigus kuriančius vienetus, kuriems prestižas paskirstomas, turėtų būti suvokiamos ir kaip nuorodos į pinigus kuriančių vienetų grupes, kurioms paskirstomas prestižas.

(*) Šiame standarte sumos pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

82. Dėl 80 paragrafo reikalavimų taikymo prestižo galimo vertės sumažėjimo patikrinimas vykdomas tame lygyje, kuris atspindi, kaip ūkio subjektas valdo savo veiklą, ir su kuriuo prestižas natūraliai gali būti susietas. Dėl to papildomų atskaitomybės sistemų vystymas paprastai nėra būtinas.

83. Pinigus kuriantis vienetas, kuriam prestižas yra paskirstomas dėl galimo vertės sumažėjimo patikrinimo, gali nesutapti su lygiu, kuriame prestižas yra paskirstytas pagal 21 TAS *„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“* užsienio valiutos pelno ar nuostolio vertinimo tikslais. Pavyzdžiui, jeigu 21 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas užsienio valiutos pelno ar nuostolio vertinimo tikslais paskirstytų prestižą santykinai žemiems lygiams, tuomet nereikalaujama tikrinti prestižo dėl galimo vertės sumažėjimo tame pačiame lygyje (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas šio lygio prestižą stebi dar ir vidinio valdymo tikslais).

84. ***Jeigu pradinis verslo jungimo metu įgyto prestižo paskirstymas negali būti užbaigtas iki metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio, kuriame verslo jungimas įvyko, pabaigos, šis pradinis paskirstymas turi būti užbaigtas iki pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio po įsigijimo datos, pabaigos.***

85. Pagal 3 TFAS *„Verslo jungimai“*, jeigu pirminė verslo jungimo apskaita iki laikotarpio, kada sujungimas įvyko, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tuomet įgijėjas:

(a) apskaito jungimą, panaudodamas šias laikinąsias vertes;

ir

(b) pripažįsta bet kokius šių laikinųjų verčių pakoregavimus kaip pradinio apskaitymo per dvylika mėnesių po įsigijimo dienos užbaigimo rezultatą.

Tokiomis aplinkybėmis taip pat gali būti neįmanoma užbaigti verslo jungimo metu įgyto prestižo pradinio paskirstymo iki to metinio atskaitomybės laikotarpio, kada jungimas įvykdytas, pabaigos. Kai taip atsitinka, ūkio subjektas pateikia informaciją, kurios reikalaujama 133 paragrafe.

86. ***Jeigu prestižas buvo paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui, o ūkio subjektas perleidžia veiklą, vykdytą šio vieneto viduje, tuomet prestižas, susijęs su perleidžiama veikla, turi būti:***

(a) įtraukiamas į tos veiklos balansinę vertę, nustatant perleidimo pelną ar nuostolį;

ir

(b) vertinamas perleistosios veiklos ir likusios neperleistos pinigus kuriančio vieneto dalies santykinių verčių pagrindu, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su perleista veikla.

Pavyzdys

Įmonė už 100 PV parduoda veiklą, buvusią pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, dalimi. Prestižas, priskiriamas šiam vienetui, natūraliu būdu negali būti identifikuojamas arba susiejamas su žemesnio lygio už šį vienetą turto grupe. Likusios pinigus kuriančio vieneto dalies padengiamoji suma yra 300 PV.

Kadangi prestižas, paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui, negali būti natūraliu būdu identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygio už šį vienetą turto grupe, tuomet prestižas, siejamas su perleistąja veikla, yra vertinamas perleistosios veiklos ir išlaikytosios vieneto dalies santykinių verčių pagrindu. Todėl 25 % pinigus kuriančiam vienetui paskirstyto prestižo įtraukiami į parduodamosios veiklos balansinę vertę.

87. ***Jeigu ūkio subjektas keičia savo atskaitomybės struktūrą būdu, keičiančiu vieno ar daugiau pinigus kuriančių vienetų, kuriems paskirstytas prestižas, sudėtį, prestižas turi būti perskirstomas paveiktiems vienetams. Šis perskirstymas turi būti atliekamas naudojant atitinkamą vertės metodiką, panašią į tą, kuri naudojama, kai ūkio subjektas perleidžia tam tikrą veiklą pinigus kuriančio vieneto viduje (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, jog koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su pertvarkytais vienetais).***

Pavyzdys

Anksčiau prestižas buvo paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui A. Prestižas, paskirstytas vieneto A atžvilgiu, negali būti natūraliu būdu identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygio už A turto grupe. A padalijamas ir integruojamas į kitus tris pinigus kuriančius vienetus – B, C ir D.

Kadangi prestižas, paskirstytas A vienetui, negali būti natūraliai susiejamas su žemesnio lygio už A turto grupe, jis perskirstomas vienetams B, C ir D santykinių trijų A dalių verčių pagrindu prieš tai, kai šios dalys integruojamos į B, C ir D.

Pinigus kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo

88. ***Kada, kaip tai apibūdinta 81 paragrafe, prestižas yra susietas su pinigus kuriančiu vienetu, bet nėra šiam vienetui paskirstytas, toks vienetas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo palyginant jo balansinę vertę (išskyrus bet kokį prestižą) su jo atsiperkamąja suma, kai tik yra požymių, kad gali būti sumažėjusi tokio vieneto vertė. Bet koks nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažįstamas pagal 104 paragrafą.***

89. Jeigu 88 paragrafe aprašytas pinigus kuriantis vienetas įtraukia į savo balansinę vertę nematerialųjį turtą su neribotu naudingo tarnavimo laiku ar nematerialųjį turtą, kurį naudoti kol kas nėra galimybės, ir kuris gali būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo tik kaip pinigus kuriančio vieneto dalis, 10 paragrafe reikalaujama, kad minėtasis vienetas taip pat būtų kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.

90. ***Pinigus kuriantis vienetas, kuriam priskiriamas prestižas, turi būti kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo, o atsiradus požymių, kad šio vieneto vertė yra sumažėjusi – vieneto balansinė vertė (įtraukiant prestižą) palyginama su jo atsiperkamąja suma. Jeigu vieneto atsiperkamoji suma viršija jo balansinę vertę, tuomet šis vienetas drauge su jam priskirtu prestižu vertinami taip, lyg vertės sumažėjimas nebūtų įvykęs. O jei vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį pagal 104 paragrafą.***

Mažumos dalis

91. Pagal 3 TFAS, prestižas, pripažįstamas verslo jungimo metu, daugiau atspindi patronuojančios įmonės prestižą, įgytą dėl jos nuosavybės dalies, o ne prestižo sumą, kurią patronuojanti įmonė kontroliuoja kaip verslo jungimo rezultatą. Todėl mažumos daliai priskirtinas prestižas nėra pripažįstamas patronuojančios įmonės konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje. Todėl, jeigu pinigus kuriančiame vienete, kuriam prestižas buvo priskirtas, egzistuoja mažumos dalis, tokio vieneto balansinė vertė apima:

(a) patronuojančiai įmonei ir mažumai priklausančią identifikuojamo vieneto grynojo turto dalį;

ir

(b) patronuojančios įmonės prestižo dalį.

Tačiau dalis pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos, apibrėžiamos pagal šį Standartą, priskirtina mažumos prestižo daliai.

92. Dėl to, siekiant patikrinti, ar nesumažėjo ne visiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto ir jam priskirto prestižo vertė, tokio vieneto balansinė vertė, prieš palyginant ją su vieneto atsiperkamąja verte, koreguojama abstrakčiai. Tai atliekama, apibendrinant vienetui priskirto prestižo balansinę vertę, pridedant prie jos prestižą, priskirtiną mažumos daliai. Tada ši abstrakčiai pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja suma siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė. Jeigu vertė sumažėjo, ūkio subjektas nuostolį dėl vertės sumažėjimo paskirsto pagal 104 paragrafą taip, kad sumažintų vienetui paskirstyto prestižo balansinę vertę.

93. Kadangi prestižas pripažįstamas tik patronuojančios įmonės nuosavybės dalies mastu, bet koks vertės sumažėjimo nuostolis, siejamas su šiuo prestižu, turi būti proporcingai paskirstytas kaip patronuojančiai įmonei ir mažumos daliai priskirtinas prestižas, o prestižo vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas tik patronuojančios įmonės atžvilgiu.

94. Jeigu bendras vertės sumažėjimo nuostolis, susijęs su prestižu, yra mažesnis už sumą, kuria abstrakčiai pakoreguota pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, 104 paragrafe reikalaujama, kad perviršio likutis būtų paskirstytas kitam šio vieneto turtui proporcingai kiekvieno vieneto turto balansinės vertės pagrindu.

95. 7 pavyzdyje vaizduojamas ne visiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.

Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas

96. ***Kasmetinis pinigus kuriančio vieneto, kuriam yra paskirstytas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo metinio atskaitomybės laikotarpio metu su sąlyga, kad jis atliekamas tuo pačiu laiku kiekvienais metais. Skirtingi pinigus kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo gali būti tikrinami skirtingu metu. Tačiau, jeigu visas pinigus kuriančiam vienetui paskirstytas prestižas ar jo dalis buvo įgyta(-s) verslo jungimo metu dabartiniu metiniu atskaitomybės laikotarpiu, patikrinimas dėl tokio vieneto vertės sumažėjimo turi būti atliekamas dabartiniam metiniam atskaitomybės laikotarpiui nepasibaigus.***

97. ***Jeigu atskiri turto straipsniai, esantys pinigus kuriančiame vienete su paskirstytu prestižu, tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinamas visas šis vienetas drauge su jo prestižu, toks turtas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo anksčiau už viso vieneto su jo prestižu patikrinimą. Jeigu pinigus kuriančių vienetų grupę su jai paskirstytu prestižu sudarantys vienetai tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinama visa vienetų grupė su jos prestižu, atskiri vienetai taip pat turi būti tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo anksčiau už visos vienetų grupės su jos prestižu patikrinimą.***

98. Pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo paskirstytas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimo metu gali atsirasti atskiro turto, esančio tame vienete kartu su jo prestižu, vertės sumažėjimo požymių. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas pirmiausiai patikrina tokio turto galimą vertės sumažėjimą ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius anksčiau, negu tikrinamas pinigus kuriančių vienetų su prestižu galimas vertės sumažėjimas. Panašiai gali atsirasti ir pinigus kuriančio vieneto, esančio vienetų grupėje su jos prestižu, vertės sumažėjimo požymių. Tokiais atvejais ūkio subjektas patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ir pripažįsta bet kokius nuostolius dėl vieneto vertės sumažėjimo, ir tik tada patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančių vienetų grupės ir jai priskirto prestižo vertė.

99. ***Paskutinis detalus praėjusio atskaitomybės laikotarpio pinigus kuriančio vieneto su jam paskirstytu prestižu atsiperkamosios sumos skaičiavimas gali būti naudojamas tikrinant, ar dabartiniu atskaitomybės laikotarpiu nesumažėjo vieneto vertė, jei tenkinami visi šie kriterijai:***

(a) turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios sumos skaičiavimo;

(b) paskutinis atsiperkamosios sumos skaičiavimas pateikė sumą, kuri žymiai viršijo to vieneto balansinę vertę;

ir

(c) įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių nuo paskutinio atsiperkamosios sumos skaičiavimo analizės pagrindu galima teigti, kad tikimybė, jog naujai nustatyta dabartinė padengiamoji suma būtų mažesnė už vieneto balansinę vertę, yra maža.

Bendras turtas

100. Bendras turtas apima grupės ar padalinio turtą, pavyzdžiui, ūkio subjekto pagrindinės buveinės ar padalinio pastatą, elektroninio duomenų apdorojimo įrengimus ar tyrimų centrą. Tai, ar tam tikras turtas pinigus kuriančio vieneto atžvilgiu atitinka šiame Standarte pateiktą bendro turto apibrėžimą, nulemia ūkio subjekto struktūra. Išskirtinė bendro turto charakteristika yra ta, kad jis nekuria pinigų įplaukų nepriklausomai nuo kito turto ar turto grupių, o jo balansinės vertės negalima pilnutinai priskirti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui.

101. Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti kiekvieno atskiro bendrojo turto straipsnio atsiperkamosios sumos, išskyrus atvejį, kai vadovybė nusprendžia tokį turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad gali būti įvykęs bendro turto vertės sumažėjimas, tuomet nustatoma pinigus kuriančio vieneto ar jų grupės, kuriam(-ai) tas bendras turtas priklauso, atsiperkamoji suma ir palyginama su šio pinigus kuriančio vieneto arba vienetų grupės balansine verte. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 104 paragrafą.

102. ***Tikrindamas, ar neįvyko pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimas, ūkio subjektas identifikuoja visą bendrą turtą, susijusį su šiuo tikrinamu pinigus kuriančiu vienetu. Jeigu bendro turto balansinės vertės dalis:***

(a) gali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstyta šiam vienetui, ūkio subjektas turi palyginti šio vieneto balansinę vertę, įskaitant bendro turto, priskiriamo šiam vienetui, dalies balansinę vertę, su jo atsiperkamąja suma. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 104 paragrafą.

(b) negali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstoma šiam vienetui, ūkio subjektas turi:

(i) palyginti vieneto (išskyrus bendrą turtą) balansinę vertę su jo atsiperkamąja suma ir pripažinti bet kokį vertės sumažėjimo nuostolį pagal 104 paragrafą;

(ii) identifikuoti mažiausią pinigus kuriančių vienetų grupę, kuri apima tikrinamąjį pinigus kuriantį vienetą ir kuriai bendro turto balansinės vertės dalis gali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstyta;

ir

(iii) palyginti minėtos pinigus kuriančių vienetų grupės, įskaitant bendrojo turto, paskirstyto šiai vienetų grupei, balansinės vertės dalį su šios vienetų grupės atsiperkamąja suma. Bet koks nuostolis dėl vertės sumažėjimo pripažįstamas pagal 104 paragrafą.

103. Šių reikalavimų taikymas bendram turtui pateikiamas 8 pavyzdyje.

104. ***Pinigus kuriančio vieneto (arba pinigus kuriančių vienetų mažiausios grupės su priskirtu prestižu ar bendruoju turtu) nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažintas tada ir tik tada, kai šio vieneto (arba vienetų grupės) atsiperkamoji suma yra mažesnė už šio vieneto (arba vienetų grupės) balansinę vertę. Kad būtų sumažinta tokio vieneto (arba vienetų grupės) turto balansinė vertė, vertės sumažėjimo nuostolis paskirstomas tokia tvarka:***

(a) pirmiausiai sumažinama bet kokio pinigus kuriančiam vienetui (arba vienetų grupei) priskiriamo prestižo balansinė vertė;

ir

(b) po to – proporcingai kitam vieneto (vienetų grupės) turtui, remiantis kiekvieno vienetui(vienetų grupei) priklausančio turto balansine verte.

Tokie balansinės vertės sumažinimai apskaitomi kaip atskirų turto nuostoliai dėl straipsnių vertės sumažėjimo ir pripažįstami pagal 60 paragrafą.

105. ***Paskirstydamas vertės sumažėjimo nuostolį pagal 104 paragrafą, ūkio subjektas neturi sumažinti turto balansinės vertės tiek, kad ji būtų mažesnė už:***

(a) jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas (jei ši gali būti nustatyta);

(b) jo naudojimo vertę (jei ši gali būti nustatyta);

ir

(c) nulį.

Nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma, kuri kitu atveju būtų buvusi paskirstyta turtui, turi būti proporcingai paskirstoma kitiems šio vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams.

106. Jei neįmanoma įvertinti pinigus kuriančio vieneto kiekvieno atskiro turto straipsnio atsiperkamosios sumos, šiame Standarte reikalaujama, kad vertės sumažėjimo nuostolis būtų santykinai paskirstytas to vieneto turto straipsniams (išskyrus prestižą), nes visas pinigus kuriančio vieneto turtas veikloje naudojamas bendrai.

107. Jei neįmanoma nustatyti atskiro turto atsiperkamosios sumos (žr. 67 paragrafą), tuomet:

(a) turto vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas ir už 104 bei 105 paragrafuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatus;

ir

(b) joks turto vertės sumažėjimo nuostolis nepripažįstamas, jeigu nesumažėjo susijusio pinigus kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina netgi tada, kai turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai, kaip anksčiau. Mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę. Mašina nekuria nepriklausomų pinigų įplaukų. Mažiausia identifikuojama turto grupė, kuriai priklauso mašina ir kuri generuoja pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų, yra toji gamybos linija, kuriai mašina priklauso. Gamybos linijos atsiperkamoji suma rodo, kad visos gamybos linijos vertės sumažėjimas neįvyko.

I prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos / prognozės nerodo vadovybės įsipareigojimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios sumos negalima įvertinti atskirai, nes mašinos naudojimo vertė:

(a) gali skirtis nuo jos tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas;

ir

(b) gali būti apskaičiuota tik visam pinigus kuriančiam vienetui, kuriam priklauso mašina (gamybos linijai).

Gamybos linijos vertė nesumažėjo. Todėl nuostolis dėl mašinos vertės sumažėjimo nepripažįstamas. Vis dėlto šiam ūkio subjektui gali tekti iš naujo įvertinti mašinos nusidėvėjimo laikotarpį arba nusidėvėjimo metodą. Gali būti, kad reikės nustatyti trumpesnį nusidėvėjimo laikotarpį arba spartesnio nusidėvėjimo metodą, kad būtų atspindimas tikėtinas likęs mašinos naudingo tarnavimo laikas arba planuojamas ūkio subjekto ekonominės naudos suvartojimo būdas.

II prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos / prognozės parodo vadovybės įsipareigojimą mašiną parduoti ir pakeisti nauja artimiausiu metu. Manoma, kad pinigų srautai dėl tolesnio mašinos naudojimo iki jos perleidimo yra nereikšmingi.

Galima apskaičiuoti, kad mašinos naudojimo vertė yra artima jos tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas. Vadinasi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją sumą, neatsižvelgiant į pinigus kuriantį vienetą, kuriam ši mašina priklauso (gamybos liniją). Kadangi mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę, pripažįstamas mašinos vertės sumažėjimo nuostolis.

108. ***Įvykdžius 104 ir 105 paragrafų reikalavimus, bet kokios likusios pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolio sumos atžvilgiu įsipareigojimas pripažįstamas tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame Standarte.***

VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

109. 110-116 paragrafuose išdėstomi nurodymai, kaip panaikinti ankstesniais atskaitomybės metais pripažintą nuostolį dėl turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai pateikti: atskiram turtui – 117–121 paragrafuose, pinigus kuriančiam vienetui –122 ir 123 paragrafuose, o prestižui –124 ir 125 paragrafuose.

110. ***Ūkio subjektas kiekvienos atskaitomybės sudarymo metu turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais atskaitomybės laikotarpiais pripažintas turto (išskyrus prestižą), vertės sumažėjimo nuostolis nebeegzistuoja arba sumažėjo. Jeigu yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti šio turto atsiperkamąją sumą.***

111. ***Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais atskaitomybės laikotarpiais nuostolis dėl pripažinto turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nebeegzistuoja arba kad jis sumažėjo, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:***

Išoriniai informacijos šaltiniai

(a) turto rinkos vertė per atskaitomybės laikotarpį žymiai padidėjo;

(b) per atskaitomybės laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai skiriamas turtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių ūkio subjektą, arba tokie pokyčiai įvyks netolimoje ateityje;

(c) per atskaitomybės laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų atsiperkamumo rinkos normos; tikimasi, kad tai paveiks diskonto normą, naudojamą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, o tai savo ruožtu reikšmingai padidins turto padengiamąją vertę.

Vidiniai informacijos šaltiniai

(d) per atskaitomybės laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas arba tikimasi, kad jis pasikeis netolimoje ateityje, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė / paveiks šį ūkio subjektą. Tokie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso.

(e) vidinėse ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turtas yra ar bus ekonomiškai rezultatyvesnis, negu tikėtasi.

112. 111 paragrafe minimi galimo vertės sumažėjimo nuostolio dalinio sumažėjimo požymiai didžiąja dalimi yra atvirkštiniai 12 paragrafe pateiktiems galimo vertės sumažėjimo nuostolio požymiams.

113. Jei yra požymių, kad nuostolis dėl pripažinto turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo gali nebeegzistuoti arba būti sumažėjęs, tai gali reikšti, kad likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar likvidacinę vertę reikia peržiūrėti ir pakoreguoti pagal tam turtui taikytiną Standartą, net jeigu nuostolis dėl vertės sumažėjimo galutinai nepanaikinamas.

114. ***Ankstesniais atskaitomybės laikotarpiais pripažintas nuostolis dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo turi būti panaikinamas tada ir tik tada, jei po paskutinio nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinimo pasikeitė įvertinimai, naudoti to turto atsiperkamajai sumai nustatyti. Tokiu atveju turto balansinė vertė turi būti padidinama iki jo atsiperkamosios sumos, išskyrus atvejį, aprašytą 117 paragrafe. Šis padidinimas panaikina nuostolį dėl vertės sumažėjimo.***

115. Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimas atspindi apskaičiuoto turto naudojimo ar pardavimo galimybės padidėjimą nuo tos dienos, kai ūkio subjektas paskutinį kartą pripažino šį nuostolį dėl vertės sumažėjimo. 130 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų įvertinimo keitimą, dėl kurio apskaičiuota naudojimo galimybė padidėjo. Įvertinimo keitimo pavyzdžiai apima:

(a) atsiperkamosios sumos pagrindo keitimą (t.y. nepriklausomai nuo to, ar šis pagrindas buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar naudojimo vertė);

(b) jei atsiperkamosios sumos pagrindas buvo naudojimo vertė – apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų sumų ir pateikimo laiko arba diskonto normos pasikeitimą;

(c) jeigu atsiperkamosios sumos pagrindas buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas komponentų vertinimo keitimą.

116. Turto naudojimo vertė gali tapti didesne už turto balansinę vertę paprasčiausiai dėl to, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja artėjant šių įplaukų gavimo momentui. Tačiau turto naudojimo galimybė nedidėja. Todėl vertės sumažėjimo nuostolis nepanaikinamas vien dėl to, kad praėjo tam tikras laikas (kartais tai vadinama diskonto „išskleidimu"), net jei turto atsiperkamoji suma tapo didesne už jo balansinę vertę.

Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas

117. ***Turto (išskyrus prestižą) balansinė vertė, padidėjusi atstačius nuostolį dėl vertės sumažėjimo, neturi viršyti tos balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (išgryninus nuo amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniaisiais atskaitomybės metais nebūtų buvęs pripažintas joks nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.***

118. Bet koks turto (išskyrus prestižą) balansinės vertės padidėjimas, viršijantis balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (išgryninus nuo amortizacijos ir nusidėvėjimo), jei ankstesniaisiais atskaitomybės metais nebūtų buvęs pripažintas joks nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo, laikomas perkainojimu. Apskaitydamas tokį perkainojimą, ūkio subjektas vadovaujasi minėtam turtui taikytinu Standartu.

119. ***Nuostolio dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus atvejį, kai turtas apskaitomas jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį iš 16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas"). Bet koks nuostolio dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo panaikinimas laikomas padidėjimu dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

120. Nuostolio dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo panaikinimas kredituojamas tiesiogiai į nuosavybę kaip perkainojimo pelnas. Tačiau tiek, kiek to paties perkainoto turto nuostolis dėl vertės sumažėjimo buvo iki tol pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, šio nuostolio panaikinimas taip pat pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

121. ***Pripažinus nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai vėlesniais atskaitomybės laikotarpiais turi būti koreguojami tam, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingu pagrindu paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.***

Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas

122. ***Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas turi būti paskirstomas šio vieneto turtui (išskyrus prestižą) proporcingai pagal šių turto straipsnių balansines vertes. Tokie balansinių verčių padidinimai turi būti apskaitomi kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas ir pripažįstami pagal 119 paragrafą.***

123. ***Paskirstant nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimą pagal 122 paragrafą, turto balansinė vertė negali tapti didesne už mažiausią iš šių sumų:***

(a) jo atsiperkamąją sumą (jei ją galima nustatyti);

ir

(b) jo balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (išgryninus nuo amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniais atskaitomybės metais nebūtų pripažinta jokio nuostolio dėl turto vertės sumažėjimo.

Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta tam turtui, proporcingai paskirstoma kitiems vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams (išskyrus prestižą).

124. ***Pripažintas nuostolis dėl prestižo vertės sumažėjimo negali būti padengiamas vėlesniu laikotarpiu.***

125. 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ draudžia pripažinti viduje sukurtą prestižą. Bet koks vėlesnis prestižo atsiperkamosios vertės padidėjimas greičiausiai bus vidaus prestižo padidėjimas, išskyrus atvejį, kai toks padidėjimas yra aiškiai susijęs su išskirtinio pobūdžio išorinio įvykio poveikio panaikinimu.

PATEIKIMAS

126. ***Ūkio subjektas turi pateikti šią informaciją apie kiekvieną turto klasę:***

(a) Vertės sumažėjimo nuostolių sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliu per atskaitomybės laikotarpį, taip pat pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio(-ių) eilutę(-es), į kurią(-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;

(b) vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų pelnu arba nuostoliu per atskaitomybės laikotarpį, panaikinimų sumą, taip pat pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio(-ių) eilutę(-es), kurioje(-ose) šie nuostoliai yra padengiami;

(c) perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per atskaitomybės laikotarpį tiesiogiai pripažintą nuosavybe.

(d) perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų sumą, per atskaitomybės laikotarpį tiesiogiai pripažintą nuosavybe.

127. Turto klasė – panašaus pobūdžio ir ūkio subjekto veikloje panašiai naudojamų turto straipsnių sugrupavimas.

128. 126 paragrafe reikalaujama informacija gali būti pateikiama kartu su kita informacija, pateikiama apie tą turto klasę. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukiama suderinant ilgalaikio materialiojo turto balansinę vertę atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip to reikalaujama 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*“.

129. ***Ūkio subjektas, atskaitomybėje pateikiantis segmento informaciją pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė“ , turi kiekvieno pateikimui tinkamo segmento, pagrįsto šio ūkio subjekto pirminiu atskaitomybės formatu, atžvilgiu pateikti:***

(a) vertės sumažėjimo nuostolių, per atskaitomybės laikotarpį pripažintų pelnu arba nuostoliu arba tiesiogiai nuosavybe, sumą.

(b) vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų, per atskaitomybės laikotarpį pripažintų pelnu arba nuostoliu arba tiesiogiai nuosavybe, sumą.

130. ***Kiekvieno pripažinto reikšmingo atskiro turto (įskaitant prestižą arba pinigus kuriantį vienetą) vertės sumažėjimo nuostolio arba jo panaikinimo atveju ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) įvykius ir aplinkybes, dėl kurių šis vertės sumažėjimo nuostolis buvo pripažintas arba panaikintas;

(b) pripažinto ar panaikinto vertės sumažėjimo nuostolio sumą.

(c) atskiro turto:

(i) pobūdį;

ir

(ii) jei ūkio subjektas skelbia segmento informaciją pagal 14 TAS - atskaitomybę teikiantį segmentą, kuriam šis turtas priklauso, remiantis pirminiu ūkio subjekto atskaitomybės formatu.

(d) pinigus kuriančio vieneto:

(i) aprašymą (pvz., ar tai yra gaminių linija, gamykla, verslo padalinys, geografinis arealas, atskaitomybę teikiantis segmentas pagal 14 TAS, ar kt.);

(ii) pripažinto ar panaikinto vertės sumažėjimo nuostolio sumą pagal turto klasę, taip pat, jei ūkio subjektas skelbia segmento informaciją pagal 14 TAS - pagal atskaitomybę teikiantį segmentą pirminio ūkio subjekto atskaitomybės formato pagrindu;

ir

(iii) jei po ankstesnio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės įvertinimo (jeigu toks buvo atliktas) pasikeitė pinigus kuriantį vienetą sudarantis turto junginys, ūkio subjektas apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių šis būdas, kuriuo nustatomas pinigus kuriantis vienetas, pasikeitė;

(e) tai, ar turto (pinigus kuriančio vieneto) padengiamoji suma yra jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar jo naudojimo vertė;

(f) jeigu padengiamoji suma yra tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymo pagrindą (pvz., tai, ar tikroji vertė buvo nustatyta remiantis aktyviąja rinka).

(g) jeigu padengiamoji suma yra naudojimo vertė – diskonto normą(-as), taikytą(-as) atliekant dabartinį ir ankstesnį (jei toks buvo atliktas) naudojimo vertės įvertinimą.

131. ***Apie bendrus vertės sumažėjimo nuostolius ir bendrus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimus, pripažintus per tokį atskaitomybės laikotarpį, kurio atžvilgiu nepateikta jokia 130 paragrafe reikalaujama informacija, ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) vertės sumažėjimo nuostolių paveiktas pagrindines turto klases bei vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų paveiktas pagrindines turto klases.

(b) pagrindinius įvykius ir aplinkybes, lėmusius(-ias) šių vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimus arba panaikinimus.

132. Ūkio subjektas skatinamas nurodyti prielaidas, kuriomis buvo remiamasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) padengiamąsias sumas per atskaitomybės laikotarpį. Tačiau 134 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų informaciją apie vertinimus, naudotus pinigus kuriančio vieneto padengiamajai sumai įvertinti, kai į šio vieneto balansinę vertę yra įtrauktas prestižas arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas.

133. ***Jeigu, remiantis 84 paragrafu, verslo jungimo metu per atskaitomybės laikotarpį įgyto prestižo bet kokia dalis atskaitomybės dieną nebuvo paskirstyta pinigus kuriančiam vienetui (ar vienetų grupei), nepaskirstytojo prestižo suma turi būti pateikiama kartu su priežastimis, dėl kurių ši suma lieka nepaskirstyta.***

IAS 36

Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami padengiamųjų sumų skaičiavimui

134. ***Ūkio subjektas kiekvieno pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės), kuriam(-ai) buvo paskirstyta prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė, atžvilgiu turi pateikti a)-f) reikalaujamą informaciją, kuri yra reikšminga palyginant minėtą balansinę vertę su ūkio subjekto bendra prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansine verte:***

(a) vienetui (vienetų grupei) paskirstytą prestižo balansinę vertę.

(b) vienetui (vienetų grupei) paskirstytą neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę.

(c) vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos nustatymo pagrindą (t.y. ar tai naudojimo vertė, ar tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas).

(d) jeigu vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma yra pagrįsta naudojimo verte, tuomet:

(i) kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė savo pinigų srautų planus laikotarpiui, apimamam naujausių finansinių sąmatų/prognozių, aprašymą. Esminės yra tos prielaidos, kurioms vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos yra labiausiai jautrios.

(ii) vadovybės metodikos, nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą(-as) vertę(-es), apibūdinimą; tai, ar ši(-os) vertė(-ės) atspindi praeities patirtį; ar ji(jos) derinasi su išoriniais informacijos šaltiniais (jei toks nurodymas tinkamas); arba, jei ne, kaip ir kodėl šios vertės skiriasi nuo praeities patirties ar išorinių informacijos šaltinių.

(iii) laikotarpį, kurio atžvilgiu vadovybė suplanavo jos patvirtintomis finansinėmis sąmatomis/prognozėmis paremtus pinigų srautus; ir, kai pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atžvilgiu naudojamas ilgesnis nei penkerių metų laikotarpis – paaiškinimą, kodėl ilgesnio laikotarpio naudojimas yra pateisinamas.

(iv) pinigų srautų planų ekstrapoliavimui už naujausių finansinių sąmatų / prognozių apimamo laikotarpio ribų naudojamą augimo normą; taip pat bet kokios augimo normos, viršijančios vidutinę ilgalaikę augimo normą atitinkamų produktų, pramonės šakų, šalių arba šalies, kurioje(-se) ūkio subjektas veikia, arba rinkos, kuriai vienetas (vienetų grupė) yra skirtas(-a), atžvilgiu, naudojimo pateisinimą.

(v) pinigų srautų planavimui taikomą(-as) diskonto normą(-as).

(e) jeigu vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma yra grindžiama tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas - metodologiją, naudojamą tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymui. Jeigu vieneto (vienetų grupės) tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nėra nustatoma remiantis stebima rinkos kaina, turi būti pateikiama ir tokia informacija:

(i) kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymą, apibūdinimas. Esminės yra tos prielaidos, kurioms vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos yra labiausiai jautrios.

(ii) vadovybės metodikos, naudotos nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą(-as) vertę(-es) apibūdinimą; tai, ar ši(-os) vertė(-ės) atspindi praeities patirtį arba (jei tai tinka) dera prie išorinių informacijos šaltinių; o jei ne - kaip ir kodėl ši(-os) vertė(-s) skiriasi nuo praeities patirties ar išorinių informacijos šaltinių.

(f) jeigu pagrįstai įmanomas esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos nustatymą, pasikeitimas galėtų nulemti, kad vieneto (vienetų grupės) balansinė vertė viršytų jo padengiamąją sumą, tuomet:

(i) sumą, kuria vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma viršija jo balansinę vertę.

(ii) tai esminei prielaidai priskirtąją vertę.

(iii) dydį, kuriuo tokiai esminei prielaidai priskirta vertė turi pasikeisti po bet kokių minėto pokyčio pasekmių kitiems padengiamosios sumos vertinimo kintamiesiems įtraukimo, kad vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma būtų lygi jo balansinei vertei.

135. *Jeigu visa prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė arba jos dalis yra paskirstyta daugeliui pinigus kuriančių vienetų (vienetų grupių), o šiuo būdu atskiram vienetui (vienetų grupei) paskirstyta suma nėra reikšminga, lyginant ją su ūkio subjekto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte, šis faktas turi būti pateikiamas kartu su tokiems vienetams (vienetų grupėms) paskirstyto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte. Papildomai, jei bet kurių iš šių vienetų (vienetų grupių) padengiamosios sumos grindžiamos ta(-omis) pačia(-omis) esmine(-ėmis) prielaida(-omis), o šiems vienetams paskirstyto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendroji balansinė vertė yra reikšminga, lyginant ją su ūkio subjekto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendra balansine verte, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą drauge su:*

(a) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto prestižo bendrąja balansine verte.

(b) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte.

(c) esminės(-ių) prielaidos(-ų) apibūdinimu.

(d) vadovybės metodikos nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą(-as) vertę(-es) aprašymu; tai, ar ši(-ios) vertė(-ės) atspindi praeities patirtį ar (jei tai tinkama) derinasi prie išorinių informacijos šaltinių; o jeigu ne - kaip ir kodėl ši(-os) vertė(-s) skiriasi nuo praeities patirties arba išorinių informacijos šaltinių.

(e) jeigu pagrįstai įmanomas esminės(-ių) prielaidos(-ų) pokytis nulemtų tai, kad vienetų (vienetų grupių) bendroji atsiperkamoji suma viršytų jų bendrąją balansinę vertę, tuomet:

(i) suma, kuria tų vienetų (vienetų grupių) bendrosios atsiperkamosios sumos viršija jų bendrąsias balansines vertes.

(ii) esminei(-ėms) prielaidai (-oms) priskirtomis vertėmis.

(iii) dydžiu, kuriuo esminei prielaidai priskirta(-os) vertė(-ės) turėtų pasikeisti po bet kokių galimo pokyčio pasekmių kitiems atsiperkamosios sumos vertinimo kintamiesiems įtraukimo, kad vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios sumos būtų lygios jų balansinėms vertėms.

136. Paskutinis praeitu atskaitomybės laikotarpiu atliktas pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios sumos detalus skaičiavimas gali būti, remiantis 24 arba 99 paragrafu, perkeliamas į būsimuosius atskaitomybės laikotarpius ir naudojamas atliekant to vieneto (vienetų grupės) galimo vertės sumažėjimo patikrinimą dabartiniu laikotarpiu, jeigu tenkinami atitinkami kriterijai. Tokiu atveju informacija apie tą vienetą (vienetų grupę), kuri yra inkorporuojama į 134 ir 135 paragrafuose reikalaujamus informacijos pateikimus, siejasi su perkeliamais į būsimuosius laikotarpius atsiperkamosios sumos skaičiavimais.

IAS 36

137. Iliustruojančiajame 9 pavyzdyje vaizduojamas 134 ir 135 paragrafuose reikalaujamas pateikimas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

138. ***Jeigu ūkio subjektas nusprendžia, remdamasis 3 TFAS „Verslo jungimai“ 85 paragrafu, taikyti 3 TFAS nuo bet kurios datos, esančios prieš įsigaliojimo datas, numatytas 3 TFAS 78-84 paragrafuose, jis nuo tos pačios datos turi perspektyviai taikyti ir šį Standartą.***

139. ***Kitu atveju ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą:***

(a) apskaitydamas prestižą ir nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė;

ir

(b) visam kitam turtui - perspektyviai nuo pirmojo metinio atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.

140. ***Ūkio subjektai, kuriems taikomas 139 paragrafas, skatinami pritaikyti šio Standarto reikalavimus dar iki 139 paragrafe nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis turi taikyti 3 TFAS bei 38 TAS „Nematerialusis turtas“ (persvarstytą 2004 m.) tuo pačiu metu.***

36 TAS (PASKELBTO 1998 M.) PANAIKINIMAS

141. Šis Standartas pakeičia 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (paskelbtą 1998 m.).

PRIEDĖLIS A

Dabartinės vertės metodikų pritaikymas naudojimo vertei nustatyti

Šis priedėlis yra neatskiriama Standarto dalis. Jame pateikiami nurodymai dėl dabartinės vertės metodikų pritaikymo naudojimo vertei nustatyti. Nors nurodymuose naudojama sąvoka „turtas“, ji vienodai taikoma ir pinigus kuriantį vienetą sudarančių turto straipsnių grupei.

Dabartinės vertės nustatymo komponentai

A1. Ekonominius skirtumus tarp turto straipsnių parodo visi šie elementai kartu:

(a) būsimųjų pinigų srautų, o sudėtingesniais atvejais - būsimųjų pinigų srautų serijų, kurias ūkio subjektas tikisi sukurti naudodamas šį turtą, numatymas;

(b) tų būsimųjų pinigų srautų sumų ar išsidėstymo laike galimų varijavimų lūkesčiai;

(c) pinigų laiko vertė, kurią reprezentuoja dabartinė su rizika nesusieta rinkos palūkanų norma;

(d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo;

ir

(e) kiti, kartais neidentifikuojami, veiksniai (pvz., nelikvidumas), kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti dėl turto naudojimo, įkainojimą.

A2. Šiame priede supriešinamos dvi dabartinės vertės galimo skaičiavimo pažiūros, kiekviena iš kurių, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti naudojama turto naudojimo vertei nustatyti. Remiantis „tradicine“ pažiūra, koregavimai atsižvelgiant į A1 paragrafe aprašytus b)-e) veiksnius yra tvirtai susieti su diskonto norma. Remiantis „tikėtinų pinigų srautų“ pažiūra, dėl atitinkamų koregavimų atsižvelgiant į b), d) ir e) veiksnius gaunami tikėtini, atspindintys riziką pinigų srautai. Kad ir kurią pažiūrą ūkio subjektas pritaikytų būsimų pinigų srautų sumų arba išsidėstymo laike galimo varijavimo lūkesčiams išreikšti, rezultatas turėtų būti toks, kad atspindėtų būsimųjų pinigų srautų tikėtiną dabartinę vertę, t.y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį.

Bendrieji principai

A3. Būsimų pinigų srautų numatymui naudojamos metodikos ir palūkanų normos kiekvienoje situacijoje kinta priklausomai nuo tiriamąjį turtą supančių aplinkybių. Tačiau, vertinant turtą, bet kokių dabartinės vertės metodikų taikymą lemia tokie bendrieji principai:

(a) palūkanų normos, naudojamos pinigų srautams diskontuoti, turėtų atspindėti prielaidas, atitinkamai suderintas su būsimųjų pinigų srautų vertinimo prielaidomis. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įvertinamas du kartus arba į jį apskritai nebūtų atsižvelgta. Pavyzdžiui, 12 % diskonto norma gali būti taikoma dėl paskolos gautinosios sumos sutartiniams pinigų srautams. Ta norma atspindi paskolų su tam tikromis charakteristikomis galimų būsimų neapmokėjimų tikimybę. Ta pati 12 % norma neturėtų būti naudojama diskontuojant tikėtinus pinigų srautus, nes tokie pinigų srautai jau atspindi prielaidas dėl būsimų neapmokėjimų.

(b) numatomi pinigų srautai ir diskonto normos turėtų būti nepriklausomi(-os) tiek nuo tendencingumo, tiek nuo faktorių, nesusijusių su tiriamu turtu. Pavyzdžiui, grynieji pinigų srautai, sąmoningai numatomi taip, kad padidintų būsimą turto pelningumo galimybę, suteikia vertinimui tendencingumo.

(c) numatomi pinigų srautai arba diskonto normos turėtų atspindėti galimų rezultatų svyravimo ribas, o ne vieną, labiausiai tikėtiną, didžiausią ar mažiausią įmanomą sumą.

IAS 36

Tradicinė arba tikėtinų pinigų srautų pažiūra dabartinės vertės atžvilgiu

Tradicinė pažiūra

A4. Dabartinei vertei pritaikyti apskaitoje tradiciškai naudojamas vienintelis numatomų pinigų srautų komplektas ir tik viena diskonto norma. Tai dažnai apibūdinama kaip „norma, atitinkanti riziką“. Dėl šito tradicinės pažiūros šalininkai mano, kad vienintelė parinkta diskonto norma gali apimti visus lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų ir atitinkamus rizikos veiksnius. Todėl tradicinis metodas daugiausiai dėmesio skiria diskonto normos parinkimui.

A5. Kai kuriomis aplinkybėmis, pvz., kai su tiriamuoju palyginamas turtas gali būti stebimas rinkoje, taikyti tradicinę pažiūrą yra santykinai lengva. Turto su sutartiniais pinigų srautais atveju tai atitinka tam tikrą būdą, kuriuo rinkos dalyviai apibūdina turtą kaip „12 procentų obligaciją“.

A6. Tačiau tradicinė pažiūra gali deramai neišspręsti kai kurių sudėtingų vertinimo problemų, pvz., nefinansinio turto, kuriam neegzistuoja nei rinka, nei palyginamas turto vienetas, vertinimo. Tinkama „normos, atitinkančios riziką“ paieška pareikalauja mažiausiai dviejų vienetų analizės – turto, egzistuojančio rinkoje ir turinčio stebimą palūkanų normą, ir vertinamo turto. Vertinamiems pinigų srautams tinkama diskonto norma turi būti išvedama iš pirmojo turto stebimos palūkanų normos. Kad tai būtų galima padaryti, stebimo turto pinigų srautų savybės turi būti panašios į vertinamo turto pinigų srautų savybes. Taigi vertintojas turi atlikti šiuos veiksmus:

(a) identifikuoti pinigų srautų, kurie bus diskontuojami, komplektą;

(b) identifikuoti rinkoje kitą turtą, iš pažiūros turintį panašias pinigų srautų ypatybes;

(c) palyginti šių dviejų turto vienetų pinigų srautų komplektus, kad būtų galima įsitikinti jų panašumu (pavyzdžiui, tai, ar abu šie pinigų srautai yra sutartiniai, o gal vienas iš jų yra sutartinis, o kitas - numatomas pinigų srautas?);

(d) įvertinti, ar vienas turto vienetas turi elementą, kurio neturi kitas vienetas (pavyzdžiui, gal vienas iš jų mažiau likvidus už kitą?);

ir

(e) įvertinti, ar abu pinigų srautų komplektai turėtų panašiai „elgtis“ (t.y. varijuoti), keičiantis ekonominėms sąlygoms.

Tikėtinų pinigų srautų pažiūra

A7. Kai kuriose situacijose tikėtinų pinigų srautų pažiūra yra efektyvesnis vertinimo įrankis už tradicinę pažiūrą. Tikėtinų pinigų srautų pažiūros atveju, atliekant vertinimą, pasitelkiami visi įmanomi lūkesčiai dėl galimų pinigų srautų, užuot naudojus vieną labiausiai tikėtiną pinigų srautą. Pavyzdžiui, pinigų srautas gali būti 100 PV, 200 PV arba 300 PV su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Tikėtinasis pinigų srautas yra 220 PV. Tikėtinų pinigų srautų pažiūra skiriasi nuo tradicinės tuo, kad dėmesys sutelkiamas ties tiriamųjų pinigų srautų tiesiogine analize, o vertinimo metu labiau išryškinamos įvairios prielaidos.

A8. Tikėtinų pinigų srautų pažiūra leidžia panaudoti dabartinės vertės technikas ir tada, kai pinigų srautų išdėstymas laiko atžvilgiu nėra aiškus. Pavyzdžiui, 1 000 PV pinigų srautas gali būti gaunamas per vienerius, dvejus arba trejus metus su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Pavyzdys apačioje parodo tikėtinosios dabartinės vertės skaičiavimą tokioje situacijoje.

1 000 PV po 1 m. su 5 % dabartinė vertė	952,38 PV	
Tikimybė	10,00 %	95,24 PV
1 000 PV po 2 m. su 5,25 % dabartinė vertė	902,73 PV	
Tikimybė	60,00 %	541,64 PV
1 000 PV po 3 m. su 5,50 % dabartinė vertė	851,61 PV	
Tikimybė	30,00 %	255,48 PV
Tikėtina dabartinė vertė		892,36 PV

A9. Tikėtina 892,36 PV dabartinė vertė skiriasi nuo tradicinio geriausio įvertinimo, lygaus 902,73 PV (su 60 % tikimybe). Tradicinis dabartinės vertės skaičiavimas, pritaikomas šiam pavyzdžiui, pareikalautų sprendimo, kurį iš galimų pinigų srautų išsidėstymų laike reikia panaudoti, ir neatspindėtų kitų išsidėstymo laike tikimybių. Taip yra todėl, kad, skaičiuojant dabartinę vertę pagal tradicinę pažiūrą, diskonto norma negali atspindėti pinigų srautų išsidėstymo laike neapibrėžtumo.

A10. Tikėtinų pinigų srautų pažiūros esminis elementas yra tikimybių panaudojimas. Kai kurie klausimai, pvz., ar tikimybių priskyrimas labai subjektyviems įvertinimams suteikia daugiau tikslumo, vis dėlto egzistuoja. Beje, teisingas tradicinės pažiūros pritaikymas (apibūdintas A6 paragrafe) pareikalauja tokių pačių įvertinimų ir subjektyvumo, bet nepateikia tokio apskaičiavimų aiškumo, koks gaunamas tikėtinų pinigų srautų pažiūros atveju.

A11. Daug vertinimo būdų, vystomų šiuo metu, neformaliai jau įtraukia tikėtinų pinigų srautų elementus. Be to, apskaitininkai dažnai susiduria su poreikiu įvertinti turtą, turėdami labai ribotą informaciją apie galimų pinigų srautų tikimybes. Pavyzdžiui, apskaitininkas gali atsidurti tokioje situacijoje:

(a) numatomoji suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, tačiau nei viena šio spektro suma nėra labiau tikėtina už kitą. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 150 PV [(50 + 250)/2].

(b) numatomoji suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, o labiausiai tikėtina suma yra 100 PV. Tačiau visos tikimybės, susijusios su kiekviena suma, nėra žinomos. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 133,33 PV [(50 + 100 + 250)/3].

(c) numatomoji suma bus 50 PV (10 % tikimybė), 250 PV(30 % tikimybė) arba 100 PV(60 % tikimybė). Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 140 PV [(50 × 0.10) + (250 × 0.30) + (100 × 0.60)].

Kiekvienu atveju numatomas tikėtinas pinigų srautas veikiausiai pateiks geresnį naudojimo vertės apskaičiavimą už vienintelę minimalią, labiausiai tikėtiną ar maksimalią sumą.

A12. Tikėtinų pinigų srautų pažiūros taikymą varžo „išlaidų - naudos“ apribojimai. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali gauti išsamius duomenis ir sudaryti daug pinigų srautų scenarijų. Tačiau kitais atvejais ūkio subjektas gali gebėti sudaryti tik bendrų bruožų konstatacijas apie pinigų srautų kintamumą, nepatirdamas žymių išlaidų. Ūkio subjektui tenka palyginti papildomos informacijos gavimo išlaidas ir papildomą patikimumą, kurį gautoji informacija suteiktų vertinimui.

A13. Kai kurie teigia, kad tikėtinų pinigų srautų pažiūra yra netinkama atskiro straipsnio arba straipsnio su ribotu galimų rezultatų skaičiumi vertinimui. Jie siūlo turto su dviem galimais rezultatais pavyzdį: yra 90 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 10 PV, ir 10 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 1 000 PV. Jie pastebi, kad tikėtinas pinigų srautas šiame pavyzdyje yra 109 PV, ir kritikuoja, kad toks rezultatas neatspindi nė vienos iš sumų, kurios gali būti sumokėtos.

A14. Tokie tvirtinimai, kaip ką tik pateiktasis, žymi esminį vertinimo tikslo neatitikimą. Jeigu tikslas yra įvyksiančių išlaidų apibendrinimas, tikėtini pinigų srautai gali ir nepateikti akivaizdžiai tikslios tikėtinosios sumos. Tačiau šis Standartas skiriamas turto atsiperkamosios vertės įvertinimui. Šiame pavyzdyje esančio turto atsiperkamoji vertė neturėtų būti lygi 10 PV, net jei tai yra labiausiai tikėtinas pinigų srautas. Taip yra todėl, kad 10 PV įvertinimas neįtraukia į turto vertinimą pinigų srauto neapibrėžtumo. Vietoje to neužtikrintas pinigų srautas pateikiamas taip, lyg būtų visiškai aiškus. Nei viena racionali įmonė neparduotų turto su šiomis savybėmis už 10 PV.

Diskonto norma

A15. Kad ir kurią pažiūrą ūkio subjektas pasitelktų turto naudojimo vertei nustatyti, palūkanų normos, naudojamos pinigų srautų diskontavimui, neturėtų atspindėti rizikos, kurios atžvilgiu numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

A16. Kai iš rinkos negalima tiesiogiai sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. Tuo siekiama kiek įmanoma tiksliau įvertinti rinkos:

(a) pinigų laiko vertę ataskaitiniais laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos;

ir

(b) A1 paragrafe apibūdintus b), d) ir e) veiksnius – tiek, kiek dėl šių veiksnių nebuvo pakoreguoti numatomi pinigų srautai.

A17. Kaip į tokio įvertinimo atramos tašką, ūkio subjektas taip pat galėtų atsižvelgti į šias normas:

(a) ūkio subjekto kapitalo vertės svertinį vidurkį, nustatytą taikant tokias metodikas, kaip „Kapitalo vertinimo rinkoje modelį“;

(b) papildomą šio ūkio subjekto skolinimosi palūkanų normą;

ir

(c) kitas rinkos skolinimosi palūkanų normas.

A18. Tačiau šios normos turi būti pakoreguotos, kad:

(a) atspindėtų būdą, kuriuo rinkoje būtų įvertinama specifinė rizika, susijusi su tiriamojo turto numatomais pinigų srautais;

ir

(b) neįtrauktų rizikos, nesusijusios su numatomais šio turto pinigų srautais, arba rizikos, dėl kurios numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti.

Derėtų atsižvelgti į tokias rizikos rūšis: šalies riziką, valiutos riziką ir kainos riziką.

A19. Diskonto norma yra nepriklausoma nuo ūkio subjekto kapitalo struktūros ir nuo to, kaip šis ūkio subjektas finansavo turto pirkimą, nes nuo turto pirkimo finansavimo nepriklauso būsimieji pinigų srautai, kurių tikimasi iš turto.

A20. 55 paragrafe reikalaujama, kad būtų naudojama diskonto norma prieš apmokestinimą. Todėl, jeigu diskonto normai įvertinti naudojamas pagrindas yra jau po apmokestinimo, šis pagrindas pakoreguojamas taip, kad atspindėtų iki apmokestinimo buvusią normą.

A21. Ūkio subjektas paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei nustatyti. Tačiau jis taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jeigu naudojimo vertė yra jautri rizikos skirtumams įvairiais laikotarpiais arba palūkanų normų terminų struktūrai.

IAS 36

PRIEDĖLIS B

16 TAS pataisymas

Šiame priedėlyje esantis pataisymas turi būti taikomas, ūkio subjektui taikant 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas“ *(persvarstytą 2003 m.). Pastarojo taikymas baigiasi tada, kai pradeda galioti 36 TAS* „Turto vertės sumažėjimas“ *(persvarstytas 2004 m.). Šis priedėlis keičia pakeitimus, atliktus 16 TAS (persvarstytame 2003 m.), skirtus 36 TAS* „Turto vertės sumažėjimas“ *(paskelbtam 1998 m.).36 TAS (persvarstytas 2004 m.) įtraukia šiame priedėlyje esančių paragrafų reikalavimus. Dėl to 16 TAS (persvarstytame 2003 m.) esančios pataisos nėra būtinos, jeigu ūkio subjektas taiko 36 TAS (persvarstytą 2004 m.). Atitinkamai, šis priedėlis yra taikytinas tik tiems ūkio subjektams, kurie pasirenka 16 TAS (persvarstyto 2003) taikymą prieš jo įsigaliojimo datą.*

B1. 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas“* taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Priedėlyje esantis paragrafas A4 taisomas šitaip:

A4. 36 TAS *„Turto vertės sumažėjimas“* (paskelbtas 1998 m.) taisomas taip, kaip aprašyta žemiau.

Standarto 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ir 104 paragrafai taisomi šitaip:

4. Šis Standartas taikomas turtui, apskaitomam jo perkainojimo suma (tikrąja verte) pagal kitus Standartus, pvz., perkainojimo modelį, esantį 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas“*. Tačiau nustatant, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, atsižvelgiama į pagrindą, kuriuo buvo nustatyta jo tikroji vertė:

…

9. ***Nustatydamas, ar yra kokių nors požymių, kad gali būti įvykęs turto vertės sumažėjimas, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:***

…

Vidiniai informacijos šaltiniai

…

(f) per atskaitomybės laikotarpį įvyko (arba yra tikėtini netolimoje ateityje) reikšmingi pokyčiai su nepalankiais padariniais ūkio subjektui, susiję su naudojamu turtu arba turtu, kurį tikimasi panaudoti. Šie pokyčiai apima, pvz., turto galimybių neišnaudojimą, planus nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso, taip pat planus perleisti turtą anksčiau, negu iki tol ketinta.

…

34. Pinigų išmokų planai apima išmokas, skirtas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pamatuotai ir dėsningai paskirstyti turto naudojimo atžvilgiu.

37. ***Būsimieji pinigų srautai turi būti numatomi atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų įvertinimus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:***

…

(b) turto naudojimo rezultatyvumo pagerinimo.

38. Kadangi būsimieji pinigų srautai numatomi remiantis dabartine turto būkle, jo naudojimo vertė neatspindi:

…

(b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.

41. Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatyvumą, tol numatant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurių atsiradimas tikėtinas dėl ekonominės naudos, susijusios su minėtomis išmokomis, padidėjimo (žr. Priedėlyje A esantį Iliustruojantįjį 6 pavyzdį).

42. Būsimųjų pinigų srautų numatymas apima būsimas pinigų išmokas, būtinas ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriančio vieneto sudėtyje yra turto su skirtingu numatytu naudingo tarnavimo laiku (ir kiekvienas šis turtas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tuomet, numatant su pinigus kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesniojo naudingo tarnavimo laiko turto pakeitimas laikomas minėto vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Panašiai, kai atskiras turtas susideda iš komponentų, kurių naudingo tarnavimo laikas skiriasi, tuomet, numatant būsimuosius turto pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko komponentų pakeitimas laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.

59. ***Vertės sumažėjimo nuostolis turi būti iš karto pripažįstamas išlaidomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus atvejį, kai turto apskaitymas vykdomas jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį pagal 16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas“). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis turi būti apskaitomas kaip sumažėjimas dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

96. ***Vertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais atskaitomybės metais pripažintas turto vertės sumažėjimas nebeegzistuoja arba sumenko, ūkio subjektas atsižvelgia bent į šiuos požymius:***

…

Vidiniai informacijos šaltiniai

(d) per laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas, arba tikėtina, kad jis greitai pasikeis, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė ūkio subjektą. Šie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso;

ir

…

104. ***Vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus tą atvejį, kai turto apskaita vykdoma jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį pagal 16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas“). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas laikomas padidėjimu dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

IAS 38

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Nematerialusis turtas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-7
Apibrėžimai	8-17
Nematerialusis turtas	9-17
Identifikavimas	11-12
Kontrolė	13-16
Būsimoji ekonominė nauda	17
Pripažinimas ir vertinimas	18-67
Atskiras įsigijimas	25-32
Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis	33-43
Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas	35-41
Vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos	42-43
Įsigijimas kaip valstybės parama	44
Turto mainai	45-47
Viduje sukurtas prestižas	48-50
Viduje sukurtas nematerialusis turtas	51-67
Tyrimų etapas	54-56
Plėtros etapas	57-64
Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina	65-67
Sąnaudų pripažinimas	68-71
Turtu nepripažintos praeities sąnaudos	71
Vertinimas po pripažinimo	72-87
Savikainos modelis	74
Perkainojimo modelis	75-87
Naudingo tarnavimo laikas	88-96
Neriboto tarnavimo laiko nematerialusis turtas	97-106
Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas	97-99
Likvidacinė vertė	100-103
Amortizavimo laikotarpio ir amortizavimo metodo peržiūra	104-106

	Paragrafas
Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas	107-110
Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas	109-110
Balansinės vertės atkūrimo galimybė: vertės sumažėjimo nuostoliai	111
Turto naudojimo pabaiga ir jo perleidimas	112-117
Pateikimas	118-128
Bendroji dalis	118-123
Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo modelį	124-125
Tyrimo ir plėtros išlaidos	126-127
Kita informacija	128
Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data	129-132
Panašių turto straipsnių mainai	131
Išankstinis taikymas	132
T38 TAS (išleisto 1998 m.) panaikinimas	133

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ (1998 m.) ir turėtų būti taikomas:

(a) įsigyjant nematerialųjį turtą verslo jungimo, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, metu.

(b) visam kitam nematerialiajam turtui metiniais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, prasidedančiais 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau.

Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti nematerialiojo turto, kurio atskirai nenagrinėja kiti Tarptautiniai apskaitos Standartai, apskaitos tvarką. Pagal šį Standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nematerialųjį turtą tada ir tik tada, kai šis atitinka tam tikrus kriterijus. Šiame Standarte taip pat nustatoma, kaip vertinti nematerialiojo turto balansinę vertę, ir reikalaujama pateikti apie jį specifinę informaciją.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:***

(a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas Standartas;

IAS 38

(b) finansinį turtą, kaip apibrėžiama 39 TAS „Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas“;

ir

(c) teises į naudingąsias iškasenas, taip pat naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių paieškos arba plėtros ir gavybos išlaidas;

3. Jeigu kitame Standarte nagrinėjama tam tikro tipo nematerialiojo turto apskaita, ūkio subjektas taiko tą kitą Standartą, o ne šį. Pavyzdžiui, šis Standartas netaikomas:

(a) nematerialiajam turtui, ūkio subjekto laikomam pardavimui įprastinės veiklos metu (žr. 2 TAS „*Atsargos*“ ir 11 TAS „*Statybos sutartys*“.)

(b) atidėtųjų mokesčių turtui (žr. 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“);

(c) nuomai, kurios apskaitai taikomas 17 TAS „*Nuoma*“.

(d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“).

(e) finansiniam turtui, apibrėžiamam 39 TAS. Tam tikro finansinio turto pripažinimas ir vertinimas aprašomas 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*“, 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*“ bei 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*“.

(f) prestižui, įgytam verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS „*Verslo jungimai*“).

(g) atidėtosioms įsigijimo išlaidoms ir nematerialiajam turtui, atsirandančiam dėl draudėjo sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, nes tai nagrinėjama 4 TFAS „*Draudimo sutartys*“. 4 TFAS išdėstyti konkretūs informacijos pateikimo reikalavimai minėtoms atidėtosioms įsigijimo sąnaudoms, bet ne nematerialiajam turtui. Taigi šio Standarto informacijos pateikimo reikalavimai tokiam nematerialiajam turtui yra taikomi.

(h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui arba nutraukiamajai veiklai*“.

4. Kai kurios nematerialiojo turto rūšys gali turėti materialaus turto požymių arba fizinį pagrindą, pvz., kompaktinis diskas (kompiuterių programinės įrangos atveju), teisiniai dokumentai (licencijos arba patentai) arba kino juosta. Nustatydama, ar turtas, turintis tiek materialių, tiek nematerialių elementų, turėtų būti apskaitomas pagal 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*“, ar kaip nematerialusis turtas pagal šį Standartą, ūkio subjekto vadovybė turi nuspręsti, kuris iš dviejų elementų yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterinė įranga, skirta kompiuteriu valdomiems gamybiniams įrengimams, negalintiems veikti be šios specialios programinės įrangos, yra integrali kompiuterio, valdančio minėtus įrengimus, dalis, dėl to apskaitoma kaip ilgalaikis materialusis turtas. Tas pat pasakytina apie kompiuterio operacinę sistemą. Tačiau kai kompiuterinė programa nėra sudedamoji atitinkamo kompiuterio dalis, ji apskaitoma kaip nematerialusis turtas.

5. Šis Standartas taip pat taikomas reklamos, darbuotojų apmokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtros išlaidoms. Tyrimo ir plėtros veikla skiriama žinių tobulinimui. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, bandomasis pavyzdys), fizinis turto elementas yra antrinis, palyginus su nematerialiuoju komponentu, t.y. jo teikiamomis žiniomis.

6. Finansinės nuomos atveju atitinkamas turtas gali būti tiek materialus, tiek nematerialus. Po pirminio pripažinimo nuomininkas apskaito nematerialųjį turtą, naudojamą pagal finansinės nuomos sutartį, remdamasis šiuo Standartu. Teisėms pagal licencijų sutartis tokiems straipsniams, kaip, pavyzdžiui, kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės, 17 TAS netaikomas, todėl taikomas šis Standartas.

7. Standarto taikymo išimčių gali būti, jeigu tam tikra ūkio subjekto veikla arba sandoriai yra tokie specifiniai, kad dėl jų gali kilti apskaitos problemų, spręstinų kitu būdu. Tokių problemų kyla apskaitant naftos, dujų ir naudingųjų iškasenų paieškos arba plėtros ir gavybos išlaidas gavybos pramonėje, kai sudaromos draudimo sutartys. Dėl to šis Standartas netaikomas tokios veiklos ir sutarčių išlaidoms. Tačiau šis Standartas taikomas kitam gavybos pramonėje arba draudimo bendrovėse naudojamam nematerialiajam turtui (pvz., kompiuterių programinei įrangai) arba kitoms patiriamoms išlaidoms (pvz., veiklos pradžios išlaidoms).

APIBRĖŽIMAI

8. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje egzistuoja visos šios sąlygos:

(a) turto straipsniai, kuriais prekiaujama rinkoje, yra vienarūšiai;

(b) ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų paprastai galima rasti bet kuriuo metu;

ir

(c) informacija apie kainas yra pateikiama viešai.

Verslo jungimo sutarties data – data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą, ir, jeigu ūkio subjektas yra viešai pateikiamų įmonių sąraše, data, kada apie tai viešai paskelbiama. Priešiško perėmimo atveju ankščiausia data, kada reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių laikomas pasiektu, yra ta diena, kai pakankamas skaičius įsigyjamosios įmonės savininkų priima įgijėjo pasiūlymą perimti šios įmonės kontrolę.

Amortizacija – sistemingas nematerialiojo turto nudėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Turtas – ištekliai:

(a) gauti iš praeities įvykių ir ūkio subjekto kontroliuojami;

ir

(b) iš kurių ūkio subjektas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas balanse, prieš tai atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

Savikaina – sumokėtų grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma arba kito mokėjimo tikroji vertė, skiriama įsigyti turtui jo įgijimo (pirkimo) arba statybos/gamybos metu, ar (jei tai taikytina) suma, priskiriama turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal specialius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2 TFAS „*Apmokėjimas akcijomis*“.

Nudėvimoji suma – turto savikaina ar kita suma, kuria pakeičiama savikaina, atėmus šio turto likvidacinę vertę.

Plėtra – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant gamybą arba kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrenginius, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradedant komercinę gamybą arba naudojimą.

***Ūkio subjektui būdinga vertė** – pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio perleidimo šio turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą, dabartinė vertė.*

***Tikroji turto vertė** – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nusimanančių ir nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą.*

***Vertės sumažėjimo nuostolis** – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.*

***Nematerialusis turtas** – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.*

***Piniginis turtas** – turimi pinigai ir turtas, kuris bus gautas fiksuotomis arba kitaip nustatomomis pinigų sumomis.*

***Tyrimas** – autentiškas ir suplanuotas tyrimas, atliekamas siekiant naujų mokslo arba technikos žinių ir išmanymo.*

***Nematerialiojo turto likvidacinė vertė** yra įvertinta suma, kurią ūkio subjektas šiuo metu gautų turto perleidimo atveju, atėmęs įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.*

***Naudingo tarnavimo laikas** yra:*

(a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti;

arba

(b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

Nematerialusis turtas

9. Ūkio subjektai dažnai naudoja išteklius arba prisiima įsipareigojimus įsigydami, plėtodami, prižiūrėdami arba tobulindami tokius išteklius, kaip, pvz., mokslo arba technikos žinios, naujų procesų arba sistemų dizainas arba pritaikymas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant gamybos ženklų pavadinimus ir straipsnių antraštes). Taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai yra: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, frančizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.

10. Ne visi 9 paragrafe nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, t.y. galimybę jį identifikuoti, išteklių kontrolę bei būsimos ekonominės naudos gavimą. Jeigu straipsnis, kuriam taikomas šis Standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, tuomet jo įsigijimo arba sukūrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tų išlaidų susidarymo metu. Tačiau, jeigu straipsnis įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo dieną, dalį (žr. 68 paragrafą).

Identifikavimas

11. Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Prestižas, įgytas verslo jungimo metu, parodo įgijėjo sumokėtą sumą, tikintis ateityje gauti ekonominės naudos iš turto, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir atskirai pripažįstamas. Būsimoji ekonominė nauda gali atsirasti dėl įsigytų identifikuojamo turto straipsnių sąveikos arba dėl turto, kurio negalima atskirai pripažinti finansinėje atskaitomybėje, bet už kurį įgijėjas yra pasirengęs sumokėti verslo jungimo metu.

12. ***Turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimo identifikavimo kriterijus, kai:***

(a) yra identifikuojamas, t.y. gali būti išskirtas arba atskirtas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba juo apsikeičiama – tiek juo vienu, tiek ir kartu su susijusia sutartimi, turtu arba įsipareigojimu;

arba

(b) atsiranda dėl sutartinės arba kitos juridinės teisės, nepriklausomai nuo to, ar minėtos teisės yra perleistinos arba atskirtinos nuo šio ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir prievolių.

Kontrolė

13. Ūkio subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti būsimą ekonominę naudą iš jį kuriančių išteklių, taip pat uždrausti kitiems ja naudotis. Ūkio subjekto galia kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą paprastai atsiranda dėl juridinių teisių, kurios gali būti prievarta įgyvendinamos pagal teismo nutarimą. Neturint juridinių teisių, daug sunkiau įrodyti kontrolę. Tačiau priverstinis teisių įgyvendinimas teismo sprendimu nėra būtina kontrolės sąlyga, nes ūkio subjektas gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą kitu būdu.

14. Būsimą ekonominę naudą gali padidinti rinkos ir technikos žinios. Ūkio subjektas kontroliuoja šią naudą, jeigu, pavyzdžiui, jo žinias saugo juridinės teisės, įskaitant autorių teises, prekybos sutarties apribojimus (ten, kur jie leidžiami) arba darbuotojų juridinį įsipareigojimą laikytis konfidencialumo.

15. Ūkio subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti papildomus personalo gabumus, kuriuos išnaudojus ir tinkamai parengus darbuotojus bus galima gauti būsimąją ekonominę naudą. Ūkio subjektas taip pat gali tikėtis, kad personalas ir toliau teiks savo paslaugas (patirtį, žinias) ūkio subjektui. Vis dėlto paprastai ūkio subjektas nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimą naudą, kurią galima gauti iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad šie objektai atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Dėl tos pačios priežasties konkretūs vadovaujančiojo arba techninio personalo darbuotojų talentai negali būti apibrėžiami kaip nematerialusis turtas (nebent toks turtas būtų apsaugotas juridine teise juo naudotis ir iš jo būtų galima gauti būsimosios ekonominės naudos, be to, jis atitiktų kitus apibrėžimo reikalavimus).

16. Ūkio subjektas gali turėti klientų portfelį arba rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jo pastangų sukurti santykius su klientais ir lojalumo šie klientai ir toliau su juo bendradarbiaus. Tačiau, jeigu nėra juridinių teisių, saugančių santykius su klientais arba klientų lojalumą šiam ūkio subjektui, ar kitų būdų, tai kontroliuojančių, ūkinis subjektas paprastai nepakankamai kontroliuoja būsimą ekonominę naudą dėl santykių su klientais ir jų lojalumo, kad tokie vienetai (pirkėjų portfelis, rinkos dalis, pirkėjų santykiai, pirkėjų lojalumas) atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Nesant juridinių teisių santykiams su klientais apsaugoti, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi nesaistomų klientų santykių (išskyrus verslo jungimo dalį) pateikia įrodymų, kad ūkio subjektas vis dėlto gali kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą dėl santykių su klientais. Kadangi tokie mainų sandoriai taip pat suteikia įrodymų, kad klientų santykiai gali būti atskirai identifikuojami, jie atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą.

Būsimoji ekonominė nauda

17. Dėl nematerialiojo turto gaunama būsima ekonominė nauda gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų taupymą arba kitą naudą, gaunamą iš šio įmonės naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos proceso metu gali sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

18. Ūkio subjektui pripažįstant nematerialiojo turto straipsnį, reikalaujama nurodyti, jog toks straipsnis atitinka:

(a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 8–17 paragrafus);

ir

(b) pripažinimo kriterijus (žr. 21-23 paragrafus).

Šis reikalavimas taikomas išlaidoms, iš pradžių patiriamoms įsigyjant arba viduje sukuriant nematerialųjį turtą, taip pat išlaidoms, patiriamoms šį materialųjį turtą įdiegiant, keičiant arba prižiūrint.

19. 25-32 paragrafuose nagrinėjamas pripažinimo kriterijų taikymas atskirai įsigyjamam nematerialiajam turtui, o 33-43 paragrafuose nagrinėjamas minėtų kriterijų taikymas nematerialiajam turtui, įsigyjamam verslo jungimo metu. 44 paragrafe nagrinėjamas pirminis nematerialiojo turto, įgyto valstybės paramos pavidalu, įvertinimas, 45-47 paragrafuose – nematerialiojo turto mainai, o 48-50 paragrafuose – viduje sukuriamo prestižo apskaitos tvarka. 51-67 paragrafuose nagrinėjamas viduje sukuriamo nematerialiojo turto pirminis pripažinimas ir vertinimas.

20. Nematerialiajam turtui būdinga savybė, kad daugeliu atveju jis neturi jokių priedų arba nėra įmanomi jo dalių pakeitimai. Dėl to dauguma vėlesnių išlaidų gali būti skirtos nematerialiojo turto laukiamos būsimosios ekonominės naudos palaikymui, bet neturėtų atitikti nematerialiojo turto apibrėžimo bei šiame Standarte nurodytų pripažinimo kriterijų. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiojo turto vienetui, o ne visam verslui apskritai. Todėl vėlesnės išlaidos, patiriamos po nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po viduje sukurto nematerialiojo turto užbaigimo, labai retai priskiriamos šio turto balansinei vertei. Pagal 63 paragrafą, vėlesnės išlaidos gamybos ženklams, iškaboms, leidybos antraštėms, klientų sąrašams ir panašiems vienetams (tiek iš kitų šalių įgytiems, tiek viduje sukurtiems) visada pripažįstamos pelnu arba nuostoliu tada, kai jos patiriamos. Taip yra todėl, kad šios išlaidos neatskiriamos nuo išlaidų, skirtų viso verslo vystymui.

21. ***Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, jei:***

(a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su šiuo turtu susijusios būsimos ekonominės naudos;

ir

(b) turto savikaina gali būti patikimai nustatyta.

22. ***Ūkio subjektas turi įvertinti galimybę gauti būsimąją ekonominę naudą, taikydamas pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas, parodančias vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, vyrausiančių per šio turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertinimą.***

23. Ūkio subjektas, įvertindamas būsimos ekonominės naudos įplaukų, susijusių su tam tikro turto naudojimu, gavimo tikrumo lygį, remiasi įrodymais, turimais pirminio pripažinimo dieną, ir teikia didelę reikšmę išoriniams įrodymų šaltiniams.

24. ***Nematerialusis turtas iš pradžių turi būti vertinamas savikaina.***

Atskiras įsigijimas

25. Kaina, kurią ūkio subjektas moka atskirai įsigydamas nematerialųjį turtą, paprastai atspindi jo lūkesčius dėl būsimo ekonominio pelno, esančio šio turto dalimi, gavimo. Kitaip tariant, tikimybės poveikis atsispindi turto kainoje. Todėl 21 paragrafo a) punkte nurodytas tikimybės pripažinimo kriterijus, nematerialųjį turtą įsigyjant atskirai, visuomet yra laikomas pasiteisinančiu.

26. Be to, atskirai įsigyjamo nematerialiojo turto savikaina dažniausiai gali būti patikimai įvertinta. Taip būna ypač tuo atveju, kai perkant užmokestis sumokamas pinigais arba kitu piniginiu turtu.

27. Atskirai įsigyto nematerialiojo turto savikainą sudaro:

(a) jo pirkimo kaina, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas;

ir

(b) bet kokios išlaidos, tiesiogiai priskiriamos turto paruošimui, pritaikant jį naudojimui.

28. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

(a) išmokų darbuotojams išlaidos (apibrėžiamos 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“), atsirandančios tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui.

(b) mokėjimai specialistams, atsirandantys tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui;

ir

(c) išlaidos testavimui, skirtam nustatyti, ar turtas tinkamai funkcionuoja.

29. Išlaidų, nesančių nematerialiojo turto savikainos dalimi, pavyzdžiai yra:

(a) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (apimančios reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

(b) verslo pradėjimo naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų paruošimo išlaidas);

ir

(c) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

30. Išlaidos nebepripažįstamos nematerialiojo turto balansinės vertės dalimi tada, kai turtas yra tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti vadovybės numatomu būdu. Todėl patirtos nematerialiojo turto naudojimo arba perkėlimo į kitą vietą išlaidos neįtraukiamos į tokio nematerialiojo turto balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

(a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, jau galintis funkcionuoti vadovybės nurodytu būdu, dar turi būti pradėtas naudoti;

ir

(b) pradiniai veiklos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol bus pasiektas pilnas turto gamybinis pajėgumas.

IAS 38

31. Tam tikros veiklos rūšys gali būti susietos su nematerialiojo turto plėtra, tačiau tokia veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui. Ši atsitiktinė veikla gali atsirasti prieš plėtrą arba plėtros metu. Kadangi atsitiktinė veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui, su atsitiktine veikla siejamos pajamos arba išlaidos pripažįstamos tiesiogiai pelnu arba nuostoliu ir įtraukiamos į atitinkamą pajamų ir sąnaudų klasę.

32. Jeigu mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, viršijančiam įprastą kredito terminą, turto savikaina pripažįstama kainos grynaisiais pinigais ekvivalentu. Skirtumas tarp šios sumos ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu – išskyrus atvejį, kai jos kapitalizuojamos pagal leistiną alternatyvų būdą, aprašytą 23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*“.

Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis

33. Pagal 3 TFAS „Verslo jungimai“, jeigu nematerialusis turtas yra įgyjamas verslo jungimo metu, jo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo dieną. Nematerialiojo turto tikroji vertė atspindi rinkos lūkesčius dėl būsimojo ekonominio pelno, siejamo su tuo turtu, įplaukų, kurias šis ūkio subjektas gaus. Kitaip tariant, tikimybės poveikis atsispindi nematerialiojo turto tikrosios vertės įvertinime. Todėl tikimybės pripažinimo kriterijus, nurodytas 21 paragrafo a) punkte, visada laikomas pasiteisinančiu, įgijus nematerialųjį turtą verslo jungimo metu.

34. Todėl, remdamasis šiuo Standartu ir 3 TFAS, įgijėjas įsigijimo dieną atskirai nuo prestižo pripažįsta įsigyjamosios įmonės nematerialųjį turtą, jei tokio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, nepriklausomai nuo to, ar įsigyjamoji įmonė prieš verslo jungimą buvo pripažinusi šį turtą. Tai reiškia, kad įgijėjas pripažįsta turtą atskirai nuo prestižo ir įsigyjamosios įmonės vykdomų tyrimų bei plėtros projektų, jei šie projektai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir jų tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Įsigyjamosios įmonės vykdomi tyrimų ir plėtros projektai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, kai:

(a) atitinka turto apibrėžimą;

ir

(b) yra identifikuojami, t.y. išskiriami arba atsiranda remiantis sutartinėmis ar kitomis juridinėmis teisėmis.

Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas

35. Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikroji vertė paprastai gali būti pakankamai patikimai įvertinta, kad būtų galima ją pripažinti atskirai nuo prestižo. Jei, nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę, galima gauti daug skirtingų rezultatų, dėl to atsiranda neapibrėžtumas, įtraukiamas į tikrosios vertės nustatymą, tačiau nereiškiantis, kad tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti. Jeigu nematerialusis turtas, įgytas verslo jungimo metu, turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, tuomet egzistuoja prielaida (kurią dar galima paneigti), kad jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.

36. Nematerialusis turtas, įgytas verslo jungimo metu, gali būti atskirai identifikuojamas, tačiau tik kartu su susijusiu materialiu arba kitu nematerialiu turtu. Pavyzdžiui, žurnalo leidimo nuosavybės teisė negali būti parduodama atskirai nuo susijusios prenumeratorių duomenų bazės; vandens iš gamtos šaltinio prekinis ženklas gali būti susijęs su konkrečiu šaltiniu, tad jo pardavimas negalimas atskirai nuo šaltinio. Tokiais atvejais įgijėjas pripažįsta turto grupę kaip vieną turtą (atskirdamas prestižą), jei individualios šios grupės turto vienetų tikrosios vertės negali būti patikimai įvertintos.

37. Sąvokos „etiketė“ bei „gamybos ženklas“ dažnai pateikiamos kaip prekinių ar kitų ženklų sinonimai. Tačiau šios sąvokos yra rinkos sąvokos, paprastai naudojamos pridėtiniam turtui, tokiam, kaip prekinis ženklas (ar paslaugos ženklas) ir su juo siejamam prekybiniam vardui, formulėms, receptams ir technologinei kompetencijai nurodyti. Įgijėjas visą tokį pridėtinį nematerialųjį turtą, apimantį, pvz., ženklą, pripažįsta vienu vienetu, jeigu negalima patikimai įvertinti pridėtinio nematerialiojo turto atskirų vienetų tikrųjų verčių. Jei galima patikimai įvertinti papildomo nematerialiojo turto vienetų atskiras tikrąsias vertes, įgijėjas gali pripažinti šį turtą kaip atskirą turtą su sąlyga, kad individualūs turto vienetai turės panašų naudingo tarnavimo laiką.

38. Vienintelės aplinkybės, kada nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės gali būti neįmanoma patikimai įvertinti, yra tos, kai nematerialusis turtas, atsirandantis dėl juridinių ar kitokių sutartinių teisių, arba abiejų:

(a) negali būti atskirai identifikuojamas;

arba

(b) yra atskirai identifikuojamas, tačiau praeityje nebuvo tokio pat arba panašaus turto mainų sandorių ar įrodymų apie tokius sandorius, tad, nustatant tikrąją vertę, atsižvelgiama į neįmanomus įvertinti kintamuosius.

39. Kotiruojama rinkos kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias nematerialiojo turto tikrosios vertės rodiklis (žr. taip pat 78 paragrafą). Tinkamiausia rinkos kaina yra įprastai siūloma kaina. Jeigu neįmanoma taikyti įprastai siūlomos kainos, nustatant tikrąją vertę galima naudoti naujausio panašaus sandorio kainą, jeigu nuo sandorio datos iki turto tikrosios vertės nustatymo nepasikeitė svarbios ekonominės aplinkybės.

40. Jeigu šiam materialiajam turtui nėra aktyviosios rinkos, turto tikroji vertė atitinka sumą, kurią ūkio subjektas gali sumokėti už šį turtą įsigijimo dieną, sudaręs sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, remdamasis kiek galima patikimesne informacija. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas atsižvelgia į naujausių sandorių dėl panašaus turto rezultatus.

41. Ūkio subjektai, nuolat perkantys ir parduodantys atskirai identifikuojamą nematerialųjį turtą, gali turėti pačių susikurtus tikrosios vertės netiesioginio nustatymo metodus. Tokie metodai gali būti taikomi pirmą kartą įvertinant nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, jeigu jais siekiama nustatyti tikrąją vertę ir jei jie atspindi esamus sandorius bei tos pramonės šakos, kuriai priklauso turtas, praktiką. Kai šiuos metodus tinka naudoti, jie apima:

(a) sudėtinių skaičių, atspindinčių dabartinius rinkos sandorius, taikymą rinkos rodikliams, skatinantiems turto pelningumą (pavyzdžiui, pajamoms, rinkos daliai ir veiklos pelnui), arba taikymą atsiskaitymui su patento savininku, kuris gali būti įgyvendinamas dėl nematerialiojo turto licencijavimo kitai šaliai, sudariusiai nepriklausomų šalių sandorį (remiantis „atleidimu nuo atsiskaitymo savininkui“);

arba

(b) diskontuojamus įvertintus būsimus dėl šio turto atsirasiančius grynuosius pinigų srautus.

Vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos

42. ***Tyrimų ir plėtros išlaidos, kurios:***

(a) yra susijusios su vykdomu tyrimo ir plėtros projektu, įsigytu atskirai arba verslo jungimo metu, ir pripažintu nematerialiuoju turtu,

ir

(b) patiriamos po tokio projekto įsigijimo, turi būti apskaitomos pagal 54-62 paragrafus.

IAS 38

43. Taikant 54-62 paragrafų reikalavimus, vykdomo tyrimo ir plėtros projekto, pripažinto nematerialiuoju turtu ir įgyto atskirai arba sujungus verslą, vėlesnės išlaidos:

(a) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei tai yra tyrimo išlaidos;

(b) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei tai yra plėtros išlaidos, netenkinančios 57 paragrafe nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų;

ir

(c) pridedamos prie įsigyto vykdomo tyrimo ir plėtros projekto balansinės vertės, jei tai yra plėtros išlaidos, tenkinančios 57 paragrafe nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

Įsigijimas kaip valstybės parama

44. Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti gaunamas nemokamai arba už minimalų mokestį kaip valstybės parama. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda arba paskiria ūkio subjektui nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių licencijas, importo licencijas arba kvotas ar teises gauti kitus ribotus išteklius. Pagal 20 TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje*“ ūkio subjektas pats gali spręsti, ar nematerialųjį turtą ir/ar valstybės paramą iš pradžių reikia pripažinti tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas nusprendžia iš pradžių nepripažinti turto tikrąja verte, jis pripažįsta šį turtą nominaliąja verte (kitu, 20 TAS leidžiamu būdu), pridėjęs visas su turto paruošimu naudojimui tiesiogiai susijusias išlaidas.

Turto mainai

45. Vieną arba daugiau nematerialiojo turto straipsnių galima įsigyti mainais už nepiniginį turtą arba piniginio ir nepiniginio turto kombinaciją. Žemiau minimi paprasti nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto vertė yra jo tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo, arba b) nei gaunamo, nei atiduodamo turto tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Gaunamas turtas vertinamas tokiu būdu, net jei ūkio subjektas negali iš karto nutraukti atiduodamo turto pripažinimo. Jei gaunamas turtas nėra vertinamas tikrąja verte, jo vertė nustatoma pagal atiduodamo turto balansinę vertę.

46. Ūkio subjektas nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, atsižvelgdamas į būsimų pinigų srautų tikėtinų pasikeitimų dėl šio sandorio mastą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

(a) gaunamojo turto pinigų srautų konfigūracija (t.y. rizika, išsidėstymas laike ir sumos) skiriasi nuo atiduodamojo turto pinigų srautų konfigūracijos;

arba

(b) ūkio subjektui būdinga veiklos dalies vertė yra veikiama pasikeitimų dėl mainų sandorio;

ir

(c) a) ir b) punktai yra reikšmingi, palyginus su keičiamojo turto tikrąja verte.

Siekiant nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjektui būdinga veiklos dalies vertė, veikiama sandorio, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Tokios analizės rezultatas gali būti aiškus ir neatlikus detalių skaičiavimų.

47. 21 paragrafo b) punkte nurodoma, kad turtas gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tik tada, jei galima patikimai nustatyti jo savikainą. Kada nėra su nematerialiuoju turtu susijusių rinkos sandorių, jo tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jeigu: a) tikrosios vertės patikimų įvertinimų kintamumas nėra reikšmingas šiam turtui, arba b) įvairių įvertinimų kintamumo apimtis gali būti tiksliai numatyta ir panaudojama nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti tiek gaunamo, tiek atiduodamo turto tikrąsias vertes, tuomet savikainos įvertinimui naudojama atiduodamo turto tikroji vertė, išskyrus atvejį, kai gaunamo turto tikroji vertė yra aiškesnė.

Viduje sukurtas prestižas

48. ***Viduje sukurtas prestižas neturi būti pripažįstamas turtu.***

49. Kai kuriais atvejais patiriama išlaidų, siekiant kurti būsimą ekonominę naudą, tačiau dėl to neatsiranda šio Standarto pripažinimo kriterijus atitinkančio nematerialiojo turto. Tokios išlaidos dažnai apibūdinamos kaip prisidedančios prie viduje sukurto prestižo. Viduje sukurtas prestižas nėra pripažįstamas turtu, nes tai nėra atskirai identifikuojamas ūkio subjekto kontroliuojamas šaltinis (t.y. negali būti atskirtas ir neatsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių), galintis būti patikimai įvertintas savo savikaina.

50. Ūkio subjekto rinkos vertės ir atskirai identifikuojamo grynojo turto vienetų balansinių verčių skirtumai bet kuriuo laiku gali apimti daugelį įvairių veiksnių, veikiančių šio ūkio subjekto rinkos vertę. Tačiau tokie skirtumai neatspindi ūkio subjekto kontroliuojamo nematerialiojo turto vertės.

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

51. Kartais būna sunku įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, dėl sunkumų:

(a) nustatant, ar (ir kada) turtas gali būti identifikuojamas, ir ar jis gali kurti būsimą ekonominę naudą;

ir

(b) patikimai nustatant turto savikainą. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto savikainos negalima atskirti nuo viduje sukurtojo prestižo palaikymo ir didinimo arba nuo kasdieninės veiklos vertės.

Todėl, norėdamas nematerialiajam turtui pritaikyti bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, ūkio subjektas visam viduje sukurtajam nematerialiajam turtui papildomai taiko 52-67 paragrafuose pateiktus reikalavimus ir nuorodas.

52. Norėdamas įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka reikiamus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas klasifikuoja turto kūrimo procesą į:

(a) tyrimų etapą;

ir

(b) plėtros etapą.

Nors pradžioje yra pateikti sąvokų *tyrimas* ir *plėtra* apibrėžimai, sąvokos *tyrimo etapas* ir *plėtros etapas* šiame Standarte turi platesnę reikšmę.

53. Jei ūkio subjektas negali atskirti vidaus projekto, parengto nematerialiajam turtui kurti, tyrimų etapo nuo jo plėtros etapo, šio projekto išlaidas jis pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik tyrimo etapo metu.

IAS 38

Tyrimų etapas

54. ***Joks dėl tyrimų (arba vidaus projekto tyrimų etapo) atsirandantis nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas. Išlaidos tyrimams (arba išlaidos, patiriamos vidaus projekto tyrimų etapo metu) turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.***

55. Vidaus projekto tyrimų etapo metu ūkio subjektas negali įrodyti nematerialiojo turto, kursiančio būsimą ekonominę naudą, egzistavimo. Todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis jų atsiradimo metu.

56. Tyrimo veiklos pavyzdžiai:

(a) veikla, skirta naujų žinių įgijimui;

(b) siekis gauti tyrimo rezultatus arba kitas žinias, jų įvertinimas ir galutinis taikymo parinkimas;

(c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų paieška;

ir

(d) naujų ir pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų galimų alternatyvų apibrėžimas, kūrimas, įvertinimas ir galutinė atranka.

Plėtros etapas

57. ***Plėtros (ar vidaus projekto plėtros etapo) metu atsiradęs nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai ūkio subjektas gali įrodyti:***

(a) kad yra techninių galimybių užbaigti šį nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti;

(b) kad jis ketina užbaigti šį nematerialųjį turtą ir jį naudoti arba parduoti;

(c) kad jis gali naudoti arba parduoti šį nematerialųjį turtą;

(d) būdą, kuriuo šis nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Be kitų dalykų, ūkio subjektas turi įrodyti, kad egzistuoja šio nematerialiojo turto rezultatų arba paties nematerialiojo turto rinka, o jei turtas bus naudojamas viduje - šio nematerialiojo turto naudingumą.

(e) kad jis turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtrai užbaigti ir nematerialiajam turtui naudoti arba parduoti.

(f) kad jis gali patikimai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu.

58. Vidinio projekto plėtros etapo metu kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali atskirai identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad šis turtas kurs laukiamą būsimą ekonominę naudą. Taip yra todėl, kad projekto plėtros etapo metu nuveikiama daugiau, negu tyrimo etapo metu.

59. Su plėtra susijusios veiklos pavyzdžiai:

(a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš pradedant juos gaminti arba naudoti;

(b) instrumentų, įrankių, šablonų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

(c) bandomosios įrangos, ekonomiškai netinkamos komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas;

ir

(d) pasirinktų alternatyvių naujų arba pagerintų medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų arba paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

60. Norėdamas parodyti, kaip iš nematerialiojo turto bus gauta tikėtina būsimoji ekonominė nauda, ūkio subjektas įvertina, kokią būsimą ekonominę naudą jis gaus iš šio turto, taikydamas 39 TAS *„Turto vertės sumažėjimas“* principus. Jeigu ekonominė nauda dėl turto naudojimo gaunama tik kartu naudojant ir kitą turtą, tada ūkio subjektas taiko pinigus kuriančiojo vieneto principus, pateiktus 36 TAS.

61. Tai, kad ūkio subjektas turi pakankamai išteklių užbaigti, naudoti nematerialųjį turtą ir gauti naudos iš jo, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei ūkio subjekto gebėjimą gauti išteklius gauti. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas įrodo, kad gali gauti išorinių finansavimo priemonių, pateikdamas pranešimą apie skolintojo norą finansuoti šį planą.

62. Pagal savikainos skaičiavimo metodą ūkio subjektas gali patikimai įvertinti viduje sukurtam nematerialiajam turtui priskiriamas išlaidas, pavyzdžiui, skirtas atlyginimams, ir kitas, šio ūkio subjekto patiriamas gaunant autorių teises ar licencijas arba tobulinant kompiuterių programinę įrangą.

63. ***Viduje sukurti gamybos ženklai, iškabos, straipsnių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio vienetai neturi būti pripažįstami nematerialiuoju turtu.***

64. Išlaidos viduje sukurtiems gamybos ženklams, iškaboms, straipsnių antraštėms, klientų sąrašams ir analogiško turinio vienetams negali būti atskiriamos nuo viso verslo plėtros išlaidų. Todėl tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina

65. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina pagal 24 paragrafą yra išlaidų, patirtų nuo tos dienos, kada nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko 21, 22 ir 57 paragrafuose nurodytus pripažinimo kriterijus, suma. Pagal 71 paragrafą draudžiama atkurti išlaidas, prieš tai buvusias pripažintas sąnaudomis.

66. Viduje kuriamo nematerialiojo turto savikaina susideda iš visų tiesiogiai jam priskiriamų išlaidų, būtinų šiam turtui sukurti ir paruošti naudojimui vadovybės numatomu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

(a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant šį nematerialųjį turtą;

(b) išlaidos darbuotojams skirtoms išmokoms (apibrėžtoms 19 TAS *„Išmokos darbuotojams“*), atsirandančioms nematerialiojo turto kūrimo metu;

IAS 38

(c) juridinės teisės įregistravimo mokesčiai;

ir

(d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiojo turto kūrimui, amortizavimas.

23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*“ nustatomi palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijai.

67. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikainai nepriskiriama:

(a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui jį naudoti;

(b) identifikuoti neefektyvumo ir pirminiai veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuojamus turto naudingumo rodiklius;

ir

(c) išlaidos darbuotojams, ruošiantiems turtą jo būsimam naudojimui.

65 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas kuria naują gamybos procesą. Per 20X5 metus patirtos išlaidos sudarė 1000 PV (*), iš kurių 900 PV buvo patirti prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., o 100 PV patirti tarp 20X5 m. gruodžio 1 d. ir 20X5 gruodžio 31 d. Ūkio subjektas nori įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Naudingos patirties („*know-how*“), įgaunamos proceso metu (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 500 PV.

20X5 m. pabaigoje gamybos procesas pripažįstamas nematerialiuoju turtu, kurio savikaina –100 PV (išlaidos, patirtos nuo tos dienos, kada buvo patenkinti pripažinimo kriterijai, t.y. nuo 20X5 m. gruodžio 1 d. Išlaidos, kurių suma –900 PV, patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., pripažįstamos sąnaudomis, nes iki 20X5 m. gruodžio 1 d. nebuvo patenkinti pripažinimo kriterijai. Šios išlaidos niekada nebus gamybos proceso, pripažįstamo balanso dieną, savikainos dalimi.

Per 20X6 m. patirtos išlaidos sudarė 2 000 PV. 20X6 m. pabaigoje naudingos patirties („*know-how*“), įgaunamos proceso metu (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 1 900 PV.

20X6 m. pabaigoje gamybos proceso savikaina yra 2 100 PV (100 PV išlaidos pripažintos 20X5 m. pabaigoje, + 2 000 PV išlaidos, pripažintos 20X6 m.). Ūkio subjektas pripažįsta 200 PV vertės sumažėjimo nuostolį, kad pakoreguotų proceso balansinę vertę, buvusią iki vertės sumažėjimo nuostolio (2 100 PV), iki jo atsiperkamosios vertės (1 900 PV). Šis vertės sumažėjimas bus atstatytas vėlesniu laikotarpiu, jei bus tenkinami 36 TAS nurodyti vertės atstatymo kriterijai.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

68. ***Išlaidos nematerialiajam turtui turi būti pripažįstamos sąnaudomis iškart, kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:***

(a) jos sudaro nematerialiojo turto, atitinkančio pripažinimo kriterijus, savikainos dalį (žr. 18-67 paragrafus);

arba

(b) turto straipsnis yra įgytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu. Tokiu atveju minėtos išlaidos (apimančios verslo jungimo išlaidas) turi sudaryti sumos, priskiriamos prestižui įsigijimo dieną, dalį (žr. 3 TFAS „Verslo jungimai“).

(*) XXX A TRADUIRE XXX.

69. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas patiria išlaidų, siekdamas būsimos ekonominės naudos, tačiau nėra jokio įsigyjamo arba kuriamo nematerialiojo ar kitokio turto, kurį būtų galima pripažinti. Tokiais atvejais išlaidos pripažįstamos sąnaudomis iškart, kada jos patiriamos. Pavyzdžiui, išlaidos tyrimams pripažįstamos sąnaudomis jų atsiradimo metu (žr. 54 paragrafą), išskyrus atvejus, kai yra verslo jungimo išlaidų dalis. Kitų išlaidų, pripažįstamų sąnaudomis jų atsiradimo metu, pavyzdžiai:

(a) veiklos pradžios išlaidos (įsisavinimo savikaina), išskyrus atvejį, kai pagal 16 TAS tokios išlaidos priskiriamos ilgalaikio materialiojo turto savikainai. Veiklos pradžios išlaidos gali apimti steigimo išlaidas (pvz., išlaidas teisininkams ir sekretoriatui, patiriamas steigiant teisinių paslaugų įmonę), išlaidas naujos gamyklos atidarymui arba verslo pradžiai (t.y. išlaidas, patiriamas iki atidarymo/pradžios), taip pat išlaidas, skirtas naujai veiklai pradėti arba naujiems gaminiams ar procesams diegti (išlaidas iki veiklos pradžios);

(b) darbuotojų mokymo išlaidos.

(c) reklamos ir veiklos skatinimo išlaidos.

(d) ūkio subjekto ar jo dalies perkėlimo arba restruktūrizavimo išlaidos.

70. Pagal 68 paragrafą nedraudžiama išankstinių mokėjimų pripažinti turtu, kada mokėjimai už prekių pristatymą arba paslaugų suteikimą atliekami iš anksto.

Turtu nepripažintos praeities sąnaudos

71. ***Išlaidos nematerialiojo turto vienetui, prieš tai buvusios pripažintos sąnaudomis, neturi būti vėliau pripažįstamos šio nematerialiojo turto savikainos dalimi.***

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

72. ***Ūkio subjektas savo apskaitos politika turi pasirinkti savikainos modelį, aprašytą 74 paragrafe, arba perkainojimo modelį, aprašytą 75 paragrafe. Jeigu nematerialusis turtas apskaitomas naudojant perkainojimo modelį, visas kitas tos pačios klasės turtas taip pat turi būti apskaitomas naudojant šį modelį, išskyrus atvejį, kai toks turtas neturi aktyvios rinkos.***

73. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio turto grupė, panašiai naudojama ūkio subjekto veiklos metu. Nematerialiojo turto klasės straipsniai perkainojami tuo pačiu metu, siekiant išvengti būtinybės perkainoti turtą atskirai ir siekiant finansinėje atskaitomybėje vienu metu pateikti sumas, rodančias skirtingomis dienomis nustatytas savikainas ir vertes.

Savikainos modelis

74. ***Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitomas pagal savikainą, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.***

Perkainojimo modelis

75. ***Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitomas jo perkainojimo suma, t.y. jo tikrąja verte perkainojimo dieną, atimant bet kurią vėliau sukauptą amortizaciją ir bet kokius vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius. Pagal šį Standartą perkainojant tikroji vertė turi būti nustatyta pagal aktyviąją rinką. Perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai, kad turto balansinė vertė nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės balanso dieną.***

76. Perkainojimo modelis neleidžia:

(a) perkainoti nematerialiojo turto, anksčiau nebuvusio pripažinto turtu;

arba

(b) iš pradžių pripažinti nematerialųjį turtą suma, besiskiriančia nuo jo savikainos.

77. Perkainojimo modelis taikomas tada, kai turtas jau yra pripažintas pagal savikainą. Tačiau, jei turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto savikainos dalis, nes visas turtas neatitinka pripažinimo kriterijų tol, kol bus baigta tam tikra proceso dalis (žr. 65 paragrafą), perkainojimo modelis gali būti taikomas tik visam turto vienetui. Be to, perkainojimo modelis gali būti taikomas nematerialiajam turtui, gautam kaip valstybės parama ir pripažįstamam jo nominaliąja verte (žr. 44 paragrafą).

78. Aktyvioji nematerialiojo turto rinka, apibūdinta 8 paragrafe, egzistuoja retai. Pavyzdžiui, tam tikroje jurisdikcijoje gali egzistuoti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų arba gamybos kvotų rinka. Tačiau gamybos ženklų, laikraščių antraščių, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos neegzistuoja, nes kiekvienas toks turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, tokias sutartis aptaria atskiri pirkėjai ir pardavėjai, o sandoriai yra palyginti nedažni. Todėl už turto vienetą sumokėta kaina gali neteikti pakankamų įrodymų apie kito turto vieneto tikrąją vertę. Be to, kainos dažnai viešai neskelbiamos.

79. Perkainojimo dažnumą lemia perkainojamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nepastovumas. Jeigu perkainoto turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas papildomas perkainojimas. Kai kurių nematerialiojo turto straipsnių tikroji vertė gali kisti reikšmingai ir nepastoviai, dėl to gali tekti perkainojimą atlikti kasmet. Taip dažnai nebūtina perkainoti to nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nežymiai.

80. Jeigu nematerialusis turtas perkainojamas, tada bet kokia sukaupta amortizacija perkainojimo dieną:

(a) perskaičiuojama proporcingai pagal turto bendros balansinės vertės pasikeitimą, kad po perkainojimo turto balansinė vertė būtų lygi jo atsiperkamajai vertei;

arba

(b) atimama iš turto bendros balansinės vertės, o grynoji vertė perskaičiuojama iki turto atsiperkamosios vertės.

81. ***Jeigu perkainojamo nematerialiojo turto klasei priklausantis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad šiam turtui nėra aktyviosios rinkos, toks turtas turi būti apskaitomas savikaina, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir turto vertės sumažėjimo nuostolius.***

82. ***Jeigu perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatoma remiantis aktyviąja rinka, tokio turto balansine verte turi tapti jo atsiperkamoji vertė paskutinio perkainojimo, paremto aktyviąja rinka, dieną, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokius vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius.***

83. Faktas, kad perkainotas nematerialusis turtas prarado aktyviąją rinką, gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė; tai turi būti patikrinama pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“.

84. Jeigu turto tikroji vertė gali būti nustatoma, remiantis aktyviąja rinka, vėlesnio perkainojimo dieną, nuo tos dienos taikomas perkainojimo modelis.

85. ***Jeigu dėl perkainojimo padidėja nematerialiojo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti kredituojama tiesiogiai į nuosavybę ir vadinama perkainojimo pelnu. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pajamomis tiek, kad jis atkurtų sumažėjimą dėl to paties turto perkainojimo, anksčiau buvusį pripažintą sąnaudomis.***

86. ***Jeigu dėl perkainojimo sumažėja nematerialiojo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau sumažėjimas turi būti debetuojamas tiesiogiai į nuosavybę kaip perkainojimo pelnas to paties turto perkainojimo pelne esančio kredito balanso mastu.***

87. Kaupiamas perkainojimo pelnas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai pervedamas į nepaskirstytąjį pelną, kai toks pelnas realizuojamas. Visas perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas nutraukiant turto naudojimą arba jo perleidimo atveju. Tačiau tam tikras perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas, kol ūkio subjektas naudojasi turtu; tokiu atveju realizuotoji perkainojimo pelno suma yra lygi skirtumo tarp amortizacijos, pagrįstos perkainotojo turto balansine verte, ir amortizacijos, pagrįstos turto įsigijimo verte, sumai. Perkainojimo pelno pervedimas į nepaskirstytąjį pelną neatliekamas per pelną arba nuostolį.

NAUDINGO TARNAVIMO LAIKAS

88. ***Ūkio subjektas turi įvertinti, ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra ribotas, ar neribotas; jei jis ribotas, ūkio subjektas turi įvertinti gaminių arba panašių vienetų, sudarančių naudingo tarnavimo laiką, mastą arba kiekį. Nematerialųjį turtą ūkio subjektas turi laikyti turinčiu neribotą naudingo tarnavimo laiką tuomet, kai, remiantis visų svarbių veiksnių analize, nėra numatoma laiko riba, iki kurios turtas kurs grynąsias įplaukas šiam ūkio subjektui.***

89. Nematerialiojo turto apskaitos tvarka yra paremta jo naudingo tarnavimo laiku. Nematerialusis turtas, turintis ribotą naudingo tarnavimo laiką, yra amortizuojamas (žr. 97-106 paragrafus), o nematerialusis turtas, turintis neribotą naudingo tarnavimo laiką, nėra amortizuojamas (žr. 107-110 paragrafus). Šiame Standarte pateikiamuose pavyzdžiuose nurodomi skirtingo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo būdai ir vėlesnė šio turto apskaita, paremta šio turto naudingo tarnavimo laiko riba.

90. Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką turi būti apsvarstoma daugelis veiksnių, įskaitant:

(a) tikėtiną turto panaudojimą šio ūkio subjekto veikloje bei kitos grupės sugebėjimą veiksmingai valdyti šį turtą;

(b) tipinį šiuo turtu gaunamų produktų gyvavimo ciklą ir viešą informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;

(c) techninį, technologinį, komercinį arba kitokį senėjimą;

(d) verslo šakos, kurioje toks turtas naudojamas, stabilumą ir iš turto gaunamų gaminių bei paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimus;

(e) tikėtinus varžovų arba potencialių varžovų veiksmus;

(f) išlaidų turto priežiūrai lygį, reikalingą, kad iš šio turto būtų gauta tikėtinoji būsima ekonominė nauda, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimą siekti tokio lygio;

(g) turto kontrolės laikotarpį ir teisinius arba panašius turto naudojimo apribojimus, pvz., išperkamosios nuomos sutarčių pabaigos datas;

ir

(h) tai, ar turto naudingo tarnavimo laikas priklauso nuo kitų šio ūkio subjekto turto vienetų naudingo tarnavimo laiko.

IAS 38

91. Sąvoka „*neribotas*“ nereiškia „*begalinis*“. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas atspindi tik būsimų turto eksploatavimo išlaidų lygį, reikalingą normatyviniam jo naudojimui, įvertinamam turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo metu, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimus siekti šio lygio. Planuojamos ateities išlaidos, viršijančios sumą, reikalingą turto priežiūrai remiantis normatyviniu jo naudojimo produktyvumu, neturi nulemti išvados, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.

92. Dėl sparčių technologinių pasikeitimų kompiuterių programos ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas.

93. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ir labai ilgas arba net neribotas. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas grindžiamas neapibrėžtumu, vadovaujantis apdairumo principu, tačiau nepagrįstai trumpo laikotarpio pasirinkimas yra neleistinas.

94. ***Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, atsirandantis dėl sutartinių ar kitokių juridinių teisių, neturi viršyti sutartinių ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį ūkio subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutartinės ar kitokios juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti atnaujinamas, tuomet į nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką turi būti įtraukiamas atnaujinimo laikotarpis, kai yra įrodymų, kad dėl atnaujinimo nebus patirta reikšmingų išlaidų.***

95. Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui. Ekonominiai veiksniai nustato laikotarpį, per kurį ūkio subjektas vartos būsimą ekonominę naudą. Teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį ūkio subjektas galės šią naudą kontroliuoti. Naudingo tarnavimo laikas yra trumpesnis iš šių dviejų laikotarpių, nustatomas atsižvelgiant į šiuos veiksnius.

96. Žemiau pateiktieji veiksniai parodo, kad ūkio subjektas gali atnaujinti sutartines arba kitokias juridines teises, nepatirdamas reikšmingų išlaidų:

(a) yra įrodymų, grindžiamų praeities patirtimi, kad sutartinės arba kitokios juridinės teisės bus atnaujintos. Jeigu atnaujinimas yra neapibrėžtas dėl trečios šalies sutikimo, tai suteikia įrodymų, kad trečioji šalis sutiks;

(b) yra įrodymų, kad bet kokios sąlygos, būtinos minėtam atnaujinimui gauti, bus patenkintos;

ir

(c) ūkio subjekto išlaidos, skiriamos atnaujinimui, nėra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, šio ūkio subjekto gausima dėl atnaujinimo.

Jeigu atnaujinimo išlaidos yra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, ūkio subjekto gausima dėl tokio atnaujinimo, tuomet „atnaujinimo“ išlaidos iš esmės atitinka naujo nematerialiojo turto įsigijimo išlaidas atnaujinimo dieną.

NERIBOTO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas

97. ***Amortizuojamoji riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto suma turi būti sistemingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizavimas turi prasidėti tą dieną, kai turtas pradedamas naudoti, t.y. kai jis yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia reikalinga jo naudojimui vadovybės numatomu būdu. Amortizavimas nebeskaičiuojamas nuo tos datos, kai turtas pradedamas klasifikuoti kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ir nutraukiamajai veiklai“, ir nuo datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Taikomas amortizavimo metodas turi atspindėti modelį, kuriuo ūkio subjektas numato suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio modelio patikimai nustatyti neįmanoma, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Kiekvienu atskaitomybės laikotarpiu amortizavimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu, išskyrus atvejus, kai kitas Standartas leidžia arba reikalauja ją įtraukti į kito turto vieneto balansinę vertę.***

98. Sistemingai paskirstyti turto nudėvimąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizavimo metodus. Šie metodai yra: tiesiogiai proporcingas metodas, dvigubai mažėjantis metodas ir produkcijos metodas. Taikomas metodas pasirenkamas pagal numatomą turto būsimosios ekonominės naudos suvartojimo modelį ir nuosekliai taikomas pereinant iš vieno atskaitomybės laikotarpio į kitą, jeigu nesikeičia numatytas turto laukiamos ekonominės naudos suvartojimo modelis. Be to, retai galima (jeigu iš viso įmanoma) gauti įtikinamų įrodymų, kad, taikant kitą riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizavimo metodą, gali susidaryti mažesnė sukauptos amortizacijos suma už sumą, gaunamą taikant tiesiogiai proporcingą metodą.

99. Amortizacijos suma dažniausiai pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau kartais būsimoji turto teikiama ekonominė nauda sunaudojama kitam turtui. Tokiu atveju amortizacijos suma yra to kito turto kuriamų išlaidų dalis ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos proceso metu naudojamo nematerialiojo turto amortizacija įskaičiuojama į atsargų balansinę vertę (žr. 2 TAS „*Atsargos*“).

Likvidacinė vertė

100. ***Neriboto naudingo tarnavimo laiko materialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui, išskyrus tuos atvejus, kai:***

(a) trečioji šalis įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje;

arba

(b) šiam turtui egzistuoja aktyvioji rinka, ir:

(i) remiantis tokia rinka, gali būti nustatoma likvidacinė vertė;

ir

(ii) tikėtina, kad tokia rinka egzistuos ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

101. Riboto naudingo tarnavimo laiko turto nudėvimoji suma nustatoma, iš jo įsigijimo savikainos atimant likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad ūkio subjektas tikisi šį nematerialųjį turtą parduoti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos.

102. Turto likvidacinės vertės nustatymas grindžiamas atsiperkamąja verte perleidus turtą, remiantis nustatymo dieną vyraujančiomis panašaus turto, pasiekusio naudingo tarnavimo laiko pabaigą ir naudoto panašiomis sąlygomis, kuriomis toks turtas bus naudojamas po perleidimo, pardavimo kainomis. Likvidacinė vertė peržiūrima mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Turto likvidacinės vertės pokytis apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“.

103. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios arba didesnės už šio turto balansinę vertę. Jeigu taip atsitinka, tokio turto amortizavimo suma yra lygi nuliui tol, kol turto likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, žemesnės už jo balansinę vertę.

Amortizavimo laikotarpio ir amortizavimo metodo peržiūra

104. ***Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizavimo laikotarpis ir amortizavimo metodas turi būti peržiūrimi bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesniųjų įvertinimų, atitinkamai turi būti keičiamas amortizavimo laikotarpis. Jeigu pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš šio turto suvartojimo modelis, tuomet turi būti keičiamas amortizavimo metodas, pritaikant jį prie pasikeitusio modelio. Tokie keitimai apskaitomi kaip apskaitinio įvertinimo keitimai pagal 8 TAS.***

IAS 38

105. Naudojant nematerialųjį turtą gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimas gali parodyti, kad amortizavimo laikotarpį reikia keisti.

106. Laikui bėgant, būsimos ekonominės naudos, kurios ūkio subjektas tikisi iš nematerialiojo turto, suvartojimo modelis gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra dvigubai mažėjantis, o ne tiesiogiai proporcingas amortizavimo metodas. Kitas pavyzdys: naudojimasis licencijos teikiamomis teisėmis atidedamas dėl veiksmų pagal kitas verslo plano dalis. Tokio turto teikiama ekonominė nauda negali būti gaunama iki vėlesnių laikotarpių.

NERIBOTO NAUDINGO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

107. ***Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas neturi būti amortizuojamas.***

108. 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ reikalaujama, kad ūkio subjektas tikrintų neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę su balansine verte:

(a) kartą per metus;

ir

(b) bet kada, kai tik yra požymių, kad gali būti įvykęs nematerialiojo turto vertės sumažėjimas.

Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas

109. ***Neamortizuojamo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas kiekvienu atskaitomybės laikotarpiu, siekiant nustatyti, ar įvykiai ir aplinkybės remia tokį turto vertinimą. Jeigu ne, naudingo tarnavimo laiko vertinimo keitimas iš neriboto į ribotą turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“***

110. Pagal 36 TAS, nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko vertinimo pakeitimas iš neriboto į ribotą reiškia, kad gali būti įvykęs turto vertės sumažėjimas. Dėl to ūkio subjektas tikrina galimą turto vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę, apibrėžiamą 36 TAS, su jo balansine verte, ir pripažindamas bet kokį perviršį, kuriuo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, vertės sumažėjimo nuostoliu.

BALANSINĖS VERTĖS ATKŪRIMO GALIMYBĖ: VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

111. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nematerialiojo turto vertė, ūkio subjektas taiko 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“. Tame Standarte aiškinama, kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba panaikinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo.

TURTO NAUDOJIMO PABAIGA IR JO PERLEIDIMAS

112. ***Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:***

(a) jį perleidžiant;

arba

(b) kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.

113. ***Pelnas arba nuostolis, atsirandantis nutraukus nematerialiojo turto pripažinimą, turi būti apibrėžiamas kaip skirtumas tarp grynųjų realizavimo lėšų (jeigu tokių yra) ir turto balansinės vertės. Skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, kai turto pripažinimas nutraukiamas (jeigu 17 TAS „Nuoma“ pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.***

114. Nematerialųjį turtą perleisti galima įvairiai (pvz., parduoti, išnuomoti finansinės nuomos būdu arba dovanoti). Nustatydamas tokio turto perleidimo datą, ūkio subjektas taiko 18 TAS „*Pajamos*“ pateiktus pajamų, gautų pardavus prekes, pripažinimo kriterijus. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriams taikomas 17 TAS.

115. Jeigu ūkio subjektas, vadovaudamasis 21 paragrafe pateiktais pripažinimo principais, į turto balansinę vertę įtraukia išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto dalies keitimu, jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę. Jei ūkio subjektui nepavyksta nustatyti pakeistosios dalies balansinės vertės, jis gali naudoti pakeitimo išlaidas kaip rodiklį, kokia buvo keičiamosios dalies savikaina tuo metu, kai ji buvo įsigyta arba viduje sukurta.

116. Suma, gautina už realizuojamą nematerialųjį turtą, iš pradžių apskaitoma tikrąja verte. Jeigu mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas, gauta atsiskaitymo suma iš pradžių pripažįstama kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios atsiskaitymo sumos ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pripažįstamas pelnu dėl palūkanų pagal 18 TAS, remiantis faktinėmis gautinos sumos pajamomis.

117. Ribotą naudingo tarnavimo laiką turinčio nematerialiojo turto amortizavimas nėra sustabdomas, jei toks turtas nenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas visiškai nudėvimas arba laikomas, turint tikslą jį parduoti (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip pardavimui skirtą) pagal 5 TFAS.

PATEIKIMAS

Bendroji dalis

118. ***Ūkio subjektas, skirdamas viduje sukurtą ir kitą nematerialųjį turtą, turi kiekvienos nematerialiojo turto klasės atžvilgiu pateikti:***

(a) tai, ar naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, ar ribotas; jeigu jis ribotas – naudingo tarnavimo laikotarpį arba naudojamą amortizavimo normą;

(b) amortizavimo metodus, naudojamus riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiajam turtui;

(c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą amortizacijos sumą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

(d) pajamų straipsnių eilutes, į kurias įtraukiama šio nematerialiojo turto amortizacija;

(e) balansinių verčių atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą, parodant:

(i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus dėl vidaus plėtros, atskiro įsigijimo ir dėl verslo jungimo;

(ii) turtą, laikomą su tikslu jį parduoti arba įtrauktą į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip pardavimui skirtą, pagal 5 TFAS, taip pat kitokį perleidžiamą turtą;

(iii) padidėjimą arba sumažėjimą, susidariusį dėl turto perkainojimo per ataskaitinį laikotarpį, pagal 75, 85 ir 86 paragrafus, ir nuostolių (jeigu tokių yra) dėl vertės sumažėjimo, pripažintų arba panaikintų tiesiogiai nuosavybėje, pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“;

IAS 38

(iv) nuostolius dėl vertės sumažėjimo, pripažintus laikotarpio pelnu arba nuostoliu pagal 36 TAS (jei tai taikytina);

(v) panaikintus nuostolius dėl vertės sumažėjimo laikotarpio pelne arba nuostolyje pagal 36 TAS (jei tai taikytina);

(vi) bet kokią amortizaciją, pripažintą per atskaitomybės laikotarpį;

(vii) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsirandančius parskaičiuojant finansinę atskaitomybę į pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės atskaitomybę – atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;

ir

(viii) kitus balansinės vertės pasikeitimus per laikotarpį.

119. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio turto straipsnių grupė, panašiai naudojama ūkio subjekto veikloje. Atskirų turto klasių pavyzdžiai:

(a) gamybos ženklai;

(b) iškabos ir leidybos antraštės;

(c) kompiuterių programos;

(d) licencijos ir frančizės;

(e) autorių teisės, patentai ir kitos gamybinės nuosavybės teisės, paslaugų ir eksploatacijos teisės;

(f) receptai, formulės, modeliai, brėžiniai bei pavyzdžiai;

ir

(g) plėtojamas nematerialusis turtas.

Tokios klasės gali būti skaidomos arba jungiamos į smulkesnes arba stambesnes klases, jei tai suteikia svarbesnės informacijos finansinės atskaitomybės vartotojams.

120. Be pagal 118 paragrafo e) punkto iii)-v) papunkčius reikalaujamų informacijos pateikimų, ūkio subjektas papildomai pateikia informaciją apie nematerialiojo turto vienetus, kurių vertės sumažėjo, pagal 36 TAS.

121. 8 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų apskaitos įvertinimo keitimų pobūdį ir kiekį, reikšmingai veikiantį atskaitomybės laikotarpį arba (jei tai tikėtina) vėlesnius laikotarpius. Ši informacija turi būti pateikiama, pasikeitus:

(a) nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui;

(b) amortizavimo metodui;

arba

(c) likvidacinei vertei.

122. ***Taip pat ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę ir priežastis, dėl ko šis turtas vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtas. Nurodydamas priežastis, ūkio subjektas turi apibrėžti veiksnius, turėjusius įtakos nustatant, kad šio turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.

(b) atskirai identifikuojamo nematerialiojo turto, šio ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje laikomo reikšmingu, aprašymą, jo balansinę vertę ir likusį amortizavimo laikotarpį.

(c) nematerialiojo turto, įgyto kaip valstybės parama ir pradžioje pripažinto tikrąja verte (žr. 44 paragrafą):

(i) pripažintą tikrąją vertę;

(ii) balansinę vertę;

ir

(iii) tai, ar tikroji ir balansinė turto vertės po pripažinimo buvo nustatytos naudojant savikainos modelį, ar perkainojimo modelį.

(d) teisės aktais ribojamą nematerialųjį turtą ir jo balansinę vertę, taip pat nematerialiojo turto, užstatyto kaip įsipareigojimų garantija, balansinę vertę.

(e) sutartinių įsipareigojimų įsigyti nematerialųjį turtą kiekį.

123. Ūkio subjektas, apibrėždamas veiksnius, suvaidinusius svarbų vaidmenį nustatant, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, nagrinėja 90 paragrafe pateiktą veiksnių sąrašą.

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo modelį

124. ***Jeigu nematerialusis turtas apskaitomas jo perkainojimo suma, ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) pagal kiekvieną nematerialiojo turto klasę:

(i) perkainojimo datą;

(ii) perkainoto nematerialiojo turto balansinę vertę;

ir

(iii) balansinę vertę, kuri būtų priskiriama kiekvienai perkainoto nematerialiojo turto klasei, jeigu po pripažinimo būtų naudojamas savikainos modelis, aprašytas 74 paragrafe;

(b) perkainojimo pelną, priskiriamą nematerialiajam turtui atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus,

ir

(c) turto tikrosios vertės nustatymui naudotus metodus ir svarbias prielaidas.

125. Dėl pateikimo gali būti privalu perkainotojo turto klases sujungti į stambesnes. Tačiau toks sujungimas netaikomas, jeigu, jungiant nematerialiojo turto klases, būtų sudedamos sumos, nustatytos pagal savikainos ir perkainojimo modelius.

IAS 38

Tyrimo ir plėtros išlaidos

126. ***Ūkio subjektas turi nurodyti bendrą tyrimų ir plėtros išlaidų sumą, pripažįstamą to laikotarpio sąnaudomis.***

127. Tyrimo ir plėtros išlaidos apima visas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas tyrimo ir plėtros veiklai (žr. 66 ir 67 paragrafus dėl reikalaujamų pateikti pagal 126 paragrafą išlaidų rūšių nustatymo).

Kita informacija

128. Ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) pateikti:

(a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto straipsnio aprašymą;

ir

(b) kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu, nes neatitiko šiame Standarte nurodytų pripažinimo kriterijų, arba dėl to, kad buvo įsigytas arba sukurtas prieš 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ (išleisto 1998 m.) galiojimo pradžią, trumpą aprašymą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

129. ***Jeigu ūkio subjektas pagal 3 TFAS „Verslo jungimai“ 85 paragrafą nusprendžia taikyti 3 TFAS bet kuriuo metu iki įsigaliojimo datos, numatytos 3 TFAS 78-84 paragrafuose, jis nuo tos pačios atitinkamos datos turi perspektyviai taikyti šį Standartą. Todėl ūkio subjektas neturi koreguoti nematerialiojo turto balansinės vertės, buvusios anksčiau už šią datą. Tačiau ūkio subjektas tą datą gali taikyti šį Standartą tam, kad iš naujo įvertintų pripažinto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jeigu dėl šio peržiūrėjimo ūkio subjektas pakeičia savo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.***

130. ***Kitais atvejais ūkio subjektas gali taikyti šį Standartą:***

(a) apskaitydamas nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė;

ir

(b) perspektyviai apskaitydamas visą kitą nematerialųjį turtą nuo pirmojo metinio atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau. Taigi ūkio subjektas neturi koreguoti nematerialiojo turto, pripažįstamo tą dieną, balansinės vertės. Tačiau ūkio subjektas tą dieną turi taikyti šį Standartą pakartotinam nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui. Jei dėl to ūkio subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laikotarpį, toks pakeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS.

Panašių turto straipsnių mainai

131. 129 paragrafo ir 130 paragrafo b) punkto reikalavimas taikyti šį Standartą perspektyviai reiškia, kad, jeigu turto mainai iki šio Standarto įsigaliojimo datos buvo vertinami atiduodamojo turto balansinės vertės pagrindu, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti gaunamo turto balansinės vertės tam, kad atspindėtų jo įsigijimo dienos tikrąją vertę.

Išankstinis taikymas

132. ***Ūkio subjektai, kuriems tinka 130 paragrafas, skatinami pritaikyti šio Standarto reikalavimus dar prieš 130 paragrafe nustatytą įsigaliojimo datą. Tačiau, jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą prieš įsigaliojimo datą, jis tuo pat metu turi taikyti 3 TFAS ir 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ (persvarstytą 2004 m.).***

T38 TAS (IŠLEISTO 1998 M.) PANAIKINIMAS

133. Šis Standartas pakeičia 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ (išleistą 1998 m.).