I

(Aktai, kuriuos skelbti privaloma)

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 2237/2004
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 32 TAS ir 1 TFAAK

(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) 2003 m. gruodžio 17 d. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) paskelbė pataisytą 32 tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“, vykdydama TASV iniciatyvą laiku patobulinti penkiolika standartų, kad jais galėtų pasinaudoti pirmą kartą 2005 m. TAS taikančios bendrovės. Peržiūrėdama 32 TAS, TASV iš naujo nenagrinėjo pagrindinių jo principų. 32 TAS nustatyti pagrindiniai principai, kaip klasifikuoti priemones kaip įsipareigojimus ar nuosavą turtą. Spręsdamas, ar priemones klasifikuoti kaip įsipareigojimus ar nuosavą turtą, subjektas turi apsvarstyti visas atitinkamos sutarties sąlygas.

(3) Po dvišalių diskusijų su kooperatinio pasaulio atstovais ir Komisijos prašymu TASV paprašė, kad Tarptautinės finansinės atskaitomybės aiškinimų komitetas (TFAAK) paaiškintų, kaip taikyti pakeistą 32 TAS. Galutinis aiškinimas TFAAK 2 „Narių akcijos kooperaciniuose subjektuose ir panaši priemonė“ buvo paskelbtas galutine forma 2004 m. lapkričio 25 d. Šio aiškinimo taikymo įsigaliojimo data yra tokia pati, kaip ir 32 TAS. Europos Komisija svarstys TFAAK 2 dėl patvirtinimo kuo greičiau 2005 m.

(4) 2004 m. gegužės 27 d. TASV paskelbė TFAAK 1 aiškinimą „Esamų eksploatacijos nutraukimo, atkūrimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“. Aiškinime kalbama, kaip atsiskaityti už esamų eksploatacijos nutraukimo, atkūrimo ir panašių įsipareigojimų, patenkančių į 16 TAS „Nekilnojamasis turtas įranga ir įrengimai“ taikymo sritį ir pripažintų kaip 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ nuostata, pokyčius.

(5) Konsultacijos su šios srities ekspertais parodė, jog pataisytas 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ ir TFAAK 1 aiškinimas „Esamų eksploatacijos nutraukimo, atkūrimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“ atitinka Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 3 straipsnio 2 dalyje išdėstytus techninius priėmimo kriterijus, ypač reikalavimą prisidėti prie Europos visuomenės gerovės.

(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) įterpiamas 32 tarptautinio apskaitos standarto (TAS) „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“ tekstas, išdėstytas šio reglamento priede;

[1] OL L 243, 2003 9 27, p. 1.

[2] OL L 261, 2003 10 13, p. 1. Reglamentas su pakeitimais, padarytais Reglamentu (EB) Nr. 2236/2004 (OL L 392, 2004 12 31, p. 1).

2) įterpiamas TFAAK 1 aiškinimo „Esamų eksploatacijos nutraukimo, atkūrimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“ tekstas, išdėstytas šio reglamento priede.

2 straipsnis

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

Jis taikomas ne vėliau kaip 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 McCREEVY
Komisijos narys

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAI

32 TAS	*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*
1 TFAAK	*Esamų eksploatacijos nutraukimo, atkūrimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai*

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

IAS 32

32-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1-3
Apimtis	4-10
Apibrėžimai	11-14
Pateikimas	15-50
Įsipareigojimai ir nuosavybė	15-27
Nesutartinė prievolė perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą (16 paragrafo a punktas)	17-20
Mokėjimas paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (žr. 16 paragrafo b punktą)	21-24
Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai	25
Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai	26-27
Sudėtinės finansinės priemonės	28-32
Supirktos akcijos	33-34
Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas	35-41
Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita	42-50
Pateikimas	51-95
Finansinių priemonių formatas, vieta finansinėje atskaitomybėje ir grupės	53-55
Rizikos valdymo politika ir apsidraudimo veikla	56-59
Nuostatos, sąlygos ir apskaitos politika	60-66
Palūkanų normos rizika	67-75
Kredito rizika	76-85
Tikroji vertė	86-93
Kiti pateikimai	94-94
Pripažinimo nutraukimas	94
Užstatas	94
Sudėtinė finansinė priemonė su daugeliu įterptųjų išvestinių priemonių	94
Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje	94
Perklasifikavimas	94
Pelno (nuostolio) ataskaita ir nuosavybė	94
Vertės sumažėjimas	94
Įsipareigojimų nevykdymai ir pažeidimai	94
Įsigaliojimo data	96-97
Kitų nutarimų panaikinimas	98-100

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 32 TAS„Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas“(persvarstytą 2000 m.) ir turėtų būti taikomas ataskaitiniams laikotarpiams nuo 2005 sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti ir anksčiau.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – padėti finansinės atskaitomybės vartotojams suprasti finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei, rezultatams bei pinigų srautams.

2. Standarte numatomi finansinių priemonių pateikimo reikalavimai ir informacija, kuri turėtų būti pateikta apie finansines priemones. Pateikimo reikalavimai, išleidėjo požiūriu, taikomi finansinių priemonių skirstymui į finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus ir nuosavybės priemones, taip pat atitinkamų palūkanų, dividendų, pelno ir nuostolio bei aplinkybių, kuriomis finansinis turtas ir įsipareigojimai turėtų būti tarpusavyje užskaitomi, skirstymui. Šiame Standarte reikalaujama pateikti informaciją apie veiksnius, kurie veikia ūkio subjekto būsimų pinigų srautų, susijusių su finansinėmis priemonėmis, sumą, išdėstymą laiko atžvilgiu ir apibrėžtumą bei jiems taikomą apskaitos politiką. Šiame Standarte taip pat reikalaujama pateikti informaciją apie ūkio subjekto naudojamų finansinių priemonių pobūdį ir mastą, verslo tikslus, kuriems jie tarnauja, su jais susijusią riziką ir vadovybės politiką dėl tokios rizikos kontrolės.

3. Šio Standarto principai papildo finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo principus, aprašytus 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*“.

APIMTIS

4. ***Šį Standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visoms finansinėms priemonėms, išskyrus:***

   a) dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, kurios apskaitomos pagal* 27 TAS „Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė“, *28 TAS* „Investicijos į asocijuotas įmones“ *bei 31 TAS* „Bendrųjų įmonių finansinė atskaitomybė“. Tačiau ūkio subjektas gali taikyti šį Standartą daliai dukterinėje įmonėje, asocijuotoje įmonėje ar bendroje įmonėje, kuri, kaip nurodyta 27 TAS, *28 TAS, 31 TAS, yra apskaitoma pagal 39 TAS* „Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas“.*Tokiais atvejais ūkio subjektas gali taikyti 27 TAS, 28 TAS, 31 TAS nurodytus pateikimo reikalavimus kartu su reikalavimais, pateiktais šiame Standarte. Ūkio subjektas taip pat gali taikyti šį Standartą visoms dukterinių įmonių, asocijuotų įmonių ar bendrųjų įmonių dalyse esančioms išvestinėms finansinėms priemonėms.

   ***b) darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19 TAS* „Išmokos darbuotojams“.**

   c) teises ir įpareigojimus, atsirandančius dėl draudimo sutarčių. Tačiau ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą finansinėms priemonėms, kurios įgauna draudimo (ar perdraudimo) sutarties formą, kaip aprašyta 6 paragrafe, bet iš esmės yra finansinės rizikos perkėlimas (žr. 52 paragrafą). Taip pat ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis (žr. 39 TAS 10-13 paragrafus).

IAS 32

d) sutartis dėl neapibrėžtųjų mokėjimų sujungiant verslą (žr. 22 TAS „Verslo jungimai“ 65–67 paragrafus). Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.

e) sutartis, kuriose reikalaujama mokėjimo dėl klimato, geologinių ar kitokių aplinkos pasikeitimų (žr. 39 TAS AG1 paragrafą). Tačiau šis Standartas turi būti taikomas kitų rūšių išvestinėms priemonėms, įterptoms į tokias sutartis (pavyzdžiui, jeigu palūkanų normų pasikeitimas nėra apibrėžtas klimato pokyčiais, pvz., kaitriomis dienomis, tuomet palūkanų normų apsikeitimo elementas, pagal šį Standartą, yra įterptinė išvestinė priemonė (žr. 39 TAS 10-13 paragrafus).

5. Šis Standartas taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės susideda iš ūkio subjekto išleistų nuosavybės priemonių bei finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems taikomas 39 TAS. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurios nepatenka į 39 TAS apimtį, tačiau patenka į šio Standarto apimtį (pvz., paskolų įsipareigojimus).

6. Pagal šį Standartą, draudimo sutartis yra sutartis, kuri parodo tam tikrą draudėjo riziką dėl nuostolių, galinčių atsirasti dėl įvykstančių ar aptinkamų per tam tikrą laikotarpį įvykių ar aplinkybių, įskaitant ir mirties atvejį (anuiteto atveju – anuitetą gaunančio asmens išgyvenimą), ligą, negalią, turto žalą, kitų sužalojimą ar verslo nutraukimą. Šio Standarto nuostatos taikomos tada, kai finansinė priemonė įgauna draudimo sutarties formą, bet iš esmės yra finansinės rizikos perkėlimas (žr. 52 paragrafą), pavyzdžiui, kai kurios draudimo ir kitų įmonių išleistos finansinio perdraudimo ir garantuotų investicijų sutartys. Ūkio subjektas, turintis įsipareigojimų pagal draudimo sutartis, yra skatinamas apsvarstyti, ar reikia taikyti šio Standarto nuostatas pateikiant ir atskleidžiant informaciją apie tokius įsipareigojimus.

7. Kituose Standartuose, skirtuose tam tikroms finansinių priemonių rūšims, nurodoma papildomų pateikimo ir atskleidimo reikalavimų. Pavyzdžiui, į 17 TAS „*Nuoma*“ ir 26 TAS „*Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė*“ įtraukti konkretūs finansinės nuomos ir pensinio aprūpinimo planų investicijų atskleidimo reikalavimai. Be to, finansinėms priemonėms taikomi kai kurie kitų Standartų (konkrečiai – 30 TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje*“ reikalavimai.

8. ***Šis Standartas turi būti taikomas nefinansinių straipsnių pirkimo - pardavimo sutartims, kurios gali būti vykdomos grynaisiais pinigais ar kitokia finansine priemone arba keičiant finansines priemones taip lyg sutartis būtų finansinė priemonė, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas su tikslu perduoti arba gauti nefinansinį straipsnį dėl ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikių.***

9. Yra įvairių būdų, kuriais nefinansinių straipsnių pirkimo-pardavimo sutartys gali būti vykdomos grynaisiais pinigais ar kitokia finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis. Taip gali atsitikti:

a) kai sutarties sąlygos leidžia kuriai nors šaliai vykdyti ją grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis;

b) kai galimybė vykdyti sutartį grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas turi panašių sutarčių, vykdomų grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis (arba su antrąja sutarties šalimi, arba sudarant tarpusavio užskaitos sutartis, arba parduodant sutartį prieš jos panaudojimą ar baigimąsi), patirtį;

c) kai ūkio subjektas turi panašių sutarčių patirties, perimdamas turtą ir parduodamas jį per trumpą laikotarpį nuo perėmimo su tikslu uždirbti pelno iš trumpalaikių prekybos tarpininkų maržos svyravimų;

ir

d) kai nefinansiniai straipsniai yra numatyti sutartyje ir lengvai konvertuojami į grynuosius pinigus.

Sutartis, kuriai gali būti pritaikyti b) ir c) punktai, nesudaroma siekiant perduoti arba gauti nefinansinius straipsnius dėl ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikių, ir dėl to tokiai sutarčiai taikomi šio Standarto reikalavimai. Kitos sutartys, kurioms taikomas 8 paragrafas, įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir laikomos su tikslu gauti ar perduoti nefinansinius straipsnius dėl ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikių, ir ar joms taikomi šio Standarto reikalavimai.

10. Parduotam pasirinkimo sandoriui pirkti ar parduoti nefinansinius straipsnius, už kuriuos gali būti atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis, remiantis 9 paragrafo a) ir d) punktais, taikomi šio Standarto reikalavimai. Tokia sutartis negali būti sudaroma su tikslu gauti ar perduoti nefinansinius straipsnius dėl ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikių.

APIBRĖŽIMAI (taip pat Žr. AG3-AG24 paragrafus)

11. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Finansinė priemonė – bet kuri sutartis, dėl kurios didėja vieno ūkio subjekto finansinis turtas, o kito ūkio subjekto finansinis įsipareigojimas ar nuosavybės priemonė.

Finansinis turtas - bet kuris turtas, kuris yra:

a) pinigai;

b) kito ūkio subjekto nuosavybės priemonė;

c) sutartinė teisė:

i) gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito ūkio subjekto;

arba

ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkiniu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios šiam ūkio subjektui;

arba

d) sutartis, kuri bus ar gali būti vykdoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir yra:

i) neišvestinė priemonė, dėl kurios ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs gauti kintamą savo paties nuosavybės priemonių skaičių;

arba

ii) išvestinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu nei pasikeičiant fiksuota pinigų suma ar kitokiu finansiniu turtu už paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios pačios yra sutartys, skirtos šio ūkio subjekto nuosavybės priemonėms gauti ar perduoti.

IAS 32

Finansiniai įsipareigojimai - bet kokie įsipareigojimai, kurie yra:

a) sutartiniai įsipareigojimai:

i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui;

arba

ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkiniu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios šiam ūkio subjektui;

arba

b) sutartis, kuri bus ar gali būti sudaroma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir yra:

i) neišvestinė priemonė, už kurią ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs perduoti kintamą jo paties nuosavybės priemonių skaičių;

arba

ii) išvestinė priemonė, kuri bus ar gali būti sudaroma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios pačios yra sutartys, skirtos šio ūkio subjekto nuosavybės priemonėms gauti ar perduoti.

Nuosavybės priemonė yra bet kuri sutartis, įrodanti likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti nesusijusių šalių.

12. Toliau pateikiamos 39 TAS 9 paragrafe ir šiame Standarte naudojamos sąvokos su 39 TAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— amortizuota finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo savikaina

— prekybai skirtas finansinis turtas

— pripažinimo nutraukimas

— išvestinė priemonė

— faktinių palūkanų metodas

— finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje

— tvirtas pasižadėjimas

— prognozuojamas sandoris

— apsidraudimo veiksmingumas

— apsidraustasis straipsnis

— apsidraudimo priemonė

— iki termino laikomos investicijos

— paskolos ir gautinos sumos

— reguliarios pirkimo ar pardavimo sutartys

— sandorio išlaidos

13. Šiame Standarte sąvokos „sutartis“ ir „sutartinis“ taikomos susitarimui tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriame numatyti aiškūs ekonominiai padariniai, kurių išvengti šalys turi mažai galimybių (jei apskritai jų turi) – paprastai todėl, kad sutarties įsigaliojimą reguliuoja įstatymai. Sutartys, taigi ir finansinės priemonės, gali būti įvairiausių formų ir nebūtinai turi būti sudarytos raštu.

14. Šiame Standarte sąvoka „ūkio subjektas“ vartojama fiziniams asmenims, bendrijoms, įsteigtiems juridiniams asmenims, koncernams bei vyriausybinėms institucijoms apibūdinti.

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (taip pat žr. AG25-AG29 paragrafus)

15. ***Finansinių priemonių išleidėjas pirminio pripažinimo metu priemones ar jų sudedamąsias dalis turi suskirstyti į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą ar nuosavybės priemones pagal sutartinio susitarimo esmę bei finansinių įsipareigojimų, finansinio turto ir nuosavybės priemonių apibrėžimus.***

16. Kai išleidėjas taiko 11 paragrafe pateiktus apibrėžimus, siekdamas nustatyti, ar finansinė priemonė yra nuosavybės priemonė, ar finansinis įsipareigojimas, priemonė laikoma nuosavybės priemone tada ir tik tada, kai atitinka žemiau a) ir b) punktuose pateiktas sąlygas.

a) Priemonė neapima sutartimi įformintos prievolės:

i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui;

ar

ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkiniu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui.

b) Jei priemonė bus arba gali būti apmokėta paties išleidėjo nuosavybės priemonėmis, ji yra:

i) neišvestinė priemonė, pagal kurią išleidėjas nėra sutartimi įsipareigojęs perduoti kintamą savo paties nuosavybės priemonių skaičių;

arba

ii) išvestinė priemonė, kuri bus padengta tik išleidėjui keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į savo paties nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties išleidėjo nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios savaime yra sutartys, skirtos paties išleidėjo nuosavybės priemonėms ateityje gauti ar perduoti.

Sutartinis įsipareigojimas, įskaitant ir tą, kuris atsiranda dėl išvestinės finansinės priemonės ir gali reikšti paties išleidėjo nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą ateityje, tačiau neatitinka aukščiau minėtų a) ir b) punktų sąlygų, nėra nuosavybės priemonė.

IAS 32

Nesutartinė prievolė perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą (16 paragrafo a) punktas)

17. Esminis bruožas, skiriantis finansinį įsipareigojimą nuo nuosavybės priemonės, yra sutartinė šalies (išleidėjo) prievolė pateikti pinigus ar kitą finansinį turtą kitai šaliai (turėtojui) arba pasikeisti su turėtoju kitu finansiniu turtu sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui. Nors nuosavybės priemonės turėtojas gali turėti teisę gauti dividendus ar kitas iš kapitalo paskirstomas sumas proporcingai jo turimoms akcijoms, išleidėjas neturi sutartinės prievolės atlikti tokį paskirstymą, nes perduoti pinigų ar kitokio finansinio turto kitai šaliai negali būti pareikalauta.

18. Finansinių priemonių esmė nulemia jų klasifikaciją ūkio subjekto balanse labiau, negu teisinė forma. Esmė ir teisinė forma paprastai sutampa, tačiau ne visada. Kai kurios finansinės priemonės įgyja teisinę nuosavybės formą, bet savo esme yra įsipareigojimai; kitos gali derinti savybes, siejamas tiek su nuosavybės priemonėmis, tiek su finansiniais įsipareigojimais. Pavyzdžiui:

a) Privilegijuotosios akcijos, kurias išleidėjas privalo išpirkti už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą fiksuotą ar kitaip nustatomą ateities dieną, arba suteikiančios turėtojui teisę reikalauti, kad išleidėjas išpirktų akcijas nustatytą dieną arba vėliau už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, yra finansinis įsipareigojimas.

b) Finansinė priemonė, suteikianti turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą („padengiama priemonė“), yra finansinis įsipareigojimas. Taip yra net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, galinčius tiek kilti, tiek kristi, arba kai minėtos padengiamosios priemonės teisinė forma suteikia jos turėtojui teisę į išleidėjo turto likutinę dalį. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą. Pavyzdžiui, investiciniai fondai, kredito įmonės, bendrijos ir kai kurios kooperatyvinės bendrovės gali teikti savo dalininkams ar nariams teisę parduoti jų dalis išleidėjui bet kuriuo metu už pinigų sumą, lygią proporcingai išleidėjo turto vertės daliai. Tačiau priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui netrukdo naudoti „grynosios turto, priskirtino dalininkams, vertės“ ir „grynosios turto, priskirtino dalininkams, vertės pasikeitimo“ sąvokų ūkio subjekto, neturinčio nuosavo kapitalo (pvz., investicinio ar savitarpio fondo, žr. 7 pavyzdį), finansinėje atskaitomybėje arba papildomam atskleidimui, kuris parodytų, kad bendros dalininkų dalys apima straipsnius (pavyzdžiui, rezervus), atitinkančius nuosavybės apibrėžimą, ir padengiamąsias priemones, neatitinkančias apibrėžimo (žr. 8 pavyzdį).

19. Jeigu ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo, vykdydamas sutartines prievoles, tokia prievolė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą. Pavyzdžiui:

a) Ūkio subjekto galimybių įvykdyti įpareigojimą apribojimas, pavyzdžiui, nesant galimybės pasinaudoti užsienio valiuta ar dėl poreikio gauti leidimą atsiskaityti iš reglamentuojančios institucijos, nepanaikina ūkio subjekto sutartinės prievolės ar turėtojo sutartinės teisės, slypinčios šioje priemonėje.

b) sutartinė prievolė, esanti sąlyginė kitai šaliai, pasinaudojančiai savo išpirkimo teise, yra finansinis įsipareigojimas, nes ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo.

20. Finansinė priemonė, aiškiai nenustatanti sutartinės prievolės perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, gali nustatyti šią prievolę netiesiogiai dėl jos nuostatų ir sąlygų. Pavyzdžiui:

a) finansinė priemonė gali apimti nefinansinę prievolę, kuri privalo būti įvykdyta tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas nesugeba atlikti išmokų ar išpirkti instrumento. Jei ūkio subjektas gali išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo vien tik įvykdydamas nefinansinę prievolę, tokia finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas.

b) finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas, jei pagal ją numatoma, kad ūkio subjektas atsiskaitydamas perduos kartu:

i) grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą;

arba

ii) savo akcijas, kurių vertė yra apibrėžta kaip žymiai viršijanti grynųjų pinigų arba kito finansinio turto vertę.

Nors ūkio subjektas neturi aiškiai nurodytos sutartinės prievolės perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą, alternatyvaus atsiskaitymo akcijomis vertė yra tokia, kokią ūkio subjektas apmokėtų pinigais. Bet kuriuo atveju turėtojas iš esmės turi garantiją, kad gaus sumą, mažų mažiausiai lygią mokėjimo grynaisiais pinigais pasirinkimo sandoriui (žr. 21 paragrafą).

Mokėjimas paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (žr. 16 paragrafo b) punktą)

21. Sutartis nėra nuosavybės priemonė vien dėl to, kad gali nulemti paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą. Ūkio subjektas gali turėti sutartinę teisę ar prievolę gauti arba perduoti tokį savo paties akcijų ar kitų nuosavybės priemonių skaičių, kuris svyruoja taip, kad paties ūkio subjekto gautinų ar perduodamų nuosavybės priemonių tikroji vertė lygi sutartinių teisių arba prievolių sumai. Tokia sutartinė teisė ar prievolė gali būti skirta fiksuotai sumai arba sumai, kuri pilnai ar iš dalies svyruoja dėl kintamojo, išskyrus paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių rinkos kainą (pvz., palūkanų normos, prekių kainos arba finansinės priemonės kainos), pokyčius. Pavyzdžiai: a) sutartis perduoti tiek šio ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kiek prilygsta 100 PV (*) vertei, ir b) sutartis perduoti tiek šio ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kiek prilygsta 100 aukso uncijų vertei. Tokia sutartis yra ūkio subjekto finansinis įsipareigojimas netgi tada, jei ūkio subjektas privalo ar gali atsiskaityti už jį savo paties nuosavybės priemonėmis. Tai nėra nuosavybės priemonė, nes ūkio subjektas naudoja kintamą savo paties nuosavybės priemonių kiekį kaip būdą apmokėti sutartį. Atitinkamai, pagal tokią sutartį neparodoma likutinė ūkio subjekto turto dalis atėmus visus jo įsipareigojimus.

22. Sutartis, kurią ūkio subjektas apmoka gaudamas ar perduodamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais už fiksuotą pinigų ar kitokio finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Pavyzdžiui, išleisti akcijų pasirinkimo sandoriai, suteikiantys kitai šaliai teisę nusipirkti fiksuotą kiekį ūkio subjekto akcijų už fiksuotą kainą ar fiksuotą nustatytą pagrindinę obligacijos sumą, yra nuosavybės priemonės. Sutarties tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl rinkos palūkanų normų svyravimų, kurie neveikia grynųjų pinigų ar kito gautino ar mokėtino finansinio turto sumos, arba gautinos ar perduodamos nuosavybės priemonių sumos sutarties vykdymo metu netrukdo vertinti sutartį kaip nuosavybės priemonę. Bet koks gautas atlygis (pvz., gautas perviršis už pasirašytą paties ūkio subjekto akcijų pasirinkimo sandorį arba garantiją) tiesiogiai įtraukiamas į nuosavybę. Bet koks sumokėtas atlygis (pvz., sumokėtas perviršis už nusipirktą pasirinkimo sandorį) tiesiogiai atimamas iš nuosavybės. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėje atskaitomybėje.

23. Sutartis, kuria ūkio subjektas įsipareigoja įsigyti savo paties nuosavybės priemonių už grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, sukuria finansinį įsipareigojimą dėl išperkamosios sumos dabartinės vertės (pavyzdžiui, išankstinės perpirkimo kainos, pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos ar kitos išperkamosios sumos dabartinės vertės). Taip yra net ir tuo atveju, kai pati sutartis yra nuosavybės priemonė. Vienas iš pavyzdžių yra ūkio subjekto įsipareigojimas pagal išankstinę sutartį įsigyti savo paties nuosavybės priemonių už grynuosius pinigus. Kai finansinis įsipareigojimas iš pradžių pripažįstamas pagal 39 TAS, jo tikroji vertė (dabartinė išperkamosios sumos vertė) perklasifikuojama iš nuosavybės. Vėliau finansinis įsipareigojimas vertinamas pagal 39 TAS. Jei sutarties galiojimo laikas baigiasi perdavimo neįvykdžius, finansinio įsipareigojimo balansinė vertė priskiriama nuosavybei. Sutartinė ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties nuosavybės priemones sukuria finansinį įsipareigojimą dėl išperkamosios sumos dabartinės vertės net ir tuo atveju, jei pirkimo įsipareigojimą sąlygoja kita šalis, pasinaudojanti teise išpirkti (pvz., pasirašytas pardavimo pasirinkimo sandoris suteikia kitai šaliai teisę parduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones jam pačiam už fiksuotą kainą).

(*) Šiame standarte sumos pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

IAS 32

24. Sutartis, pagal kurią ūkio subjektas padengia perduodamą ar gaunamą fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais į kintamą grynųjų pinigų sumą ar kitokį finansinį turtą, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti sutartis, pagal kurią ūkio subjektas turi perduoti 100 vienetų savo paties nuosavybės priemonių už grynųjų pinigų sumą, prilygintą 100 uncijų aukso vertei.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai

25. Finansine priemone galima pareikalauti iš ūkio subjekto perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą arba įvykdyti tai finansinio įsipareigojimo būdu tuo atveju, jei įvyktų arba neįvyktų tam tikras įvykis ar išaiškėtų tam tikros aplinkybės, kurių negali kontroliuoti nei priemonės išleidėjas, nei turėtojas; pvz., akcijų rinkos indekso, vartojimo kainų indekso, palūkanų normų ar mokesčių reikalavimų pasikeitimas ar išleidėjo būsimų pajamų, grynųjų įplaukų arba skolos ir kapitalo santykio pokytis. Tokios priemonės išleidėjas neturi besąlygiškos teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo (arba atsiskaitymo finansinio įsipareigojimo būdu). Todėl tai yra išleidėjo finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejus, kada:

a) dalis neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių, kuriuos gali tekti mokėti grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba finansinio įsipareigojimo būdu), nėra tikra;

arba

b) iš išleidėjo gali būti pareikalauta įvykdyti prievolę grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba atsiskaityti finansinio įsipareigojimo būdu) tik išleidėjo likvidavimo atveju.

Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai

26. ***Kai išvestinė finansinė priemonė leidžia vienai šaliai pasirinkti, kaip turi būti atsiskaitoma (pvz., išleidėjas ar turėtojas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais ar akcijų mainais į pinigus), tai yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejį, jei dėl bet kokių įmanomų atsiskaitymo būdų jis taptų nuosavybės priemone.***

27. Išvestinė finansinė priemonė su atsiskaitymo pasirinkimo sandoriu, kuris yra finansinis įsipareigojimas, yra akcijų pasirinkimo sandoris, kurį išleidėjas gali nuspręsti vykdyti grynaisiais pinigais arba savo akcijų mainais į pinigus. Kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo - pardavimo mainais už ūkio subjekto nuosavybės priemones sutartims taikomi šio Standarto reikalavimai, nes už jas galima atsiskaityti perduodant nefinansinius straipsnius arba grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (žr. 8-10 paragrafus). Tokios sutartys yra finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, o ne nuosavybės priemonės.

Sudėtinės finansinės priemonės (taip pat žr. AG30-AG35 paragrafus bei 9-12 pavyzdžius)

28. ***Neišvestinių finansinių priemonių išleidėjas turi įvertinti finansinės priemonės sąlygas, kad nustatytų, ar ji susideda tiek iš įsipareigojimo, tiek iš nuosavybės komponento. Tokie komponentai pagal 15 paragrafą turi būti klasifikuojami atskirai kaip finansiniai įsipareigojimai, finansinis turtas arba nuosavybės priemonės.***

29. Ūkio subjektas atskirai pripažįsta finansinių priemonių komponentus, kurie: a) sukuria ūkio subjekto finansinį įsipareigojimą ir b) suteikia priemonės turėtojui pasirinkimo teisę konvertuoti juos į to ūkio subjekto nuosavybės priemonę. Pavyzdžiui, obligacija ar kita panaši priemonė, kurią savininkas gali konvertuoti į fiksuotą paprastųjų akcijų skaičių, yra sudėtinė finansinė priemonė. Žvelgiant iš minėtojo ūkio subjekto pozicijų, tokia priemonė apima du komponentus: finansinį įsipareigojimą (sutartinį susitarimą perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą) ir nuosavybės priemonę (pirkimo pasirinkimo sandorį, suteikiantį savininkui teisę per numatytą laikotarpį konvertuoti jį į fiksuotą paprastųjų ūkio subjekto akcijų skaičių). Tokios priemonės išleidimo ekonominis poveikis yra iš esmės toks pat, kaip tuo pačiu metu išleidus skolos priemonę su išankstinio atsiskaitymo nuostata ir garantijomis įsigyti paprastąsias akcijas, arba išleidžiant skolos priemonę su atskiriama akcijų pirkimo garantija. Visais atvejais ūkio subjektas įsipareigojimo ir nuosavybės elementus balanse pateikia atskirai.

30. Konvertuojamos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų klasifikavimas nėra peržiūrimas dėl galimų pokyčių, kai tampa tikėtina, kad konvertavimo pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota, netgi tada, jei gali pasirodyti, kad pasinaudojimas pasirinkimo sandoriu gali tapti ekonomiškai naudingu tam tikriems turėtojams. Turėtojai ne visada gali elgtis taip, kaip iš jų tikimasi, nes, pavyzdžiui, mokesčių padariniai dėl tokios pačios konversijos įvairiems turėtojams gali būti skirtingi. Be to, konversijos tikėtinumas skirtingu laiku gali keistis. Ūkio subjekto sutartinė prievolė atlikti būsimuosius mokėjimus išlieka atvira ir galima vykdyti tol, kol ji išnyksta dėl konversijos, priemonės galiojimo pabaigos ar kokio kito sandorio.

31. 39 TAS nagrinėjamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas. Nuosavybės priemonės yra priemonės, įrodančios likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus. Todėl, kai sudėtinės finansinės priemonės pradinė balansinė vertė paskirstoma jos nuosavybės ir įsipareigojimo komponentams, nuosavybės komponentui priskiriama likutinė suma, prieš tai atėmus iš visos priemonės tikrosios vertės sumą, nustatytą įsipareigojimo komponentui. Bet kokių išvestinių elementų (pvz., pirkimo pasirinkimo sandorio), įterptų į sudėtinę finansinę priemonę, kitokią nei nuosavybės priemonė (pvz., nuosavybės konversijos pasirinkimo sandorį), vertė įtraukiama į įsipareigojimo komponentą. Balansinių verčių, priskirtų įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams, suma pirminio pripažinimo metu visada yra lygi tikrajai vertei, kuri būtų priskirta tai priemonei kaip visumai. Atskirai pripažįstant priemonės komponentus pirmą kartą, pelno ar nuostolio neturi būti gaunama.

32. Pagal 31 paragrafe aprašomą metodiką obligacijos, konvertuojamos į paprastąsias akcijas, išleidėjas pirmiausiai nustato įsipareigojimo komponento balansinę vertę, įvertindamas panašaus įsipareigojimo (įskaitant bet kokius įterptus ne nuosavybės išvestinius elementus), neturinčio susijusio nuosavybės komponento, tikrąją vertę. Tada nuosavybės priemonės, kurią atspindi pasirinkimo teisė konvertuoti priemonę į paprastąsias akcijas, balansinė vertė nustatoma atimant finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę iš visos sudėtinės priemonės tikrosios vertės.

Supirktos akcijos (žr. taip pat AG36 paragrafą)

33. ***Jeigu ūkio subjektas iš naujo įsigyja savo paties nuosavybės priemones, šių priemonių („supirktos akcijos“) vertė turi būti atimama iš nuosavybės. Joks pelnas ar nuostolis neturi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje dėl ūkio subjektui priklausančių nuosavybės priemonių pirkimo, pardavimo, išleidimo ar atšaukimo. Tokias supirktas akcijas įsigyti ir laikyti gali ūkio subjektas arba kitas konsoliduotos grupės narys. Sumokėtas ar gautas atlygis turi būti tiesiogiai perkeliamas į nuosavybę.***

34. Laikomų supirktų akcijų kiekis pateikiamas atskirai balanse arba aiškinamajame rašte pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“. Jeigu ūkio subjektas iš naujo įsigyja savo paties nuosavybės priemones iš susijusių šalių, jis tai nurodo pagal 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“.

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (žr. taip pat AG37 paragrafą)

35. ***Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su finansine priemone ar jos sudedamąja dalimi, kuri yra finansinis įsipareigojimas, turi būti pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje. Paskirstant nuosavybės priemones turėtojams, jos turi būti debetuojamos tiesiogiai į nuosavybę, atėmus bet kokias susijusias mokesčių išmokas. Nuosavybės paskirstymo sandorių išlaidos, neskaitant ūkio subjekto nuosavybės priemonių, tiesiogiai priskiriamų verslo įsigijimui (apskaitomų pagal 22 TAS), išleidimo išlaidų, turi būti atimamos iš nuosavybės, atėmus bet kokias susijusias mokesčių išmokas.***

36. Finansinės priemonės klasifikavimas į finansinį įsipareigojimą ar nuosavybės priemonę nustato, ar palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su šia priemone, yra pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje. Todėl visi dividendų už akcijas išmokėjimai, laikomi įsipareigojimais, pripažįstami sąnaudomis, kaip ir palūkanos už obligacijas. Panašiai, pelnas ir nuostoliai, susiję su finansinių įsipareigojimų išpirkimu ar perfinansavimu, pripažįstami pelno (nuostolio) ataskaitoje, o nuosavybės priemonių išpirkimas ar perfinansavimas pripažįstamas nuosavybės pokyčiu. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėje atskaitomybėje.

IAS 32

37. Ūkio subjektas paprastai patiria įvairių išlaidų, išleisdamas ar įsigydamas savo paties nuosavybės priemones. Į šias išlaidas gali būti įtraukiami mokesčiai už registraciją ir kitokį reguliavimą, teisininkams, apskaitininkams ir kitiems profesionaliems patarėjams mokamos sumos, taip pat išlaidos spaudai bei žyminiai mokesčiai. Nuosavybės sandorio išlaidos apskaitomos atimant jas iš nuosavybės (atimant bet kokią susijusią mokesčių išmoką) tokiu dydžiu, kiek jos yra papildomos išlaidos, tiesiogiai priskiriamos nuosavybės sandoriams, kurių būtų buvę galima išvengti. Nuosavybės sandorio išlaidos, nutraukus sandorį, pripažįstamos sąnaudomis.

38. Sandorio išlaidos, susijusios su sudėtinės finansinės priemonės išleidimu, paskirstomos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams proporcingai įplaukų paskirstymui. Sandorio išlaidos, bendrai susijusios su daugiau negu vienu sandoriu (pvz., tuo pačiu metu siūlomų akcijų bei kitų akcijų, kotiruojamų vertybinių popierių biržoje, išlaidos), remiantis panašiais sandoriais, racionaliai ir tinkamai paskirstomos minėtiems sandoriams.

39. Sandorio išlaidų suma atimama iš nuosavybės tuo laikotarpiu ir pateikiama atskirai pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“. Susijusi pelno mokesčių suma, pripažįstama tiesiogiai nuosavybe, įtraukiama į bendrą atskaitomybės laikotarpio trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių, kredituojamų arba atimamų iš nuosavybės, sumą, atskleidžiamą pagal 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“.

40. Dividendai, klasifikuojami kaip sąnaudos, gali būti pateikiami pelno (nuostolio) ataskaitoje arba su palūkanomis už kitus įsipareigojimus, arba kaip atskiras straipsnis. Kaip priedas prie šio Standarto reikalavimų palūkanų ir dividendų pateikimui yra taikomi 1 TAS ir 30 TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje*“. Kai kuriais atvejais dėl skirtumų tarp palūkanų ir dividendų, susijusių su tokiais atvejais, kaip mokesčių atskaitymas, pageidautina pelno (nuostolio) ataskaitoje palūkanas ir dividendus pateikti atskirai. Informacija apie mokesčių poveikį pateikiama pagal 12 TAS.

41. Pelnas ir nuostoliai, susiję su finansinio įsipareigojimo balansinės vertės pokyčiais, pripažįstami pajamomis ar išlaidomis pelno (nuostolio) ataskaitoje netgi tada, kai siejasi su priemone, apimančia teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį mainais į pinigus ar kitokį finansinį turtą (žr. 18 paragrafo b) punktą). Pagal 1 TAS ūkio subjektas pelno (nuostolių) ataskaitoje atskirai pateikia bet kokį pelną ar nuostolį, atsirandantį dėl tokių priemonių vertinimo, kai jis yra tiesiogiai susijęs su ūkio subjekto veiklos rezultatų pateikimu.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (taip pat žr. AG38 ir AG39 paragrafus)

42. ***Finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas turi būti tarpusavyje užskaitomi ir balanse pateikiami grynąja suma tada ir tik tada, kai ūkio subjektas:***

a) pagal įstatymą turi įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas;

ir

b) ketina atsiskaityti tik grynuoju pagrindu arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.

Apskaitydamas finansinio turto perdavimą, neatitinkantį pripažinimo nutraukimo požymių, ūkio subjektas neturi tarpusavyje užskaityti perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo (žr. 39 TAS 36 paragrafą).

43. Pagal šį Standartą reikalaujama pateikti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą grynuoju pagrindu, kai tai atspindi ūkio subjekto įvertintus pinigų srautus dėl vienos ar daugiau atskirų finansinių priemonių padengimo. Kai ūkio subjektas turi teisę gauti ar sumokėti vienintelę grynąją sumą ir ketina tai padaryti, iš esmės jis turi tik vienetinį finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą. Kitomis aplinkybėmis finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai pateikiami atskirai vienas nuo kito, remiantis jų savybėmis, kaip ūkio subjekto ištekliai ar prievolės.

44. Pripažinto finansinio turto ir pripažinto finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita ir grynosios sumos pateikimas skiriasi nuo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimo. Nors dėl tarpusavio užskaitos negalima pripažinti pelno ar nuostolio, finansinės priemonės pripažinimo nutraukimas lemia ne tik anksčiau pripažinto straipsnio išbraukimą iš balanso, bet ir pelno arba nuostolio susidarymo galimybę.

45. Užskaitos teisė yra juridinė skolininko teisė pagal sutartį ar kitaip padengti arba kitaip eliminuoti visą ar dalį kreditoriui priklausančios sumos, užskaitant ja drauge su suma, kurią privalo sumokėti kreditorius. Išskirtiniais atvejais skolininkas gali turėti juridinę teisę suma, privaloma mokėti trečiosios šalies, užskaityti sumą, kurią jis pats turi mokėti kreditoriui, jeigu, remiantis visų trijų šalių susitarimu, aiškiai nustatoma skolininko teisė atlikti užskaitą. Kadangi įvairiose juridinėse sistemose užskaitos teisės yra skirtingos (o užskaita yra juridinė teisė), turi būti apsvarstomi įstatymai, susiję su šalių tarpusavio santykiais.

46. Priverstinė teisė užskaityti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą veikia teises ir prievoles, susijusias su finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, ir gali reikšmingai paveikti ūkio subjekto kredito ir likvidumo riziką. Tačiau pats teisės egzistavimas nėra pakankamas užskaitos pagrindas. Neketinant pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, ūkio subjekto būsimųjų pinigų srautų suma ir išsidėstymas laiko atžvilgiu nėra paveikiami. Kai ūkio subjektas ketina pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, tuomet turto ir įsipareigojimo pateikimas grynuoju pagrindu geriau atspindi tikėtinų pinigų srautų sumas ir išsidėstymą laiko atžvilgiu, taip pat tiems pinigų srautams tenkančią riziką. Vienos ar abiejų šalių ketinimas atsiskaityti grynuoju pagrindu be juridinės teisės tai daryti nėra pakankamas pagrindas užskaitai pateisinti, nes teisės ir prievolės, susijusios su atskiru finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, išlieka nepakitusios.

47. Ūkio subjekto ketinimus atsiskaityti už konkretų turtą ar įsipareigojimus gali paveikti jo įprastinis verslas, finansinių rinkų reikalavimai ir kitos aplinkybės, galinčios riboti galimybę atsiskaityti grynuoju pagrindu arba tuo pačiu metu. Kai ūkio subjektas turi užskaitos teisę, bet neketina atsiskaityti grynai arba realizuoti turtą ir įsipareigojimą tuo pačiu metu, teisės poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 76 paragrafą.

48. Tačiau dviejų finansinių priemonių padengimas vienu metu gali būti atliekamas, pavyzdžiui, kliringo namų veikloje organizuotoje finansinėje rinkoje arba vykstant tiesioginiams mainams. Tokiomis aplinkybėmis pinigų srautai iš esmės yra lygūs vienai grynajai vertei ir nėra kredito ar likvidumo rizikos. Kitais atvejais ūkio subjektas gali padengti dvi priemones, gaudamas ir sumokėdamas skirtingas sumas, prisiimdamas kredito riziką dėl visos turto sumos arba likvidumo riziką dėl visos įsipareigojimo sumos. Tokia rizika gali būti didelė, nors tikėtina, kad taip bus palyginti trumpą laiką. Atitinkamai, finansinio turto realizavimas ir finansinio įsipareigojimo padengimas laikomi vienalaikiais tik tada, kai sandoriai įvyksta tuo pačiu momentu.

49. 42 paragrafe išdėstytos sąlygos paprastai nėra tenkinamos ir tarpusavio užskaita nėra tinkama, kai:

a) naudojamos kelios skirtingos finansinės priemonės, kad viršytų vienos finansinės priemonės savybes („sintetinė priemonė“);

b) finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas atsiranda dėl finansinių priemonių, turinčių tokią pačią pirminę riziką (pavyzdžiui, turtas ir įsipareigojimai išankstinių sutarčių ar kitų išvestinių priemonių portfelyje), bet įtraukiančių skirtingus sandorio partnerius;

c) finansinis ar kitas turtas įkeičiamas už finansinius įsipareigojimus be pirmenybės teisės nukreipti išieškojimą į kitokį turtą.

d) finansinį turtą skolininkas yra atidavęs pagal pasitikėjimo teisę prievolei apmokėti, kreditoriui nepriėmus to turto prievolei padengti (pavyzdžiui, atskaitymų fondo sudarymas);

arba

e) prievoles, patirtas dėl įvykių, dėl kurių atsirado nuostoliai, turės padengti trečioji šalis, pateikiant pretenziją remiantis draudimo polisu.

50. Ūkio subjektas, atliekantis daug finansinių priemonių sandorių su viena šalimi, gali su ja sudaryti "bendrąją tarpusavio užskaitos sutartį". Tokia sutartis leidžia atlikti vienintelį grynąjį visų finansinių priemonių, kurias apima sutartis, padengimą įsipareigojimų nesilaikymo arba sutarties nutraukimo atveju. Tokias sutartis paprastai sudaro finansinės institucijos, siekdamos apsaugoti nuo nuostolių, bankroto ar kitų įvykių, dėl kurių sandorio šalis nepajėgtų įvykdyti savo prievolių. Dėl bendrosios tarpusavio užskaitos sutarties paprastai atsiranda užskaitos teisė, kuri tampa priverstinė ir paveikia atskiro finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų realizavimą ar atsiskaitymą už juos tik po tam tikro įsipareigojimų nevykdymo įvykio ar kitomis aplinkybėmis, kurių nesitikima normaliomis verslo sąlygomis. Bendroji tarpusavio užskaitos sutartis nesuteikia pagrindo užskaitai, kol nėra tenkinami abu 42 paragrafe nurodyti kriterijai. Kai finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas, kuriems taikoma bendroji tarpusavio užskaitos sutartis, nėra užskaitomi, sutarties įtaka ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiama pagal 76 paragrafą.

PATEIKIMAS

51. Šio Standarto reikalaujamų pateikimų tikslas – nurodyti informaciją, kuri išplėstų supratimą apie finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei, rezultatams bei pinigų srautams ir padėtų įvertinti būsimųjų pinigų srautų, susijusių su tomis priemonėmis, sumas, išsidėstymą laiko atžvilgiu ir tikėtinumą.

52. Finansinių priemonių sandoriai gali baigtis tuo, kad ūkio subjektas prisiima ar perduoda kitai šaliai vieną arba daugiau toliau aprašomų finansinės rizikos rūšių. Reikalaujama pateikti tokią informaciją, kuri padėtų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti rizikos, susijusios su finansinėmis priemonėmis, mastą.

a) *Rinkos rizika* apima tris rizikos rūšis:

i) *valiutos kurso rizika* – rizika, kad finansinių priemonių vertė svyruos dėl užsienio valiutų keitimo kursų pokyčių.

ii) *tikrosios vertės palūkanų normos rizika* – rizika, kad finansinių priemonių tikroji vertė svyruos dėl rinkos palūkanų normos pokyčių.

iii) k*ainos rizika* – rizika, kad finansinių priemonių vertė svyruos dėl rinkos kainų pokyčių, nepaisant to, ar tuos pokyčius nulėmė veiksniai, būdingi atskirai priemonei ar jos išleidėjui, ar veiksniai, darantys įtaką visoms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje.

Rinkos rizika apima ne tik nuostolio galimybes, bet ir pelno galimybes.

b) *Kredito rizika* – rizika, kad viena finansinės priemonės šalis neįvykdys prievolės, o kita šalis dėl to patirs finansinį nuostolį.

c) *Likvidumo rizika*, dar vadinama *finansavimo rizika* – rizika, kad ūkio subjektas patirs sunkumų kaupdamas lėšas su finansinėmis priemonėmis susijusiems įsipareigojimams vykdyti. Likvidumo rizika gali atsirasti dėl nesugebėjimo parduoti finansinį turtą už kainą, artimiausią jo tikrajai vertei.

d) *Pinigų srautų palūkanų normos rizika* – rizika, kad būsimi finansinių priemonių pinigų srautai svyruos dėl rinkos palūkanų normų pokyčių. Pavyzdžiui, laisvai kintančios normos skolos priemonės atveju tokių svyravimų pasekmė yra faktinės finansinės priemonės palūkanų normos pokytis, paprastai be atitinkamo jos tikrosios vertės pokyčio.

Finansinių priemonių formatas, vieta finansinėje atskaitomybėje ir grupės

53. Pagal šį Standartą nenustatomas nei informacijos, kurią reikia pateikti, formatas, nei vieta finansinėje atskaitomybėje. Informacijos kiekio, pateikiamo finansinėse ataskaitose, nebūtina pakartoti finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Pateikimai gali apimti aprašomuosius apibūdinimus ir konkrečių duomenų derinį pagal priemonių pobūdį ir jų santykinę svarbą šiam ūkio subjektui.

54. Tai, kaip detaliai reikia atskleisti konkrečias finansines priemones, sprendžiama remiantis profesine nuomone ir atsižvelgiant į santykinę tų priemonių svarbą. Būtina nustatyti finansinės atskaitomybės pusiausvyrą, nes daugybė detalių gali trukdyti finansinės atskaitomybės vartotojams, o viską pernelyg apibendrinant, galima nustelbti svarbią informaciją. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas yra daugelio finansinių priemonių supanašiomis savybėmis šalis, ir nė viena iš sutarčių atskirai nėra reikšminga, reikėtų pateikti priemonių grupių santrauką. Kita vertus, informacija apie atskirą priemonę gali būti svarbi tada, kai priemonė sudaro, pavyzdžiui, svarbią ūkio subjekto kapitalo struktūros dalį.

55. Ūkio subjekto vadovybė grupuoja finansines priemones į grupes, atitinkančias pateiktos informacijos pobūdį, atsižvelgiant į tokius klausimus, kaip, pvz., priemonių savybės ir taikomas vertinimo pagrindas. Bendrąja prasme straipsniai, vertinami pagal savikainą arba amortizuotą savikainą, grupuojant atskiriami nuo straipsnių, vertinamų tikrąja verte. Pateikiama pakankama informacija, leidžianti sutikrinti svarbias balanso straipsnių eilutes. Kai ūkio subjektas yra finansinių priemonių, kurioms šio Standarto reikalavimai netaikomi, šalis, tos priemonės sudaro finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų grupę arba kelias grupes, kurioms šio Standarto reikalavimai netaikomi. Šių finansinių priemonių pateikimas atliekamas pagal kitus TFAS.

Rizikos valdymo politika ir apsidraudimo veikla

56. ***Ūkio subjektas turi apibūdinti savo finansinės rizikos valdymo tikslus ir politiką, įskaitant politiką, susijusią su kiekvienos didesnės prognozuojamų sandorių rūšies apsidraudimu, kai tokiems sandoriams taikoma apsidraudimo sandorių apskaita.***

57. Pateikdamas specifinę informaciją apie finansinių priemonių likučius ir sandorius, ūkio subjektas taip pat pateikia susijusios rizikos ir tų priemonių verslo tikslų analizę (tiek, kiek šios finansinės priemonės yra naudojamos). Vadovybės politikos dėl rizikų, susijusių su finansinėmis priemonėmis, kontrolės įvertinimas apima nuostatas dėl apsidraudimo nuo rizikos, rizikos koncentracijų vengimo ir reikalavimų įkeičiamam turtui, siekiant sušvelninti kredito riziką. Toks įvertinimas suteikia vertingos papildomos informacijos, nepriklausomos nuo konkrečių, tuo metu laikomų ar esančių nepadengtų priemonių.

58. ***Ūkio subjektas atskirai turi pateikti informaciją apie įvardintus tikrosios vertės apsidraudimo sandorius, pinigų srautų apsidraudimo sandorius ir grynosios investicijos į užsienio įmonę apsidraudimo sandorius:***

a) apsidraudimo aprašymą;

b) finansinių priemonių, įvardintų apsidraudimo priemonėmis, aprašymą ir jų tikrąsias vertes balanso dieną;

IAS 32

c) rizikos rūšių, nuo kurių apsidraudžiama, pobūdį;

ir

d) pinigų srautų apsidraudimo laikotarpius, kada pinigų srautai turėtų būti gauti, kada juos tikimasi įtraukti į pelną arba nuostolį ir bet kokių prognozuojamų sandorių, kuriems anksčiau buvo taikyta apsidraudimo sandorių apskaita, bet kurių nebesitikima įvyksiant, aprašymą.

59. ***Kai apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis pinigų srautų apsidraudimo atveju buvo tiesiogiai įtrauktas į nuosavybę per nuosavybės pokyčių ataskaitą, ūkio subjektas turi pateikti:***

a) sumą, kuri buvo perkelta į nuosavybę per laikotarpį;

b) sumą, kuri buvo išbraukta iš nuosavybės ir įtraukta į atskaitomybės laikotarpio pelną arba nuostolį;

ir

c) sumą, kuri buvo išbraukta iš nuosavybės per laikotarpį ir pridėta prie nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo įsigijimo savikainos ar kitos balansinės vertės pirminio įvertinimo labai tikėtino prognozuojamo sandorio atveju.

Nuostatos, sąlygos ir apskaitos politika

60. ***Kiekvienos finansinio turto, finansinio įsipareigojimo ir nuosavybės priemonės grupės atžvilgiu ūkio subjektas turi pateikti:***

a) informaciją apie finansinių priemonių mastą ir pobūdį, įskaitant svarbias nuostatas ir sąlygas, galinčias turėti įtakos būsimųjų pinigų srautų dydžiui, išsidėstymui laiko atžvilgiu ir tikimybei;

ir

b) informaciją apie priimtą apskaitos politiką ir metodus, įskaitant pripažinimo kriterijus ir taikomo vertinimo pagrindą.

61. ***Kaip apskaitos politikos dalį kiekvienos finansinio turto kategorijos atžvilgiu ūkio subjektas turi nurodyti, ar reguliarūs finansinio turto pirkimai ir pardavimai apskaitomi pagal prekybos datą, ar pagal atsiskaitymo datą (žr. 39 TAS 38 paragrafą).***

62. Sutartinės finansinių priemonių nuostatos ir sąlygos veikia būsimųjų pinigų įplaukų ir priemonės šalių mokėjimų sumą, išsidėstymą laike ir tikimybę. Kai atskira finansinė priemonė arba visa klasė svarbi ūkio subjekto finansinei padėčiai arba jo būsimiems veiklos rezultatams, turi būti nurodomos jos nuostatos ir sąlygos. Jei atskira priemonė būsimiesiems ūkio subjekto pinigų srautams nėra svarbi, pagrindinės priemonių savybės aprašomos nurodant tam tikras panašių priemonių grupes.

63. Jeigu ūkio subjekto turima ar išleista atskira finansinė priemonė arba finansinių priemonių grupė sudaro reikšmingą 52 paragrafe paminėtos rizikos galimybę, tuomet nuostatos ir sąlygos, kurių pateikimo reikalaujama, apima:

a) pagrindinę, patvirtintą, nominalią arba panašią sumą, kuri kai kurių išvestinių priemonių, pvz., pasikeitimo palūkanų norma sandorių, atveju gali būti suma (sutartyje vadinama skaičiavimo verte), kuria grindžiami būsimieji mokėjimai;

b) galutinio termino, galiojimo pabaigos arba įvykdymo datą;

c) kiekvienos priemonės šalies turimus išankstinio atsiskaitymo pasirinkimo sandorius, įskaitant laikotarpį arba datą, kada šie pasirinkimo sandoriai gali būti panaudojami, ir panaudojimo kainą arba kainų svyravimo ribas;

d) kurios nors priemonės šalies turimus pasirinkimo sandorius, skirtus konvertuoti ar pakeisti kita finansine priemone arba kuriuo nors kitu turtu ar įsipareigojimais; laikotarpį ar datą, kai pasirinkimo sandoriai gali būti panaudojami, bei konversijos arba keitimo santykį(-ius);

e) numatytų būsimųjų pinigų įplaukų sumas ir išsidėstymą laiko atžvilgiu arba priemonės pagrindinės sumos mokėjimus, įskaitant grąžinimus dalimis ir bet kokį atskaitymų fondą ar panašius reikalavimus;

f) patvirtintą normą arba palūkanų, dividendų mokėjimą ar kokį kitą pagrindinės sumos grąžinimo būdą, taip pat mokėjimų išdėstymą laiko atžvilgiu;

g) turimą turtą, įkeistą finansinio turto atveju arba įkeistą finansinio įsipareigojimo atveju;

h) valiutą, kuria turi būti pateikiamos įplaukos ar išmokos tuo atveju, kai priemonės pinigų srautai yra denominuoti kita valiuta nei ta, kuria rengiama ūkio subjekto atskaitomybė;

i) informaciją, būtiną tada, kai priemonė, apibūdinama a)-h), punktais yra perduodama pagal mainų sandorį;

ir

j) kiekvieną priemonės sąlygą arba susijusią sąlygą, kurią pažeidus reikšmingai pasikeistų bet kuri kita sąlyga (pvz.: maksimalus skolos ir kapitalo santykis pagal obligacijos sąlygą, kurią pažeidus, reikėtų nedelsiant sumokėti visą pagrindinę obligacijos sumą).

64. Kai finansinės priemonės pateikimas balanse skiriasi nuo priemonės teisinės formos, rekomenduotina, kad ūkio subjektas finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte paaiškintų priemonės pobūdį.

65. Informacija apie finansinių priemonių mastą ir pobūdį yra naudingesnė tada, kai nurodo visus konkrečių priemonių santykius, kurie gali daryti žymią įtaką būsimųjų ūkio subjekto pinigų srautų sumoms, išsidėstymui laike ar tikimybei. Pavyzdžiui, gali būti svarbu atskleisti apdraudimo santykius, pvz., tokį, kuris gali egzistuoti, kai ūkio subjektas turi investiciją į akcijas, už kurias jis yra nusipirkęs pardavimo pasirinkimo sandorį. Tai, kaip dėl turto ir įsipareigojimų tarpusavio santykių keičiasi galima rizika, finansinės atskaitomybės vartotojui gali paaiškėti iš informacijos, apibūdintos 63 paragrafe, bet tam tikromis aplinkybėmis būtinas papildomos informacijos pateikimas.

66. Pagal 1 TAS ūkio subjektas pateikia visas svarbias apskaitos politikos nuostatas, įskaitant tiek priimtus bendruosius principus, tiek tų principų taikymo sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, atsirandantiems(-čioms) iš ūkio subjekto veiklos, metodą. Finansinių priemonių atveju toks pateikimas apima:

a) kriterijus, taikomus nustatant, kada reikia pripažinti finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą ir nutraukti jo pripažinimą;

b) vertinimo pagrindą, taikomą finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams tiek atliekant pirminį pripažinimą, tiek vėliau;

ir

c) pagrindą, kuriuo pripažįstamos ir vertinamos pajamos bei sąnaudos, atsirandančios dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų.

IAS 32

Palūkanų normos rizika

67. ***Kiekvienos finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų grupės atžvilgiu ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie galimą šios grupės turto ar įsipareigojimų palūkanų normos riziką, įskaitant:***

a) sutartines kainų keitimo arba galiojimo pabaigos datas - tas, kurios yra ankstesnės;

ir

b) jei taikytina - faktines palūkanų normas.

68. Ūkio subjektas pateikia informaciją apie patiriamą riziką dėl vyraujančios palūkanų normos lygio pasikeitimo. Rinkos palūkanų normų pasikeitimai turi tiesioginę įtaką sutarties pagrindu nustatytiems pinigų srautams, susijusiems su tam tikru finansiniu turtu ir finansiniais įsipareigojimais (pinigų srautų palūkanų normos rizika), o kito turto ar įsipareigojimų tikrajai vertei (tikrosios vertės palūkanų normos rizika).

69. Informacija apie galiojimo pabaigos datas (ar kainų keitimo datas, kai šios yra ankstesnės) parodo laikotarpį, kai palūkanų normos yra fiksuotos, o informacija apie faktines palūkanų normas parodo tų normų stabilumo lygį. Šios informacijos pateikimas suteikia finansinės atskaitomybės vartotojams galimybę įvertinti tikrosios vertės palūkanų normos riziką, nuo kurios ūkio subjektas nėra apsaugotas, tuo pačiu įvertinant pelno ar nuostolio galimybę. Priemonių, perkainotų pagal palūkanų rinkos normą galiojimui nepasibaigus, atžvilgiu yra svarbiau atskleisti ne laikotarpį iki galiojimo pabaigos, o laikotarpį iki kito kainų keitimo.

70. Kad informacija apie sutartinių kainų keitimų ir galiojimo pabaigos datas būtų išsamesnė, ūkio subjektas gali pasirinkti pateikti informaciją apie numatomą kainų keitimą ar galiojimo pabaigą tada, kai tokios datos reikšmingai skiriasi nuo sutartinių datų. Pavyzdžiui, tokia informacija gali būti ypatingai svarbi tada, kai ūkio subjektas pagrįstai ir patikimai gali numatyti fiksuotos normos hipotekinių paskolų sumą, kuri bus grąžinta prieš pasibaigiant terminui, ir naudoja šią informaciją savo palūkanų normos rizikai valdyti. Papildomoje informacijoje nurodoma, kad ši informacija yra paremta vadovybės būsimų įvykių lūkesčiais, paaiškinamos kainų keitimo arba galiojimo pabaigos datų prielaidos ir nurodoma, kiek tos prielaidos skiriasi nuo sutartinių datų.

71. Ūkio subjektas nurodo, kurie iš jo finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų yra:

a) neapsaugoti nuo tikrosios vertės palūkanų normos rizikos, pvz., finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai su fiksuota palūkanų norma;

b) neapsaugoti nuo pinigų srautų palūkanų normos rizikos, pvz., finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai su laisvai kintančia palūkanų norma, nustatoma keičiantis rinkos palūkanų normoms;

ir

c) netiesiogiai priklausomi nuo palūkanų normos rizikos, pvz., tam tikros investicijos į nuosavybės priemones.

72. 67 paragrafo b) punkte pateikiamas reikalavimas taikomas obligacijoms, skolos raštams ir panašioms finansinėms priemonėms, kuriose numatyti būsimieji mokėjimai, sudarantys grąžinamąją sumą turėtojui ir išlaidas išleidėjui, atspindėdami pinigų laiko vertę. Šis reikalavimas netaikomas finansinėms priemonėms, pvz., investicijoms į nuosavybės priemones ir išvestinėms priemonėms, neturinčioms nustatytos faktinės palūkanų normos. Pavyzdžiui, nors palūkanų normos išvestinės priemonės (įskaitant pasikeitimo sandorius, išankstinės normos sutartis ir pasirinkimo sandorius) nėra apsaugotos nuo tikrosios vertės arba pinigų srautų rizikos dėl rinkos palūkanų normų pokyčių, nereikalaujama nurodyti faktinės palūkanų normos. Tačiau pateikdamas informaciją apie faktinę palūkanų normą ūkio subjektas nurodo tai, kokį poveikį jo palūkanų normos rizikai turi tokie, kaip pasikeitimo palūkanų norma, apsidraudimo sandoriai.

73. Ūkio subjektas gali būti neapsaugotas nuo palūkanų normos rizikos dėl sandorio, kurio metu balanse nepripažįstamas joks finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas pateikia informaciją, pagal kurią finansinės atskaitomybės vartotojai galėtų suprasti jo rizikos pobūdį ir mastą. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas pasižada skolinti lėšas fiksuota palūkanų norma, paprastai atskleidžiama skolinamosios sumos patvirtinta pagrindinė suma, palūkanų norma ir galiojimo terminas bei svarbios sandorio nuostatos ir sąlygos, dėl kurių gali kilti palūkanų normos rizika.

74. Ūkio subjekto verslo pobūdis ir jo veiklos su finansinėmis priemonėmis apimtis nulemia tai, ar informacija apie palūkanų normos riziką bus pateikiama aprašomuoju būdu, lentelėse ar abiem būdais. Jei ūkio subjektas turi daug finansinių priemonių, neapsaugotų nuo tikrosios vertės ar pinigų srautų palūkanų normos rizikos, jis gali pasirinkti vieną arba kelis toliau pateikiamus informacijos pateikimo būdus:

a) Finansinių priemonių, neapsaugotų nuo palūkanų normos rizikos, balansinės sumos gali būti pateikiamos lentelėje, sugrupuotos pagal tai, kurių priemonių sutartinis galiojimo laikotarpis pasibaigs arba kurių kainų keitimas bus įvykdytas tokiais laikotarpiais po balanso datos:

i) per vienerius metus ar mažiau;

ii) per daugiau negu vienerius metus, bet mažiau negu per dvejus;

iii) per daugiau negu dvejus metus, bet mažiau negu per trejus;

iv) per daugiau negu trejus metus, bet mažiau negu per ketverius;

v) per daugiau negu ketverius metus, bet mažiau negu per penkerius;

vi) per daugiau negu penkerius metus.

b) Kada ūkio subjekto veiklos rezultatams didelę įtaką daro palūkanų normos rizikos lygis arba šio lygio pokyčiai, pageidautina detalesnė informacija. Toks ūkio subjektas, kaip bankas, gali pateikti, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių atskiras balansinių verčių grupes, kurių sutartinio galiojimo termino pabaigos arba kainų pakeitimo tikimasi:

i) per vieną mėnesį arba mažiau po balanso datos;

ii) per daugiau negu vieną mėnesį, tačiau neviršijant trijų mėnesių po balanso datos ribos;

ir

iii) per daugiau negu tris mėnesius, tačiau neviršijant dvylikos mėnesių po balanso datos ribos.

c) Panašiai ūkio subjektas lentelėje gali nurodyti savo pinigų srautų palūkanų normos riziką, parodydamas laisvai kintančios normos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurių galiojimo termino pabaiga bus skirtingais būsimaisiais laikotarpiais, bendrąją balansinę vertę

d) Gali būti atskleidžiama atskiros finansinės priemonės palūkanų normos informacija. Kita vertus, svertinės vidutinės normos ar normų svyravimo spektras gali būti pateikiamas pagal kiekvieną finansinių priemonių grupę. Ūkio subjektas gali sugrupuoti į atskiras grupes priemones, denominuotas skirtingomis valiutomis arba turinčias iš esmės besiskiriančią kredito riziką, kai dėl minėtų veiksnių priemonės turi iš esmės skirtingas faktines palūkanų normas.

IAS 32

75. Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektas gali pateikti naudingą informaciją apie galimą savo palūkanų normų riziką, nurodydamas hipotetinę pokyčių rinkos palūkanų normose įtaką savo finansinių priemonių tikrajai vertei ir būsimam pelnui arba nuostoliui bei pinigų srautams. Tokia informacija gali būti paremta, pavyzdžiui, vieno procentinio punkto (100 bazinių taškų) rinkos palūkanų normų pokyčiu, atsirandančiu balanso dieną. Palūkanų normų pokyčio padarinius sudaro palūkanų pajamų ir sąnaudų pasikeitimai, siejami su laisvai kintančios palūkanų normos finansinėmis priemonėmis, bei pelnas ar nuostoliai, atsiradę dėl fiksuotos normos priemonių tikrosios vertės pasikeitimų. Apskaitomosios palūkanų normos jautrumas gali ribotis palūkanų normos pokyčio tiesiogine įtaka su palūkanomis susietoms finansinėms priemonėms, pripažįstama balanso dieną, nes netiesioginė normų pokyčio įtaka finansinėms rinkoms ir konkrečioms įmonėms paprastai negali būti patikimai prognozuojama. Pateikdamas palūkanų normos jautrumo informaciją ūkio subjektas nurodo pagrindą, pagal kurį jis paruošė informaciją, įtraukdamas visas svarbias prielaidas.

Kredito rizika

76. ***Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie galimą kredito riziką kiekvienos finansinio turto ar kitų kredito rizikos veikiamų straipsnių grupės atžvilgiu, įskaitant:***

a) sumą, kuri geriausiai atspindi jo maksimalią kredito riziką balanso dieną, neatsižvelgdamas į jokio įkeisto turto tikrąją vertę tuo atveju, jei kitos šalys nevykdo savo įsipareigojimų pagal finansines priemones;

ir

b) svarbias kredito rizikos koncentracijas.

77. Ūkio subjektas pateikia informaciją, susijusią su kredito rizika, tam, kad jo finansinės atskaitomybės vartotojai galėtų įvertinti mastą, kuriuo pinigų įplaukos iš finansinio turto, pripažinto balanso dieną, galėtų sumažėti dėl to, kad kitos šalys nevykdo savo įsipareigojimų, arba kiek pinigų išmokų galėtų įvykti dėl kitų su kredito rizika siejamų straipsnių (pvz., išvestinės kredito priemonės ar trečios šalies išleistos įsipareigojimo garantijos). Toks nevykdymas yra nuostolio, pripažįstamo ūkio subjekto pelnu arba nuostoliu, priežastis. Pagal 76 paragrafą nereikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų būsimųjų nuostolių galimybės įvertinimą.

78. Sumų, neapsaugotų nuo kredito rizikos, neatsižvelgiant į potencialius nuostolių atstatymus realizavus įkeistą turtą („ūkio subjekto maksimalios galimos kredito rizikos“) pateikimo tikslai yra šie:

a) teikti finansinės atskaitomybės vartotojams pastovų nuo kredito rizikos neapsaugotos sumos vertinimo matą finansinio turto ir kitų kredito rizikos veikiamų straipsnių atžvilgiu;

ir

b) atsižvelgti į galimybę, kad maksimalus neapsisaugojimo nuo rizikos laipsnis gali skirtis nuo balanso dieną pripažintos finansinio turto balansinės vertės.

79. Pripažinto finansinio turto, kuris nėra apsaugotas nuo kredito rizikos, atveju balansinė turto vertė, pripažįstama balanse, atėmus bet kokius taikomus atidėjinius nuostoliams, paprastai atitinka sumą, kuriai tenka kredito rizika. Pavyzdžiui, pasikeitimo palūkanų norma sandorio, apskaitomo tikrąja verte, atveju maksimali galima nuo nuostolių neapsaugota suma balanso dieną paprastai yra balansinė vertė, nes ji perteikia minėto pasikeitimo sandorio pakeitimo kitu (įsipareigojimų nevykdymo atveju) išlaidas dabartinėmis rinkos kainomis. Tokiomis aplinkybėmis kartu su balanse pateikta informacija papildomai pateikti informacijos nebūtina. Kita vertus, ūkio subjekto maksimalus galimas nuostolis tam tikrų finansinių priemonių atžvilgiu gali reikšmingai skirtis nuo jų balansinės vertės ir nuo kitų pateiktų sumų, pvz., jų tikrosios vertės arba pagrindinės sumos. Tokiomis aplinkybėmis reikalinga pateikti papildomą informaciją, siekiant atitikti 76 paragrafo a) punkto reikalavimus.

80. Finansinis turtas, priklausantis nuo teisiškai įtvirtintos finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaitos teisės, nėra pateikiamas balanse iš jo atėmus atitinkamą įsipareigojimą, jei nenumatoma, kad atsiskaitymas už jį vyks grynuoju pagrindu arba tuo pačiu momentu. Vis dėlto, remiantis 76 paragrafu, ūkio subjektas, pateikdamas informaciją, turi pateikti ir informaciją apie teisiškai įtvirtintą tarpusavio užskaitą. Pavyzdžiui, kai ateina laikas ūkio subjektui gauti lėšas realizavus finansinį turtą prieš tokios pat ar didesnės sumos finansinio įsipareigojimo, kuriam ūkio subjektas taiko tarpusavio užskaitos teisę, įvykdymą, ūkio subjektas gali pasinaudoti tokia tarpusavio užskaitos teise tam, kad nepatirtų nuostolių dėl galimo sutarties šalies įsipareigojimo nevykdymo. Tačiau jei ūkio subjektas dėl įsipareigojimų nevykdymo pratęsia (arba gali pratęsti) finansinio turto galiojimo terminą, neatsparumas kredito rizikai vis tiek egzistuotų, jei peržiūrėtose nuostatose būtų numatoma, kad lėšų gavimas bus atidėtas vėlesnei datai už įsipareigojimo padengimo datą. Informuodamas finansinės atskaitomybės vartotojus apie tai, kiek kredito rizika buvo sumažinta konkrečiu metu, ūkio subjektas pateikia informaciją apie esamą tarpusavio užskaitos teisę ir poveikį, kai numatoma, kad mokėjimas už turtą bus gautas taip, kaip nurodyta šio finansinio turto nuostatose. Kai finansinis įsipareigojimas, kuriam taikoma tarpusavio užskaitos teisė, turi būti įvykdomas prieš finansinio turto atitinkamo padengimo įvykdymą, ūkio subjektas nėra apsaugotas nuo kredito rizikos visos balansinės turto vertės mastu, jei sutarties šalis nusižengia savo įsipareigojimui jau po to, kai įsipareigojimas yra padengtas.

81. Ūkio subjektas gali būti sudaręs vieną ar daugiau bendrų tarpusavio užskaitos susitarimų, kurie jo naudojami galimiems kredito nuostoliams mažinti, bet neatitinka tarpusavio užskaitos kriterijų. Kai bendras tarpusavio užskaitos susitarimas reikšmingai sumažina kredito riziką, susijusią su finansiniu turtu, kuris nebuvo užskaitomas su tos pačios šalies finansiniais įsipareigojimais, ūkio subjektas pateikia papildomą informaciją, susijusią su šio susitarimo daromu poveikiu. Toks pateikimas parodo, kad:

a) kredito rizika, susijusi su finansiniu turtu, priklausomu nuo bendros tarpusavio užskaitos sutarties, eliminuojama tik tiek, kiek finansinių įsipareigojimų bus padengta jau po to, kai ta pati sutarties šalis bus realizavusi atitinkamą turtą;

ir

b) dydis, kuriuo bendroji galima ūkio subjekto kredito rizika sumažinama bendra tarpusavio užskaitos sutartimi, per trumpą laiką nuo balanso datos gali iš esmės pasikeisti, nes rizikai turi įtakos kiekvienas po užskaitos susitarimo įvykstantis sandoris.

Taip pat rekomenduotina, kad ūkio subjektas nurodytų savo bendros tarpusavio užskaitos sutarties nuostatas, kurias taikant sumažėja jo kredito rizikos laipsnis.

82. Ūkio subjektas gali būti neapsaugotas nuo kredito rizikos dėl tokio sandorio, kurio atveju joks finansinis turtas nepripažįstamas balanse (pvz., finansinės garantijos arba kredito išvestinės priemonės sandorio). Garantija už kitos šalies prievolę sukuria įsipareigojimą ir neapsaugoja garantuotojo nuo kredito rizikos, į kurią atsižvelgiama pateikiant informaciją, būtiną pagal 76 paragrafą.

83. Kredito rizikos koncentracijos nurodomos, kai pateikus kitą informaciją apie ūkio subjekto verslo pobūdį ir finansinę būklę jų akivaizdžiai nematyti, tačiau jos tampa galimų didelių nuostolių priežastimi tada, jei kitos šalys nevykdo įsipareigojimų. Nustatant tokias koncentracijas, reikalingi vadovybės profesine nuomone pagrįsti sprendimai, įvertinantys šio ūkio subjekto ir jo skolininkų aplinkybes. 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*“ teikiami nurodymai, kaip nustatyti pramonės ir geografinius segmentus, kuriuose gali susidaryti kredito rizikos koncentracijos.

84. Kredito rizikos koncentracijos gali kilti dėl paskolų vienam skolininkui ar skolininkų grupėms, turinčiam(-ioms) panašių būdingų bruožų, suteikimo, kai tikimasi, kad jų įsipareigojimų vykdymo pajėgumą panašiai veiks ekonominių bei kitų sąlygų pokyčiai. Būdingos savybės, dėl kurių gali atsirasti rizikos koncentracijos, apima skolininkų veiklos pobūdį (pvz., pramonę, kurioje jie veikia) ar geografinį regioną, kuriame ši veikla vykdoma, ir paskolos gavėjų grupių kreditingumo lygį. Pavyzdžiui, naftos ir dujų pramonės įrenginių gamintojas, pardavęs savo produktus, paprastai turi iš prekybos gautinų sumų, kurių neapmokėjimo riziką veikia ekonominiai pasikeitimai naftos ir dujų pramonėje. Bankas, paprastai skolinantis tarptautiniu lygiu, gali turėti daug neapmokėtų paskolų, suteiktų mažiau išsivysčiusioms šalims, o banko gebėjimą tokias paskolas susigrąžinti gali nepalankiai veikti vietinės ekonominės sąlygos.

IAS 32

85. Rizikos koncentracijų pateikimas apima bendros charakteristikos, būdingos kiekvienai koncentracijai, aprašymą, taip pat maksimalų galimos kredito rizikos koncentracijos, susijusios su visu finansiniu turtu, kuriam būdinga ši charakteristika, dydį.

Tikroji vertė

86. ***Išskyrus 90 paragrafe nurodytas išimtis, ūkio subjektas turi nurodyti kiekvienos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų klasės tikrąją vertę tokiu būdu, kuris leistų ją palyginti su atitinkama balanse esančia balansine verte. 39 TAS pateikiami tikrosios vertės nustatymo nurodymai.***

87. Informacija apie tikrąją vertę plačiai naudojama verslo tikslams nustatant bendrą ūkio subjekto finansinę būklę ir priimant sprendimus dėl konkrečių finansinių priemonių. Ji taip pat labai svarbi daugeliui sprendimų, kuriuos priima finansinės atskaitomybės vartotojai, nes dėl daugelio aplinkybių atspindi finansinių rinkų nuostatą dėl tikėtinų būsimųjų pinigų srautų, susijusių su šia priemone, dabartinės vertės. Tikrosios vertės žinojimas suteikia galimybę palyginti finansines priemones, turinčias iš esmės tokias pačias ekonomines charakteristikas, nepaisant jų naudojimo paskirties ir to, kas ir kada jas išleido arba įsigijo. Tikrosios vertės leidžia neutraliai įvertinti vadovybės valdymą, turint galimybę stebėti jos sprendimų pirkti, parduoti ar laikyti finansinį turtą ir prisiimti, išlaikyti ar padengti finansinius įsipareigojimus pasekmes. Jei ūkio subjektas savo balanse nevertina finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo tikrąja verte, jis pateikia informaciją apie tikrąją vertę, kartu pateikdamas papildomą informaciją.

88. Kai finansinių priemonių balansinė vertė yra pagrįstai suapvalinta tikroji vertė, tokių finansinių priemonių, kaip, pvz., trumpalaikių dėl prekybos gautinų ir mokėtinų sumų, tikrosios vertės pateikti nebūtina.

89. Pateikdamas tikrąsias vertes, ūkio subjektas grupuoja finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus į grupes, o tarpusavyje jas užskaito tik tiek, kiek jų atitinkamos balansinės vertės užskaitomos balanse.

90. ***Jeigu, remiantis 39 TAS, investicijos į nekotiruojamas nuosavybės priemones arba išvestines priemones, susijusias su šiomis nuosavybės priemonėmis, vertinamos pagal savikainą, nes jų tikrosios vertės negalima patikimai nustatyti, šis faktas turi būti nurodytas kartu su šių finansinių priemonių aprašymu, jų balansine verte, paaiškinimu, kodėl tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, ir, jeigu įmanoma, įvertinimų, nuo kurių gali priklausyti tikroji vertė, mastą. Be to, jei finansinis turtas, kurio tikrosios vertės anksčiau nebuvo galima patikimai nustatyti, yra parduodamas, turi būti nurodamas šis faktas, tokio finansinio turto balansinė vertė pardavimo metu ir pripažinto pelno ar nuostolio suma.***

91. Jeigu pagal 39 TAS investicijos į nekotiruojamas nuosavybės priemones arba išvestinės priemonės, susijusios su šiomis nuosavybės priemonėmis, yra vertinamos pagal savikainą, nes jų tikrųjų verčių negalima patikimai nustatyti, tuomet informacijos apie tikrąsias vertes, nurodytos 86 ir 92 paragrafuose, pateikti nereikalaujama. Tada informacija finansinės atskaitomybės vartotojams pateikiama taip, kad jiems būtų lengviau susikurti savo pačių nuomonę apie galimų skirtumų dydį tarp tokio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų balansinės ir tikrosios verčių. Kartu su tikrųjų verčių nepateikimo priežasties paaiškinimu ir pagrindinių tokių finansinių priemonių ypatybių, susijusių su jų verte, apibūdinimu pateikiama informacija apie tų finansinių priemonių rinką. Kartais priemonių nuostatos ir sąlygos, pateiktos pagal 60 paragrafą, teikia pakankamai informacijos. Kai vadovybė turi tam tvirtą pagrindą, ji gali pareikšti savo nuomonę apie finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės ir balansinės vertės santykį, jei šių straipsnių tikroji vertės negalima patikimai nustatyti.

92. ***Ūkio subjektas turi nurodyti:***

a) metodus ir reikšmingas prielaidas, taikomus(-as) nustatant kiekvieno finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę pagal visas svarbias finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupes.(55 paragrafe pateikiami nurodymai apie finansinio turto grupių nustatymą).

b) tai, ar finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės yra nustatytos tiesiogiai (visiškai arba iš dalies) pagal aktyviosios rinkos kotiruojamas kainas, ar įvertintos naudojant vertinimo metodiką (žr. 39 TAS AG71-AG79 paragrafus).

c) tai, ar jo finansinėse ataskaitose yra finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, nustatoma naudojant visą vertinimo metodiką ar tik jos dalį, pagrįstą prielaidomis, nepagrįstomis stebimos rinkos kainos arba normos. Jei bet kurią iš šių prielaidų pakeitus į pagrįstai įmanomą alternatyvą būtų nustatyta smarkiai besiskirianti tikroji vertė, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą ir pateikti pagrįstai įmanomų alternatyvių prielaidų poveikį tikrajai vertei. Šiuo tikslu svarbumo kriterijus turi būti apsprendžiamas atsižvelgiant į viso turto arba visų įsipareigojimų pelną arba nuostolius.

d) tikrosios vertės pokyčių, įvertintų naudojant vertinimo metodiką, bendrą sumą, pripažintą laikotarpio pelnu arba nuostoliu.

93. Informacijos apie tikrąją vertę pateikimas apima naudoto tikrosios vertės nustatymo metodo ir visų svarbių prielaidų, padarytų šio taikymo metu, nurodymą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas pateikia informaciją apie prielaidas, susijusias su išankstinio apmokėjimo normomis, įvertintų kredito nuostolių normomis ir palūkanų arba diskonto normomis, jeišios normos svarbios įvertinimui.

Kiti pateikimai

Pripažinimo nutraukimas

94. ***a) Ūkio subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą (žr. 39 TAS 18 paragrafą) arba sudaręs susitarimą, aprašytą 39 TAS 19 paragrafe, tokiu būdu, kad susitarimas nelaikomas finansinio turto perdavimu. Jeigu ūkio subjektas tęsia viso turto pripažinimą arba pripažinimą tokiu mastu, kiek išlaikytas tolesnis ryšys su tuo turtu (žr. 39 TAS 29 ir 30 paragrafus), jis turi kiekvienos finansinio turto klasės atžvilgiu atskleisti:***

i) turto pobūdį;

ii) nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, kurias ūkio subjektas išlaiko, pobūdį;

iii) kai ūkio subjektas ir toliau tęsia viso turto pripažinimą – turto ir susijusio įsipareigojimo balansines vertes;

ir

iv) kai ūkio subjektas tęsia turto pripažinimą tiek, kiek išlaiko tolesnį ryšį su turtu – bendrą turto sumą; turto dalies, kurią ūkio subjektas ir toliau pripažįsta, sumą bei susijusio įsipareigojimo balansinę vertę.

Užstatas

94. ***b) Ūkio subjektas turi nurodyti finansinio turto, įkeisto už įsipareigojimus, balansinę vertę, taip pat finansinio turto, įkeisto už neapibrėžtuosius įsipareigojimus, balansinę vertę ir (pagal 60 paragrafo a) punktą ir 63 paragrafo g) punktą) bet kokias reikšmingas nuostatas bei sąlygas, susijusias su įkeistuoju turtu.***

c) Kai ūkio subjektas priima įkeičiamą turtą, kurį leidžiama parduoti arba dar kartą užstatyti, kai nėra jokių įkeistojo turto savininko mokėjimo prasižengimų, jis turi nurodyti:

i) priimto įkeistojo straipsnio (finansinio ir nefinansinio turto) tikrąją vertę;

IAS 32

ii) bet kokio parduoto ar dar kartą įkeisto turto tikrąją vertę ir tai, ar šis ūkio subjektas turi įsipareigojimą jį susigrąžinti;

ir

iii) bet kokias nuostatas ir sąlygas, susijusias su šio įkeisto turto naudojimu (pagal 60 paragrafo a) punktą ir 63 paragrafo g) punktą).

Sudėtinė finansinė priemonė su daugeliu įterptųjų išvestinių priemonių

94. *d) Jeigu ūkio subjektas yra išleidęs priemonę, turinčią tiek įsipareigojimo, tiek nuosavybės dalių (žr. 28 paragrafą), o priemonė turi daug įterptųjų išvestinių elementų, kurių vertės tarpusavyje priklausomos (pvz., „iki pareikalavimo“ konvertuojama skolos priemonė), jis turi pateikti informaciją apie šių elementų ir įsipareigojimo dalies faktinę palūkanų normą (išskyrus bet kokias įterptas atskirai apskaitomas išvestines priemones).*

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje (taip pat žr. AG 40 paragrafą)

94. *e) Ūkio subjektas turi pateikti to finansinio turto ir tų finansinių įsipareigojimų balansines vertes, kurie:*

i) klasifikuojami kaip laikomi prekybai;

ir

ii) pirminio pripažinimo metu buvo ūkio subjekto įvardinti kaip finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, apskaitomi tikrąja verte pelno (nuostolio) atskaitoje (t.y. tie, kurie nėra finansinės priemonės, klasifikuojamos kaip laikomos prekybai).

f) Jeigu ūkio subjektas įvardijo finansinį įsipareigojimą kaip vertinamą tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje, jis turi pateikti:

i) jo tikrosios vertės pokyčio sumą, kuri nėra priskirtina pavyzdinės palūkanų normos (pvz., LIBOR) pokyčiams;

ir

ii) skirtumą tarp jo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas turėtų pagal sutartį sumokėti įsipareigojimo turėtojui galiojimo terminui pasibaigus.

Perklasifikavimas

94. *g) Jeigu ūkio subjektas perklasifikavo finansinį turtą kaip turtą, vertinamą savikaina arba amortizuota savikaina, o ne tikrąja verte (žr. 39 TAS, 54 paragrafą), jis turi atskleisti tokio perklasifikavimo priežastį.*

Pelno (nuostolio) ataskaita ir nuosavybė

94. *h) Ūkio subjektas turi pateikti reikšmingus pajamų, išlaidų ir pelno bei nuostolių straipsnius, atsirandančius dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, nepaisydamas to, ar jie įtraukti į pelną arba nuostolį, ar yra atskira nuosavybės sudedamąja dalimi. Šiuo tikslu mažų mažiausiai turi būti pateikiami tokie straipsniai:*

i) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, neapskaitomų tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje, bendras palūkanų pajamas ir bendras palūkanų sąnaudas (apskaičiuotas naudojant faktinių palūkanų metodą);

ii) finansinio turto, skirto pardavimui, laikotarpio pelno ar nuostolio sumą, pripažintą tiesiogiai nuosavybe, ir sumą, pašalintą iš nuosavybės ir pripažintą laikotarpio pelnu arba nuostoliu;

ir

iii) sumažėjusios vertės finansinio turto sukauptų palūkanų pajamų sumą pagal 39 TAS AG93 paragrafą.

Vertės sumažėjimas

94. *i) Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto bet kokio nuostolio dėl vertės sumažėjimo, pripažinto pelnu arba nuostoliu, pobūdį ir sumą kiekvienos svarbios finansinio turto grupės atžvilgiu (55 paragrafe pateikiami nurodymai, kaip nustatyti finansinio turto klases).*

Įsipareigojimų nevykdymai ir pažeidimai

94. *j) Dėl bet kokių pagrindinės sumos, palūkanų, atskaitymo fondo arba išpirkimo atidėjinių sumų įsipareigojimų nevykdymo per mokėtinos paskolos laikotarpį, pripažįstamo balanso dieną, ir bet kokių kitų sutarties pažeidimų per paskolos susitarimo laikotarpį, galinčių suteikti skolintojui galimybę reikalauti išankstinio mokėjimo (išskyrus pažeidimus, kurie yra ištaisyti arba dėl kurių sutartinių nuostatų yra persiderėta balanso datą ar anksčiau), ūkio subjektas turi pateikti:*

i) šių pažeidimų detales;

ii) balanso dieną pripažintą sumą, susidariusią dėl mokėtinų paskolų, kuriose atsirado pažeidimų;

ir

iii) tai, ar pagal ii) punktą įsipareigojimo nevykdymas buvo ištaisytas arba mokėtinų paskolų nuostatos nustatytos iš naujo prieš įgaliojimo skelbti finansinę atskaitomybę dieną.

95. Atsižvelgiant į 94 paragrafo j) punkte pateikiamą informaciją apie paskolų sutarčių įsipareigojimų pažeidimus, mokėtinos paskolos apima išleistas skolos priemones bei finansinius įsipareigojimus, kurių sumos įprastomis kredito sąlygomis nėra trumpalaikės prekybos mokėtinos sumos. Kai toks pažeidimas įvyksta per atskaitomybės laikotarpį ir nėra ištaisomas, o dėl mokėtinų paskolų nuostatų nepersiderama iki balanso dienos, pažeidimo poveikis įsipareigojimo priskyrimui trumpalaikiams arba ilgalaikiams įsipareigojimams nustatomas pagal 1 TAS.

ĮSIGALIOJIMO DATA

96. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiamas ankstesnis Standarto taikymas. Ūkio subjektas neturi taikyti šio Standarto metiniams atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2005 sausio 1 d., jei jis taip pat netaiko 39 TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.). Ūkio subjektas, šį Standartą taikantis laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., turi nurodyti šį faktą.***

97. ***Šis Standartas turi būti taikomas retrospektyviai.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

98. Šis Standartas pakeičia 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*“, peržiūrėtą 2000 m.

IAS 32

99. Šis Standartas pakeičia žemiau nurodytus Aiškinimus:

a) NAK-5 „*Finansinių priemonių klasifikavimas – neapibrėžtieji padengimo atidėjiniai*“;

b) NAK-16 „*Akcinis kapitalas – iš naujo įsigytos nuosavos nuosavybės priemonės (supirktosios akcijos)*“;

ir

c) NAK-17 „*Nuosavybė – nuosavybės sandorių savikaina*“.

100. Šis Standartas atšaukia NAK Aiškinimo D34 „*Finansinės priemonės – turėtojo išperkamos priemonės ar teisės*“ projektą.

A PRIEDĖLIS

Taikymo nuorodos 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas“

Šis priedėlis yra neatskiriama šio Standarto dalis.

AG1. Šios Taikymo nuorodos paaiškina kai kurių Standarto aspektų taikymą.

AG2. Šiame Standarte neaptariamas finansinių priemonių pripažinimas arba vertinimas. Reikalavimai dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo nustatyti 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*“.

Apibrėžimai (11-14 paragrafai)

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

AG3. Valiuta (grynieji pinigai) yra finansinis turtas, nes atspindi mainus ir dėl to yra visų sandorių vertinimo ir pripažinimo finansinėje atskaitomybėje pagrindas. Piniginis indėlis banke ar panašioje finansinėje institucijoje yra finansinis turtas, nes perteikia indėlininko sutartinę teisę gauti iš tos institucijos grynuosius pinigus arba iš sąskaitoje esančios sumos išrašyti kreditoriui čekį ar panašią priemonę finansiniam įsipareigojimui apmokėti.

AG4. Finansinio turto, išreiškiančio sutartinę teisę ateityje gauti grynuosius pinigus, ir atitinkamų finansinių įsipareigojimų, reiškiančių sutartinę prievolę ateityje šiuos pinigus perduoti, pavyzdžiai yra:

a) gautinos ir apmokėtinos prekybos sąskaitos;

b) gautini ir apmokėtini vekseliai;

c) gautinos ir mokėtinos paskolos;

bei

d) gautinos ir apmokėtinos obligacijos.

Kiekvienu atveju vienos šalies sutartinė teisė gauti (arba įpareigojimas sumokėti) pinigus derinama su kitos šalies atitinkama prievole juos mokėti (arba teise gauti).

AG5. Kita finansinė priemonė yra tokia finansinė priemonė, kurios gautina arba atiduodama ekonominė nauda yra finansinis turtas, išskyrus finansinį turtą grynaisiais pinigais. Pavyzdžiui, vekselis, apmokėtinas valstybinėmis obligacijomis, suteikia jo turėtojui sutartinę teisę gauti, o vekselio išleidėjui - sutartinę prievolę perduoti valstybines obligacijas, o ne pinigus. Obligacijos yra finansinis turtas, nes išreiškia valstybės, kaip išleidėjo, prievolę mokėti grynuosius pinigus. Todėl vekselis yra jo turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas.

AG6. „Nuolatinės“ skolos finansinės priemonės (pvz., „nuolatinės“ obligacijos, skoliniai įsipareigojimai ir kapitalo vekseliai) paprastai suteikia jų turėtojui sutartinę teisę gauti būsimas palūkanas nustatytomis dienomis neribotą laiką tiek be teisės susigrąžinti pagrindinę sumą, tiek su teise ją susigrąžinti pagal tokias sutarties nuostatas, dėl kurių šis grąžinimas tampa nelabai tikėtinu arba nukeliamas į labai tolimą ateitį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išleisti finansinę priemonę su pastoviais metiniais mokėjimais neribotam laikui, kurios mokėjimai lygūs nustatytai 8 % palūkanų normai, taikomai nustatytai nominaliai arba pagrindinei 1 000 PV (*) sumai. Darydamas prielaidą, kad 8 % yra rinkos palūkanų norma priemonės išleidimo metu, išleidėjas prisiima sutartinę prievolę mokėti būsimuosius palūkanų mokėjimus, kurių tikroji vertė pirminio pripažinimo metu yra 1 000 PV. Priemonių turėtojas ir išleidėjas atitinkamai turi finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą.

(*) Šiame priede sumos yra pateikiamos „piniginiais vienetais“ (PV).

IAS 32

AG7. Sutartinė teisė ar sutartinė prievolė gauti, perduoti ar keistis finansinėmis priemonėmis pati yra finansinė priemonė. Sutartinių teisių ar sutartinių prievolių „grandinė“ atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, jei jos galutinis tikslas yra grynųjų pinigų gavimas ar mokėjimas arba nuosavybės priemonės įsigijimas ar išleidimas.

AG8. Galimybė pasinaudoti sutartine teise ar reikalavimu įvykdyti sutartinę prievolę gali būti absoliuti arba neapibrėžta (atsirandanti dėl kokio nors būsimo įvykio). Pavyzdžiui, finansinė garantija yra sutartinė skolintojo teisė gauti grynuosius pinigus iš garantuotojo ir atitinkamas sutartinis garantuotojo įpareigojimas sumokėti skolintojui, jei paskolos gavėjas pažeidžia įsipareigojimo vykdymą. Sutartinė teisė ir prievolė atsiranda dėl praeityje įvykusio sandorio ar kito įvykio (garantijos prisiėmimas), net jei tiek skolintojo sugebėjimas pasinaudoti savo teise, tiek reikalavimas, kad garantuotojas vykdytų savo prievolę, yra neapibrėžti dėl paskolos gavėjo įsipareigojimo būsimo pažeidimo. Neapibrėžta teisė ir prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimą, nors toks turtas ir įsipareigojimai ne visada pripažįstami finansinėje atskaitomybėje.

AG9. Pagal 17 TAS „*Nuoma*“, nuomos sutartis pirmiausiai pateikiama kaip nuomotojui suteikta teisė gauti, o nuomininko prisiimta prievolė mokėti įmokų seriją, iš esmės lygią bendrai pagrindinės sumos ir palūkanų, mokamų pagal paskolos sutartį, sumai. Nuomotojas apskaito savo investiciją kaip sumą, gautiną pagal nuomos sutartį, o ne patį nuomojamą turtą. Kita vertus, veiklos nuoma pirmiausiai pateikiama kaip neužbaigta sutartis, nuomotoją įpareigojanti suteikti teisę ateityje naudotis turtu už mokestį, kuris yra panašus į atlygį už paslaugą. Nuomotojas ir toliau apskaito nuomojamą turtą, o ne būsimaisiais laikotarpiais pagal sutartį gautinas sumas. Atitinkamai, finansinė nuoma laikoma finansine priemone, o veiklos nuoma ja nelaikoma (išskyrus atskirus mokėjimus, kuriuos reikia apmokėti dabartiniu laikotarpiu).

AG10. Fizinis turtas (pvz., atsargos, nekilnojamasis turtas, gamybiniai pastatai ir įrenginiai), išnuomotas turtas ir nematerialusis turtas (pvz., patentai ir prekiniai ženklai) nėra finansinis turtas. Tokio fizinio ir nematerialiojo turto kontrolė suteikia galimybę kurti grynųjų pinigų ar kito finansinio turto įplaukas, tačiau dėl jos dabartinė teisė gauti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą neatsiranda.

AG11. Turtas (pvz., iš anksto apmokėtos sąnaudos), kurio būsimoji ekonominė nauda yra prekių ar paslaugų gavimas, o ne teisė gauti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą, nėra finansinis turtas. Taip pat ir tokie straipsniai, kaip, pvz., atidėtosios pajamos ir dauguma garantinių prievolių, nėra finansiniai įsipareigojimai, nes su jais susijusios galimos ekonominės naudos išmokos yra prekių ir paslaugų teikimas, o ne sutartinis įsipareigojimas mokėti grynaisiais pinigais ar kitokiu finansiniu turtu.

AG12. Įsipareigojimai ar turtas, kurie nėra sutartiniai (pvz., pelno mokesčiai, mokami dėl vyriausybės nustatytų įstatymų reikalavimų), nelaikomi finansiniais įsipareigojimais ar finansiniu turtu. Pelno mokesčių apskaitą nagrinėja 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“. Taip pat ir konstruktyvūs įsipareigojimai, apibrėžti 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“, neatsiranda dėl sutarčių ir dėl to nelaikomi finansiniais įsipareigojimais.

Nuosavybės priemonės

AG13. Nuosavybės priemonių pavyzdžiai apima paprastąsias nepadengiamąsias akcijas, keletą rūšių privilegijuotųjų akcijų (žr. AG25 ir AG26 paragrafus) ir garantijas ar pasirašytus pirkimo pasirinkimo sandorius, leidžiančius turėtojui nusipirkti fiksuotą paprastųjų nepadengiamųjų akcijų, skaičių iš išleidėjo už fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą. Ūkio subjekto prievolė išleisti ar pirkti fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą yra ūkio subjekto nuosavybės priemonė. Tačiau, jei tokia sutartis įpareigoja ūkio subjektą mokėti pinigais ar kitu finansiniu turtu, tai taip pat sukuria įsipareigojimą, kurio dabartinė vertė lygi atpirkimo sumai (žr. AG27 paragrafo a) punktą). Paprastųjų nepadengiamųjų akcijų išleidėjas prisiima įsipareigojimą tada, kai jis formaliai įtvirtina paskirstymą ir tampa juridiškai įsipareigojusiu akcininkams jį vykdyti. Taip atsitinka deklaravus dividendus arba tada, kai ūkio subjektas yra likviduojamas, o visas turtas, likęs įvykdžius įsipareigojimus, turi būti padalytas akcininkams.

AG14. Įsigytas pirkimo pasirinkimo sandoris ar kita ūkio subjekto įsigyta panaši sutartis, suteikianti jam teisę perpirkti fiksuotą skaičių savo paties nuosavybės priemonių mainais už perduodamą fiksuotą grynųjų pinigų ar kito finansinio turto sumą, nėra ūkio subjekto finansinis turtas. Tada bet koks sumokėtas už šias priemones atlygis atimamas iš nuosavybės.

Išvestinės finansinės priemonės

AG15. Finansinėms priemonėms priskiriamos tiek pirminės priemonės (pvz., gautinos sumos, mokėtinos sumos ir nuosavybės priemonės), tiek išvestinės finansinės priemonės (pvz., finansiniai pasirinkimo sandoriai, būsimieji sandoriai ir išankstiniai sandoriai, pasikeitimo palūkanų norma sandoriai bei pasikeitimo valiuta sandoriai). Išvestinės finansinės priemonės atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, todėl joms taikomas šis Standartas.

AG16. Išvestinės finansinės priemonės sukuria teises ir prievoles, kurių rezultatas yra vienos arba kelių finansinių rizikų, susijusių su atitinkama pirmine finansine priemone, perdavimas vienos priemonės šalies kitai šaliai. Iš pradžių išvestinė finansinė priemonė suteikia vienai šaliai sutartinę teisę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi potencialiai palankiomis sąlygomis arba sutartinę prievolę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi potencialiai nepalankiomis sąlygomis. Tačiau dėl jų sutarties sudarymo metu paprastai (*) nebūna pirminės finansinės priemonės perdavimo, ir toks perdavimas nebūtinai turi įvykti sutarties termino pabaigoje. Kai kurios priemonės įkūnija tiek teisę, tiek prievolę pasikeisti turtu. Kadangi mainų sąlygos nustatomos išvestinės priemonės įsteigimo dieną, kainoms finansinėse rinkose keičiantis, sąlygos gali tapti palankiomis arba nepalankiomis.

AG17. Pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoris pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais, išskyrus ūkio subjekto jo paties nuosavybės priemonių įsigijimą, suteikia priemonės turėtojui teisę gauti potencialią būsimą ekonominę naudą, susijusią su finansinės priemonės, esančios sutarties pagrindu, tikrosios vertės pasikeitimu. Ir atvirkščiai, pasirašiusioji pasirinkimo sandorį šalis prisiima prievolę iš anksto atsisakyti potencialios būsimos naudos arba prisiimti potencialius ekonominius nuostolius, susijusius su finansinės priemonės, esančios sutarties pagrindu, tikrosios vertės pasikeitimu. Sutartinė turėtojo teisė ir pasirašiusiojo prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimus. Finansine priemone, esančia pasirinkimo sandorio pagrindu, gali būti bet koks finansinis turtas, įskaitant kitų ūkio subjektų akcijas ir finansines priemones, kurioms priskirtinos palūkanos. Pagal pasirinkimo sandorį gali būti reikalaujama, kad jį pasirašiusioji šalis išleistų skolos priemonę, o ne perduotų finansinį turtą, tačiau finansinė priemonė, esanti pasirinkimo sandorio pagrindu, vis taptų turėtojo finansiniu turtu, jei pasirinkimo sandoris būtų panaudotas. Pasirinkimo sandorio turėtojo teisė pasikeisti turtu potencialiai palankiomis sąlygomis ir pasirašiusiojo įpareigojimas pasikeisti finansiniu turtu potencialiai nepalankiomis sąlygomis yra atskirti nuo turto, kuriuo, pasinaudojus pasirinkimo sandoriu, bus pasikeista. Turėtojo teisės ir pasirašiusiojo prievolės pobūdžiui neturi įtakos tikėtinumas, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota.

AG18. Kitas išvestinės finansinės priemonės pavyzdys yra šešių mėnesių laikotarpio išankstinio sandorio sutartis, kai viena šalis (pirkėjas) pažada pateikti 1 000 000 PV grynųjų pinigų mainais į 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų, o kita šalis (pardavėjas) įsipareigoja pateikti 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų mainais į 1 000 000 PV grynųjų pinigų. Per šešis mėnesius abi šalys turi sutartinę teisę ir sutartinę prievolę pasikeisti finansinėmis priemonėmis. Jei valstybinių obligacijų rinkos kaina viršys 1 000 000 PV, sąlygos bus palankios pirkėjui ir nepalankios pardavėjui, o jeigu rinkos kaina nukris žemiau už 1 000 000 PV, poveikis bus priešingas. Pirkėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę, turimą pagal pirkimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Pardavėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę pagal turimą pardavimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Kaip ir pasirinkimo sandorių atveju, šios sutartinės teisės ir prievolės leidžia finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus apibrėžti ir atskirti nuo finansinių priemonių, kurios yra sutarties sudarymo pagrindas (obligacijų ir grynųjų pinigų, kuriais keičiamasi). Abi šios išankstinės sutarties šalys turi prievolę sandorį vykdyti sutartu laiku, kai, kita vertus, pasirinkimo sandorio sutartis būtų vykdoma tik tuo atveju ir tada, kai pasirinkimo sandorio turėtojas nuspręstų juo pasinaudoti.

(*) Tai taikoma daugumai, tačiau ne visoms išvestinėms priemonėms; pavyzdžiui, kai kuriais palūkanų normų pasikeitimo sandoriuose dėl nepalankių pagrindinės valiutos kursų pagrindine suma apsikeičiama sutarties pradžioje (ir dar kartą pasikeičiama sutarties pabaigoje).

IAS 32

AG19. Dauguma kitų išvestinių finansinių priemonių rūšių įkūnija teisę ir prievolę ateityje atlikti mainus, pvz., pasikeitimo palūkanų norma ir pasikeitimo valiuta sandoriai, maksimalios palūkanų normos sandoriai (palūkanų normos "kepurės"), minimalios palūkanų normos sandoriai (palūkanų normos "grindys"), maksimalių ir minimalių palūkanų normų derinimo sandoriai, paskolų įsipareigojimai, vekselių išleidimo priemonės ir akredityvai. Pasikeitimo palūkanų norma sandorio sutartį galima pateikti kaip išankstinio sandorio sutarties alternatyvą, kai šalys susitaria atlikti keletą būsimų mainų piniginėmis sumomis, kurių viena skaičiuojama remiantis kintama palūkanų norma, o kita – fiksuota palūkanų norma. Kita išankstinių sandorių sutarčių alternatyva yra ateities sandorių sutartys, besiskiriančios pirmiausiai tuo, kad yra standartizuotos ir jomis prekiaujama biržoje.

Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys (žr. 8-10 paragrafus)

AG20. Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys neatitinka finansinės priemonės apibrėžimo, nes vienos šalies sutartinė teisė gauti nefinansinį turtą arba paslaugas ir atitinkama kitos šalies prievolė nesukuria abiejų šalių dabartinės teisės ar prievolės gauti finansinį turtą, perduoti jį arba apsikeisti juo. Pavyzdžiui, sutartys, kuriose numatomas atsiskaitymas tik gaunant ar perduodant nefinansinį straipsnį (pvz., pasirinkimo sandorį, ateities sandorį arba išankstinį sandorį dėl sidabro), nėra finansinės priemonės. Tokiai sutarčių rūšiai priklauso daugelis prekių sutarčių. Kai kurios iš jų yra standartizuotos formos, jomis prekiaujama organizuotose rinkose beveik taip pat, kaip ir kai kuriomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui, būsimoji sutartis dėl prekių gali būti lengvai nupirkta ir parduota už grynuosius pinigus, nes yra įtraukta į biržos prekybos sąrašą ir gali būti daug kartų perleista iš rankų į rankas. Tačiau sutartį perkančioji ir parduodančioji šalys iš esmės perka ir parduoda prekę, kuri yra šios sutarties pagrindas. Tai, kad sutartį dėl prekės galima nupirkti arba parduoti už grynuosius pinigus, tokio pirkimo ir pardavimo nesudėtingumas bei tai, kad dėl apmokėjimo už prievolę gauti arba perduoti prekes galima derėtis, iš esmės nekeičia sutarties pobūdžio tiek, kad ji taptų finansine priemone. Nepaisant to, kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartims, kurios gali būti padengtos grynaisiais pinigais ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis, ar toms, pagal kurias nefinansiniai straipsniai gali būti lengvai konvertuojami į pinigus, taikomi šio Standarto reikalavimai, tarsi tokios sutartys būtų finansinės priemonės (žr. 8 paragrafą).

AG21. Sutartis, pagal kurią perduodamas arba gaunamas fizinis turtas, nesudaro sąlygų vienos šalies finansiniam turtui, o kitos šalies finansiniam įsipareigojimui atsirasti, išskyrus atvejį, kai koks nors susijęs mokėjimas atidedamas vėlesniam laikui už fizinio turto perdavimo datą. Toks atvejis yra prekių pirkimas arba pardavimas į kreditą.

AG22. Kai kurios sutartys yra susietos su prekėmis, bet nenumato atsiskaitymo fiziškai gaunant arba perduodant prekę. Jose numatytas atsiskaitymas piniginiais mokėjimais, nustatomais pagal sutartyje nurodytą formulę, o ne atsiskaitymas mokant fiksuotas sumas. Pavyzdžiui, pagrindinė obligacijos suma gali būti suskaičiuota, taikant obligacijos galiojimo termino pabaigoje vyraujančią naftos rinkos kainą, už nustatytą apibrėžtą naftos kiekį. Pagrindinė suma indeksuojama pagal prekės kainą, bet už ją atsiskaitoma tik pinigais. Tokia sutartis kuria finansinę priemonę.

AG23. Finansinės priemonės apibrėžimą taip pat atitinka sutartis, kuri, be finansinio turto arba įsipareigojimo, kuria ir nefinansinį turtą arba įsipareigojimą. Tokios finansinės priemonės dažnai vienai šaliai suteikia pasirinkimo teisę pakeisti finansinį turtą į nefinansinį. Pavyzdžiui, su nafta susieta obligacija gali suteikti jos turėtojui teisę gauti seriją fiksuotų periodiškų palūkanų mokėjimų ir fiksuotą grynųjų pinigų sumą galiojimo termino pabaigoje su pasirinkimo teise iškeisti pagrindinę sumą į apibrėžtą naftos kiekį. Tai, ar bus pageidaujama pasinaudoti šia pasirinkimo teise (pasirinkimo sandoriu), skirtingu metu kinta priklausomai nuo naftos tikrosios vertės santykio su pinigų - naftos mainų koeficientu (mainų kaina), nurodytu obligacijoje. Obligacijų turėtojo pasirinkimo teisės panaudojimo ketinimai neturi įtakos sujungtojo turto esmei. Turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas obligaciją paverčia finansine priemone nepriklausomai nuo kitų taip pat kuriamų turto ir įsipareigojimų tipų.

AG24. Nors šis Standartas buvo parengtas ne tam, kad būtų taikomas prekių ar kitoms sutartims, kurios neatitinka finansinių priemonių apibrėžimo arba 8 paragrafe nurodytų reikalavimų, ūkio subjektas gali svarstyti, ar tokioms sutartims dera taikyti atitinkamus šio Standarto atskleidimo reikalavimus.

Įsipareigojimai ir nuosavybė (15-27 paragrafai)

Sutartimi neįforminta prievolė perduoti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą (17-20 paragrafai)

AG25. Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina tam tikras su akcijomis siejamas teises, siekdamas nustatyti, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, įtraukia finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. Jei dėl lėšų stokos, įstatymų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama. Išleidėjo pasirinkimo sandoris atpirkti akcijas už grynuosius pinigus neatitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimo kriterijų, nes išleidėjas neturi dabartinės prievolės perduoti finansinį turtą akcininkams. Tokiu atveju akcijos išperkamos tik išleidėjo nuožiūra. Tačiau prievolė gali atsirasti, jei akcijų išleidėjas pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu, paprastai oficialiai pranešdamas akcininkams apie savo ketinimą išpirkti akcijas.

AG26. Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, atitinkama klasifikacija nustatoma pagal kitas susijusias teises. Klasifikavimas yra pagrįstas sutarčių esme ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto turėtojams privilegijuotąsias akcijas su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų skirstymas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jei paskirstymas nevykdomas (ir dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų tada, jei dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas).

d) išleidėjo rezervų dydžio;

e) išleidėjo pelno ar nuostolio lūkesčių tuo laikotarpiu;

arba

f) išleidėjo gebėjimo ar nesugebėjimo paveikti savo laikotarpio pelno ar nuostolio dydį.

Ūkio subjekto atsiskaitymas savo nuosavybės priemonėmis (21-24 paragrafai)

AG27. Žemiau pateikti pavyzdžiai iliustruoja, kaip reikia klasifikuoti skirtingų rūšių sutartis dėl paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių:

a) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto gaunamu ar perduodamu fiksuotu jo paties akcijų skaičiumi be jokių būsimų apmokėjimų arba pasikeičiant fiksuotu jo paties akcijų kiekiu už fiksuotą grynųjų pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Atitinkamai, bet koks mokėjimas, gautas ar sumokėtas už tokią sutartį, pridedamas arba atimamas tiesiogiai iš nuosavybės. Vienas iš pavyzdžių yra išleistas akcijų pasirinkimo sandoris, duodantis kitai sutarties šaliai teisę nusipirkti fiksuotą ūkio subjekto akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą. Tačiau, jei sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pirktų (išpirktų) savo akcijas už grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą fiksuotą ar kitaip nustatomą datą (arba kai reikia), ūkio subjektas taip pat pripažįsta finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartine verte. Pavyzdžiu būtų ūkio subjekto prievolė pagal išankstinę sutartį perpirkti fiksuotą savo paties akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą.

b) Ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties akcijas už pinigus sukuria finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartine verte, net jei akcijų skaičius, kurį ūkio subjektas yra įpareigotas perpirkti, nėra fiksuotas, arba jei prievolė yra sąlyginė dėl nežinojimo, ar kita šalis pasinaudos jai priklausančia teise. Vienas iš sąlyginės prievolės pavyzdžių yra išleistas pasirinkimo sandoris, reikalaujantis iš ūkio subjekto perpirkti jo paties akcijas už grynuosius pinigus, jei kita šalis pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu.

c) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, kai grynųjų pinigų ar kito finansinio turto suma, būsianti gaunama ar perduodama, yra grindžiama paties ūkio subjekto nuosavybės rinkos kainos pokyčiais. Vienas pavyzdys yra grynasis padengiamas grynaisiais pinigais akcijų pasirinkimo sandoris.

d) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto kintamu akcijų skaičiumi, kurių vertė lygi fiksuotai sumai ar sumai, priklausomai nuo kintamojo pokyčių (pvz., prekės kainos), yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti pasirašytas pasirinkimo sandoris auksui pirkti, kuris, jei juo pasinaudojama, apmokamas grynuoju pagrindu paties ūkio subjekto priemonėmis, šiam perduodant tiek priemonių, kiek prilygsta pasirinkimo sandorio sutarties vertei. Tokia sutartis yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas netgi tada, kai kintamuoju yra paties ūkio subjekto akcijų kaina, o ne auksas. Ir panašiai, sutartis, už kurią bus atsiskaitoma fiksuota paties ūkio subjekto akcijų suma, tačiau teisės, siejamos su tomis akcijomis, bus kintamos taip, kad apmokėjimo vertė bus lygi fiksuotai sumai arba sumai, paremtai kintamųjų pokyčiais, yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai (25 paragrafas)

AG28. 25 paragrafe reikalaujama, kad, jeigu neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių dalis, kurią reikėtų padengti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitokiu būdu, kuris priemonę paverstų finansiniu įsipareigojimu), nėra tikra, atsiskaitymo atidėjinys neveikia finansinės priemonės klasifikavimo. Taigi, sutartis, reikalaujanti atsiskaitymo grynaisiais arba kintamu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi, yra nuosavybės priemonė tik įvykus labai retam, neįprastam ir labai netikėtam įvykiui. Be to, atsiskaitymas fiksuotu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi gali būti sutartimi neleidžiamas tokiomis aplinkybėmis, kurių ūkio subjektas negali kontroliuoti, tačiau klasifikavimas nuosavybės priemone tinkamas, jei tokių aplinkybių atsiradimo galimybė nėra tikėtina.

Apskaitos tvarka konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje

AG29. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje ūkio subjektas informaciją apie mažumos dalis, t.y. kitų nuosavybės šalių dalis ir pajamas iš jo dukterinių įmonių, pateikia pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“ ir 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*“. Klasifikuodamas finansinę priemonę (ar jos sudedamąją dalį) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, ūkio subjektas apsvarsto visas sutartas grupės narių ir priemonių turėtojų sutartas sąlygas, nustatydamas, ar grupė kaip visuma turi prievolę perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą atitinkamai šiai priemonei arba padengti prievolę tokiu būdu, dėl kurio būtų sukuriamas įsipareigojimas. Kada grupės dukterinė įmonė išleidžia finansinę priemonę, o patronuojanti ar kita grupės įmonė susitaria dėl papildomų sąlygų tiesiogiai su priemonės (pvz., garantijos) turėtojais, grupė gali neturėti paskirstymo ar išpirkimo veiksmų laisvės. Nors dukterinė įmonė gali tinkamai klasifikuoti priemonę savo finansinėje atskaitomybėje, nesiremdama šiomis papildomomis sąlygomis, tačiau kitų sutarčių tarp grupės narių ir priemonės turėtojų poveikis įvertinamas siekiant užtikrinti, jog konsoliduota finansinė atskaitomybė atspindės grupės kaip visumos sudarytas sutartis ir sandorius. Tiek, kiek yra tokia prievolė ar apmokėjimo atidėjinys, priemonė (ar jos sudedamoji dalis, priklausoma nuo prievolės) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

Sudėtinės finansinės priemonės (28-32 paragrafai)

AG30. 28 paragrafas taikomas tik neišvestinių sudėtinių finansinių priemonių išleidėjams. 28 paragrafas nenagrinėja sudėtinių finansinių priemonių jų turėtojų atžvilgiu. 39 TAS nagrinėjamas įterptųjų išvestinių priemonių atskyrimas nuo sudėtinių finansinių priemonių, turinčių skolos ir nuosavybės elementų, turėtojų atžvilgiu.

AG31. Plačiai naudojama sudėtinė finansinė priemonė yra skolos priemonė su įterptu konvertavimo pasirinkimo sandoriu, pavyzdžiui, obligacija, konvertuojama į paprastąsias išleidėjo akcijas ir be jokių kitų įterptų išvestinių elementų. 28 paragrafe reikalaujama, kad tokių finansinių priemonių išleidėjas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus balanse pateiktų atskirai šiuo būdu:

a) Išleidėjo prievolė atlikti numatytus palūkanų ir pagrindinės sumos mokėjimus yra finansinis įsipareigojimas, egzistuojantis tol, kol priemonė nėra konvertuota. Pirminio pripažinimo metu įsipareigojimo komponento tikroji vertė yra sutartyje numatytų visų būsimųjų pinigų srautų tikroji vertė, diskontuota tokia palūkanų norma, kuri tuo metu rinkoje taikoma palyginamoms kredito priemonėms su iš esmės tokiais pačiais pinigų srautais tokiomis pačiomis sąlygomis, tačiau be konvertavimo pasirinkimo sandorio.

b) Nuosavybės priemonė yra įterptas pasirinkimo sandoris įsipareigojimui į išleidėjo nuosavybę konvertuoti. Pasirinkimo sandorio tikroji vertė apima jo laiko vertę ir jo vidinę vertę. Šis pasirinkimo sandoris turi vertę jau pirminio pripažinimo metu, net jei jis neturi piniginės vertės.

AG32. Konvertuojant konvertuojamą priemonę galutinio termino metu, ūkio subjektas nutraukia įsipareigojimo komponento pripažinimą ir pripažįsta jį nuosavybe. Pirminis nuosavybės komponentas išlieka nuosavybe (nors gali būti perkeliamas iš vienos nuosavybės pokyčių ataskaitos straipsnio eilutės į kitą). Konvertuojant galutinio termino metu, pelno ar nuostolio neregistruojama.

AG33. Kai ūkio subjektas per išankstinį išpirkimą ar perpirkimą, dėl kurio pirminės konversijos privilegijos išlieka nepakitusios, panaikina konvertuojamą priemonę prieš termino pabaigą, jis paskirsto sumokėtą atlygį ir kitas sandorio išlaidas perperkant ar išperkant finansinės priemonės įsipareigojimą ir nuosavybės komponentus sandorio dieną. Metodas, naudotas paskirstant sumokėtą atlygį ir sandorio išlaidas atskiriems komponentams, yra suderintas su metodu, naudotu šio ūkio subjekto gautų įplaukų išleidžiant konvertuojamą priemonę atskirų komponentų pirminiam paskirstymui pagal 28-32 paragrafus.

AG34. Atlikus atlygio paskirstymą, atsiradęs pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal susijusiam komponentui taikomus apskaitos principus šiuo būdu:

a) pelno arba nuostolio, susijusio su įsipareigojimo komponentu, suma pripažįstama pelnu arba nuostoliu;

ir

b) kompensacijos, susijusios su nuosavybės komponentu, suma pripažįstama nuosavybe.

AG35. Ūkio subjektas gali taisyti konvertuojamos priemonės sąlygas tam, kad paskatintų ankstyvą konversiją, pavyzdžiui, pasiūlydamas patrauklesnį konversijos santykį arba sumokėdamas papildomą atlygį tuo atveju, jei konversija būtų vykdoma anksčiau už nustatytą datą. Skirtumas, užfiksuotas sąlygų pataisymo dieną tarp turėtojo gaunamo atlygio pagal persvarstytas priemonės konversijos sąlygas tikrosios vertės ir tarp atlygio, kurį turėtojas būtų gavęs pagal pirmines sąlygas, tikrosios vertės, pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

Supirktosios akcijos (33 ir 34 paragrafai)

AG36. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra pripažįstamos finansiniu turtu, nepaisant priežasties, dėl kurios jos yra perperkamos. 33 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas, perperkantis savo paties nuosavybės priemones, atimtų jas iš nuosavybės. Tačiau kai ūkio subjektas savo nuosavybę laiko kitų vardu (pvz., finansinė institucija, laikanti savo nuosavybę kliento vardu), atsiranda tarpininkavimo santykiai, dėl to tokia turima nuosavybė neįtraukiama į ūkio subjekto balansą.

IAS 32

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (35-41 paragrafai)

AG37. Žemiau pateiktas pavyzdys iliustruoja 35 paragrafo taikymą sudėtinei finansinei priemonei. Įsivaizduokite, kad nekaupiamosios privilegijuotosios akcijos yra privalomai išpirktinos pinigais per penkerius metus, tačiau dividendai yra mokėtini ūkio subjekto nuožiūra prieš išpirkimo datą. Tokia priemonė yra sudėtinė finansinė priemonė su įsipareigojimo komponentu, kuriuo laikoma išpirkimo sumos dabartinė vertė. Šio komponento ″diskonto išskleidimas“ yra pripažįstamas pelnu arba nuostoliu ir klasifikuojamas kaip palūkanų sąnaudos. Bet kokie sumokėti dividendai yra susiję su nuosavybės komponentu ir atitinkamai pripažįstami kaip pelno ar nuostolio paskirstymas. Panaši tvarka būtų taikoma, jei išpirkimas būtų neprivalomas, bet priklausytų nuo ūkio subjekto pasirinkimo, arba jei akcijos būtų privalomai konvertuojamos į paprastąsias akcijas, suskaičiuojamas taip, kad prilygtų fiksuotai sumai arba sumai, grindžiamai pagrindinio kintamojo (pvz., prekės) pokyčiais. Tačiau jeigu bet kokie nesumokėti dividendai yra pridedami prie išperkamosios sumos, visa priemonė yra įsipareigojimas. Tada bet kokie dividendai klasifikuojami kaip palūkanų sąnaudos.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (42-50 paragrafai)

AG38. Kad užskaitytų finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą, ūkio subjektas privalo turėti įgyvendinamą juridinę teisę užskaityti pripažintas sumas. Ūkio subjektas gali turėti sąlyginę teisę užskaityti pripažintas sumas, pavyzdžiui, gaunamas iš bendro tarpusavio užskaitos susitarimo ar kai kurių formų „skolos be regreso“ sandorių, tačiau tokios teisės vykdomos tik tam tikrų būsimųjų įvykių atvejais, dažniausiai tada, kai nevykdomi sutarties šalių įsipareigojimai. Todėl toks susitarimas neatitinka užskaitos sąlygų.

AG39. Šis Standartas nenumato, kaip apskaityti „sintetines priemones“, kurios yra atskirų finansinių priemonių, įsigytų ir laikomų norint įgyti pranašumą prieš kitų priemonių ypatybes, grupės. Pavyzdžiui, kintančios normos ilgalaikė skola, sujungta su pasikeitimų palūkanų normomis sandoriu, įtraukiančiu kintamų mokėjimų gavimą ir fiksuotų priemonių išmokėjimą, sukuria fiksuotos normos ilgalaikę skolą. Kiekviena atskira finansinė priemonė, drauge sudaranti „sintetinę priemonę“, perteikia sutartinę teisę arba prievolę jai būdingomis nuostatomis ir sąlygomis, ir kiekviena iš jų gali būti perduota arba padengta atskirai. Kiekviena finansinė priemonė yra neapsaugota nuo tam tikros rizikos, galinčios skirtis nuo kitų finansinių priemonių patiriamos rizikos. Todėl, kai viena finansinė priemonė, įtraukta į “sintetinę priemonę”, yra turtas, o kita – įsipareigojimas, jos nėra užskaitomos ir nepateikiamos ūkio subjekto balanse grynąja verte, jei netenkina 42 paragrafe nurodytų užskaitos kriterijų. Pateikiama informacija apie svarbias kiekvienos finansinės priemonės nuostatas ir sąlygas; ūkio subjektas, be to, gali nurodyti ryšių tarp atskirų priemonių pobūdį (žr. 65 paragrafą).

Pateikimas

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje (94 paragrafo f) punktas)

AG40. Jeigu ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikia tikrąja verte, tuomet reikalaujama atskleisti įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio sumą, nepriskiriamą pavyzdinės palūkanų normos (pvz., LIBOR) pokyčiams. Įsipareigojimo, kurio tikroji vertė nustatoma remiantis rinkos kainos stebėjimais, minėtoji suma gali būti įvertinama taip:

a) Pirmiausiai ūkio subjektas suskaičiuoja įsipareigojimo vidinę grąžos normą laikotarpio pradžioje, naudodamas įsipareigojimo laikotarpio pradžios rinkos kainos stebėjimus ir jo sutartinius pinigų srautus. Iš grąžos normos atimama laikotarpio pradžios pavyzdinių palūkanų norma tam, kad būtų gauta priemonei būdinga vidinės grąžos normos sudedamoji dalis.

b) Tada ūkio subjektas apskaičiuoja dabartinę įsipareigojimo vertę, naudodamas įsipareigojimo laikotarpio pradžios sutartinius pinigų srautus ir diskonto normą, lygią laikotarpio pabaigos pavyzdinės palūkanų normos ir laikotarpio pradžios vidinės grąžos normos priemonei būdingos sudedamosios dalies sumai, kaip numatyta a) punkte.

c) Suma, nustatyta b) punkte, sumažinama dėl bet kokių per laikotarpį už įsipareigojimą sumokėtų pinigų ir padidinama tam, kad atspindėtų tikrosios vertės padidėjimą, atsirandantį dėl to, kad sutartiniai pinigų srautai vienu laikotarpiu priartėja prie nustatytosios datos.

d) Skirtumas tarp laikotarpio pabaigos stebimų įsipareigojimo rinkos kainų ir sumos, apibrėžiamos c) punkte yra tikrosios vertės pokytis, nepriskiriamas pavyzdinės palūkanų normos pokyčiui. Tai yra suma, kurią reikia pateikti.

IFRIC 1

1-ASIS TFAAK AIŠKINIMAS

Esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai

NUORODOS

1 TAS	*„Finansinės atskaitomybės pateikimas“* (persvarstytas 2003 m.)
8 TAS	*„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*
16 TAS	*„Ilgalaikis materialusis turtas“* (persvarstytas 2003 m.)
23 TAS	*„Skolinimosi išlaidos“*
36 TAS	*„Turto vertės sumažėjimas“* (persvarstytas 2004 m.)
37 TAS	*„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

PRIELAIDOS

1 Dauguma ūkio subjektų turi įsipareigojimų išmontuoti, likviduoti ar atnaujinti ilgalaikį materialųjį turtą. Šiame Aiškinime tokie įsipareigojimai vadinami „nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais“. Remiantis 16 TAS, ilgalaikio materialiojo turto straipsnio savikainą sudaro tokio turto išmontavimo, likvidavimo ir jo buvimo vietos sutvarkymo (kurių įsipareigojimą ūkio subjektas prisiima tada, kai straipsnis įsigyjamas, arba po jo naudojimo tam tikrą laiko tarpą ne atsargoms gaminti, o kitiems tikslams) pirminio įvertinimo išlaidos. 37 TAS išdėstyti reikalavimai, kaip vertinti nutraukimo, atnaujinimo ir panašius įsipareigojimus. Šiame Aiškinime teikiami nurodymai, kaip apskaityti esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčių įtaką.

TAIKYMAS

2 Šis Aiškinimas taikomas tų esamų nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčiams įvertinti, kurie:

a) pripažįstami ilgalaikio materialiojo turto straipsnio savikainos dalimi pagal 16 TAS;

ir

b) pripažįstami įsipareigojimais pagal 37 TAS.

Pavyzdžiui, nutraukimo, atnaujinimo ar panašus įsipareigojimas gali atsirasti įsipareigojus uždaryti gamyklą, atitaisyti aplinkai padarytą žalą gavybos pramonėje ar likviduoti įrengimus.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

3 Šiame Aiškinime aptariama, kaip turėtų būti apskaitomas poveikis toliau nurodytų įvykių, keičiančių esamo nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo vertinimą:

a) įvertintų ekonominę naudą teikiančių išteklių (pavyzdžiui, pinigų srautų) išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, pasikeitimo;

b) dabartinės rinkos duomenimis grindžiamos diskonto normos pokyčio, kaip tai apibrėžiama 37 TAS 47 paragrafe (tai apima pinigų laiko vertės pokyčius ir įsipareigojimui būdingos rizikos pasikeitimus);

ir

c) padidėjimus dėl laiko tėkmės (dėl diskonto taikymo per laikotarpį).

SUTARIMAS

4 Esamų uždarymo, atstatymo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčiai, atsirandantys dėl įvertintos laiko tėkmės faktoriaus, dėl ekonominę naudą teikiančiųjų išteklių išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, išsidėstymo laike ar dydžių pasikeitimo arba dėl diskonto normos pasikeitimo, turi būti apskaitomi pagal toliau pateikiamus 5-7 paragrafus.

5 Jei susijusio turto apskaitai taikomas savikainos modelis, tuomet:

a) jei tai leidžia b) punkte nurodytos sąlygos, įsipareigojimo pokyčiai turi būti pridedami arba atimami iš atitinkamo turto savikainos ataskaitiniu laikotarpiu.

b) suma, atimama iš turto savikainos, neturi viršyti jo balansinės vertės. Jei įsipareigojimo sumažėjimas viršija to turto balansinę vertę, perviršis turi būti iškart pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

c) jei dėl koregavimo padidėja turto savikaina, ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar tai nereiškia, kad naujoji turto balansinė vertė gali būti pilnai nepadengiama. Jei yra tokių požymių, ūkio subjektas turi patikrinti, įvertindamas turto atsiperkamąją vertę, ar jo vertė nesumažėjusi, o bet kokį nuostolį dėl įvykusio vertės sumažėjimo apskaityti pagal 36 TAS.

6 Jei turto apskaitai taikomas perkainotos vertės būdas, tuomet:

a) įsipareigojimo pokyčiai keičia pelną ar nuostolį dėl perkainojimo, anksčiau pripažintą šiam turtui, taip, kad:

i) įsipareigojimo sumažėjimo suma, jei tai leidžiama pagal b) punkte nurodytas sąlygas, didinamas tiesiogiai nuosavybei priskirtas pelnas dėl perkainojimo, tačiau ši suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tiek, kiek panaikina ankstesnį turto nuostolį dėl perkainojimo, pripažintą pelno (nuostolio) ataskaitoje.

ii) įsipareigojimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje, tačiau tiesiogiai nuosavybei priskirtas perkainojimo pelnas šios sumos sąskaita sumažinamas dydžiu, lygiu pelno dėl turto perkainojimo likučiui.

b) tuo atveju, kai įsipareigojimo sumažėjimas viršija balansinę vertę, kuri būtų pripažįstama, jei turtas būtų vertinamas pagal savikainos modelį, perviršis turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

c) įsipareigojimo pokytis rodo, kad gali tekti perkainoti turtą siekiant užtikrinti, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo turto tikrosios vertės balanso sudarymo dieną. Į tokį perkainojimą turi būti atsižvelgiama nustatant sumas, kurios, pagal a) punktą, turi būti įtraukiamos į pelną arba nuostolį arba į nuosavybę. Jei perkainojimas yra būtinas, perkainoti reikia visą tos klasės turtą.

d) 1 TAS reikalaujama nuosavybės pokyčių ataskaitoje atskleisti kiekvieną pajamų ar sąnaudų straipsnį, tiesiogiai pripažįstamą nuosavybe. Vykdant šį reikalavimą, pelno dėl perkainojimo pokytis, atsirandantis dėl įsipareigojimo pokyčio, turi būti nustatomas ir pateikiamas atskirai.

IFRIC 1

7 Pakoreguota nudėvimoji turto suma nudėvima per turto naudingo tarnavimo laiką. Dėl to, pasibaigus susijusio turto naudingo tarnavimo laikui, visi vėliau įvykstantys įsipareigojimo pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu tada, kada jie įvyksta. Tokia tvarka taikoma naudojant tiek savikainos modelį, tiek perkainojimo modelį.

8 Periodiškas diskonto taikymas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip finansinės veiklos sąnaudos tuo metu, kai jis taikomas. Pagal 23 TAS leistinas alternatyvusis kapitalizavimo būdas draudžiamas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

9 Ūkio subjektas turi taikyti šį Aiškinimą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Aiškinimo taikymas. Jei ūkio subjektas taiko šį Aiškinimą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2004 m. rugsėjo 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

PERĖJIMAS

10 Apskaitos politikos pokyčiai turi būti apskaitomi vadovaujantis 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ reikalavimais. (*)

(*) Jei ūkio subjektas taiko šį Aiškinimą finansinės atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi taikyti ankstesnę 8 TAS standarto versiją „*Grynasis ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai*“, išskyrus atvejį, kai jis taiko persvarstytą standarto versiją.

IFRIC 1

PRIEDĖLIS

1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmąjį kartą*“ pataisos

Šiame priedėlyje esančios pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkinis subjektas taiko šį Aiškinimą ankstesniam atskaitomybės laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos ankstesniam laikotarpiui

A1 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmąjį kartą*“ ir su juo susiję dokumentai taisomi taip, kaip nurodyta žemiau:

TFAS 12 paragrafe esanti nuoroda į 13-25D paragrafus keičiama nuoroda į 13-25E paragrafus.

TFAS 13 paragrafo h) ir i) punktai taisomi ir j) punktas įterpiamas taip:

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

i) draudimo sutartys (25D paragrafas);

ir

j) nutraukimo įsipareigojimai, įtraukiami į ilgalaikio materialiojo turto savikainą (25E paragrafas).

TFAS nauja antraštė ir 25E paragrafas įterpiami taip:

Esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų, įtraukiamų į ilgalaikio materialiojo turto savikainą, pokyčiai.

25E 1 TFAAK „*Esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai*“ reikalaujama nustatytus nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo pokyčius pridėti arba atimti iš turto, su kuriuo jie susiję, savikainos; tuomet pakoreguota turto nudėvimoji suma nudėvima perspektyviai per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Pirmą kartą taikantysis neprivalo laikytis reikalavimų dėl pokyčių tų įsipareigojimų, kurie atsirado anksčiau, negu buvo pradėtas taikyti TFAS. Jei pirmą kartą TFAS taikantysis pasinaudoja šiuo atleidimu, jis turi:

a) vertinti įsipareigojimą taip, kaip šis buvo vertinamas perėjimo prie TFAS metu, vadovaudamasis 37 TAS;

b) tiek, kiek įsipareigojimui tinka 1 TFAAK, įvertinti sumą, kuri būtų įtraukta į susijusio turto savikainą įsipareigojimo pirminio atsiradimo metu, diskontuodamas įsipareigojimą jo atsiradimo datą pagal ankstesnių dėl rizikos pakoreguotų diskonto normų, kurios būtų taikomos įsipareigojimui tarpiniu laikotarpiu, geriausią įvertinimą;

ir

c) apskaičiuoti sukauptą tos sumos nusidėvėjimą perėjimo prie TFAS metu, remdamasis turto naudingo tarnavimo laiko dabartiniu įvertinimu bei taikydamas nusidėvėjimo politiką, atitinkančią TFAS.