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

►B

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1126/2008

2008 m. lapkričio 3 d.

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

(Tekstas svarbus EEE)

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

iš dalies keičiamas:

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

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

►**M60**	2018 m. vasario 26 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/289	L 55	21	2018 2 27
►**M61**	2018 m. kovo 14 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/400	L 72	13	2018 3 15
►**M62**	2018 m. kovo 22 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/498	L 82	3	2018 3 26
►**M63**	2018 m. kovo 28 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/519	L 87	3	2018 4 3
►**M64**	2018 m. spalio 23 d. Komisijos reglamentas (ES) 2018/1595	L 265	3	2018 10 24
►**M65**	2019 m. vasario 8 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/237	L 39	1	2019 2 11
►**M66**	2019 m. kovo 13 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/402	L 72	6	2019 3 14
►**M67**	2019 m. kovo 14 d. Komisijos reglamentas (ES) 2019/412	L 73	93	2019 3 15

▼B

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1126/2008

2008 m. lapkričio 3 d.

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

(Tekstas svarbus EEE)

1 straipsnis

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

2 straipsnis

Reglamentas (EB) Nr. 1725/2003 panaikinamas.

Nuorodos į panaikintą reglamentą laikomos nuorodomis į šį reglamentą.

3 straipsnis

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

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

▼B

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

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

▼B

40-asis TAS	*Investicinis turtas*
41-asis TAS	*Žemės ūkis*
1-asis TFAS	*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*
2-asis TFAS	*Mokėjimas akcijomis*
3-asis TFAS	*Verslo jungimai*
4-asis TFAS	*Draudimo sutartys*
5-asis TFAS	*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*
6-asis TFAS	*Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas*
7-asis TFAS	*Finansinės priemonės. Atskleidimas*
8-asis TFAS	*Veiklos segmentai*
9-asis TFAS	*Finansinės priemonės*
10-asis TFAS	*Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*
11-asis TFAS	*Jungtinė veikla*
12-asis TFAS	*Tikrosios vertės nustatymas*
13-asis TFAS	*Tikrosios vertės nustatymas*
15-asis TFAS	*Pajamos pagal sutartis su klientais*
16-asis TFAS	*Nuoma*
TFAAK 1-asis aiškinimas	*Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai*
TFAAK 2-asis aiškinimas	*Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės*
TFAAK 4-asis aiškinimas	*Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis*
TFAAK 5-asis aiškinimas	*Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį*
TFAAK 6-asis aiškinimas	*Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis*
TFAAK 7-asis aiškinimas	*Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29-ąjį TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*
TFAAK 10-asis aiškinimas	*Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas*
TFAAK 12-asis aiškinimas	TFAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijų susitarimai*
TFAAK 13-asis aiškinimas	*TFAAK 13-asis aiškinimas Klientų lojalumo programos*
TFAAK 14-asis aiškinimas	*TFAAK 14-asis aiškinimas 19-asis TAS. Nustatytų išmokų turto apribojimas, minimalūs finansavimo reikalavimai ir jų sąveika*
TFAAK 15-asis aiškinimas	TFAAK 15-asis aiškinimas *Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos*
TFAAK 16-asis aiškinimas	TFAAK 16-asis aiškinimas *Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai*
TFAAK 17-asis aiškinimas	TFAAK 17-asis aiškinimas *Nepiniginio turto paskirstymas savininkams*
TFAAK 18-asis aiškinimas	TFAAK 18-asis aiškinimas *Klientų perduodamas turtas*
TFAAK 19-asis aiškinimas	TFAAK 19-asis aiškinimas *Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis*
TFAAK 20-asis aiškinimas	TFAAK 20-asis aiškinimas *Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos*

▼**M41**

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

▼**B**

TFAAK 22-asis aiškinimas	TFAAK 22-asis aiškinimas *Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis*
TFAAK 23-asis aiškinimas	TFAAK 23-asis aiškinimas *Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos*
NAK 7-asis aiškinimas	*Euro įvedimas*
NAK 10-asis aiškinimas	*Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla*
NAK 15-asis aiškinimas	*Veiklos nuomos skatinimas*
NAK 25-asis aiškinimas	*Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai*
NAK 27-asis aiškinimas	*Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas*
NAK 29-asis aiškinimas	*Atskleidimas. Koncesijos sutartys dėl paslaugų*
NAK 31-asis aiškinimas	*Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos*
NAK 32-asis aiškinimas	*Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos*

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

▼M5

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinių ataskaitų pateikimas“

TIKSLAS

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

TAIKYMAS

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

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

▼M32

4 Šis standartas netaikomas sutrumpintų tarpinių finansinių ataskaitų, rengiamų pagal 34-ąjį TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“, struktūrai ir turiniui. Tačiau 15–35 straipsniai šioms ataskaitoms yra taikomi. Šis standartas vienodai taikomas visiems ūkio subjektams, taip pat tiems, kurie teikia konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, ir tiems, kurie teikia atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“.

▼M5

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

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

APIBRĖŽIMAI

▼M53

7 Šiame standarte vartojami terminai ir jų apibrėžtys:

▼M5

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

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

▼M5

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

a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;

b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir

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

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

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

►M31 *Aiškinamajame rašte* pateikiama informacija papildo finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose), ◄ nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje pateikiamą informaciją. Aiškinamajame rašte pateikiami minėtose ataskaitose pateiktų straipsnių aiškinamieji aprašymai arba išskaidymai, be to, informacija apie straipsnius, kurie nėra pripažinti tose ataskaitose.

▼M53

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

Kitų bendrųjų pajamų komponentai:

▼M31

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

b) apibrėžtųjų išmokų planų pakartotiniai vertinimai (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“);

▼M5

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

▼M53

d) investicijų į nuosavybės priemones, priskirtas prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 5.7.5 straipsnį, pelnas ir nuostoliai;

▼M53

da) finansinio turto, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnas ir nuostoliai;

e) pinigų srautų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonių pelno ir nuostolių, taip pat apsidraudimo priemonių, kuriomis apdraudžiamos investicijos į nuosavybės priemones, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį, pelno ir nuostolių veiksmingoji dalis (žr. 9-ojo TFAS 6 skyrių);

f) tam tikrų įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tikrosios vertės pasikeitimo suma, sietina su įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnį);

g) pasirinkimo sandorių laiko vertės pasikeitimai, jei atskiriama pasirinkimo sandorio vidinė vertė ir laiko vertė, o apsidraudimo priemone laikomi tik vidinės vertės pasikeitimai (žr. 9-ojo TFAS 6 skyrių);

h) išankstinių sandorių išankstinių elementų vertės pasikeitimai, jei atskiriami išankstinio sandorio išankstinis elementas ir momentinis elementas, o apsidraudimo priemone laikomi tik momentinio elemento pasikeitimai, ir finansinės priemonės užsienio valiutos bazės skirtumo vertės pasikeitimai, jei šis skirtumas neįtraukiamas, kai ta finansinė priemonė priskiriama prie apsidraudimo priemonių (žr. 9-ojo TFAS 6 skyrių).

▼M5

Savininkai – nuosavybei priskiriamų priemonių valdytojai.

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

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

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

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

FINANSINĖS ATASKAITOS

Finansinių ataskaitų tikslas

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

a) turtą;

b) įsipareigojimus;

c) nuosavybę;

d) pajamas ir sąnaudas, įskaitant pelną ir nuostolius;

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

f) pinigų srautus.

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

Visas finansinių ataskaitų rinkinys

▼M49

10 Visą finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:

a) laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita;

b) laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita;

c) laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

d) laikotarpio pinigų srautų ataskaita;

e) aiškinamasis raštas, kurį sudaro informacija apie svarbias apskaitos politikos priemones ir kita aiškinamoji informacija;

ea) praėjusio laikotarpio lyginamoji informacija, kaip nurodyta 38 ir 38A straipsniuose, ir

f) praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaita, kai ūkio subjektas taiko apskaitos politiką retrospektyviai arba atlieka retrospektyvų savo finansinių ataskaitų straipsnių taisymą, arba kai jis pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius pagal 40A–40D straipsnius.

Ūkio subjektas gali vartoti kitokius nei šiame standarte vartojami ataskaitų pavadinimus. Pavyzdžiui, ūkio subjektas vietoje pavadinimo pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita gali vartoti pavadinimą „bendrųjų pajamų ataskaita“.

▼M31

10A Ūkio subjektas gali pateikti vieną pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą, kurioje pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos pateikiamos dviejuose skyriuose. Tie skyriai pateikiami kartu: pelno (nuostolių) skyrius pateikiamas pirmas, o po jo iškart pateikiamas kitų bendrųjų pajamų skyrius. Pelno (nuostolių) skyrių ūkio subjektas gali pateikti atskiroje pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokiu atveju atskira pelno (nuostolių) ataskaita pateikiama iškart prieš ataskaitą, kurioje pateikiamos bendrosios pajamos ir kurios pradžioje pateikiamas pelnas arba nuostoliai.

▼M5

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

▼M31

_____

▼M5

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

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

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

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

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

Bendrosios ypatybės

Teisingas pateikimas ir TFAS atitikimas

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

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

▼**M5**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

Tęstinumo prielaida

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

▼M5

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

Kaupimo principo taikymas apskaitoje

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

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

Reikšmingumas ir sujungimas

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

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

▼M49

30A Taikydamas šį ir kitus TFAS, ūkio subjektas, atsižvelgdamas į visus susijusius faktus ir aplinkybes, nusprendžia, kaip sujungti informaciją finansinėse ataskaitose, kurios apima aiškinamąjį raštą. Ūkio subjektas užtikrina, kad nereikšminga informacija neužgožtų reikšmingos informacijos arba kad nebūtų jungiami reikšmingi straipsniai, kurių pobūdis ar paskirtis skiriasi, ir dėl to nesumažėtų jo finansinių ataskaitų suprantamumas.

31 Kai kuriuose TFAS yra nurodyta informacija, kurią reikalaujama įtraukti į finansines ataskaitas, kurios apima aiškinamąjį raštą. Ūkio subjektas neturi specialiai atskleisti informacijos, kurios reikalaujama pagal TFAS, jei vykdant tą atskleidimo reikalavimą pateikta informacija nėra reikšminga. Tai galioja net ir tuo atveju, jei TFAS yra pateiktas konkrečių reikalavimų sąrašas ar tie reikalavimai apibrėžti kaip minimalūs. Ūkio subjektas taip pat turėtų apsvarstyti, ar atskleisti papildomos informacijos tada, kai konkrečių TFAS reikalavimų laikytis nepakanka tam, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų suprasti konkrečių sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui.

▼M5

Tarpusavio užskaita

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

▼M5

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

▼M52

34 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ reikalaujama, kad ūkio subjektas pajamas pagal sutartis su klientais vertintų atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti teisę mainais už perduotas pažadėtas prekes ar paslaugas. Pavyzdžiui, pripažinta pajamų suma atspindi bet kokių ūkio subjekto leidžiamų prekybos nuolaidų ir kiekio lengvatų sumas. Vykdydamas savo įprastinę veiklą, ūkio subjektas sudaro ir tokių sandorių, kurie nekuria pajamų, bet yra susiję su pagrindine pajamas kuriančia veikla. Ūkio subjektas tokių sandorių rezultatus pateikia, kai toks pateikimas atitinka sandorio ar kito įvykio esmę, iš pajamų atimdamas to paties sandorio atitinkamas sąnaudas. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas pateikia ilgalaikio turto, įskaitant investicijas ir veiklai naudojamą turtą, perleidimo pelną ir nuostolius iš perleidimo atlygio sumos atimdamas turto balansinę vertę ir susijusias pardavimo sąnaudas ir

▼M5

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

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

Atskaitomybės dažnumas

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

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

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

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

▼M5

Lyginamoji informacija

▼M36

Minimali lyginamoji informacija

38 **Išskyrus tą atvejį, kai pagal TFAS leidžiama ar reikalaujama kitaip, ūkio subjektas turi pateikti praėjusio laikotarpio ir visų dabartinio laikotarpio finansinėse ataskaitose nurodytų sumų lyginamąją informaciją. Ūkio subjektas turi pateikti lyginamąją informaciją, susijusią su aprašomąja informacija, jei ji svarbi dabartinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms suprasti.**

38A Ūkio subjektas turi pateikti bent dvi finansinės būklės ataskaitas, dvi pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitas, dvi atskiras pelno (nuostolių) ataskaitas (jei teikiamos), dvi pinigų srautų ataskaitas ir dvi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitas bei susijusius aiškinamuosius raštus.

38B Kai kuriais atvejais finansinėse ataskaitose pateikta aprašomoji praėjusio (-ių) laikotarpio (-ių) informacija tebėra svarbi dabartinį laikotarpį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas dabartinį laikotarpį atskleidžia teisminio ginčo, kurio baigtis praėjusio laikotarpio pabaigoje buvo neaiški ir kuris dar turi būti sprendžiamas, detales. Vartotojams gali būti naudinga atskleista informacija apie tai, kad praėjusio laikotarpio pabaigoje buvo tam tikrų neaiškumų, ir apie veiksmus, kurių per laikotarpį buvo imtasi jiems išspręsti.

Papildoma lyginamoji informacija

38C Be minimalių lyginamųjų finansinių ataskaitų, kurias pateikti reikalaujama TFAS, ūkio subjektas gali pateikti papildomos lyginamosios informacijos, jei ta informacija parengta pagal TFAS. Šią lyginamąją informaciją gali sudaryti viena ar daugiau ataskaitų, nurodytų 10 straipsnyje, tačiau tai neturi būti visas finansinių ataskaitų rinkinys. Tokiu atveju ūkio subjektas kartu su tomis papildomomis ataskaitomis turi pateikti susijusią aiškinamojo rašto informaciją.

38D Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pateikti trečią pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą (ir taip pateikti dabartinio laikotarpio, praėjusio laikotarpio ir vieno papildomo lyginamojo laikotarpio informaciją). Tačiau nereikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų trečią finansinės būklės ataskaitą, trečią pinigų srautų ataskaitą ar trečią nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą (t. y. papildomą lyginamąją finansinę ataskaitą). Reikalaujama, kad ūkio subjektas finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose pateiktų lyginamąją informaciją, susijusią su ta papildoma pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita.

———————

Apskaitos politikos pakeitimai, retrospektyvus taisymas arba pergrupavimas

40A Be minimalių lyginamųjų finansinių ataskaitų, kurias pateikti reikalaujama 38A straipsnyje, ūkio subjektas turi pateikti trečią praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaitą, kai:

(a) **jis retrospektyviai taiko apskaitos politiką, savo finansinėse ataskaitose retrospektyviai taiso straipsnius arba pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius, ir**

▼M36

(b) **retrospektyvus taikymas, retrospektyvus taisymas arba pergrupavimas turi reikšmingą poveikį informacijai praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaitoje.**

40B 40A straipsnyje aprašytomis aplinkybėmis ūkio subjektas pateikia tris toliau nurodytų laikotarpių finansinės būklės ataskaitas:

(a) dabartinio laikotarpio pabaigos;

(b) praėjusio laikotarpio pabaigos ir

(c) praėjusio laikotarpio pradžios.

40C Kai reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų papildomą finansinės būklės ataskaitą pagal 40A straipsnį, ūkio subjektas privalo atskleisti informaciją, kurios reikalaujama pagal 41–44 straipsnius ir 8-ąjį TAS. Tačiau kartu su praėjusio laikotarpio pradžios pradine finansinės būklės ataskaita jis neturi pateikti susijusių aiškinamųjų raštų.

40D Tos pradinės finansinės būklės ataskaitos data turi būti praėjusio laikotarpio pradžios data, nepriklausomai nuo to, ar ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiama ankstesnių laikotarpių lyginamoji informacija (kaip leidžiama 38C straipsnyje).

41 Jei ūkio subjektas pakeičia finansinių ataskaitų straipsnių pateikimo arba grupavimo tvarką, jis turi pergrupuoti lyginamąsias sumas, išskyrus atvejį, kai pergrupuoti neįmanoma. Kai ūkio subjektas pergrupuoja lyginamąsias sumas, jis turi atskleisti (įskaitant duomenis praėjusio laikotarpio pradžioje):

(a) pergrupavimo pobūdį;

(b) kiekvieno pergrupuojamo straipsnio arba straipsnių grupės sumą ir

(c) pergrupavimo priežastį.

▼M5

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

a) priežastį, kodėl sumos nebuvo pergrupuotos; ir

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

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

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

▼M5

Pateikimo pastovumas

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

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

b) TFAS reikalaujama, kad būtų pakeista pateikimo tvarka.

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

STRUKTŪRA IR TURINYS

Įžanga

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

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

Finansinių ataskaitų identifikavimas

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

e) apvalinimo lygį, naudojamą finansinėse ataskaitose pateikiant sumas.

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

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

Finansinės būklės ataskaita

Finansinės būklės ataskaitoje pateikiama informacija

▼M49

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

▼M5

a) nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai;

b) investicinis turtas;

c) nematerialusis turtas;

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

e) nuosavybės metodu apskaičiuotos investicijos;

▼M45

f) biologinis turtas, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“;

▼M5

g) atsargos;

h) prekybos ir kitos gautinos sumos;

i) pinigai ir pinigų ekvivalentai;

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

k) prekybos ir kitos mokėtinos sumos;

l) atidėjiniai;

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

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

▼M5

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

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

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

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

▼M49

55 Ūkio subjektas finansinės būklės ataskaitoje pateikia papildomas straipsnių eilutes (taip pat išskaidydamas 54 straipsnyje išvardytas straipsnių eilutes), antraštes ir tarpines sumas, kai toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansinei būklei suprasti.

55A Kai ūkio subjektas pateikia tarpines sumas pagal 55 straipsnį, tos tarpinės sumos:

a) turi būti sudarytos iš straipsnių eilučių, kuriose pateiktos pagal TFAS pripažintos ir įvertintos sumos;

b) turi būti pateiktos ir pažymėtos taip, kad tarpinę sumą sudarančios straipsnių eilutės būtų aiškios ir suprantamos;

c) turi būti nuoseklios visais ataskaitiniais laikotarpiais pagal 45 straipsnį ir

d) neturi būti aiškiau išskirtos nei tarpinės sumos ir bendros sumos, kurias pagal TFAS reikalaujama pateikti finansinės būklės ataskaitoje.

▼M5

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

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

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

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

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

a) turto pobūdį ir likvidumą;

b) turto paskirtį šiame ūkio subjekte; ir

c) įsipareigojimų sumas, pobūdį ir laiką.

▼M5

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

Sąvokų „trumpalaikis“ ir „ilgalaikis“ atskyrimas

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

Trumpalaikis turtas

66 Ūkio subjektas turtą turi priskirti trumpalaikiam, jeigu:

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

b) jis laiko turtą visų pirma prekybai;

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

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

Ūkio subjektas visą kitą turtą klasifikuoja kaip ilgalaikį.

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

▼M53

68 Ūkio subjekto veiklos ciklas – laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirbimui, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigus arba pinigų ekvivalentus. Kai ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai nustatytas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių. Prie trumpalaikio turto priskiriamas turtas (pvz., atsargos ir gautinos prekybos sumos), kuris yra parduodamas, suvartojamas arba realizuojamas kaip įprastinio veiklos ciklo dalis netgi tada, jei nesitikima jo realizuoti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Prie trumpalaikio turto taip pat priskiriamas visų pirma prekybai laikomas turtas (pvz., tam tikras finansinis turtas, atitinkantis 9-ajame TFAS pateiktą laikomo prekybai apibrėžtį) ir einamoji ilgalaikio finansinio turto dalis.

▼M5

Trumpalaikiai įsipareigojimai

▼M22

69 Ūkio subjektas įsipareigojimą turi priskirti trumpalaikiams įsipareigojimams, kai:

a) tikisi įvykdyti įsipareigojimą per įprastinį savo veiklos ciklą;

b) įsipareigojimas visų pirma yra susijęs su prekyba;

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

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

Visus kitus įsipareigojimus ūkio subjektas turi priskirti ilgalaikiams.

▼M5

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

▼M53

71 Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai nėra įvykdomi kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, tačiau turi būti įvykdyti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio arba yra visų pirma laikomi prekybai. Kaip pavyzdžius būtų galima nurodyti tam tikrus finansinius įsipareigojimus, atitinkančius 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį, banko sąskaitos kreditus, taip pat einamąsias ilgalaikių finansinių įsipareigojimų dalis, mokėtinus dividendus, pelno mokesčius ir kitas mokėtinas ne prekybos sumas. Finansiniai įsipareigojimai, pagal kuriuos teikiamas ilgalaikis finansavimas (t. y. kurie nėra apyvartinio kapitalo, naudojamo per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą, dalis) ir už kuriuos neprivaloma atsiskaityti per dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos, yra ilgalaikiai įsipareigojimai, kuriems taikomi 74 ir 75 straipsniai.

▼M5

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

a) pradinis laikotarpis buvo ilgesnis negu dvylika mėnesių; ir

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

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

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

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

▼**M5**

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

a) ilgalaikis pakartotinis finansavimas;

b) ilgalaikio paskolos susitarimo pažeidimo ištaisymas; ir

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

Finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte pateikiama informacija

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

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

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

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

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

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

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

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

a) kiekvienos akcinio kapitalo klasės:

i) pasirašytų akcijų skaičių;

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

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

▼M5

iv) neapmokėtų akcijų skaičiaus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą;

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

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

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

b) kiekvieno rezervo pobūdžio ir paskirties nuosavybėje aprašymą.

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

▼M6

80A Jei ūkio subjektas pergrupavo

a) padengiamąją finansinę priemonę, priskiriamą nuosavybės priemonėms, arba

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

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

▼M31

Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita

———————

81A Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (bendrųjų pajamų ataskaitoje), be pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų skyrių, pateikiama:

(a) pelnas arba nuostoliai;

(b) visos kitos bendrosios pajamos;

(c) laikotarpio bendrosios pajamos, t. y. pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų bendra suma.

Jei ūkio subjektas pateikia atskirą pelno (nuostolių) ataskaitą, ataskaitoje, kurioje pateikiamos bendrosios pajamos, jis nepateikia pelno (nuostolių) skyriaus.

▼M31

81B Ūkio subjektas, be pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų skyrių, laikotarpio pelną arba nuostolius ir kitas bendrąsias pajamas pateikia:

(a) ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus:

(i) nekontroliuojamoms dalims ir

(ii) patronuojančiosios įmonės savininkams.

(b) ataskaitinio laikotarpio bendrąsias pajamas, priskirtinas:

(i) nekontroliuojamoms dalims ir

(ii) patronuojančiosios įmonės savininkams.

Jei ūkio subjektas pateikia atskirą pelno (nuostolių) ataskaitą, toje ataskaitoje jis pateikia informaciją pagal a punktą.

Pelno (nuostolių) skyriuje arba pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama informacija

▼M53

82 Be straipsnių, kurių reikalaujama pagal kitus TFAS, į pelno (nuostolių) skyrių arba pelno (nuostolių) ataskaitą įtraukiamos atskiros straipsnių eilutės, kuriose nurodomos šios ataskaitinio laikotarpio sumos:

(a) pajamos, atskirai nurodant palūkanų pajamas, apskaičiuotas taikant faktinių palūkanų metodą;

(aa) pelnas ir nuostoliai, susidarantys nutraukus amortizuota savikaina vertinamo finansinio turto pripažinimą;

(b) finansinės sąnaudos;

(ba) vertės sumažėjimo nuostoliai (įskaitant vertės sumažėjimo nuostolių arba vertės sumažėjimo pelno panaikinimą), nustatyti pagal 9-ojo TFAS 5.5 skirsnį;

(c) asocijuotųjų įmonių ir bendrųjų įmonių, apskaitomų taikant nuosavybės metodą, pelno arba nuostolių dalis;

(ca) jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupę, – visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir jo tikrosios vertės pergrupavimo datą skirtumo (kaip apibrėžta 9-ajame TFAS);

(cb) jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupę, – visas pirmiau kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai, kurie pergrupuojami į pelną arba nuostolius;

▼M31

(d) mokesčių sąnaudas;

(e) [išbraukta]

(ea) atskirą bendrą nutrauktos veiklos sumą (žr. 5-ąjį TFAS).

(f)–(i) [išbraukta]

▼M31

Kitų bendrųjų pajamų skyriuje pateikiama informacija

▼M49

82A **Kitų bendrųjų pajamų skyriuje pateikiamos straipsnių eilutės, kuriose nurodomos ataskaitinio laikotarpio sumos:**

a) kitų bendrųjų pajamų straipsnių (išskyrus b punkte nurodytas sumas), klasifikuojamų pagal pobūdį ir sugrupuotų taip, kad pagal kitus TFAS jie:

i) vėliau nebus pergrupuoti į pelną arba nuostolius ir

ii) vėliau bus pergrupuoti į pelną arba nuostolius, kai bus įvykdytos tam tikros sąlygos;

b) asocijuotųjų ir bendrų įmonių kitų bendrųjų pajamų dalies, apskaitomos taikant nuosavybės metodą, suskirstytos pagal straipsnius taip, kad pagal kitus TFAS jie:

i) vėliau nebus pergrupuoti į pelną arba nuostolius ir

ii) vėliau bus pergrupuoti į pelną arba nuostolius, kai bus įvykdytos tam tikros sąlygos.

▼M31

_____

▼M49

85 **Ūkio subjektas ataskaitoje (-ose), kurioje (-ose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, pateikia papildomas straipsnių eilutes (taip pat išskaidydamas 82 straipsnyje išvardytas straipsnių eilutes), antraštes ir tarpines sumas, kai toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansiniam rezultatui suprasti.**

85A Kai ūkio subjektas pateikia tarpines sumas pagal 85 straipsnį, tos tarpinės sumos:

a) turi būti sudarytos iš straipsnių eilučių, kuriose pateiktos pagal TFAS pripažintos ir įvertintos sumos;

b) turi būti pateiktos ir pažymėtos taip, kad tarpinę sumą sudarančios straipsnių eilutės būtų aiškios ir suprantamos;

c) turi būti nuoseklios visais ataskaitiniais laikotarpiais pagal 45 straipsnį ir

d) neturi būti aiškiau išskirtos nei tarpinės sumos ar bendros sumos, kurias pagal TFAS reikalaujama pateikti ataskaitoje (-ose), kurioje (-ose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos.

85B Ūkio subjektas ataskaitoje (-ose), kurioje (-ose) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, pateikia straipsnių eilutes, kuriose bet kokios tarpinės sumos, pateiktos pagal 85 straipsnį, suderinamos su tarpinėmis sumomis arba bendromis sumomis, kurias reikalaujama pateikti tokioje (-ose) ataskaitoje (-ose) pagal TFAS.

▼M31

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

87 Nei ataskaitoje (-se), kurioje (-se) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, nei aiškinamajame rašte ūkio subjektas neturi pateikti jokių pajamų arba sąnaudų straipsnių kaip ypatingųjų straipsnių.

▼M5

Ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostoliai

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

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

Kitos bendrosios ataskaitinio laikotarpio pajamos

▼M31

90 Ūkio subjektas pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte atskleidžia pelno mokesčio, susijusio su kiekvienu kitų bendrųjų pajamų straipsniu, sumą, įskaitant pergrupuotas sumas.

91 Ūkio subjektas gali pateikti kitų bendrųjų pajamų straipsnius:

(a) atskaičius susijusius mokesčius arba

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

Jei ūkio subjektas pasirenka b punktą, jis paskirsto mokesčius tarp tokių straipsnių, kurie vėliau gali būti pergrupuoti į pelno (nuostolių) skyrių, ir tokių straipsnių, kurie vėliau nebus pergrupuoti į pelno (nuostolių) skyrių.

▼M5

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

▼M53

93 Kituose TFAS nurodyta, ar pirmiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintos sumos pergrupuojamos į pelną arba nuostolius ir kada jos taip pergrupuojamos. Taip pergrupuojamos sumos šiame standarte vadinamos pergrupuotomis sumomis. Pergrupuota suma yra įtraukiama į susijusį ataskaitinio laikotarpio, kuriuo suma pergrupuota į pelną arba nuostolius, kitų bendrųjų pajamų komponentą. Šios sumos einamuoju arba ankstesniais laikotarpiais galėjo būti pripažintos kitų bendrųjų pajamų dalyje kaip nerealizuotas pelnas. Nerealizuotas pelnas, kad nebūtų du kartus įtrauktas į visas bendrąsias pajamas, turi būti atimtas iš kitų bendrųjų pajamų tuo laikotarpiu, kuriuo realizuotas pelnas pergrupuojamas į pelną arba nuostolius.

▼M31

94 Ūkio subjektas gali pateikti pergrupuotas sumas pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-se) arba aiškinamajame rašte. Pergrupuotas sumas pateikdamas aiškinamajame rašte, ūkio subjektas nurodo kitų bendrųjų pajamų straipsnius atlikęs bet kokį susijusį pergrupavimą.

▼M53

95 Pergrupuotos sumos susidaro, pvz., dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimo (žr. 21-ąjį TAS) ir jei kai kurie apdraustieji prognozuojami pinigų srautai turi įtakos pelnui arba nuostoliams (žr. 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio d punktą dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių).

96 Pergrupuotų sumų nesusidaro dėl pelno, susijusio su perkainojimu, pasikeitimų, pripažįstamų pagal 16-ąjį TAS arba 38-ąjį TAS, arba dėl apibrėžtųjų išmokų planų pakartotinių vertinimų, pripažįstamų pagal 19-ąjį TAS. Šie komponentai pripažįstami kitose bendrosiose pajamose ir nėra pergrupuojami į vėlesnių laikotarpių pelną arba nuostolius. Pelno dėl perkainojimo pasikeitimai vėlesniais laikotarpiais gali būti perkelti į nepaskirstytąjį pelną naudojant turtą arba kai jo pripažinimas nutraukiamas (žr. 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS). Pagal 9-ąjį TFAS pergrupavimo sumų nesusidaro, jei dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba pasirinkimo sandorio laiko vertės (arba išankstinio sandorio išankstinio elemento arba finansinės priemonės užsienio valiutos bazės skirtumo) apskaitos susidaro sumos, perkeliamos atitinkamai iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo arba atskiro nuosavybės komponento ir įtraukiamos tiesiogiai į turto arba įsipareigojimo įsigijimo savikainą arba kitą balansinę vertę. Šios sumos tiesiogiai perkeliamos į turtą arba įsipareigojimus.

▼M31

Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-se) arba aiškinamajame rašte pateikiama informacija

▼M5

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

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

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

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

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

d) investicijų perleidimas;

e) veiklos nutraukimas;

f) teisminių ginčų sprendimai; ir

g) kiti atidėjinių panaikinimai.

▼**M5**

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

▼**M31**

100 Ūkio subjektai 99 straipsnyje nurodytas analizes raginami pateikti ataskaitoje (-se), kurioje (-se) pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos.

▼**M5**

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita

▼M29

Informacija, kuri turi būti pateikta nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje

▼M53

106 Ūkio subjektas turi pateikti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, reikalaujamą pagal 10 straipsnį. Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje turi būti pateikta ši informacija:

▼M29

(a) visos bendrosios pajamos per ataskaitinį laikotarpį, atskiriant bendras sumas, kurios priskirtinos patronuojančios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims;

(b) kiekvieno nuosavybės komponento atžvilgiu retrospektyvaus taikymo arba retrospektyvaus pataisymo poveikis, pripažįstamas pagal 8-ąjį TAS; ir

▼M53

(c) [Išbraukta]

(d) kiekvieno nuosavybės komponento balansinės vertės sutikrinimas laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, atskirai nurodant (bent) pasikeitimus, atsiradusius dėl:

(i) pelno arba nuostolių;

(ii) kitų bendrųjų pajamų; ir

(iii) sandorių su savininkais kaip nuosavybės valdytojais, atskirai nurodant savininkų įmokas ir paskirstymus jiems bei nuosavybės dalių patronuojamosiose įmonėse pokyčius, dėl kurių kontrolė nėra prarandama.

▼M29

Informacija, kuri turi būti pateikta nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje arba aiškinamajame rašte

106A Kiekvieno nuosavybės komponento atžvilgiu ūkio subjektas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje arba aiškinamajame rašte privalo pateikti kitų bendrųjų pajamų analizę pagal kiekvieną straipsnį (žr. 106 straipsnio d punkto ii papunktį).

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

▼M5

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

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

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

Pinigų srautų ataskaita

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

Aiškinamasis raštas

Struktūra

112 Aiškinamajame rašte privalu:

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

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

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

▼M49

113 Ūkio subjektas aiškinamąjį raštą turi pateikti kaip galima sistemingiau. Nustatydamas, koks būdas yra sistemingas, ūkio subjektas turi atsižvelgti į poveikį savo finansinių ataskaitų suprantamumui ir palyginamumui. Kiekvienam finansinės būklės ataskaitos, pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos straipsniui ūkio subjektas turi pateikti visas nuorodas į bet kokią su juo susijusią aiškinamojo rašto informaciją.

▼M49

114 Sistemingo aiškinamojo rašto išdėstymo ar grupavimo pavyzdys:

a) ypatingas dėmesys skiriamas veiklos sritims, kurios, ūkio subjekto nuomone, yra svarbiausios siekiant suprasti jo finansinį rezultatą ir finansinę būklę, pavyzdžiui, grupuojama informacija apie konkrečią pagrindinę veiklą;

b) grupuojama informacija apie panašiai vertinamus straipsnius, tokius kaip tikrąja verte vertinamas turtas, arba

c) laikomasi tokios pat straipsnių eilučių tvarkos kaip pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-ose) ir finansinės būklės ataskaitoje, pvz.:

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

ii) svarbios taikomos apskaitos politikos priemonės (žr. 117 straipsnį);

iii) papildoma finansinės būklės ataskaitos, pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ir pinigų srautų ataskaitos atskirų straipsnių informacija nurodoma tokia tvarka, kokia pateikta ataskaita ir straipsnių eilutės, ir

iv) kita atskleidžiama informacija, įskaitant:

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

2) nefinansinę informaciją, pvz., ūkio subjekto finansinės rizikos valdymo tikslus ir politiką (žr. 7-ąjį TFAS).

———————

▼M5

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

Informacijos apie apskaitos politiką atskleidimas

▼M49

117 Ūkio subjektas turi atskleisti savo svarbias apskaitos politikos priemones, įskaitant:

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

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

▼M5

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

▼M49

119 Nuspręsdama, ar tam tikra apskaitos politikos priemonė turėtų būti atskleista, vadovybė apsvarsto, ar toks atskleidimas padėtų vartotojams suprasti, kaip sandoriai, kiti įvykiai ir sąlygos parodyti pateiktame finansiniame rezultate ir finansinėje būklėje. Kiekvienas ūkio subjektas turi apsvarstyti savo veiklos pobūdį ir apskaitos politikos priemones, kokios informacijos pateikimo apie jas iš tokio tipo ūkio subjekto galėtų tikėtis jo finansinių ataskaitų vartotojai. Informacijos apie konkrečias apskaitos politikos priemones atskleidimas ypač naudingas vartotojams tada, kai šios priemonės pasirenkamos iš TFAS leidžiamų alternatyvų. Pavyzdžiui, atskleidžiama, ar ūkio subjektas taiko tikrosios vertės ar savikainos modelį savo investiciniam turtui (žr. 40-ąjį TAS Investicinis turtas). Kai kuriuose TFAS konkrečiai reikalaujama atskleisti tam tikrą apskaitos politiką, įskaitant vadovybės pasirinktą TFAS leidžiamą politiką. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindus, naudojamus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupėms.

_____

▼M5

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

▼M49

122 Kartu su svarbiomis apskaitos politikos priemonėmis ar kitomis aiškinamojo rašto pastabomis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus (išskyrus siejamus su įvertinimais, žr. 125 straipsnį), kurie taikant ūkio subjekto apskaitos politiką turėjo reikšmingiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.

▼M54

123 Taikydama ūkio subjekto apskaitos politiką, vadovybė priima įvairius sprendimus (išskyrus tuos, kuriems reikalingi įvertinimai), kurie gali turėti reikšmingą įtaką sumoms, pripažįstamoms finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, vadovybė priima sprendimus nustatydama:

▼M53

a) [Išbraukta]

▼M54

b) kada iš esmės visa svarbi rizika ir atlygis, susiję su finansinio turto ir, nuomotojų požiūriu, nuomai naudojamo turto nuosavybe, perduodami kitiems ūkio subjektams; ir

▼M53

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

d) ar dėl finansinio turto sutarties sąlygose nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

▼M5

►M32 124 Kai kurią pagal 122 straipsnį atskleidžiamą informaciją reikalaujama atskleisti pagal kitus TFAS. Pavyzdžiui, 12-ajame TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų savo sprendimus, priimtus nustatant, ar jis kontroliuoja kitą ūkio subjektą. ◄ 40-ajame TAS „*Investicinis turtas*“ reikalaujama atskleisti ūkio subjekto susikurtus kriterijus, pagal kuriuos jis skiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo ilgalaikio materialiojo turto ir turto, skirto parduoti įprastinės veiklos metu, kada sugrupuoti tokį turtą yra sunku.

Įvertinimo neaiškumo šaltiniai

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

a) jų pobūdis ir

b) jų balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

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

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

▼M33

128 Paaiškinimų pagal 125 straipsnį nereikalaujama turtui ir įsipareigojimams, kuriems būdinga reikšminga rizika, kad jų balansinės vertės būsimaisiais finansiniais metais gali reikšmingai keistis, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jie vertinami tikrąja verte, pagrįsta tokio paties turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje. Tokios tikrosios vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tačiau šie pokyčiai nėra susiję su prielaidomis ar kitais vertinimo neaiškumo šaltiniais ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼M5

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

a) prielaidos arba kito įvertinimo neapibrėžtumo pobūdis;

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

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

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

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

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

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

▼M33

133 Kituose TFAS reikalaujama atskleisti kai kurias prielaidas, kurių kitu atveju būtų reikalaujama pagal 125 straipsnį Pavyzdžiui, pagal 37-ąjį TAS reikalaujama tam tikromis aplinkybėmis atskleisti pagrindines prielaidas dėl būsimų įvykių, paveiksiančių atidėjinių grupes. 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ reikalaujama atskleisti reikšmingas prielaidas (įskaitant vertinimo metodiką (-as) ir duomenis), kuriomis ūkio subjektas remiasi nustatydamas tikrąja verte apskaitomo turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę.

▼M5

Kapitalas

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

135 Kad įvykdytų 134 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas nurodo:

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

i) aprašymą, ką jis valdo kaip kapitalą;

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

iii) kaip, valdydamas savo kapitalą, siekia tikslų;

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

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

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

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

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

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

▼M6

Padengiamosios finansinės priemonės, priskiriamos nuosavybei

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

Kitos informacijos atskleidimas

137 Aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi atskleisti:

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

b) kiekvieną nepripažintą sukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą.

▼M6

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

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

b) savo veiklos pobūdžio ir pagrindinės veiklos aprašą;

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

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

▼M5

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼M11

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

▼**M6**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M29**

139F 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 106 ir 107 straipsniai ir įterptas 106A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼**M32**

139H 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 12-uoju TFAS pataisyti 4, 119, 123 ir 124 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 12-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M33**

139I 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 128 ir 133 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M31**

139J 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ir 115 straipsniai, įterpti 10A, 81A, 81B ir 82A straipsniai ir išbraukti 12, 81, 83 ir 84 straipsniai. Ūkio subjektas turi šias pataisas taikyti 2012 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

139K 19-uoju TAS „Išmokos darbuotojams“ (pataisytu 2011 m. birželio mėn.) pataisyta „kitų bendrųjų pajamų“ apibrėžtis 7 straipsnyje ir 96 straipsnis. Taikydamas 19-ąjį TAS (pataisytą 2011 m. birželio mėn.) ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M36**

139L 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisyti 10, 38 ir 41 straipsniai, išbraukti 39–40 straipsniai ir įterpti 38A–38D ir 40A–40D straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M52**

139N 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 34 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M53**

139O 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ir 123 straipsniai ir išbraukti 139E, 139G ir 139M straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M49**

139P 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu Atskleidimo iniciatyva (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 ir 122 straipsniai, įterpti 30A, 55A ir 85A–85B straipsniai ir išbraukti 115 ir 120 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Kiek tai susiję su šiomis pataisomis, ūkio subjektai neprivalo atskleisti informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28–30 straipsnius.

▼**M54**

139Q 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 123 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M5**

1-OJO TAS PANAIKINIMAS (PERSVARSTYTAS 2003 M.)

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

▼B

2-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Atsargos“

TIKSLAS

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

TAIKYMAS

▼M53

2 Šis standartas taikomas visoms atsargoms, išskyrus:

a) [Išbraukta]

b) finansines priemones (žr. 32-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“); ir

▼B

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

3 Šis standartas netaikomas vertinimui atsargų, priklausančių:

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

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

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

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

▼B

APIBRĖŽIMAI

6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Atsargos – turtas, kuris yra:

a) laikomas parduoti įprastinės veiklos metu;

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

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

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

▼M33

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

7 Grynoji galimo realizavimo vertė rodo grynąją sumą, kurią ūkio subjektas, pardavęs atsargas, tikisi gauti įprastinėje savo veikloje. Tikroji vertė atitinka kainą, už kurią tos pačios atsargos vertinimo dieną būtų parduotos pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių pagrindinėje (arba palankiausioje) tų atsargų rinkoje. Pirmoji vertė yra priskiriama konkrečiam ūkio subjektui, antroji – ne. Atsargų grynoji galimo realizavimo vertė gali būti nelygi tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas.

▼M52

8 Atsargos apima prekes, įsigytas ir laikomas ketinant jas perparduoti, pavyzdžiui, mažmenininko įsigytas ir perparduoti laikomas prekes, taip pat žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, laikomą perparduoti. Atsargos taip pat apima ūkio subjekto pagamintą arba gaminamą produkciją, be to, žaliavas ir kitokias medžiagas, laikomas ketinant jas panaudoti gamybos procese. Išlaidos, patirtos vykdant sutartį su klientu, dėl kurių nesusidaro atsargų (arba turto, kuriam taikomas kitas standartas), apskaitomos pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“.

▼B

ATSARGŲ VERTINIMAS

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

Atsargų savikaina

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

Įsigijimo savikaina

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

▼B

Perdirbimo išlaidos

▼M54

12 Atsargų perdirbimo savikaina apima tokias tiesiogiai su produkcijos vienetais susijusias išlaidas kaip tiesioginės darbo jėgos išlaidos. Joms taip pat priskiriamas sistemingas pastovių ir kintamų pridėtinių gamybos išlaidų, patiriamų perdirbant žaliavas į baigtus gaminius, paskirstymas. Pastovios pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurios yra santykinai pastovios nepriklausomai nuo gamybos apimties (tai gamyklos pastatų, įrenginių ir naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo ir priežiūros, taip pat gamyklos valdymo išlaidos). Kintamos pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurias tiesiogiai arba beveik tiesiogiai lemia gamybos apimtis, pvz., išlaidos netiesioginėms medžiagoms arba netiesioginiam darbui.

▼B

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

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

Kitos išlaidos

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

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

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

▼B

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

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

d) pardavimo išlaidos.

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

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

Paslaugų teikėjo atsargų savikaina

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

Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina

▼M8

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

▼B

Savikainos vertinimo metodai

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

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

▼B

Savikainos formulės

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

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

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

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

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

Grynoji galimo realizavimo vertė

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

▼M52

29 Atsargos paprastai nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų straipsnį. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis panašius arba susijusius straipsnius gali būti naudinga sugrupuoti. Taip gali būti tuo atveju, kai atsargų straipsniai yra susiję su tais pačiais produktais, kurių paskirtis arba galutinis panaudojimas yra panašūs, kurie gaminami ir realizuojami toje pačioje geografinėje zonoje ir kurių praktiškai neįmanoma įvertinti atskirai nuo kitų tos produktų grupės komponentų. Atsargos neturėtų būti nurašomos remiantis atsargų grupavimu, pavyzdžiui, kaip baigta produkcija arba kaip visos konkretaus veiklos segmento atsargos.

▼B

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

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

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

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

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

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

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

▼B

ATSKLEIDIMAS

36 Finansinėse ataskaitose turi būti atskleista:

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

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

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

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

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

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

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

h) atsargų, įkeistų įsipareigojimams apdrausti, balansinė vertė.

▼M52

37 Informacija apie skirtingų grupių atsargų balansines vertes ir atitinkamų turto straipsnių pokyčių mastą yra naudinga finansinių ataskaitų naudotojams. Įprastinės atsargų grupės yra prekės, gamybos žaliavos, medžiagos, nebaigta gamyba ir baigta produkcija.

▼B

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

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

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼M33

40C 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis, pateikta 6 straipsnyje, ir pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M52**

40E 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 2, 8, 29 ir 37 straipsniai ir išbrauktas 19 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M53**

40F 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 2 straipsnis ir išbraukti 40A, 40B ir 40D straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M54**

40G 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 12 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**B**

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

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

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

▼B

7-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pinigų srautų ataskaitos“

TIKSLAS

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

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

TAIKYMAS

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

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

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

PINIGŲ SRAUTŲ INFORMACIJOS TEIKIAMA NAUDA

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

▼B

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

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

APIBRĖŽIMAI

6 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pinigai – grynieji pinigai ir indėliai iki pareikalavimo.

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

Pinigų srautai – pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos ir išmokos.

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

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

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

Pinigai ir pinigų ekvivalentai

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

▼B

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

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

PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS PATEIKIMAS

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

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

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

Pagrindinė veikla

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

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

a) pinigų įplaukos pardavus prekes ir suteikus paslaugas;

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

▼B

c) pinigų išmokos prekių ir paslaugų tiekėjams;

d) pinigų išmokos darbuotojams ir jų vardu;

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

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

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

▼M8

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

▼B

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

Investicinė veikla

▼M22

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

▼B

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

Finansinė veikla

▼M54

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

▼B

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

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

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

d) pinigų mokėjimas grąžinant pasiskolintas sumas; ir

▼M54

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

▼B

PAGRINDINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

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

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

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

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

a) iš ūkio subjekto apskaitos įrašų; arba

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

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

ii) kitų nepiniginių straipsnių; ir

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

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

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

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

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

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

INVESTICINĖS IR FINANSINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

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

▼B

PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS GRYNĄJA VERTE

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

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

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

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

a) neterminuoto indėlio banke priėmimas ir išmokėjimas;

b) investicinėse įmonėse laikomos klientų lėšos; ir

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

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

a) sumos, susijusios su kreditinių kortelių klientais;

b) investicijų įsigijimas ir pardavimas; ir

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

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

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

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

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

PINIGŲ SRAUTAI UŽSIENIO VALIUTA

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

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

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

▼B

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

29 (Panaikinta)

30 (Panaikinta)

PALŪKANOS IR DIVIDENDAI

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

▼M1

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

▼B

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

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

PELNO MOKESČIAI

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

▼B

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

INVESTICIJOS Į DUKTERINES, ASOCIJUOTĄSIAS IR BENDRAS ĮMONES

▼M32

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

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

▼M11

NUOSAVYBĖS DALIŲ DUKTERINĖSE ĮMONĖSE IR KITUOSE VERSLUOSE POKYČIAI

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

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

a) bendrą sumokėtą arba gautą atlygį;

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

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

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

▼M38

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

▼M11

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

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

▼M38

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

42B Nuosavybės dalių pokyčiai patronuojamojoje įmonėje, dėl kurių kontrolė nėra prarandama, pvz., kai vėliau patronuojančioji įmonė perka arba parduoda patronuojamosios įmonės nuosavybės priemones, apskaitomi kaip nuosavybės sandoriai (žr. 10-ąjį TFAS), nebent patronuojamoji įmonė priklauso investiciniam subjektui ir ji turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais. Atitinkamai susidarę pinigų srautai grupuojami tokiu pačiu būdu kaip kiti sandoriai su savininkais, aprašyti 17 straipsnyje.

▼B

NEPINIGINIAI SANDORIAI

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

▼M54

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

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

▼B

b) ūkio subjekto įsigijimas išleidžiant akcijas; ir

c) skolos perkėlimas į nuosavybę.

▼**M58**

ĮSIPAREIGOJIMŲ, ATSIRANDANČIŲ DĖL FINANSINĖS VEIKLOS, POKYČIAI

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

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

a) pokyčius dėl finansinės veiklos pinigų srautų;

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

c) užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaką;

d) tikrosios vertės pokyčius; ir

e) kitus pokyčius.

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

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

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

▼**B**

PINIGŲ IR PINIGŲ EKVIVALENTŲ KOMPONENTAI

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

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

▼B

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

KITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

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

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

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

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

▼M32

_____

▼B

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

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

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

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

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼**M11**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M32**

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

▼**M38**

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

▼**M54**

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

▼**M58**

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

▼B

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“

TIKSLAS

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

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

TAIKYMAS

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

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

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;

b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

   ir nesusijusi su kita informacija.

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

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

▼B

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

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

APSKAITOS POLITIKA

Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas

▼M8

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

▼B

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

▼M8

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

▼B

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

a) tenkinanti vartotojų poreikius priimant ekonominius sprendimus; ir

b) patikima – tuo, kad finansinės ataskaitos:

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

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

iii) neutralios, t. y. nešališkos;

iv) tinkamai, apgalvotai pateiktos; ir

v) visais reikšmingais atžvilgiais galutinės.

▼M8

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

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

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

▼B

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

Apskaitos politikos pastovumas

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

Apskaitos politikos keitimas

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

a) atitinka ►M5 TFAS ◄; arba

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

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

16 Apskaitos politikos keitimu nelaikomi šie dalykai:

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

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

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

▼B

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

Apskaitos politikos keitimų taikymas

19 Atsižvelgdamas į 23 straipsnį,

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

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

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

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

Retrospektyvus taikymas

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

Retrospektyvaus taikymo apribojimai

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

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

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

▼B

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

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

Atskleidimas

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

a) to standarto ar aiškinimo pavadinimą;

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

c) apskaitos politikos keitimo pobūdį;

d) kai taikoma, pereinamojo laikotarpio nuostatų apibūdinimą;

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

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

   i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir

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

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

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

▼B

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

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

a) apskaitos politikos keitimo pobūdį;

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

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

i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir

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

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

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

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

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

a) šį faktą; ir

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

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

a) naujojo standarto ar aiškinimo pavadinimą;

b) numatomą būsimo apskaitos politikos pokyčio ar pokyčių pobūdį;

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

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

e) ir (arba):

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

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

▼B

APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS

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

a) blogas skolas;

b) atsargų senėjimą;

c) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę;

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

e) garantinio aptarnavimo sutarties įsipareigojimus.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Atskleidimas

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

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

KLAIDOS

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

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

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

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

Retrospektyvaus taisymo apribojimai

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

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

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

▼B

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

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

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

Informacijos apie ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidas atskleidimas

49 Taikydamas 42 straipsnį, ūkio subjektas turi pateikti:

a) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos pobūdį;

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

i) kiekvienos paveiktos finansinės ataskaitos straipsnio eilutės sumą; ir

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

c) taisymų sumą anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje; ir

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

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

NEĮMANOMAS RETROSPEKTYVUS TAIKYMAS IR RETROSPEKTYVUS TAISYMAS

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

▼B

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

▼M33

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

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

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

nuo kitos informacijos. Dėl tam tikros rūšies įvertinimų (pavyzdžiui, tikrosios vertės nustatymo naudojant reikšmingus nestebimus duomenis) šių informacijos rūšių išskirti neįmanoma. Kai dėl retrospektyvaus taikymo ar retrospektyvaus taisymo reikėtų atlikti reikšmingą įvertinimą, kada neįmanoma atskirti šių dviejų informacijos rūšių, tada retrospektyvus naujos apskaitos politikos taikymas ar retrospektyvus ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos ištaisymas yra neįmanomas.

▼M53

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

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼**M33**

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

▼**M53**

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

▼**B**

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

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

56 Šis standartas pakeičia žemiau nurodytus aiškinimus:

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

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

▼B

10-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

▼M5

„Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“

▼B

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas - nustatyti:

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

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

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

TAIKYMAS

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

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

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

▼B

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

Pavyzdys

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

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

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

Pavyzdys

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

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

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

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Koreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄

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

▼M53

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

▼B

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

▼M53

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

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

▼B

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

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

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

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

Nekoreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄

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

►M33 11 Nekoreguojančio įvykio po balanso datos pavyzdžiu galėtų būti investicijų tikrosios vertės sumažėjimas per laikotarpį nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki datos, kai vadovybė buvo įgaliota paskelbti finansines ataskaitas. Tikrosios vertės sumažėjimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tik atspindi aplinkybes, kurios atsiranda vėlesniu laikotarpiu. ◄ Todėl ūkio subjektas nekoreguoja sumų, pripažintų savo finansinėse ataskaitose, investicijų atžvilgiu. Panašiai ūkio subjektas neatnaujina ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ atskleistų investicijų sumų, nors dėl to gali prireikti atskleisti papildomą informaciją, nurodytą 21 straipsnyje.

▼B

Dividendai

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

▼M17

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

▼B

VEIKLOS TĘSTINUMO PRINCIPAS

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

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

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

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

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

ATSKLEIDIMAS

Įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas data

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

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

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

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

▼B

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

Nekoreguojantys įvykiai ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄

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

a) įvykio pobūdį; ir

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

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

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

b) plano nutraukti veiklą paskelbimas;

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼M33

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

▼M53

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

▼B

10-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1999 M.) PANAIKINIMAS

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

▼B

11-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Statybų sutartys“

TIKSLAS

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

TAIKYMAS

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

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

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

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

▼B

5 Pagal šį standartą statybos sutartys apima:

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

b) sutartis griauti ar restauruoti objektus ir sutvarkyti aplinką.

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

STATYBOS SUTARČIŲ SUJUNGIMAS IR ATSKYRIMAS

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

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

a) dėl kiekvieno objekto statybos buvo pateikti atskiri pasiūlymai;

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

SUTARTIES PAJAMOS

11 Sutarties pajamas turi sudaryti:

a) sutartyje numatyta pradinė pajamų suma; ir

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

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

ii) kuriuos įmanoma patikimai apskaičiuoti.

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

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

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

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

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

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

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

b) pajamų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

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

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

▼B

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

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

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

b) skatinamųjų mokėjimų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

SUTARTIES IŠLAIDOS

16 Sutarties išlaidas turi sudaryti:

a) su konkrečia sutartimi tiesiogiai susijusios išlaidos;

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

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

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

a) darbo jėgos išlaidos, įskaitant objekto darbų priežiūrą;

b) statybai naudojamų medžiagų išlaidos;

c) statybos darbams naudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas;

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

e) įrengimų ir įrangos nuomos išlaidos;

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

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

h) trečiųjų šalių pretenzijos.

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

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

a) draudimas;

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

▼B

c) pridėtinės statybos išlaidos.

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

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

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

a) bendros administracinės išlaidos, kurias apmokėti sutartyje nenumatyta;

b) pardavimo išlaidos;

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

d) konkrečios sutarties vykdymui nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas.

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

SUTARTIES PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

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

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

a) sutarčių bendrosios pajamos gali būti patikimai apskaičiuotos;

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) kiekvienos šalies teises daryti įtaką statomam objektui;

b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir

c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

▼B

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

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

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

b) atlikti padarytų darbų tyrimą; arba

c) nustatyti fizinį atliktų sutarties darbų kiekį.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

d) atvejai, kai užsakovas negali laikytis įsipareigojimų; arba

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

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

TIKĖTINŲ NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS

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

37 Tokių nuostolių suma nustatoma neatsižvelgiant į tai:

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

b) koks yra sutarties įvykdymo lygis; arba

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

ĮVERTINIMŲ PAKEITIMAI

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

ATSKLEIDIMAS

39 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) sutarties pajamų sumą, pripažintą ataskaitinio laikotarpio pajamomis;

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

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

▼B

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

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

b) gautų avansų sumą; ir

c) atidėtų mokėjimų sumą.

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

42 Ūkio subjektas turi pateikti:

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

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

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

a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną;

b) atėmus pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas;

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

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

a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną;

b) atėmus pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas;

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

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

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼B

12-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pelno mokesčiai“

TIKSLAS

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

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

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

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

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

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

TAIKYMAS

1 Šis standartas turi būti taikomas pelno mokesčio apskaitai.

2 Šiame standarte pelno mokesčiai apima visus vidaus ir užsienio mokesčius, kurie grindžiami apmokestinamuoju pelnu. Pelno mokesčiai apima ir mokesčius, tokius, kaip pajamų mokestį, kuriuos moka dukterinė, asocijuotoji ar ►M32 jungtinė veikla ◄ nuo dalies, tenkančios ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui.

3 (Panaikinta)

▼B

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

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

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

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

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

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

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

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

a) išskaitomuosius laikinuosius skirtumus;

b) nepanaudotų mokesčių nuostolių perkėlimą; ir

c) nepanaudotų mokesčių kreditų perkėlimą.

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

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

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

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

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

▼B

Mokesčių bazė

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

Pavyzdžiai

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

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

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

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

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

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

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

Pavyzdžiai

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

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

▼B

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

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

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

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

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

▼M33

10 Jei turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė nėra iš karto aiški, pravartu prisiminti esminį principą, kuriuo grindžiamas šis standartas: ūkio subjektas turi, su tam tikromis ribotomis išimtimis, pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (turtą), jeigu tik turto ar įsipareigojimo balansinės vertės atkūrimas ar padengimas padidintų (sumažintų) būsimus mokesčius, palyginti su tais, kokie būtų, jei toks atkūrimas ar padengimas neturėtų paveikti mokesčių dydžio. C pavyzdyje, kuris pateiktas po 51A straipsnio, iliustruojamos aplinkybės, kurioms susiklosčius gali būti pravartu atsižvelgti į šį esminį principą, pavyzdžiui, kai turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė priklauso nuo numatomo atkūrimo ar padengimo būdo.

▼B

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

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ TURTO PRIPAŽINIMAS

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

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

▼B

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

ATIDĖTOJO MOKESČIO ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATIDĖTOJO MOKESČIO TURTO PRIPAŽINIMAS

APMOKESTINAMIEJI LAIKINIEJI SKIRTUMAI

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

a) pirmą kartą pripažinto prestižo; arba

b) turto ar įsipareigojimo pirminio pripažinimo sandorio, kuris:

i) nėra verslo jungimas; ir

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

Tačiau kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis ►**M32** jungtinės veiklos susitarimuose ◄, atidėtojo mokesčio įsipareigojimas turi būti pripažintas pagal 39 straipsnio reikalavimus.

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

Pavyzdys

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

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

▼B

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

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

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

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

18 Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

▼M12

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

▼B

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

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

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

e) investicijų į dukterines įmones, filialus ir asocijuotąsias įmones ar dalių ►M32 jungtinės veiklos susitarimuose ◄ balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės (žr. 38–45 straipsnius).

Verslo jungimai

19 ►M12 Taikant ribotas išimtis, identifikuojamas verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai pripažįstami jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. ◄ Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų mokesčių bazės neveikia verslo jungimas ar jas veikia skirtingai. Pavyzdžiui, kai turto balansinė vertė išauga iki tikrosios vertės, o turto mokesčių

▼B

bazė ankstesniajam savininkui lieka savikaina, atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, kuris lemia atidėtojo mokesčio įsipareigojimo atsiradimą. Atsirandantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimas daro įtaką prestižui (žr. 66 straipsnį).

▼M54

Ūkio subjektui, kuris nėra priėmęs 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, taisomas 20 straipsnis.

Tikrąja verte į apskaitą įtraukiamas turtas

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

▼B

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

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

▼M54

Ūkio subjektui, kuris nėra priėmęs 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, taisomas 20 straipsnis.

Tikrąja verte apskaitomas turtas

20 Pagal TFAS leidžiama arba reikalaujama tam tikrą turtą apskaityti tikrąja verte arba perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“, 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“, 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“, 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“ ir 16-ąjį TFAS „Nuoma“). Kai kuriose jurisdikcijose turto perkainojimas ar kitoks jo įvertinimas tikrąja verte turi įtakos ataskaitinio laikotarpio apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui). Dėl to koreguojama turto mokesčių bazė ir neatsiranda laikinojo skirtumo. Pagal kitų jurisdikcijų reikalavimus turto perkainojimas ar perrašymas įtakos apmokestinamajam pelnui perkainojimo ar perrašymo laikotarpiu neturi ir todėl to turto mokesčių bazė nekoreguojama. Vis dėlto dėl vėlesnio balansinės vertės atkūrimo didės ūkio subjekto apmokestinamasis ekonominės naudos srautas ir suma, išskaitoma skaičiuojant mokesčius, skirsis nuo tos ekonominės naudos sumos. Perkainoto turto balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas yra laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimas ar turtas. Taip yra netgi tada, kai:

▼B

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

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

Prestižas

▼M12

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

a) nurodytų dalykų suma:

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

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

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

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

▼B

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

▼M12

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

21B Tačiau su prestižu susijusiems apmokestinamiesiems laikiniesiems skirtumams atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai yra pripažįstami tik tada, jeigu jie neatsiranda pirmą kartą pripažįstant prestižą. Pavyzdžiui, jeigu verslo jungimo metu ūkio subjektas pripažįsta prestižą, kurio kaina 100 PV, iš kurios kasmet, pradedant nuo įsigijimo metų, 20 % yra atskaičiuojama mokesčių reikmėms, tai prestižo mokesčių bazė pirminio pripažinimo metu yra lygi 100 PV, o įsigijimo metų pabaigoje – 80 PV. Jeigu prestižo balansinė vertė įsigijimo metų pabaigoje išlieka nepakitusi (100 PV), tada tų metų pabaigoje

▼M12

atsiranda apmokestinamas laikinasis skirtumas, lygus 20 PV. Kadangi šis apmokestinamasis laikinasis skirtumas nėra susijęs su pirminiu prestižo pripažinimu, atsirandantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimas yra pripažįstamas.

▼B

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

▼M12

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

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

▼B

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

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

Pavyzdys, iliustruojantis 22 straipsnio c punktą

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

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

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

▼B

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

Išskaitomieji laikinieji skirtumai

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

a) nėra verslo jungimas; ir

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

Tačiau kai įtraukiami laikinieji skirtumai, susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis ►**M32** jungtinės veiklos susitarimuose ◄, atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas pagal 44 straipsnį.

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

Pavyzdys

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

▼B

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

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

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

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

▼M12

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

▼B

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

▼M57

26 straipsnio d punkto taikymo pavyzdys
Išskaitomojo laikinojo skirtumo identifikavimas 2 metų pabaigoje: 1 metais ūkio subjektas A už 1 000 PV perka skolos priemonę, kurios nominali vertė yra 1 000 PV, mokėtina suėjus terminui po 5 metų, o 2 % palūkanų norma mokėtina kiekvienų metų pabaigoje. Faktinių palūkanų norma – 2 % Skolos priemonė vertinama tikrąja verte. 2 metų pabaigoje skolos priemonės tikroji vertė sumažėjo iki 918 PV dėl rinkos palūkanų normų padidėjimo iki 5 %. Tikėtina, kad ūkio subjektas A surinks visus sutartyje numatytus pinigų srautus, jei jis išlaikys skolos priemonę. Bet koks pelnas (nuostolis) dėl skolos priemonės yra apmokestinamas (atskaitomas) tik tuomet, kai jis realizuojamas. Pelnas (nuostolis), atsirandantis pardavus skolos priemonę ar suėjus jos terminui, mokesčių tikslais apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp gautos sumos ir pradinės skolos priemonės kainos. Atitinkamai skolos priemonės mokesčio bazė yra jos pradinė kaina. *Skirtumas tarp skolos priemonės 918 PV balansinės vertės ūkio subjekto A finansinės būklės ataskaitoje ir jos 1 000 PV mokesčio bazės 2 metų pabaigoje lemia 82 PV dydžio išskaitomąjį laikinąjį skirtumą (žr. 20 straipsnį ir 26 straipsnio d punktą), nepriklausomai nuo to, ar ūkio subjektas A tikisi atkurti skolos priemonės balansinę vertę tą priemonę parduodamas ar ją naudodamas, t. y. išlaikydamas ją ir rinkdamas sutartyje numatytus pinigų srautus, ar abiem būdais.* *Taip yra todėl, kad išskaitomieji laikinieji skirtumai yra skirtumai tarp turto arba įsipareigojimo balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir jo mokesčio bazės, ir dėl jų susidarys sumos, kurios bus atskaitomos nustatant būsimų laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto arba įsipareigojimo balansinė vertė bus atkurta ar apmokėta (žr. 5 straipsnį). Ūkio subjektas A gauna teisę atskaityti sumą, lygią turto mokesčio bazei (1 000 PV), kai nustatomas apmokestinamasis pelnas (mokesčių nuostolis) pardavus turtą arba suėjus terminui.*

▼B

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

▼M57

27A Kai ūkio subjektas vertina, ar bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriam jis gali panaudoti išskaitomąjį laikinąjį skirtumą, jis apsvarsto, ar mokesčių teisė riboja apmokestinamojo pelno, kuriam jis gali taikyti išskaitas pasikeitus tam išskaitomajam laikinajam skirtumui, bazę. Jei mokesčių teisėje tokių apribojimų nenustatyta, ūkio subjektas įvertina iškaitomąjį laikinąjį skirtumą kartu su visais kitais savo išskaitomaisiais laikinaisiais skirtumais. Tačiau, jei mokesčių teisė riboja galimybę nuostolius atskaityti iš konkrečios rūšies pajamų, išskaitomasis laikinasis skirtumas vertinamas tik kartu su kitais atitinkamos rūšies išskaitomaisiais laikinaisiais skirtumais.

▼B

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

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

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

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

▼M57

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

a) tikėtina, kad ūkio subjektas turės pakankamai apmokestinamojo pelno, susijusio su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, tą patį laikotarpį, kada pasikeis ir išskaitomasis laikinasis skirtumas (ar praėjusiais ar būsimais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandąs dėl atidėtojo mokesčio turto). Vertindamas, ar būsimais laikotarpiais turės pakankamai apmokestinamojo pelno, ūkio subjektas:

i) palygina išskaitomuosius laikinuosius skirtumus su būsimu apmokestinamuoju pelnu, kuris neapima mokesčių atskaitos dėl tų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų pasikeitimo. Šis palyginimas parodo, kiek būsimas apmokestinamasis pelnas yra pakankamas, kad ūkio subjektas galėtų atskaityti sumas, atsirandančias dėl tų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų pasikeitimo;

ii) ignoruoja apmokestinamas sumas, atsirandančias dėl išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, kurių laukiama būsimais laikotarpiais, nes atidėtojo mokesčio turtas, atsirandantis dėl šių išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, pats reikalaus apmokestinamojo pelno būsimais laikotarpiais tam, kad galėtų būti panaudotas;

b) ūkio subjektas gali planuoti mokesčius, kadangi atitinkamais laikotarpiais bus gautas apmokestinamasis pelnas.

29A Apskaičiuojant tikėtino būsimo apmokestinamojo pelno įvertį galima atsižvelgti į tam tikro ūkio subjekto turto atkūrimą didesne verte nei balansinė vertė, jei yra pakankamai įrodymų, kad tikėtina, jog ūkio subjektas tai pasieks. Pavyzdžiui, kai turtas vertinamas tikrąja verte, ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar yra pakankamai įrodymų, leidžiančių daryti išvadą, kad tikėtina, jog ūkio subjektas atkurs turtą didesne verte nei balansinė vertė. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas tikisi išlaikyti fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonę ir rinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.

▼B

30 Galimybė planuoti mokesčius yra veiksmai, kurių ūkio subjektas imtųsi, kad sukurtų ar padidintų apmokestinamąsias pajamas per tam tikrą laikotarpį prieš baigdamas perkelti mokesčių nuostolį ar mokesčių kreditą. Pavyzdžiui, pagal kai kurių teisės aktų reikalavimus apmokestinamasis pelnas gali būti sukurtas ar padidintas:

a) pasirenkant palūkanų pajamų apmokestinimą gautų ar gautinų pajamų pagrindu;

b) atidedant reikalavimą atlikti tam tikras išskaitas iš apmokestinamojo pelno;

c) parduodant ir, galbūt, vėl išsinuomojant turtą, kurio vertė padidėjo, tačiau mokesčių bazė nebuvo pakoreguota dėl šio padidėjimo; ir

▼B

d) parduodant turtą, teikiantį neapmokestinamąjį pelną (pavyzdžiui, vyriausybės obligacijas, kai kuriose jurisdikcijose), kad būtų galima įsigyti kitą investiciją, teikiančią apmokestinamąjį pelną.

Kai dėl mokesčių planavimo apmokestinamasis pelnas atkeliamas iš vėlesnio laikotarpio į ankstesnį, mokesčių nuostolio ar mokesčių kredito perkėlimo panaudojimas vis tiek priklauso nuo to, ar ateityje bus gauta apmokestinamojo pelno iš kitų šaltinių nei ateityje atsirasiantys laikinieji skirtumai.

31 Jei ūkio subjektas neseniai turėjo nuostolių, jis turi laikytis 35 ir 36 straipsniuose pateiktų nurodymų.

32 (Panaikinta)

▼M12

Prestižas

32A Jei prestižo, atsirandančio verslo jungimo metu, balansinė vertė yra mažesnė nei jo mokesčių bazė, dėl skirtumo atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas. Atidėtųjų mokesčių turtas, atsirandantis per pirminį prestižo pripažinimą, turi būti pripažintas kaip verslo jungimo apskaitos dalis tiek, kiek yra tikėtina, jog bus apmokestinamo pelno, į kurį atsižvelgiant bus galima panaudoti išskaitomąjį laikinąjį skirtumą.

▼B

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

33 Vienas iš atvejų, kai atidėtojo mokesčio turtas atsiranda pirmą kartą pripažinus tam tikrą turtą, yra tas, kai su turtu susijusi neapmokestinama valstybės dotacija išskaičiuojama apskaičiuojant turto balansinę vertę, tačiau apskaičiuojant mokesčius, nėra išskaičiuojama iš turto nudėvimosios sumos (kitaip tariant, jo mokesčių bazės); turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir todėl atsiranda išskaitomasis laikinasis skirtumas. Valstybės dotacijos gali būti pripažįstamos ir kaip atidėtosios pajamos. Tuo atveju atidėtųjų pajamų ir nulinės jų mokesčių bazės skirtumas yra išskaitomasis laikinasis skirtumas. Kad ir kurį pateikimo metodą ūkio subjektas pasirinktų, bet dėl 22 straipsnyje nurodytos priežasties atidėtojo mokesčio turtas nepripažįstamas.

Nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai

34 Atidėtojo mokesčio turtas pripažįstamas perkeliant nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus tiek, kiek tikimasi būsimais laikotarpiais gauti apmokestinamojo pelno, iš kurio bus galima išskaičiuoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus.

35 Atidėtojo mokesčio turto, atsirandančio iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų perkėlimo, pripažinimo kriterijai yra tokie patys, kaip ir atidėtojo mokesčio turto, atsirandančio iš išskaitomųjų laikinųjų skirtumų. Tačiau nepanaudotų mokesčių nuostolių buvimas yra pagrįstas įrodymas, kad ateityje apmokestinamojo pelno gali nebūti. Todėl, jeigu ūkio subjektas yra patyręs nuostolių, jis parodo atidėtojo mokesčio turtą, atsirandantį iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų, tik tiek, kiek jis turi pakankamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų arba yra kitų įtikinamų įrodymų, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno, iš kurio ūkio subjektas galės atimti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus. Dėl tokių aplinkybių 82 straipsnis reikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio turto sumą ir įrodyti jos pobūdį ir pagrindą.

▼B

36 Ūkio subjektas, vertindamas tikimybę gauti apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu jis galės panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus, atsižvelgia į šiuos kriterijus:

a) ar pakankamai jis turi apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir tuo pačiu apmokestinamu ūkio subjektu, darančių poveikį apmokestinamų sumų dydžiui, kurioms sumažinti gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar mokesčių kreditai, kol baigsis jų terminas;

b) ar yra tikėtina, kad jis turės apmokestinamojo pelno, kol baigsis nepanaudotų mokesčių nuostolių ar nepanaudotų mokesčių kreditų terminas;

c) ar nepanaudoti mokesčių nuostoliai atsiranda dėl nustatytų priežasčių, kurios neturėtų pasikartoti; ir

d) ar ūkio subjektas turi mokesčių planavimo galimybių (žr. 30 straipsnį), kurios sukurtų apmokestinamąjį pelną per laikotarpį, per kurį gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar mokesčių kreditai.

Atidėtojo mokesčio turto nepripažįstama tiek, kiek nesitikima gauti apmokestinamojo pelno, kad galima būtų panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ar mokesčių kreditus.

Pakartotinis nepripažinto atidėtųjų mokesčių turto įvertinimas

37 Kiekvieno ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas pakartotinai įvertina nepripažintą atidėtojo mokesčio turtą. Ūkio subjektas pripažįsta tiek anksčiau nepripažinto atidėtojo mokesčio turto, kiek tikėtina, kad būsimasis apmokestinamasis pelnas leis atidėtojo mokesčio turtą sumažinti. Pavyzdžiui, pagerėjus prekybos sąlygoms, gali tapti labiau tikėtina, kad ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais sugebės gauti pakankamai apmokestinamojo pelno, kad atidėtojo mokesčio turtas atitiktų 24 arba 34 straipsnyje pateiktus pripažinimo kriterijus. Kitas pavyzdys – verslo sujungimo datą ar vėliau ūkio subjektas pakartotinai įvertina atidėtojo mokesčio turtą (žr. 67 ir 68 straipsnius).

Investicijos į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalys ►M32 jungtinės veiklos susitarimuose ◄

38 Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ar dalių ►**M32** jungtinės veiklos susitarimuose ◄ (būtent patronuojančios įmonės ar investuotojo dalis dukterinėje įmonėje, filiale, asocijuotoje įmonėje ar investavimo objekte) balansinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės, kuri dažnai yra kaina. Tokie skirtumai gali atsirasti skirtingomis aplinkybėmis, pavyzdžiui:

a) dukterinėse įmonėse, filialuose, asocijuotose įmonėse ir ►**M32** jungtinės veiklos susitarimuose ◄ yra nepaskirstytojo pelno;

b) užsienio valiutos keitimo kursų pokyčiai, kai patronuojančios ir dukterinės įmonės buveinės yra skirtingose šalyse; ir

▼B

c) investicijos į asocijuotąją įmonę balansinė vertė sumažėja iki jos atsiperkamosios vertės.

Konsoliduotose finansinėse ataskaitose laikinasis skirtumas gali skirtis nuo laikinojo skirtumo, susijusio su ta investicija atskirose patronuojančios įmonės finansinėse ataskaitose, jei patronuojanti įmonė įtraukia investiciją į atskirą finansinę ataskaitą savikaina ar perkainota verte.

▼M32

39 Ūkio subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą visiems apmokestinamiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su investicijomis į patronuojamąsias (dukterines) įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis jungtinės veiklos susitarimuose, išskyrus tuos atvejus, kai įvykdytos šios dvi sąlygos:

a) patronuojančioji įmonė, investuotojas, bendros įmonės dalininkas ar bendros veiklos vykdytojas geba kontroliuoti laikinojo skirtumo išnykimo laiką; ir

▼B

b) tikėtina, kad laikinasis skirtumas neišnyks artimiausioje ateityje.

40 Kadangi patronuojanti įmonė kontroliuoja dukterinės įmonės dividendų politiką, ji gali kontroliuoti laikinųjų skirtumų, susijusių su ta investicija, panaikinimo laiką (įskaitant laikinųjų skirtumų, atsirandančių ne tik iš nepaskirstytojo pelno, bet ir iš kiekvieno skirtumo, susijusio su užsienio valiutos keitimu). Be to, dažnai būtų neįmanoma nustatyti pelno mokesčių, mokėtinų panaikinus laikinąjį skirtumą, sumą. Todėl patronuojanti įmonė, nustačiusi, kad tas pelnas artimiausioje ateityje nebus paskirstytas, nepripažįsta atidėtojo mokesčio įsipareigojimo. Tas pats taikytina investicijoms į filialus.

41 Ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai vertinami jo funkcine valiuta (žr. 21-ąjį TAS *„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“*). Jeigu ūkio subjekto apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis ir jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė nustatomi kita valiuta, tada valiutų keitimo skirtumas lemia laikinųjų skirtumų atsiradimą, o dėl šių skirtumų atsiranda pripažintas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas (pagal 24 straipsnį). Atsiradęs atidėtasis mokestis padengiamas iš pelno ar nuostolio arba jis įrašomas į pelną arba nuostolius (žr. 58 straipsnį).

42 Investuotojas, investuojantis į asocijuotąją įmonę, jos nekontroliuoja ir paprastai negali nustatyti jos dividendų politikos. Todėl, kai nėra susitarimo, reikalaujančio, kad asocijuotosios įmonės pelnas nebūtų paskirstytas artimiausioje ateityje, investuotojas pripažįsta atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, atsirandantį iš apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su jo investicija į asocijuotąją įmonę. Kai kuriais atvejais investuotojas negali nustatyti mokesčio, kuris būtų mokėtinas atgavus savo investicijų į asocijuotąją įmonę vertę, sumos, tačiau gali nustatyti, kad jis bus lygus minimaliai sumai arba viršys ją. Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimo dydis matuojamas šia suma.

▼M32

43 Jungtinę veiklą vykdančių šalių susitarime paprastai numatomas pelno paskirstymas ir nustatoma, ar šių klausimų sprendimams reikalingas visų šalių arba tam tikros šalių grupės sutikimas. Jei bendros įmonės dalininkas arba bendros veiklos vykdytojas gali kontroliuoti savo pelno dalies paskirstymą vykdant jungtinę veiklą ir yra tikėtina, kad jo pelno dalis nebus paskirstyta artimiausioje ateityje, atidėtasis mokesčių įsipareigojimas nepripažįstamas.

▼B

44 Ūkio subjektas turi pripažinti visų išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių ►M32 jungtinės veiklos susitarimuose ◄, atidėtojo mokesčio turto tiek ir tik tiek, kiek tikėtina, kad:

a) laikinasis skirtumas išnyks artimiausioje ateityje; ir

b) bus gauta apmokestinamojo pelno, kuriuo galima padengti laikinąjį skirtumą.

45 Spręsdamas, ar reikia pripažinti atidėtojo mokesčio turtą išskaitomiesiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su ūkio subjekto investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir su jo dalimis ►M32 jungtinės veiklos susitarimuose ◄, ūkio subjektas atsižvelgia į nurodymus, pateiktus 28–31 straipsniuose.

ĮVERTINIMAS

46 Ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimai (turtas) už ataskaitinį ir praėjusius laikotarpius turi būti vertinami tokia suma, kokią numatoma sumokėti mokesčių institucijoms (atgauti iš mokesčių institucijų), taikant mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus), kurie galiojo ar iš esmės galiojo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

47 Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai turi būti apskaičiuojami taikant mokesčių tarifą, kuris, kaip tikimasi, bus taikomas tą ataskaitinį laikotarpį, per kurį bus realizuojamas atidėtojo mokesčio turtas ar padengiamas įsipareigojimas, remiantis mokesčių tarifais (ir mokesčių įstatymais), kurie galiojo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

48 Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai paprastai apskaičiuojami taikant priimtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus). Tačiau kai kuriose jurisdikcijose vyriausybės paskelbti mokesčių tarifai (ir mokesčių įstatymai) iš esmės reiškia faktinį priėmimą, o tarp paskelbimo ir faktinio priėmimo gali būti kelių mėnesių tarpas. Tokiomis aplinkybėmis mokesčių turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami taikant paskelbtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus).

49 Jei įvairiems apmokestinamųjų pajamų lygiams taikomi skirtingi mokesčių tarifai, atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai apskaičiuojami pagal vidutinius apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolių) tarifus, kuriuos numatoma taikyti laikotarpiais, kada laukiama laikinųjų skirtumų panaikinimo.

50 (Panaikinta)

51 Atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ir atidėtojo mokesčio turto įvertinimas turi parodyti mokesčių rezultatus, priklausančius nuo būdo, kuriuo ūkio subjektas iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ numato atkurti ar padengti savo turto ir įsipareigojimų balansinę vertę.

▼M33

51A Tai, kokiu būdu ūkio subjektas atkuria (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę, kai kuriose jurisdikcijose gali turėti įtakos:

(a) mokesčių tarifui, taikomam tada, kai ūkio subjektas atkuria (padengia) turto (įsipareigojimo) balansinę vertę, ir

(b) turto (įsipareigojimo) mokesčio bazei ar abiem šiems dalykams.

Tokiais atvejais atidėtojo mokesčio įsipareigojimus ir atidėtojo mokesčio turtą ūkio subjektas apskaičiuoja taikydamas mokesčio tarifą ir mokesčio bazę, kurie atitinka numatytą atkūrimo ar padengimo būdą.

▼M33

A pavyzdys

Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto balansinė vertė yra 100 PV, o mokesčių bazė – 60 PV. Parduodant objektą, būtų taikomas 20 % mokesčių tarifas, o kitoms pajamoms būtų taikomas 30 % mokesčių tarifas.

Ūkio subjektas turi pripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 8 PV (40 PV, taikant 20 % tarifą), jei jis numato objekto toliau nenaudoti ir jį parduoti, arba atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 12 PV (40 PV, taikant 30 % tarifą), jei numato pasilikti objektą ir atkurti jo balansinę vertę jį naudodamas.

B pavyzdys

Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas, kurio įsigijimo savikaina yra 100 PV, o balansinė vertė – 80 PV, perkainojamas iki 150 PV. Mokesčiai atitinkamai nekoreguojami. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams apskaičiuoti yra 30 PV, o mokesčio tarifas – 30 %. Jei objektas parduodamas už didesnę nei įsigijimo kainą, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas bus įtrauktas 30 PV dydžio sukauptas nusidėvėjimas, tačiau įsigijimo savikainą viršijančios pardavimo pajamos nebus įtrauktos.

Objekto mokesčių bazė yra 70 PV ir yra 80 PV apmokestinamas laikinasis skirtumas. Jei ūkio subjektas numato atkurti balansinę vertę tą objektą naudodamas, jis turi gauti 150 PV apmokestinamųjų pajamų, tačiau galės išskaičiuoti tik 70 PV nusidėvėjimą. Todėl atidėtojo mokesčio įsipareigojimas lygus 24 PV (80 PV, taikant 30 % tarifą). Jei ūkio subjektas numato balansinę vertę atkurti nedelsiant parduodamas objektą ir gaudamas 150 PV įplaukų, atidėtojo mokesčio įsipareigojimas skaičiuojamas taip:

	Apmokestinamas laikinasis skirtumas	*Mokesčio tarifas*	*Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas*
Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams	*30*	*30 %*	*9*
Suma, kuria įplaukos viršija savikainą	*50*	*nulis*	—
Iš viso:	*80*		*9*

(Pastaba. Pagal 61A straipsnį papildomas atidėtasis mokestis, atsirandantis po perkainojimo, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi.)

C pavyzdys

Duomenys tokie pat kaip ir B pavyzdyje, tačiau tuo atveju, kai objektas parduodamas už didesnę nei įsigijimo kainą, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas (kurioms taikomas 30 % dydžio tarifas), bus įtrauktas sukauptas nusidėvėjimas, o pardavimo pajamoms bus taikomas 40 % mokesčio tarifas, atskaičiavus 110 PV kainą, atsižvelgiant į infliaciją.

Jei ūkio subjektas numato atkurti balansinę vertę tą objektą naudodamas, jis turi gauti 150 PV apmokestinamųjų pajamų, tačiau galės išskaičiuoti tik 70 PV nusidėvėjimą. Taigi mokesčių bazė yra 70 PV, apmokestinamas laikinasis skirtumas – 80 PV, o atidėtojo mokesčio įsipareigojimas – 24 PV (80 PV, taikant 30 % tarifą), kaip B pavyzdyje.

▼M33

Jei ūkio subjektas numato atkurti objekto balansinę vertę nedelsiant parduodamas objektą už 150 PV, ūkio subjektas galės išskaičiuoti indeksuotą kainą – 110 PV. Grynosios 40 PV įplaukos bus apmokestintos 40 % mokesčių tarifu. Be to, apmokestinamasis pelnas, įtraukus 30 PV sukauptą nusidėvėjimą, bus apmokestintas 30 % mokesčių tarifu. Taigi mokesčių bazė yra 80 PV (iš 110 PV atėmus 30 PV), apmokestinamas laikinasis skirtumas – 70 PV, o atidėtojo mokesčio įsipareigojimas – 25 PV (40 PV, taikant 40 % tarifą, pridėjus 30 PV, taikant 30 % tarifą). Jei šiame pavyzdyje mokesčių bazė nėra iš karto aiški, būtų pravartu atsižvelgti į 10 straipsnyje išdėstytą esminį principą.

(Pastaba. Pagal 61A straipsnį papildomas atidėtasis mokestis, atsirandantis po perkainojimo, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi.)

51B Jei atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba atidėtojo mokesčio turtas atsiranda dėl nenudėvimojo turto, vertinamo taikant 16-ajame TAS numatytą perkainojimo metodą, vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą arba atidėtojo mokesčio turtą turi būti atsižvelgiama į mokesčių padarinius, kurie atsirastų, kai nenudėvimojo turto balansinė vertė būtų atkuriama jį parduodant, neatsižvelgiant į minėto turto balansinės vertės nustatymo pagrindą. Atitinkamai, jeigu mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai pardavus turtą, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai, gautai naudojant turtą, tai vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ar turtą, siejamą su nenudėvimuoju turtu, taikomas pirmasis tarifas.

51C Jei atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba turtas atsiranda dėl investicinio turto, vertinamo taikant 40-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą, egzistuoja paneigiama prielaida, kad investicinio turto balansinė vertė bus atkurta jį pardavus. Todėl, jei prielaida nepaneigiama, vertinant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą arba atidėtojo mokesčio turtą turi būti atsižvelgiama į mokesčių padarinius, kurie atsirastų, jei investicinio turto balansinė vertė būtų atkuriama vien parduodant turtą. Ši prielaida paneigiama, jei investicinis turtas yra nudėvimasis ir yra laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – iš esmės laikui bėgant sunaudoti visą su investiciniu turtu susijusią ekonominę naudą, o ne tą turtą parduoti. Jei prielaida paneigiama, turi būti laikomasi 51 ir 51A straipsnių reikalavimų.

51C straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Investicinio turto įsigijimo savikaina – 100 PV, o tikroji vertė – 150 PV. Jis vertinamas taikant 40-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą. Turtą sudaro žemė, kurios savikaina – 40 PV, o tikroji vertė – 60 PV, ir pastatas, kurio savikaina – 60 PV, o tikroji vertė – 90 PV. Žemės naudingo tarnavimo laikas neribotas.

Pastato sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams apskaičiuoti yra 30 PV. Nerealizuoti investicinio turto tikrosios vertės pokyčiai neturi įtakos apmokestinamajam pelnui. Jei investicinis turtas parduodamas už didesnę nei įsigijimo kainą, 30 PV sukaupto nusidėvėjimo mokesčiams panaikinimas bus įtrauktas apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir bus apmokestinamas taikant įprastą 30 % tarifą. Dėl įsigijimo savikainą viršijančių pardavimo pajamų mokesčių įstatyme nurodytas 25 % mokesčių tarifas mažiau nei dvejus metus laikomo turto atveju ir 20 % mokesčių tarifas dvejus metus ar ilgiau laikomo turto atveju.

Kadangi investicinis turtas vertinamas taikant 40-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą, egzistuoja paneigiama prielaida, kad ūkio subjektas atkurs investicinio turto balansinę vertę vien parduodamas tą turtą. Jei prielaida nepaneigiama, apskaičiuojant atidėtąjį mokestį atsižvelgiama į mokesčių padarinius, kurie atsirastų, jei balansinė vertė būtų atkuriama vien parduodant turtą, net jei ūkio subjektas prieš pardavimą numato gauti pajamų iš turto nuomos.

▼**M33**

Jei žemė parduodama, jos mokesčių bazė yra 40 PV ir yra 20 PV (60 - 40 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas. Jei parduodamas pastatas, jo mokesčių bazė yra 30 PV (60 - 30 PV) ir yra 60 PV (90 - 30 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas. Todėl bendras su investiciniu turtu susijęs apmokestinamas laikinasis skirtumas yra 80 PV (20 + 60 PV).

Pagal 47 straipsnį mokesčių tarifas yra tarifas, kurį numatoma taikyti tą ataskaitinį laikotarpį, per kurį investicinis turtas realizuojamas. Taigi, jei ūkio subjektas numato parduoti turtą palaikęs jį ilgiau nei dvejus metus, atitinkamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas apskaičiuojamas taip:

	Apmokestinamas laikinasis skirtumas	*Mokesčio tarifas*	*Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas*
Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams	*30*	*30 %*	*9*
Suma, kuria įplaukos viršija savikainą	*50*	*20 %*	*10*
Iš viso:	*80*		*19*

Jei ūkio subjektas numato parduoti turtą palaikęs jį mažiau nei dvejus metus, šis skaičiavimo būdas būtų keičiamas, kad savikainą viršijančioms įplaukoms būtų taikomas ne 20 %, o 25 % mokesčio tarifas.

Jei ūkio subjektas turi pastatą pagal verslo modelį, kurio tikslas – iš esmės laikui bėgant sunaudoti visą su pastatu susijusią ekonominę naudą, o ne tą pastatą parduoti, ši prielaida pastato atveju būtų paneigta. Tačiau žemė nenudėvima. Todėl žemės atveju vertės atkūrimo parduodant prielaida nebūtų paneigta. Tai reiškia, kad apskaičiuojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimą būtų atsižvelgiama į mokesčių padarinius, kurie atsirastų, jei pastato balansinė vertė būtų atkuriama jį naudojant, o žemės balansinė vertė būtų atkuriama ją pardavus.

Jei pastatas naudojamas, jo mokesčių bazė yra 30 PV (60 - 30 PV) ir yra 60 PV (90 - 30 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas, todėl atsiranda 18 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimas (60 PV, taikant 30 % tarifą).

Jei žemė parduodama, jos mokesčių bazė yra 40 PV ir yra 20 PV (60 - 40 PV) apmokestinamas laikinasis skirtumas, todėl atsiranda 4 PV atidėtojo mokesčio įsipareigojimas (20 PV, taikant 20 % tarifą).

Todėl, jei pastato vertės atkūrimo jį parduodant prielaida paneigiama, su investiciniu turtu susijęs atidėtojo mokesčio įsipareigojimas yra 22 PV (18 + 4 PV).

51D 51C straipsnyje numatyta paneigiama prielaida taip pat taikoma, kai atidėtojo mokesčio įsipareigojimas arba atidėtojo mokesčio turtas atsiranda dėl investicinio turto vertinimo jungiant verslą, jei vėliau vertindamas tą investicinį turtą ūkio subjektas taikys tikrosios vertės metodą.

51E 51B–51D straipsniai nepakeičia reikalavimų pripažįstant ir vertinant atidėtojo mokesčio turtą taikyti šio standarto 24–33 straipsnių (išskaitomieji laikinieji skirtumai) ir 34–36 straipsnių (nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai) principus.

▼B

52A Kai kuriose jurisdikcijose mokami įvairaus dydžio pelno mokesčiai, kai ūkio subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Kai kuriose kitose jurisdikcijose pelno mokesčiai gali būti grąžinami arba mokami, kai ūkio subjekto akcininkams dividendų forma išmokamas visas grynasis pelnas arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, nurodomi turto ir nuosavybės dalyse, skaičiuojami pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

▼M67

52B [Išbraukta]

▼B

▼M67

52A ir 57A straipsnių pavyzdys

▼B

Šiame pavyzdyje apibūdinama, kaip jurisdikcijoje, kurioje nepaskirstytajam pelnui taikomi didesni pelno mokesčio tarifai (50 %), veikiantis ūkio subjektas skaičiuoja ataskaitinio laikotarpio ir atidėtuosius mokesčius, apskaitomus turto ir nuosavybės dalyse. Paskirstytojo pelno mokesčio tarifas yra 35 %. ►M5 Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, 20XI m. gruodžio 31 d., ūkio subjektas nepripažįsta įsipareigojimo, susijusio su dividendais, pasiūlytais ar paskelbtais po ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄. Dėl to 20XI m. jokie dividendai apskaitoje nepripažįstami. Apmokestinamos 20XI m. pajamos yra 100 000 PV. Laikinasis apmokestinamas skirtumas 20XI m. yra 40 000 PV.

Ūkio subjektas apskaitoje parodo 50 000 PV sumą kaip ataskaitinio laikotarpio mokesčio įsipareigojimą ir ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas. Nenurodoma jokia turto suma, kurią potencialiai galima susigrąžinti iš būsimų dividendų. Ūkio subjektas apskaitoje taip pat parodo 20 000 PV sumą, kaip atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ir atidėtojo mokesčio sąnaudas (40 000 PV, taikant 50 % mokesčio tarifą). Pastaroji suma rodo pelno mokesčius, kuriuos ūkio subjektas turės sumokėti, susigrąžinęs ar sumokėjęs savo turto ir nuosavybės balansinę vertę pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

Vėliau ūkio subjektas 20X2 m. kovo 15 d. iš ankstesnio laikotarpio veiklos pelno 10 000 PV dividendų sumą parodo nuosavybės dalyje.

20X2 m. kovo 15 d. 1 500 PV susigrąžintą pelno mokesčių sumą (15 % dividendų, įrašytų į nuosavybę) ūkio subjektas parodo turto dalyje kaip 20X2 m. ataskaitinio laikotarpio mokesčius ir ataskaitinio 20X2 m laikotarpio pelno mokesčio sąnaudų sumažinimą.

53 Atidėtojo mokesčio turtas ir įsipareigojimai neturi būti diskontuojami.

54 Kad būtų galima patikimai apskaičiuoti diskontuotą atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus, būtina tiksliai suplanuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiką. Daugeliu atvejų tą suplanuoti neįmanoma ar labai sudėtinga. Todėl nereikalaujama diskontuoti atidėtojo mokesčio turtą ir įsipareigojimus. Jei diskontavimas bus leidžiamas, bet ne reikalaujamas, įvairių ūkio subjektų atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų nebus galima palyginti. Todėl šis standartas nereikalauja ir neleidžia diskontuoti atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų.

▼B

55 Laikinieji skirtumai nustatomi remiantis turto ar įsipareigojimo balansine verte. Tai taikoma ir tada, kai pati balansinė vertė nustatoma diskontuojant, pavyzdžiui, išmokų, pasibaigus darbo sutarčiai, įsipareigojimų atveju (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*).

56 Atidėtojo mokesčio turto balansinė vertė turi būti tikrinama kiekvieno ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Ūkio subjektas turi sumažinti atidėtojo mokesčio turto balansinę vertę iki tokios sumos, kiek nesitikima gauti apmokestinamojo pelno, kuris leistų padengti visą atidėtojo mokesčio turtą ar jo dalį. Visi sumažinimai panaikinami, jei tampa tikėtina, kad bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO IR ATIDĖTOJO MOKESČIO PRIPAŽINIMAS

57 Sandorio ar kito įvykio mokesčių poveikio ataskaitinio laikotarpio ar atidėtiesiems mokesčiams apskaita atitinka paties sandorio ar įvykio apskaitą. Šis principas apibūdintas 58–68C straipsniuose.

▼M67

57A Ūkio subjektas dividendų, kaip apibrėžta 9-ajame TFAS, pelno mokesčius pripažįsta tada, kai jis pripažįsta įsipareigojimą sumokėti dividendus. Dividendų pelno mokesčiai tiesiogiai labiau susiję su ankstesniais sandoriais ar įvykiais, dėl kurių susidarė paskirstytinas pelnas, nei su išmokomis savininkams. Todėl ūkio subjektas dividendų pelno mokesčius turi pripažinti pelnu arba nuostoliais, kitomis bendrosiomis pajamomis arba nuosavybe atsižvelgdamas į tai, kaip tie ankstesni sandoriai ar įvykiai buvo iš pradžių pripažinti.

▼M5

Sumos, pripažįstamos pelnu arba nuostoliais

▼M38

58 Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis arba sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda iš:

▼M5

a) sandorio ar įvykio, kuris nepripažįstamas tą patį ar kitą laikotarpį pelnu arba nuostoliais, o pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe (žr. 61A–65 straipsnius);

▼M38

b) verslo jungimo (išskyrus, kai investicinis subjektas, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, įsigyja patronuojamąją (dukterinę) įmonę, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais) (žr. 66–68 straipsnius).

▼M52

59 Dauguma atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir atidėtųjų mokesčių turto atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos ne tik į vieno laikotarpio apskaitos pelną, bet ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Atsirandantis atidėtasis pelnas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Pavyzdžiui, kai:

a) palūkanų, mokesčių už licencijas, patentus ir pan. ar dividendų įplaukos gaunamos pavėluotai ir įtraukiamos į apskaitos pelną pagal atitinkamai 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ arba 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“, tačiau į apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) įtraukiamos pinigų pagrindu; ir

▼B

b) nematerialiojo turto išlaidos buvo kapitalizuotos pagal 38-ąjį TAS ir amortizacija parodoma ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tačiau mokesčiams apskaičiuoti buvo įskaitytos tada, kai buvo patirtos.

▼B

60 Atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų balansinė vertė gali keistis, netgi jei susijusių laikinųjų skirtumų suma nesikeičia. Taip gali būti, pavyzdžiui:

a) pasikeitus mokesčių tarifams ar mokesčių įstatymams;

b) pakartotinai įvertinus atidėtojo mokesčio turto atkūrimo galimybę; arba

c) pakeitus numatyto turto atkūrimo būdą.

Atsiradęs atidėtasis mokestis pripažįstamas ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sumomis, kurios anksčiau ►M5 nebuvo pripažintos pelnu arba nuostoliais ◄ (žr. 63 straipsnį).

Sumos, ►M5 nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais ◄

▼M5

_____

61A. Ataskaitinio laikotarpio mokesčiai ir atidėtieji mokesčiai turi būti nepripažįstami pelnu arba nuostoliais, jei mokesčiai yra susiję su sumomis, kurios tą patį ar kitą laikotarpį nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais. Todėl ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios yra pripažįstamos to paties ar kito laikotarpio:

a) kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 62 straipsnį);

b) tiesiogiai nuosavybe, turi būti pripažįstami tiesiogiai nuosavybės dalyje (žr. 62A straipsnį).

62 Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose reikalaujama arba leidžiama pripažinti tam tikras sumas kitų bendrųjų pajamų dalimi. Tokių sumų pavyzdžiai:

a) balansinės vertės pokytis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių (žr. 16-ąjį TAS) perkainojimo; ir

b) [panaikintas]

c) valiutų keitimo kursų skirtumai, susidarantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų duomenis (žr. 21-ąjį TAS).

d) [panaikintas]

62A. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose reikalaujama arba leidžiama tam tikras sumas kredituoti arba tiesiogiai įrašyti į nuosavybę. Tokių sumų pavyzdžiai:

a) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas, atliktas dėl retrospektyviai taikomo apskaitos politikos keitimo arba dėl klaidos taisymo (žr. 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*); ir

b) sumos, atsirandančios pirmą kartą pripažinus nuosavybės elementą sudėtinėje finansinėje priemonėje (žr. 23 straipsnį).

63 Išskirtinėmis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių, susijusių su sumomis, nepripažįstamomis pelnu arba nuostoliais (pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi ar tiesiogiai nuosavybėje), sumą. Taip gali būti, pavyzdžiui, tada, kai:

▼B

a) pasikeičia pelno mokesčių tarifas ir neįmanoma nustatyti mokesčio tarifo, kuris buvo taikytas tam tikram apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) komponentui;

b) mokesčių tarifų ar kitų mokesčių taisyklių pasikeitimas paveikia atidėtojo mokesčio turtą ar įsipareigojimą, susijusį (visiškai ar iš dalies) su ►M5 sumomis, kurios anksčiau buvo nepripažintos pelnu arba nuostoliais; arba ◄

▼B

c) ūkio subjektas nustato, kad visas atidėtojo mokesčio turtas turi būti pripažintas ar nebeturi būti pripažįstamas, ►M5 ir atidėtųjų mokesčių turtas (visas ar jo dalis) yra susijęs su suma, kuri anksčiau buvo nepripažinta pelnu arba nuostoliais. ◄

▼M5

Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios nepripažįstamos pelnu arba nuostoliais, remiasi pagrįstu proporcingu atitinkamos mokesčių institucijų veiklos srities ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių paskirstymu arba kitu metodu, pagal kurį tam tikromis aplinkybėmis galima tinkamiau paskirstyti.

▼B

64 16-ajame TAS nenurodyta, ar ūkio subjektas turi kasmet perkelti iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną sumą, lygią perkainoto turto nusidėvėjimo ar amortizacijos ir to turto savikainos pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos skirtumui. Jei ūkio subjektas atlieka tokį pervedimą, šiai sumai netaikomi jokie susiję atidėtieji mokesčiai. Panašios nuostatos taikomos pervedimams, atliekamiems pardavus nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą.

65 Jei turtas perkainojamas mokesčiams apskaičiuoti ir tas perkainojimas yra susijęs su apskaitiniu ankstesnio laikotarpio perkainojimu ar numatomu atlikti būsimo laikotarpio perkainojimu, tada ir turto perkainojimo, ir mokesčių bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma ►M5 pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ tą laikotarpį, kada ji atsiranda. Tačiau jei perkainojimas mokesčiams apskaičiuoti nėra susijęs su ankstesnio laikotarpio apskaitiniu perkainojimu arba numatomu atlikti perkainojimu būsimąjį laikotarpį, mokesčio bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma pripažįstama ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄.

65A Ūkio subjektui, išmokančiam savo akcininkams dividendus, dalį dividendų gali tekti akcininkų vardu sumokėti mokesčių institucijoms. Daugelyje jurisdikcijų ši suma vadinama atskaitoma mokesčių suma. Tokia mokesčių institucijoms sumokėta ar mokėtina suma įrašoma į nuosavybę kaip dividendų dalis.

Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokestis

▼M12

66 Kaip paaiškinta 19 straipsnyje ir 26 straipsnio c punkte, jungiant verslą gali atsirasti laikinųjų skirtumų. Pagal 3-iąjį TFAS ūkio subjektas pripažįsta visą atsirandantį atidėtųjų mokesčių turtą (tiek, kiek jis atitinka 24 straipsnyje išdėstytus pripažinimo kriterijus) ar atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus kaip įsigijimo datą identifikuojamą turtą ir įsipareigojimus. Vadinasi, tas atidėtųjų mokesčių turtas ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai daro poveikį prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, kurį pripažįsta ūkio subjektas, sumai. Tačiau, remiantis 15 straipsnio a punktu, ūkio subjektas nepripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, atsirandančių pripažįstant prestižą pirmą kartą.

67 Dėl verslo jungimo gali pasikeisti tikimybė, kad įsigyjantis ūkio subjektas realizuos prieš įsigijimą buvusį atidėtųjų mokesčių turtą. Įsigyjantis ūkio subjektas gali manyti, kad jis atgaus savo atidėtųjų mokesčių turtą, kuris nebuvo pripažintas prieš verslo jungimą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas gali panaudoti savo nepanaudotus mokesčių nuostolius įsigyjamo ūkio subjekto būsimo apmokestinamojo pelno užskaitai. Arba dėl verslo jungimo gali tapti mažai tikėtina, kad būsimas apmokestinamasis pelnas leis atgauti atidėtųjų mokesčių turtą. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atidėtųjų mokesčių turto pokytį verslo jungimo laikotarpiu, bet neįtraukia jo kaip verslo jungimo apskaitos dalies. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas į jį neatsižvelgia vertindamas prestižą arba pelną, gautą perkant mažesne nei rinkos kaina, pripažįstamą verslo jungimo metu.

▼M12

68 Galima įsigyjamo ūkio subjekto pelno mokesčio nuostolių perkėlimų arba kito atidėtųjų mokesčių turto nauda gali neatitikti atskiro pripažinimo kriterijų, kai verslo jungimas iš pradžių apskaitomas, bet gali būti realizuotas vėliau.

Ūkio subjektas turi pripažinti gautą atidėtųjų mokesčių naudą, kuri realizuojama po verslo jungimo:

a) Gauta atidėtųjų mokesčių nauda, pripažinta vertinimo laikotarpiu ir sąlygota naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą, turi būti taikoma siekiant sumažinti bet kokio su tuo įsigijimu siejamo prestižo balansinę vertę. Jeigu to prestižo balansinė vertė yra nulis, pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pripažinta visa likusi atidėtųjų mokesčių nauda.

b) Visa kita realizuota gauta atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, ne pelno (nuostolių) ataskaitoje).

———————

▼B

Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys dėl mokėjimo akcijomis sandorių

68A Kai kuriose mokesčių jurisdikcijose ūkio subjektui leidžiama sumažinti mokestį (t. y. atimti tam tikrą sumą nustatant apmokestinamąjį pelną) dydžiu, susijusiu su atlyginimu, mokamu akcijomis, akcijų pasirinkimo sandoriais ar kitomis ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. To leidžiamo mokesčio sumažinimo suma gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimo sąnaudų ir atsirasti per vėlesnį ataskaitinį laikotarpį. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose ūkio subjektas gali pripažinti sąnaudas, susijusias su pasinaudojimu darbuotojų paslaugomis, gautomis atsilyginant už jiems suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, pagal 2-ąjį TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*. Jam gali būti neleidžiama sumažinti mokesčių tol, kol nebus pasinaudota akcijų pasirinkimo sandoriais, mokesčių sumažinimo dydį vertinant remiantis ūkio subjekto akcijos kaina pasinaudojimo datą.

68B Kaip ir tyrimų sąnaudų, aptartų šio standarto 9 straipsnyje ir 26 straipsnio b punkte, gautų iki tos datos darbuotojų paslaugų (suma, kurią mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius ateityje) apmokestinimo bazės ir balansinės sumos, lygios nuliui, skirtumu sumažinamas laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtojo mokesčio turtas. Jeigu laikotarpio pabaigoje suma, kuria mokesčių institucijos leis ateityje susimažinti mokesčius, nėra žinoma, ji turi būti nustatyta pagal laikotarpio pabaigoje žinomą informaciją. Pavyzdžiui, jeigu suma, kuria mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius būsimais laikotarpiais, priklauso nuo ūkio subjekto akcijos kainos ateities datą, tai laikinųjų skirtumų, kuriais bus leista susimažinti mokesčius, vertinimas turi būti grindžiamas laikotarpio pabaigos ūkio subjekto akcijos kaina.

▼**M38**

68C Kaip nurodyta 68A straipsnyje, mokesčių atskaitos (arba numatomos būsimos mokesčių atskaitos, įvertintos pagal 68B straipsnį) suma gali skirtis nuo susijusių sukauptų atlyginimo išlaidų. Pagal standarto 58 straipsnį reikalaujama, kad ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai būtų pripažinti pajamomis arba sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda iš: a) sandorio ar įvykio, kuris nepripažįstamas to paties ar kito laikotarpio pelnu arba nuostoliais, arba b) verslo jungimo (išskyrus atvejus, kai investicinis subjektas įsigyja patronuojamąją įmonę, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais). Jei mokesčių atskaitos suma (arba numatoma būsima mokesčių atskaitos suma) viršija susijusias sukauptas atlyginimo išlaidas, tai parodo, kad mokesčių atskaita yra susijusi ne tik su atlyginimo išlaidomis, bet ir su nuosavybe. Tokiu atveju susijusių ataskaitinio laikotarpio ar atidėtųjų mokesčių perviršis turi būti tiesiogiai pripažintas nuosavybe.

▼**B**

PATEIKIMAS

Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai

69 (Panaikinta)

70 (Panaikinta)

Tarpusavio užskaita

71 Ūkio subjektas turi užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ir ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus, jei jis ir tik jei:

a) turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas; ir

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

72 Nors ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtas ir įsipareigojimai pripažįstami ir įvertinami atskirai, ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ jie užskaitomi taikant kriterijus, panašius į tuos, kurie 32-ajame TAS nustatyti finansinėms priemonėms. Ūkio subjektas paprastai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę tarpusavyje užskaityti ataskaitinio laikotarpio turtą ir ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimą tada, kai jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir mokesčių institucija leidžia ūkio subjektui atlikti ar gauti vieną mokėjimą, grynaisiais pinigais.

73 Konsoliduotose finansinėse ataskaitose vienai grupei priklausančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio turtas užskaitomas kitai grupei priklausančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimu, jei, ir tik jei, atitinkami ūkio subjektai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę atlikti ar gauti vieną mokėjimą grynaisiais pinigais ir jie ketina atlikti ar gauti tokį mokėjimą ar atgauti turtą ir padengti įsipareigojimą vienu metu.

74 Ūkio subjektas turi užskaityti atidėtojo mokesčio turtą ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimus, jei ir tik jei:

a) ūkio subjektas turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimu; ir

▼B

b) atidėtojo mokesčio turtas ir atidėtojo mokesčių įsipareigojimai, susiję su pelno mokesčiais, nustatytais tos pačios mokesčių institucijos:

i) tam pačiam apmokestinamam ūkio subjektui; arba

ii) skirtingiems apmokestinamiems ūkio subjektams, kurie ketina padengti grynuosius ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus ir turtą ar realizuoti turtą ir padengti įsipareigojimus vienu metu kiekvienu būsimuoju laikotarpiu, kuriuo numatoma padengti ar atgauti reikšmingas atidėtojo mokesčio įsipareigojimų ar turto sumas.

75 Kad nereikėtų smulkiai planuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiko, šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas užskaitytų atidėtojo mokesčio turtą to paties apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimu, jei ir tik jei jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir ūkio subjektas turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimu.

76 Kai kuriais atvejais ūkio subjektams įstatymai leidžia daryti užskaitą ir ją padengti viename, bet ne skirtinguose laikotarpiuose. Tokiais atvejais gali reikėti detaliai suplanuoti, kad būtų galima patikimai nustatyti, ar vieno apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio įsipareigojimas nulems didesnius mokesčių mokėjimus tą patį laikotarpį, kada kito apmokestinamo ūkio subjekto atidėtojo mokesčio turtas sudarys sąlygas atlikti mažesnius antrojo ūkio subjekto mokesčių mokėjimus.

Mokesčio sąnaudos

Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliais

▼M31

77 Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais, turi būti pateiktos kaip pelno arba nuostolių dalis pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-se).

———————

▼B

Valiutos kursų skirtumų poveikis atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui

78 21-ajame TAS reikalaujama, kad tam tikri keitimo kursų skirtumai būtų pripažinti kaip pajamos ar sąnaudos, tačiau nenurodoma, kur šie skirtumai turėtų būti parodyti ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Atitinkamai, jei ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pripažintas keitimo kursų skirtumas atidėtojo užsienio mokesčio įsipareigojimams ar turtui, tokie skirtumai gali būti priskiriami atidėtojo mokesčio sąnaudoms (pajamoms), jei toks pateikimas laikomas pačiu naudingiausiu finansinių ataskaitų vartotojams.

ATSKLEIDIMAS

79 Svarbūs mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai turi būti parodyti atskirai.

▼B

80 Mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai gali būti:

a) ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos (pajamos);

b) visi praėjusių ataskaitinių laikotarpių mokesčių koregavimai pripažinti tą laikotarpį;

c) atidėtojo mokesčio sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su laikinųjų skirtumų atsiradimu ir išnykimu;

d) atidėtojo mokesčio sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su mokesčių tarifų pakeitimais ar papildomu apmokestinimu;

e) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto praėjusio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos;

f) nauda, atsirandanti iš anksčiau nepripažinto praėjusio laikotarpio mokesčių nuostolio, mokesčių kredito ar laikinojo skirtumo, kuriuo mažinamos atidėtojo mokesčio sąnaudos;

g) atidėtojo mokesčio sąnaudos, atsirandančios iš atidėtojo mokesčio turto nurašymo ar ankstesnio nurašymo panaikinimo pagal 56 straipsnį; ir

h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos keitimais ir klaidomis, kurie įtraukiami į pelną ar nuostolį pagal 8-ąjį TAS, nes negali būti apskaitomi retrospektyviai.

▼M5

81 Atskirai turi būti atskleista ir tai:

a) bendri ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai, susiję su sumomis, kurios įrašomos į nuosavybę arba kuriomis kredituojama nuosavybė (žr. 62A straipsnį);

ab) pelno mokesčių, susijusių su kiekvienu kitų bendrųjų pajamų dalies komponentu, suma (žr. 62 straipsnį ir 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.);

b) [panaikintas];

▼B

c) mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno santykio paaiškinimas viena iš šių formų ar abiem:

i) skaitmeninis mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno, padauginto iš taikomo mokesčio tarifo, suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą; arba

ii) skaitmeninis vidutinio galiojančio mokesčio tarifo ir taikomo mokesčio tarifo suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo skaičiavimo pagrindą;

d) taikomo mokesčio tarifo (tarifų) pakeitimų, lyginant su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimas;

e) išskaitomųjų laikinųjų skirtumų, nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų, kurių atžvilgiu ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ nepripažintas atidėtojo mokesčio turtas, suma (ir pasibaigimo terminas, jei toks yra);

▼B

f) laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir dalimis ►M32 jungtinės veiklos susitarimuose ◄, kurių atžvilgiu nepripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, bendra suma (žr. 39 straipsnį);

g) kiekvienai laikinojo skirtumo rūšiai ir kiekvienai nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų rūšiai:

i) atidėtojo mokesčio turto ir įsipareigojimų suma, pripažinta ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ kiekvieno pateikiamo laikotarpio;

ii) atidėtojo mokesčio pajamų ar sąnaudų suma, pripažinta ►M5 pelnu arba nuostoliais ◄, jei ji nėra matoma iš ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažintų sumų pokyčių;

▼M12

h) nutraukiamos veiklos mokesčių sąnaudos, susijusios su:

i) pelnu ar nuostoliais nutraukus veiklą; ir

ii) veiklą nutraukusio ūkio subjekto įprastinės veiklos pelnu arba nuostoliais per ataskaitinį laikotarpį, kartu su kiekvieno pateikto ankstesnio laikotarpio atitinkamomis sumomis;

i) pelno mokesčio suma už ūkio subjekto akcininkams išmokėtus dividendus, kurie buvo pasiūlyti ar paskelbti prieš įgaliojant skelbti finansines ataskaitas, tačiau nepripažinti kaip įsipareigojimas finansinėse ataskaitose;

j) jeigu verslo jungimas, kuriame ūkio subjektas yra įsigyjantis ūkio subjektas, sąlygoja sumos, pripažintos jo atidėtųjų mokesčių turtui prieš įsigijimą (žr. 67 straipsnį), pokytį, to pokyčio suma; ir

k) jei atidėtųjų mokesčių nauda, gauta verslo jungimo metu, nėra pripažinta įsigijimo datą, bet pripažįstama po įsigijimo datos (žr. 68 straipsnį), įvykio arba aplinkybių pokyčio, kuris lėmė, kad atidėtųjų mokesčių nauda turi būti pripažinta, aprašymas.

▼B

82 Ūkio subjektas turi nurodyti atidėtojo mokesčio turto sumą ir jos pripažinimą pagrindžiančių duomenų pobūdį, jei:

a) atidėtojo mokesčio turto panaudojimas priklauso nuo to, koks bus būsimo apmokestinamojo pelno perviršis lyginant su pelnu, atsirandančiu iš esamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų panaikinimo; ir

b) ūkio subjektas patyrė nuostolių per ataskaitinį ar praėjusį laikotarpį toje mokesčių jurisdikcijoje, su kuria susijęs atidėtojo mokesčio turtas.

82A. 52A straipsnyje nurodytais atvejais ūkio subjektas turėtų nurodyti galimo pelno mokesčio už jo akcininkams išmokėtus dividendus poveikio pobūdį. Be to, ūkio subjektas turėtų atskleisti galimo pajamų mokesčio sumas, kurias galima nustatyti, ir paaiškinti, ar yra potencialių pelno mokesčių, kurių praktiškai nustatyti neįmanoma.

83 (Panaikinta)

▼B

84 81 straipsnio c punkte reikalaujama informacija leidžia finansinių ataskaitų vartotojams pamatyti, ar santykis tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno yra neįprastas, ir suvokti reikšmingus veiksnius, galinčius ateityje turėti įtakos šiam santykiui. Santykiui tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno gali turėti įtakos tokie veiksniai kaip neapmokestinamos pajamos, sąnaudos, kurios neįskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių nuostolių poveikis ir užsienio mokesčių tarifų poveikis.

85 Aiškindamas santykį tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitos pelno, ūkio subjektas taiko galiojantį mokesčio tarifą, teikiantį reikšmingiausią informaciją ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams. Dažnai pats svarbiausias mokesčių tarifas yra šalies, kurioje yra ūkio subjekto buveinė, mokesčių tarifas, sujungiantis nacionalinių mokesčių ir esamų vietinių mokesčių tarifus, apskaičiuojamus remiantis iš esmės vienodu apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) dydžiu. Tačiau jei ūkio subjektas veikia keliose jurisdikcijose, gali būti prasmingiau sumuoti atskirus suderinimus, parengtus taikant kiekvienos jurisdikcijos vidaus tarifą. Toliau pateiktas pavyzdys iliustruoja, kaip galiojančio mokesčių tarifo parinkimas veikia skaitmeninio suderinimo pateikimą.

85 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

19X2 metais ūkio subjekto apskaitos pelnas jo jurisdikcijoje (A šalyje) yra 1 500 PV (19X1 metais – 2 000 PV), o B šalyje – 1 500 PV (19X1 metais – 500 PV). Mokesčių tarifas A šalyje yra 30 %, B šalyje – 20 %. A šalyje 100 PV sąnaudos (19X1 metais – 200 PV) nėra įskaitomos skaičiuojant mokesčius.

Suderinimo su vidaus mokesčio tarifu pavyzdys

	19X1	19X2
Apskaitos pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, 30 % vidaus tarifas	750	900
Sąnaudų, kurios neįtraukiamos skaičiuojant mokesčius, poveikis mokesčiams	60	30
Mažesnio mokesčio tarifo B šalyje poveikis	(50)	(150)
Mokesčio sąnaudos	760	780

Toliau pateikiamas suderinimo pavyzdys, parengtas sumuojant atskirus kiekvienos šalies jurisdikcijos suderinimus. Taikant šį metodą skirtumų suderinimo tarp ataskaitas pateikiančio ūkio subjekto šalies vidaus mokesčio tarifo ir kitų jurisdikcijų vidaus mokesčio tarifo poveikis nepateikiamas atskiru straipsniu. Ūkio subjektui gali tekti aptarti reikšmingų mokesčių tarifų pasikeitimų ar įvairiose jurisdikcijose gauto pelno struktūros poveikį dėl to, kad būtų galima paaiškinti taikomo mokesčio tarifo pakeitimus, kaip reikalauja 81 straipsnio d punktas.

▼B

Apskaitos pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, vidaus tarifas, taikomas pelnui atitinkamoje šalyje	700	750
Sąnaudų, kurios neįtraukiamos skaičiuojant mokesčius, poveikis mokesčiams	60	30
Mokesčio sąnaudos	760	780

86 Vidutinis galiojantis mokesčių tarifas yra mokesčių sąnaudos (pajamos), padalytos iš apskaitos pelno.

87 Dažnai būtų neįmanoma apskaičiuoti nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus, asocijuotąsias įmones ir iš dalių ►**M32** jungtinės veiklos susitarimuose ◄, sumą (žr. 39 straipsnį). Todėl šis standartas reikalauja, kad ūkio subjektas atskleistų pagrindinių laikinųjų skirtumų sumą, bet nereikalauja atskleisti atidėtojo mokesčio įsipareigojimų. Vis dėlto, kai įmanoma, ūkio subjektai skatinami atskleisti nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų sumas, nes tokia informacija gali būti naudinga finansinių ataskaitų vartotojams.

87A Pagal 82A straipsnį ūkio subjektas turi atskleisti potencialaus pelno mokesčio, susijusio su jo akcininkams išmokėtais dividendais, poveikio pobūdį. Ūkio subjektas nurodo svarbius pelno mokesčio sistemos ypatumus ir veiksnius, nuo kurių priklauso galima pelno mokesčio už dividendus suma.

87B Kartais visos galimo pelno mokesčių poveikio sumos, kurią gali tekti sumokėti už akcininkams išmokėtus dividendus, apskaičiuoti neįmanoma. Taip gali būti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai ūkio subjektas turi daug dukterinių įmonių užsienyje. Tačiau net ir tokiomis aplinkybėmis kai kurias bendros sumos dalis galima nesunkiai nustatyti. Pavyzdžiui, patronuojanti įmonių grupės įmonė ir kai kurios jos dukterinės įmonės gali būti sumokėjusios pelno mokesčius pagal didesnį mokesčių tarifą ir žinoti sumą, kurią bus galima susigrąžinti ateityje iš konsoliduoto nepaskirstytojo pelno akcininkams išmokėjus dividendus. Šiuo atveju nurodoma suma, kurią galima susigrąžinti. Tam tikrais atvejais ūkio subjektas taip pat nurodo galimą papildomą pelno mokesčio poveikį, kurio apskaičiuoti neįmanoma. Jeigu patronuojanti įmonė sudaro atskiras finansines ataskaitas, parodomas galimas pelno mokesčio poveikis patronuojančios įmonės nepaskirstytajam pelnui.

87C Ūkio subjektui, kuris turi pateikti 82A straipsnyje nurodytus duomenis, taip pat gali tekti nurodyti laikinuosius skirtumus, susijusius su investicijomis į dukterines įmones, filialus, susijusias įmones ar su nuosavybės dalimis ►**M32** jungtinės veiklos susitarimuose ◄. Tokiais atvejais ūkio subjektas į tai atsižvelgia, nustatydamas 82A straipsnyje reikalaujamą informaciją. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi nurodyti laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, kurių atžvilgiu ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ nepripažinti atidėtojo mokesčio įsipareigojimai, bendrą sumą (žr. 81 straipsnio f punktą). Jeigu nepripažintų atidėtojo mokesčio įsipareigojimų sumos apskaičiuoti neįmanoma (žr. 87 straipsnį), gali būti neįmanoma nustatyti ir potencialių pelno mokesčių už dividendus sumų, susijusių su šiomis dukterinėmis įmonėmis.

▼B

88 Ūkio subjektas nurodo visus su mokesčiais susijusius neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Pavyzdžiui, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti dėl neišspręstų ginčų su mokesčių institucija. Panašiai ir tada, kai mokesčių tarifų ar mokesčių įstatymų pakeitimai priimami ar paskelbiami ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, ūkio subjektas parodo reikšmingą šių pakeitimų poveikį savo ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio turtui ir įsipareigojimams (žr. 10-ąjį TAS *„Įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄*“*).

ĮSIGALIOJIMO DATA

89 Šis standartas taikomas 1998 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms, išskyrus atvejus, nurodytus 91 straipsnyje. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą finansinėms ataskaitoms, apimančioms laikotarpius, prasidedančius prieš 1998 m. sausio 1 d., ūkio subjektas turi nurodyti, kad jis taikė šį standartą vietoj 12-ojo TAS *„Pelno mokesčių apskaita“*, patvirtinto 1979 m.

90 Šis standartas pakeičia 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčių apskaita“*, patvirtintą 1979 m.

91 52A, 52B, 65A straipsniai, 81 straipsnio i punktas, 82A, 87A, 87B, 87C straipsniai taikomi metinėms finansinėms ataskaitoms, o 3 ir 50 straipsniai netaikomi metinėms finansinėms ataskaitoms [1] ataskaitinių laikotarpių, prasidedančių 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau. Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Jeigu ankstesnis taikymas keičia finansines ataskaitas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.

▼M5

92 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ir 81 straipsniai, panaikintas 61 straipsnis ir pridėti 61A, 62A ir 77A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

93 **68 straipsnis turi būti taikomas perspektyviai nuo 3-ojo TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstyto 2008 m.) įsigaliojimo datos iki atidėtųjų mokesčių turto, įgyto verslo jungimo metu, pripažinimo**.

94 Todėl ūkio subjektai neturi koreguoti ankstesnių verslo jungimų apskaitos, jeigu mokesčių nauda neatitiko atskiro pripažinimo kriterijų įsigijimo datą ir pripažįstama po įsigijimo datos, nebent nauda pripažįstama per vertinimo laikotarpį ir atsiranda dėl naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, kurios egzistavo įsigijimo datą. Kita pripažinta mokesčių nauda turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje (arba, jeigu šiame standarte taip reikalaujama, ne pelno (nuostolių) ataskaitoje).

[1] 91 straipsnyje terminas „metinės finansinės ataskaitos“ vartojamas dėl aiškumo, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 89 straipsnyje minimos „finansinės ataskaitos“.

▼M12

95 **3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 21 ir 67 straipsniai, įtrauktas 32A straipsnis ir 81 straipsnio j ir k punktai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui**.

▼M33

98 2010 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu *Atidėtasis mokestis. Pagrindinio turto vertės atkūrimas* 52 straipsnis pernumeruotas kaip 51A straipsnis, pataisytas 10 straipsnis ir po 51A straipsnio pateikti pavyzdžiai, taip pat įterpti 51B bei 51C straipsniai, pavyzdys po jų ir 51D, 51E ir 99 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2012 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

98A 2011 m. paskelbtu 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 2 ir 15 straipsniai, 18 straipsnio e punktas, 24, 38, 39, 43–45 straipsniai, 81 straipsnio f punktas, 87 ir 87C straipsniai. Taikydamas 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M31

98B 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 77 straipsnis ir išbrauktas 77A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M38

98C 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 58 ir 68C straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼M52

98E 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 59 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M57

98G 2016 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu „Atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas dėl nerealizuotų nuostolių“ (12-ojo TAS pataisos) pataisytas 29 straipsnis ir įterpti 27A, 29A straipsniai ir pavyzdys po 26 straipsnio. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Tačiau pirmą kartą taikant pataisą anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžios nuosavybės pokytis gali būti pripažintas kaip pradinis nepaskirstytasis pelnas (arba atitinkamai kitas nuosavybės komponentas), nepriskiriant pokyčio pradiniam nepaskirstytajam pelnui ir kitiems nuosavybės komponentams. Jeigu ūkio subjektas taiko šią lengvatą, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M53**

98F 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 20 straipsnis ir išbraukti 96, 97 ir 98D straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M54**

98G 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 20 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M67**

98I 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* įterptas 57A straipsnis ir išbrauktas 52B straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą. Kai ūkio subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą, jis turi jas taikyti dividendų pelno mokesčiams, pripažintiems anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžioje arba vėliau.

▼**M33**

NAK 21-OJO AIŠKINIMO PANAIKINIMAS

99 2010 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu *Atidėtasis mokestis. Pagrindinio turto vertės atkūrimas* pakeičiamas NAK 21-asis aiškinimas *Pelno mokesčiai. Perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atkūrimas*.

▼B

16-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti, kokia turėtų būti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos tvarka, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojai galėtų atskirti informaciją apie ūkio subjekto investicijas į nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus ir šių investicijų pokyčius. Pagrindinės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos problemos yra turto pripažinimas, su juo siejamų balansinių verčių ir nudėvimųjų sumų, taip pat nuostolių dėl vertės sumažėjimo nustatymas.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitai, išskyrus tuos atvejus, kai kitame standarte reikalaujama arba leidžiama minėtą turtą apskaitoje pateikti kitaip.

▼M45

3 Šis standartas netaikomas:

a) nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, kurie pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ yra priskiriami prie parduoti skirto turto;

b) su žemės ūkio veikla susijusiam biologiniam turtui, išskyrus derlinius augalus (žr. 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“). Šis standartas taikomas derliniams augalams, tačiau netaikomas ant derlinių augalų augančiai produkcijai;

c) tyrimo ir vertinimo turto pripažinimui ir įvertinimui (žr. 6-ąjį TFAS „Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“);

▼B

d) teisėms į mineralinius išteklius ir mineralinių išteklių (naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių) atsargas.

Tačiau šis standartas taikomas nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams, naudojamiems plėsti ar eksploatuoti turtą, aprašytą b–d punktuose.

▼M54

4 [Išbraukta]

5 Ūkio subjektas, taikantis savikainos modelį investiciniam turtui pagal 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“, nuosavam investiciniam turtui turi taikyti savikainos modelį, pateikiamą šiame standarte.

▼B

APIBRĖŽIMAI

▼M45

6 Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

Derlinis augalas **yra gyvas augalas:**

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

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

▼M45

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

(Derlinio augalo apibrėžtis plačiau paaiškinta 41-ojo TAS 5A–5B straipsniuose).

***Balansinė vertė* – suma, kuria turtas pripažįstamas atėmus bet kokį sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.**

▼B

Savikaina – sumokėta pinigų, pinigų ekvivalentų suma ar kitokio mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, minėtam turtui priskiriama jį pirmą kartą registruojant apskaitoje pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ojo TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, atėmus iš jos likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką.

Konkrečiam ūkio subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

▼M33

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

▼B

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – tai materialus turtas, kuris:

a) laikomas prekių gamybos ar paslaugų tiekimo, nuomos ar administraciniams tikslams; ir

b) ketinamas naudoti ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį.

▼M8

Atsiperkamoji vertė - turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė (didesnioji iš jų).

▼B

Turto likvidacinė vertė - įvertinta suma, kurią ūkio subjektas gautų perleisdamas turtą, atėmus įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokios tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti;

b) arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

PRIPAŽINIMAS

7 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina turi būti pripažįstama turtu tada ir tik tada, jeigu:

a) tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje iš to turto gaus ekonominės naudos; ir

b) turto savikaina gali būti patikimai įvertinta.

▼M36

8 Toks turtas kaip atsarginės dalys, atsarginiai įrenginiai ir priežiūros įrenginiai pripažįstami pagal šį TFAS, kai jie atitinka nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apibrėžtį. Kitais atvejais toks turtas priskiriamas atsargoms.

▼B

9 Šiame standarte vertinimo matas, tinkamas tokiam pripažinimui, nenurodomas, t. y. kas priskiriama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniui. Todėl būtinas profesinis vertinimas dėl pripažinimo kriterijų taikymo šiam ūkio subjektui būdingomis aplinkybėmis. Gali būti tikslinga sujungti atskirus nereikšmingus straipsnius, pvz., šablonus, įrankius ir spaudimo formas, ir pripažinimo kriterijus taikyti jų bendrai vertei.

▼M54

10 Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas visas su nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais susijusias išlaidas pripažįsta tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pirmines nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimo įsigijimo arba statybos išlaidas, taip pat vėliau patirtas to turto papildymo, jo dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina gali apimti patirtas išlaidas, susijusias su turto, naudojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimo statybai, papildymui, jo dalies pakeitimui ar priežiūrai, nuoma, kaip antai naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo.

▼B

Pirminės išlaidos

11 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įsigyjami saugumo ar gamtosaugos sumetimais. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimas nors tiesiogiai ir nedidina būsimos ekonominės naudos jokio kito turimo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų atžvilgiu, gali būti būtinas, kad ūkio subjektas apskritai gautų bet kokios būsimos ekonominės naudos iš kito savo turto. Toks nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti pripažinti turtu, nes jie suteikia ūkio subjektui galimybę iš susijusio turto gauti būsimos ekonominės naudos, kuri viršytų tą naudą, kurią ūkio subjektas būtų galėjęs gauti, jeigu minėtas turtas nebūtų buvęs įsigytas. Pavyzdžiui, cheminių medžiagų gamintojas, derindamasis prie gamtosaugos reikalavimų dėl pavojingų cheminių medžiagų gamybos ir laikymo, gali būti priverstas taikyti tam tikrus naujus cheminio apdorojimo procesus, todėl susijęs gamybinės įrangos patobulinimas pripažįstamas turtu, nes be jų ūkio subjektas negali gaminti ir parduoti cheminių medžiagų. Tačiau dėl to atsiradusi šio ir susijusio turto balansinė vertė turi būti nuolat peržiūrima tikrinant galimą vertės sumažėjimą pagal 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

Vėlesnės išlaidos

12 Taikydamas 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės ūkio subjektas kasdienių šio turto priežiūros išlaidų neprideda. Tokios išlaidos pripažįstamos ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tada, kai jos patiriamos. Kasdienės priežiūros išlaidos visų pirma yra darbo ir suvartojamų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti išlaidas smulkioms dalims. Tokių išlaidų paskirtis dažnai apibūdinama kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų „remonto ir eksploatacinės sąnaudos“.

▼B

13 Kai kurias nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis gali tekti nuolat keisti. Pavyzdžiui, aukštakrosnę gali tekti iš naujo iškloti praėjus nustatytam naudojimo valandų skaičiui, lėktuvo interjero detales – sėdynes ir pan. – gali tekti keisti keletą kartų per lėktuvo naudojimo laiką. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetai taip pat gali būti įgyjami dėl to, kad tokie pakeitimai rečiau kartotųsi (pvz., pastato vidinių sienų keitimas) arba apskritai nebūtų reikalingi. Pagal 7 straipsnio pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės ūkio subjektas prideda minėtų dalių pakeitimų išlaidas tada, kai jos patiriamos, jeigu atitinka pripažinimo kriterijus. Keičiamų dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas remiantis šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatomis (žr. 67–72 straipsnius).

14 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (pavyzdžiui, lėktuvų) tolesnio eksploatavimo būtina sąlyga gali būti reguliarūs nuodugnūs patikrinimai, ieškant gedimų, nepaisant to, ar keičiamos tam tikros šio turto dalys. Kiekvieną kartą, atliekant nuodugnų patikrinimą, jo išlaidos pridedamos prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės kaip dalių keitimo išlaidos, jeigu atitinka tokio pripažinimo kriterijai. Bet kokių likusių ankstesnio patikrinimo išlaidų balansinių verčių (atskirtos nuo materialių dalių) pripažinimas nutraukiamas. Tai turi būti padaryta neatsižvelgiant į tai, ar ankstesnio patikrinimo išlaidos buvo nustatytos atitinkamo turto įsigijimo arba statybos (gamybos) sandorio metu. Jei tai būtina, įvertintomis panašių patikrinimų išlaidomis ateityje gali būti remiamasi kaip požymiu nustatant, kokia buvo esamo tikrinamo komponento kaina buvo tada, kai turtas buvo įsigytas arba pastatytas (pagamintas).

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

15 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, atitinkantys turto pripažinimo kriterijus, turi būti vertinami remiantis įsigijimo savikaina.

Savikainos elementai

16 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina apima:

a) jo pirkimo kainą, įskaičiuojant importo mokestį ir negrąžintinus įsigijimo mokesčius, prieš tai atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas;

b) bet kokias išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto pristatymui į vietą ir būtinam parengimui veikti, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu;

c) išlaidų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu, pirminį įvertinimą, dėl kurių ūkio subjektas buvo įsipareigojęs tada, kai šį turtą įsigijo, arba po naudojimosi juo tam tikrą laiką kitais nei prekių kūrimo tikslais.

17 Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išmokų darbuotojams išlaidos (kaip apibrėžiama 19-ajame TAS *„Išmokos darbuotojams“*), tiesiogiai kylančios dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto statybos (gamybos) arba įsigijimo;

b) šio turto buvimo vietos paruošimo išlaidos;

c) pirminės atgabenimo ir atitinkamos priežiūros išlaidos;

▼B

d) instaliavimo ir surinkimo išlaidos;

e) išlaidos, skirtos testavimui, ar turtas tinkamai veikia, atėmus gryną-sias pajamas gautas iš bet kokio turto, atsiradusio ruošiant turto buvimo vietą ir parengiant jį naudoti, pardavimo (pvz., įrenginių testavimo bandinių); ir

f) atlygis specialistams.

18 Ūkio subjektas taiko 2-ąjį TAS *„Atsargos“* įsipareigojimų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu, taip pat vietos, kurioje šis turto vienetas buvo, sutvarkymu, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria per konkretų ataskaitinį laikotarpį naudodamas turtą to laikotarpio prekėms kurti. Įsipareigojimai dėl išlaidų, apskaitomų pagal 2-ąjį arba 16-ąjį TAS, pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąjį TAS *„Atidė-jiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*.

19 Išlaidų, nepriskiriamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savi-kainai, pavyzdžiai:

a) naujo padalinio atidarymo išlaidos;

b) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

c) verslo pradžios naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų apmokymo išlaidas); ir

d) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

20 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo išlaidų pripažinimas balansinėje vertėje nutraukiamas tada, kai turtas yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jo naudojimui vadovybės numatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant arba perkeliant į kitą vietą šį turtą, neįtraukiamos į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nekil-nojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

a) išlaidos, patiriamos tada, kai turtas, rengiamas naudoti vadovybės numatomu būdu arba yra naudojamas ne visu pajėgumu;

b) pirminiai eksploatacijos nuostoliai, patiriami tol, kol, pvz., išauga šio turto gaminamos produkcijos paklausa; ir

c) išlaidos, susijusios su visos arba dalies ūkio subjekto veiklos perkėlimu arba reorganizavimu.

21 Tam tikra veikla kartais atsiranda dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto statybos (gamybos) arba plėtros, tačiau ji nėra būtina turtui atgabenti į jo būsimą vietą ir sudaryti atitinkamas sąlygas jam naudoti vadovybės numatytu būdu. Tokia atsitiktinė veikla gali atsi-rasti, pavyzdžiui, pradedant statybą (gamybą) ar plėtrą arba jų metu. Pavyzdžiui, pajamos gali būti uždirbamos naudojant statybų teritoriją kaip mašinų stovėjimo aikštelę tol, kol statybos bus pradėtos. Kadangi ši atsitiktinė veikla nėra būtina atgabenti turtui į jo būsimą vietą arba sudaryti tinkamas sąlygas jo naudojimui vadovybės numatytu būdu, dėl tokios atsitiktinės veiklos atsiradusios pajamos ir susijusios sąnaudos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais ir įtraukiamos į atitin-kamus pajamų ir sąnaudų straipsnius.

▼B

22 Savo jėgomis statomo turto savikaina nustatoma tais pačiais principais kaip ir įsigyjant turtą. Jeigu ūkio subjektas gamina panašų turtą, kuris bus parduotas įprastinės veiklos metu, tokio turto savikaina paprastai yra tokia pati kaip ir atsargų pagaminimo, numatant jį parduoti, savikaina (žr. 2-ąjį TAS). Dėl to ją nustatant eliminuojamas bet koks galimas vidaus pelnas. Taip pat ir viršijančių normas iššvaistytų medžiagų, darbo arba kitų išteklių kiekių, susidariusių statant turtą savo jėgomis, išlaidos neįtraukiamos į turto savikainą. 23-iasis TAS *„Skolinimosi išlaidos“* nustato palūkanų pripažinimo kriterijus, kuriuos reikia atitikti, kad palūkanų išlaidos galėtų būti pripažįstamos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės dalimi.

▼M45

22A Derliniai augalai apskaitomi tokiu pačiu būdu kaip savos gamybos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektai prieš tai, kai jie yra tokioje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jiems naudoti vadovybės numatytu būdu. Todėl šiame standarte nuorodos į „statybą“ („gamybą“) turėtų būti suprantamos taip, kad apimtų veiklą, būtiną derliniams augalams auginti, prieš tai, kai jie yra tokioje vietoje ir tokios būklės, kokia būtina jiems naudoti vadovybės numatytu būdu.

▼B

Savikainos nustatymas

▼M1

23 *Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų* savikaina yra piniginės kainos ekvivalentas pripažinimo dieną. Jei mokėjimas atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, skirtumas tarp piniginės kainos ekvivalento ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu, išskyrus tuos atvejus, kai jis kapitalizuojamas pagal 23-ąjį TAS.

▼B

24 Vienas ar keletas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetų gali būti įsigyjami mainais į nepiniginį turtą ar į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau minimi nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina yra vertinama tikrąja verte, išskyrus tą atvejį, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) negalima patikimai įvertinti nei gaunamo, nei perduodamo turto tikrosios vertės. Įsigyjamas turto vienetas vertinamas šiuo būdu net tada, kai ūkio subjektas negali nedelsiant nutraukti perduoto turto pripažinimo. Jeigu įsigyjamas turto vienetas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama perduodamo turto balansine verte.

25 Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) gaunamo turto pinigų srautų pobūdis (rizika, pasiskirstymas per tam tikrą laiką ir suma) skiriasi nuo perduodamo turto pinigų srautų pobūdžio; arba

b) konkrečiam ūkio subjektui priskiriamos veiklos dalies vertė veikiama sandorio keičiasi dėl atliekamų mainų; ir

c) ir a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

▼B

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultato aiškumui gali net neprireikti tikslių ūkio subjekto apskaičiavimų.

▼M33

26 Turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jei: a) kintamumas pagrįstai nustatomų tikrųjų verčių intervale nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų (tam tikrose ribose) kitimo tikimybės gali būti pagrįstai įvertintos ir panaudotos nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gaunamo arba perduodamo turto tikrąją vertę, gaunamo turto savikaina nustatoma pagal perduodamo turto tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai gaunamo turto tikroji vertė yra tikslesnė.

▼M54

27 [Išbraukta]

▼B

28 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę gali sumažinti vyriausybės dotacijos pagal 20-ąjį TAS *„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“*.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

29 Ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikyti 30 straipsnyje apibūdintą savikainos metodą, ar 31 straipsnyje pateiktą perkainojimo metodą, ir turi taikyti pasirinktą politiką visai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupei.

Savikainos metodas

30 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai po jų pripažinimo turtu turi būti apskaitomi savikaina, atimant bet kokį sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius turto vertės sumažėjimo nuostolius.

Perkainojimo metodas

31 Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai po jų pripažinimo turtu, jeigu jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, turi būti apskaitomi perskaičiuota suma, kuri yra jo tikroji vertė perkainojimo dieną, atimant bet kokį vėlesnį sukauptą nusidėvėjimą ir vėlesnius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojimas turi būti atliekamas pakankamai reguliariai, kad būtų užtikrinta, jog balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo tos, kuri būtų buvusi nustatyta remiantis tikrąja verte ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ dieną.

▼M33

_____

▼B

34 Vertės perskaičiavimo dažnumas priklauso nuo perskaičiuojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikrosios vertės pasikeitimų. Jeigu perskaičiuojamo turto tikroji vertė reikšmingai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtina atlikti perskaičiavimą. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė gali reikšmingai ir dažnai kisti, todėl būtina juos perskaičiuoti kiekvienais ataskaitiniais metais. Taip dažnai perskaičiuoti nebūtina tų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių tikrosios vertės pasikeitimai yra neryškūs. Dėl to perkainoti kiekvieną turto grupę gali reikėti tik kas trejus ar penkerius metus.

▼M43

35 Kai perkainojamas nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, to turto balansinė vertė koreguojama pagal perkainotą vertę. Perkainojimo dieną šis turtas apskaitomas vienu iš šių būdų:

a) bendra balansinė vertė koreguojama atsižvelgiant į turto balansinės vertės perkainojimą. Pavyzdžiui, bendra balansinė vertė gali būti patikslinta pagal stebimos rinkos duomenis arba ji gali būti patikslinta proporcingai balansinės vertės pokyčiui. Sukauptas nusidėvėjimas perkainojimo dieną yra koreguojamas taip, kad būtų išlygintas bendros balansinės vertės ir turto balansinės vertės, atėmus sukauptą nusidėvėjimą, skirtumas; arba

b) sukauptas nusidėvėjimas eliminuojamas iš turto bendros balansinės vertės.

Sukaupto nusidėvėjimo koregavimo suma sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaitomą pagal 39 ir 40 straipsnius.

▼B

36 Jeigu nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai perkainojami, turi būti perkainojama ir visos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupės, kuriai tas turtas priklauso, vertė.

▼M45

37 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupė yra panašaus pobūdžio ir paskirties turto vienetų grupė ūkio subjekto veikloje. Toliau pateikiami atskirų grupių pavyzdžiai:

▼B

a) žemė;

b) žemė ir pastatai;

c) mašinos;

d) laivai;

e) lėktuvai;

f) automobiliai;

▼M45

g) baldai ir apdaila;

h) biuro įranga;

i) derliniai augalai.

▼B

38 Vienai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupei priklausantis turtas perkainojamas kartu, kad būtų išvengta atrankinio vertės perkainojimo, išlaidų ir verčių, nustatytų skirtingomis datomis, neatitikimo finansinėse ataskaitose. Tačiau turto grupė gali būti perkainojama etapais, jeigu perkainojimas bus baigtas per trumpą laiką ir vertė bus perskaičiuojama nuolat.

▼B

►M5 39 Jei dėl perkainojimo padidėjo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi, kaupiama nuosavybėje ir vadinama pelnu dėl perkainojimo. ◄ Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pelno (nuostolių) ataskaitoje tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelno (nuotolių) ataskaitoje.

40 Jeigu dėl perkainojimo sumažėjo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais. ►M5 Tačiau sumažėjimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi toks, kuris neviršija užfiksuotos to turto pelno dėl perkainojimo sumos. Sumažėjimas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumažina nuosavybėje sukauptą sumą, kuri vadinama pelnu dėl perkainojimo. ◄

41 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo pelnas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, kai nutraukiamas šio turto pripažinimas. Tai gali apimti viso perkainojimo pelno arba jo dalies perkėlimą, kai turtas yra nebenaudojamas arba perleidžiamas. Tačiau dalis perkainojimo pelno gali būti perkeliama, nors ūkio subjektas tebenaudoja turtą. Tokiu atveju perkelto pelno suma būtų skirtumas tarp nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal perkainoto turto balansinę vertę, ir nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal pradinę turto savikainą. Skirtumo perkėlimai iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje nerodomi.

42 Pelno mokesčių poveikis (jei toks yra), atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės perkainojimo, pripažįstamas ir pateikiamas pagal 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*.

Nusidėvėjimas

43 Kiekviena nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis, kurios savikaina yra reikšminga bendros šio turto savikainos atžvilgiu, turi būti nudėvima atskirai.

▼M54

44 Ūkio subjektas iš pradžių pripažintą visą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų sumą paskirsto reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą apskaito atskirai. Pavyzdžiui, lėktuvo karkaso ir variklių nusidėvėjimą gali būti tinkama apskaityti atskirai. Panašiai, jei ūkio subjektas įsigyja nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų veiklos nuomos sąlygomis ir yra nuomotojas, gali būti tinkama atskirai nuvertinti išlaidose parodytas objekto, kuris priskirtinas palankioms arba nepalankioms nuomos sąlygoms, susijusioms su rinkos sąlygomis, sumas.

▼B

45 Reikšmingos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas gali būti toks pats, kaip ir kitos to paties turto reikšmingos dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas. Tokios dalys gali būti grupuojamos nustatant jų nusidėvėjimo dydį.

46 Jeigu ūkio subjektas apskaito atskirai tam tikrų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalių nusidėvėjimą, jis atskirai apskaito ir turto likučio nusidėvėjimą. Šį likutį sudaro turto dalys, kurios atskirai nėra reikšmingos. Jeigu ūkio subjekto lūkesčiai šių dalių atžvilgiu yra skirtingi, gali būti reikalingi apvalinimo būdai, kad likučio nusidėvėjimo apskaita teisingai parodytų jo dalių vartojimo modelį ir (ar) naudingą tarnavimo laiką.

▼B

47 Ūkio subjektas gali nuspręsti turto dalių, kurių savikaina nėra reikšminga visos turto savikainos atžvilgiu, nusidėvėjimą apskaityti atskirai.

48 Nusidėvėjimo dydis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, išskyrus atvejį, kai jis įtraukiamas į kito turto balansinę vertę.

49 Nusidėvėjimo sumos per ataskaitinį laikotarpį paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais. Tačiau kartais būsimoji turto ekonominė nauda sunaudojama gaminant kitą turtą. Tokiu atveju nusidėvėjimo suma sudaro to, kito, turto savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybinių pastatų ir įrenginių nusidėvėjimas įtraukiamas į atsargų perdirbimo išlaidas (žr. 2-ąjį TAS). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, naudojamų plėtrai, nusidėvėjimas gali būti įtrauktas į nematerialiojo turto savikainą, pripažįstamą pagal 38-ąjį TAS *„Nematerialusis turtas“*.

Nudėvimoji suma ir nusidėvėjimo laikotarpis

50 Nudėvimoji turto suma turi būti sistemingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką.

51 Turto likvidacinė vertė ir naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje ir, jeigu lūkesčiai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, toks pokytis (pokyčiai) turi būti apskaitomas kaip apskaitinių įvertinimų keitimas pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

52 Nusidėvėjimas pripažįstamas netgi tada, kai turto tikroji vertė viršija jo balansinę vertę, tačiau kol turto likvidacinė vertė dar neviršija jo vertės. Turto remontas ir techninė priežiūra nepanaikina būtinybės apskaityti jo nusidėvėjimą.

53 Turto nudėvimoji suma nustatoma tik atėmus jo likvidacinę vertę. Praktiniu požiūriu turto likvidacinė vertė dažnai yra nereikšminga ir todėl nesvarbi skaičiuojant nudėvimąją sumą.

54 Turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios jo balansinei vertei ar didesnės už ją. Jei taip yra, turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas iki to laiko, kol jo likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, mažesnės už turto balansinę vertę.

55 Turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti tada, kai šis turtas yra parengtas naudojimui, t.y. kai jis yra toje vietoje ir jam sudarytos tokios sąlygos, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Turto nusidėvėjimas nustojamas skaičiuoti ankstesnę iš šių datų: datą, kada turtas yra priskiriamas laikomam parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamo turto grupę kaip parduoti skirtas turtas) pagal 5-ąjį TFAS ir datą, kai turto pripažinimas nutraukiamas. Todėl nusidėvėjimo skaičiavimas tęsiamas ir tada, kai turtas tampa nenaudingas ar nustojamas aktyviai naudoti, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau pagal naudojamus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, kai gamyba nevyksta, nusidėvėjimo dydis gali būti lygus nuliui.

▼M47

56 Su turtu susijusi būsimoji ekonominė nauda dažniausiai suvartojama ūkio subjektui naudojant tą turtą. Tačiau kiti veiksniai, pvz., techninis arba komercinis senėjimas ir dėvėjimasis, kol turtas nenaudojamas, dažnai sukelia ekonominės naudos, kurios buvo galima gauti iš turto, sumažėjimą. Dėl šios priežasties, nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstyti visi šie veiksniai:

▼B

a) bendras tikėtinas turto panaudojimas. Bendras panaudojimas nustatomas remiantis turto tikėtinu pajėgumu arba fiziniu galingumu;

b) tikėtinas fizinis dėvėjimasis, priklausantis nuo darbo veiksnių, pvz., pamainų, per kurias šis turtas turi būti naudojamas, skaičiaus; remonto ir priežiūros programos, turto priežiūros ir apsaugos jo nenaudojant;

▼M47

c) techninis arba komercinis senėjimas dėl gamybos pasikeitimo ar tobulėjimo, dėl prekių ar paslaugų, susijusių su to turto naudojimu, paklausos rinkoje pasikeitimo. Ateityje tikėtinas prekės, kuri buvo pagaminta naudojant turtą, pardavimo kainos sumažėjimas galėtų rodyti tikėtiną techninį arba komercinį turto senėjimą, kuris, savo ruožtu, gali rodyti turto teikiamos būsimos ekonominės naudos sumažėjimą;

▼B

d) teisiniai ar panašūs to turto naudojimo apribojimai, pavyzdžiui, susijusių nuomos sutarčių terminų pabaiga.

57 Turto naudingo tarnavimo laikas apibrėžiamas remiantis tikėtinu turto naudingumu ūkio subjektui. Ūkio subjektas savo turto valdymo politikoje gali numatyti turto perleidimą po numatyto laiko ar suvartojus tam tikrą turto būsimos ekonominės naudos dalį. Dėl to turto naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis už jo ekonominį gyvavimą. Turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo sprendimų, paremtų ūkio subjekto patirtimi, susijusia su panašiu turtu.

58 Žemė ir pastatai yra atskiras turtas ir apskaitomi skirtingai, net jeigu jie įsigyti kartu. Su tam tikromis išimtimis (pvz., karjerais ir vietomis, naudojamomis atliekų užkasimui) žemė turi neribotą naudingo tarnavimo laiką, todėl nėra nudėvima. Pastatai turi ribotą naudingo tarnavimo laiką ir todėl yra nudėvimas turtas. Žemės, ant kurios stovi pastatas, vertės padidėjimas neturi įtakos pastato nudėvimai sumai.

59 Jeigu žemės savikaina apima ardymo, pašalinimo ir sutvarkymo darbų sąnaudas toje vietoje, šios žemės turto savikainos dalies nusidėvėjimas yra skaičiuojamas per tą ataskaitinį laikotarpį, kada buvo gaunama su tomis sąnaudomis susijusi nauda. Kai kuriais atvejais pati žemė turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, ir jos nusidėvėjimas skaičiuojamas atspindint iš jos gaunamą naudą.

Nusidėvėjimo metodas

60 Taikomas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti metodą, kuriuo remdamasis ūkio subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą.

61 Nusidėvėjimo metodas, taikomas turto grupei, turi būti peržiūrimas bent kiekvienų finansinių metų pabaigoje, ir, jeigu pastebimas reikšmingas su tuo turtu susijusios laukiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo pasikeitimas, metodas turi būti pakeistas taip, kad atspindėtų pasikeitusį suvartojimą. Toks pasikeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

▼B

62 Turto nudėvimajai sumai nuosekliai paskirstyti per to turto naudingo tarnavimo laiką gali būti taikomi labai įvairūs nusidėvėjimo metodai. Tarp jų yra tiesinis metodas, likučio mažėjimo metodas ir produkcijos vienetų metodas. Tiesinis nusidėvėjimo metodas sąlygoja pastovų nusidėvėjimo dydį per naudingo tarnavimo laiką, jeigu turto likvidacinė vertė nesikeičia. Taikant likučio mažėjimo metodą, nusidėvėjimo dydis mažėja per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Taikant produkcijos vienetų metodą gaunamas dydis, paremtas tikėtinu naudojimu arba to naudojimo rezultatais. Ūkio subjektas pasirenka metodą, kuris tiksliausiai atspindi numatytą būsimos su turtu susijusios ekonominės naudos suvartojimo modelį. Šis metodas nuosekliai taikomas nuo ataskaitinio laikotarpio iki ataskaitinio laikotarpio, išskyrus tą atvejį, kai pasikeičia numatytas būsimosios ekonominės naudos suvartojimo būdas.

▼M47

62A Nusidėvėjimo metodas, grindžiamas pajamomis, gautomis iš veiklos, kuri apima turto naudojimą, nėra tinkamas. Pajamos, gaunamos iš veiklos, kuri apima turto naudojimą, paprastai atspindi kitus veiksnius, nei turto teikiamos ekonominės naudos suvartojimą. Pavyzdžiui, pajamoms įtakos turi kiti ištekliai ir procesai, pardavimo veikla ir pardavimo apimties ir kainų pokyčiai. Pajamų kainos komponentui įtakos gali turėti infliacija, kuri neturi įtakos tam, kaip turtas yra naudojamas.

▼B

Vertės sumažėjimas

63 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*. Šiame standarte paaiškinama, kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją sumą ir kada pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius arba panaikinti jo pripažinimą.

64 (Panaikinta)

Vertės sumažėjimo kompensavimas

65 Kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo ar kurie buvo prarasti ar atiduoti, turi būti įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji gaunama.

66 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas ar jos praradimas, taip pat susiję reikalavimai trečiosioms šalims tai kompensuoti ar šių trečiųjų šalių kompensaciniai mokėjimai, be to, visi vėlesni naujo turto, pakeisiančio prarastą ar sumažėjusios vertės turtą, įsigijimas ar statyba (gamyba) yra atskiri ekonominiai įvykiai ir apskaitomi atskirai taip, kaip nurodyta toliau:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;

b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių naudojimas baigiamas ar kurie yra perleidžiami, pripažinimo nutraukimas nustatomas šiame standarte;

c) trečiųjų šalių kompensacija už nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurių vertė sumažėjo, kurie buvo prarasti ar perduoti, įtraukiama į pelną arba nuostolius tada, kai ji gaunama; ir

d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kuris atstatomas, perkamas ar statomas kaip buvusįjį pakeičiantis turtas, savikaina nustatoma pagal šio standarto nuorodas.

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

67 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės pripažinimas turi būti nutraukiamas:

a) jį perleidžiant; arba

b) kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.

▼M54

68 **Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimo nutraukimo, turi būti pripažįstami tada, kai nutraukiamas turto pripažinimas (jeigu pagal 16-ąjį TFAS pardavimo ar atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Iš to gaunamas pelnas neturi būti laikomas pajamomis.**

▼M8

68A Tačiau ūkio subjektas, kuris vykdydamas įprastą veiklą reguliariai parduoda nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus, kurie buvo skirti nuomoti kitiems, turi perkelti tokį turtą į atsargas jų balansine verte, kai toks turtas nebenuomojamas ir tampa skirtas parduoti. Įplaukos iš tokio turto pardavimo pripažįstamos pajamomis pagal 18-ąjį TAS „*Pajamos*“. 5-asis TFAS netaikomas, kai turtas, skirtas parduoti vykdant įprastą veiklą, perkeliamas į atsargas.

▼M54

69 Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perleidimo būdai gali būti įvairūs (pavyzdžiui, pardavimas, finansinė nuoma ar dovanojimas). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto perleidimo data yra data, kurią gavėjas įgyja to objekto kontrolę, laikantis reikalavimų, taikomų nustatant, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąjį TFAS. Kai perleidžiama parduodant ir atgalinės nuomos būdu, taikomas 16-asis TFAS.

▼B

70 Jeigu ūkio subjektas pagal 7 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę įtraukia turto dalies pakeitimo išlaidas, tada jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę nežiūrint to, ar pakeistosios dalies nusidėvėjimas buvo apskaitomas atskirai. Jei yra neįmanoma nustatyti keičiamos dalies balansinę vertę, ūkio subjektas gali taikyti pakeitimo savikainą kaip nuorodą į tai, kokia buvo minėtos dalies savikaina jos įsigijimo ar pastatymo metu.

71 Pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomi kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo įplaukų (jei tokių yra) ir to turto balansinės vertės.

▼M52

72 Atlygio suma, įtrauktina į pelną arba nuostolius, susidarančius dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimo nutraukimo, yra nustatoma pagal 15-ojo TFAS 47–72 straipsnių reikalavimus, taikomus nustatant sandorio kainą. Vėlesni nustatytos atlygio sumos, įtrauktos į pelną arba nuostolius, pokyčiai apskaitomi laikantis 15-ojo TFAS reikalavimų, taikomų sandorio kainos pokyčiams.

▼B

ATSKLEIDIMAS

73 Kiekvienos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupės finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiami:

a) vertinimo pagrindai, taikomi nustatant bendrą balansinę vertę;

b) taikomus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus;

c) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas;

d) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje; ir

e) balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, parodant:

i) papildymus;

▼B

ii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

iii) įsigijimus sujungus verslą;

iv) padidėjimą ar sumažėjimą, susidarančius dėl perkainojimų pagal 31, 39 ir 40 straipsnius, ir vertės sumažėjimo nuostolius, ►M5 pripažįstamus ar paverčiamus kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ pagal 36-ąjį TAS;

v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais pagal 36-ąjį TAS;

vi) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 36-ąjį TAS;

vii) nusidėvėjimą;

viii) grynąjį valiutų keitimo skirtumą, atsirandantį perskaičiuojant finansines ataskaitas iš funkcinės valiutos į kitą pateikimo valiutą, įskaitant užsienyje veikiančio ūkio subjekto valiutos perskaičiavimą finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta; ir

ix) kitus pasikeitimus.

74 Finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama:

a) nuosavybės teisių apribojimo, taip pat nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikomų įsipareigojimų garantu, buvimo faktas ir sumos;

b) išlaidų suma, pripažinta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansine verte šio turto statybos (gamybos) metu;

c) sutartinių įsipareigojimų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo kiekiai; ir

d) jeigu tai ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ nepateikiama atskirai, iš trečiųjų šalių gautinų kompensacijų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo, praradimo ar perdavimo suma, kuri įtraukta į pelną arba nuostolius.

75 Nusidėvėjimo metodo pasirinkimas ir turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo atitinkamų sprendimų. Dėl to taikytų metodų ir įvertinto naudingo tarnavimo laiko ar nusidėvėjimo normų pateikimas suteikia finansinių ataskaitų vartotojams informacijos apie vadovybės pasirenkamą politiką, todėl jie gali palyginti šį ūkio subjektą su kitais. Dėl panašių priežasčių būtina nurodyti:

a) nusidėvėjimą per ataskaitinį laikotarpį, nežiūrint to, ar jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ar kito turto savikainos dalimi; ir

b) sukauptą nusidėvėjimą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

76 Remdamasis 8-uoju TAS, ūkio subjektas atskleidžia apskaitinio įvertinimo keitimo, turinčio įtakos ataskaitiniam laikotarpiui ar, kaip numatoma, turėsiančio įtakos būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, pobūdį ir poveikį. Tokios informacijos pateikimas apie nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus gali būti sąlygojamas įvertinimų keitimo šių verčių atžvilgiu:

a) likvidacinės vertės;

b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įvertintų išmontavimo, pašalinimo ar atstatymo išlaidų;

c) naudingo tarnavimo laiko; ir

d) nusidėvėjimo metodų.

▼M33

77 **Jeigu nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai yra nurodomi jų perkainojimo sumomis, kartu su informacija, kurią privaloma atskleisti pagal 13-ąjį TFAS, turi būti pateikiama tokia informacija:**

▼B

a) perkainojimo data;

b) ar perkainojant dalyvavo nepriklausomas vertintojas;

▼M33

c) [išbraukta]

d) [išbraukta]

▼B

e) kiekvienos perkainotos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu turtas būtų buvęs apskaitomas savikainos metodu; ir

f) perkainojimo pelnas, rodantis pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį, ir bet kokie likučio paskirstymo akcininkams apribojimai.

78 Ūkio subjektas, papildydamas 73 straipsnio e punkto iv–vi papunkčių reikalaujamą informaciją, pateikia informaciją apie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąjį TAS.

79 Be to, finansinių ataskaitų vartotojų reikmėms gali būti naudinga ir tokia informacija:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikinai nenaudojamų veikloje, balansinė vertė;

b) bet kokio visiškai nudėvėto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurie vis dar naudojami, bendra balansinė vertė;

c) balansinė nenaudojamo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, nepriskirtų turtui, skirtam parduoti, vertė pagal 5-ąjį TFAS; ir

d) kai naudojamas savikainos metodas – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė, jeigu ji reikšmingai skiriasi nuo balansinės vertės.

Todėl rekomenduojama ūkio subjektams pateikti šias sumas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

80 24–26 straipsnių reikalavimai dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, įsigytų sudarius turto mainų sandorį, pradinio įvertinimo turi būti taikomi perspektyviai tik būsimiems sandoriams.

▼M43

80A *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 35 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą taiko visiems perkainojimams, pripažintiems metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais šios pataisos taikymo pirmą kartą datą arba vėliau, ir paskutinį prieš tai buvusį metinį ataskaitinį laikotarpį. Ūkio subjektas gali taip pat pateikti pakoreguotą ankstesnių pateiktų laikotarpių lyginamąją informaciją, tačiau tai nėra privaloma. Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija pateikta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼B

81A 3 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 6-ąjį TFAS *„Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“* ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, šiuos pataisymus jis turi taikyti tą patį ataskaitinį laikotarpį.

▼M5

81B 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 39, 40 straipsniai ir 73 straipsnio e punkto iv papunktis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

81C 3-uoju TFAS *Verslo jungimai* (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 44 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

81D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 6 ir 69 straipsniai ir įterptas 68A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti susijusias 7-ojo TAS „*Pinigų srautų ataskaita*“ pataisas.

81E 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 5 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau, jei ūkio subjektas kartu taiko 40-ojo TAS 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ir 85B straipsnių pataisas. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M33

81F 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 6 straipsnyje, pataisyti 26, 35 ir 77 straipsniai ir išbraukti 32 bei 33 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M36

81G 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 8 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M43

81H 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 35 straipsnis ir įterptas 80A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M47**

81I Dokumentu *Priimtinų nusidėvėjimo ir amortizacijos metodų paaiškinimas* (16-ojo TAS ir 38-ojo TAS pataisos), paskelbtu 2014 m. gegužės mėn., iš dalies pakeistas 56 straipsnis ir įterptas 62A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M52**

81J 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 68A, 69 ir 72 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M45**

81K 2014 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) pataisyti 3, 6 ir 37 straipsniai ir įterpti 22A ir 81L–81M straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, išskyrus 81M straipsnyje nurodytus atvejus.

▼**M54**

81L 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS išbraukti 4 ir 27 straipsniai ir pataisyti 5, 10, 44 ir 68–69 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M45**

81M Ataskaitinio laikotarpio, kuriuo ūkio subjektas dokumentą„Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisas) taiko pirmą kartą, finansinėse ataskaitose ūkio subjektas gali pasirinkti derlinį augalą vertinti jo tikrąja verte anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir ta tikroji vertė tą datą yra naudojama kaip numanoma savikaina. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas pripažįstamas kaip pradinis nepaskirstytasis pelnas anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje.

▼**B**

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

82 Šis standartas pakeičia 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (persvarstytą 1998 m.).

83 Šis standartas pakeičia toliau nurodytus aiškinimus:

a) NAK 6-asis aiškinimas *„Turimos programinės įrangos modifikavimo išlaidos“*;

b) NAK 14-asis aiškinimas „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Vertės sumažėjimo ar turto praradimo kompensavimas“*; ir

c) NAK 23-asis aiškinimas *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Pagrindinės techninės apžiūros arba kapitalinio remonto sąnaudos“*.

▼B

17-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nuoma“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti nuomininkams ir nuomotojams tinkamą apskaitos politiką ir informacijos pateikimą apie nuomą.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas visų nuomos rūšių apskaitai, išskyrus:

a) nuomą, skirtą naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių paieškai ar naudojimui; ir

b) licencijų sutartis dėl vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių.

▼M45

Šis standartas neturi būti taikomas kaip vertinimo pagrindas tokiam turtui:

▼B

a) nuomininkų laikomam turtui, apskaitomam kaip investicinis turtas (žr. 40-ąjį TAS *„Investicinis turtas“*);

b) *i*nvesticiniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 40-ąjį TAS);

▼M45

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

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

▼B

3 Šis standartas taikomas sutartims, pagal kurias perduodama teisė naudotis turtu, net jeigu tokio turto naudojimui ar priežiūrai reikalingos specialios nuomotojo paslaugos. Šis standartas netaikomas paslaugų teikimo sutartims, kuriomis vienos šalies turto naudojimo teisė neperduodama kitai.

APIBRĖŽIMAI

4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Nuoma – sutartis, pagal kurią nuomotojas už vieną įmoką ar keletą įmokų suteikia nuomininkui teisę sutartą laikotarpį naudotis turtu.

Finansinė nuoma – nuoma, kuria perleidžiama iš esmės visa su turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Turto nuosavybės teisė vėliau gali būti perleidžiama arba neperleidžiama.

Veiklos nuoma – nuoma, neįtraukiama į finansinės nuomos apibrėžimą.

Neatšaukiama nuoma – nuoma, galinti būti atšaukta tik:

a) jeigu atsiranda mažai tikėtinų neapibrėžtumų;

b) jeigu nuomotojas sutinka;

▼B

c) jeigu nuomininkas su tuo pačiu nuomotoju sudaro naują nuomos sutartį dėl to paties arba jam lygaus turto nuomos; arba

d) jeigu nuomininkas sumoka tokią papildomą sumą, kad nuo pat nuomos pradžios galima pagrįstai garantuoti, kad nuoma bus tęsiama.

Nuomos pradžia – nuomos sutarties sudarymo ar šalių įsipareigojimo laikytis pagrindinių nuomos nuostatų data (ankstesnioji iš jų). Šią dieną:

a) nuoma priskiriama veiklos ar finansinei nuomai; ir

b) finansinės nuomos atveju – nustatomos sumos, būsiančios pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje.

Nuomos laikotarpio pradžia – data, nuo kurios nuomininkui suteikiama teisė naudotis išsinuomotu turtu. Tai pirminio nuomos pripažinimo (t. y. turto, įsipareigojimų, iš nuomos gaunamų pajamų ar susidarančių sąnaudų pripažinimo) data.

Nuomos laikotarpis – neatšaukiamas laikotarpis, per kurį nuomininkas sutartimi yra įsipareigojęs nuomotis turtą, taip pat kiti vėlesni laikotarpiai, kada nuomininkas turi galimybę pratęsti turto nuomą (mokėdamas tolesnius nuomos mokesčius ar nemokėdamas jų), kai nuomos pradžioje yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas šia galimybe pasinaudos.

Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį – įmokos, kurias per nuomos laikotarpį moka nuomininkas arba kurias sumokėti gali būti pareikalauta (išskyrus neapibrėžtą nuomos mokestį, išlaidas paslaugoms ir mokesčiams, mokamas nuomotojo ir jam grąžintinas), kartu su:

a) bet kokiomis nuomininko arba su juo susijusios šalies garantuojamomis sumomis; arba

b) bet kokia nuomotojo turto likvidacine verte, kurią jam garantuoja:

   i) nuomininkas;

   ii) su nuomininku susijusi šalis; arba

   iii) su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi padengti šiuos garantuotus įsipareigojimus.

Tačiau, jeigu nuomininkas turi pasirinkimo teisę pirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota, tada minimalios įmokos pagal nuomos sutartį apima minimalias įmokas, mokėtinas per nuomos laikotarpį iki numatomos galimo pirkimo įvykdymo datos, ir atsiskaitymo sumą, būtiną šiai pirkimo galimybei įgyvendinti.

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

Ekonominio tarnavimo laikas yra vienas iš šių:

a) laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, turtą galės ekonomiškai naudoti vienas ar keli vartotojai; arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos iš turto tikisi gauti vienas ar daugiau vartotojų, skaičius.

▼B

Naudingo tarnavimo laikas – nuo nuomos laikotarpio pradžios likęs įvertintas (neapsiribojant nuomos laikotarpiu) laikas, per kurį ūkio subjektas tikisi suvartoti turto teikiamą ekonominę naudą.

Garantuota likvidacinė vertė yra:

a) nuomininko atžvilgiu – ta likvidacinės vertės dalis, kurią jis garantuoja arba kurią garantuoja su juo susijusi šalis (garantijos suma yra maksimali suma, kurią dėl kokio nors įvykio gali tekti mokėti); ir

b) nuomotojo atžvilgiu – likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti garantijos įsipareigojimus.

Negarantuota likvidacinė vertė – išnuomoto turto likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo nuomotojas nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja tik su nuomotoju susijusi šalis.

Pirminės tiesioginės išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos deryboms ir nuomos organizavimui, išskyrus tuos atvejus, kai tokias išlaidas patiria nuomotojai gamintojai arba nuomotojai tarpininkai.

Bendrosios investicijos į nuomą – bendra suma:

a) minimalių įmokų, gautinų nuomotojo pagal finansinės nuomos sutartį;

b) ir bet kokios nuomotojo kaupiamos negarantuotos likvidacinės vertės.

Grynosios investicijos į nuomą – bendrosios investicijos į nuomą diskontavus nuomos sutartyje numatytas palūkanas.

Neuždirbtos finansinės pajamos:

a) bendrųjų investicijų į nuomą; ir

b) grynųjų investicijų į nuomą skirtumas.

Nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma – diskonto norma, dėl kurios nuomos pradžioje: a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį ir b) negarantuotos likvidacinės vertės bendra dabartinė vertė turi būti lygi: i) išnuomoto turto tikrosios vertės ir ii) bet kokių nuomotojo pirminių tiesioginių išlaidų sumai.

Papildoma nuomininko skolinimosi palūkanų norma – palūkanų norma, kurią nuomininkas turėtų mokėti panašios nuomos atveju, arba, jeigu tokios normos neįmanoma nustatyti, palūkanų norma, su kuria nuomos pradžioje nuomininkas sutiktų skolindamasis, esant panašiam laikotarpiui ir panašioms garantijoms, lėšas, būtinas šiam turtui pirkti.

Neapibrėžtas nuomos mokestis – įmokų pagal nuomos sutartį dalis, kurios suma nėra fiksuota, o grindžiama būsimu kintamu veiksniu, nesusijusiu su laiku (pavyzdžiui, procentais nuo būsimo pardavimo, būsimo naudojimo suma, būsimų kainų indeksais, būsimomis rinkos palūkanų normomis).

5 Nuomos sutartyje arba įsipareigojime gali būti sąlyga, leidžianti koreguoti nuomos įmokas pasikeitus nuomojamo turto statybos ar įsigijimo savikainai ar esant kitokiems vertės ar išlaidų (pavyzdžiui, bendrųjų kainų lygių) pasikeitimams, taip pat pasikeitus nuomotojo patiriamoms nuomos finansavimo išlaidoms per laikotarpį nuo nuomos pradžios iki nuomos laikotarpio pradžios. Tokiu atveju šiame standarte laikoma, kad bet kuris iš minėtų pasikeitimų įvyko nuomos pradžioje.

▼B

6 Nuomos apibrėžimas apima turto nuomos sutartis, kuriose yra numatyta galimybė nuomininkui, įvykdžiusiam sutarties sąlygas, įsigyti nuosavybės teisę į tą turtą. Šios sutartys kartais vadinamos išperkamosios nuomos sutartimis.

▼M33

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

▼B

NUOMOS KLASIFIKAVIMAS

7 Šiame standarte patvirtinta nuomos klasifikacija remiasi tuo, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas, ir kiek – nuomininkas. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų ar technologinio senėjimo, taip pat ekonominių sąlygų pasikeitimo pasekmes. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per turto naudingą tarnavimo laiką, ir pelnas, atsirandantis dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.

8 Nuoma pripažįstama finansine nuoma, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Nuoma pripažįstama veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda neperduodama.

9 Kadangi sandoris tarp nuomotojo ir nuomininko pagrįstas bendra abiejų šalių sutartimi, tikslinga naudoti pastovius apibrėžimus. Dėl skirtingo abiejų šalių apibrėžimų taikymo skirtingomis aplinkybėmis, tą pačią nuomą nuomotojas ir nuomininkas gali klasifikuoti skirtingai. Taip, pavyzdžiui, gali atsitikti, jeigu nuomotojas gauna naudą dėl likvidacinės vertės garantijos, kurią teikia su nuomininku nesusijusi šalis.

10 Kokia yra nuoma: finansinė ar veiklos, priklauso nuo sandorio esmės, o ne nuo sutarties formos ([1]). Situacijų, kai nuoma gali būti priskirta finansinei nuomai, pavyzdžiai:

a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuosavybės teisė;

b) nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota;

c) nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama;

d) nuomos pradžioje minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė bent apytiksliai prilygsta visai išnuomoto turto tikrajai vertei; ir

([1]) Taip pat žr. NAK–27-ąjį aiškinimą *„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“*.

▼B

e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.

11 Sąlygos, kurioms esant nuoma taip pat galėtų būti priskirta finansinei nuomai, yra šios:

a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl šio atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;

b) likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos nuolaidos, lygios didžiajai daliai pardavimo lėšų nuomos laikotarpio pabaigoje, pavidalu); ir

c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.

12 10 ir 11 straipsniuose pateikti pavyzdžiai ir sąlygos ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma laikoma veiklos nuoma. Pavyzdžiui, tokių yra atvejų, kada turto nuosavybė perduodama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygų tuometinei tikrajai turto vertei, ar kada yra mokami neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, dėl kurių iš esmės nuomininkui nepriklauso visa rizika ir nauda.

13 Nuoma klasifikuojama nuomos pradžioje. Jeigu bet kuriuo metu nuomininkas ir nuomotojas susitaria pakeisti nuomos sąlygas (neatnaujindami nuomos), kad pagal 7–12 straipsnių kriterijus nuoma būtų klasifikuojama kitaip, jeigu pakeistos sąlygos būtų galiojusios nuo nuomos pradžios – tai pakeistoji sutartis per savo galiojimo laikotarpį būtų laikoma nauja sutartimi. Tačiau tik įvertinimų keitimas (pavyzdžiui, išnuomoto turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės skaičiavimo keitimas) ar aplinkybių kaita (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

▼M22

_____

15A Kai nuoma apima žemės ir pastatų elementus, ūkio subjektas atskirai įvertina kiekvieno elemento grupavimą: ar tai finansinė, ar veiklos nuoma pagal 7–13 straipsnius. Nustatant, ar žemės elementas yra veiklos ar finansinė nuoma, svarbu atsižvelgti į tai, kad žemės ekonominio tarnavimo laikas neribojamas.

▼B

16 Kai būtina, minimalios įmokos, norint suklasifikuoti ir apskaityti žemės ir pastatų nuomą, pagal nuomos sutartį (įtraukiant bet kokias vienkartines išankstines įmokas) paskirstomos žemės ir pastatų dalims proporcingai nuomos teisių į žemės ir pastatų dalį santykinėms tikrosioms vertėms nuomos pradžioje. Jeigu nuomos įmokos negali būti patikimai paskirstytos šiems dviems elementams, visa nuoma pripažįstama finansine nuoma, išskyrus tą atvejį, kai yra aišku, kad abu elementai priklauso veiklos nuomai. Pastaruoju atveju visa nuoma pripažįstama kaip veiklos nuoma.

▼B

17 Nuomojant žemę ir pastatus, kai suma, kuri pirmiausiai būtų priskirta žemės daliai, pagal 20 straipsnį yra nereikšminga, tai žemė ir pastatai gali būti laikomi vienu vienetu ir priskiriami finansinei ar veiklos nuomai pagal 7–13 straipsnius. Tada pastatų ekonominis tarnavimo laikas vertinamas kaip viso išnuomoto turto ekonominis tarnavimo laikas.

18 Atskirai vertinti žemės ir pastatų dalis nėra būtina, jei nuomininkas žemę ir pastatų dalis pripažįsta investiciniu turtu pagal 40-ąjį TAS, taikydamas tikrosios vertės metodą. Tokiam įvertinimui tikslūs apskaičiavimai būtini tik tada, jeigu vienos ar abiejų dalių klasifikacija be to nepakankamai aiški.

19 Nuomininkas pagal veiklos nuomos sutartį išnuomotą nekilnojamojo turto dalį pagal 40-ąjį TAS gali pripažinti investiciniu turtu. Tokiu atveju ta nekilnojamojo turto dalis apskaitoma kaip finansinė nuoma, ir šiam pripažintam turtui papildomai taikomas tikrosios vertės metodas. Nuomininkas tokią nuomą turėtų apskaityti kaip finansinę nuomą, net jeigu vėlesnis įvykis pakeistų nuomininko dalies pobūdį taip, kad ši daugiau nebūtų priskiriama investiciniam turtui. Taip gali nutikti, jeigu, pavyzdžiui, nuomininkas:

a) nuomoja nekilnojamąjį turtą, kuris vėliau tampa savininko reikmėms naudojamu turtu, o jo tikroji vertė laikoma jo savikaina turto naudojimo pasikeitimo dieną; arba

b) suteikia subnuomą, pagal kurią nesusijusiai trečiajai šaliai perleidžiama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Tokią subnuomą nuomininkas apskaito kaip finansinę nuomą trečiajai šaliai, nors trečioji šalis šią nuomą gali apskaityti kaip veiklos nuomą.

NUOMA NUOMININKŲ FINANSINĖSE ATASKAITOSE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

20 Nuomos laikotarpio pradžioje finansinė nuoma nuomininkų ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi būti pripažįstama turtu ir įsipareigojimais tokiomis sumomis, kurios lygios išsinuomoto turto tikrajai vertei, arba, jeigu jos mažesnės, dabartinei minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertei. Visos šios vertės nustatomos nuomos pradžioje. Skaičiuojant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę, naudojama diskonto norma yra nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma, jeigu ją įmanoma nustatyti, o jeigu ne, – turi būti naudojama padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma. Bet kokios pirminės tiesioginės nuomininko išlaidos pridedamos prie turtu pripažintos sumos.

21 Sandoriai ir kiti įvykiai turi būti apskaitomi ir pateikiami ne tik pagal teisinę formą, bet ir pagal jų esmę ir ekonominę prasmę. Nors nuomos sutarties teisinė forma nustato, kad nuomininkas negali įgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju esmė ir ekonominė prasmė yra ta, kad nuomininkas didesnę šio turto ekonominio tarnavimo laiko dalį gauna išsinuomoto turto teikiamą ekonominę naudą, mainais įsipareigodamas už šią teisę mokėti sumą, nuomos pradžioje apytikriai lygią turto tikrajai vertei ir susijusius finansavimo mokesčius.

▼B

22 Jeigu tokie nuomos sandoriai neparodomi nuomininko ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, tai šio ūkio subjekto ekonominiai ištekliai ir įsipareigojimai yra nepakankamai atskleidžiami, taigi iškraipomi finansiniai duomenys. Todėl nuomininko ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ reikia pripažinti finansinę nuomą tiek kaip turtą, tiek kaip įsipareigojimą mokėti būsimąsias nuomos įmokas. Nuomos laikotarpio pradžioje turtas ir įsipareigojimas dėl būsimųjų nuomos įmokų yra pripažįstami ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ tokiomis pačiomis sumomis, neįskaičiuojant bet kokių pirminių tiesioginių nuomininko išlaidų, pridedamų prie turtu pripažįstamos sumos.

23 Neleidžiama finansinėse ataskaitose, pateikiant įsipareigojimus dėl išsinuomoto turto, atimti jų vertę iš išsinuomoto turto vertės. Jeigu pateikiant finansines ataskaitas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ skiriami trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai, analogiškai turi būti paskirstomi ir nuomos įsipareigojimai.

24 Dėl tam tikros nuomos veiklos, tokios kaip derybos ir nuomos susitarimo garantavimas, dažnai patiriama pradinių tiesioginių išlaidų. Nuomininko veiklos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinės nuomos veiklai, įskaitomos į pripažįstamą nuomojamo turto sumos dalį.

Vėlesnis vertinimas

25 Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį turi būti pateikiamos atitinkamai kaip finansavimo mokesčiai ir likusios įsipareigojimo dalies sumažinimas. Finansavimo mokesčiai turi būti paskirstomi per nuomos laikotarpius taip, kad sudarytų pastovią palūkanų normą kiekvieno laikotarpio likučiams. Neapibrėžtieji nuomos mokesčiai turi būti laikomi sąnaudomis jų atsiradimo laikotarpį.

26 Praktiškai paskirstant finansavimo mokesčius atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams per nuomos laikotarpį, apskaičiavimams supaprastinti gali būti taikomi tam tikri apvalinimo būdai.

27 Dėl finansinės nuomos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį atsiranda nudėvimojo turto finansavimo sąnaudų ir nusidėvėjimo sąnaudų. Išsinuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimo apskaitos politika turi būti suderinama su nuosavam turtui taikoma nusidėvėjimo apskaitos politika, o pripažintas nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* ir 38-ąjį TAS *„Nematerialusis turtas“*. Jeigu nėra pakankamos tikimybės, kad iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkas perims nuosavybės teisę, tada per turto nuomos laikotarpį ar jo naudingo tarnavimo laikotarpį (trumpesnį iš jų) turi būti apskaičiuojamas visiškas turto nusidėvėjimas.

28 Išsinuomoto turto nudėvimoji suma yra sistemingai pagal nuomininko nuosavam nudėvimam turtui taikomą nusidėvėjimo apskaitos politiką paskirstoma numatomo nuomos laikotarpio kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui. Jeigu yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas iki nuomos laikotarpio pabaigos perims nuosavybės teisę, tuomet numatomas naudojimo laikas yra visas šio turto naudingo tarnavimo laikas, priešingu atveju turtas nudėvimas ir apskaitomas per nuomos laikotarpį ar jo naudingo tarnavimo laiką (trumpesnįjį iš jų).

▼B

29 Turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansavimo sąnaudų per ataskaitinį laikotarpį suma retai yra lygi per ataskaitinį laikotarpį sumokėtiems mokesčiams pagal nuomos sutartį, todėl negalima mokesčių pagal nuomos sutartį pripažinti sąnaudomis. Atitinkamai nėra tikėtina, kad po nuomos laikotarpio pradžios turto ir susijusių įsipareigojimų sumos būtų lygios.

30 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo išsinuomoto turto vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

31 Nuomininkai, vykdydami 7-ojo TFAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas“* reikalavimus, finansinės nuomos atveju papildomai turi nurodyti:

a) kiekvienos turto klasės grynąją balansinę vertę ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

b) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumos ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir jų dabartinės vertės suderinimą. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti minimalių įmokų pagal nuomos sutartį bendrą sumą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir jų dabartinę vertę kiekvieno iš šių laikotarpių:

   i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

   ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

   iii) vėlesnio negu penkeri metai;

c) neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis;

d) būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

e) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:

   i) pagrindą, kuriuo nustatomi mokėtini neapibrėžtieji nuomos mokesčiai;

   ii) nuomos atnaujinimo arba turto pirkimo galimybes ir sąlygas, taip pat kainų padidėjimo atvejus, aptariamus nuomos sutartyje; ir

   iii) nuomos susitarime numatytus apribojimus (pavyzdžiui, susijusius su dividendais, papildoma skola ar tolesne nuoma).

32 Be to, 16-ojo, 36-ojo, 38-ojo, 40-ojo ir 41-ojo TAS informacijos pateikimo reikalavimai taikomi turto, nuomojamo finansinės nuomos būdu, nuomininkams.

Veiklos nuoma

33 Įmokos pagal veiklos nuomos sutartį nuomos laikotarpiu turi būti tiesiogiai pripažįstamos sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kada kitas sisteminis pagrindas aiškiau parodytų per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos modelį ([1]).

34 Veiklos nuomos įmokos (išskyrus išlaidas paslaugoms, pvz., draudimui ir nuolatinei priežiūrai) turi būti iš karto pripažįstamos sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai yra kitas sisteminis per laikotarpį vartotojo gaunamos naudos pateikimo modelio pagrindas, netgi jei tokios įmokos pagrįstos ne šiuo pagrindu.

([1]) Taip pat žiūrėti NAK 15-ąjį aiškinimą *„Veiklos nuoma. Skatinimas“*.

▼B

35 Pagal 7-ojo TFAS reikalavimus nuomininkai veiklos nuomos atveju turi pateikti:

a) būsimų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas veiklos nuomos sutartis bendrą sumą kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

b) būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄;

c) nuomos ir subnuomos įmokas, pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, atskirai pateikiant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį, neapibrėžtųjų nuomos mokesčių ir įmokų pagal subnuomos sutartį sumas;

d) bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:

i) pagrindą, kuriuo nustatomi mokėtini neapibrėžtieji nuomos mokesčiai;

ii) nuomos atnaujinimo arba turto pirkimo galimybes ir sąlygas, taip pat kainų padidėjimo atvejus, aptariamus nuomos sutartyje; ir

iii) nuomos susitarime numatytus apribojimus (pavyzdžiui, susijusius su dividendais, papildoma skola ir tolesniu nuomojimu).

NUOMA NUOMOTOJŲ FINANSINĖSE ATASKAITOSE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

36 Nuomotojai ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi pripažinti finansinės nuomos būdu išnuomotą turtą ir pateikti jį kaip gautiną sumą, lygią grynųjų investicijų į nuomą sumai.

37 Pagal finansinės nuomos sutartį nuomotojas perleidžia iš esmės visą su teisine nuosavybe susijusią riziką ir naudą, todėl gautinas įmokas pagal nuomos sutartį jis aiškina kaip pagrindines ir finansines pajamas, kuriomis nuomininkas atsiskaito ir atsilygina už nuomotojo investavimą ir paslaugas.

38 Nuomotojai dažnai patiria pirmines tiesiogines išlaidas, pvz., komisinius, juridinius mokesčius ir vidaus išlaidas, kurios yra papildomos ir tiesiogiai priskirtinos deryboms ir nuomos organizavimui. Šioms išlaidoms nepriskiriamos bendrosios pridėtinės išlaidos, pvz., pardavimo ir marketingo grupės išlaidos. Finansinės nuomos (kai nuomotojai nėra gamintojai ar tarpininkai) atveju pirminės tiesioginės išlaidos įtraukiamos į pradinį už finansinę nuomą gautinos sumos skaičiavimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į pagal finansinės nuomos sutartį gautiną sumą, atskirai jų pridėti nebereikia. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nėra įtraukiamos į pirminių tiesioginių išlaidų apibrėžimą. Dėl to jos nepriskaitomos prie grynųjų investicijų į nuomą ir pripažįstamos sąnaudomis registruojant pardavimo pajamas (finansinės nuomos atveju tai paprastai daroma nuomos laikotarpio pradžioje).

▼B

Vėlesnis vertinimas

39 Finansinės pajamos turi būti pripažįstamos pagal grynųjų investicijų į finansinę nuomą nuomotojui grąžinamų sumų pastovią periodišką normą atspindintį metodą.

40 Nuomotojas turi siekti sistemiškai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Taip paskirstomos pajamos nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastoviai periodiškai grįžtančios nuomotojui. Pagal nuomos sutartį ataskaitiniam laikotarpiui priskiriamos įmokos (išskyrus išlaidas už paslaugas) atimamos iš bendrųjų investicijų į nuomą ir laipsniškai sumažina tiek pagrindines, tiek neuždirbtąsias finansines pajamas.

41 Skaičiuojant nuomotojo bendrąsias investicijas į nuomą, naudojamos įvertintos negarantuotos likutinės vertės nuolat peržiūrimos. Jeigu įvertinta negarantuota likutinė vertė sumažėja, patikrinamas pajamų paskirstymas per nuomos laikotarpį, ir bet koks sukauptų sumų sumažėjimas pripažįstamas iš karto.

41A. Turtas, įsigytas finansinės nuomos būdu, kuris yra pripažįstamas kaip turtas, laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, kuri yra priskiriama laikomam parduoti turtui) pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*, turi būti apskaitomas pagal šį TFAS.

42 Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai turi pripažinti ataskaitinio laikotarpio pardavimo pelną ar nuostolį, remdamiesi atitinkamo ūkio subjekto tiesioginiams pardavimams taikoma apskaitos politika. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, pardavimo pelnas turi būti apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis pripažįstant pardavimo pelną.

43 Gamintojai ar tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui gamintojui ar nuomotojui tarpininkui teikia dviejų rūšių pajamas:

a) pelną arba nuostolį, lygų tiesioginio išnuomoto turto pardavimo normaliomis pardavimo kainomis pelnui ar nuostoliui, atspindintį bet kokias taikomas kiekio ar prekybos nuolaidas; ir

b) finansavimo pajamas per nuomos laikotarpį.

44 Nuomotojo gamintojo ar nuomotojo tarpininko pardavimo pajamos, pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje, yra tikroji turto vertė, arba, jeigu mažesnė, nuomotojo kaupiamų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė, apskaičiuota naudojant rinkos palūkanų normą. Nuomos laikotarpio pradžioje pripažinta pardavimo savikaina – tai nuomojamo turto savikaina (arba, jeigu balansinė vertė nuo jos skiriasi – tai balansinė vertė), atėmus negarantuotos likvidacinės vertės dabartinę vertę. Skirtumas tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos yra pardavimo pelnas, pripažįstamas taikant šio ūkio subjekto tiesioginių pardavimų politiką.

45 Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Tokios palūkanų normos taikymo pasekmė būtų bendrų, su sandoriu susijusių, pajamų perviršio pripažinimas parduodant. Jeigu nustatomos dirbtinai žemos palūkanų normos, pardavimo pelnas apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jeigu būtų buvusi taikoma rinkos palūkanų norma.

▼B

46 Nuomotojų gamintojų arba nuomotojų tarpininkų dėl derybų ir finansinės nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nuomos laikotarpio pradžioje pripažįstamos sąnaudomis, nes jos yra didžiąja dalimi susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu.

47 Vykdydami 7-ojo TFAS reikalavimus, finansinės nuomos atveju nuomotojai papildomai turi pateikti:

a) bendrųjų investicijų į nuomą ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinės vertės ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ sutikrinimą. Be to, ūkio subjektas turi pateikti bendrųjų investicijų į nuomą sumą ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

b) neuždirbtąsias finansines pajamas;

c) nuomotojo naudai kaupiamas negarantuotas likvidacines vertes;

d) dėl nesurinktų gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sukauptą sumažėjimą;

e) neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus ataskaitinio laikotarpio pajamomis;

f) bendrą reikšmingų nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.

48 Kaip augimo rodiklį dažnai naudinga pateikti per ataskaitinį laikotarpį pradėto naujo verslo bendrąsias investicijas atėmus neuždirbtąsias pajamas (po to, kai atimamos atitinkamos atšauktų nuomos susitarimų sumos).

Veiklos nuoma

49 Nuomotojai ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi pateikti turtą, kuriam pagal jo pobūdį taikoma veiklos nuoma.

50 Pagal veiklos nuomos sutartis gaunamos pajamos turi būti tiesiogiai pripažįstamos pajamomis per visą nuomos laikotarpį, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis metodas yra tinkamesnis, mažėjant iš nuomojamo turto gaunamai naudai ([1]).

51 Išlaidos (įskaitant nusidėvėjimą), patirtos uždirbant su nuoma susijusias pajamas, yra pripažįstamos sąnaudomis. Pajamos iš nuomos (išskyrus įmokas už suteiktas paslaugas, pvz., draudimą ir nuolatinę priežiūrą) per nuomos laikotarpį pripažįstamos iš karto, net jeigu minėtoms įmokoms taikomas kitoks pagrindas, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis metodas aiškiau parodo išnuomoto turto teikiamos naudos mažėjimą laiko atžvilgiu.

52 Pirminės tiesioginės išlaidos, nuomotojų patiriamos dėl derybų ir nuomos organizavimo, turi būti įskaičiuojamos į išnuomoto turto balansinę vertę ir pripažįstamos nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir pagal nuomos sutartį gaunamos pajamos.

([1]) Taip pat žiūrėti NAK 15-ąjį aiškinimą *„Veiklos nuoma. Skatinimas“*.

▼B

53 Išnuomoto nudėvimo turto nusidėvėjimas turi atitikti nuomotojui įprastą panašaus turto nusidėvėjimo politiką, o nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16-ąjį ir 38-ąjį TAS.

54 Norėdamas nustatyti, ar išnuomoto turto vertė sumažėjo, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS.

55 Nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.

56 Vykdydami 7-ojo TFAS reikalavimus, veiklos nuomos atveju nuomotojai turi papildomai pateikti:

a) būsimas minimalias įmokas pagal neatšaukiamą veiklos nuomos sutartį, bendrą sumą ir atskirai kiekvieno iš šių laikotarpių:

i) ne vėlesnio negu vieneri metai;

ii) vėlesnio negu vieneri metai, bet ne vėlesnio negu penkeri metai;

iii) vėlesnio negu penkeri metai;

b) bendrą neapibrėžtųjų nuomos mokesčių sumą, pripažįstamą ataskaitinio laikotarpio pajamomis;

c) bendrą nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.

57 Be to, nuomotojams, nuomojantiems turtą pagal veiklos nuomos sutartį, taikomi 16-ojo, 36-ojo, 38-ojo, 40-ojo ir 41-ojo TAS pateikimo reikalavimai.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

58 Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris apima turto pardavimą ir to paties turto išnuomojimą tam pačiam pardavėjui. Įmokos pagal nuomos sutartį ir pardavimo kaina paprastai yra tarpusavyje susijusios, nes dėl jų deramasi kaip dėl bendro paketo. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio apskaitos tvarka priklauso nuo nuomos rūšies.

59 Jeigu pardavimas ir atgalinė nuoma sudaro finansinę nuomą, jokia suma, kuria pardavimo pajamos viršija apskaitinę vertę, neturi būti nedelsiant pripažįstama pajamomis pardavėjo – nuomininko finansinėse ataskaitose. Ji turi būti atidedama ir amortizuojama per nuomos laikotarpį.

60 Jeigu atgalinė nuoma yra finansinė, tai toks sandoris tampa priemone, kuria nuomotojas suteikia nuomininkui lėšų užstatu naudodamas turtą. Dėl šios priežasties neleidžiama pardavimo pajamų apskaitinės vertės perviršį pripažinti pajamomis. Toks perviršis atidedamas ir amortizuojamas per visą nuomos laikotarpį.

▼B

61 Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos rezultatas yra veiklos nuoma ir yra akivaizdu, kad sandoris, sudarytas tikrąja verte, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto. Jeigu pardavimo kaina yra mažesnė už tikrąją vertę, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto, išskyrus tai, kad jeigu nuostolis kompensuojamas būsimomis įmokomis pagal nuomos sutartį žemesne nei rinkos kaina, jis turi būti atidėtas ir amortizuotas proporcingai nuomos įmokoms per tokį laikotarpį, kiek turtą tikimasi naudoti. Jeigu pardavimo kaina viršija tikrąją vertę, ši perviršio suma turi būti atidėta ir amortizuota per tokį laikotarpį, kiek turtą tikimasi naudoti.

62 Jeigu atgalinė nuoma yra veiklos nuoma, o nuomos mokesčiai ir pardavimo kaina nustatyta remiantis tikrąja verte, tai yra paprastas pardavimo sandoris ir iš karto yra pripažįstamas bet koks pelnas arba nuostolis.

63 Veiklos nuomos atveju, jeigu, sudarant sandorį, tikroji turto vertė pardavimo ir atgalinės nuomos yra mažesnė už jo balansinę vertę, tai iš karto turi būti pripažįstamas nuostolis, lygus balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumui.

64 Finansinės nuomos atveju toks koregavimas nėra būtinas, jeigu vertė nesumažėjo. Tokiu atveju balansinė vertė sumažinama iki atsiperkamosios vertės pagal 36-ąjį TAS.

65 Nuomininkams ir nuomotojams taikomi informacijos pateikimo reikalavimai yra taip pat taikomi ir pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių. Kadangi būtina apibūdinti reikšmingus nuomos susitarimus, privaloma nurodyti ir unikalias ar ypatingas sutarties sąlygas, pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio nuostatas.

66 Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai gali atitikti 1-ojo TAS *„Finansinių ataskaitų pateikimas*“atskiro pateikimo kriterijus.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

67 Pagal 68 straipsnį šio standarto retrospektyvus taikymas rekomenduojamas, bet nereikalaujamas. Jeigu šis standartas retrospektyviai netaikomas, bet koks iki tol buvusios finansinės nuomos likutis laikomas nuomotojo tinkamai nustatytu, o nuo to laiko turi būti apskaitomas pagal šio standarto nuostatas.

68 Ūkio subjektas, anksčiau taikęs 17-ąjį TAS (persvarstytą 1997 m.), turi taikyti šio standarto pataisas retrospektyviai visiems nuomos atvejams ar, jeigu 17-asis TAS (persvarstytas 1997 m.) nebuvo retrospektyviai taikomas, visoms nuomos sutartims, sudaromoms po šio standarto pirminio pritaikymo.

▼M22

68A Ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti galiojančios žemės elementų nuomos grupavimą 69A straipsnyje nurodytų pataisų priėmimo datą, remdamasis nuomos pradžioje turima informacija. Jis turi retrospektyviai pripažinti nuomą, naujai priskirtą finansinei nuomai, pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*. Tačiau, jei ūkio subjektas neturi informacijos, būtinos norint retrospektyviai taikyti pataisas, jis turi:

a) taikyti pataisas tokiai nuomai remdamasis faktais ir aplinkybėmis pataisų priėmimo datą; ir

▼M22

b) pripažinti turtą ir įsipareigojimą, susijusį su žemės nuoma, kuri naujai priskirta finansinei nuomai, tikrosiomis vertėmis, nustatytomis tą datą; visi tų tikrųjų verčių skirtumai pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼M22

69A 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* panaikinti 14 ir 15 straipsniai ir įterpti 15A ir 68A straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼B

17-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1997 M.) PANAIKINIMAS

70 Šis standartas pakeičia 17-ąjį TAS *„Nuoma“* (persvarstytą 1997 m.).

▼B

18-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pajamos“

TIKSLAS

Pagal *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindus* pajamos apibrėžiamos kaip ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, kai padidėja įplaukos, turtas arba sumažėja įsipareigojimai ir kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos atvejus, kai nuosavas kapitalas didinamas savininkų įnašais. Pajamas sudaro pagrindinės ir kitos veiklos pajamos. Pajamos – sumos, atsirandančios vykdant ūkio subjekto įprastinę veiklą, vadinamos įvairiai: pardavimo, mokesčių, palūkanos, dividendai ir autoriniai atlyginimai. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip apskaitoje turi būti parodomos iš tam tikrų rūšių sandorių ir ūkinių įvykių gautos pajamos.

Apskaitoje parodant pajamas, visų pirma reikia nustatyti, kada jos turi būti pripažįstamos. Pajamos pripažįstamos tada, kai ūkio subjektui atsiranda galimybė gauti būsimos ekonominės naudos, kuri gali būti patikimai įvertinta. Šis standartas apibrėžia aplinkybes, kurios atitiks nustatytus kriterijus, kada bus pripažįstamos pajamos. Jame taip pat nurodoma, kaip praktiškai taikyti šiuos kriterijus.

TAIKYMAS

1 Šis standartas taikomas pajamų, kylančių iš šių sandorių ir įvykių, apskaitai:

a) prekių pardavimo;

b) paslaugų teikimo; ir

c) naudojamo ūkio subjekto turto, už kurį gaunamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai.

2 Šis standartas pakeičia 18-ąjį TAS *„Pajamų pripažinimas“*, kuris buvo patvirtintas 1982 metais.

3 Prekės – ūkio subjekto pagamintos prekės, skirtos parduoti, ir prekės, pirktos perparduoti, tokios kaip mažmenininko pirktos prekės arba žemė ir kitas turtas, laikomas perparduoti.

4 Teikiamos paslaugos paprastai apima ūkio subjekto vykdomą veiklą, susijusią su sutartyje numatytos užduoties įvykdymu per nustatytą laiką. Paslaugos gali būti teikiamos vieną ar kelis ataskaitinius laikotarpius. Kai kurios paslaugų teikimo sutartys yra tiesiogiai susijusios su statybos sutartimis, pavyzdžiui, projekto vadovų arba architektų paslaugų sutartys. Pagal šias sutartis gaunamos pajamos šiame standarte neaptariamos. Apie jas kalbama nustatant statybos sutarčių reikalavimus 11-ajame TAS *„Statybos sutartys“*.

5 Kai ūkio subjekto turtu naudojasi kiti, atsiranda tokios pajamos:

a) palūkanos – mokestis už grynųjų pinigų, jų ekvivalentų arba ūkio subjektui mokėtinų sumų naudojimą;

▼B

b) autoriniai atlyginimai – mokestis už ūkio subjekto ilgalaikio turto naudojimą, pavyzdžiui, patentų, prekių ženklų, autorių teisių, kompiuterių programų; ir

c) dividendai – pelno paskirstymas nuosavybės vertybinių popierių savininkams proporcingai jų turimo tam tikros rūšies kapitalo klasei.

6 Šiame standarte nenagrinėjama šių pajamų apskaita:

a) nuomos sutarčių (žr. 17-ąjį TAS *„Nuoma“*);

b) dividendų iš investicijų, kurios apskaitoje parodomos pagal nuosavybės metodą (žr. ►**M32** 28-asis TAS *„Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“* ◄);

c) draudimo sutarčių, kurioms taikomas 4-asis TFAS *„Draudimo sutartys“*;

d) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės pasikeitimo arba jų pardavimo (žr. 39-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“*);

e) kito trumpalaikio turto vertės pasikeitimų;

f) biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, pirminio pripažinimo ir tikrosios vertės pasikeitimų (žr. 41-ąjį TAS *„Žemės ūkis“*);

g) žemės ūkio produkcijos pirminio pripažinimo (žr. 41-ąjį TAS *„Žemės ūkis“*); ir

h) mineralinių iškasenų gavybos.

APIBRĖŽIMAI

7 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pajamos – bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarančios ūkio subjekto įprastinės veiklos metu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus padidėjimą dėl savininkų įnašų.

▼M33

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

▼B

8 Į pajamas įeina tik paties ūkio subjekto gautos ir gautinos bendrosios ekonominės naudos įplaukos. Trečiųjų šalių vardu surinktos sumos, tokios kaip pardavimo, prekių, paslaugų mokesčiai ir pridėtinės vertės mokesčiai, nėra ūkio subjekto gaunama ekonominė nauda ir nepadidina ūkio subjekto nuosavo kapitalo. Dėl šios priežasties jos neįtraukiamos į pajamas. Panašiai ir agentų bei patikėtinių tarpusavio santykiuose – į bendrąsias ekonominės naudos įplaukas įeina užsakovo vardu surinktos sumos, kurios nepadidina ūkio subjekto nuosavo kapitalo. Užsakovo vardu surinktos sumos pajamomis nelaikomos. Tokiu atveju pajamos yra komisinių suma.

▼B

PAJAMŲ VERTINIMAS

9 Pajamos turi būti vertinamos pagal gautų arba gautinų mokėjimų tikrąją vertę ([1]).

10 Iš sandorių gaunamų pajamų suma paprastai nustatoma ūkio subjekto ir turto pirkėjo arba naudotojo tarpusavio susitarimu. Ji apskaičiuojama pagal gauto arba gautino mokėjimo tikrąją vertę, atsižvelgiant į visas ūkio subjekto numatytas prekybos ir kiekio nuolaidas.

11 Daugeliu atvejų mokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, todėl ir pajamos yra gauta ar gautina grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma. Tačiau, jeigu grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma atidėta, tuo atveju mokėjimo tikroji vertė gali būti mažesnė už gautų ar gautinų grynųjų pinigų nominalią sumą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali teikti pirkėjui kreditą be palūkanų arba priimti iš jo vekselius iki pareikalavimo kaip atsiskaitymą už parduotas prekes su mažesnėmis palūkanomis negu rinkos palūkanų norma. Jeigu toks susitarimas yra tikrasis finansavimo sandoris, tada tikroji mokėjimo vertė nustatoma įvertinant visas ateityje gautinas sumas pagal sąlyginę palūkanų normą. Sąlyginę palūkanų normą galima daug aiškiau nustatyti pagal:

a) vyraujančią panašų kredito lygį turinčio emitento panašios priemonės palūkanų normą; arba

b) palūkanų normą, kuri nominalią einamosios priemonės vertę sumažina iki prekių arba paslaugų kainos grynaisiais pinigais.

Skirtumas tarp mokėjimo tikrosios vertės ir jo nominalios vertės laikomas pajamomis iš palūkanų pagal 29 ir 30 straipsnius ir pagal 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

12 Kai prekės ar paslaugos keičiamos į panašaus pobūdžio ar vertės prekes arba paslaugas, keitimas nelaikomas pajamų duodančiu sandoriu. Toks atvejis gali būti, kai keičiamos tokios prekės kaip nafta ar pienas, kai tiekėjai keičia inventorių įvairiose vietose, siekdami laiku patenkinti paklausą tam tikroje vietoje. Kai prekės parduodamos ar paslaugos teikiamos mainais į nepanašias prekes ar paslaugas, tada keitimas laikomas pajamų duodančiu sandoriu. Pajamos vertinamos gautų prekių ar paslaugų tikrąja verte, patikslinus perduotų grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų suma. Jeigu gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, tada pajamos apskaičiuojamos pagal parduotų prekių ar suteiktų paslaugų tikrąją vertę, patikslinus perduotomis grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų sumomis.

SANDORIO IDENTIFIKAVIMAS

13 Šiame standarte pripažinimo kriterijai paprastai taikomi kiekvienam sandoriui atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis, siekiant parodyti sandorio esmę, pripažinimo kriterijus būtina taikyti atskiriems vieno sandorio straipsniams. Pavyzdžiui, kai į produkto pardavimo kainą įeina nustatyta tolesnio aptarnavimo suma, ši suma atidedama ir pripažįstama pajamomis per paslaugos teikimo laikotarpį. Pripažinimo kriterijai taikomi dviem ar daugiau sandorių kartu, jeigu jie tarpusavyje taip susiję, kad komercinio poveikio negalima suprasti neatsižvelgiant į visą sandorių grupę. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali parduoti prekes ir tuo pačiu metu sudaryti atskirą sutartį dėl prekių perpirkimo ateityje, tuo paneigdamas vieno sandorio reikšmingumą. Tokiu atveju abu sandoriai turi būti nagrinėjami kartu.

([1]) Žr. taip pat NAK 31-ąjį aiškinimą *„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“*.

▼B

PREKIŲ PARDAVIMAS

14 Pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tada, kai įvykdomos visos toliau išvardytos sąlygos:

a) ūkio subjektas perduoda pirkėjui reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiamą naudą;

b) ūkio subjektas nuosavybės nevaldo ir parduotų prekių nekontroliuoja;

c) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;

d) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir

e) su sandoriu susijusios patirtos ar būsimos išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

15 Vertinant, kada ūkio subjektas pirkėjui perdavė reikšmingą riziką ir prekių nuosavybės teikiamą naudą, reikia patikrinti sandorio aplinkybes. Dažniausiai rizikos perdavimas ir nuosavybės teikiama nauda sutampa su juridiniu nuosavybės teisės ar nuosavybės perdavimu pirkėjui. Tai būdinga mažmeninei prekybai. Kitais atvejais rizikos ir nuosavybės teikiamos naudos perdavimas įvyksta kitu laiku negu juridinis nuosavybės teisės arba nuosavybės perdavimas.

16 Jeigu ūkio subjektas pasilieka sau reikšmingą nuosavybės riziką, tai nėra pardavimo sandoris ir pajamos nepripažįstamos. Ūkio subjektas gali pasilikti su nuosavybe susijusią reikšmingą riziką daugeliu būdų. Tokių atvejų, kai ūkio subjektas gali pasilikti sau reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, pavyzdžiai:

a) dėl netinkamai vykdomos veiklos ūkio subjektas pasilieka sau įsipareigojimą, kurio nepadengia įprastos garantinio aptarnavimo sutarties nuostatos;

b) iš tam tikro pardavimo gautos pajamos priklauso nuo pirkėjo pajamų, gautų jam pardavus prekes;

c) išsiųstos prekės turi būti paruoštos naudoti ir tai yra svarbi sutarties, kurios ūkio subjektas dar nėra baigęs vykdyti, dalis; ir

d) pirkėjas gali panaikinti pirkimą dėl pardavimo sutartyje nurodytos priežasties, o ūkio subjektas nėra tikras dėl gautinų pajamų.

17 Jeigu ūkio subjektas pasilieka sau tik nereikšmingą su nuosavybe susijusią riziką, sandoris laikomas pardavimu ir gautos pajamos pripažįstamos. Pavyzdžiui, pardavėjas gali pasilikti sau juridinę teisę į prekes tik dėl to, kad užtikrintų jam priklausančios sumos surinkimą. Tokiu atveju, kai ūkio subjektas perduoda reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, sandoris laikomas pardavimu ir pajamos pripažįstamos. Kitas pavyzdys, kai ūkio subjektas pasilieka tik nereikšmingą, su nuosavybe susijusią riziką, tai gali būti mažmeninė prekyba, kai grąžinti prekes galima tik tuo atveju, jeigu klientas nepatenkintas. Tokiais atvejais pajamos pripažįstamos parduodant prekes, jeigu pardavėjas gali patikimai įvertinti, kiek gali būti grąžinta prekių, ir pripažįsta atsakomybę už grąžinimą, remdamasis ankstesne patirtimi ir kitais susijusiais veiksniais.

▼B

18 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Kai kada tai nepaaiškėja tol, kol negaunamas mokėjimas ar kol neišnyksta abejonės. Pavyzdžiui, gali būti neaišku, ar užsienio vyriausybė duos leidimą pervesti sumas, gautas iš pardavimo užsienio šalyje. Kai toks leidimas gaunamas, abejonės išnyksta ir pajamos pripažįstamos. Tačiau jeigu kyla abejonių dėl jau į pajamas įtrauktos sumos atgavimo, ta suma, kurios negalima atgauti ar kurios atgauti nesitikima, įtraukiama į sąnaudas, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

19 Su tuo pačiu sandoriu ar kitokiu įvykiu susijusios pajamos ir sąnaudos pripažįstamos tuo pačiu metu. Šis procesas paprastai vadinamas pajamų ir sąnaudų palyginimu. Sąnaudos, įskaitant garantijas ir kitas sąnaudas, kurios bus patirtos išsiuntus prekes, paprastai gali būti patikimai įvertintos tada, kai įvykdomos kitos būtinos pajamų pripažinimo sąlygos. Tačiau pajamos negali būti pripažintos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų; tokiomis aplinkybėmis visos už prekių pardavimą jau gautos sumos įtraukiamos į įsipareigojimus.

PASLAUGŲ TEIKIMAS

20 Jeigu sandorių, į kuriuos įeina paslaugų teikimas, rezultatas gali būti patikimai įvertintas, su sandoriu susijusios pajamos turi būti pripažįstamos atsižvelgiant į sandorio įvykdymo lygį ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas tada, kai įvykdomos šios sąlygos:

a) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;

b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;

c) sandorio įvykdymo lygis ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ gali būti įvertintas patikimai; ir

d) sandorio vykdymo ir su jo užbaigimu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos ([1]).

21 Pajamų pripažinimas pagal sandorio įvykdymo lygį dažnai vadinamas procentinio įvertinimo metodu. Pagal šį metodą pajamos pripažįstamos tais ataskaitiniais laikotarpiais, kuriais teikiamos paslaugos. Šiuo pagrindu pripažįstant pajamas, gaunama naudingos informacijos apie paslaugos teikimo apimtį ir atlikimą per laikotarpį. 11-asis TAS „Statybos sutartys“ reikalauja pajamas pripažinti taip pat šiuo pagrindu. Minėto standarto reikalavimai paprastai taikomi sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, pajamoms ir susijusioms sąnaudoms pripažinti.

22 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Tačiau jeigu abejojama, ar į pajamas jau įtrauktos sumos bus gautos, sumos, kurių gauti nėra galimybių, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

([1]) Žr. taip pat NAK-27 *„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“* ir NAK-31 *„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“*.

▼B

23 Paprastai ūkio subjektas gali atlikti patikimus įvertinimus tada, kai su kitomis sandorio šalimis jis susitaria dėl:

a) kiekvienos sandoryje dalyvaujančios šalies teisių, susijusių su jos teikiama ir gaunama paslauga;

b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir

c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

Ūkio subjektas privalo turėti veiksmingą vidaus finansų planavimo ir apskaitos sistemą. Ūkio subjektas patikrina ir, jeigu reikia, iš naujo įvertina pajamas po paslaugos suteikimo. Tai, kad reikia tokių patikrinimų, nebūtinai reiškia, kad sandorio rezultatas negali būti patikimai įvertintas.

24 Sandorio įvykdymo lygis gali būti nustatytas keletu būdų. Ūkio subjektas taiko tokį būdą, kuris leidžia įvertinti suteiktų paslaugų patikimumą. Pagal sandorio pobūdį gali būti tokie būdai:

a) atlikti padarytų darbų tyrimą;

b) iki nustatytos datos paslaugos, lyginant su visomis paslaugomis, kurias reikia suteikti, įvykdymo procentas; arba

c) iki tam tikros datos patirtų išlaidų ir visų įvertintų bendrųjų sandorio išlaidų santykis. Į išlaidas, patirtas iki tos datos, įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios priskiriamos iki tos datos suteiktoms paslaugoms. Į įvertintas bendrąsias sandorio išlaidas įtraukiamos tik suteiktas paslaugas ar paslaugas, kurias reikia suteikti, atitinkančios išlaidos.

Būsimieji mokėjimai ir avansu iš klientų gautos sumos dažnai neatspindi suteiktų paslaugų.

25 Praktiniais sumetimais, jeigu suteiktą paslaugą sudarančių veiksmų kiekio per tam tikrą laikotarpį nustatyti negalima, pajamos į apskaitą įtraukiamos tiesiogiai proporcingu metodu per nustatytą laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai yra įrodymų, kad kuris nors kitas metodas gali geriau parodyti sandorio įvykdymo lygį. Jeigu kuris nors vienas konkretus veiksmas yra daug svarbesnis už kitus paslaugos teikimo veiksmus, pajamų pripažinimas yra atidedamas iki tol, kol bus atliktas šis veiksmas.

26 Jeigu sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, rezultato patikimai įvertinti negalima, pajamos turi būti pripažįstamos tik atsižvelgiant į pripažintas sąnaudas, kurias galima atgauti.

27 Sandorio vykdymo pradžioje dažnai būna sunku patikimai įvertinti sandorio rezultatą. Nepaisant to, gali būti, kad ūkio subjektas atgaus išlaidas, kurias patyrė vykdydamas sandorį. Todėl pajamos įtraukiamos į apskaitą tik pagal patirtas išlaidas, kurias tikimasi atgauti. Kadangi sandorio rezultato patikimai įvertinti negalima, pelnas nepripažįstamas.

28 Jeigu sandorio rezultato patikimai įvertinti ir atgauti patirtų išlaidų negalima, pajamos nepripažįstamos, o patirtos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis. Kai išnyksta abejonės, neleidusios patikimai įvertinti sutarties rezultatą, pajamos pripažįstamos ne pagal 26, o pagal 20 paragrafą.

▼B

PALŪKANOS, AUTORINIAI ATLYGINIMAI IR DIVIDENDAI

29 Pajamos, gaunamos, kai kiti naudoja ūkio subjekto turtą, už kurį mokamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai, turi būti į apskaitą įtraukiami pagal 30 straipsnį, jeigu:

a) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir

b) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta.

30 Pajamos turi būti pripažįstamos remiantis šiais principais:

a) palūkanos pripažįstamos taikant faktinių palūkanų metodą, kaip išdėstyta 39-ojo TAS 9 ir 5TN–8TN straipsniuose;

b) autoriniai atlyginimai pripažįstami kaupimo principu remiantis atitinkamo susitarimo esme; ir

c) dividendai pripažįstami tada, kai nustatoma akcininko teisė gauti mokėjimą.

31 (Panaikinta)

▼M7

32 Jeigu nesumokėtos palūkanos sukaupiamos prieš įsigyjant investicijas su palūkanomis, būsimosios gautinos palūkanos paskirstomos laikotarpiams prieš įsigijimą ir po įsigijimo; tik po įsigijimo gautos palūkanos pripažįstamos pajamomis.

▼B

33 Autoriniai atlyginimai kaupiami pagal atitinkamos sutarties sąlygas ir paprastai šiuo pagrindu pripažįstami, išskyrus tuos atvejus, kai pagal sutartį pajamas į apskaitą įtraukti geriau kokiu nors kitu nuosekliu ir racionaliu būdu.

34 Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks ūkio subjektui. Tačiau jeigu abejojama, ar į pajamas jau įtrauktos sumos bus gautos, sumos, kurių gauti nėra galimybių, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

ATSKLEIDIMAS

35 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) pajamų pripažinimo apskaitos politiką ir metodus, taikomus sandorių, į kuriuos įeina paslaugų teikimas, įvykdymo lygiui nustatyti;

b) kiekvienos svarbios per laikotarpį į apskaitą įtrauktų pajamų kategorijos sumą, įskaitant pajamas iš:

i) prekių pardavimo;

ii) paslaugų teikimo;

iii) palūkanų;

iv) autorinių atlyginimų;

v) dividendų; ir

c) pajamas, gautas iškeitus prekes ar paslaugas, įeinančias į kiekvieną svarbią pajamų kategoriją.

▼B

36 Ūkio subjektas pateikia visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti iš garantinio aptarnavimo sutarties išlaidų, pretenzijų, piniginių baudų ar galimų nuostolių.

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

▼M7

38 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*“ ir 27-ojo TAS „*Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos*“ pataisas „*Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*“, pataisytas 32 straipsnis. Tą pataisą ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas susijusias 27-ojo TAS 4 ir 38A straipsnių pataisas taiko ankstesniems laikotarpiams, kartu jis turi taikyti ir 32 straipsnio pataisą.

▼M32

41 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 6 dalies b punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 11-ąjį TFAS.

▼M33

42 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis, pateikta 7 straipsnyje. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M31**

19-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Išmokos darbuotojams“

TIKSLAS

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

a) įsipareigojimą, kai darbuotojas atliko darbą mainais į išmokas, kurios bus mokamos ateityje; ir

b) sąnaudas, kai ūkio subjektas suvartoja ekonominę naudą, gaunamą iš paslaugos, darbuotojo suteiktos mainais į išmokas.

TAIKYMO SRITIS

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

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

4 Šis standartas taikomas išmokoms darbuotojams, įskaitant mokamas išmokas:

a) pagal oficialius planus ar kitus oficialius susitarimus tarp ūkio subjekto ir pavienių darbuotojų, darbuotojų grupių ar jų atstovų;

b) laikantis įstatymų reikalavimų arba ūkio šakos susitarimų, pagal kuriuos ūkio subjektai privalo mokėti įmokas pagal nacionalinius, valstybinius, ūkio šakos ar kitus jungtinius darbdavių planus; arba

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

5 Išmokų darbuotojams rūšys:

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

i) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;

ii) mokamos kasmetinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos;

iii) pelno dalis ir priemokos; ir

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

▼**M31**

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

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

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

c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, kaip antai:

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

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

iii) ilgalaikio nedarbingumo išmokos; ir

d) išeitinės išmokos.

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

7 Darbuotojas gali teikti paslaugas ūkio subjektui dirbdamas visu etatu, ne visu etatu, dirbdamas nuolatinį, nenuolatinį ar laikiną darbą. Pagal šį standartą darbuotojai yra taip pat direktoriai ir kiti vadovaujantys darbuotojai.

APIBRĖŽTYS

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Išmokų darbuotojams apibrėžtys

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

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

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

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

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

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

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

▼M31

Planų grupavimo apibrėžtys

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

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

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

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

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

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

Su grynuoju apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimu (turtu) susijusios apibrėžtys

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

Trūkumas arba perteklius yra:

a) apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo dabartinė vertė atėmus

b) plano turto (jei yra) tikrąją vertę.

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

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

Plano turtą sudaro:

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

b) sąlygas atitinkantys draudimo liudijimai.

▼M31

Turtas, kurį valdo ilgalaikių išmokų darbuotojams fondas – turtas, išskyrus neperleidžiamas finansines priemones, išleistas ataskaitas teikiančio ūkio subjekto:

a) priklausantis ūkio subjektui (fondui), kuris yra juridiškai nepriklausomas nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir kurio vienintelė paskirtis – mokėti arba finansuoti išmokas darbuotojams; ir

b) skirtas tik išmokoms darbuotojams mokėti ar finansuoti ir negali būti naudojamas ataskaitas teikiančio (net bankrutuojančio) ūkio subjekto kreditorių reikmėms ar grąžinamas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, išskyrus atvejus, kai:

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

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

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

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

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

   i) minėtos lėšos sudaro perteklinį turtą, kurio nereikia naudoti pagal draudimo liudijimą, norint įvykdyti visas susijusias išmokų darbuotojams prievoles; arba

   ii) minėtos lėšos grąžinamos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

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

Su apibrėžtųjų išmokų sąnaudomis susijusios apibrėžtys

Paslaugų savikainą sudaro:

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

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

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

▼M31

c) bet koks plano įvykdymo pelnas arba nuostolis.

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

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai apima:

a) aktuarinį pelną ir nuostolius;

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

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

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

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

b) aktuarinių prielaidų pasikeitimo poveikio.

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

a) bet kokias plano turto valdymo išlaidas ir

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

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

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

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

a) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;

b) mokamos kasmetinės atostogos ir mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos;

c) pelno dalis ir priemokos; ir

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

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

▼M31

Pripažinimas ir vertinimas

Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams

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

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

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

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

Trumpalaikis mokamas ne darbo laikas

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

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

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

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

a) kaupiamąjį ir

b) nekaupiamąjį.

15 Kaupiamasis mokamas ne darbo laikas yra toks, kurį galima perkelti ir išnaudoti būsimais laikotarpiais, jei dabartiniu laikotarpiu skirtas nebuvimo darbe laikas ne visiškai išnaudotas. Kaupiamasis mokamas ne darbo laikas gali būti privalomas apmokėti (kitaip tariant, išeinantys iš darbo darbuotojai turi teisę gauti pinigines išmokas už nepasinaudojimą šia teise) arba neprivalomas apmokėti (kai išeinantys iš darbo darbuotojai neturi teisės gauti piniginių išmokų už nepasinaudojimą šia teise). Prievolė atsiranda tada, kai darbuotojai atlieka darbą, didinantį jų teisę į būsimą mokamą ne darbo laiką. Prievolė yra ir turi būti pripažįstama, net jei mokėti už nebuvimą darbe neprivaloma, nors vertinant tokią prievolę turi įtakos tikimybė, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo nepasinaudojęs teise į sukauptąjį neprivalomą apmokėti ne darbo laiką.

16 Ūkio subjektas turi vertinti numatomą kaupiamojo mokamo ne darbo laiko kainą kaip papildomą sumą, kurią jis numato mokėti dėl teisės į neišnaudotą ne darbo laiką, sukauptą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼**M31**

17 Pirmesniame straipsnyje nurodytu metodu prievolė vertinama papildomų mokėjimų, kurių laukiama atsirasiant vien dėl išmokų kaupimo, suma. Daugeliu atvejų ūkio subjektui gali neprireikti atlikti išsamių skaičiavimų įvertinant, kad nėra reikšmingos prievolės dėl neišnaudoto mokamo ne darbo laiko. Pavyzdžiui, tikėtina, kad prievolė, susijusi su laikinojo nedarbingumo atostogomis, bus reikšminga tik tada, jei yra oficialus ar neoficialus susitarimas, kad neišnaudotos mokamos laikinojo nedarbingumo atostogos gali būti išnaudojamos kaip mokamos kasmetinės atostogos.

16 ir 17 straipsnių taikymo pavyzdys

Ūkio subjekte yra 100 darbuotojų, kurie kasmet turi teisę gauti penkias darbo dienas mokamų laikinojo nedarbingumo atostogų. Neišnaudotos laikinojo nedarbingumo atostogos gali būti perkeltos į kitus kalendorinius metus (tik vienus). Šios atostogos pirmiausia atimamos iš einamųjų metų atostogų trukmės, o paskui – iš esamo likučio, perkelto iš praėjusių metų (LIFO būdas). 20X1 m. gruodžio 31 d. vidutinė neišnaudoto vieno darbuotojo ne darbo laiko trukmė yra dvi dienos. Remdamasis ankstesne patirtimi, ūkio subjektas numato, kad 20X2 metais 92 darbuotojai pasinaudos ne daugiau kaip penkiomis dienomis mokamų laikinojo nedarbingumo atostogų ir kad likę 8 darbuotojai pasinaudos vidutiniškai po 6,5 dienos.

Ūkio subjektas numato, kad dėl 20X1 m. gruodžio 31 d. susikaupusio neišnaudoto ne darbo laiko jis turės papildomai sumokėti nedarbingumo išmoką už 12 dienų (po pusantros dienos kiekvienam iš 8 darbuotojų). Todėl ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą, lygų nedarbingumo išmokai už dvylika dienų.

18 Nekaupiamasis mokamas ne darbo laikas neperkeliamas – jis išnyksta, jei dabartiniu laikotarpiu skirtas laikas visiškai neišnaudojamas, ir nesuteikia išeinantiems iš darbo darbuotojams teisės gauti piniginę išmoką už neišnaudotą mokamų atostogų laiką. Paprastai taip yra laikinojo nedarbingumo išmokos (jei praėjusį laikotarpį neišnaudotas atostogų laikas nepailgina jų būsimais laikotarpiais), motinystės ir tėvystės atostogų ir mokamo ne darbo laiko dėl prisiekusiojo prievolės ar karo tarnybos atvejais. Įsipareigojimą ar sąnaudas ūkio subjektas pripažįsta tik po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

Pelno padalijimo ir priemokų planai

19 Ūkio subjektas laukiamas išlaidas dėl pelno padalijimo ir priemokų mokėjimų pagal 11 straipsnį turi pripažinti tik tada:

a) kai jis turi dabartinę teisinę ar konstruktyvią prievolę atlikti tokius mokėjimus už praėjusius įvykius; ir

b) kai šią prievolę galima patikimai įvertinti.

Dabartinė prievolė yra tik tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik atlikti šiuos mokėjimus.

20 Pagal kai kuriuos pelno padalijimo planus darbuotojai gauna pelno dalį tik tuo atveju, jei jie dirba ūkio subjekte nustatytą laiką. Tokiais planais sukuriama konstruktyvi prievolė, nes darbuotojai atlieka darbą, kuris padidina mokėtiną sumą, jei jie tęsia darbą iki nustatyto laikotarpio pabaigos. Vertinant tokias konstruktyvias prievoles atsižvelgiama į galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę atitinkamos pelno dalies.

▼**M31**

20 straipsnio taikymo pavyzdys

Pelno padalijimo plane nustatyta, kad ūkio subjektas turi sumokėti tam tikrą savo metinio pelno dalį tiems darbuotojams, kurie dirbo visus metus. Jei per metus iš darbo neišėjo nė vienas darbuotojas, visiems darbuotojams iš pelno sumokama suma sudarys 3 proc. metinio pelno. Ūkio subjektas apskaičiavo, kad darbuotojų kaita sumažins išmokas iš pelno iki 2,5 proc.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą ir sąnaudas, lygias 2,5 proc. pelno.

21 Ūkio subjektas gali neturėti teisinės prievolės mokėti priemoką. Vis dėlto kai kuriais atvejais ūkio subjektas laikosi praktikos išmokėti priemokas. Tokiais atvejais ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę, nes jis neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti priemoką. Vertinant konstruktyvią prievolę atsižvelgiama į galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę priemokos.

22 Ūkio subjektas gali patikimai įvertinti savo teisinę ar konstruktyvią prievolę pagal pelno padalijimo ar priemokų planą tik tada, kai:

a) oficialiose plano sąlygose nustatyta formulė išmokos sumai apskaičiuoti;

b) ūkio subjektas mokėtinas sumas nustato iki įgaliojimo paskelbti finansines ataskaitas; arba

c) ankstesnė praktika aiškiai parodo ūkio subjekto konstruktyvios prievolės sumą.

23 Prievolė pagal pelno padalijimo ir priemokų planą kyla iš darbuotojų tarnybos, o ne sandorio su ūkio subjekto savininkais. Todėl ūkio subjektas pripažįsta pelno padalijimo ir priemokų planų išlaidas sąnaudomis, o ne pelno paskirstymu.

24 Jei pelno dalies ir priemokų mokėjimas neturi būti visiškai įvykdytas per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, šie mokėjimai laikomi kitomis ilgalaikėmis išmokomis darbuotojams (žr. 153–158 straipsnius).

Atskleidimas

25 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲJŲ ĮMOKŲ PLANŲ IR APIBRĖŽTŲJŲ IŠMOKŲ PLANŲ SKIRTUMAS

26 Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, apima, pavyzdžiui:

a) pensijų išmokas (pavyzdžiui, pensijas ir vienkartines išmokas išeinant į pensiją); ir

▼**M31**

b) kitas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, gyvybės draudimą ir sveikatos priežiūrą pasibaigus tarnybos laikui.

Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas moka išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai. Visiems tokiems susitarimams ūkio subjektas taiko šį standartą, neatsižvelgdamas į tai, ar yra įsteigtas atskiras ūkio subjektas įmokoms gauti ir išmokėti, ar ne.

27 Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planai skirstomi į apibrėžtųjų įmokų planus ir apibrėžtųjų išmokų planus, atsižvelgiant į plano ekonominę esmę, kurią parodo pagrindinės plano sąlygos.

28 Pagal apibrėžtųjų įmokų planus ūkio subjekto teisinė ar konstruktyvi prievolė ribojama suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą. Taigi išmokų, darbuotojo gaunamų pasibaigus tarnybos laikui, sumą nulemia įmokų, ūkio subjekto (ir galbūt darbuotojo) sumokėtų pagal išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planą ar draudimo bendrovei, suma kartu su iš įmokų gaunama investicijų grąža. Todėl aktuarinė rizika (kad išmokos bus mažesnės, nei numatoma) ir investicinė rizika (kad investuoto turto neužteks numatomoms išmokoms sumokėti) iš esmės tenka darbuotojui.

29 Ūkio subjekto prievolė neapsiriboja suma, kurią jis sutinka sumokėti į fondą, tais atvejais, kai ūkio subjektas turi teisinę ar konstruktyvią prievolę dėl:

a) plano išmokų formulės, susietos ne tik su įmokų suma, pagal kurią ūkio subjektas turi mokėti papildomus įnašus, jei pagal plano išmokų formulę esamo turto nepakanka išmokoms;

b) tam tikros įmokų grąžos garantijos, gaunamos netiesiogiai per planą arba tiesiogiai; arba

c) neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviai prievolei atsirasti. Pavyzdžiui, konstruktyvi prievolė gali atsirasti tada, jei anksčiau ūkio subjektas yra didinęs išmokas buvusiems darbuotojams, atsižvelgdamas į infliaciją, net jei jis neturi teisinės prievolės tai daryti.

30 Pagal apibrėžtųjų išmokų planus:

a) ūkio subjektas įsipareigoja mokėti sutartas išmokas dabartiniams ir buvusiems darbuotojams; ir

b) aktuarinė rizika (kad išmokos kainuos daugiau, nei numatyta) ir investicinė rizika iš esmės tenka ūkio subjektui. Jei aktuarinė ar investicinė būklė yra blogesnė, nei tikėtasi, ūkio subjekto prievolė gali padidėti.

31 32–49 straipsniuose apibrėžtųjų įmokų planų ir apibrėžtųjų išmokų planų skirtumas paaiškinamas pagal jungtinius darbdavių planus, kuriais rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams, valstybės planus ir apdraustas išmokas.

▼M31

Jungtiniai darbdavių planai

32 Jungtinį darbdavių planą ūkio subjektas turi priskirti apibrėžtųjų įmokų planams ar apibrėžtųjų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visas konstruktyvias prievoles, nenustatytas oficialiose sąlygose).

33 Jeigu ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtųjų išmokų plane, kai netaikomas 34 straipsnis, jis turi:

a) apskaitoje parodyti jam priklausančią proporcingą apibrėžtųjų išmokų prievolės, plano turto ir su planu susijusių sąnaudų dalį taip pat, kaip tvarkydamas bet kurio kito apibrėžtųjų išmokų plano apskaitą; ir

b) atskleisti 135–148 straipsniuose (išskyrus 148 straipsnio d punktą) reikalaujamą informaciją.

34 Jei nepakanka informacijos, kad jungtiniam darbdavių apibrėžtųjų išmokų planui būtų galima taikyti apibrėžtųjų išmokų apskaitą, ūkio subjektas turi:

a) plano apskaitą tvarkyti pagal 51 ir 52 straipsnius taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas; ir

b) atskleisti 148 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

35 Apibrėžtųjų įmokų jungtinio darbdavių plano pavyzdys:

a) planas finansuojamas pagal einamojo finansavimo principą: nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tą patį laikotarpį, išmokėti, o būsimos išmokos, uždirbtos per einamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų; ir

b) išmokos darbuotojams nustatomos pagal jų tarnybos trukmę, ir plane dalyvaujantys ūkio subjektai realiai negali pasitraukti iš plano nesumokėję įmokos už išmokas, uždirbtas darbuotojų iki pasitraukimo dienos. Pagal tokį planą ūkio subjektas patiria aktuarinę riziką: jei galutinė išmokų, uždirbtų iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, kaina yra didesnė, nei buvo tikėtasi, ūkio subjektas turi padidinti savo įmokas arba įtikinti darbuotojus sutikti su mažesnėmis išmokomis. Todėl toks planas yra apibrėžtųjų išmokų planas.

36 Jei pakanka informacijos apie jungtinį darbdavių apibrėžtųjų išmokų planą, ūkio subjektas apskaitoje parodo jam priklausančią apibrėžtųjų išmokų prievolės, plano turto ir su planu susijusių išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, išlaidų proporcingą dalį taip pat, kaip apskaitytų bet kurį kitą apibrėžtųjų išmokų planą. Tačiau kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali nesugebėti apskaitos reikmėms pakankamai tiksliai nustatyti jam tenkančios plano finansinės būklės ir rezultatų dalies. Taip gali atsitikti, jei:

a) plane dalyvaujantiems ūkio subjektams kyla aktuarinė rizika, susijusi su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais, todėl nėra nuoseklaus ir patikimo pagrindo, pagal kurį būtų galima paskirstyti prievolę, plano turtą ir sąnaudas atskiriems plane dalyvaujantiems ūkio subjektams; arba

▼M31

b) ūkio subjektas negauna pakankamai informacijos apie planą, kad būtų tenkinami šio standarto reikalavimai.

Tokiais atvejais ūkio subjektas apskaito planą taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas, ir atskleidžia informaciją, kurią reikalaujama atskleisti 148 straipsnyje.

37 Gali būti sudarytas sutartimi įformintas jungtinio darbdavių plano dalyvių susitarimas, kuriame nustatoma, kaip plano pelnas (arba finansuojamas lėšų trūkumas) bus paskirstytas dalyviams. Jungtinio darbdavių plano dalyvis su tokiu susitarimu, tvarkantis plano apskaitą pagal 34 straipsnį taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas, turi pripažinti turtą arba įsipareigojimą, kuris atsiranda dėl sutartimi įforminto susitarimo, ir susijusias pajamas arba sąnaudas pelnu arba nuostoliais.

37 straipsnio taikymo pavyzdys([1])

Ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtųjų išmokų plane, kurio vertinimai pagal 19-ąjį TAS nerengiami. Todėl jis tvarko plano apskaitą taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas. Finansavimo vertinimas ne pagal 19-ąjį TAS rodo, kad pagal planą yra 100 mln. PV trūkumas. Pagal planą sutartimi su plane dalyvaujančiais darbdaviais patvirtintas įnašų tvarkaraštis, kad per artimiausius penkerius metus būtų panaikintas trūkumas. Bendri ūkio subjekto įnašai pagal sutartį yra 8 mln. PV.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą mokėti įnašus, pakoreguotus pagal pinigų laiko vertę, ir lygiavertes sąnaudas pelnu arba nuostoliais.

38 Jungtiniai darbdavių planai skiriasi nuo grupės administruojamų planų. Grupės administruojamas planas sudaromas tik atskiriems darbdavių planams sujungti tam, kad šie darbdaviai galėtų sujungti savo turtą investavimo tikslais ir sumažintų investicijų valdymo ir administravimo išlaidas, tačiau atskirų darbdavių įsipareigojimai savo darbuotojams yra skirtingi. Dėl grupės administruojamų planų nekyla specifinių apskaitos problemų, nes lengvai gaunama informacija, leidžianti aiškinti juos kaip bet kurį vieno darbdavio planą, ir tokie planai dalyvaujantiems ūkio subjektams nekelia aktuarinės rizikos, susijusios su dabartiniais ir buvusiais kitų ūkio subjektų darbuotojais. Pagal šiame standarte nustatytas apibrėžtis ūkio subjektas grupės administruojamą planą privalo priskirti apibrėžtųjų įmokų planams arba apibrėžtųjų išmokų planams, atsižvelgdamas į plano sąlygas (įskaitant visas konstruktyvias prievoles, neįtrauktas į oficialias sąlygas).

39 Nustatydamas, kada reikia pripažinti ir kaip vertinti įsipareigojimą, susijusį su jungtinio darbdavių apibrėžtųjų išmokų plano užbaigimu arba savo pasitraukimu iš tokio plano, ūkio subjektas taiko 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼M31

Apibrėžtųjų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams

40 Apibrėžtųjų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams, pavyzdžiui, patronuojančiajai įmonei ir jos patronuojamosioms įmonėms, nėra jungtiniai darbdavių planai.

41 Tokiame plane dalyvaujantis ūkio subjektas turi gauti informaciją apie visą planą, įvertintą pagal šį standartą remiantis prielaidomis, kurios taikomos visam planui. Jeigu yra sutartimi įformintas susitarimas ar apskaitos politika, pagal kurią atskiri grupės ūkio subjektai padengia grynąsias viso plano apibrėžtųjų išmokų sąnaudas, nustatytas pagal šį standartą, ūkio subjektas savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti taip padengiamas grynąsias apibrėžtųjų išmokų sąnaudas. Jei tokio susitarimo ar politikos nėra, grynosios apibrėžtųjų išmokų sąnaudos turi būti pripažįstamos tos grupės ūkio subjekto, kuris teisėtai subsidijuoja planą, atskirose finansinėse ataskaitose. Kiti grupės ūkio subjektai savo atskirose finansinėse ataskaitose turi pripažinti sąnaudas, lygias jų įmokoms, mokamoms per atitinkamą laikotarpį.

42 Dalyvavimas tokiame plane yra susijusios šalies sandoris su kiekvienu atskiru grupės ūkio subjektu. Todėl ūkio subjektas savo atskirose ar individualiose finansinėse ataskaitose atskleidžia 149 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

Valstybės planai

43 Ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti valstybės planą taip pat, kaip ir jungtinį darbdavių planą (žr. 32–39 straipsnius).

44 Teisės aktuose nustatomi valstybės planai apima visus ūkio subjektus (arba visus tam tikros kategorijos, pavyzdžiui, tam tikros ūkio šakos, ūkio subjektus). Juos tvarko nacionalinės ar vietos valdžios institucijos arba kuri kita įstaiga (pavyzdžiui, nepriklausoma agentūra, įsteigta specialiai šiam tikslui), kurios ataskaitas teikiantis ūkio subjektas nekontroliuoja ir kuriai jis nedaro įtakos. Kai kuriuose ūkio subjektų kuriamuose planuose numatomos ir privalomos išmokos, pakeičiančios išmokas, kurias priešingu atveju padengtų valstybės planas, ir papildomos savo noru mokamos išmokos. Tokie planai nėra valstybės planai.

45 Valstybės planas gali būti apibrėžtųjų išmokų arba apibrėžtųjų įmokų planas – tai priklauso nuo plane numatytos ūkio subjekto prievolės. Daugelis valstybės planų finansuojami einamojo finansavimo principu: nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms per tą patį laikotarpį; būsimos išmokos, uždirbtos per einamąjį laikotarpį, bus išmokėtos iš būsimų įmokų. Vis dėlto daugelyje valstybės planų nenumatoma teisinė ar konstruktyvi ūkio subjektų prievolė mokėti šias būsimas išmokas: vienintelė ūkio subjekto prievolė yra mokėti įmokas tada, kai jos tampa mokėtinos, o jei ūkio subjekte valstybės plano nariai nebedirba, jis nebeprivalo mokėti išmokų, kurias jo paties darbuotojai uždirbo ankstesniais metais. Todėl valstybės planai paprastai yra apibrėžtųjų įmokų planai. Tačiau kai valstybės planas yra apibrėžtųjų išmokų planas, ūkio subjektas turi taikyti 32–39 straipsnius.

▼M31

Apdraustos išmokos

46 Ūkio subjektas gali mokėti draudimo įmokas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planui finansuoti. Ūkio subjektas tokį planą laiko apibrėžtųjų įmokų planu, nebent jis turėtų (tiesiogiai arba netiesiogiai pagal planą) teisinę ar konstruktyvią prievolę:

a) tiesiogiai mokėti darbuotojams išmokas tada, kai jos tampa mokėtinos; arba

b) mokėti papildomas sumas, jei draudikas nesumoka visų būsimų išmokų darbuotojams, susijusių su darbuotojo tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Jei ūkio subjektas turi tokią teisinę ar konstruktyvią prievolę, jis turi laikyti planą apibrėžtųjų išmokų planu.

47 Draudimo liudijimu apdraustos išmokos neprivalo turėti tiesioginio ar savaiminio ryšio su ūkio subjekto prievole mokėti išmokas darbuotojams. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planuose, į kuriuos įeina draudimo liudijimai, apskaita ir finansavimas atskiriami taip pat, kaip ir kituose finansavimo planuose.

48 Jei ūkio subjektas finansuoja išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, prievolę mokėdamas už draudimo liudijimą, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko teisinę ar konstruktyvią prievolę (tiesiogiai ar netiesiogiai pagal planą, pagal būsimų draudimo įmokų nustatymo mechanizmą ar per susijusios šalies santykį su draudiku), draudimo įmokų mokėjimas nėra susitarimas dėl apibrėžtųjų įmokų. Vadinasi, ūkio subjektas:

a) apskaitoje parodo sąlygas atitinkantį draudimo liudijimą kaip plano turtą (žr. 8 straipsnį); ir

b) pripažįsta kitus draudimo liudijimus kaip teises į kompensaciją (jei liudijimai atitinka 116 straipsnyje nustatytą kriterijų).

49 Jei draudimo liudijimas išduotas tam tikro plano dalyvio ar plano dalyvių grupės vardu ir ūkio subjektas pagal liudijimą neturi jokios teisinės ar konstruktyvios prievolės padengti atsirandantį nuostolį, ūkio subjektas neturi prievolės mokėti išmokas darbuotojams ir už išmokų mokėjimą atsako tik draudikas. Nustatytų įmokų mokėjimas pagal tokias sutartis iš esmės yra prievolės mokėti išmokas darbuotojams įvykdymas, o ne investicija šiai prievolei įvykdyti. Taigi ūkio subjektas nebeturi nei turto, nei įsipareigojimo. Todėl ūkio subjektas aiškina tokius mokėjimus kaip įmokas pagal apibrėžtųjų įmokų planą.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲJŲ ĮMOKŲ PLANAI

50 Apibrėžtųjų įmokų planų apskaita yra paprasta, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto prievolė kiekvieną laikotarpį priklauso nuo už tą laikotarpį mokėtinos sumos. Todėl prievolei ar sąnaudoms įvertinti nereikia aktuarinių prielaidų ir negali susidaryti aktuarinis pelnas ar nuostoliai. Be to, prievolės vertinamos netaikant diskontavimo, išskyrus atvejus, kai visos prievolės neturi būti įvykdytos per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

▼M31

Pripažinimas ir vertinimas

51 Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą ūkio subjekte, įmoką už darbą, mokėtiną pagal apibrėžtųjų įmokų planą, ūkio subjektas turi pripažinti:

a) įsipareigojimu (sukauptosiomis sąnaudomis), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą sumą. Jei sumokėta įmoka viršija įmoką, mokėtiną už darbą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, ūkio subjektas turi pripažinti šį perviršį turtu (iš anksto apmokėtomis sąnaudomis) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus;

b) sąnaudomis, nebent kitame TFAS būtų reikalaujama arba leidžiama įtraukti įmoką į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS).

52 Jei įmokos pagal apibrėžtųjų įmokų planą neturi būti visiškai sumokėtos per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos taikant 83 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

Atskleidimas

53 Ūkio subjektas turi atskleisti sumą, pripažintą sąnaudomis pagal apibrėžtųjų įmokų planus.

54 Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie pagrindinių vadovaujančių darbuotojų įmokas į apibrėžtųjų įmokų planus.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKUI: APIBRĖŽTŲJŲ IŠMOKŲ PLANAI

55 Apibrėžtųjų išmokų planų apskaita yra sudėtinga, nes prievolei ir sąnaudoms vertinti reikalingos aktuarinės prielaidos ir yra aktuarinio pelno bei nuostolių tikimybė. Be to, prievolės vertinamos diskontuojant, nes jos gali būti įvykdytos praėjus daugeliui metų po to, kai darbuotojai atliko susijusį darbą.

Pripažinimas ir vertinimas

56 Apibrėžtųjų išmokų planai gali būti nefinansuojami arba visiškai ar iš dalies finansuojami ūkio subjekto (kartais jo darbuotojų) įmokomis į ūkio subjektą arba fondą, kuris yra teisiškai atskirtas nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir iš kurio mokamos išmokos darbuotojams. Finansuojamų išmokų mokėjimas suėjus terminui priklauso ne tik nuo fondo finansinės būklės ir investicinių rezultatų, bet ir nuo ūkio subjekto gebėjimo (ir noro) padengti esamą fondo turto trūkumą. Todėl ūkio subjektas iš esmės prisiima įsipareigojimą dėl aktuarinės ir investicinės rizikos, susijusios su planu. Taigi apibrėžtųjų išmokų plane pripažintos sąnaudos nebūtinai lygios už laikotarpį mokėtinų įmokų sumai.

▼M66

57 Ūkio subjektas apibrėžtųjų išmokų planų apskaitą vykdo tokiais etapais:

▼M31

a) nustato trūkumą arba perteklių. Šiuo tikslu:

▼M31

i) pagal aktuarinę metodiką taiko planuojamo sąlyginio vieneto metodą, siekdamas patikimai apskaičiuoti galutines savo išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais į savo darbą einamuoju ir ankstesniais laikotarpiais, sąnaudas (žr. 67–69 straipsnius). Tam ūkio subjektas turi nustatyti, kiek išmokų yra priskirtina einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (žr. 70–74 straipsnius), ir apskaičiuoti (įvertinti aktuarines prielaidas) demografinius (tokius, kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) bei finansinius (tokius, kaip būsimas atlyginimų ir medicinos išlaidų augimas) kintamuosius, turėsiančius įtakos išmokų sąnaudoms (žr. 75–98 straipsnius);

ii) diskontuoja tą išmoką, siekdamas nustatyti apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinę vertę ir einamąją paslaugų savikainą (žr. 67–69 ir 83–86 straipsnius);

iii) iš apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės atima bet kokio esamo plano turto tikrąją vertę (žr. 113–115 straipsnius);

b) nustato grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) dydį kaip pagal a punktą nustatyto trūkumo arba pertekliaus sumą, pakoreguotą pagal bet kokį grynojo apibrėžtųjų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikį (žr. 64 straipsnį);

▼M66

c) nustato sumas, kurios turi būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais:

i) einamąją paslaugų savikainą (žr. 70–74 ir 122A straipsnius);

▼M31

ii) visą anksčiau suteiktų paslaugų savikainą ir bet kokį plano įvykdymo pelną arba nuostolius (žr. 99–112 straipsnius);

iii) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius);

d) pakartotinai įvertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą), kuris turi būti pripažintas kitose bendrosiose pajamose, įskaitant:

i) aktuarinį pelną ir nuostolius (žr. 128 ir 129 straipsnius);

ii) plano turto grąžą, išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 130 straipsnį); ir

iii) bet kokį turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą (žr. 64 straipsnį), neatsižvelgdamas į grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas.

Jei ūkio subjektas turi kelis apibrėžtųjų išmokų planus, kiekvienam reikšmingam planui jis taiko šias procedūras atskirai.

58 Ūkio subjektas turi pakankamai tiksliai nustatyti grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) vertę, kad finansinėse ataskaitose pripažintos sumos iš esmės nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼M31

59 Šiame standarte rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad ūkio subjektas pasitelktų kvalifikuotą aktuarą visoms reikšmingoms išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, prievolėms vertinti. Praktiškai ūkio subjektas gali paprašyti, kad kvalifikuotas aktuaras atliktų išsamų tokios prievolės vertinimą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Vis dėlto tokio vertinimo rezultatai tikslinami atsižvelgiant į visus reikšmingus sandorius ir kitus reikšmingus aplinkybių pasikeitimus (įskaitant rinkos kainų ir palūkanų normų pasikeitimus) iki pat ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

60 Kai kuriais atvejais gali būti laikomi patikimais įverčiai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai, artimi šiame standarte parodytiems detaliems skaičiavimams.

Konstruktyvios prievolės apskaita

61 Ūkio subjektas turi įtraukti į apskaitą ne tik savo teisines prievoles pagal apibrėžtųjų išmokų plano oficialias sąlygas, bet ir visas konstruktyvias prievoles, kylančias iš ūkio subjekto neoficialios praktikos. Neoficialioje praktikoje konstruktyvi prievolė gali atsirasti tada, kai ūkio subjektas neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvios prievolės pavyzdys yra atvejis, kai ūkio subjekto neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jo ir darbuotojų santykiams.

62 Apibrėžtųjų išmokų plano oficialiomis sąlygomis ūkio subjektui gali būti leidžiama panaikinti savo prievolę pagal planą. Vis dėlto paprastai ūkio subjektui sunku panaikinti savo prievolę pagal planą (nesumokėjus išmokų), jei jis nori išlaikyti darbuotojus. Todėl jei nėra prieštaraujančių įrodymų, išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, apskaitoje daroma prielaida, kad dabar žadamas išmokas ūkio subjektas mokės ir likusį darbuotojų darbo laiką.

Finansinės būklės ataskaita

63 Ūkio subjektas grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) turi pripažinti finansinės būklės ataskaitoje.

64 Kai pagal ūkio subjekto apibrėžtųjų išmokų planą susidaro perteklius, jis turi vertinti grynąjį apibrėžtųjų išmokų turtą mažesniąja iš šių verčių:

a) pagal apibrėžtųjų išmokų planą susidaręs perteklius; ir

b) turto viršutinė riba, nustatyta taikant 83 straipsnyje nurodytą diskonto normą.

65 Grynasis apibrėžtųjų išmokų turtas gali atsirasti tada, kai apibrėžtųjų išmokų planas buvo per daug finansuojamas arba kai gaunamas aktuarinis pelnas. Ūkio subjektas tokiais atvejais pripažįsta grynąjį apibrėžtųjų išmokų turtą, nes:

a) jis kontroliuoja išteklius, kurie suteikia galimybę panaudoti perteklių būsimai naudai gauti;

b) ta kontrolė yra praeities įvykių (ūkio subjekto sumokėtų įmokų ir darbuotojo atlikto darbo) rezultatas; ir

c) ūkio subjektas gali gauti būsimą ekonominę naudą, kai sumažinamos būsimos įmokos arba piniginės lėšos grąžinamos tiesiogiai ūkio subjektui ar netiesiogiai į kitą planą, kuriame trūksta lėšų. Turto viršutinė riba yra tos būsimos naudos dabartinė vertė.

▼M31

Pripažinimas ir vertinimas: apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinė vertė ir einamoji paslaugų savikaina

66 Galutinėms apibrėžtųjų išmokų plano sąnaudoms gali turėti įtakos daug kintamųjų, pavyzdžiui, galutiniai atlyginimai, darbuotojų kaita ir mirtingumas, darbuotojų įmokos ir medicinos išlaidų tendencijos. Galutinės plano sąnaudos yra neaiškios ir manoma, kad neaiškumas išliks ilgai. Kad būtų galima įvertinti prievolių, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, būtina:

a) taikyti aktuarinio vertinimo metodą (žr. 67–69 straipsnius);

b) priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams (žr. 70–74 straipsnius); ir

c) daryti aktuarines prielaidas (žr. 75–98 straipsnius).

Aktuarinio vertinimo metodas

67 Savo apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinei vertei ir atitinkamai einamajai paslaugų savikainai (prireikus – anksčiau suteiktų paslaugų savikainai) nustatyti ūkio subjektas taiko planuojamo sąlyginio vieneto metodą.

68 Taikant planuojamo sąlyginio vieneto metodą (kartais vadinamą tarnybos metais sukauptų išmokų metodu ar išmokų ir tarnybos metų metodu) daroma prielaida, kad kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia teisę gauti papildomą išmokos vienetą (žr. 70–74 straipsnius), ir prieš apskaičiuojant galutinę prievolę kiekvienas vienetas įvertinamas atskirai (žr. 75–98 straipsnius).

68 straipsnio taikymo pavyzdys

Baigus tarnybą, išmokama vienkartinė išmoka, lygi 1 proc. galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. Pirmais metais atlyginimas yra 10 000 PV ir daroma prielaida, kad jis kasmet didės po 7 proc. (sudėtinis procentas). Taikoma 10 proc. metinė diskonto norma. Pateikiamoje lentelėje parodyta, kaip didėja prievolė darbuotojui, kuris turėtų išeiti iš darbo 5-ųjų metų pabaigoje, darant prielaidą, kad aktuarinės prielaidos išliks nepakitusios. Kad būtų paprasčiau, šiame pavyzdyje neatsižvelgiama į papildomą koregavimą, kuris reikalingas siekiant parodyti tikimybę, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo anksčiau ar vėliau, nei numatyta.

Metai	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	PV	*PV*	*PV*	*PV*	*PV*
Įmoka priskiriama:					
— *ankstesniems metams*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *einamiesiems metams (1 % galutinio atlyginimo)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *einamiesiems ir ankstesniems metams*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Pradinė prievolė	—	*89*	*196*	*324*	*476*
10 % palūkanos	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Einamoji paslaugų savikaina	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Galutinė prievolė	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼M31

Pastabos.

1 Pradinė prievolė yra išmokų, priskirtų ankstesniems metams, dabartinė vertė.

2 Einamoji paslaugų savikaina yra išmokų, priskirtų einamiesiems metams, dabartinė vertė.

3 Galutinė prievolė yra išmokų, priskirtų einamiesiems ir ankstesniems metams, dabartinė vertė.

69 Ūkio subjektas diskontuoja visą prievolės, susijusios su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikui, sumą, net jei šios prievolės dalies įvykdymo terminas sueina per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams

70 Ūkio subjektas, apskaičiuodamas savo apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą, o prireikus – ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą, išmoką priskiria tarnybos laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei dėl darbuotojo tarnybos vėlesniais metais reikės mokėti daug didesnes išmokas nei ankstesniais metais, ūkio subjektas turi paskirstyti išmoką tiesiogiai proporcingu metodu:

a) nuo tos dienos, kurią darbuotojo tarnyba pirmą kartą suteikia teisę gauti išmokas pagal planą (neatsižvelgiant į tai, ar išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos, ar ne), iki

b) dienos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės gauti didelių papildomų išmokų sumų pagal planą, nebent jos susijusios su tolesniu atlyginimo didėjimu.

71 Pagal planuojamo sąlyginio vieneto metodą ūkio subjektas turi priskirti išmoką einamajam laikotarpiui (kad būtų galima apskaičiuoti einamąją paslaugų savikainą) ir einamajam bei ankstesniems laikotarpiams (kad būtų galima apskaičiuoti apibrėžtųjų išmokų prievolių dabartinę vertę). Ūkio subjektas priskiria išmoką laikotarpiams, kada atsirado prievolė mokėti išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui. Ši prievolė atsiranda, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, kurias ūkio subjektas numato mokėti būsimais ataskaitiniais laikotarpiais. Aktuarinėmis metodikomis ūkio subjektas gali įvertinti šią prievolę pakankamai patikimai, kad būtų galima pagrįstai pripažinti įsipareigojimą.

71 straipsnio taikymo pavyzdžiai

1 Apibrėžtųjų išmokų plane numatyta vienkartinė 100 PV dydžio išmoka, mokama darbuotojui išeinant į pensiją už kiekvienus tarnybos metus.

Kiekvieniems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė 100 PV vertė. Apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė yra 100 PV dabartinė vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Jeigu išmoka turi būti sumokėta iš karto darbuotojui išeinant iš darbo, einamoji paslaugų savikaina ir apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė nustatoma atsižvelgiant į datą, kurią, kaip numatoma, darbuotojas išeis iš darbo. Taigi dėl diskontavimo poveikio jos yra mažesnės nei sumos, kurios būtų gautos, jei darbuotojas išeitų iš darbo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

▼**M31**

2 Plane numatyta mėnesio pensija, sudaranti 0,2 proc. galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus. Pensija mokama nuo 65 metų amžiaus.

Kiekvieniems tarnybos metams priskiriama įmoka, lygi dabartinei mėnesio pensijos, sudarančios 0,2 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertei numatomo išėjimo į pensiją dieną. Pensija mokėtina nuo numatomo išėjimo į pensiją dienos iki mirties dienos. Einamoji paslaugų savikaina yra dabartinė tos išmokos vertė. Apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė yra mėnesinių pensijos mokėjimų, sudarančių 0,2 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, dabartinė vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Einamoji paslaugų savikaina ir apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė diskontuojamos, nes pensijos pradedamos mokėti nuo 65 metų amžiaus.

72 Dėl darbuotojo tarnybos atsiranda prievolė pagal apibrėžtųjų išmokų planą netgi tada, kai išmokas lemia būsimas darbas (kitaip tariant, jos nėra privalomos mokėti). Dėl darbuotojo tarnybos iki privalomo mokėjimo datos atsiranda konstruktyvi prievolė, nes kiekvieno tolesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būsimo darbo, kurį darbuotojas turi atlikti prieš įgydamas teisę į išmoką, apimtis mažėja. Ūkio subjektas, vertindamas apibrėžtųjų išmokų prievolę, atsižvelgia į tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali neįvykdyti privalomo mokėjimo reikalavimų. Be to, nors kai kurios iš išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, pavyzdžiui, išmokos sveikatos priežiūrai, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, tampa mokėtinos tik tada, jeigu įvyksta tam tikras įvykis, kai darbuotojas jau nebedirba, prievolė atsiranda darbuotojui dar atliekant darbą, kuris suteikia teisę į išmoką tam įvykiui įvykus. Tam tikro įvykio tikimybė turi įtakos prievolės vertinimui, tačiau nenulemia prievolės buvimo.

72 straipsnio taikymo pavyzdžiai

1 Pagal planą mokama 100 PV dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti po 10 tarnybos metų.

Kiekvieniems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka. Kiekvienais iš pirmųjų 10 metų einamoji paslaugų savikaina ir prievolės dabartinė vertė atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti 10 metų.

2 Pagal planą mokama 100 PV dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus, neįskaitant tarnybos iki 25 metų amžiaus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti iš karto.

Tarnybai iki 25 metų amžiaus išmoka nepriskiriama, nes tarnyba iki šio amžiaus nesuteikia teisės į išmokas (su išlyga ar be išlygos). Kiekvieniems kitiems metams priskiriama 100 PV dydžio išmoka.

73 Prievolė didėja iki datos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į didelę papildomų išmokų sumą. Todėl visa išmoka priskiriama laikotarpiams, pasibaigiantiems tą dieną ar iki jos. Išmoka priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais suteiks teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais, ūkio subjektas išmoką turi paskirstyti tiesiogiai proporcingai iki dienos, kurią tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į didelę papildomų išmokų sumą. Taip yra todėl, kad darbuotojo tarnyba per visą laikotarpį galiausiai nulems didesnes išmokas.

▼M31

73 straipsnio taikymo pavyzdžiai

1 Pagal planą mokama vienkartinė 1 000 PV dydžio išmoka, į kurią darbuotojas įgyja teisę išdirbęs 10 metų. Už vėlesnę tarnybą papildoma išmoka nenustatyta.

Kiekvieniems iš pirmųjų 10 metų priskiriama 100 PV (1 000 PV padalijus iš 10) dydžio išmoka.

Einamoji paslaugų savikaina per kiekvienus iš pirmųjų 10 metų atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų. Vėlesniems metams išmoka nepriskiriama.

2 Pagal planą mokama vienkartinė 2 000 PV dydžio išėjimo į pensiją išmoka visiems darbuotojams, kurie dar dirba būdami 55 metų amžiaus ir yra išdirbę 20 metų arba kurie dar dirba būdami 65 metų, neatsižvelgiant į jų tarnybos trukmę.

Darbuotojams, atėjusiems dirbti į ūkio subjektą iki 35 metų amžiaus, tarnyba pirmą kartą suteikia teisę į išmokas pagal planą, kai jiems yra 35 metai (darbuotojas galėtų išeiti iš darbo būdamas 30 metų ir sugrįžti būdamas 33 metų ir tai neturės įtakos išmokų sumai ar mokėjimo laikui). Šios išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos. Tarnyba po 55 metų amžiaus taip pat nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 PV padalijus iš 20) už kiekvienus metus nuo 35 iki 55 metų amžiaus.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 35–45 metų amžiaus, už ilgesnę nei dvidešimties metų tarnybą neskiriama didelių papildomų išmokų. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 100 PV dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus iš 20 pirmųjų tarnybos metų.

Darbuotojams, atėjusiems į ūkio subjektą 55 metų amžiaus, ilgesnė nei 10 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Šiems darbuotojams ūkio subjektas skiria 200 PV dydžio išmoką (2 000 PV padalijus iš 10) už kiekvienus iš 10 pirmųjų tarnybos metų.

Visų darbuotojų einamoji paslaugų savikaina ir prievolės dabartinė vertė atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti reikiamo laikotarpio.

3 Pagal sveikatos priežiūros pasibaigus tarnybos laikui planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 40 proc. medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau kaip 10, bet mažiau kaip 20 metų, ir 50 proc. šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

Pagal plano išmokų formulę ūkio subjektas skiria 4 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (40 proc. padalijus iš 10) kiekvieniems iš 10 pirmųjų metų ir 1 proc. (10 padalijus iš 10) kiekvieniems iš antrojo dešimtmečio metų. Einamoji paslaugų savikaina kiekvienais metais atitinka tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti laikotarpio, reikalingo daliai išmokų ar visoms joms uždirbti. Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

4 Pagal sveikatos priežiūros pasibaigus tarnybos laikui planą jau nedirbančiam darbuotojui atlyginama 10 proc. medicinos išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau kaip 10, bet mažiau kaip 20 metų, ir 50 % šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

▼**M31**

Tarnyba vėlesniais metais suteikia teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais. Todėl tiems darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išdirbs 20 ar daugiau metų, ūkio subjektas skiria išmoką tiesiogiai proporcingu metodu pagal 71 straipsnį. Ilgesnė nei 20 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Todėl išmoka, priskiriama kiekvieniems iš 20 pirmųjų metų, sudaro 2,5 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės (50 proc. padalijus iš 20).

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš ūkio subjekto išdirbę 10–20 metų, kiekvienais iš 10 pirmųjų metų skiriama išmoka sudaro 1 proc. dabartinės numatomų medicinos išlaidų vertės.

Šiems darbuotojams ūkio subjektas neskiria išmokų už laikotarpį nuo dešimtųjų metų pabaigos iki numatomo išėjimo iš darbo dienos.

Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

74 Jei išmokos suma sudaro pastovią galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus dalį, atlyginimo padidėjimas ateityje turės įtakos sumai, kuri reikalinga prievolei už tarnybą iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos įvykdyti, tačiau nesukurs papildomos prievolės. Todėl:

a) pagal 70 straipsnio b punktą atlyginimo padidėjimas nelemia papildomų išmokų, net jei išmokų suma ir priklauso nuo galutinio atlyginimo; ir

b) kiekvienam laikotarpiui priskiriama išmokų suma sudaro pastovią atlyginimo, su kuriuo išmoka susieta, dalį.

74 straipsnio taikymo pavyzdys

Darbuotojai turi teisę į išmoką, sudarančią 3 proc. galutinio atlyginimo, už kiekvienus tarnybos metus iki 55 metų amžiaus.

Išmoka, sudaranti 3 proc. apskaičiuoto galutinio atlyginimo, priskiriama kiekvieniems metams, kol darbuotojui sukaks 55 metai. Nuo šios datos tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas pagal planą. Už tarnybą nuo šio amžiaus išmokos nebeskiriamos.

Aktuarinės prielaidos

75 Aktuarinės prielaidos turi būti nešališkos ir tarpusavyje suderinamos.

76 Aktuarinės prielaidos yra geriausias ūkio subjekto kintamųjų, kurie nulems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, galutines sąnaudas, įvertinimas. Aktuarinės prielaidos yra šios:

a) demografinės prielaidos, rodančios būsimas dabartinių ir buvusių darbuotojų (ir jų išlaikytinių), turinčių teisę gauti išmokas, savybes. Demografinės prielaidos susijusios su:

i) mirtingumu (žr. 81 ir 82 straipsnius);

ii) darbuotojų kaita, nedarbingumu ir ankstyvu išėjimu į pensiją;

iii) plano narių ir jų išlaikytinių, turinčių teisę gauti išmokas, dalimi;

iv) plano narių, kurie pasirinks gauti kiekvienos rūšies išmokas pagal plano sąlygas, dalimi; ir

▼M31

v) reikalavimų padengti medicinos išlaidas skaičiumi;

b) finansinės prielaidos, susijusios su:

i) diskonto norma (žr. 83–86 straipsnius);

ii) išmokų dydžiais, išskyrus bet kokias darbuotojams tenkančias išmokų sąnaudas, ir būsimais atlyginimais (žr. 87–95 straipsnius);

iii) išmokų sveikatos priežiūrai atvejais – būsimomis medicinos išlaidomis, įskaitant mokėjimo reikalavimų administravimo išlaidas (t. y. išlaidas, kurios bus patirtos nagrinėjant ir tenkinant mokėjimo reikalavimus, įskaitant teisinius ir draudimo ekspertų mokesčius) (žr. 96–98 straipsnius); ir

iv) mokesčiais, mokėtinais pagal planą nuo įmokų už darbą iki finansinių ataskaitų datos arba nuo išmokų, priklausančių už tą darbą.

77 Aktuarinės prielaidos yra nešališkos, jei jos apgalvotos ir ne per daug konservatyvios.

78 Aktuarinės prielaidos yra tarpusavyje suderinamos, jei jos parodo ekonominius santykius tarp tokių veiksnių kaip infliacija, atlyginimų augimo tempas ir diskonto normos. Pavyzdžiui, darant visas prielaidas, priklausančias nuo tam tikro infliacijos lygio bet kuriuo būsimu laikotarpiu (pavyzdžiui, palūkanų normų ir atlyginimų bei išmokų didėjimo prielaidas), laikoma, kad infliacijos lygis tuo laikotarpiu yra toks pat.

79 Ūkio subjektas nustato nominalią diskonto normą ir kitas finansines prielaidas, nebent realūs (pakoreguoti pagal infliaciją) įverčiai būtų patikimesni, pavyzdžiui, hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis (žr. 29-ąjį TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“), arba jei išmokos indeksuojamos, o indeksuotų obligacijų ta pačia valiuta ir tais pačiais terminais rinka yra stipri.

80 Finansinės prielaidos turi būti grindžiamos ataskaitinio laikotarpio pabaigos dieną esamomis rinkos prognozėmis dėl to laikotarpio, per kurį turi būti įvykdytos prievolės.

Aktuarinės prielaidos: mirtingumas

81 Ūkio subjektas turi daryti prielaidas dėl mirtingumo remdamasis savo geriausiu įvertinimu, koks bus plano narių mirtingumas tiek tarnybos laikotarpiu, tiek jam pasibaigus.

82 Apskaičiuodamas galutines išmokų sąnaudas, ūkio subjektas atsižvelgia į numatomus mirtingumo pokyčius, pavyzdžiui, koreguoja standartines mirtingumo lenteles, atsižvelgdamas į nustatytą mirtingumo rodiklių sumažėjimą.

Aktuarinės prielaidos: diskonto norma

▼M48

83 Norma, taikoma išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimams (ir finansuojamiems, ir nefinansuojamiems) diskontuoti, turi būti nustatoma remiantis rinkos pajamomis iš aukštos kokybės įmonių obligacijų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Kai naudojamos valiutos, kurioms nėra didelės tokių aukštos kokybės įmonių obligacijų rinkos, remiamasi rinkos pajamomis (ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) iš Vyriausybės obligacijų, išreikštų ta valiuta. Įmonių obligacijų ar Vyriausybės obligacijų valiuta ir terminas turi atitikti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, įsipareigojimų valiutą ir terminą.

▼**M31**

84 Viena iš aktuarinių prielaidų, darančių reikšmingą įtaką, yra diskonto norma. Diskonto norma parodo pinigų laiko vertę, bet ne aktuarinę ar investicinę riziką. Be to, diskonto norma neparodo ūkio subjektui būdingos kredito rizikos, kurią patiria ūkio subjekto kreditoriai, ir rizikos, kad realūs rodikliai ateityje gali skirtis nuo aktuarinių prielaidų.

85 Diskonto norma parodo numatomą išmokų mokėjimo laiką. Praktiškai ūkio subjektas dažniausiai tai pasiekia taikydamas vieną diskonto normos svertinį vidurkį, parodantį apskaičiuotą išmokų mokėjimo laiką, sumą ir valiutą, kuria išmokos bus mokamos.

86 Kai kuriais atvejais gali nebūti didelės obligacijų su gana ilgu išpirkimo terminu, atitinkančiu numatomą visų išmokų mokėjimo terminą, rinkos. Tokiais atvejais ūkio subjektas taiko einamąsias atitinkamo termino rinkos normas trumpesnio termino mokėjimams diskontuoti, o diskonto normą ilgesnio termino mokėjimams apskaičiuoja ekstrapoliuodamas einamąsias rinkos normas pagal pajamų kreivę. Bendra apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė neturėtų labai priklausyti nuo diskonto normos, taikomos tai išmokų daliai, kuri mokėtina vėliau, nei sueina įmonių ar vyriausybės obligacijų terminas.

Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicinos išlaidos

87 Ūkio subjektas savo apibrėžtųjų išmokų prievoles turi vertinti taip, kad vertinime būtų parodyta:

a) pagal plano sąlygas numatytos išmokos (arba išmokos, mokėtinos dėl kiekvienos konstruktyvios prievolės, neįeinančios į šias sąlygas) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

b) bet kokie įvertinti būsimi atlyginimų padidinimai, veikiantys mokėtinas išmokas;

c) būsimų išmokų dalies, kurią turės sumokėti darbdavys, bet kokių apribojimų poveikis;

d) darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos, dėl kurių mažėja galutinės ūkio subjekto patiriamos šių išmokų sąnaudos; ir

e) apskaičiuoti būsimi valstybės išmokų dydžio pokyčiai, veikiantys išmokas, mokėtinas pagal apibrėžtųjų išmokų planą, tik jei:

i) tie pokyčiai įvyko iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos arba

ii) ankstesni duomenys arba kiti patikimi įrodymai rodo, kad šios valstybės išmokos kaip nors nuspėjamai keisis, pavyzdžiui, ateityje keičiantis bendram kainų lygiui ar bendram atlyginimų lygiui.

88 Aktuarinės prielaidos atitinka tuos būsimus išmokų pokyčius, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra nustatyti oficialiose plano sąlygose (arba kaip konstruktyvi prievolė, neįeinanti į šias sąlygas). Taip yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui:

a) anksčiau ūkio subjekte išmokos buvo didinamos, pavyzdžiui, siekiant sumažinti infliacijos poveikį, ir nėra požymių, kad ši praktika ateityje keistųsi;

▼M31

b) ūkio subjektas privalo pagal oficialias plano sąlygas (arba konstruktyvią prievolę, neįeinančią į šias sąlygas) ar įstatymus panaudoti pagal planą gautą perteklių plano dalyvių išmokoms (žr. 108 straipsnio c punktą); arba

c) išmokų dydis keičiamas atsižvelgiant į veiklos rezultatų rodiklius ar kitus kriterijus. Pavyzdžiui, plano sąlygose gali būti nustatyta, kad jei plano turto nepakaks, bus mokamos sumažintos išmokos arba darbuotojai turės mokėti papildomas įmokas. Vertinant prievolę remiamasi veiklos rezultatų rodiklių ar kitų kriterijų poveikio geriausiu įvertinimu.

89 Aktuarinės prielaidos nerodo tų būsimų išmokų pokyčių, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nenustatyti oficialiose plano sąlygose (arba kaip konstruktyvi prievolė). Tokie pokyčiai lems:

a) anksčiau suteiktų paslaugų savikainą tiek, kiek dėl jų keisis išmokos už tarnybą iki tokio pasikeitimo; ir

b) einamąją paslaugų savikainą laikotarpiais po pasikeitimo tiek, kiek dėl jų keisis išmokos už tarnybą iki tokio pasikeitimo.

90 Vertinant būsimų atlyginimų padidėjimą atsižvelgiama į infliaciją, darbo stažą, paaukštinimą ir kitus svarbius veiksnius, pavyzdžiui, darbo rinkos pasiūlą ir paklausą.

91 Kai kuriuose apibrėžtųjų išmokų planuose apribotos įmokos, kurias turi mokėti ūkio subjektas. Galutinės išmokų sąnaudos priklauso nuo įmokų apribojimo poveikio. Įmokų apribojimo poveikis nustatomas pagal trumpesnįjį iš šių laikotarpių:

a) numatoma ūkio subjekto veiklos trukmė; ir

b) numatoma plano galiojimo trukmė.

92 Pagal kai kuriuos apibrėžtųjų išmokų planus darbuotojai arba trečiosios šalys turi padengti dalį plano sąnaudų. Darbuotojų įmokomis sumažinamos ūkio subjekto išmokų sąnaudos. Ūkio subjektas įvertina, ar dėl trečiųjų šalių įmokų mažinamos ūkio subjekto mokėtinų išmokų sąnaudos, ar suteikiama teisė į kompensaciją, kaip aprašyta 116 straipsnyje. Darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokos yra arba nustatytos oficialiose plano sąlygose (arba atsiranda dėl konstruktyvios prievolės, neįeinančios į šias sąlygas), arba savanoriškos. Pagal planą sumokėtos savanoriškos darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos mažina paslaugų savikainą.

▼M44

93 Oficialiose plano sąlygose nustatytos darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos mažina paslaugų savikainą (jei yra susietos su tarnyba) arba turi įtakos grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinių vertinimų sumoms (jei jos nėra susietos su tarnyba). Pavyzdžiui, su tarnyba nesusietos įmokos yra tokios įmokos, kurių reikia trūkumui, atsiradusiam dėl plano turto nuostolių arba aktuarinių nuostolių, sumažinti. Jei darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos yra susietos su tarnyba, tos įmokos mažina paslaugų savikainą tokiu būdu:

a) jeigu įmokų suma priklauso nuo tarnybos metų skaičiaus, ūkio subjektas priskiria įmokas tarnybos laikotarpiams taikydamas tokį pat priskyrimo metodą, kokį taikyti reikalaujama 70 straipsnyje bendrosioms išmokoms (t. y. plano įmokų formulę arba tiesiogiai proporcingą metodą); arba

▼M44

b) jeigu įmokų suma nepriklauso nuo tarnybos metų skaičiaus, ūkio subjektui leidžiama tokiomis įmokomis sumažinti paslaugų savikainą tuo laikotarpiu, kuriuo atliktas susijęs darbas. Nuo tarnybos metų skaičiaus nepriklausančios įmokos, pavyzdžiui, yra fiksuota darbuotojo atlyginimo procentinė dalis, fiksuota suma per visą tarnybos laikotarpį arba nuo darbuotojo amžiaus priklausanti suma.

A1 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo nuorodos.

94 Darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokų, priskiriamų tarnybos laikotarpiams pagal 93 straipsnio a punktą, pakeitimai lemia:

a) einamąją ir anksčiau suteiktų paslaugų savikainą (jeigu tie pakeitimai nenustatyti oficialiose plano sąlygose ir nedaromi dėl konstruktyvios prievolės); arba

b) aktuarinį pelną ir nuostolius (jeigu tie pakeitimai nustatyti oficialiose plano sąlygose arba daromi dėl konstruktyvios prievolės).

▼M31

95 Kai kurios išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, yra susietos su kintamaisiais, tokiais kaip valstybės pensijų išmokų ar valstybinės sveikatos priežiūros lygis. Tokių išmokų vertinimas grindžiamas geriausiais tokių kintamųjų įvertinimais, remiantis ankstesniais duomenimis ir kitais patikimais įrodymais.

96 Prielaidose dėl medicinos išlaidų reikia atsižvelgti į numatomus būsimus medicinos paslaugų kainų pokyčius dėl infliacijos ir specifinių medicinos išlaidų pasikeitimų.

97 Vertinant išmokas medicinos išlaidoms, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, reikia daryti prielaidas dėl būsimų mokėjimo reikalavimų dydžio, dažnio ir šių reikalavimų įvykdymo kainos. Ūkio subjektas įvertina būsimas medicinos išlaidas remdamasis savo ankstesnės praktikos duomenimis ir prireikus – papildomais kitų ūkio subjektų, draudimo bendrovių, medicinos paslaugų teikėjų ir kitų šaltinių duomenimis. Vertinant būsimas medicinos išlaidas atsižvelgiama į technologijų pažangos poveikį, naudojimosi sveikatos priežiūros paslaugomis ar jų teikimo pokyčius ir plano dalyvių sveikatos būklės pasikeitimus.

98 Mokėjimo reikalavimų dydis ir dažnis labai priklauso nuo darbuotojų (ir jų išlaikytinių) amžiaus, sveikatos būklės ir lyties, taip pat gali priklausyti ir nuo kitų veiksnių, pavyzdžiui, geografinės padėties. Todėl praeities duomenys koreguojami tiek, kiek gyventojų demografinė struktūra skiriasi nuo gyventojų, kurių praeities duomenys buvo panaudoti, demografinės struktūros. Jie koreguojami ir tada, kai yra patikimų įrodymų, kad praeities tendencijos nebesitęs.

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir plano įvykdymo pelnas bei nuostoliai

▼M66

99 Ūkio subjektas, nustatydamas anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną ar nuostolius, turi pakartotinai įvertinti grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal plano turto dabartinę tikrąją vertę ir dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas), atsižvelgdamas į:

a) pagal planą siūlomas išmokas ir plano turtą prieš plano pakeitimą, sumažinimą ar įvykdymą ir

b) pagal planą siūlomas išmokas ir plano turtą po plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo.

▼**M31**

100 Ūkio subjektas neprivalo skirti anksčiau suteiktų paslaugų savikainos pakeitus planą, anksčiau suteiktų paslaugų savikainos sumažinus planą ir plano įvykdymo pelno arba nuostolių, jei visi šie sandoriai įvykdomi vienu metu. Kai kuriais atvejais planas pirma pakeičiamas, o vėliau įvykdomas, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas pakeičia išmokų pagal planą dydį ir vėliau sumoka visas pakeistąsias išmokas. Tokiais atvejais ūkio subjektas pripažįsta anksčiau suteiktų paslaugų savikainą prieš bet kokį plano įvykdymo pelną arba nuostolius.

101 Planas įvykdomas, pakeičiamas ir sumažinimas tuo pat metu, jei jis nutraukiamas įvykdžius įsipareigojimą ir planas nustoja galioti. Tačiau plano nutraukimas nėra jo įvykdymas, jei jis pakeičiamas nauju planu, pagal kurį teikiamos iš esmės tokios pačios išmokos.

▼**M66**

101A Kai planas pakeičiamas, sumažinamas ar įvykdomas, ūkio subjektas turi pripažinti ir įvertinti bet kokią anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną ar nuostolius pagal 99–101 ir 102–112 straipsnius. Tai darydamas ūkio subjektas neatsižvelgia į turto viršutinės ribos poveikį. Tada ūkio subjektas turi nustatyti turto viršutinės ribos poveikį po plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo ir pripažinti bet kokį to poveikio pasikeitimą pagal 57 straipsnio d punktą.

▼**M31**

Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina

102 Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina yra apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės pasikeitimas pakeitus arba sumažinus planą.

103 Ūkio subjektas pripažįsta anksčiau suteiktų paslaugų savikainą sąnaudomis nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

a) plano pakeitimo arba sumažinimo diena; arba

b) diena, kurią ūkio subjektas pripažįsta susijusias restruktūrizavimo išlaidas (žr. 37-ąjį TAS) arba išeitines išmokas (žr. 165 straipsnį).

104 Planas pakeičiamas, kai ūkio subjektas nustato arba panaikina apibrėžtųjų išmokų planą arba pakeičia išmokas, mokamas pagal esamą apibrėžtųjų išmokų planą.

105 Planas sumažinamas, kai ūkio subjektas reikšmingai sumažina darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių. Planas gali būti mažinamas dėl atskiro įvykio, pavyzdžiui, gamyklos uždarymo, veiklos nutraukimo arba plano nutraukimo ar laikino sustabdymo.

106 Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina gali būti teigiama (kai nustatomos arba pakeičiamos išmokos ir dėl to padidėja apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė) arba neigiama (kai išmokos panaikinamos arba pakeičiamos ir dėl to apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė sumažėja).

107 Jei ūkio subjektas sumažina išmokas, mokėtinas pagal esamą apibrėžtųjų išmokų planą, ir kartu padidina kitas išmokas, mokėtinas pagal planą tiems patiems darbuotojams, ūkio subjektas aiškina šį pakeitimą kaip vienintelį grynąjį pakeitimą.

108 Į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą neįskaičiuojama:

a) faktinio ir anksčiau planuoto atlyginimo padidėjimo skirtumų poveikis prievolei mokėti išmokas už tarnybą ankstesniais metais (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti planuojami atlyginimai);

b) pensijų didinimo, atliekamo savo nuožiūra, per mažas ar per didelis įvertinimas, kai ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę didinti pensijas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti tokie padidinimai);

▼M31

c) išmokų padidėjimo, atsirandančio dėl finansinėse ataskaitose pripažinto aktuarinio pelno arba plano turto grąžos, įvertinimas, jeigu ūkio subjektas pagal oficialias plano sąlygas (ar pagal konstruktyvią prievolę, nenumatytą šiose sąlygose) ar pagal įstatymus privalo naudoti bet kokį plano perteklių plano dalyvių išmokoms, net jei išmokų padidinimas oficialiai dar neįformintas (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes atsirandantis prievolės padidėjimas yra aktuarinis nuostolis, žr. 88 straipsnį); ir

d) privalomų mokėti išmokų (t. y. išmokų, kurios nepriklauso nuo būsimo darbo, žr. 72 straipsnį) padidėjimas, kai, nesant naujų ar padidintų išmokų, darbuotojai atitinka privalomo išmokų mokėjimo reikalavimus (anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nėra, nes ūkio subjektas pripažino apskaičiuotas išmokų sąnaudas einamąja paslaugų savikaina atliekant tarnybą).

Plano įvykdymo pelnas ir nuostoliai

109 Plano įvykdymo pelnas arba nuostoliai yra skirtumas tarp:

a) apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės, nustatytos plano įvykdymo dieną; ir

b) plano įvykdymo kainos, įskaitant bet kokį plano turto perleidimą ir bet kokias su plano įvykdymu susijusias tiesiogines ūkio subjekto išmokas.

110 Ūkio subjektas turi pripažinti apibrėžtųjų išmokų plano įvykdymo pelną arba nuostolius tada, kai planas įvykdomas.

111 Planas įvykdomas tada, kai ūkio subjektas sudaro sandorį, kuriuo panaikinamos visos tolesnės teisinės ar konstruktyvios prievolės dėl dalies ar visų išmokų mokėjimo pagal apibrėžtųjų išmokų planą (išskyrus plano sąlygose numatytą ir į aktuarines prielaidas įtrauktą išmokų mokėjimą darbuotojams arba jų vardu). Pavyzdžiui, reikšmingų darbdavio prievolių pagal planą vienkartinis perleidimas draudimo bendrovei, įsigyjant draudimo liudijimą, yra plano įvykdymas, tačiau vienkartinė piniginė išmoka pagal plano sąlygas šio plano dalyviams mainais į jų teises gauti nustatytas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui, nėra plano įvykdymas.

112 Kartais ūkio subjektas įsigyja draudimo liudijimą siekdamas finansuoti kai kurias arba visas išmokas darbuotojams už dabartinį ir pasibaigusius tarnybos laikotarpius. Tokio liudijimo įsigijimas nėra plano įvykdymas, jei ūkio subjektas lieka teisiškai ar konstruktyviai įsipareigojęs (žr. 46 straipsnį) sumokėti kitas sumas, draudikui neišmokėjus darbuotojams draudimo liudijime nustatytų išmokų. 116–119 straipsniuose nurodoma, kaip turi būti pripažįstamos ir vertinamos apskaitoje plano turtui nepriskiriamos teisės į kompensacijas pagal draudimo liudijimus.

Pripažinimas ir vertinimas: plano turtas

Plano turto tikroji vertė

113 Bet kurio plano turto tikroji vertė išskaičiuojama nustatant trūkumą arba perteklių.

▼**M31**

114 Į plano turtą neįtraukiamos ataskaitas teikiančio ūkio subjekto neįmokėtos į fondą įmokos, taip pat ūkio subjekto išleistos ir fonde laikomos neperleidžiamos finansinės priemonės. Iš plano turto atimami visi fondo įsipareigojimai, nesusiję su išmokomis darbuotojams, pavyzdžiui, su prekyba susijusios ir kitos mokėtinos sumos bei įsipareigojimai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.

115 Jei plano turtas apima sąlygas atitinkančius draudimo liudijimus, kurie tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, tų draudimo liudijimų tikroji vertė apskaičiuojama kaip susijusių prievolių dabartinė vertė (atliekant bet kokį reikiamą sumažinimą, jei ne visas pagal draudimo liudijimus gautinas sumas įmanoma susigrąžinti).

Kompensacijos

116 Tik kai įsitikinama, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas išlaidas, reikalingas apibrėžtųjų išmokų prievolei įvykdyti, ūkio subjektas turi:

a) savo teisę į kompensaciją ataskaitose pripažinti kaip atskirą turtą. Turtą ūkio subjektas turi apskaitoje parodyti tikrąja verte;

b) atskirti ir pripažinti savo teisės į kompensaciją tikrosios vertės pokyčius taip pat, kaip ir plano turto tikrosios vertės pokyčius (žr. 124 ir 125 straipsnius). Apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamosios dalys, pripažįstamos pagal 120 straipsnį, gali būti pripažintos atskaičius sumas, susijusias su teisės į kompensaciją balansinės vertės pasikeitimais.

117 Kartais ūkio subjektas gali reikalauti, kad kita šalis, pavyzdžiui, draudikas, sumokėtų visas apibrėžtųjų išmokų prievolei įvykdyti reikalingas išlaidas ar jų dalį. Sąlygas atitinkantys draudimo liudijimai pagal 8 straipsnyje pateiktą apibrėžtį yra plano turtas. Ūkio subjektas sąlygas atitinkančius draudimo liudijimus apskaitoje rodo taip pat, kaip visą kitą plano turtą, o 116 straipsnis netaikomas (žr. 46–49 ir 115 straipsnius).

118 Kai ūkio subjekto turimas draudimo liudijimas nėra sąlygas atitinkantis draudimo liudijimas, jis nepriskiriamas plano turtui. Tokiais atvejais taikomas 116 straipsnis: ūkio subjektas savo teisę į kompensaciją pagal draudimo liudijimą apskaitoje pripažįsta atskiru turtu ir jo neišskaičiuoja apskaičiuodamas apibrėžtųjų išmokų trūkumą arba perteklių. Pagal 140 straipsnio b punktą ūkio subjektas ataskaitose turi trumpai apibūdinti ryšį tarp teisės į kompensaciją ir susijusios prievolės.

119 Jei teisė į kompensaciją atsiranda pagal draudimo liudijimą, kuris tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal apibrėžtųjų išmokų planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, teisės į kompensaciją tikroji vertė yra susijusios prievolės dabartinė vertė (atitinkamai sumažinta, jeigu neįmanoma gauti visos kompensacijos).

▼M31

Apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamosios dalys

▼M66

120 Ūkio subjektas apskaitoje turi pripažinti apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamąsias dalis, išskyrus tas, kurias kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama įtraukti į turto savikainą:

a) paslaugų savikainą (žr. 66–112 ir 122A straipsnius) pelnu arba nuostoliais;

▼M31

b) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius) pelnu arba nuostoliais; ir

c) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinius vertinimus (žr. 127–130 straipsnius) kitose bendrosiose pajamose.

121 Kituose TFAS reikalaujama įtraukti tam tikras išmokų darbuotojams sąnaudas į tokio turto, kaip atsargos ir nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai, savikainą (žr. 2-ąjį TAS ir 16-ąjį TAS). Visų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, sąnaudos, įtrauktos į tokio turto savikainą, atitinkamai apima 120 straipsnyje išvardytas sudedamąsias dalis.

122 Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai, pripažinti kitose bendrosiose pajamose, vėlesniais laikotarpiais neperkeliami į pelną arba nuostolius. Tačiau ūkio subjektas gali perkelti šias kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sumas nuosavybės dalyje.

▼M66

Einamoji paslaugų savikaina

122A Ūkio subjektas einamąją paslaugų savikainą turi nustatyti naudodamas aktuarines prielaidas, nustatytas metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio einamąją paslaugų savikainą naudodamas aktuarines prielaidas, naudotas grynajam apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą.

▼M31

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynosios palūkanos

▼M66

123 Ūkio subjektas grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas turi nustatyti padaugindamas grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) vertę iš 83 straipsnyje nustatytos diskonto normos.

123A Grynosioms palūkanoms nustatyti pagal 123 straipsnį ūkio subjektas turi naudoti grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) ir diskonto normą, nustatytus metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio grynąsias palūkanas naudodamas:

▼M66

a) grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą), nustatytą pagal 99 straipsnio b punktą; ir

b) diskonto normą, naudotą grynajam apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą.

Taikydamas 123A straipsnį ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į bet kokius dėl įmokų ar išmokų įvykusius grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pokyčius per tą laikotarpį.

▼M31

124 Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas galima laikyti apimančiomis plano turto palūkanų pajamas, apibrėžtųjų išmokų prievolės palūkanų išlaidas ir palūkanas dėl turto viršutinės ribos poveikio, kaip nurodyta 64 straipsnyje.

▼M66

125 Plano turto palūkanų pajamos yra plano turto grąžos sudedamoji dalis ir nustatomos dauginant plano turto tikrąją vertę iš 123A straipsnyje nustatytos diskonto normos. Ūkio subjektas plano turto tikrąją vertę turi nustatyti metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio palūkanų pajamas naudodamas plano turtą, naudotą grynajam apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimui (turtui) pakartotinai įvertinti pagal 99 straipsnio b punktą. Taikydamas 125 straipsnį ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į bet kokius dėl įmokų ar išmokų įvykusius turimo plano turto pokyčius per tą laikotarpį. Plano turto palūkanų pajamų ir plano turto grąžos skirtumas įskaičiuojamas pakartotinai vertinant grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą).

126 Palūkanos dėl turto viršutinės ribos poveikio priskiriamos bendram turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimui ir nustatomos dauginant turto viršutinės ribos poveikį iš 123A straipsnyje nustatytos diskonto normos. Ūkio subjektas turto viršutinės ribos poveikį nustato metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Tačiau, jeigu ūkio subjektas pakartotinai vertina grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą) pagal 99 straipsnį, po plano pakeitimo, sumažinimo arba įvykdymo jis turi nustatyti likusio metinio ataskaitinio laikotarpio palūkanas dėl turto viršutinės ribos poveikio atsižvelgdamas į bet kokius turto viršutinės ribos poveikio, nustatyto pagal 101A straipsnį, pokyčius. Palūkanų dėl turto viršutinės ribos poveikio ir bendrojo turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimo skirtumas įskaičiuojamas pakartotinai vertinant grynąjį apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimą (turtą).

▼**M31**

Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai

127 Grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai apima:

a) aktuarinį pelną ir nuostolius (žr. 128 ir 129 straipsnius);

b) plano turto grąžą (žr. 130 straipsnį), išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 125 straipsnį); ir

c) bet kokį turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimą, išskyrus grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynųjų palūkanų sumas (žr. 126 straipsnį).

128 Aktuarinis pelnas arba nuostoliai gali atsirasti padidėjus ar sumažėjus apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinei vertei dėl aktuarinių prielaidų pakeitimų arba praeities duomenimis paremtų pakeitimų. Aktuarinio pelno arba nuostolių priežastys, pavyzdžiui, būtų šios:

a) neįprastai didelė ar maža darbuotojų kaita, ankstyvas išėjimas į pensiją, mirtingumas, atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) arba medicinos išlaidų padidėjimas;

b) pokyčių poveikis prielaidoms dėl išmokų mokėjimo galimybių;

c) būsimos darbuotojų kaitos, ankstyvo išėjimo į pensiją, mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) arba medicinos išlaidų padidėjimo įverčių pasikeitimo poveikis; ir

d) diskonto normos pasikeitimo poveikis.

129 Aktuarinis pelnas ir nuostoliai neapima apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės pokyčių dėl apibrėžtųjų išmokų plano nustatymo, pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo arba pokyčių pasikeitus išmokoms, mokėtinoms pagal apibrėžtųjų išmokų planą. Tokie pokyčiai įtraukiami į anksčiau suteiktų paslaugų savikainą arba plano įvykdymo pelną arba nuostolius.

130 Nustatydamas plano turto grąžą ūkio subjektas atima plano turto valdymo sąnaudas ir bet kokius mokamus paties plano mokesčius, išskyrus tuos, kurie įtraukti į aktuarines prielaidas apibrėžtųjų išmokų prievolei nustatyti (76 straipsnis). Kitos administracinės sąnaudos iš plano turto grąžos neatimamos.

▼**M31**

Pateikimas

Užskaita

131 Ūkio subjektas turi užskaityti turtą, susijusį su vienu planu, ir įsipareigojimą, susijusį su kitu planu, tik tada, kai jis:

a) turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę naudoti vieno plano perteklių kito plano prievolėms vykdyti; ir

b) ketina vykdyti prievoles grynuoju pagrindu arba realizuoti vieno plano perteklių ir įvykdyti kito plano prievolę vienu metu.

132 Užskaitos kriterijai yra panašūs į 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ finansinėms priemonėms nustatytus kriterijus.

Sąvokų „trumpalaikis“ ir „ilgalaikis“ atskyrimas

133 Kai kurie ūkio subjektai trumpalaikį turtą ir įsipareigojimus atskiria nuo ilgalaikio turto ir įsipareigojimų. Šiame standarte nenurodoma, ar ūkio subjektas turi atskirti trumpalaikes ir ilgalaikes turto ir įsipareigojimų, atsirandančių dėl išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, dalis.

Apibrėžtųjų išmokų sąnaudų sudedamosios dalys

134 120 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų paslaugų savikainą ir grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas pelnu arba nuostoliais. Šiame standarte nenurodoma, kaip ūkio subjektas turėtų pateikti paslaugų savikainą ir grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas. Tas sudedamąsias dalis ūkio subjektas pateikia pagal 1-ąjį TAS.

Atskleidimas

135 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria:

a) paaiškinamos jo apibrėžtųjų išmokų planų ir su jais susijusios rizikos savybės (žr. 139 straipsnį);

b) nustatomos ir paaiškinamos ūkio subjekto finansinėse ataskaitose esančios sumos, atsiradusios dėl jo apibrėžtųjų išmokų planų (žr. 140–144 straipsnius); ir

c) aprašoma, kaip nuo ūkio subjekto apibrėžtųjų išmokų planų gali priklausyti jo būsimų pinigų srautų dydis, laikas ir neapibrėžtumas (žr. 145–147 straipsnius).

136 Siekdamas 135 straipsnyje nustatytų tikslų, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus šiuos dalykus:

a) kiek išsami turi būti informacija, kad būtų tenkinami jos atskleidimo reikalavimai;

b) kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam reikalavimui;

c) kiek reikia apibendrinti arba išskaidyti informaciją; ir

d) ar finansinių ataskaitų naudotojams reikia papildomos informacijos, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.

▼**M31**

137 Jeigu informacijos, atskleidžiamos pagal šį standartą ir kitus TFAS, nepakanka, kad būtų pasiekti 135 straipsnyje nustatyti tikslai, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kuri yra būtina tiems tikslams pasiekti. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pateikti apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinės vertės analizę, kurioje būtų nurodytas prievolės pobūdis, savybės ir rizika. Atskleidžiant tokią informaciją galima išskirti:

a) sumas, mokėtinas aktyviems nariams, nariams, kuriems mokėjimas atidėtas, ir pensininkams;

b) privalomas mokėti išmokas ir sukauptas, bet neprivalomas mokėti išmokas;

c) tam tikromis sąlygomis mokamas išmokas, su būsimu atlyginimų didėjimu siejamas sumas ir kitas išmokas.

138 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar reikia atskirti kai kurią arba visą atskleidžiamą informaciją apie planus arba planų grupes, su kuriais siejama rizika reikšmingai skiriasi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali atskirai atskleisti informaciją apie planus, pasižyminčius viena ar daugiau šių savybių:

a) skirtinga geografinė vietovė;

b) skirtingos savybės, pavyzdžiui, tai gali būti nuo vienodo atlyginimo skaičiuojamų pensijų planai, nuo galutinio atlyginimo skaičiuojamų pensijų planai arba medicinos išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikui, planai;

c) skirtingas reguliavimas;

d) skirtinga segmentų atskaitomybė;

e) skirtingas finansavimas (pavyzdžiui, visiškai nefinansuojami, finansuojami arba iš dalies finansuojami planai).

Apibrėžtųjų išmokų planų ir su jais susijusios rizikos savybės

139 Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

a) informaciją apie savo apibrėžtųjų išmokų planų savybes, įskaitant:

i) pagal planą skiriamų išmokų pobūdį (pavyzdžiui, tai gali būti nuo galutinio atlyginimo skaičiuojamų apibrėžtųjų išmokų planas arba įmokų planas su garantija);

ii) planui taikomos reguliavimo sistemos aprašymą, pavyzdžiui, bet kokius taikomus minimalaus finansavimo reikalavimus ir bet kokį reguliavimo sistemos poveikį planui, kaip antai turto viršutines ribas (žr. 64 straipsnį);

iii) bet kokių kitų ūkio subjekto plano valdymo užduočių aprašymą, pavyzdžiui, su planu dirbančių patikėtinių arba valdybos narių atsakomybę;

b) ūkio subjekto dėl plano patiriamos rizikos aprašą, visų pirma neįprastus, tik šiam ūkio subjektui arba konkrečiam planui būdingus rizikos veiksnius, ir bet kokias reikšmingas rizikos koncentracijas. Pavyzdžiui, jei plano turtas skiriamas daugiausia vienos rūšies investicijoms, kaip antai į nekilnojamąjį turtą, ūkio subjektas dėl plano gali patirti nekilnojamojo turto rinkos rizikos koncentraciją;

c) bet kokių plano pakeitimo, sumažinimo ir įvykdymo atvejų aprašą.

▼M31

Finansinėse ataskaitose pateiktų sumų paaiškinimas

140 Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno iš toliau nurodytų straipsnių (kai tinka) pradinio ir galutinio likučių sutikrinimą:

a) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto), atskirai sutikrindamas:

i) plano turtą;

ii) apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinę vertę;

iii) turto viršutinės ribos poveikį;

b) visų teisių į kompensacijas. Ūkio subjektas taip pat turi aprašyti kiekvienos teisės į kompensaciją ryšį su atitinkama prievole.

141 Atliekant kiekvieną 140 straipsnyje nurodytą sutikrinimą, kai tinka, pateikiami visi šie duomenys:

a) einamoji paslaugų savikaina;

b) palūkanų pajamos arba sąnaudos;

c) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotiniai vertinimai, atskirai parodant:

i) plano turto grąžą, išskyrus b punkte nurodytoms palūkanoms priskiriamas sumas;

ii) aktuarinį pelną ir nuostolius dėl demografinių prielaidų pasikeitimo (žr. 76 straipsnio a punktą);

iii) aktuarinį pelną ir nuostolius dėl finansinių prielaidų pasikeitimo (žr. 76 straipsnio b punktą);

iv) grynojo apibrėžtųjų išmokų turto apribojimo iki to turto viršutinės ribos poveikio pokyčius, išskyrus b punkte nurodytoms palūkanoms priskiriamas sumas. Ūkio subjektas taip pat turi atskleisti, kaip jis nustatė didžiausią gaunamą ekonominę naudą, t. y. ar ta nauda turi būti gauta grąžinamų lėšų forma, ar sumažinus būsimas įmokas, ar abiem būdais;

d) anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir plano įvykdymo pelnas bei nuostoliai. Kaip nustatyta 100 straipsnyje, neprivaloma skirti anksčiau suteiktų paslaugų savikainos nuo plano įvykdymo pelno arba nuostolių, jei tai patiriama vienu metu;

e) užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka;

f) plano įmokos, atskirai parodant darbdavio ir plano dalyvių įmokas;

g) plano išmokos, atskirai parodant išmokėtą sumą kiekvieno plano įvykdymo atveju;

h) verslo jungimų ir perleidimų poveikis.

142 Ūkio subjektas turi išskirstyti tikrąja verte vertinamą plano turtą į grupes pagal to turto pobūdį ir riziką ir kiekvienoje plano turto grupėje papildomai išskirti turtą, turintį kotiruojamą kainą aktyviojoje rinkoje (kaip apibrėžta 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ ([1])), ir turtą, kuris šios kainos neturi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, taip pat atsižvelgdamas į 136 straipsnyje aprašytą informacijos atskleidimo lygį, galėtų išskirti:

a) pinigus ir pinigų ekvivalentus;

([1]) Jeigu ūkio subjektas dar nepradėjo taikyti 13-ojo TFAS, jis gali, kai tinka, remtis 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ 71TN straipsniu arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ (2010 m. spalio mėn.) B.5.4.3 straipsniu.

▼**M31**

b) nuosavybės priemones (suskirstytas pagal ūkio šaką, bendrovės dydį, geografinę padėtį ir t. t.);

c) skolos priemones (suskirstytas pagal emitento pobūdį, kredito kokybę, geografinę padėtį ir t. t.);

d) nekilnojamąjį turtą (suskirstytą pagal geografinę padėtį ir t. t.);

e) išvestines finansines priemones (suskirstytas pagal pagrindinės sutartyje numatytos rizikos rūšis, pavyzdžiui, palūkanų normos sutartys, užsienio valiutos keitimo sutartys, nuosavybės priemonių sutartys, kredito sutartys, ilgaamžiškumo rizikos apsikeitimo sandoriai ir t. t.);

f) investicinius fondus (suskirstytus pagal fondų tipus);

g) turtu užtikrintus vertybinius popierius; ir

h) struktūrizuotas skolas.

143 Ūkio subjektas turi atskleisti savo paties perleidžiamų finansinių priemonių, turimų kaip plano turtas, tikrąją vertę ir plano turto, kuris yra ūkio subjekto reikmėms naudojamas nekilnojamasis turtas arba kitoks ūkio subjekto reikmėms naudojamas turtas, tikrąją vertę.

144 Ūkio subjektas turi atskleisti reikšmingas aktuarines prielaidas, pagal kurias nustatyta apibrėžtųjų išmokų prievolės dabartinė vertė (žr. 76 straipsnį). Ši informacija turi būti atskleista absoliučia išraiška (pavyzdžiui, kaip absoliutus procentinis dydis, o ne tik kaip skirtingų procentinių dydžių ar kitų kintamųjų marža). Jei ūkio subjektas pateikia bendrą informaciją pagal planų grupes, jis turi ją pateikti taikydamas svertinius vidurkius arba palyginti siaurus intervalus.

Būsimų pinigų srautų dydis, laikas ir neapibrėžtumas

145 Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

a) kiekvienos reikšmingos aktuarinės prielaidos (atskleistos pagal 144 straipsnį) jautrumo analizę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, nurodydamas atitinkamos aktuarinės prielaidos pakeitimų, kurie pagrįstai galėjo būti padaryti tą datą, galimą poveikį apibrėžtųjų išmokų prievolei;

b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis parengta a punkte nurodyta jautrumo analizė, ir tų metodų apribojimus;

c) praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu taikytų metodų ir prielaidų, kuriais remiantis parengta jautrumo analizė, pakeitimus ir šių pakeitimų priežastis.

146 Ūkio subjektas turi aprašyti bet kokias plane numatytas arba savo taikomas turto ir įsipareigojimų derinimo strategijas, įskaitant anuitetų ir kitų metodikų, tokių kaip ilgaamžiškumo rizikos apsikeitimo sandoriai, taikymą rizikai valdyti.

147 Siekdamas parodyti apibrėžtųjų išmokų plano poveikį savo būsimiems pinigų srautams, ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

a) bet kokių finansavimo susitarimų ir finansavimo strategijų, turinčių įtakos būsimoms įmokoms, aprašą;

b) numatytas įmokas pagal planą per artimiausią metinį ataskaitinį laikotarpį;

▼**M31**

c) informaciją apie apibrėžtųjų išmokų prievolės terminus, įskaitant apibrėžtųjų išmokų prievolės trukmės svertinį vidurkį; galima pateikti ir kitokios informacijos apie išmokų mokėjimo terminų išdėstymą, kaip antai išmokų mokėjimo terminų analizę.

Jungtiniai darbdavių planai

148 Jeigu ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių apibrėžtųjų išmokų plane, jis turi atskleisti šią informaciją:

a) aprašyti finansavimo susitarimus, įskaitant metodą, pagal kurį nustatytas ūkio subjekto įmokų dydis, ir bet kokius minimalaus finansavimo reikalavimus;

b) aprašyti, kokiu mastu ūkio subjektas gali būti įpareigotas vykdyti kitų plane dalyvaujančių ūkio subjektų prievoles pagal jungtinio darbdavių plano sąlygas;

c) aprašyti bet kokį sutartą trūkumo arba pertekliaus paskirstymą:

i) užbaigiant planą; arba

ii) ūkio subjektui pasitraukiant iš plano;

d) jeigu ūkio subjektas tvarko to plano apskaitą taip, tarsi tai būtų apibrėžtųjų įmokų planas pagal 34 straipsnį, jis turi atskleisti toliau nurodytą informaciją kartu su a–c punktuose nurodyta informacija ir vietoj 139–147 straipsniuose reikalaujamos atskleisti informacijos:

i) faktą, kad planas yra apibrėžtųjų išmokų planas;

ii) priežastį, dėl kurios nepakanka informacijos, kad ūkio subjektas galėtų planą apskaitoje parodyti kaip apibrėžtųjų išmokų planą;

iii) numatomas įmokas pagal planą per artimiausią metinį ataskaitinį laikotarpį;

iv) informaciją apie bet kokį plano trūkumą arba perteklių, galintį paveikti būsimų įmokų sumą, įskaitant pagrindą, kuriuo remiantis nustatytas tas trūkumas arba perteklius, ir padarinius ūkio subjektui, jei jų yra;

v) ūkio subjekto dalyvavimo plane lygį, palyginti su kitų ūkio subjektų dalyvavimu plane. Šį lygį galima įvertinti, pavyzdžiui, pagal tai, kokią dalį visų įmokų pagal planą skiria ūkio subjektas arba kokia visų aktyvių plano narių, į pensiją išėjusių narių ir buvusių teisę į išmokas turinčių narių dalis tenka ūkio subjektui (jei tokia informacija yra žinoma).

Apibrėžtųjų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams

149 Jeigu ūkio subjektas dalyvauja apibrėžtųjų išmokų plane, pagal kurį rizika paskirstoma bendro pavaldumo ūkio subjektams, jis turi atskleisti šią informaciją:

a) sutartimi įformintą susitarimą ar nustatytą politiką dėl apibrėžtųjų išmokų grynųjų sąnaudų apmokėjimo arba tai, kad tokios politikos nėra;

▼M31

b) politiką, pagal kurią nustatoma ūkio subjekto mokėtina įmoka;

c) jeigu ūkio subjektas atsiskaito už apibrėžtųjų išmokų grynųjų sąnaudų paskirstymą taip, kaip nurodyta 41 straipsnyje, visą pagal 135–147 straipsnius reikalaujamą informaciją apie planą kaip apie visumą;

d) jeigu ūkio subjektas atsiskaito už įmoką, mokamą tam tikrą laikotarpį, kaip nurodyta 41 straipsnyje, pagal 135–137, 139, 142–144 straipsnius ir 147 straipsnio a ir b punktus reikalaujamą informaciją apie planą kaip apie visumą.

150 149 straipsnio c ir d punktuose reikalaujamą informaciją galima atskleisti darant nuorodą į susijusią informaciją, atskleistą kito grupės ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, jeigu:

a) reikalaujama informacija apie planą yra atskirai nustatyta ir atskleista to grupės ūkio subjekto finansinėse ataskaitose; ir

b) to kito grupės ūkio subjekto finansinės ataskaitos pateikiamos finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu (arba anksčiau), kaip ir ūkio subjekto finansinės ataskaitos.

Kitų TFAS reikalavimai dėl informacijos atskleidimo

151 Kai to reikalaujama 24-ajame TAS, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie:

a) susijusių šalių sandorius su išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planais; ir

b) išmokas, mokamas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pasibaigus tarnybos laikui.

152 Kai to reikalaujama 37-ajame TAS, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atsirandančius dėl prievolių mokėti išmokas pasibaigus tarnybos laikui.

KITOS ILGALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

153 Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apima toliau išvardytas išmokas, kurių nenumatoma baigti mokėti per dvylika mėnesių po to, kai baigiasi metinis ataskaitinis laikotarpis, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą:

a) ilgalaikės mokamo ne darbo laiko išmokos, pavyzdžiui, atostogos už ištarnautus metus arba mokslininko atostogos;

b) išmokos jubiliejaus proga ar kitos išmokos už ištarnautus metus;

c) ilgalaikio nedarbingumo išmokos;

d) pelno dalis ir priemokos; ir

e) atidėto atlyginimo mokėjimas.

154 Kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams vertinimas paprastai nėra toks neaiškus, kaip išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams apskaitoje būtų parodomos supaprastintu metodu. Kitaip nei pagal išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, apskaitos metodą, pagal šį metodą pakartotiniai vertinimai nepripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis.

Pripažinimas ir vertinimas

155 Pripažindamas ir vertindamas kito ilgalaikių išmokų darbuotojams plano perteklių arba trūkumą, ūkio subjektas turi taikyti 56–98 ir 113–115 straipsnius. Pripažindamas ir vertindamas visas teises gauti kompensacijas ūkio subjektas turi taikyti 116–119 straipsnius.

▼M66

156 **Tvarkydamas kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams apskaitą ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais visas grynąsias toliau nurodytas sumas, išskyrus tas, kurias kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama įtraukti į turto savikainą:**

a) paslaugų savikainą (žr. 66–112 ir 122A straipsnius);

▼M31

b) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas (žr. 123–126 straipsnius); ir

c) grynojo apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimo (turto) pakartotinius vertinimus (žr. 127–130 straipsnius).

157 Ilgalaikio nedarbingumo išmokos yra viena iš kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams formų. Jei išmokos dydis priklauso nuo tarnybos trukmės, prievolė atsiranda tada, kai atliekamas darbas. Vertinant tą prievolę atsižvelgiama į tikimybę, kad mokėjimas turės būti įvykdytas, ir laikotarpį, už kurį numatomas mokėjimas. Jei išmokos dydis yra vienodas visiems nedarbingiems darbuotojams, neatsižvelgiant į ištarnautą laiką, numatomos šių išmokų sąnaudos pripažįstamos tada, kai įvyksta įvykis, sukėlęs ilgalaikį nedarbingumą.

Atskleidimas

158 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, o 1-ajame TAS – apie išmokų darbuotojams sąnaudas.

IŠEITINĖS IŠMOKOS

159 Šiame standarte išeitinės išmokos nagrinėjamos atskirai nuo kitų išmokų darbuotojams, nes čia prievolė atsiranda dėl darbuotojo išėjimo iš darbo, o ne dėl tarnybos. Išeitinės išmokos mokamos ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju arba darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą.

160 Išeitinėmis išmokomis nelaikomos išmokos darbuotojams, mokamos, kai darbo santykiai nutraukiami ne ūkio subjekto, o darbuotojo prašymu arba dėl privalomo išėjimo į pensiją – tokios išmokos yra išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui. Kai kurie ūkio subjektai už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu (iš esmės tai išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui) moka mažesnio dydžio išmokas nei už atleidimą ūkio subjekto iniciatyva. Toks skirtumas tarp išmokos už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu ir didesnės išmokos, kai darbuotojas atleidžiamas ūkio subjekto iniciatyva, yra išeitinė išmoka.

161 Išmokos darbuotojui forma nelemia to, ar išmoka mokama už atliktą darbą, ar mainais į darbo santykių nutraukimą. Išeitinės išmokos paprastai yra vienkartinės, tačiau kartais jos apima ir:

a) išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, tiesioginį ar netiesioginį padidinimą per išmokų darbuotojams planą;

b) atlyginimo mokėjimą iki tam tikro nurodyto laikotarpio pabaigos, jei darbuotojas nebedirba darbo, teikiančio ūkio subjektui ekonominės naudos.

▼**M31**

162 Kad išmoka darbuotojui mokama už atliktą darbą, galima spręsti iš šių požymių:

a) išmoka priklauso nuo būsimo darbo (įskaitant išmokas, kurios didinamos, jei toliau atliekamas darbas);

b) išmoka skiriama pagal išmokų darbuotojams plano sąlygas.

163 Kai kurios išeitinės išmokos skiriamos pagal esamo išmokų darbuotojams plano sąlygas. Pavyzdžiui, jos gali būti nustatytos įstatuose, darbo sutartyje arba kolektyvinėje sutartyje, arba šių išmokų skyrimą galima numatyti, nes darbdavys yra panašias išmokas skyręs anksčiau. Kitas pavyzdys: jeigu ūkio subjektas siūlosi mokėti išmokas ilgesnį laiką arba jeigu nuo tokio pasiūlymo iki numatomos darbo santykių nutraukimo dienos praeina gana ilgas laiko tarpas, ūkio subjektas turėtų apsvarstyti, ar jis sukūrė naują išmokų darbuotojams planą, o jei taip, tai ar pagal šį planą siūlomos išmokos yra išeitinės išmokos, ar išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui. Pagal išmokų darbuotojams planą mokamos išmokos darbuotojams yra išeitinės išmokos, jeigu jos mokamos ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju ir nepriklauso nuo būsimo darbo.

164 Kai kurios išmokos darbuotojams mokamos neatsižvelgiant į darbuotojo išėjimo priežastį. Tokių išmokų mokėjimas yra garantuotas (atsižvelgiant į esamus privalomo išmokos mokėjimo ar trumpiausio tarnybos laiko reikalavimus), tačiau jų išmokėjimo laikas nenustatytas. Nors kai kuriose teisinėse sistemose tokios išmokos vadinamos išeitine kompensacija arba išeitiniu atlyginimu, tai yra veikiau išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, todėl ūkio subjektas apskaitoje jas ir parodo kaip išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikui.

Pripažinimas

165 Ūkio subjektas turi pripažinti išeitinių išmokų įsipareigojimą ir sąnaudas nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

a) kai ūkio subjektas nebegali atsiimti pasiūlymo mokėti tas išmokas; ir

b) kai ūkio subjektas pripažįsta restruktūrizavimo, kuriam taikomas 37-asis TAS ir kuris apima išeitinių išmokų mokėjimą, sąnaudas.

166 Kai išeitinės išmokos mokamos darbuotojui priėmus sprendimą priimti siūlomas išmokas mainais į darbo santykių nutraukimą, ūkio subjektas nebegali atsiimti pasiūlymo mokėti išeitines išmokas nuo tos datos, kuri yra ankstesnė:

a) kai darbuotojas sutinka su darbdavio pasiūlymu; ir

b) kai įsigalioja apribojimas (pavyzdžiui, teisinis, reguliavimo, sutartinis ar kitoks apribojimas), dėl kurio ūkio subjektas nebegali atsiimti šio pasiūlymo. Jei toks apribojimas galioja ūkio subjektui teikiant pasiūlymą, jis nebegali atsiimti savo pasiūlymo nuo jo pateikimo.

167 Kai išeitinės išmokos mokamos ūkio subjektui priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju, ūkio subjektas nebegali atsiimti savo pasiūlymo mokėti šias išmokas nuo tada, kai praneša atitinkamiems darbuotojams apie planą nutraukti darbo santykius, atitinkantį visus šiuos kriterijus:

▼M31

a) iš planui įvykdyti reikalingų veiksmų galima spręsti, kad planas tikriausiai nebus reikšmingai keičiamas;

b) plane nurodytas darbuotojų, su kuriais ketinama nutraukti darbo santykius, skaičius, jų darbo pobūdis arba funkcijos ir darbo vieta (tačiau plane nebūtina nurodyti kiekvieno konkretaus darbuotojo), taip pat numatoma plano įvykdymo data;

c) būsimos išeitinės išmokos darbuotojams yra gana išsamiai aprašytos plane, kad darbuotojai galėtų sužinoti, kokios rūšies ir kokio dydžio išmokas jie gaus netekę darbo.

168 Ūkio subjektui, pripažinusiam išeitines išmokas, gali tekti apskaitoje parodyti ir plano pakeitimą arba kitų išmokų darbuotojams sumažinimą (žr. 103 straipsnį).

Vertinimas

169 Ūkio subjektas per pirminį pripažinimą turi įvertinti išeitines išmokas, taip pat įvertinti ir pripažinti vėlesnius pakeitimus, atsižvelgdamas į išmokų darbuotojams pobūdį: jeigu išeitinėmis išmokomis padidinamos išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui, ūkio subjektas taiko reikalavimus, keliamus išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikui. Kitais atvejais:

a) jeigu išeitinių išmokų visa suma turi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pripažinta išeitinė išmoka, pabaigos, ūkio subjektas turi taikyti trumpalaikėms išmokoms darbuotojams keliamus reikalavimus;

b) jeigu išeitinių išmokų visa suma neturi būti išmokėta per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, ūkio subjektas turi taikyti kitoms ilgalaikėms išmokoms darbuotojams keliamus reikalavimus.

170 Kadangi išeitinės išmokos neskiriamos mainais į atliktą darbą, 70–74 straipsniai dėl išmokų priskyrimo tarnybos laikotarpiams netaikomi.

159–170 straipsnių taikymo pavyzdys

Aplinkybės

Ūkio subjektas dėl neseniai įsigytos nuosavybės planuoja per dešimt mėnesių uždaryti gamyklą ir jos uždarymo metu atleisti visus likusius gamyklos darbuotojus. Kadangi šių darbuotojų kvalifikacija ūkio subjektui reikalinga kai kurioms sutartims įvykdyti, jis paskelbia toliau aprašytą darbo santykių nutraukimo planą.

Kiekvienas darbuotojas, kuris pasiliks ir dirbs gamykloje iki pat uždarymo, atleidimo dieną gaus 30 000 PV išmoką grynaisiais pinigais. Darbuotojai, išėję iš darbo anksčiau, gaus po 10 000 PV.

Gamykloje dirba 120 darbuotojų. Ūkio subjektas, pranešdamas jiems apie planą, numato, kad 20 darbuotojų išeis iš darbo anksčiau, nei bus uždaryta gamykla. Todėl bendros numatomos pinigų išmokos pagal planą yra 3 200 000 PV (t. y. 20 × 10 000 PV + 100 × 30 000 PV). Pagal 160 straipsnio reikalavimus ūkio subjektas apskaitoje parodo išmokas, skiriamas mainais į darbo santykių nutraukimą, kaip išeitines išmokas, o išmokas mainais į atliktą darbą – kaip trumpalaikes išmokas darbuotojams.

▼M31

Išeitinės išmokos

Mainais į darbo santykių nutraukimą skiriama 10 000 PV išmoka. Šią sumą ūkio subjektas turės sumokėti nepaisant to, ar darbuotojai liks dirbti iki gamyklos uždarymo, ar išeis iš darbo anksčiau. Nors darbuotojai gali anksčiau išeiti iš darbo, ūkio subjektas dėl savo sprendimo uždaryti gamyklą ir juos atleisti iš darbo nutraukia darbo santykius su visais darbuotojais (t. y. uždarius gamyklą bus atleisti visi darbuotojai). Todėl ūkio subjektas pripažįsta 1 200 000 PV dydžio (t. y. 120 × 10 000 PV) įsipareigojimą mokėti išeitines išmokas pagal išmokų darbuotojams planą ankstesnę iš šių datų: kai bus paskelbtas darbo santykių nutraukimo planas arba kai ūkio subjektas pripažins su gamyklos uždarymu susijusias restruktūrizavimo sąnaudas.

Išmokos mainais į atliktą darbą

Papildomos išmokos, kurias darbuotojai gaus, jeigu išdirbs visą dešimties mėnesių laikotarpį, skiriamos mainais į tuo laikotarpiu atliktą darbą. Ūkio subjektas apskaitoje jas parodo kaip trumpalaikes išmokas darbuotojams, nes tikisi visas jas išmokėti per dvylika mėnesių po metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Šiame pavyzdyje diskontavimas netaikomas, todėl 200 000 PV (t. y. 2 000 000 PV ÷ 10) sąnaudos pripažįstamos kiekvieną dešimties mėnesių darbo laikotarpio mėnesį, atitinkamai padidinant įsipareigojimo balansinę vertę.

Atskleidimas

171 Nors šiame standarte nereikalaujama specialiai atskleisti informacijos apie išeitines išmokas, tokio atskleidimo gali būti reikalaujama kituose TFAS. Pavyzdžiui, 24-ajame TAS reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, o 1-ajame TAS – informaciją apie išmokų darbuotojams sąnaudas.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

172 Ūkio subjektas taiko šį standartą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

173 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, išskyrus šiuos atvejus:

a) ūkio subjektas neturi koreguoti turto, kuriam netaikomas šis standartas, balansinės vertės, jei pasikeičia išmokų darbuotojams sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į balansinę vertę iki šio standarto taikymo pradžios datos. Taikymo pradžios data yra anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, pateikto pirmosiose finansinėse ataskaitose, kuriose ūkio subjektas pirmą kartą taikė šį standartą, pradžia;

b) laikotarpių, prasidedančių iki 2014 m. sausio 1 d., finansinėse ataskaitose ūkio subjektas neturi atskleisti 145 straipsnyje reikalaujamos lyginamosios informacijos apie apibrėžtųjų išmokų prievolės jautrumą.

174 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 8 straipsnyje ir pataisytas 113 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M44

175 Dokumentu „Apibrėžtųjų išmokų planai. Darbuotojų įmokos“ (19-ojo TAS pataisos), paskelbtu 2013 m. lapkričio mėn., pataisyti 93–94 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių

▼M44

įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M48

176 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisytas 83 straipsnis ir įterptas 177 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektasvėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

177 Įmonė turi taikyti 176 straipsnyje pateiktą pataisą nuo anksčiausio lyginamojo laikotarpio, pateikiamo pirmose finansinėse ataskaitose, kuriose ūkio subjektas taiko šią pataisą, pradžios. Bet koks pradinis koregavimas, atliekamas taikant šią pataisą, pripažįstamas nepaskirstytuoju pelnu to laikotarpio pradžioje.

▼M66

179 2018 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „Plano pakeitimas, sumažinimas arba įvykdymas“ (19-ojo TAS pataisos) įterpti 101A, 122A ir 123A straipsniai ir pataisyti 57, 99, 120, 123, 125, 126 ir 156 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti plano pakeitimo, sumažinimo ar įvykdymo atvejams, įvykusiems pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

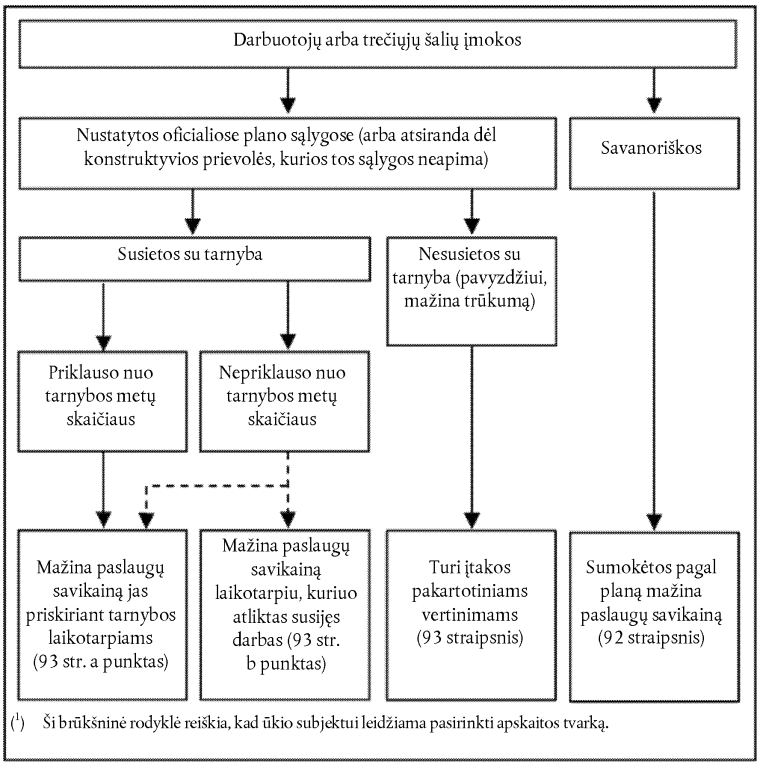
▼M31

A priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 92–93 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

A1 Darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokoms taikomi apskaitos reikalavimai pavaizduoti toliau pateiktoje diagramoje.



▼B

20-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“

TAIKYMAS ►M8 [1] ◄

1 Šis standartas turi būti taikomas valstybės dotacijų apskaitai ir atskleidimui, kitokios valstybės paramos atskleidimui.

2 Šis standartas netaikomas:

a) kai kuriems valstybės dotacijų apskaitos finansinėse ataskaitose atvejams arba papildomoje panašaus pobūdžio informacijoje parodant kainų pasikeitimo poveikį;

▼M8

b) valstybės paramai, kuri teikiama ūkio subjektui kaip tam tikros formos privilegijos nustatant apmokestinamąjį pelną arba mokesčių nuostolį, nustatant ar sumažinant pelno mokesčio įsipareigojimą. Tokių privilegijų pavyzdžiai: terminuotas atleidimas nuo pelno mokesčio, investicijų apmokestinimo nuolaidos, greitesnio nusidėvėjimo galimybės ir sumažintos pelno mokesčio normos;

▼B

c) valstybės daliai ūkio subjekto nuosavybėje;

d) valstybės dotacijoms, minimoms 41-ajame TAS „*Žemės ūkis*“.

APIBRĖŽIMAI

3 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Valstybė – vyriausybė, vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

Valstybės parama – valstybės veiksmas, skirtas suteikti ekonominės naudos konkrečiam ūkio subjektui arba ūkio subjektų, atitinkančių tam tikrus kriterijus, grupei. Pagal šį standartą valstybės parama nelaikoma netiesiogiai suteikiama nauda, veikianti bendras veiklos sąlygas, pvz., besivystančios srities infrastruktūros sukūrimas arba prekybos apribojimų konkurentams nustatymas.

Valstybės dotacija – vyriausybės pervedami ištekliai ūkio subjektui, kuris praeityje atitiko arba ateityje atitiks tam tikras sąlygas, susijusias su pagrindine ūkio subjekto veikla, paremti. Tai neapima tų valstybės paramos formų, kurių neįmanoma pagrįstai įvertinti, ir sandorių su vyriausybe, kurių iš ūkio subjekto normalios prekybos sandorių neįmanoma išskirti [2].

---

[1] Valdyba 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisė šiame standarte vartojamus terminus, kad jie atitiktų kitus TFAS:
a) „apmokestinamos pajamos“ pakeista į „apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis“,
b) „pripažįstama pajamomis (sąnaudomis)“ pakeista į „pripažįstama pelnu arba nuostoliais“,
c) „įtraukiamas į apskaitą tiesiogiai kaip akcininkų turtas (nuosavybė)“ pakeista į „nepripažįstama pelnu arba nuostoliais“,
d) „apskaitinio įvertinimo pataisymas“ pakeista į „apskaitinio įvertinimo keitimas“.

[2] Žr. NAK 10-ąjį aiškinimą „*Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla*“.

▼B

Dotacijos, susijusios su turtu – valstybės dotacijos, kurias suteikiant reikalaujama, kad ūkio subjektas nusipirktų, pastatytų ar kitaip įsigytų ilgalaikį turtą. Gali būti keliamos ir papildomos sąlygos, susijusios su turto rūšimi, vieta arba laikotarpiu, per kurį turtas turi būti įsigytas arba išlaikytas.

Dotacijos, susijusios su pajamomis – visos kitos valstybės dotacijos, išskyrus dotacijas turto įsigijimui.

Negrąžinamos paskolos – paskolos, kurių davėjas įsipareigoja atsisakyti teisės jas atgauti, remdamasis tam tikromis iš anksto nustatytomis sąlygomis.

▼M33

Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

▼B

4 Valstybės parama gali būti teikiama įvairia forma, kuri gali skirtis tiek skyrimo pobūdžiu, tiek sąlygomis, kurios paprastai nustatomos suteikiant valstybės paramą. Parama gali būti teikiama siekiant paskatinti ūkio subjektą imtis tokios veiklos, kurios jis paprastai nesiimtų, jei nebūtų suteikiama valstybės parama.

5 Jei ūkio subjektas gauna valstybės paramą, sudarant finansines ataskaitas, tai gali būti svarbu dėl dviejų priežasčių. Pirma, jei pervedamos tam tikros lėšos, turi būti pasirinktas atitinkamas minėto pervedimo apskaitos būdas. Antra, pravartu nurodyti, kokią naudą ūkio subjektas gavo iš šios paramos per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to būna lengviau palyginti ūkio subjekto finansines ataskaitas su praėjusių laikotarpių ar kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis.

6 Valstybės dotacijos kartais dar vadinamos subsidijomis, pašalpomis ar premijomis.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

7 Valstybės dotacijos, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti pripažįstamos tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad:

a) ūkio subjektas atitinka visas dotacijos suteikimo sąlygas; ir

b) dotacijos bus gautos.

8 Valstybės dotacija pripažįstama tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad ūkio subjektas atitinka visas dotacijai gauti keliamas sąlygas ar kad dotacija bus gauta. Dotacijos gavimas pats savaime nėra svarus įrodymas, kad dotacijos suteikimo sąlygos buvo arba bus įvykdytos.

9 Dotacijos gavimo būdas nedaro įtakos tam, kokie bus taikomi apskaitos metodai. Taigi dotacija apskaitoje parodoma tokiu pačiu būdu, neatsižvelgiant į tai, ar ji gauta pinigais, ar sumažinant įsipareigojimą valstybei.

10 Negrąžintina valstybės paskola laikoma valstybės dotacija tada, kai yra pagrįstai garantuojama, kad ūkio subjektas įvykdys sąlygas, kurios panaikina prievolę grąžinti paskolą.

▼**M53**

10A Valstybės paskolos išmoka mažesnėmis nei rinkos palūkanomis laikoma valstybės dotacija. Paskola turi būti pripažįstama ir vertinama pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“. Išmoka mažesnėmis nei rinkos palūkanomis vertinama kaip paskolos pradinės balansinės vertės, nustatytos pagal 9-ąjį TFAS, ir gautų įplaukų skirtumas. Išmoka apskaitoje registruojama pagal šį standartą. Ūkio subjektas, identifikuodamas sąnaudas, kuriomis ketinama kompensuoti paskolos išmoką, turi atsižvelgti į sąlygas ir įsipareigojimus, kurie yra įvykdyti arba turi būti įvykdyti.

▼**B**

11 Pripažinus valstybės dotaciją, visi susiję neapibrėžtieji įsipareigojimai ar neapibrėžtasis turtas bus aiškinami pagal 37-ojo TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* reikalavimus.

▼**M8**

12 Valstybės dotacijos sistemingai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais laikotarpiais, kuriais ūkio subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis.

13 Valstybės dotacijos gali būti apskaitoje parodomos dviem metodais: kapitalo metodu, pagal kurį dotacija nepripažįstama pelnu arba nuostoliais, ir pajamų metodu, pagal kurį dotacija pripažįstama pelnu ar nuostoliais kaip vieno ar kelių laikotarpių pajamos.

14 Kapitalo metodas grindžiamas tokiais argumentais:

a) valstybės dotacijos yra finansavimo priemonė, todėl taip ir turi būti parodomos finansinės būklės ataskaitoje, o ne pelne ar nuostoliuose, tarpusavyje užskaitant tuos sąnaudų straipsnius, kuriuos jos finansuoja. Kadangi dotacijų nereikės grąžinti, jos neturėtų būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais;

b) valstybės dotacijų pripažinti pelnu arba nuostoliais negalima, kadangi jos neuždirbtos – tai valstybės suteikta paskata be susijusių išlaidų.

15 Pajamų metodas grindžiamas tokiais argumentais:

a) kadangi valstybės dotacijos gaunamos ne iš akcininkų, o iš kito šaltinio, jos neturi būti tiesiogiai pripažįstamos nuosavybėje – jos turi būti pripažįstamos atitinkamų laikotarpių pelnu arba nuostoliais;

b) valstybės dotacijos retai suteikiamos be jokių sąlygų. Ūkio subjektas jas gauna, jeigu įvykdo dotacijų skyrimo sąlygas ir sutinka su numatytais įsipareigojimais. Todėl valstybės dotacijos turėtų būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais laikotarpiais, kuriais ūkio subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis;

c) kadangi pajamų ir kiti mokesčiai yra sąnaudos, logiška ir valstybės dotacijas, tęsiant fiskalinę politiką, perkelti į pelną ar nuostolius.

▼M8

16 Pajamų metodui būdinga, kad valstybės dotacijos turėtų būti sistemingai pripažįstamos pelnu ar nuostoliais laikotarpiais, kuriais ūkio subjektas pripažįsta sąnaudomis susijusias išlaidas, kurios turėtų būti kompensuojamos dotacijos lėšomis. Valstybės dotacijų pripažinimas pelnu ar nuostoliais tada, kai jos gaunamos, neatitinka kaupimo principo (žr. 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“), todėl taip pripažinti dotaciją galima tik tuo atveju, jei nėra jokio pagrindo priskirti ją kitiems laikotarpiams, išskyrus tą, per kurį dotacija buvo gauta.

17 Daugeliu atvejų laikotarpiai, kuriais ūkio subjektas pripažįsta išlaidas arba sąnaudas, susijusias su valstybės dotacija, yra nustatomi iš karto. Todėl dotacijos, skirtos konkrečioms sąnaudoms, pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tuo pačiu laikotarpiu kaip ir atitinkamos sąnaudos. Panašiai ir tos dotacijos, kurios yra susijusios su nudėvimuoju turtu, paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tais laikotarpiais ir tokiomis dalimis, kurios atitinka atitinkamo turto nusidėvėjimo normas.

18 Dotacijos, susijusios su nenudėvimuoju turtu, gali būti skiriamos keliant reikalavimą įvykdyti tam tikrus įsipareigojimus, tada dotacijos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tais laikotarpiais, kai buvo patirtos su įsipareigojimų vykdymu susijusios sąnaudos. Pavyzdžiui, dotacija žemei gali būti suteikta, jeigu ant jos bus pastatytas pastatas, todėl ją galima pripažinti pelnu arba nuostoliais per visą pastato naudojimo laiką.

▼B

19 Kartais dotacija gaunama kaip finansinės arba mokestinės paramos, kuriai keliamos tam tikros sąlygos, dalis. Tokiais atvejais reikia apdairiai numatyti sąlygas, dėl kurių susidaro sąnaudų ir išlaidų, kuriomis remiantis nustatomi laikotarpiai, per kuriuos dotacija bus uždirbta. Gali būti taip, kad vieną dotacijos dalį reikia skirti sąnaudoms, o kitą – išlaidoms padengti.

▼M8

20 Valstybės dotacija, gautina kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius arba siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui be jokių su tuo siejamų būsimų išlaidų, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais tą ataskaitinį laikotarpį, kai dotacija bus gaunama.

21 Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama siekiant nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui, o ne skatinant patirti konkrečių išlaidų. Tokios dotacijos gali būti skiriamos atskiram ūkio subjektui, o ne tam tikrai dotacijos gavėjų grupei. Tokiomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama pripažinti dotaciją pelnu arba nuostoliais tuo laikotarpiu, kai ūkio subjektas įvykdo dotacijos gavimo reikalavimus, ir pateikti informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprasta.

22 Valstybės dotacija gali būti ūkio subjekto gautina kompensacija už per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį patirtas sąnaudas ar nuostolius. Tokia dotacija pripažįstama laikotarpio, kada ji gaunama, pelnu arba nuostoliais, pateikiant informaciją, garantuojančią, kad dotacijos paskirtis yra aiškiai suprasta.

▼B

Nepiniginės valstybės dotacijos

23 Valstybės dotacija gali būti skiriama ūkio subjektui perduodant naudoti nepiniginį turtą, tokį, kaip žemė ar kiti ištekliai. Tokiomis aplinkybėmis paprastai nepiniginis turtas įkainojamas tikrąja verte ir tiek dotacija, tiek minėtas turtas apskaitoje parodomi nustatyta tikrąja verte. Kitas pasirinkimas gali būti tiek dotaciją, tiek turtą įtraukti į apskaitą nominaliąja verte.

Dotacijų, susijusių su turtu, pateikimas atskaitomybėje

24 Dotacijos, susijusios su turtu, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti parodomos ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ kaip būsimųjų laikotarpių pajamos arba dotacijos suma sumažinama turto balansinė vertė.

25 Yra du galimi dotacijų (arba atitinkamų dotacijų dalių), susijusių su turtu, pateikimo finansinėse ataskaitose būdai.

▼M8

26 Taikant vieną metodą dotacija pripažįstama būsimojo laikotarpio pajamomis, sistemingai parodomomis pelnu ar nuostoliais per turto naudingo tarnavimo laiką.

27 Taikant kitą metodą dotacija atimama skaičiuojant turto balansinę vertę. Dotacija pripažįstama pelnu ar nuostoliais nudėvimojo turto naudingo tarnavimo metu kaip sumažintos nusidėvėjimo sąnaudos.

▼B

28 Turto įsigijimas ir su tuo susijusios dotacijos gavimas gali nulemti didelius ūkio subjekto pinigų srautų pokyčius. Dėl šios priežasties ►M5 siekiant pateikti finansinės būklės ataskaitą ◄ ir siekiant parodyti visą investiciją į turtą, tokie pokyčiai paprastai parodomi kaip atskiri pinigų srautų ataskaitos straipsniai neatsižvelgiant į tai, ar dotacijos suma buvo atimta iš tam tikro turto vertės, ar ne.

Dotacijų, susijusių su pajamomis, pateikimas atskaitomybėje

▼M31

29 Dotacijos, susijusios su pajamomis, pateikiamos kaip pelno arba nuostolių dalis atskirai arba kaip kitos pajamos; kitas būdas – dotacijų suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.

———————

▼B

30 Tie, kas palaiko pirmąjį būdą, sako, kad nepriimtina pateikti tik grynuosius pajamų ir sąnaudų straipsnius ir kad dotacijos atskyrimas nuo sąnaudų leidžia lengviau palyginti minėtas pajamas su kitomis sąnaudomis, kurioms dotacijos nedaro įtakos. Antrojo būdo šalininkai teigia, kad ūkio subjektas iš viso nebūtų patyręs sąnaudų, jei nebūtų buvusi suteikta dotacija, todėl sąnaudų pateikimas ataskaitoje be tarpusavio užskaitos su dotacijų suma yra neteisingas.

▼B

31 Abu būdai priimtini pateikiant ataskaitose dotacijas susietas su pajamomis. Atskaitomybėje gali prireikti paaiškinti dotaciją dėl to, kad finansinės ataskaitos būtų teisingai suprastos. Paprastai reikėtų nurodyti dotacijos poveikį pateikiamiems sąnaudų ir pajamų straipsniams.

Valstybės dotacijų grąžinimas

▼M8

32 Valstybės dotacija, kurią reikės grąžinti, turi būti apskaitoje parodoma kaip apskaitinio įvertinimo keitimas (žr. 8-ajį TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“). Dotacijos, susijusios su pajamomis, pirmiausia grąžinamos iš dotacijai taikomo neamortizuoto būsimojo laikotarpio kredito. Grąžintinos sumos viršija minėtą būsimojo laikotarpio kreditą arba, kai tokio kredito nėra, grąžintina suma turi būti iš karto pripažįstama pelnu ar nuostoliais. Dotacijos, susijusios su turtu, grąžinimas turi būti apskaitoje parodomas padidinant turto balansinę vertę arba grąžintina suma sumažinant būsimojo laikotarpio pajamų likutį. Papildomas sukauptas nusidėvėjimas, kuris tam tikrą dieną būtų buvęs pripažintas pelnu ar nuostoliais, netekus dotacijos turi būti iš karto pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

▼B

33 Aplinkybės, dėl kurių dotaciją, susijusią su turtu, reikia grąžinti, turi būti kruopščiai įvertintos, atsižvelgiant į galimybę sumažinti naujo turto balansinę vertę.

VALSTYBĖS PARAMA

34 Išskyrus 3 straipsnyje nurodytas valstybės dotacijas, tam tikros formos valstybės paramą gali būti sunku įkainoti arba gali būti neįmanoma atskirti sandorių su vyriausybe nuo ūkio subjekto įprastinės veiklos sandorių.

35 Paramos, kurios negalima pagrįstai įkainoti, pavyzdys gali būti nemokama techninė arba rinkodaros konsultacija ir suteiktos garantijos. Paramos, kurios neįmanoma atskirti nuo įprastinės ūkio subjekto veiklos sandorių, pavyzdys gali būti valstybės pirkimų politika, kuri sudaro ūkio subjekto pardavimų dalį. Neabejotina, kad naudos yra, tačiau bet kokios pastangos atskirti veiklos sandorius nuo valstybės paramos gali būti pakankamai subjektyvios.

36 Minėtuose pavyzdžiuose nurodytos naudos svarba gali būti tokia, kad siekiant išvengti klaidinančių finansinių ataskaitų, tokios paramos pobūdį, dydį ir laikotarpį būtina nurodyti.

▼M8

_____

▼B

38 Šiame standarte valstybės paramai nepriskiriama: infrastruktūros sukūrimas, pagerintas bendras transporto ir komunikacijų tinklas, paslaugos, tokios, kaip kanalizacijos ar vandens valymas, tiekimas, kuris skirtas visai vietovės bendruomenei ir kuris tęsiasi neribotą laiką.

▼B

ATSKLEIDIMAS

39 Turi būti nurodomi šie dalykai:

a) valstybės dotacijoms taikomi apskaitos principai, įskaitant finansinių ataskaitų sudarymo metodus;

b) finansinėse ataskaitose nurodytų valstybės dotacijų pobūdis, dydis ir nuoroda apie kitas valstybės paramos formas, kuriomis tiesiogiai naudojasi ūkio subjektas; ir

c) neįvykdytos sąlygos ir kiti neapibrėžtumai, susiję su pripažinta valstybės parama.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

40 Pirmą kartą šį standartą taikantis ūkio subjektas turi:

a) įvykdyti tam tikrus informacijos pateikimo reikalavimus; ir

b) arba

i) pataisyti savo finansines ataskaitas ir atlikti apskaitos politikos pakeitimus pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“; arba

ii) taikyti šio standarto apskaitos nuostatas tik dotacijoms ar dotacijų dalims, kurios gaunamos arba sugrąžinamos po šio standarto įsigaliojimo datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41 Šis standartas taikomas 1984 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼M5

42 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pridėtas 29A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

43 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ panaikintas 37 straipsnis ir įterptas 10A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas perspektyviai taiko valstybės paskoloms, gautoms metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M33

45 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 3 straipsnyje. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M31

46 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 29 straipsnis ir išbrauktas 29A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

48 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 10A straipsnis ir išbraukti 44 ir 47 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

21-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“

TIKSLAS

1 Ūkio subjektas veiklą užsienyje gali plėtoti dviem būdais. Jis gali vykdyti sandorius užsienio valiuta ar turėti užsienyje veikiančių ūkio subjektų. Be to, ūkio subjektas gali pateikti savo finansines ataskaitas užsienio valiuta. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip reikia sandorius užsienio valiutomis ir užsienyje veikiančius ūkio subjektus pateikti ūkio subjekto finansinėse ataskaitose ir kaip perskaičiuoti finansinių ataskaitų duomenis pagal pateikimo valiutą.

2 Pagrindinės problemos yra šios: koks valiutos keitimo kursas turi būti naudojamas ir kaip finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama valiutų keitimo kursų pasikeitimo įtaka.

TAIKYMAS

▼M53

3 Šis standartas turi būti taikomas:

a) apskaitant sandorius ir likučius užsienio valiutomis, išskyrus tuos išvestinius sandorius ir likučius, kurie patenka į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;

▼B

b) perskaičiuojant rezultatus ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinę būklę, kurie ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiami konsoliduojant ►M32 ——————— ◄ arba nuosavybės metodu; ir

c) perskaičiuojant ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę pagal pateikimo valiutą.

▼M53

4 Daugeliui išvestinių finansinių priemonių užsienio valiuta taikomas 9-asis TFAS, todėl jos į šio standarto taikymo sritį nepatenka. Vis dėlto tos išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, kurios į 9-ojo TFAS taikymo sritį nepatenka (pvz., kai kurios išvestinės finansinės priemonės užsienio valiuta, įterptos į kitas sutartis), patenka į šio standarto taikymo sritį. Be to, šis standartas taikomas ūkio subjektui perskaičiuojant su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusias sumas iš savo funkcinės valiutos į pateikimo valiutą.

5 Šis standartas netaikomas apsidraudimo sandorių užsienio valiuta apskaitai, įskaitant grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apdraudimą. Apsidraudimo apskaitai taikomas 9-asis TFAS.

▼B

6 Šis standartas taikomas ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimui užsienio valiuta ir nustato atitinkamus reikalavimus, kad parengtas finansines ataskaitas būtų galima apibūdinti kaip atitinkančias Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Šiame standarte nurodoma konkreti informacija, kuri turi būti pateikiama tada, kai finansinės informacijos perskaičiavimas į užsienio valiutą neatitinka šių reikalavimų.

7 Šis standartas netaikomas pinigų srautų iš sandorių užsienio valiuta pateikimui pinigų srautų ataskaitoje ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų pinigų srautų perskaičiavimui į kitą valiutą (žr. 7-ąjį TAS *„Pinigų srautų ataskaitos“*).

▼B

APIBRĖŽIMAI

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Valiutų keitimo kursas laikotarpio pabaigoje – valiutų keitimo kursas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

Valiutų keitimo skirtumas – skirtumas, atsirandantis, kai, esant skirtingiems keitimo kursams, tam tikras vienos valiutos vienetų skaičius perskaičiuojamas į kitą valiutą.

Valiutos keitimo kursas – dviejų valiutų keitimo santykis.

▼M33

Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

▼B

Užsienio valiuta – kita, negu ūkio subjekto funkcinė valiuta.

Užsienyje veikiantis ūkio subjektas – dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, ►M32 jungtinė veikla ◄ arba ataskaitas teikiančiojo ūkio subjekto padalinys, kurio veikla pradėta vykdyti arba vykdoma kitoje šalyje arba kita negu ataskaitas teikiančio ūkio subjekto valiuta.

Funkcinė valiuta – pagrindinės ekonominės aplinkos, kurioje šis ūkio subjektas veikia, valiuta.

Grupė – patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.

Piniginiai straipsniai – turimi valiutos vienetai, turtas ir įsipareigojimai, kurie turi būti gauti ar padengti fiksuotu ar kitaip nustatomu valiutos vienetų skaičiumi.

Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą – užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto dalies, priklausančios ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, suma.

Pateikimo valiuta – valiuta, kuria pateikiamos finansinės ataskaitos.

Dabartinis valiutų keitimo kursas – valiutos kursas, kuriuo atliekami perskaičiavimai.

Apibrėžimų tikslinimas

Funkcinė valiuta

9 Pagrindinė ekonominė aplinka, kurioje ūkio subjektas veikia, paprastai yra ta, kurioje pirmiausia jis uždirba ir išleidžia grynuosius pinigus. Nustatydamas savo funkcinę valiutą, ūkio subjektas įvertina šiuos veiksnius:

a) valiutą:

i) kuri labiausiai lemia prekių pardavimo ir paslaugų teikimo kainas (tai dažniausiai yra valiuta, kuria prekių ir paslaugų pardavimo kainos išreiškiamos ir mokamos); ir

ii) priklausančią valstybei, kurios konkurencinės jėgos ir konkurencijos taisyklės labiausiai lemia prekių ir paslaugų pardavimo kainas;

b) valiutą, labiausiai lemiančią prekių tiekimo ir paslaugų teikimo metu patiriamas darbo jėgos, medžiagų ir kitas išlaidas (tai dažnai yra valiuta, kuria tokios išlaidos išreiškiamos ir padengiamos).

▼B

10 Kiti ūkio subjekto funkcinės valiutos požymiai:

a) valiuta, kuria gaunamos lėšos iš finansinės veiklos (t. y. skolos ir nuosavybės priemonių išleidimas);

b) valiuta, kuria paprastai gaunamos įplaukos iš pagrindinės veiklos.

11 Nustatant užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinę valiutą ir tai, ar ši funkcinė valiuta sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta (kai ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui priklausantis užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra dukterinė įmonė, asocijuotoji įmonė, ►**M32** jungtinė veikla ◄ arba padalinys), atsižvelgiama į šiuos papildomus veiksnius:

a) ar užsienyje veikiantis ūkio subjektas tik tęsia finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto veiklą, ar veikia turėdamas reikšmingą nepriklausomybę. Pirmuoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis ūkio subjektas tik parduoda prekes, importuojamas iš ataskaitas teikiančio ūkio subjekto, ir perveda jam įplaukas. Antruoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikiantis ūkio subjektas kaupia grynuosius pinigus ir kitą piniginį turtą, patiria sąnaudas, kuria pajamas ir skolina iš esmės tik vietine valiuta;

b) ar sandoriai su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu sudaro didelę, ar mažą užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos dalį;

c) ar pinigų srautai iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos tiesiogiai veikia ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pinigų srautus ir ar jie gali būti laisvai pervedami šiam ūkio subjektui;

d) ar pinigų srautų iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos pakanka, kad būtų galima už esamus ir įprastai tikėtinus skolinius įsipareigojimus atsiskaityti su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu nenaudojant savo lėšų.

12 Kai aukščiau pateiktieji rodikliai yra mišrūs ir funkcinė valiuta neaiški, vadovybė turi pati nustatyti funkcinę valiutą, kuri geriausiai atspindi pagrindinių sandorių, įvykių ir aplinkybių ekonominius rezultatus. Vadovaudamasi šiuo požiūriu, vadovybė pirmenybę teikia 9 straipsnyje pateiktiems rodikliams, prieš įvertindama 10 ir 11 straipsniuose nustatytus rodiklius, kurie laikomi papildomais požymiais nustatant ūkio subjekto funkcinę valiutą.

13 Pagrindinius su ūkio subjektu susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes atspindi funkcinė valiuta. Atitinkamai, kartą nustačius funkcinę valiutą, ji nėra keičiama, nebent pasikeistų minėti pagrindiniai sandoriai, įvykiai ir aplinkybės.

14 Jeigu funkcinė valiuta yra didelės infliacijos ekonomikoje veikiančios valstybės valiuta, tada ūkio subjekto finansinės ataskaitos taisomos pagal 29-ąjį TAS *„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*. Ūkio subjektas negali išvengti taisymo pagal 29-ąjį TAS, pavyzdžiui, kai savo funkcine valiuta pasirenka kitokią valiutą negu apibrėžiama šiame standarte (pvz., jį patronuojančios įmonės funkcinę valiutą).

▼B

Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą

15 Ūkio subjektas gali turėti piniginį turtą, gautiną iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto arba mokėtiną jam. Turtas, už kurį atsiskaityti neplanuojama ir už kurį atsiskaitymas neturėtų būti įvykdomas artimoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą dalis ir toks turtas yra apskaitomas pagal 32 ir 33 straipsnius. Toks turtas gali apimti per ilgą laiką gautinas sumas ar paskolas. Jam nepriskiriamos už prekes gautinos arba už prekes mokėtinos sumos.

15A. 15 straipsnyje apibūdintu ūkio subjektu, kuris gali turėti iš užsienyje veikiančio ūkio subjekto gautiną ar jam mokėtiną piniginį turtą, gali būti bet kuri įmonių grupės dukterinė įmonė. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi dvi dukterines įmones „A“ ir „B“. Dukterinė įmonė „B“ yra užsienyje veikianti įmonė. Dukterinė įmonė „A“ suteikia paskolą dukterinei įmonei „B“. Paskola, kurią dukterinė įmonė „A“ turi gauti iš dukterinės įmonės „B“, sudarytų dalį dukterinės įmonės „A“ grynųjų investicijų į dukterinę įmonę „B“, jeigu artimiausioje ateityje nebūtų numatyta paskolą grąžinti, ir jeigu ji nebūtų grąžinta. Taip būtų ir tuo atveju, jeigu dukterinė įmonė „A“ pati būtų užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

Piniginis turtas

▼M54

16 Esminė piniginio turto savybė yra teisė gauti (arba įsipareigojimas pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiai: pensijos ir kitos išmokos darbuotojams, kurios turi būti sumokėtosgrynaisiais pinigais; atidėjiniai, mokėtini grynaisiais pinigais; nuomos įsipareigojimai; ir grynųjų pinigų dividendai, pripažįstami įsipareigojimu. Susitarimas gauti (pervesti) šio ūkio subjekto tam tikrą nuosavybės priemonių skaičių ar tam tikrą turto sumą, pagal kurį gautina (pervestina) tikroji vertė yra lygi pastoviam ar kitaip nustatomam piniginių vienetų skaičiui, taip pat yra piniginis turtas. Ir priešingai, esminė nepiniginio turto savybė yra neturėjimas teisės gauti (arba įsipareigojimo pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiai: iš anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos; prestižas; nematerialusis turtas; atsargos; nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai; naudojimo teise valdomas turtas; ir atidėjiniai, už kuriuos reikės atsiskaityti nepiniginiu turtu.

▼B

METODIKOS, KURI TURI BŪTI TAIKOMA ATSIŽVELGIANT Į ŠĮ STANDARTĄ, SANTRAUKA

17 Rengdamas finansines ataskaitas, kiekvienas ūkio subjektas – atskiras ūkio subjektas ar ūkio subjektas, turintis užsienyje veikiančių ūkio subjektų (pvz., patronuojanti įmonė), ar užsienyje veikiantis ūkio subjektas (pvz., dukterinė įmonė ar filialas) – savo funkcinę valiutą nustato pagal 9–14 straipsnius. Ūkio subjektas valiutinius straipsnius perskaičiuoja į savo funkcinę valiutą ir tokio perskaičiavimo rezultatus apskaito pagal 20–37 ir 50 straipsnius.

▼B

18 Daugumą finansines ataskaitas teikiančių ūkio subjektų sudaro tam tikras atskirų įmonių skaičius (pvz., grupė, sudaryta iš patronuojančios įmonės ir vienos arba daugiau dukterinių įmonių). Įvairių tipų ūkio subjektai, neatsižvelgiant į tai, ar jie priklauso grupei, ar ne, gali turėti investicijų į asocijuotąsias įmones arba ►M32 jungtinės veiklos susitarimus ◄. Jie taip pat gali turėti filialų. Finansines ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui priklausančio kiekvieno atskiro ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė privalo būti perskaičiuojami į valiutą, kuria šis ūkio subjektas pateikia savo finansines ataskaitas. Šiame standarte leidžiama, kad finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta būtų bet kuri valiuta (arba valiutos). Bet kurio atskiro ūkio subjekto, kuris priklauso ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui ir kurio funkcinė valiuta skiriasi nuo pateikimo valiutos, rezultatai ir finansinė būklė perskaičiuojami pagal 38–50 straipsnius.

►M32 19 Šiame standarte taip pat leidžiama finansines ataskaitas rengiančiam atskiram ūkio subjektui arba ūkio subjektui, rengiančiam atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“, pateikti savo finansines ataskaitas bet kuria valiuta (arba valiutomis). ◄ Jeigu ūkio subjekto pateikimo ir funkcinė valiutos skiriasi, jo rezultatai ir finansinė būklė taip pat perskaičiuojami į pateikimo valiutą pagal 38–50 straipsnius.

SANDORIŲ UŽSIENIO VALIUTA PATEIKIMAS FUNKCINE VALIUTA

Pirminis pripažinimas

20 Sandoris užsienio valiuta – tai sandoris, kuris yra išreiškiamas arba už kurį reikia atsiskaityti užsienio valiuta, arba kurį sudarant reikalaujama atsiskaityti užsienio valiuta, įskaitant sandorius, atsirandančius tada, kai ūkio subjektas:

a) perka arba parduoda prekes ar paslaugas, kurių kaina išreikšta užsienio valiuta;

b) skolinasi arba skolina lėšas, kai mokėtinos ar gautinos sumos išreikštos užsienio valiuta; arba

c) kitu būdu įsigyja ar perleidžia turtą, prisiima ar atsiskaito už įsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.

21 Sandoris užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamas funkcine valiuta, turi būti pateikiamas taikant dabartinį funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą sandorio dieną.

22 Minėta sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Praktiškai dažniausiai taikomas kursas, apytikriai artimas tikrajam sandorio datos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės arba mėnesio kursas gali būti taikomas visiems tuo laiku atitinkama užsienio valiuta vykdomiems sandoriams. Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netikslinga.

▼M5

Vėlesnių ataskaitinių laikotarpių pabaigos atskaitomybė

▼M33

23 **Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:**

▼B

a) piniginio turto straipsniai užsienio valiuta turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą;

b) nepiniginio turto straipsniai, kurių įsigijimo savikaina vertinama užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant atitinkamo sandorio dienos valiutų keitimo kursą; ir

▼M33

c) **nepiniginio turto straipsniai, vertinami jų tikrąja verte užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą.**

▼B

24 Turto balansinė vertė nustatoma pagal kitus susijusius standartus. Pavyzdžiui, ilgalaikis materialusis turtas gali būti vertinamas tikrąja verte arba įsigijimo savikaina pagal 16-ąjį *TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“*. Nepaisant to, ar balansinė vertė, kai ji pateikiama užsienio valiuta, nustatoma įsigijimo savikaina, ar tikrąja verte, pagal šį standartą ji turi būti perskaičiuojama į funkcinę valiutą.

25 Kai kurio turto balansinė vertė nustatoma palyginant dvi arba daugiau sumų. Pavyzdžiui, atsargų balansinė vertė yra jų savikaina arba grynoji galimo realizavimo vertė – mažesnioji iš jų – pagal 2-ąjį TAS *„Atsargos“*. Panašiai pagal 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“* turto, kai nustatomas vertės sumažėjimas, balansinė vertė yra arba jo balansinė vertė, buvusi prieš nustatant galimus vertės sumažėjimo nuostolius, arba turto atsiperkamoji vertė, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Kai toks turtas yra nepiniginis ir vertinamas užsienio valiuta, balansinė vertė nustatoma lyginant:

a) savikainą ir balansinę vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą naudojant tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t. y. turto, vertinamo jo įsigijimo savikaina, sandorio dienos kursą); ir

b) grynąją galimo realizavimo vertę ar atsiperkamąją vertę (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą pagal tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t. y. dienos pabaigos valiutų keitimo kursą ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄).

Dėl tokio palyginimo turto vertės sumažėjimo nuostolis gali būti pripažįstamas funkcine valiuta, bet nepripažįstamas užsienio valiuta, arba atvirkščiai.

26 Kai galimi keli valiutų keitimo kursai, iš jų naudojamas tas, kuriuo pinigų srautai, parodyti sandoryje arba ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, būtų buvę padengti, jeigu būtų susidarę vertinimo dieną. Jeigu vienos valiutos laikinai keisti į kitą negalima, tada naudojamas kursas yra pirmas vėlesnis keitimo kursas, kuriuo jau galima keisti šias valiutas.

Valiutų keitimo skirtumų pripažinimas

▼M53

27 Kaip pažymėta 3 straipsnio a punkte ir 5 straipsnyje, 9-asis TFAS taikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo apskaitai. Registruodamas apskaitoje apsidraudimo sandorius, ūkio subjektas tam tikrus valiutų keitimo skirtumus turi apskaityti kitaip, nei nurodyta šiame standarte. Pavyzdžiui, pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad piniginių straipsnių, kuriuos galima apibrėžti kaip pinigų srautų apsidraudimo priemones, valiutų keitimo skirtumai iš pradžių būtų pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek toks apsidraudimas yra veiksmingas.

▼B

28 Valiutų keitimo kursų skirtumai, atsirandantys atsiskaitant už piniginį turtą arba perskaičiuojant piniginį turtą kursais, skirtingais nuo kursų, buvusių tą piniginį turtą pirmą kartą pripažįstant tą ataskaitinį laikotarpį arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose, turi būti pripažinti laikotarpio, kada jie atsiranda, pelnu arba nuostoliu – su išlyga, nurodyta 32 straipsnyje.

29 Valiutų keitimo skirtumas susidaro tada, kai dėl sandorio užsienio valiuta atsiranda piniginio turto, o valiutų keitimo kursas nuo sandorio dienos iki atsiskaitymo dienos pasikeičia. Jeigu už sandorį atsiskaitoma tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai jis įvykdomas – visi keitimo kursų skirtumai pripažįstami tą patį laikotarpį. Tačiau, jeigu už sandorį atsiskaitoma vėlesnį ataskaitinį laikotarpį, valiutų keitimo kursų skirtumas, pripažįstamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį iki atsiskaitymo dienos, nustatomas pagal valiutos keitimo kursų pokytį kiekvieną laikotarpį.

30 Kai pelnas arba nuostolis iš nepiniginio turto yra ►M5 pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje. Ir priešingai, kai pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio turto yra pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tada bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

31 Kituose standartuose reikalaujama tam tikrą pelną arba nuostolį ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄. Pavyzdžiui, 16-ajame TAS reikalaujama tam tikrą dėl ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo atsirandantį pelną arba nuostolį tiesiogiai pripažinti nuosavybe. Kai toks turtas vertinamas užsienio valiuta, šio standarto 23 straipsnio c punkte reikalaujama perkainojimo sumą perskaičiuoti taikant jos nustatymo dieną galiojusį valiutos kursą (dėl to susidarantis valiutų keitimo skirtumas taip pat ►M5 pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄).

32 Valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl piniginio turto, finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, dalies (žr. 15 straipsnį), turi būti pripažįstami pelnu ar nuostoliais atskirose ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose arba, jei reikia, individualiose užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Finansinėse ataskaitose, apimančiose tiek užsienyje veikiantį ūkio subjektą, tiek ataskaitas teikiantį ūkio subjektą (pvz. konsoliduotos finansinės ataskaitos, kada užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra dukterinė įmonė), tokie valiutų keitimo skirtumai turi būti iš pradžių pripažįstami ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, o perleidžiant grynąją investiciją ►M5 pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius ◄ pagal 48 straipsnį.

33 Jeigu piniginis turtas yra ataskaitas teikiančio ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą dalis, parodyta ataskaitas teikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta, tada užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose atsiranda valiutų keitimo kursų skirtumas, nurodytas 28 straipsnyje. Jeigu toks turtas yra išreikštas užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta, tada valiutų keitimo kursų skirtumas pagal 28 straipsnį atsiranda ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose. Jei piniginis turtas išreikštas ne finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine, o kita valiuta, valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys finansines ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, parodomi pagal 28 straipsnį. Tokie valiutų keitimo skirtumai finansinėse ataskaitose, apimančiose užsienyje veikiantį ūkio subjektą ir ataskaitas teikiantį ūkio subjektą, kuriose užsienyje veikiantis ūkio subjektas yra konsoliduotas ►M32 ——————— ◄ arba apskaitomas naudojant nuosavybės metodą, turi būti ►M5 pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄.

▼B

34 Kai ūkio subjektas atlieka įrašus apskaitos registruose ir dokumentuose ne savo funkcine, o kita valiuta, tada, rengdamas finansines ataskaitas, visas sumas perskaičiuoja į funkcinę valiutą pagal 20–26 straipsnius. Gaunamos tokios pačios sumos funkcine valiuta, kokios būtų gautos, jeigu straipsniai iš karto būtų buvę apskaičiuoti funkcine valiuta. Pavyzdžiui, piniginis straipsnis perskaičiuojamas į funkcinę valiutą naudojant ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, o nepiniginis straipsnis, vertinamas įsigijimo savikaina, naudojant sandorio, kurio metu jis buvo pripažintas, sudarymo dienos valiutų keitimo kursą.

Funkcinės valiutos pakeitimas

35 Ūkio subjektas, pakeitęs funkcinę valiutą, nuo pakeitimo dienos turi perspektyviai taikyti naujos funkcinės valiutos perskaičiavimo tvarką.

36 Kaip nurodyta 13 straipsnyje, ūkio subjekto funkcinė valiuta atspindi pagrindinius su juo susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes. Todėl pirmą kartą nustačius funkcinę valiutą, ji gali būti keičiama tik pasikeitus tiems pagrindiniams sandoriams, įvykiams ar aplinkybėms. Pavyzdžiui, pasikeitus valiutai, kuri daro reikšmingą įtaką prekių ir paslaugų pardavimo kainoms, gali tekti keisti ir šio ūkio subjekto funkcinę valiutą.

37 Funkcinės valiutos pakeitimo rezultatai apskaičiuojami perspektyviai. Kitaip tariant, ūkio subjektas visus straipsnius perskaičiuoja į naują funkcinę valiutą, naudodamas pakeitimo dienos valiutų keitimo kursą. Perskaičiuojant nepiniginį straipsnį susidariusios sumos pateikiamos jų įsigijimo savikaina. ►M5 Valiutų keitimo kursų skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto sumas, anksčiau pripažintas kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 32 straipsnį ir 39 straipsnio c punktą, perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tik perleidus užsienyje veikiantį ūkio subjektą. ◄

KITOS VALIUTOS NAUDOJIMAS

Perskaičiavimas į pateikimo valiutą

38 Savo finansines ataskaitas ūkio subjektas gali pateikti bet kuria valiuta. Jeigu pateikimo valiuta skiriasi nuo šio ūkio subjekto funkcinės valiutos, jis savo rezultatus ir finansinę būklę perskaičiuoja į pateikimo valiutą. Pavyzdžiui, kada grupę sudaro atskiri ūkio subjektai, kurie apskaitą tvarko skirtingomis funkcinėmis valiutomis, tada kiekvieno ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė pateikiami visiems bendra valiuta, kad būtų galima sudaryti konsoliduotas finansines ataskaitas.

▼M31

39 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:

▼B

a) ►M5 kiekvienoje pateikiamoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ turtas ir įsipareigojimai (taip pat ir lyginamosios sumos) perskaičiuojami naudojant atitinkamai ►M5 tos finansinės būklės ataskaitos datos uždarymo kursą ◄;

▼M31

b) kiekvienoje ataskaitoje, kurioje pateikiamas pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos, pajamos ir sąnaudos (taip pat ir lyginamosios sumos) perskaičiuojamos naudojant atitinkamų sandorių datų valiutų kursus; ir

▼B

c) visi susidarę valiutų keitimo skirtumai pripažįstami ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄.

40 Pajamų ir sąnaudų straipsniams perskaičiuoti praktiškai dažniausiai naudojamas suapvalintas atitinkamų sandorių datų kursas (pavyzdžiui, vidutinis ataskaitinio laikotarpio kursas). Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinį laikotarpio kursą taikyti netikslinga.

41 Valiutų keitimo skirtumai, minimi 39 straipsnio c punkte, susidaro:

▼M5

a) perskaičiuojant pajamas ir sąnaudas pagal atitinkamų sandorių datų valiutų keitimo kursų, o turtą ir įsipareigojimus – ataskaitinio laikotarpio uždarymo kursu;

▼B

b) pradinį grynąjį turtą perskaičiuojant pagal laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, kuris skiriasi nuo ankstesnio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kurso.

►M5 Šie valiutų keitimo kursų skirtumai nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nes tokie valiutų keitimo kursų pokyčiai beveik arba iš viso neturi tiesioginio poveikio gaunamiems dabartiniams ir būsimiesiems veiklos pinigų srautams. Sukaupta valiutų keitimo kursų skirtumų suma pateikiama kaip atskiras nuosavybės komponentas, kol neperleidžiamas užsienyje veikiantis ūkio subjektas. Kai valiutų keitimo kursų skirtumai yra susiję su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuris yra konsoliduojamas, tačiau ne visiškai priklauso ◄ tai sukaupti valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl perskaičiavimo ir priskirtini ►M11 nekontroliuojamai ◄ daliai, ►M5 konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstami ►M11 nekontroliuojamai ◄ daliai ir jai priskiriami.

42 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami į pateikimo valiutą taip:

a) visos sumos (t. y. turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos ir sąnaudos, įskaitant lyginamąsias sumas) perskaičiuojamos naudojant laikotarpio pabaigos valiutų kursą paskutinio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, išskyrus tai, kad:

b) kai sumos perskaičiuojamos į nehiperinfliacinės ekonomikos šalies valiutą, lyginamosios sumos turi būti tos, kurios atitinkamose ankstesnių metų finansinėse ataskaitose buvo pateiktos kaip ataskaitinių metų sumos (t. y. nekoreguotos dėl vėlesnių kainų lygio arba valiutų kursų kitimo).

43 Kada ūkio subjekto funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, tada šio ūkio subjekto finansinės ataskaitos prieš 42 straipsnio perskaičiavimo metodo taikymą turi būti pataisomos pagal 29-ąjį TAS, išskyrus lyginamąsias sumas, perskaičiuojamas į nehiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiutą (žr. 42 straipsnio b punktą). Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacine, o ūkio subjektas savo finansinių ataskaitų netaiso pagal 29-ąjį TAS, jis sumas, suderintas su tos dienos kainų lygiu, kai baigiama taisyti finansines ataskaitas, turi pateikti kaip įsigijimo savikainą, perskaičiuodamas ją į pateikimo valiutą.

▼B

Užsienyje veikiančio ūkio subjekto rodiklių perskaičiavimas

44 45–47 straipsniai, kurie papildo 38–43 straipsnius, taikomi, kada užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė yra perskaičiuojami pagal pateikimo valiutą tam, kad užsienyje veikiantis ūkio subjektas būtų įtrauktas į ataskaitas teikiančiojo ūkio subjekto finansines ataskaitas konsolidavimo ►M32 ——————— ◄ arba nuosavybės metodu.

►M32 45 Užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė sujungiami su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto rezultatais ir finansine būkle atliekant įprastines konsolidavimo procedūras, pvz., eliminuojant patronuojamosios (dukterinės) įmonės grupės vidaus sandorius ir grupės vidaus likučius (žr. 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“). ◄ Tačiau grupės vidaus piniginis turtas (ar įsipareigojimas), tiek trumpalaikis, tiek ilgalaikis, negali būti eliminuojamas kartu su kitu atitinkamu vidaus įsipareigojimu (ar turtu), neparodžius konsoliduotose finansinėse ataskaitose valiutų kursų svyravimo rezultatų. Taip yra todėl, kad piniginis straipsnis reiškia įsipareigojimą konvertuoti vieną valiutą į kitą, o ataskaitas teikiantis ūkio subjektas dėl valiutų kurso svyravimų patiria pelną ar nuostolius. ►M5 Todėl ataskaitas teikiančio ūkio subjekto konsoliduotose finansinėse ataskaitose toks valiutų keitimo kursų skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais arba, jeigu jis atsiranda dėl 32 straipsnyje nurodytų aplinkybių, jis pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas iki užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimo. ◄

►M32 46 Kai užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų data skiriasi nuo ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų datos, užsienyje veikiantis ūkio subjektas dažnai parengia papildomas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto finansinių ataskaitų data. To nepadarius, pagal 10-ąjį TFAS finansines ataskaitas leidžiama pateikti kitą datą, jeigu laiko skirtumas neviršija trijų mėnesių ir rezultatai koreguojami atsižvelgiant į visus svarbius sandorius arba įvykius per laikotarpį tarp skirtingų datų. Tokiu atveju užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami naudojant šio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutos keitimo kursą. Svarbių keitimo kursų pokyčių, įvykstančių iki ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos, pataisymai atliekami pagal 10-ąjį TFAS. ◄ ►M32 Ta pati metodika naudojama taikant nuosavybės metodą asocijuotosioms ir bendroms įmonėms pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.). ◄

47 Bet koks prestižas, atsirandantis dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto įsigijimo, ir bet koks dėl įsigijimo atliekamas turto ir įsipareigojimų balansinių verčių koregavimas tikrąja verte turi būti apskaitomas kaip užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai. Todėl jie turi būti išreiškiami šio užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta ir perskaičiuojami naudojant ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą pagal 39 ir 42 straipsnius.

▼M11

Užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimas arba dalinis perleidimas

▼M5

48 Perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą, sukaupta valiutų keitimo kursų skirtumų suma, susijusi su tuo užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir parodoma kaip atskiras nuosavybės komponentas, turi būti pergrupuojama iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (kaip pergrupuota suma), kai pripažįstamas perleidimo pelnas arba nuostoliai (žr. 1-ąjį TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*, persvarstytą 2007 m.).

▼M32

48A Be visos ūkio subjekto dalies užsienyje veikiančiame ūkio subjekte perleidimo, perleidžiant įtraukiami į apskaitą toliau nurodyti daliniai perleidimai:

a) kai dėl dalinio perleidimo prarandama patronuojamosios (dukterinės) įmonės, apimančios užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kontrolė, nepaisant to, ar ūkio subjektas išlaiko kontrolės nesuteikiančią dalį savo buvusiojoje patronuojamojoje įmonėje po dalinio perleidimo; ir

b) kai likusi dalis, iš dalies perleidus savo jungtinės veiklos dalį arba iš dalies perleidus dalį asocijuotojoje įmonėje, kuri apima užsienyje veikiantį ūkio subjektą, yra finansinis turtas, apimantis užsienyje veikiantį ūkio subjektą.

c) [išbraukta]

▼M11

48B Perleidžiant dukterinę įmonę, kuri apima užsienyje veikiantį ūkio subjektą, turi būti nutrauktas valiutos keitimo kurso skirtumų sukauptų sumų, susijusių su tuo užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuris priskiriamas nekontroliuojamoms nuosavybės dalims, pripažinimas, bet nėra pergrupuojama į pelną arba nuostolius.

48C Dukterinės įmonės, apimančios užsienyje veikiantį ūkio subjektą, dalinio perleidimo metu ūkio subjektas turi pakartotinai priskirti valiutos keitimo kurso skirtumų sukauptos sumos proporcingą dalį, pripažintą kitose bendrosiose pajamose, to užsienyje veikiančio ūkio subjekto nekontroliuojamoms nuosavybės dalims. Bet kokio kitokio užsienyje veikiančio ūkio subjekto dalinio perleidimo atveju ūkio subjektas turi pergrupuoti į pelną arba nuostolius tik valiutos keitimo kurso skirtumų sukauptos sumos proporcingą dalį, pripažintą kitose bendrosiose pajamose.

48D Ūkio subjekto dalies užsienyje veikiančiame ūkio subjekte dalinis perleidimas yra bet koks ūkio subjekto nuosavybės dalies sumažėjimas užsienyje veikiančiame ūkio subjekte, išskyrus 48A straipsnyje nurodytus sumažėjimus, apskaitytus kaip perleidimas.

▼M7

49 Ūkio subjektas gali perleisti arba iš dalies perleisti jam priklausančią užsienyje veikiančio ūkio subjekto dalį ją parduodamas, likviduodamas, išmokėdamas akcinį kapitalą ar atsisakydamas viso tokio ūkio subjekto ar jo dalies. Užsienyje veikiančio ūkio subjekto balansinės vertės nurašymas dėl jo paties nuostolių arba dėl investuotojo pripažinto vertės sumažėjimo nėra dalinis perleidimas. Atitinkamai, nurašant jokia pelno ar nuostolių dėl valiutų keitimo skirtumų dalis, pripažįstama kitose bendrosiose pajamose, nėra pergrupuojama į pelną arba nuostolius.

▼B

VALIUTŲ KEITIMO SKIRTUMŲ ĮTAKA MOKESČIAMS

50 Pelnas ir nuostoliai dėl sandorių užsienio valiuta, taip pat valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl ūkio subjekto (taip pat ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto) rezultatų ir finansinės būklės perskaičiavimo į kitą valiutą, gali daryti įtaką mokesčiams. Tokiam poveikiui taikomas 12-asis TAS *„Pelno mokesčiai“*.

ATSKLEIDIMAS

51 Grupės atveju 53 ir 55–57 straipsnių nuorodos dėl „funkcinės valiutos“ taikomos patronuojančios įmonės funkcinei valiutai.

▼M53

52 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) valiutų keitimo skirtumų sumą, pripažįstamą pelnu arba nuostoliais, išskyrus finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS; ir

▼M5

b) grynuosius valiutų keitimo kursų skirtumus, pripažįstamus kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiamus kaip atskirą nuosavybės komponentą, ir tokio valiutų keitimo kursų skirtumo sumų sutikrinimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

▼B

53 Kada pateikimo ir funkcinė valiutos skiriasi, šis faktas turi būti nurodomas, kartu pateikiant funkcinę valiutą ir priežastį, dėl ko naudojama skirtinga pateikimo valiuta.

54 Kada pasikeičia ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ar svarbaus užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinė valiuta, nurodomas toks faktas ir pakeitimo priežastis.

55 Kada ūkio subjektas savo finansines ataskaitas pateikia skirtinga valiuta, nei jo funkcinė valiuta, jis savo finansines ataskaitas kaip atitinkančias Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus turi apibūdinti tik tada, kai jos atitinka visus kiekvieno taikytino standarto ir kiekvieno šio standarto atitinkamo aiškinimo reikalavimus, įskaitant perskaičiavimo metodą, pateiktą 39 ir 42 straipsniuose.

56 Kartais ūkio subjektas, nesilaikydamas 55 straipsnyje nurodytų reikalavimų, savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia ne savo funkcine valiuta. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali perskaičiuoti į kitą valiutą tik pasirinktus savo finansinių ataskaitų straipsnius. Arba, pvz., ūkio subjektas, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiuta, gali perskaičiuoti finansines ataskaitas į kitą valiutą, perskaičiuodamas visus straipsnius paskutinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu. Tokie perskaičiavimai neatitinka Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų, todėl būtina pateikti informaciją pagal 57 straipsnio nuostatas.

57 Kai ūkio subjektas savo finansines ataskaitas ar kitą finansinę informaciją pateikia kita valiuta nei jo funkcinė ar pateikimo valiuta ir nesilaiko 55 straipsnyje pateiktų reikalavimų, jis turi:

a) aiškiai nurodyti, kad tokia informacija yra papildoma, ir atskirti ją nuo informacijos, suderintos su Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais;

b) nurodyti valiutą, kuria pateikiama tokia papildoma informacija; ir

c) nurodyti šio ūkio subjekto funkcinę valiutą ir perskaičiavimo metodą, taikytą papildomai informacijai nustatyti.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

58 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼B

58A. Dėl 21-ojo TAS pataisos *„Grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą“,* išleistos 2005 m. gruodžio mėn., buvo pridėtas 15A straipsnis ir pataisytas 33. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

59 Ūkio subjektas 47 straipsnį turi taikyti perspektyviai visiems įsigijimams, kurie vykdomi nuo to finansinės atskaitomybės laikotarpio pradžios, kada pirmą kartą pritaikytas šis standartas. Ankstesniems įsigijimams 47 straipsnį leidžiama taikyti retrospektyviai. Jeigu užsienyje veikiančio ūkio subjekto įsigijimas apskaitomas perspektyviai, bet yra įvykęs prieš šio standarto pirmojo pritaikymo datą, ūkio subjektas neturi taisyti ankstesnių metų duomenų ir, atitinkamai (kai toks taikymas yra tinkamas), gali po įsigijimo atliekamus prestižo ir turto tikrųjų verčių koregavimus pateikti kaip savo turtą ir įsipareigojimus, o ne užsienyje veikiančio ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti ūkio subjekto funkcine valiuta, arba yra nepiniginis turtas (įsipareigojimas) užsienio valiuta, apskaičiuojamas naudojant įsigijimo dienos valiutų keitimo kursą.

60 Visi kiti dėl šio standarto taikymo atsirandantys pakeitimai turi būti apskaitomi pagal 8-ojo TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“* reikalavimus.

▼M5

60A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 ir 52 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M29

60B 27-uoju TAS (pataisytu 2008 m.) įterpti 48A–48D straipsniai ir pataisytas 49 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui.

60D 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 60B straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼M32

60F 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnio b punktas, 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ir 48A straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

60G 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 8 straipsnyje ir pataisytas 23 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M31

60H 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 39 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M53

60J 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 4, 5, 27 ir 52 straipsniai ir išbraukti 60C, 60E ir 60I straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M54**

60K 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 16 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**B**

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

61 Šis standartas pakeičia 21-ąjį TAS *„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“* (persvarstytą 1993 m.).

62 Šis standartas pakeičia toliau nurodytus aiškinimus:

a) NAK 11-ąjį aiškinimą *„Valiutos keitimas. Nuostolių, patirtų dėl didelio valiutos devalvavimo, kapitalizavimas“*;

b) NAK 19-ąjį aiškinimą *„Atskaitomybės valiuta. Finansinių ataskaitų vertinimas ir pateikimas pagal 21-ąjį TAS ir 29-ąjį TAS“;* ir

c) NAK 30-ąjį aiškinimą *„Atskaitomybės valiuta. Vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą“*.

▼M1

23-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Skolinimosi išlaidos

PAGRINDINIS PRINCIPAS

1 Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, sudaro to turto savikainos dalį. Kitos skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis.

TAIKYMAS

2 Įmonė turi taikyti šį standartą skolinimosi išlaidų apskaitai.

3 Šis standartas netaikomas faktinei ar priskiriamai nuosavybės vertei, taip pat privilegijuotosioms akcijoms, kurios nepriskiriamos įsipareigojimams.

▼M45

4 Ūkio subjektas neturi taikyti šio standarto skolinimosi išlaidoms, tiesiogiai priskirtinoms prie šių objektų įsigijimo, statybos ar gamybos:

a) ilgo parengimo turto, vertinamo tikrąja verte, pavyzdžiui, biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“, arba

▼M1

b) dideliais kiekiais dažnai gaminamų ar kitaip sukuriamų atsargų.

APIBRĖŽIMAI

5 Šiame standarte vartojami tokie terminai su nurodytomis reikšmėmis:

Skolinimosi išlaidos – palūkanos ir kitos išlaidos, kurias patiria įmonė skolindamasi lėšas.

Ilgo parengimo turtas – turtas, kurio parengimas numatomam naudojimui ar pardavimui trunka ilgai.

▼M54

6 Skolinimosi išlaidas gali sudaryti:

▼M53

a) palūkanų sąnaudos, apskaičiuotos pagal faktinių palūkanų metodą, kaip nurodyta 9-ajame TFAS;

▼M8

b) [panaikintas]

c) [panaikintas]

▼M54

d) palūkanos už nuomos įsipareigojimus, pripažintus pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“; ir

▼M8

e) valiutos keitimo skirtumai, kurie atsiranda skolinantis užsienio valiuta ir kurie naudojami palūkanų išlaidoms tikslinti.

▼M45

7 Pagal aplinkybes ilgo parengimo turtas gali būti:

▼M1

a) atsargos

b) gamybos įranga

▼M1

c) elektros energijos gamybos įrenginiai

d) nematerialusis turtas

▼M45

e) investicinis turtas

f) derliniai augalai.

▼M1

Finansinis turtas ir per trumpą laikotarpį pagamintos ar kitaip sukurtos atsargos nėra ilgo parengimo turtas. Turtas, kuris įsigyjamas jau parengtas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, nėra ilgo parengimo turtas.

PRIPAŽINIMAS

8 Įmonė turi kapitalizuoti skolinimosi išlaidas, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, kaip to turto savikainos dalį. Kitas skolinimosi išlaidas įmonė turi pripažinti to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis.

9 Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, įtraukiamos į to turto savikainą. Tokios skolinimosi išlaidos kapitalizuojamos kaip to turto savikainos dalis, kai tikėtina, kad jos teiks įmonei būsimos ekonominės naudos ir jas galima patikimai įvertinti. Kai įmonė taiko 29-ąjį TAS „*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*“, ji pripažįsta sąnaudomis tą skolinimosi išlaidų dalį, kuria tikslinama to paties laikotarpio infliacija pagal šio standarto 21 straipsnį.

Kapitalizuoti tinkamos skolinimosi išlaidos

10 Skolinimosi išlaidos, tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, yra tokios išlaidos, kurių būtų buvę galima išvengti, jei nebūtų buvę padaryta išlaidų ilgo parengimo turtui. Kai įmonė skolinasi lėšas tik dėl to, kad įsigytų tam tikrą ilgo parengimo turtą, nesunkiai galima nustatyti skolinimosi išlaidas, tiesiogiai susijusias su tuo turtu.

11 Kartais būna sunku nustatyti tiesioginį ryšį tarp konkretaus skolinimosi ir ilgo parengimo turto ir numatyti, kurio skolinimosi buvo galima išvengti. Kyla sunkumų, pavyzdžiui, kai įmonės finansinė veikla koordinuojama centralizuotai. Taip pat kyla sunkumų, kai įmonių grupė naudoja įvairias skolos priemones skolindamasi lėšas skirtingomis palūkanų normomis ir įvairiu pagrindu skolindama šias lėšas kitoms tos grupės įmonėms. Kitokių sunkumų atsiranda, kai naudojamos paskolos, kurios gautos užsienio valiuta ar kurios su ja yra susietos, kai grupė veikia didelės infliacijos ekonomikos sąlygomis, o keitimo kursai svyruoja. Todėl būna sudėtinga nustatyti skolinimosi išlaidų, tiesiogiai priskirtinų ilgo parengimo turtui įsigyti, sumą, ir todėl reikia ją įvertinti.

12 Jei įmonė skolinasi lėšas specialiai ilgo parengimo turtui įsigyti, ji turi nustatyti, kokia kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų suma turi būti faktinės skolinimosi išlaidos, susijusios su to laikotarpio skolinimusi, atėmus visas investicines pajamas, gaunamas laikinai investavus pasiskolintą sumą.

▼M1

13 Finansiniai susitarimai dėl ilgo parengimo turto gali būti tokie, kad įmonė gauna pasiskolintas lėšas ir patiria susijusias skolinimosi išlaidas anksčiau nei visos lėšos (ar jų dalis) išleidžiamos turtui. Tokiomis aplinkybėmis gautos lėšos dažnai laikinai investuojamos prieš jas išleidžiant šiam turtui. Nustatant skolinimosi išlaidų, tinkamų kapitalizuoti per tam tikrą laikotarpį, sumą, iš patirtų skolinimosi išlaidų turi būti atimamos visos investicinės pajamos, gautos investavus šias lėšas.

▼M67

14 Jei įmonė paprastai skolinasi lėšas ir naudoja jas ilgo parengimo turtui įsigyti, ji turi nustatyti kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą, taikydama kapitalizacijos normą išlaidoms, patirtoms įsigyjant tą turtą. Kapitalizacijos norma turi būti skolinimosi išlaidų, susijusių su visomis įmonės skolomis, kurios tuo laikotarpiu lieka negrąžintos, svertinis vidurkis. Tačiau į šį skaičiavimą įmonė turi neįtraukti skolinimosi išlaidų, susijusių su skolinimusi, kuris buvo skirtas konkrečiai ilgo parengimo turtui įsigyti, kol iš esmės visa veikla, būtina tam turtui parengti numatomam naudojimui ar pardavimui, nėra baigta. Per laikotarpį įmonės kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma neturi viršyti per tą laikotarpį jos patirtų skolinimosi išlaidų sumos.

▼M1

15 Kai kuriomis aplinkybėmis visą patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių skolinimąsi galima įtraukti apskaičiuojant skolinimosi išlaidų svertinį vidurkį, kitomis aplinkybėmis kiekviena dukterinė įmonė gali taikyti skolinimosi išlaidų, susijusių su jos pačios skolinimusi, svertinį vidurkį.

Suma, kuria ilgo parengimo turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę

16 Kai ilgo parengimo turto balansinė vertė ar laukiama galutinė kaina viršija to turto atsiperkamąją ar grynąją galimo realizavimo vertę, balansinė vertė nurašoma arba sumažinama pagal kitų standartų reikalavimus. Tam tikromis aplinkybėmis nurašymo ar sumažinimo suma atkuriama pagal tuos kitus standartus.

Kapitalizavimo pradžia

17 Skolinimosi išlaidas, kurios sudaro ilgo parengimo turto savikainos dalį, įmonė turi pradėti kapitalizuoti nuo kapitalizavimo pradžios. Kapitalizavimo pradžia yra laikoma diena, kai įmonė pirmą kartą įvykdo visas šias sąlygas:

a) ji patiria išlaidas tam turtui;

b) ji patiria skolinimosi išlaidas;

c) ji vykdo veiklą, reikalingą parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui.

▼M1

18 Į ilgo parengimo turto išlaidas įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios sudaro grynųjų pinigų mokėjimus, kito turto perdavimą ar įsipareigojimų, kuriems skaičiuojamos palūkanos, prisiėmimą. Iš išlaidų atimami visi gauti su tuo turtu susiję tarpiniai mokėjimai ir gautos subsidijos (žr. 20-ąjį TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas*“). Vidutinė turto tam tikro laikotarpio balansinė vertė, įskaitant anksčiau kapitalizuotas skolinimosi išlaidas, paprastai yra apytikriai apskaičiuotos išlaidos, kurioms tą laikotarpį taikoma kapitalizacijos norma.

19 Veikla, reikalinga paruošti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui, yra daugiau nei fizinė turto statyba. Į ją įtraukiamas techninis ir administravimo darbas, atliekamas iki fizinės turto statybos pradžios, pavyzdžiui, veikla siekiant gauti leidimus iki fizinės turto statybos pradžios. Tačiau tokiai veiklai nepriskiriamas turto laikymas, kai nevyksta jokia turto būklę keičianti gamyba ar plėtra. Pavyzdžiui, skolinimosi išlaidos, patirtos žemę rengiant statyboms, kapitalizuojamos tą laikotarpį, kai vyko su tuo žemės parengimu statyboms susijusi veikla. Tačiau kapitalizuoti negalima tų skolinimosi išlaidų, kurios buvo patirtos, kai statybai įsigyta žemė buvo laikoma nevykdant su statybomis susijusios veiklos.

Laikinas kapitalizavimo sustabdymas

20 Įmonė turi laikinai sustabdyti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, kai ji ilgam laikotarpiui sustabdo aktyvią ilgo parengimo turto plėtrą.

21 Įmonė ilgą laiką gali patirti skolinimosi išlaidų, kai ji sustabdo veiklą, reikalingą parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui. Tokios išlaidos yra beveik užbaigto turto išlaikymo sąnaudos ir kapitalizuoti jų negalima. Tačiau įmonė paprastai nesustabdo skolinimosi išlaidų kapitalizavimo tą laikotarpį, kai ji atlieka didelį techninį ir administravimo darbą. Taip pat įmonė nesustabdo skolinimosi išlaidų kapitalizavimo tą laikotarpį, kai, rengiant turtą naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, laikinas delsimas būtinas. Pavyzdžiui, kapitalizavimas tęsiamas, kai dėl aukšto vandens lygio, įprasto vykdant statybas tame geografiniame regione, ilgą laiką sulaikoma tilto statyba.

Kapitalizavimo nutraukimas

22 Įmonė turi nutraukti skolinimosi išlaidų kapitalizavimą, kai iš esmės visa veikla, būtina ilgo parengimo turtui parengti numatomam naudojimui ar pardavimui, yra baigta.

23 Paprastai turtas numatomam naudojimui ar pardavimui yra parengtas, kai baigiama fizinė jo statyba, net jei įprastas administravimo darbas dar tęsiamas. Nors ir lieka mažų pakeitimų, pavyzdžiui, turto apdaila pagal pirkėjo ar naudotojo nurodymus, tai rodo, kad iš esmės visa veikla jau yra baigta.

▼M1

24 Jei įmonė ilgo parengimo turto statybą vykdo dalimis ir kiekviena dalis gali būti naudojama, kol kita statoma, skolinimosi išlaidų kapitalizavimą ji turi nutraukti iš esmės užbaigusi visą veiklą, būtiną tos dalies parengimui numatomam naudojimui ar pardavimui.

25 Verslo kompleksas, sudarytas iš kelių pastatų, kurių kiekvienas gali būti naudojamas atskirai, yra ilgo parengimo turto, kurio kiekviena dalis yra tinkama naudoti vykdant kitų dalių statybą, pavyzdys. Ilgo parengimo turto, kuris visas privalo būti baigtas norint panaudoti kurią nors jo dalį, pavyzdys yra pramonės įmonė, kurios veikla sudaryta iš kelių procesų, paeiliui atliekamų skirtingose įmonės dalyse, esančiose toje pačioje vietoje, pavyzdžiui, plieno gamykla.

ATSKLEIDIMAS

26 Įmonė turi atskleisti:

a) per ataskaitinį laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų sumą;

b) kapitalizacijos normą, taikomą nustatant kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

27 Jei šio standarto taikymas lemia apskaitos politikos pokyčius, įmonė turi taikyti šį standartą toms su ilgo parengimo turtu susijusioms skolinimosi išlaidoms, kurių kapitalizacijos pradžia yra standarto įsigaliojimo diena arba vėliau.

28 Tačiau įmonė gali nustatyti bet kurią ankstesnę nei standarto įsigaliojimo diena datą ir taikyti standartą toms su visu ilgo parengimo turtu susijusioms skolinimosi išlaidoms, kurių kapitalizacijos pradžia yra ta diena arba vėliau.

▼M67

28A 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 14 straipsnis. Įmonė tas pataisas turi taikyti skolinimosi išlaidoms, patirtoms metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo įmonė tas pataisas taiko pirmą kartą, pradžioje arba vėliau.

▼M1

ĮSIGALIOJIMO DATA

29 Įmonė turi taikyti šį standartą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei įmonė pradeda taikyti šį standartą anksčiau nei nuo 2009 m. sausio 1 d., ji turi tai atskleisti.

▼M8

29A 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 6 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M53

29B 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M54**

29C 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M67**

29D 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 14 straipsnis ir įterptas 28A straipsnis. Įmonė tas pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu įmonė tas pataisas taiko anksčiau, ji turi atskleisti tą faktą.

▼**M1**

23-OJO TAS (PERSVARSTYTO 1993 M.) PANAIKINIMAS

30 Šis standartas pakeičia 23-ąjį TAS „*Skolinimosi išlaidos*“, persvarstytą 1993 m.

▼M26

24-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Susijusių šalių atskleidimas

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad ūkio subjekto finansinėse ataskaitose būtų atskleista informacija, būtina siekiant atkreipti dėmesį, kad susijusių šalių buvimas, su šiomis šalimis siejami sandoriai ir skolų likučiai, įskaitant įsipareigojimus, gali turėti įtakos šio ūkio subjekto finansinei būklei, taip pat pelnui ar nuostoliams.

TAIKYMAS

2 **Šis standartas turi būti taikomas:**

a) nustatant susijusių šalių santykius ir sandorius;

b) nustatant ūkio subjekto ir susijusių šalių skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus;

c) nustatant aplinkybes, kurioms esant reikalaujama atskleisti a ir b punktuose nurodytus duomenis; ir

d) nustatant, kokią informaciją būtina atskleisti apie minėtus straipsnius.

▼M32

3 Šiame standarte reikalaujama atskleisti susijusių šalių sandorius, sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, konsoliduotosiose ir atskirose patronuojančiosios įmonės arba investuotojo, kuris bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba turi jam reikšmingos įtakos, finansinėse ataskaitose, kurios teikiamos pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ arba 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“. Šis standartas taip pat taikomas atskiroms finansinėms ataskaitoms.

▼M38

4 Susijusios šalies sandoriai su kitais grupės ūkio subjektais ir skolų šiems ūkio subjektams likučiai atskleidžiami ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Grupės vidaus susijusių šalių sandoriai ir skolų likučiai yra eliminuojami rengiant konsoliduotąsias grupės finansines ataskaitas, išskyrus sandorius tarp investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų (dukterinių) įmonių, vertinamus tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

▼M26

SUSIJUSIŲ ŠALIŲ ATSKLEIDIMO TIKSLAS

5 Susijusių šalių santykiai yra įprasta prekybos ir verslo ypatybė. Pavyzdžiui, ūkio subjektai dažnai dalį savo veiklos vykdo per dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones. Esant tokioms aplinkybėms ūkio subjektas gali paveikti ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinę ir veiklos politiką kontrolės, bendros kontrolės arba reikšmingos įtakos būdu.

6 Susijusių šalių santykiai gali daryti poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliams ir jo finansinei būklei. Susijusios šalys gali sudaryti tokius sandorius, kurių nesudarytų nesusijusios šalys. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, parduodantis prekes jį patronuojančiai įmonei jų savikaina, kitam klientui prekių tokiomis sąlygomis gali ir neparduoti. Be to, sandorių tarp susijusių šalių sumos gali skirtis nuo sandorių tarp nesusijusių šalių sumų.

▼M26

7 Susijusių šalių santykiai gali paveikti ūkio subjekto pelną ar nuostolius ir finansinę būklę net tada, kai nevykdomi susijusių šalių sandoriai. Vien tokių santykių buvimas gali daryti poveikį ūkio subjekto sandoriams su kitomis šalimis. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali nutraukti santykius su prekybos partneriu, kai patronuojanti įmonė įsigyja kitą dukterinę įmonę, besiverčiančią tuo pačiu verslu, kaip ir buvęs prekybos partneris. Arba viena šalis gali susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų dėl reikšmingos kitos šalies įtakos, pavyzdžiui, patronuojanti įmonė gali nurodyti savo dukterinei įmonei nevykdyti tyrimo ir plėtros veiklos.

8 Dėl šių priežasčių žinios apie ūkio subjekto susijusių šalių sandorius, skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, ir santykius gali turėti įtakos tam, kaip finansinių ataskaitų vartotojai įvertins ūkio subjekto veiklą, įskaitant jo patiriamą riziką ir galimybes.

APIBRĖŽTYS

▼M43

9 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Susijusi šalis **yra asmuo arba ūkio subjektas, susijęs su finansines ataskaitas rengiančiu ūkio subjektu (šiame standarte vadinamas „ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu“).**

▼M26

a) Asmuo arba artimas to asmens šeimos narys yra susijęs su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu, jei tas asmuo:

i) kontroliuoja arba ►M32 bendrai kontroliuoja ◄ ataskaitas teikiantį ūkio subjektą;

ii) turi reikšmingos įtakos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui; arba

iii) yra vienas iš ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba jį patronuojančios įmonės pagrindinių vadovaujančių darbuotojų.

▼M43

b) Ūkio subjektas yra susijęs su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu, jei taikoma bet kuri iš šių sąlygų:

▼M26

i) ūkio subjektas ir ataskaitas teikiantis ūkio subjektas priklauso tai pačiai grupei (tai reiškia, kad kiekviena patronuojanti įmonė, dukterinė įmonė ir bendra dukterinė įmonė yra susijusi su kitomis);

ii) vienas ūkio subjektas yra kito ūkio subjekto asocijuotoji įmonė arba bendra įmonė (arba grupės, kuriai priklauso kitas ūkio subjektas, asocijuotoji įmonė arba bendra įmonė);

iii) abu ūkio subjektai yra tos pačios trečiosios šalies bendros įmonės;

iv) vienas ūkio subjektas yra trečiosios šalies bendra įmonė, o kitas ūkio subjektas yra trečiosios šalies asocijuotoji įmonė;

v) ūkio subjektas yra išmokų, mokamų ataskaitas teikiančio ūkio subjekto arba su juo susijusio ūkio subjekto darbuotojams, pasibaigus jų tarnybos laikui, plano vykdytojas. Jei ataskaitas teikiantis ūkio subjektas pats yra tokio plano vykdytojas, finansuojantys darbdaviai taip pat yra susiję su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu;

▼M26

vi) **ūkio subjektą kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja a punkte nurodytas asmuo;**

vii) **a punkto i papunktyje nurodytas asmuo turi reikšmingos įtakos ūkio subjektui arba yra vienas iš ūkio subjekto (arba ūkio subjekto patronuojančios įmonės) pagrindinių vadovaujančių darbuotojų;**

▼M43

viii) **Ūkio subjektas arba bet kuris grupės, kuriai jis priklauso, narys teikia pagrindinių vadovaujančių darbuotojų paslaugas ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui arba ataskaitas teikiančio ūkio subjekto patronuojančiajai įmonei.**

▼M26

Susijusių šalių sandoris **– išteklių, paslaugų arba įsipareigojimų perdavimas tarp ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir susijusios šalies, neatsižvelgiant į tai, nustatoma kokia nors kaina ar ne.**

Artimi asmens šeimos nariai **– šeimos nariai, kurie gali turėti įtakos asmeniui arba kuriems asmuo gali turėti įtakos sandoriuose su ūkio subjektu; jie gali būti:**

a) to asmens vaikai ir sutuoktinis arba šeimyninis partneris;

b) to asmens sutuoktinio arba šeimyninio partnerio vaikai; ir

c) to asmens arba jo sutuoktinio arba šeimyninio partnerio išlaikytiniai.

Kompensacija **apima visas išmokas darbuotojams (kaip apibrėžta 19-ajame TAS „Išmokos darbuotojams“), įskaitant tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“. Išmokos darbuotojams – tai visų formų atlygis, mokamas, mokėtinas ar teikiamas paties ūkio subjekto ar ūkio subjekto vardu mainais už šiam ūkio subjektui suteiktas paslaugas. Tai taip pat ir toks patronuojančios įmonės vardu ūkio subjektui mokamas atlygis. Kompensacija yra:**

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, tokios kaip alga, atlyginimas ir socialinio draudimo įmokos, mokamos metinės atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos, pelno dalis ir priemokos (jei išmokamos per dvylika mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ir paslaugos) esamiems darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas ir sveikatos priežiūra pensiniu laikotarpiu;

c) kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas už ilgalaikį darbą ar mokslininko atostogas, išmokas jubiliejaus proga ar kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikio nedarbingumo išmokas ir (jei išmokama per dvylika ar daugiau mėnesių po laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas;

d) išeitinės išmokos; ir

e) mokėjimas akcijomis.

▼M32

_____

▼M26

Pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai **– asmenys, kurie turi valdžią ir yra tiesiogiai ar netiesiogiai atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, vadovavimą šiai veiklai ir jos kontrolę, pvz., direktoriai (generalinis direktorius ar kiti).**

▼M32

_____

▼M26

Valdžios institucija **– vyriausybė, vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.**

Su valdžios institucija susijęs ūkio subjektas **– ūkio subjektas, kuris yra valstybės kontroliuojamas, bendrai kontroliuojamas arba kuriam valstybė turi reikšmingos įtakos.**

▼M32

Terminai „kontrolė“, „bendra kontrolė“ ir „reikšminga įtaka“ apibrėžti 10-ajame TFAS, 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“ ir 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ ir šiame standarte vartojami tuose TFAS apibrėžtomis reikšmėmis.

▼M26

10 Vertinant kiekvieną įmanomą susijusių šalių santykių atvejį, dėmesys turi būti sutelkiamas ne tik į teisinę formą, bet ir santykių esmę.

11 Šiame standarte susijusiomis šalimis nelaikomi:

a) du ūkio subjektai vien todėl, kad jie turi bendrą direktorių ar kitą pagrindinį vadovaujantį darbuotoją, arba todėl, kad vieno ūkio subjekto pagrindinis vadovaujantis darbuotojas turi reikšmingos įtakos kitam ūkio subjektui;

b) du ►M32 bendros įmonės dalininkai ◄ vien todėl, kad jie ►M32 bendrai kontroliuoja ◄ bendrą įmonę;

c) i) finansų teikėjai;

ii) profsąjungos;

iii) komunalinių paslaugų įmonės; ir

iv) vyriausybės departamentai ir agentūros, kurie nekontroliuoja ar bendrai nekontroliuoja ataskaitas teikiančio ūkio subjekto ir neturi jam reikšmingos įtakos;

turintys įprastinių sandorių su ūkio subjektu (net jei jie gali paveikti ūkio subjekto veiksmų laisvę ar dalyvauti jam priimant sprendimus);

d) klientas, tiekėjas, frančizės teisės suteikėjas, platintojas ar generalinis agentas, su kuriuo ūkio subjektas sudaro didelę savo verslo sandorių dalį, tik dėl atsiradusios ekonominės priklausomybės.

12 Susijusios šalies apibrėžtyje asocijuotoji įmonė apima asocijuotosios įmonės dukterines įmones, o bendra įmonė apima bendros įmonės dukterines įmones. Todėl, pavyzdžiui, asocijuotosios įmonės dukterinė įmonė ir investuotojas, turintis reikšmingos įtakos asocijuotajai įmonei, yra susiję vienas su kitu.

▼M26

ATSKLEIDIMAS

Visi ūkio subjektai

13 **Patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių santykiai atskleidžiami nepriklausomai nuo to, ar tarp šių susijusių šalių kada nors buvo sudarytų sandorių. Ūkio subjektas turi pateikti jį patronuojančios įmonės pavadinimą ir (jei jos skirtingos) pagrindinės kontroliuojančiosios šalies pavadinimą. Jeigu ūkio subjektą patronuojanti įmonė ir pagrindinė kontroliuojančioji šalis neteikia viešai prieinamų konsoliduotų finansinių ataskaitų, taip pat turi būti nurodomas kitos aukštesnės patronuojančios įmonės, kuri teikia tokias ataskaitas, pavadinimas.**

14 Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų susidaryti nuomonę apie susijusių šalių santykių įtaką ūkio subjektui, reikia atskleisti informaciją apie kontroliuojamus susijusių šalių santykius, neatsižvelgiant į tai, ar buvo sandorių tarp šių susijusių šalių.

▼M32

15 Reikalavimas atskleisti susijusių šalių santykius tarp patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų (dukterinių) įmonių taikomas kartu su 27-ojo TAS ir 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ informacijos atskleidimo reikalavimais.

▼M26

16 13 dalyje nurodyta kita aukštesnė patronuojanti įmonė. Tai pirma grupės patronuojanti įmonė, pagal subordinaciją aukštesnė už tiesioginę patronuojančią įmonę, teikianti viešai prieinamas konsoliduotas finansines ataskaitas.

17 **Ūkio subjektas turi pateikti bendrą pagrindinių vadovaujančių darbuotojų kompensacijos sumą ir sumas pagal šias kategorijas:**

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikui;

c) kitos ilgalaikės išmokos;

d) išeitinės išmokos; ir

e) mokėjimas akcijomis.

▼M43

17A Jei ūkio subjektas gauna pagrindinių vadovaujančių darbuotojų paslaugas iš kito ūkio subjekto („vadovaujančio ūkio subjekto“), ūkio subjektas neprivalo taikyti 17 straipsnio reikalavimų vadovaujančio ūkio subjekto išmokėtai arba mokėtinai kompensacijai vadovaujančio ūkio subjekto darbuotojams arba direktoriams.

▼M26

18 **Jeigu finansinių ataskaitų laikotarpiais ūkio subjektas turėjo susijusių šalių sandorių, jis turi atskleisti susijusių šalių santykių pobūdį, informaciją apie šiuos sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, reikalingą tam, kad informacijos naudotojai galėtų suprasti galimą šių santykių poveikį finansinėms ataskaitoms. Šie atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su 17 straipsnio reikalavimais. Būtina atskleisti bent šią informaciją:**

a) sandorių sumas;

b) skolų likučių sumą, įskaitant įsipareigojimus, ir:

i) jų terminus ir sąlygas, įskaitant tai, ar jie yra užtikrinti garantu, o taip pat skolų padengimo pobūdį; ir

ii) išsamią informaciją apie bet kokias suteiktas ar gautas garantijas;

▼M26

c) abejotinų skolų, susijusių su skolų likučių suma, atidėjinius; ir

d) per ataskaitinį laikotarpį pripažintas sąnaudas, susijusias su blogomis ar abejotinomis susijusių šalių skolomis.

▼M43

18A **Sumos, ūkio subjekto išleistos už teikiamas pagrindinių vadovaujančių darbuotojų paslaugas, kurias teikia atskiras vadovaujantis ūkio subjektas, turi būti atskleistos.**

▼M32

19 **Pagal 18 straipsnį turi būti atskirai atskleista informacija apie:**

a) patronuojančiąją įmonę;

b) ūkio subjektus, kurie bendrai kontroliuoja šį ūkio subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką;

c) patronuojamąsias (dukterines) įmones;

▼M26

d) asocijuotąsias įmones;

e) bendras įmones, kurių ►M32 bendros įmonės dalininkas ◄ yra ūkio subjektas;

f) ūkio subjekto ar jį patronuojančios įmonės pagrindinius vadovaujančius darbuotojus; ir

g) kitas susijusias šalis.

20 Pagal 19 straipsnį reikalaujamas sumų, mokėtinų susijusioms šalims arba iš jų gautinų, skirstymas į skirtingas grupes papildo 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalavimą pateikti informaciją finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte. Šios grupės išplečiamos, siekiant pateikti išsamesnę susijusių šalių skolų likučių analizę, ir taikomos susijusių šalių sandoriams.

21 Sandorių, kuriuos reikia atskleisti tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti su susijusia šalimi, pavyzdžiai:

a) produktų (baigtų ar nebaigtų gaminti) pirkimas arba pardavimas;

b) nekilnojamojo ir kito turto pirkimas ar pardavimas;

c) paslaugų teikimas ar gavimas;

d) nuomos sutartys;

e) tyrimų ir plėtros perdavimas;

f) perdavimas pagal licencijų sutartis;

g) perdavimai pagal finansinius susitarimus (įskaitant paskolas ir kapitalo įnašus grynaisiais pinigais ar natūra);

h) garantijos arba užstato teikimas;

i) įsipareigojimai ką nors padaryti, jei ateityje įvyktų arba neįvyktų tam tikras įvykis, įskaitant vykdomas sutartis (*) (pripažinti ir nepripažinti); ir

(*) 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ vykdomos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo prievolės arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienodu lygiu.

▼M26

j) ūkio subjekto vardu ar tos susijusios šalies vardu ūkio subjekto įvykdomi įsipareigojimai.

▼M31

22 Patronuojančiosios ar patronuojamosios įmonės dalyvavimas apibrėžtųjų išmokų plane, pagal kurį rizika pasidalijama su kitais grupės ūkio subjektais, yra sandoris tarp susijusių šalių (žr. 19-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 42 straipsnį).

▼M26

23 Informacija apie tai, kad susijusių šalių sandoriai buvo sudaryti sąlygomis, būdingomis sandoriams tarp nesusijusių šalių, atskleidžiama tik tada, kai tokias sąlygas galima pagrįsti.

24 **Panašaus pobūdžio straipsniai gali būti atskleidžiami juos sujungiant, išskyrus tuos atvejus, kai atskiras pateikimas būtinas dėl to, kad būtų galima suprasti susijusių šalių sandorių įtaką ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.**

Su valdžios institucija susiję ūkio subjektai

▼M32

25 Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atleidžiamas nuo prievolės vykdyti 18 straipsnio reikalavimus atskleisti susijusių šalių sandorius ir skolų likučius, įskaitant įsipareigojimus, kai susijusi šalis yra:

a) valdžios institucija, kontroliuojanti~~,~~ arba bendrai kontroliuojanti ataskaitas teikiantį ūkio subjektą arba turinti jam reikšmingą įtaką; ir

b) kitas ūkio subjektas, kuris yra susijusi šalis dėl to, kad ta pati valdžios institucija kontroliuoja arba bendrai kontroliuoja tiek ataskaitas teikiantį ūkio subjektą, tiek kitą ūkio subjektą arba turi jiems reikšmingą įtaką.

▼M26

26 Jeigu ataskaitas teikiantis ūkio subjektas taiko 25 straipsnyje numatytą išimtį, jis turi atskleisti tokią informaciją apie 25 straipsnyje nurodytus sandorius ir susijusius skolų likučius:

a) valdžios institucijos pavadinimą ir jos santykių su ataskaitas teikiančiu ūkio subjektu pobūdį (t. y. kontrolė, bendra kontrolė arba reikšminga įtaka);

b) tokią pakankamai išsamią informaciją, padedančią ūkio subjekto finansinių ataskaitų vartotojams suprasti susijusių šalių sandorių poveikį jo finansinėms ataskaitoms:

i) kiekvieno savaime reikšmingo sandorio pobūdį ir sumą; ir

ii) kitų sandorių, kurie yra reikšmingi kaip visuma, bet ne kiekvienas atskirai, atveju – kokybinį arba kiekybinį jų turinį. Sandorių tipai išvardyti 21 straipsnyje.

27 Spręsdamas kaip išsamiai reikia atskleisti informaciją pagal 26 straipsnio b punkto reikalavimus, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atsižvelgia į susijusių šalių santykių artumą ir kitus veiksnius, kurie yra svarbūs nustatant sandorio reikšmingumo lygį, tokius kaip:

a) ar jis reikšmingas savo mastu;

b) ar jis vykdomas ne rinkos sąlygomis;

▼M26

c) ar jis nepriskiriamas kasdienės veiklos operacijoms, pvz., verslo įsigijimas ir pardavimas;

d) ar apie jį pranešta reguliavimo ar priežiūros institucijoms;

e) ar apie jį pranešta aukštesniajai vadovybei;

f) ar jam reikalingas akcininkų pritarimas.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

28 Ūkio subjektas šį standartą turi retrospektyviai taikyti 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Tiek visą standartą, tiek 25–27 straipsniuose nurodytas išimtis, taikomas su valdžios institucija susijusiems ūkio subjektams, leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko visą standartą arba tas dalines išimtis laikotarpiui, prasidedančiam iki 2011 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

28A 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS, 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ ir 12-uoju TFAS pataisyti 3, 9 straipsniai, 11 straipsnio b punktas, 15 straipsnis, 19 straipsnio b ir e punktai ir 25 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS ir 12-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M38

28B 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 4 ir 9 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼M43

28C 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 9 straipsnis ir įterpti 17A ir 18A straipsniai. Ūkio subjektas turi šią pataisą taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M26

24-OJO TAS (2003 m.) PANAIKINIMAS

29 Šis standartas pakeičia 24-ąjį TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ (persvarstytą 2003 m.).

▼B

26-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“

TAIKYMAS

1 Šis standartas turi būti taikomas pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms, kai tokios ataskaitos yra sudaromos.

2 Pensinio aprūpinimo planai vadinami įvairiai: pensinės schemos, senatvės pensijų schemos ar pensinio aprūpinimo schemos. Šiame standarte pensinio aprūpinimo planais laikomi ataskaitas teikiantys ūkio subjektai, atskirti nuo plano dalyvių darbdavių. Pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms taikomi visi kiti tarptautiniai apskaitos standartai tiek, kiek to nedraudžia šis standartas.

3 Šis standartas taikomas plano apskaitai ir atskaitomybei, teikiamai visiems dalyviams. Jis nesusijęs su atskiriems plano dalyviams teikiamomis ataskaitomis apie jų pensinio aprūpinimo teises.

4 19-asis TAS *„Išmokos darbuotojam“* yra susijęs su pensinių mokėjimų išlaidų pateikimu planus turinčių darbdavių finansinėse ataskaitose. Taigi šis standartas papildo 19-ąjį TAS.

5 Pensinio aprūpinimo planai gali būti nustatytų įmokų planai arba nustatytų išmokų planai. Daug kur reikalaujama įkurti atskirus fondus, kurie gali būti (arba ne) atskirai teisiškai įforminti, gali turėti (arba neturėti) patikėtinių. Į tokius fondus bus mokamos įmokos, iš jų bus mokamos pensijos. Šis standartas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar yra įsteigtas toks fondas ir ar yra patikėtinių.

6 Pensinio aprūpinimo planams, į kuriuos investuojamas draudimo įmonių turtas, taikomi tie patys apskaitos ir lėšų suteikimo reikalavimai kaip ir tiems planams, į kuriuos investuojama privačiai. Taigi jiems taikomas šis standartas, išskyrus atvejus, kai sutartis su draudimo įmone yra sudaryta konkretaus dalyvio ar dalyvių grupės vardu, o pensinio aprūpinimo įsipareigojimas yra tik draudimo įmonės atsakomybė.

7 Šis standartas nesusijęs su kitomis darbdavio išmokomis, tokiomis kaip išeitinės išmokos, atidėti kompensaciniai susitarimai, išeitinės pašalpos už ilgalaikį darbą, specialūs ankstyvos pensijos arba etatų mažinimo planai, sveikatos ir socialinio aprūpinimo arba premijų planai. Vyriausybės socialinės apsaugos susitarimams šis standartas netaikomas.

▼B

APIBRĖŽIMAI

8 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Pensinio aprūpinimo planai – sutartys, kurių pagrindu ūkio subjektas moka savo darbuotojams pensijas (metines išmokas arba visą sumą iš karto) išeinant iš darbo ar vėliau. Pensijos dydis ar įnašai, skirti pensijoms, gali būti įvertinti iš anksto, prieš išeinant darbuotojams į pensiją, pagal turimus dokumentus arba ūkio subjekto praktiką.

Nustatytų įmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis apskaičiuojamas atsižvelgiant į įmokas į fondą ir jų uždirbtas investicijų pajamas.

Nustatytų išmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis apskaičiuojamas remiantis formule, kurios pagrindą paprastai sudaro darbuotojų atlyginimai ir (ar) dirbtų metų skaičius.

Finansavimas – turto perdavimas ūkio subjektui (fondui), atskirtam nuo darbdavio ūkio subjekto, kad būtų patenkinti pensinio aprūpinimo įsipareigojimai ateityje.

Šiame standarte vartojamos ir tokios sąvokos:

Dalyviai – pensijų išmokų plano ir kiti dalyviai, kurie turi teisę į plano išmokas.

Grynasis turtas, tenkantis pensijoms – plano turtas, atėmus įsipareigojimus, išskyrus sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę.

Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė – planuojamų pensinio aprūpinimo plano išmokų dabartinė vertė dabartiniams ir buvusiems darbuotojams, atsižvelgiant į jau suteiktas paslaugas.

Privalomos išmokos – pensiniai mokėjimai, teisė į kuriuos pagal pensinio aprūpinimo plano sąlygas nepriklauso nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą ūkio subjekte.

9 Kai kurie pensinio aprūpinimo planai turi kitų nei darbdaviai rėmėjų. Šis standartas taikomas ir tokių planų finansinėms ataskaitoms.

10 Dauguma pensinio aprūpinimo planų sudaromi remiantis oficialiomis sutartimis. Kai kurie planai yra neoficialūs, bet pagal darbdavių nustatytą praktiką yra įsipareigojimai. Nors kai kurie planai leidžia darbdaviams riboti savo įsipareigojimus pagal planus, paprastai darbdaviui sunku panaikinti planą, jeigu darbuotojai lieka tarnyboje. Apskaitos ir atskaitomybės pagrindas yra toks pats tiek neoficialiam planui, tiek oficialiam planui.

▼B

11 Dauguma pensinio aprūpinimo planų numato steigti atskirus fondus, į kuriuos mokamos įmokos ir iš kurių mokamos išmokos. Tokius fondus gali administruoti šalys, kurios fondo turtą valdo nepriklausomai. Jos kai kuriose šalyse vadinamos patikėtiniais. Sąvoka *patikėtinis* šiame standarte vartojama tokioms šalims apibūdinti, neatsižvelgiant į tai, ar patikėjimo teisė yra įtvirtinta.

12 Pensinio aprūpinimo planai paprastai apibūdinami arba kaip nustatytų įmokų planai, arba kaip nustatytų išmokų planai, iš kurių kiekvienas turi skiriamųjų požymių. Kartais būna planų, turinčių abiejų planų požymių. Mišrūs planai šiame standarte laikomi nustatytų išmokų planais.

NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANAI

13 Nustatytų įmokų planų finansinėse ataskaitose turi būti pateikta grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita ir finansavimo politikos aprašymas.

14 Remiantis nustatytų įmokų planu, dalyvio būsimų pensijų suma nustatoma pagal darbdavio, dalyvio ar jų abiejų mokamas įmokas, fondo veiklos veiksmingumą ir investicijų pajamas. Paprastai darbdavio įsipareigojimas fondui yra mokėti įmokas. Aktuaro patarimas nebūtinas, nors tokiu patarimu kartais naudojamasi dėl to, kad būtų įvertintas būsimų pensijų dydis, kuris gali būti pasiekiamas, remiantis dabartinėmis įmokomis ir kintamais būsimų įnašų ir investicinių pajamų lygiais.

15 Dalyviai rūpinasi plano veikla, nes ji yra tiesiogiai susijusi su jų būsimų pensijų dydžiu. Dalyviai linkę žinoti, ar buvo gautos įmokos ir ar tinkamai buvo atliekama kontrolė, ginanti gavėjų teises. Darbdavys suinteresuotas veiksminga ir teisinga plano veikla.

16 Nustatytų įmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai pateikti informaciją apie planą ir jo investicijų rezultatus. Šis tikslas paprastai yra pasiekiamas paskelbiant finansines ataskaitas, kuriose pateikiama:

a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymas, visų su planu susijusių pokyčių poveikis, informacija apie dalyvius ir sąlygos;

b) ataskaitos, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas, plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje; ir

c) investicijų politikos aprašymas.

NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANAI

17 Nustatytų išmokų plano finansinėse ataskaitose turi būti arba:

a) ataskaita, kurioje parodoma:

i) grynasis turtas, tenkantis pensijoms;

▼B

ii) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, privalomas išmokas atskiriant nuo neprivalomų; ir

iii) susidarantis perteklius ar trūkumas; arba

b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita, kurioje pateikiama arba:

i) sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, išskiriant privalomas ir neprivalomas išmokas, paaiškinimas; arba

ii) nuoroda į šią informaciją pridedamoje aktuarų ataskaitoje.

Jeigu aktuarų įvertinimas nebuvo atliktas iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, turi būti remiamasi vėliausiu įvertinimu, nurodant įvertinimo datą.

18 17 straipsnyje reikalaujama, kad sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė būtų nustatoma remiantis plano sąlygose sutartomis išmokomis, dirbtu laikotarpiu, dabartiniu atlyginimu arba numatomu atlyginimo dydžiu ir kad pasirinktas pagrindas būtų atskleistas. Visi aktuarinių prielaidų pakeitimai, kurie gali turėti reikšmingą poveikį sutartų pensijų aktuarinei dabartinei vertei, taip pat turi būti atskleisti.

19 Finansinėse ataskaitose turi būti paaiškintas ryšys tarp sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir sutartų pensijų finansavimo politikos.

20 Pagal nustatytų išmokų planą sutartų pensijų mokėjimas priklauso nuo plano finansinės būklės, įmokų mokėtojų sugebėjimo toliau mokėti plano įmokas ir nuo plano investicijų rezultato ir veiklos efektyvumo.

21 Nustatytų išmokų planui periodiškai turi patarti aktuaras, kad būtų įvertinta plano finansinė būklė, patikrintos prielaidos ir rekomenduoti būsimų įmokų lygiai.

22 Nustatytų išmokų plano atskaitomybės tikslas – periodiškai pateikti informaciją apie finansinius išteklius ir plano veiklą, kuri yra naudinga vertinant lėšų kaupimo ir plano išmokų santykį per tam tikrą laiką. Šis tikslas paprastai pasiekiamas ataskaitoje, kurioje pateikiama:

a) ataskaitinio laikotarpio reikšmingos veiklos aprašymas, visų su planu susijusių pokyčių poveikis, informacija apie dalyvius, terminai ir sąlygos;

b) ataskaitos, kuriose parodomas ataskaitinio laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas, plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje;

c) aktuarinė informacija (kaip ataskaitų dalis arba kaip atskira ataskaita); ir

d) investicijų politikos aprašymas.

▼B

Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė

23 Pagal pensinio aprūpinimo planą tikėtinų mokėjimų dabartinė vertė gali būti apskaičiuojama ir pateikiama remiantis dabartiniais ar numatomais atlyginimais iki pat dalyvių išėjimo į pensiją.

24 Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti dabartinio atlyginimo metodą:

a) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė yra dabar kiekvienam plano dalyviui paskirtų dydžių suma, kuri gali būti objektyviau apskaičiuota nei numatomų atlyginimų, nes daroma mažiau prielaidų;

b) išmokų padidėjimas dėl didėjančio atlyginimo tampa plano įsipareigojimu tuo momentu, kai padidėja atlyginimas; ir

c) sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nustatoma pagal dabartinį atlyginimą, paprastai yra labiau susijusi su mokėtina suma planą nutraukus ar jo netęsiant.

25 Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti numatomo atlyginimo metodą:

a) finansinė informacija turi būti parengiama veiklos tęstinumo principu, neatsižvelgiant į prielaidas ir įvertinimus, kurie turi būti atlikti;

b) pagal galutinio užmokesčio planus pensijos dydis nustatomas remiantis atlyginimais, gautinais išėjimo į pensiją (ar artimą) dieną. Taigi atlyginimai, įmokos ir pelningumo norma turi būti numatyta; ir

c) kai finansavimas daugiausia remiasi numatomais atlyginimais, pateikiamoje ataskaitoje gali būti nurodoma, kad gaunamas aiškiai per didelis finansavimas, kai planui nesuteikta tiek daug lėšų, kad planas gauna reikiamą finansavimą, kai jis nepakankamai finansuojamas.

26 Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri apskaičiuota remiantis dabartiniais atlyginimais, parodoma plano finansinėse ataskaitose tam, kad būtų parodyti mokėtinų išmokų įsipareigojimai ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri remiasi numatomais atlyginimais, parodoma dėl to, kad būtų nurodytas galimų įsipareigojimų dydis remiantis veiklos tęstinumo principu – tai iš esmės ir yra finansavimo pagrindas. Be sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, gali būti reikalinga pateikti išsamų sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės konteksto paaiškinimą. Toks paaiškinimas gali būti pateikiamas kaip informacija apie ateityje planuojamą finansavimą ir finansavimo politiką, remiantis numatomais atlyginimais. Paaiškinimas gali būti įtrauktas į finansinę informaciją ar į aktuaro ataskaitą.

▼B

Aktuaro įvertinimų dažnumas

27 Daugelyje šalių aktuariniai įvertinimai neatliekami dažniau kaip kas treji metai. Jeigu iki ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ nebuvo atliktas aktuarinis įvertinimas, naudojamas paskutinis įvertinimas ir nurodoma jo data.

Finansinių ataskaitų turinys

28 Nustatytų išmokų planų informacija pateikiama viena iš šių formų, parodančių įvairią aktuarų informacijos atskleidimo ir pateikimo praktiką:

a) plano finansinėse ataskaitose pateikiama ataskaita, kurioje nurodomas grynasis turtas, tenkantis pensijoms, sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė ir susidarantis perteklius ar trūkumas. Plano finansinėse ataskaitose taip pat nurodomi grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės pokyčiai. Plano finansinėse ataskaitose gali būti pateikta atskira aktuaro ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;

b) plano finansinėse ataskaitose pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos. Sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma ataskaitų aiškinamajame rašte. Į finansines ataskaitas taip pat gali būti įtraukta aktuaro ataskaita, pagrindžianti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę; ir

c) plano finansinėse ataskaitose pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma atskiroje aktuaro ataskaitoje.

Kiekvienu atveju patikėtinio ataskaita, atitinkanti vadovybės ar direktoriaus ataskaitos formą ir investicijų ataskaita gali būti pridedama prie finansinių ataskaitų.

29 Tie, kas remia formą, aprašytą 28 straipsnio a punkte ir 28 straipsnio b punkte, mano, kad pensinio aprūpinimo ir kitos informacijos pateikimas kiekybiniu požiūriu padeda vartotojui įvertinti dabartinę plano būklę ir plano įsipareigojimų įvykdymo tikimybę. Jie taip pat mano, kad viskas turi būti pateikta finansinėse ataskaitose ir nereikia rengti lydimųjų ataskaitų. Tačiau kiti mano, kad 28 straipsnio a punkte aprašyta forma gali sudaryti įspūdį, kad yra įsipareigojimas, tačiau, jų nuomone, sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi visų įsipareigojimo požymių.

▼B

30 Remiantis 28 straipsnio c punkte aprašyta forma, manoma, kad sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi būti įtraukiama į grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitą taip, kaip 28 straipsnio a punkte aprašytoje formoje, ar netgi atskleista aiškinamajame rašte (28 straipsnio b punktas), nes ji bus tiesiogiai sulyginama su plano turtu, o tai gali būti nepagrįsta. Tvirtinama, kad aktuarai nebūtinai turi lyginti sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę su investicijų rinkos verte. Vietoj to jie gali įvertinti pinigų srautų, kurių tikimasi iš investicijų, dabartinę vertę. Todėl jie mano, kad toks lyginimas neatspindėtų bendro aktuaro plano įvertinimo ir jis gali būti neteisingai suprastas. Be to, kai kas tiki, kad informacija apie sutartas pensijų išmokas, neatsižvelgiant į tai, ar jų dydis pateiktas, turėtų būti pateikiama tik atskiroje aktuaro ataskaitoje, kurioje galėtų būti tinkamai paaiškinta.

31 Šiame standarte aprašyti požiūriai, kuriais remiantis gali būti pateikiama informacija, susijusi su sutartų pensijų išmokomis, atskiroje aktuaro ataskaitoje. Pasisakančiųjų prieš sutartų pensijų aktuarinės dabartinės vertės dydžio nurodymą argumentai atmetami. Taigi 28 straipsnio a ir b punktuose aprašytos formos laikomos priimtinomis taip pat kaip ir 28 straipsnio c punkte apibūdinta forma, jei finansinėse ataskaitose yra nuoroda į tai ir pateikiama aktuaro ataskaita, kurioje nurodyta sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė.

VISI PLANAI

Plano turto įvertinimas

32 Pensinio aprūpinimo planų investicijos turi būti įtraukiamos į apskaitą tikrąja verte. Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė yra jų rinkos vertė. Tuo atveju, kai plano investicijos yra tokios, kad neįmanoma įvertinti tikrosios vertės, turi būti nurodyta tikrosios vertės netaikymo priežastis.

33 Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nes ji laikoma naudingiausiu vertybinių popierių ir laikotarpio investicijų rezultatų matu ataskaitų pateikimo datą. Vertybiniai popieriai (ar tam tikra jų dalis), kurie turi fiksuotą atgavimo vertę ir buvo įsigyti plano įsipareigojimams vykdyti, apskaitoje gali būti registruojami sumomis, grindžiamomis galutine jų atgavimo verte darant prielaidą, kad palūkanų norma bus pastovi iki išpirkimo. Kai plano investicijos yra tokios, kad tikrosios vertės nustatyti neįmanoma (tokios, kaip visiška ūkio subjekto nuosavybė), turi būti paaiškintos priežastys, kodėl netaikoma tikroji vertė. Kai didžioji investicijų dalis apskaitoje registruojama ne rinkos ar tikrąja verte, o kitomis sumomis, tikroji vertė paprastai taip pat turi būti nurodoma. Fondo veikloje naudojamas turtas į apskaitą įtraukiamas pagal tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus.

Atskleidimas

34 Pensijų išmokų plano (nesvarbu, ar nustatytų įmokų, ar išmokų) finansinėse ataskaitose taip pat turi būti pateikiama ši informacija:

a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaita;

▼B

b) svarbiausių apskaitos politikos nuostatų santrauka; ir

c) plano aprašymas ir bet kokių plano pasikeitimų poveikis per laikotarpį.

35 Pensijų išmokų planų finansinės ataskaitos apima tokią informaciją, jei ji yra:

a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitoje parodoma:

i) tinkamai suklasifikuotas turtas, turimas laikotarpio pabaigoje;

ii) turto įvertinimo pagrindas;

iii) kiekviena atskira investicija, viršijanti 5 % grynojo turto, tenkančio pensijoms arba 5 % bet kurios vertybinių popierių klasės ar tipo;

iv) investicijos į darbdavio ūkio subjektą aprašymas; ir

v) įsipareigojimai, išskyrus sutartų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;

b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitoje parodomi šie dalykai:

i) darbdavio įmokos;

ii) darbuotojo įmokos;

iii) pajamos iš investicijų tokios, kaip palūkanos ar dividendai;

iv) kitos pajamos;

v) išmokėtos ar mokėtinos pensijos (detalizuotos, pavyzdžiui, kaip pensijų išmokos, išmokos mirties atveju, invalidumo pensijos ir vienkartiniai išmokėjimai);

vi) administracinės sąnaudos;

vii) kitos sąnaudos;

viiii) pelno mokesčiai;

ix) pelnas ar nuostolis, susidarantis disponuojant investicijomis, ir investicijų vertės pokyčiai; ir

x) perdavimai iš kitų planų ir kitiems planams;

c) finansavimo politikos aprašymas;

d) pagal nustatytų išmokų planą sutartų pensijų aktuarinė dabartinė vertė (kuri gali būti suskirstyta į jau suteiktas ir dar nesuteiktas teises į išmokas), apskaičiuota remiantis pensijomis, sutartomis pagal plano sąlygas už iki šiol suteiktas paslaugas, ir dabartiniais ar numatomais atlyginimais. Šita informacija gali būti įtraukiama į pridedamą aktuaro ataskaitą, kuri pateikiama kartu su susijusiomis finansinėmis ataskaitomis; ir

e) nustatytų išmokų planams taikytų svarbių aktuaro prielaidų ir sutartų pensijų aktuarinei dabartinei vertei apskaičiuoti taikyto metodo aprašymą.

36 Pensinio aprūpinimo plano atskaitomybėje plano aprašymas pateikiamas kaip finansinių ataskaitų dalis arba atskiroje ataskaitoje. Joje gali būti pateikiama:

a) plane dalyvaujančių darbdavių ir darbuotojų grupių sąrašai;

▼B

b) tinkamai suklasifikuotas dalyvių, gaunančių pensijas, ir kitų dalyvių skaičius;

c) plano tipas – nustatytų išmokų ar nustatytų įmokų;

d) pastaba apie tai, ar dalyviai moka plano įmokas;

e) su dalyviais sutartų pensijų aprašymas;

f) plano pabaigos visų sąlygų aprašymas; ir

g) informacijos, nurodytos a–f punktuose, pakeitimai per ataskaitinį laikotarpį.

Galima remtis ir kitais dokumentais, kuriuose aprašytas planas, lengvai vartotojams prieinamais ir įtrauktais į ataskaitos informaciją tik apie vėlesnius pasikeitimus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

37 Šis tarptautinis apskaitos standartas taikomas 1988 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių pensinio aprūpinimo planų finansinėms ataskaitoms.

▼M32

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Atskiros finansinės ataskaitos

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones apskaitos ir informacijos atskleidimo reikalavimus, kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones, kai subjektas pasirenka ar pagal vietos teisės aktus iš jo yra reikalaujama pateikti atskiras finansines ataskaitas.

3 Šiame standarte nenurodoma, kurie ūkio subjektai turi rengti atskiras finansines ataskaitas. Jis taikomas, kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

APIBRĖŽTYS

▼M50

4 Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

▼M32

***Konsoliduotosios finansinės ataskaitos* – ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, išlaidos ir pinigų srautai pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.**

▼M50

***Atskiros finansinės ataskaitos* yra tokios ūkio subjekto teikiamos ataskaitos, kuriose ūkio subjektas, laikydamasis šio standarto reikalavimų, gali pasirinkti savo investicijas patronuojamosiose įmonėse, bendrose įmonėse ir asocijuotosiose įmonėse apskaityti savikaina pagal 9-ąjį TFAS Finansinės priemonės arba taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“.**

5 Toliau pateikti terminai apibrėžti 10-ojo TFAS Konsoliduotosios finansinės ataskaitos A priede, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“ A priede ir 28-ojo TAS 3 straipsnyje:

— asocijuotoji įmonė

— nuosavybės metodas

▼M38

— grupė

— investicinis subjektas

— bendra kontrolė

▼M32

— bendra įmonė

— bendras dalininkas

— patronuojančioji įmonė

— reikšminga įtaka

— dukterinė įmonė.

▼M50

6 Atskiros finansinės ataskaitos yra ataskaitos, pateikiamos papildomai prie konsoliduotųjų finansinių ataskaitų arba prie investuotojo, kuris neturi investicijų patronuojamosiose įmonėse, tačiau turi investicijų asocijuotosiose įmonėse ar bendrose įmonėse, finansinių ataskaitų, kuriose pagal 28-ąjį TAS investicijas į asocijuotąsias ar bendras įmones reikalaujama apskaityti taikant nuosavybės metodą, išskyrus 8–8A straipsniuose numatytus atvejus.

▼M50

7 Ūkio subjekto, neturinčio patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų įmonių arba bendram dalininkui priklausančios dalies bendroje įmonėje, finansinės ataskaitos nėra atskiros finansinės ataskaitos.

▼M32

8 Ūkio subjektas, pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punktą atleistas nuo konsolidavimo arba pagal 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 17 straipsnį atleistas nuo reikalavimo taikyti nuosavybės metodą, gali pateikti vien atskiras finansines ataskaitas.

▼M38

8A Investicinis subjektas, kuris visą dabartinį laikotarpį ir visus pateiktus lyginamuosius laikotarpius turi taikyti konsolidavimo išimtį visoms savo patronuojamosioms (dukterinėms) įmonėms pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį, pateikia atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles savo finansines ataskaitas.

▼M32

ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ RENGIMAS

9 Atskiros finansinės ataskaitos turi būti rengiamos pagal visus taikomus TFAS, išskyrus 10 straipsnyje numatytus atvejus.

▼M50

10 Kai ūkio subjektas rengia atskiras finansines ataskaitas, investicijas į patronuojamąsias įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones jis turi apskaityti:

a) savikaina;

b) pagal 9-ąjį TFAS arba

c) taikydamas nuosavybės metodą, kaip aprašyta 28-ajame TAS.

Ūkio subjektas tokią pačią apskaitos tvarką turi taikyti kiekvienos rūšies investicijoms. Kai investicijos, apskaitomos savikaina arba taikant nuosavybės metodą, yra priskiriamos prie skirtų parduoti arba paskirstyti (arba įtraukiamos į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip skirtą parduoti arba paskirstyti), jos apskaitomos pagal 5-ąjį TFAS Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla. Pagal 9-ąjį TFAS apskaitomų investicijų vertinimas tokiomis aplinkybėmis nesikeičia.

▼M32

11 Jei ūkio subjektas pasirenka pagal 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 18 straipsnį savo investicijas į asocijuotąsias įmones ar bendras įmones vertinti tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, jis tokiu pačiu būdu apskaito tas investicijas savo atskirose finansinėse ataskaitose.

▼M38

11A Jei pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį patronuojančioji įmonė turi įvertinti investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, savo investiciją į patronuojamąją įmonę ji apskaito tokiu pačiu būdu savo atskirose finansinėse ataskaitose.

▼M50

11B Kai patronuojančioji įmonė nustoja būti investiciniu subjektu arba tampa investiciniu subjektu, šį pasikeitimą nuo statuso pasikeitimo dienos ji apskaito taip:

a) kai ūkio subjektas nustoja būti investiciniu subjektu, investiciją į patronuojamąją įmonę jis apskaito pagal 10 straipsnį. Statuso pasikeitimo data yra numanoma įsigijimo data. Apskaitant investiciją pagal 10 straipsnį, patronuojamosios įmonės tikroji vertė numanomą įsigijimo datą yra perleistas numanomas atlygis;

▼**M50**

i) [išbraukta]

ii) [išbraukta]

b) kai ūkio subjektas tampa investiciniu subjektu, jis apskaito investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS. Ankstesnės patronuojamosios įmonės balansinės vertės ir jos tikrosios vertės investuotojo statuso pasikeitimo dieną skirtumas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Sukaupta bet kokio pelno ar nuostolių suma, anksčiau pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis tų patronuojamųjų įmonių atžvilgiu, vertinama taip, tartum investicinis subjektas statuso pasikeitimo dieną šias patronuojamąsias įmones būtų pardavęs.

12 Dividendai iš patronuojamosios įmonės, bendros įmonės ar asocijuotosios įmonės pripažįstami ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose, kai nustatoma ūkio subjekto teisė gauti dividendus. Dividendai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nebent ūkio subjektas pasirenka taikyti nuosavybės metodą – tokiu atveju dividendai pripažįstami kaip investicijos balansinės vertės sumažinimas.

▼**M32**

13 Kai patronuojančioji įmonė reorganizuoja savo grupės struktūrą įsteigdama naują ūkio subjektą kaip savo patronuojančiąją įmonę pagal tokius kriterijus:

(a) naujoji patronuojančioji įmonė įgyja pirminės patronuojančiosios įmonės kontrolę išleisdama nuosavybės priemones mainais į esamas pirminės patronuojančiosios įmonės nuosavybės priemones,

(b) naujosios grupės ir pirminės grupės turtas ir įsipareigojimai prieš pat reorganizavimo dieną ir iš karto po jos yra tokie pat ir

(c) pirminės patronuojančiosios įmonės savininkai prieš reorganizaciją turi tokią pat absoliučią ir santykinę pirminės grupės ir naujosios grupės grynojo turto dalį prieš pat reorganizavimo dieną ir iš karto po jos,

o naujoji patronuojančioji įmonė savo atskirose finansinėse ataskaitose apskaito savo investicijas į pirminę patronuojančiąją įmonę pagal 10 straipsnio a punktą, naujoji patronuojančioji įmonė vertina savikainą balansine savo nuosavybės dalies verte, reorganizavimo datą pirminės patronuojančiosios įmonės parodyta atskirose finansinėse ataskaitose.

14 Taip pat ūkio subjektas, kuris nėra patronuojančioji įmonė, gali įsteigti naują ūkio subjektą kaip savo patronuojančiąją įmonę pagal 13 straipsnio kriterijus. Tokioms reorganizacijoms taip pat taikomi 13 straipsnio reikalavimai. Tokiais atvejais nuorodos į pirminę patronuojančiąją įmonę ir pirminę grupę yra nuorodos į pirminį ūkio subjektą.

INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

15 Atskleisdamas informaciją savo atskirose finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas turi taikyti visus taikomus TFAS, įskaitant 16 ir 17 straipsnių reikalavimus.

▼M32

16 **Kai patronuojančioji įmonė pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punktą nusprendžia nerengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir vietoj jų rengia atskiras finansines ataskaitas, tose atskirose finansinėse ataskaitose ji turi atskleisti:**

(a) **faktą, kad finansinės ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos; kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti; ūkio subjekto, kurio konsoliduotosios finansinės ataskaitos, atitinkančios tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, yra paskelbtos viešai, pavadinimą, pagrindinę verslo vietą (ir registracijos šalį, jei skiriasi); ir adresą, kur galima gauti šias konsoliduotąsias finansines ataskaitas;**

(b) **svarbių investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant:**

(i) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pavadinimus,**

(ii) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pagrindinę verslo vietą (ir registracijos šalį, jei skiriasi),**

(iii) **savo nuosavybės dalių, turimų ūkio subjektuose, į kuriuos investuojama, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį),**

(c) **b punkte išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymą.**

▼M38

16A **Kai investicinis subjektas, kuris yra patronuojančioji įmonė (išskyrus patronuojančiąją įmonę, kuriai taikomas 16 straipsnis), pagal 8A straipsnį rengia atskiras finansines ataskaitas kaip vieninteles finansines ataskaitas, jis turi atskleisti šį faktą. Investicinis subjektas taip pat atskleidžia informaciją, susijusią su investiciniais subjektais, reikalaujamą pagal 12-ąjį TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“.**

17 **Jei patronuojančioji įmonė (išskyrus 16–16A straipsniuose nurodytą patronuojančiąją įmonę) arba investuotojas, bendrai kontroliuojantis ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darantis jam reikšmingą įtaką, rengia atskiras finansines ataskaitas, ta patronuojančioji įmonė arba investuotojas turi nurodyti finansines ataskaitas, parengtas pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS arba 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.), su kuriomis jos susijusios. Patronuojančioji įmonė arba investuotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose taip pat turi atskleisti:**

▼M32

(a) **faktą, kad ataskaitos yra atskiros finansinės ataskaitos, ir priežastis, dėl kurių tos ataskaitos parengtos, jeigu įstatymuose nereikalaujama jų rengti;**

(b) **svarbių investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones sąrašą, įskaitant:**

(i) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pavadinimus,**

(ii) **ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, pagrindinę verslo vietą (ir registracijos šalį, jei skiriasi),**

▼M32

(iii) **savo nuosavybės dalių, turimų ūkio subjektuose, į kuriuos investuojama, santykį (ir, jeigu skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį),**

(c) **b punkte išvardytų investicijų apskaitos metodo aprašymą.**

Patronuojančioji įmonė arba investuotojas taip pat turi nurodyti finansines ataskaitas, parengtas pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS arba 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.), su kuriomis jos susijusios.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

18 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. ►M38 Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.). ◄

▼M38

18A 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 5, 6, 17 ir 18 straipsniai ir įterpti 8A, 11A–11B, 16A ir 18B–18I straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

18B Jei dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisų taikymo pirmą kartą datą (kuria šio TFAS tikslais laikoma metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam tos pataisos yra taikomos pirmą kartą, pradžia) patronuojančioji įmonė nustato, kad ji yra investicinis subjektas, investicijai į patronuojamąją įmonę taikomi 18C–18I straipsniai.

18C Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas, kuris anksčiau savo investiciją į patronuojamąją įmonę įvertino savikaina, įvertina ją tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, tarsi šio TFAS reikalavimai būtų visada galioję. Investicinis subjektas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą duomenis ir koreguoja nepaskirstytąjį pelną paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) investicijos ankstesnės balansinės vertės; ir

b) investuotojo investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

18D Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas, kuris anksčiau savo investiciją į patronuojamąją įmonę įvertino tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir toliau ją vertina tikrąja verte. Visų tikrosios vertės koregavimų, anksčiau pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, sukaupta suma perkeliama į nepaskirstytąjį pelną paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą pradžioje.

18E Taikymo pirmą kartą datą investicinis subjektas nekoreguoja ankstesnių savo dalies patronuojamoje įmonėje, kurią jis anksčiau nusprendė vertinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, apskaitos duomenų, kaip tai leidžiama pagal 10 straipsnį.

▼M38

18F Iki 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ priėmimo datos investicinis subjektas naudoja tikrosios vertės sumas, kurios anksčiau buvo pateiktos investuotojams arba vadovybei, jei tos sumos atitinka sumą, už kurią gerai informuotos ir ketinančios sudaryti sandorį nesusijusios šalys būtų galėjusios šią investiciją iškeisti vertinimo dieną.

18G Jeigu investicijos į patronuojamąją įmonę įvertinti pagal 18C–18F straipsnius neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“), investicinis subjektas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį 18C–18F straipsniai gali būti taikomi (tai gali būti dabartinis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Kai data, kada investicinis subjektas gali įvertinti patronuojamosios įmonės tikrąją vertę, yra ankstesnė negu paskutinio praėjusio laikotarpio pradžia, investuotojas koreguoja nuosavą kapitalą paskutinio praėjusio metinio laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) investicijos ankstesnės balansinės vertės ir

b) investuotojo investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

Jei anksčiausias laikotarpis, kada galima taikyti šį straipsnį, yra dabartinis laikotarpis, nuosavybės koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

18H Jei investicinis subjektas pardavė investiciją į patronuojamąją įmonę arba neteko jos kontrolės iki dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisų taikymo pirmą kartą dienos, investicinis subjektas neturi koreguoti tos investicijos ankstesnių apskaitos duomenų.

18I Nepaisant nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį prieš taikymo pirmą kartą datą (paskutinį praėjusį laikotarpį) 18C–18G straipsniuose, ūkio subjektas taip pat gali pateikti bet kurių ankstesnių pateiktų laikotarpių pakoreguotą lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu ūkio subjektas jokių ankstesnių laikotarpių pakoreguotos lyginamosios informacijos nepateikia, visos nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį 18C–18G straipsniuose suprantamos kaip nuorodos į anksčiausią pateiktą pakoreguotą lyginamąjį laikotarpį. Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼M50

18J 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose (27-ojo TAS pataisos) pataisyti 4–7, 10, 11B ir 12 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

19 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*.

27-OJO TAS (2008 M.) PANAIKINIMAS

20 Šis standartas skelbiamas kartu su 10-uoju TFAS. Kartu šie du TFAS pakeičia 27-ąjį TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytą 2008 m.).

▼M32

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones

TIKSLAS

1 **Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitos tvarką ir nuosavybės metodo taikymo reikalavimus, kai apskaitomos investicijos į asocijuotąsias ir bendras įmones.**

TAIKYMAS

2 **Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, kurie yra investuotojai, bendrai kontroliuojantys ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darantys jam reikšmingą įtaką.**

APIBRĖŽTYS

3 **Šiame standarte vartojami terminai ir jų apibrėžtys:**

Asocijuotoji įmonė **yra ūkio subjektas, kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką.**

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos **– ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patronuojančiosios įmonės ir jos dukterinių įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, išlaidos ir pinigų srautai pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.**

Nuosavybės metodas **– apskaitos metodas, kai iš pradžių investicija apskaitoje pripažįstama savikaina, o po to suderinama su investuotojui priklausančios ūkio subjekto, į kurį investuojama, grynojo turto dalies pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Investuotojo pelnas ar nuostoliai apima jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį, o investuotojo kitos bendrosios pajamos apima jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų dalį.**

Jungtinė veikla **– veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi ar daugiau šalių.**

Bendra kontrolė **– sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai su atitinkama veikla susijusiems sprendimams priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutikimas.**

Bendra įmonė **– bendra veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teises į tos veiklos grynąjį turtą.**

Bendras dalininkas **– bendros įmonės dalininkas, su kitais dalininkais bendrai kontroliuojantis tą bendrą įmonę.**

Reikšminga įtaka **– teisė dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ir veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant tos politikos.**

▼M32

4 Toliau pateikti terminai apibrėžti 27-ojo TAS *Atskiros finansinės ataskaitos* 4 straipsnyje ir 10-ojo TFAS *Konsoliduotosios finansinės ataskaitos* A priede ir šiame standarte vartojami TFAS, kuriuose jie apibrėžti, nurodytomis reikšmėmis:

— ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolė

— grupė

— patronuojančioji įmonė

— atskiros finansinės ataskaitos

— dukterinė įmonė.

REIKŠMINGA ĮTAKA

5 Jeigu ūkio subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi 20 % ar daugiau ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad ūkio subjekto įtaka reikšminga, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu ūkio subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi mažiau kaip 20 % ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, daroma prielaida, kad investuotojas reikšmingos įtakos nedaro, nebent tokią įtaką galima aiškiai įrodyti. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, tai dar nereiškia, kad ūkio subjektas negali daryti reikšmingos įtakos.

6 Ūkio subjekto reikšmingą įtaką paprastai įrodo vienas ar keli iš šių požymių:

(a) jam atstovaujama ūkio subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyboje ar lygiaverčiame valdymo organe;

(b) jis dalyvauja nustatant veiklos politiką, taip pat priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų;

(c) tarp ūkio subjekto ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, yra reikšmingų sandorių;

(d) vyksta pasikeitimas vadovaujančiais darbuotojais arba

(e) teikiama esminė techninė informacija.

7 Ūkio subjektas gali turėti akcijų varantų, pasirinkimo pirkti akcijas sandorių, skolos ar nuosavybės priemonių, konvertuojamų į paprastąsias akcijas, ar kitų panašių finansinių priemonių, kurias naudojant ar konvertuojant galima gauti papildomų balsavimo teisių arba sumažinti kitos šalies balsavimo teises priimant kito ūkio subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimus (t. y. potencialios balsavimo teisės). Vertinant, ar ūkio subjektas daro reikšmingą įtaką, atsižvelgiama į turimas potencialias balsavimo teises, kurios šiuo metu gali būti naudojamos ar konvertuojamos, ir į jų poveikį, taip pat į kitų ūkio subjektų turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės šiuo metu negali būti naudojamos ar konvertuojamas, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti ar konvertuoti tik nuo tam tikros datos ateityje arba tik po tam tikro įvykio.

8 Vertindamas, ar potencialios balsavimo teisės sustiprina reikšmingą įtaką, ūkio subjektas išnagrinėja visus faktus ir aplinkybes (įskaitant naudojimosi potencialiomis balsavimo teisėmis sąlygas ir bet kokias kitas sutartines sąlygas, vertinamas atskirai arba kartu), kurios turi įtakos potencialioms teisėms, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą tomis potencialiomis teisėmis pasinaudoti ar jas konvertuoti.

▼M32

9 Ūkio subjektas reikšmingą įtaką ūkio subjektui, į kurį investuojama, praranda tada, kai praranda teisę dalyvauti priimant ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinius ir veiklos politikos sprendimus. Reikšminga įtaka gali būti prarasta tiek pasikeitus, tiek ir nepasikeitus absoliučiam ar santykiniam nuosavybės lygiui. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, asocijuotąją įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administracinės ar priežiūros institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartines sąlygas.

NUOSAVYBĖS METODAS

10 Pagal nuosavybės metodą pirmą kartą investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę apskaitoje pripažįstama savikaina, o po to balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos investuotojui priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Investuotojas jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliais. Iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gautas paskirstytas pelnas sumažina investicijos balansinę vertę. Balansinę vertę taip pat gali reikėti tikslinti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų pasikeitimų keičiantis investuotojo daliai ūkio subjekte, į kurį investuojama. Tai gali būti pasikeitimai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Investuotojui tenkanti tų pasikeitimų dalis pripažįstama investuotojo kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 1-ąjį TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*).

11 Gautų paskirstytų pajamų pripažinimas gali būti netinkamas vertinant iš investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę investuotojo uždirbtas pajamas, nes gautos paskirstytos pajamos gali būti mažai susijusios su asocijuotosios ar bendros įmonės rezultatais. Investuotojui, bendrai kontroliuojančiam ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darančiam jam reikšmingą įtaką, priklauso asocijuotosios ar bendros įmonės veiklos dalis, vadinasi, ir pelnas iš tokios investicijos. Investuotojas įtraukia šią dalį į apskaitą išplėsdamas savo finansinių ataskaitų apimtį, kad įtrauktų jam priklausančią tokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Dėl to taikant nuosavybės metodą pateikiamos investuotojo grynojo turto ir pelno ar nuostolių ataskaitos yra informatyvesnės.

12 Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės ar kitos išvestinės finansinės priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises, ūkio subjekto dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje nustatoma vien pagal esamas nuosavybės dalis ir neatspindi galimo naudojimosi potencialiomis balsavimo teisėmis ir kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis arba jų konvertavimo, nebent taikomas 13 straipsnis.

13 Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektas iš esmės turi tam tikrą nuosavybę dėl sandorio, kuriuo šiuo metu jam suteikiama teisė gauti pelną, susijusį su nuosavybės dalimi. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektui skiriama dalis nustatoma atsižvelgiant į tai, ar galiausiai pasinaudojama tomis potencialiomis balsavimo teisėmis ir kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis, kurios šiuo metu suteikia ūkio subjektui teisę gauti pelno.

▼M32

14 9-asis TFAS *Finansinės priemonės* netaikomas toms dalims asocijuotosiose ir bendrose įmonėse, kurios apskaitomos taikant nuosavybės metodą. Kai priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises, iš esmės šiuo metu suteikia teisę į pelną, susijusį su nuosavybės dalimi asocijuotojoje ar bendroje įmonėje, toms priemonėms 9-asis TFAS netaikomas. Visais kitais atvejais priemonės, apimančios potencialias balsavimo teises asocijuotojoje ar bendroje įmonėje, apskaitomos pagal 9-ąjį TFAS.

▼M65

14A Ūkio subjektas taip pat taiko 9-ąjį TFAS kitoms finansinėms priemonėms asocijuotojoje įmonėje arba bendroje įmonėje, kurioms nuosavybės metodas netaikomas. Jos apima ilgalaikius interesus, kurie iš esmės sudaro ūkio subjekto grynosios investicijos į asocijuotąją įmonę arba bendrą įmonę dalį (žr. 38 straipsnį). Ūkio subjektas taiko 9-ąjį TFAS tokiems ilgalaikiams interesams prieš taikydamas šio standarto 38 ir 40–43 straipsnius. Taikydamas 9-ąjį TFAS ūkio subjektas neatsižvelgia į jokius ilgalaikių interesų balansinės vertės patikslinimus, padarytus taikant šį standartą.

▼M32

15 Jei investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę arba tokios investicijos dalis nėra klasifikuojama kaip skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*, ta investicija ar bet kokia išlaikyta tos investicijos dalis, neklasifikuojama kaip skirta parduoti, priskiriama ilgalaikiam turtui.

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

16 Ūkio subjektas, bendrai kontroliuojantis ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darantis jam reikšmingą įtaką, savo investiciją į asocijuotąją ar bendrą įmonę turi apskaityti taikydamas nuosavybės metodą, išskyrus atvejus, kai ta investicija atitinka išimties reikalavimus pagal 17–19 straipsnius.

Nuosavybės metodo taikymo išimtys

▼M51

17 Ūkio subjektas savo investicijai į asocijuotąją ar bendrą įmonę neturi taikyti nuosavybės metodo, jei tas ūkio subjektas yra patronuojančioji įmonė, atleista nuo reikalavimo rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal 10-ojo TFAS 4 straipsnio a punkte numatytą taikymo išimtį, arba jei įvykdomos visos šios sąlygos:

(a) ūkio subjektas yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti patronuojamoji įmonė, o kiti jo savininkai, įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad ūkio subjektas nuosavybės metodo netaiko;

(b) ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiaujama viešojoje rinkoje (šalies ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar nebiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas);

(c) ūkio subjektas vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl bet kokios klasės priemonių platinimo viešojoje rinkoje;

▼M51

(d) pagrindinė ar bet kuri tarpinė ūkio subjekto patronuojančioji įmonė rengia viešai skelbiamas TFAS atitinkančias finansines ataskaitas, kuriose patronuojamosios įmonės konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 10-ąjį TFAS.

▼M59

18 Kai investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę priklauso ūkio subjektui arba netiesiogiai per ūkio subjektą, kuris yra rizikos kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, ūkio subjektas gali pasirinkti vertinti tą investiciją tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS. Ūkio subjektas šią galimybę turi pasirinkti atskirai dėl kiekvienos asocijuotosios ar bendros įmonės pirmą kartą pripažindamas asocijuotąją ar bendrą įmonę.

▼M32

19 Kai ūkio subjektas turi investiciją į asocijuotąją įmonę, kurios dalis jam priklauso netiesiogiai per rizikos kapitalo įmonę, kolektyvinio investavimo fondą, patikėjimo fondą ar panašų ūkio subjektą, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, ūkio subjektas gali pasirinkti vertinti tą investicijos į asocijuotąją įmonę dalį tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS, nepriklausomai nuo to, ar rizikos kapitalo įmonė, kolektyvinio investavimo fondas, patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, tai investicijos daliai daro reikšmingą įtaką. Jei ūkio subjektas pasirenka tokią galimybę, bet kokiai likusiai savo investicijos į asocijuotąją įmonę daliai, kuri jam priklauso ne per rizikos kapitalo įmonę, kolektyvinio investavimo fondą, patikėjimo fondą ar panašų ūkio subjektą, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus, jis turi taikyti nuosavybės metodą.

Priskyrimas skirtam parduoti turtui

20 Investicijai į asocijuotąją ar bendrą įmonę arba jos daliai, kuri atitinka priskyrimo skirtam parduoti turtui kriterijus, ūkio subjektas turi taikyti 5-ąjį TFAS. Bet kokia išlaikyta investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę dalis, neklasifikuojama kaip skirta parduoti, turi būti apskaitoma taikant nuosavybės metodą iki dalies, kuri klasifikuojama kaip skirta parduoti, perleidimo. Po perleidimo bet kokią išlaikytą dalį asocijuotojoje ar bendroje įmonėje ūkio subjektas turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS, nebent išlaikyta dalis ir toliau yra asocijuotoji ar bendra įmonė – tokiu atveju ūkio subjektas taiko nuosavybės metodą.

21 Kai investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę arba jos dalis, anksčiau klasifikuota kaip skirta parduoti, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma taikant nuosavybės metodą retrospektyviai nuo tos datos, kai buvo klasifikuota kaip skirta parduoti. Laikotarpių, nuo kada investicija ar jos dalis klasifikuojama kaip skirta parduoti, finansinės ataskaitos turi būti atitinkamai pataisytos.

Nuosavybės metodo taikymo nutraukimas

22 Ūkio subjektas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos datos, kai įmonė, į kurią jis investavo, nustoja būti asocijuotąja ar bendra įmone, tokia tvarka:

(a) **Jei įmonė, į kurią jis investavo, tampa dukterine įmone, ūkio subjektas turi apskaityti savo investiciją pagal 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* ir 10-ąjį TFAS.**

▼M32

(b) **Jei išlaikyta dalis buvusioje asocijuotojoje ar bendroje įmonėje yra finansinis turtas, ūkio subjektas išlaikytą dalį turi vertinti tikrąja verte. Išlaikytos dalies tikroji vertė yra tos dalies tikroji vertė ją pirmą kartą pripažįstant finansiniu turtu pagal 9-ąjį TFAS. Ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais visus skirtumus tarp:**

(i) **visų išlaikytų dalių tikrosios vertės ir visų įplaukų, gautų perleidžiant asocijuotosios ar bendros įmonės dalį, ir**

(ii) **investicijos balansinės vertės tą datą, kai nustojama taikyti nuosavybės metodą.**

(c) **Kai ūkio subjektas nustoja taikyti nuosavybės metodą, jis turi apskaityti visas sumas, anksčiau pripažintas kitose bendrosiose pajamose ir susijusias su ta investicija, tuo pačiu pagrindu, kaip jos būtų pripažįstamos, jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, būtų tiesiogiai perleidęs susijusį turtą arba įsipareigojimus.**

23 Todėl, jei ūkio subjekto, į kurį investuojama, anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus būtų pergrupuoti į pelną arba nuostolius, ūkio subjektas pergrupuoja pelną arba nuostolius iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (pergrupuota suma) tada, kai nustoja taikyti nuosavybės metodą. Pavyzdžiui, jei asocijuotoji ar bendra įmonė turi sukauptų valiutų keitimo kursų skirtumų, susijusių su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, ir ūkio subjektas nustoja taikyti nuosavybės metodą, ūkio subjektas anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintą pelną arba nuostolius, susijusius su užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, turi pergrupuoti į pelną arba nuostolius.

24 Jei investicija į asocijuotąją įmonę tampa investicija į bendrą įmonę arba jei investicija į bendrą įmonę tampa investicija į asocijuotąją įmonę, ūkio subjektas ir toliau taiko nuosavybės metodą ir išlaikytos dalies iš naujo nevertina.

Nuosavybės dalies pokyčiai

▼M50

25 Jei ūkio subjekto nuosavybės dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje sumažinama, bet investicija ir toliau atitinkamai klasifikuojama kaip investicija į asocijuotąją įmonę ar bendrą įmonę, ūkio subjektas turi pergrupuoti į pelną ar nuostolius tik proporcingą anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažinto pelno arba nuostolių dalį, susijusią su tuo nuosavybės dalies sumažinimu, jei perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus tą pelną arba nuostolius būtų reikalaujama pergrupuoti į pelną arba nuostolius.

▼M32

Nuosavybės metodo procedūros

26 Dauguma tinkamų nuosavybės metodo taikymo procedūrų yra panašios į 10-ajame TFAS aprašytas konsolidavimo procedūras. Be to, principai, kuriais grindžiamos procedūros, naudojamos apskaitant dukterinės įmonės įsigijimą, taip pat taikomi apskaitant investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę įsigijimą.

▼**M51**

27 Ūkio subjektų grupei priklausanti asocijuotosios ar bendros įmonės dalis yra patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių valdomų dalių toje asocijuotojoje ar bendroje įmonėje suma. Kitų asocijuotųjų ar bendrų įmonių dalys, kurias valdo minėta grupė, šiuo atveju neįtraukiamos. Kai asocijuotoji ar bendra įmonė turi patronuojamųjų įmonių, asocijuotųjų ar bendrų įmonių, nuosavybės metodu apskaitomas pelnas ar nuostoliai, kitos bendrosios pajamos ir grynasis turtas yra tie, kurie pripažįstami asocijuotosios ar bendros įmonės finansinėse ataskaitose (įskaitant asocijuotajai ar bendrai įmonei priklausančią pelno ar nuostolių, kitų bendrųjų pajamų ir grynojo turto dalį jos asocijuotosiose ir bendrose įmonėse) po to, kai atliekami būtini koregavimai, siekiant suvienodinti apskaitos politiką (žr. 35–36A straipsnius).

▼**M32**

28 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš sandorių „iš apačios į viršų“ ir „iš viršaus į apačią“ tarp ūkio subjekto (įskaitant jo konsoliduotas dukterines įmones) ir jo asocijuotosios ar bendros įmonės, ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pripažįstami tik tokio dydžio, kuris lygus nesusijusių investuotojų dalims asocijuotojoje ar bendroje įmonėje. „Iš apačios į viršų“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, asocijuotosios ar bendros įmonės turto pardavimas investuotojui. „Iš viršaus į apačią“ sandoriai – tai, pavyzdžiui, investuotojo turto pardavimas ar įnašai jo asocijuotajai ar bendrai įmonei. Investuotojui priklausanti asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių, atsiradusių iš šio sandorio, dalis yra eliminuojama.

29 Kai sandoriai „iš viršaus į apačią“ suteikia įrodymų apie turto, kuris bus parduotas ar įneštas, grynosios galimo realizavimo vertės sumažėjimą arba to turto vertės sumažėjimą, investuotojas turi pripažinti visus tuos nuostolius. Kai sandoriai „iš apačios į viršų“ suteikia įrodymų apie turto, kuris bus perkamas, grynosios galimo realizavimo vertės sumažėjimą arba to turto vertės sumažėjimą, investuotojas turi pripažinti jam tenkančią tų nuostolių dalį.

30 Įnašas nepiniginiu turtu į asocijuotąją ar bendrą įmonę mainais į asocijuotosios ar bendros įmonės nuosavo kapitalo dalį turi būti apskaitomas pagal 28 straipsnį, išskyrus atvejus, kai įnašui trūksta komercinio pagrindo, kaip tas terminas apibrėžtas 16-ajame TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*. Jei tokiam įnašui trūksta komercinio pagrindo, pelnas arba nuostoliai laikomi nerealizuotais ir nepripažįstami, nebent taip pat taikomas 31 straipsnis. Toks nerealizuotas pelnas ir nuostoliai turi būti eliminuojami, kai investicija apskaitoma taikant nuosavybės metodą, ir neturi būti pateikiami kaip atidėtasis pelnas ar nuostoliai ūkio subjekto konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje arba ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje, kuriose investicijos apskaitomos taikant nuosavybės metodą.

31 Jeigu, be asocijuotosios ar bendros įmonės nuosavybės dalies, ūkio subjektas gauna piniginio ar nepiniginio turto, ūkio subjektas visą nepiniginio įnašo pelno arba nuostolių dalį, susijusią su gautu piniginiu ar nepiniginiu turtu, pripažįsta pelnu arba nuostoliais.

▼M32

32 Investicija apskaitoma taikant nuosavybės metodą nuo tos datos, kai ši tampa asocijuotąja ar bendra įmone. Investicijos įsigijimo metu bet koks investicijos savikainos ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, identifikuojamo turto grynosios tikrosios vertės dalies, priklausančios ūkio subjektui, skirtumas turi būti apskaitomas taip:

(a) su asocijuotąja ar bendra įmone susijęs prestižas įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. To prestižo amortizacija negalima;

(b) bet kokia ūkio subjektui priklausanti ūkio subjekto, į kurį investuojama, identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalis, viršijanti investicijos savikainą, įtraukiama kaip pajamos nustatant ūkio subjektui priklausančios asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių dalį investicijos įsigijimo laikotarpiu.

Po įsigijimo atitinkami asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios ūkio subjektui, koregavimai yra atliekami, pavyzdžiui, apskaitant nudėvimo turto nusidėvėjimą, remiantis to turto tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą. Panašiai atitinkami asocijuotosios ar bendros įmonės pelno arba nuostolių dalies, priklausančios ūkio subjektui, koregavimai po įsigijimo yra atliekami dėl prestižo arba nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo nuostolių.

33 Taikydamas nuosavybės metodą, ūkio subjektas naudojasi pačiomis naujausiomis asocijuotosios ar bendros įmonės finansinėmis ataskaitomis. Kai ūkio subjekto ir asocijuotosios ar bendros įmonės ataskaitinio laikotarpio pabaiga skiriasi, asocijuotoji ar bendra įmonė parengia ūkio subjektui naudoti skirtas finansines ataskaitas, kurių data sutampa su ūkio subjekto finansinių ataskaitų data, išskyrus atvejus, kai to padaryti neįmanoma.

34 Kai pagal 33 straipsnį asocijuotosios ar bendros įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, data skiriasi nuo ūkio subjekto naudojamos finansinių ataskaitų datos, turi būti atliekami reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių per laikotarpį nuo tos datos iki ūkio subjekto finansinių ataskaitų datos, poveikio koregavimai. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp asocijuotosios ar bendros įmonės ir ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio pabaigos negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir bet kokie skirtumai tarp ataskaitinių laikotarpių pabaigos datų visais laikotarpiais turi būti vienodi.

35 Ūkio subjekto finansinės ataskaitos turi būti rengiamos taikant vienodą panašių sandorių ir įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką.

▼M51

36 Išskyrus 36A straipsnyje aprašytus atvejus, jeigu asocijuotoji ar bendra įmonė panašiems sandoriams ir įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko kitokią apskaitos politiką nei ta, kurią taiko ūkio subjektas, turi būti atlikti koregavimai, kad asocijuotosios ar bendros įmonės apskaitos politika atitiktų ūkio subjekto apskaitos politiką, kai ūkio subjektas asocijuotosios ar bendros įmonės finansines ataskaitas naudoja taikydamas nuosavybės metodą.

▼M59

36A Nepaisant 36 straipsnio reikalavimų, jeigu ūkio subjektui, kuris pats nėra investicinis subjektas, priklauso asocijuotosios ar bendros įmonės, kuri yra investicinis subjektas, dalis, ūkio subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, gali pasirinkti toliau taikyti vertinimą tikrąja verte, kurį ta asocijuotoji ar bendra įmonė, kuri yra investicinis subjektas, taiko asocijuotosios ar bendros įmonės dalims patronuojamosiose įmonėse. Ši galimybė pasirenkama atskirai dėl kiekvienos asocijuotosios ar bendros įmonės, kuri yra investicinis subjektas, vėlesnę iš šių datų: a) datą, kai asocijuotoji ar bendra įmonė, kuri yra investicinis subjektas, pripažįstama pirmą kartą; b) datą, kai asocijuotoji ar bendra įmonė tampa investiciniu subjektu, ir c) datą, kai asocijuotoji ar bendra įmonė, kuri yra investicinis subjektas, pirmą kartą tampa patronuojančiąja įmone.

▼M32

37 Jeigu asocijuotoji ar bendra įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurias valdo ne ūkio subjektas, o kitos šalys, ir kurios priskiriamos nuosavybei, ūkio subjektas savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja suderinęs su tokių akcijų dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

38 Jeigu ūkio subjekto nuostolių dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje yra lygi ar viršija jam priklausančią dalį asocijuotojoje ar bendroje įmonėje, ūkio subjektas paprastai nebepripažįsta savo vėlesnių nuostolių dalies. Dalis asocijuotojoje ar bendroje įmonėje yra investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę balansinė vertė, nustatyta taikant nuosavybės metodą, ir tam tikros ilgalaikės dalys, kurios iš esmės sudaro ūkio subjektui priklausančios grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę dalį. Pavyzdžiui, straipsnis, už kurį atsiskaitymas nėra nei planuojamas, nei tikėtinas artimiausioje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto investicijos į tą asocijuotąją ar bendrą įmonę išplėtimas. Tokie straipsniai gali apimti privilegijuotąsias akcijas ir ilgalaikes gautinas sumas ar paskolas, bet į juos neįtraukiamos gautinos prekybos sumos, mokėtinos prekybos sumos ar bet kokios ilgalaikės gautinos sumos, kurios tinkamai padengtos, pavyzdžiui, užtikrintosios paskolos. Nuostoliai, pripažįstami taikant nuosavybės metodą ir viršijantys ūkio subjekto investicijas į paprastąsias akcijas, atvirkštine pirmenybės tvarka (t. y. likvidavimo pirmenybės tvarka) yra priskiriami prie kitų ūkio subjekto dalies asocijuotojoje ar bendroje įmonėje komponentų.

39 Po to, kai ūkio subjekto dalis sumažinta iki nulio, papildomi nuostoliai pateikiami ar įsipareigojimas pripažįstamas tik tiek, kiek ūkio subjektas turi teisinių ar konstruktyvių įsipareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuotosios ar bendros įmonės vardu. Jeigu asocijuotoji ar bendra įmonė vėliau ataskaitose nurodo pelną, ūkio subjektas vėl pradeda pripažinti jam priklausančią to pelno dalį tik tada, kai jo pelno dalis prilygsta nepripažintų nuostolių daliai.

Vertės sumažėjimo nuostoliai

▼M53

40 Pritaikęs nuosavybės metodą, įskaitant asocijuotosios įmonės arba bendrosios įmonės nuostolių pripažinimą pagal 38 straipsnį, ūkio subjektas taiko 41A–41C straipsnius siekdamas nustatyti, ar esama objektyvių įrodymų, kad sumažėjo jo grynosios investicijos į asocijuotąją arba bendrąją įmonę vertė.

▼**M65**

41 [Išbraukta]

▼**M53**

41A Grynosios investicijos į asocijuotąją arba bendrąją įmonę vertė yra sumažėjusi ir vertės sumažėjimo nuostoliai patiriami tik tada, jei esama objektyvių įrodymų, kad vertė sumažėjo dėl vieno arba kelių įvykių po grynosios investicijos pirminio pripažinimo (nuostolio įvykių), ir toks nuostolio įvykis (arba įvykiai) turi įtakos apskaičiuotiems būsimiems grynosios investicijos pinigų srautams, kuriuos galima patikimai įvertinti. Gali būti neįmanoma nustatyti vieno atskiro įvykio, dėl kurio sumažėjo vertė. Vertė galėjo sumažėti dėl bendro kelių įvykių poveikio. Nuostoliai, kurių tikimasi dėl būsimų įvykių, nėra pripažįstami, net jeigu tokie įvykiai labai tikėtini. Prie objektyvių įrodymų, kad grynosios investicijos vertė yra sumažėjusi, priskiriami ūkio subjekto gaunami stebėjimais pagrįsti duomenys apie šiuos nuostolio įvykius:

a) didelius finansinius asocijuotosios arba bendrosios įmonės sunkumus;

b) sutarties pažeidimą, pvz., asocijuotosios arba bendrosios įmonės mokėjimų neatlikimą arba vėlavimą juos atlikti;

c) asocijuotajai arba bendrajai įmonei suteiktą nuolaidą, kurios ūkio subjektas kitu atveju nebūtų suteikęs dėl ekonominių arba teisinių priežasčių, siejamų su jo asocijuotosios arba bendrosios įmonės finansiniais sunkumais;

d) didelę tikimybę, kad asocijuotoji arba bendroji įmonė bankrutuos arba kad bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas, arba

e) grynosios investicijos aktyviosios rinkos išnykimą dėl asocijuotosios arba bendrosios įmonės finansinių sunkumų.

41B Aktyviosios rinkos išnykimas dėl to, kad asocijuotosios arba bendrosios įmonės nuosavybės arba finansinėmis priemonėmis viešai nebeprekiaujama, nėra vertės sumažėjimo įrodymas. Vien asocijuotosios arba bendrosios įmonės kredito reitingo arba tikrosios vertės sumažėjimas pats savaime nėra vertės sumažėjimo įrodymas, bet jis gali būti vertės sumažėjimo įrodymu kartu vertinant kitą esamą informaciją.

41C Be 41A straipsnyje nurodytų įvykių tipų, objektyvūs grynosios investicijos į asocijuotosios arba bendrosios įmonės nuosavybės priemones vertės sumažėjimo įrodymai apima informaciją apie reikšmingus asocijuotosios arba bendrosios įmonės technologinės, rinkos, ekonominės arba teisinės aplinkos pokyčius, kurių poveikis neigiamas, ir rodo, kad investicija į nuosavybės priemonę gali neatsipirkti. Reikšmingas arba užsitęsęs investicijos į nuosavybės priemonę tikrosios vertės sumažėjimas iki mažesnės už jos savikainą taip pat yra objektyvus vertės sumažėjimo įrodymas.

▼M53

42 Kadangi prestižas, kuris yra grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinės vertės dalis, atskirai nepripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36-ajame TAS „Turto vertės sumažėjimas“ nustatytus prestižo vertės sumažėjimo tikrinimo reikalavimus. Užuot tai darius, visa investicijos, kaip atskiro turto, balansinė vertė tikrinama dėl galimo sumažėjimo pagal 36-ąjį TAS, investicijos atsiperkamąją vertę (naudojimo vertę ar tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas – didesnę iš jų) lyginant su investicijos balansine verte, jeigu taikant 41A–41C straipsnius matyti, kad grynosios investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Tomis aplinkybėmis pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis nepaskirstomas jokiam turtui, įskaitant prestižą, kuris yra grynosios investicijos į asocijuotąją ar bendrąją įmonę balansinės vertės dalis. Atitinkamai bet koks tokio vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS tiek, kiek grynosios investicijos atsiperkamoji vertė vėliau padidėja. Nustatydamas grynosios investicijos naudojimo vertę, ūkio subjektas nustato:

a) jam priklausančią dalį įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės, kurią, kaip tikimasi, sukaups asocijuotoji ar bendroji įmonė, įskaitant pinigų srautus iš asocijuotosios ar bendrosios įmonės veiklos ir pajamas iš galutinio investicijos perleidimo, arba

b) įvertintų būsimųjų pinigų srautų, kurie turėtų susidaryti dėl dividendų, gautinų iš investicijos ir galutinio investicijos perleidimo, dabartinę vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, abiem metodais gaunamas toks pat rezultatas.

▼M32

43 Investicijos į asocijuotąją ar bendrą įmonę atsiperkamoji vertė įvertinama kiekvienos asocijuotosios ar bendros įmonės atžvilgiu, nebent asocijuotoji ar bendra įmonė dėl nuolatinio naudojimo nesukuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo pinigų įplaukų, gaunamų dėl kito ūkio subjekto turto.

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

44 Investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę apskaitoma ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose pagal 27-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10 straipsnį.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

45 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS *Jungtinė veikla*, 12-ąjį TFAS *Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas* ir 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M53

45A 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 40–42 straipsniai ir įterpti 41A–41C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M50

45B 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose (27-ojo TAS pataisos) pataisytas 25 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą turi taikyti retrospektyviai 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M51**

45D 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisyti 17, 27 ir 36 straipsniai ir įterptas 36A straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M59**

45E 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2014–2016 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 18 ir 36A straipsniai. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M65**

45G 2017 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Ilgalaikiai interesai asocijuotosiose ir bendrose įmonėse“ įterptas 14A straipsnis ir išbrauktas 41 straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas pagal 8-ąjį TAS taiko retrospektyviai 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, išskyrus 45H–45K straipsniuose nurodytus atvejus. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

45H Ūkio subjektas, kuris 45G straipsnyje nustatytas pataisas pirmą kartą taiko tuo pačiu metu, kai pirmą kartą taiko 9-ąjį TFAS, 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus taiko 14A straipsnyje aprašytiems ilgalaikiams interesams.

45I Ūkio subjektas, kuris 45G straipsnyje nustatytas pataisas pirmą kartą taiko po to, kai pirmą kartą taikė 9-ąjį TFAS, 9-ojo TFAS pereinamojo laikotarpio reikalavimus, reikalingus 14A straipsnyje nustatytiems reikalavimas taikyti, taiko ilgalaikiams interesams. Tuo tikslu nuorodos į 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą laikomos nuorodomis į metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį ūkio subjektas pirmą kartą taiko pataisas, pradžią (pataisų taikymo pirmą kartą datą). Ūkio subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.

45J Pirmą kartą taikydamas 45G straipsnyje nustatytas pataisas ūkio subjektas, kuris taiko laikiną 9-ojo TFAS išimtį pagal 4-ąjį TFAS „Draudimo sutartys“, neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis.

▼**M65**

45K Jei ūkio subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių informacijos taikydamas 45I arba 45J straipsnį, pataisų taikymo pirmą kartą datą jis pripažįsta kaip pradinį nepaskirstytąjį pelną (arba atitinkamai kitą nuosavybės komponentą) skirtumą tarp:

a) 14A straipsnyje aprašytų ilgalaikių interesų ankstesnės balansinės vertės tą dieną; ir

b) tų ilgalaikių interesų balansinės vertės tą dieną.

▼**M32**

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

46 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS.

28-OJO TAS (2003 M.) PANAIKINIMAS

47 Šis standartas pakeičia 28-ąjį TAS *Investicijos į asocijuotąsias įmones* (persvarstytą 2003 m.).

▼B

29-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“

TAIKYMAS ►M8 [1] ◄

1 Šis standartas turi būti taikomas bet kurio ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, atskiroms finansinėms ataskaitoms, taip pat konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms.

2 Hiperinfliacijos sąlygomis sudaryti veiklos rezultatų ir finansinės būklės ataskaitas naudojant vietinę valiutą be patikslinimo nenaudinga. Pinigų perkamoji galia nevaldomai mažėja tokiu santykiniu dydžiu, kad skirtingu laiku, nors ir tą patį ataskaitinį laikotarpį, sudarytų sandorių ir kitų įvykių verčių lyginimas yra netikslus.

3 Šis standartas nenustato absoliutaus kainų kilimo tempo, kuris parodytų, kad atsirado hiperinfliacija. Būtinybė tikslinti finansines ataskaitas pagal šio standarto nuorodas nustatoma subjektyviai. Hiperinfliaciją apibūdina šie (ir ne tik šie) šalies ekonominės aplinkos požymiai:

a) dauguma gyventojų linkę laikyti turtą nepinigine išraiška arba santykinai stabilia užsienio valiuta. Turimos vietinės valiutos sumos yra nedelsiant investuojamos siekiant išlaikyti perkamąją jų galią;

b) dauguma gyventojų skaičiuoja pinigines sumas ne vietine valiuta, bet santykinai stabilia užsienio valiuta. Kainos gali būti nustatomos ta valiuta;

c) pardavimas ir pirkimas skolon vykdomas tokiomis kainomis, kurios padengia tikėtiną perkamosios galios sumažėjimo nuostolį per skolos laikotarpį, netgi jei tas laikotarpis yra trumpas;

d) palūkanų normos, atlyginimai ir kainos, susietos su kainų indeksu; ir

e) kaupiamoji infliacijos norma per trejus metus artėja prie arba net viršija 100 %.

4 Pageidautina, kad visi ūkio subjektai, kurie teikia finansines ataskaitas tos pačios hiperinfliacijos šalies valiuta, taikytų šį standartą nuo tos pačios datos. Nepaisant to, šis standartas taikomas kiekvieno ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms nuo ataskaitinio laikotarpio, kai buvo nustatyta hiperinfliacija šalyje, kurios valiuta pateikiamos ataskaitos, pradžios.

FINANSINIŲ ATASKAITŲ TIKSLINIMAS

5 Dėl įvairių specifinių ar bendrųjų politinių, ekonominių ir socialinių jėgų įtakos laikui bėgant kainos kinta. Specifinės jėgos, tokios kaip pasiūlos ir paklausos, technologijos pokyčiai gali reikšmingai ir nepriklausomai vienos nuo kitų padidinti ar sumažinti pavienes kainas. Be to, bendrosios jėgos gali sukelti bendrojo kainų lygio, taigi ir pinigų, bendros perkamosios galios pokyčius.

[1] Valdyba 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisė 29-ajame TAS vartojamus terminus, kad jie atitiktų kitus TFAS: a) „rinkos vertė“ pakeista į „tikroji vertė“ ir b) „veiklos rezultatai“ ir „grynosios pajamos“ pakeista į „pelnas arba nuostoliai“.

▼M8

6 Ūkio subjektai, kurie rengia finansines ataskaitas įsigijimo savikainos metodu, neatsižvelgia nei į bendrojo kainų lygio pokyčius, nei į pripažinto turto ar įsipareigojimų konkrečių kainų padidėjimą. Išimtis – tas turtas ir įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektas privalo arba pasirenka vertinti tikrąja verte. Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti perkainoti iki tikrosios vertės, o biologinis turtas paprastai turi būti vertinamas tikrąja verte. Tačiau kai kurie ūkio subjektai pateikia finansines ataskaitas, pagrįstas einamųjų išlaidų metodu, kuris parodo turimo turto konkrečių kainų pokyčių poveikį.

▼B

7 Hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis sudarytos finansinės ataskaitos, nesvarbu, ar jos būtų pagrįstos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu, yra naudingos tada, kai jos ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ išreikštos tos šalies piniginiais vienetais. Todėl šis standartas taikomas ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms, pateikiamoms hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Neleidžiama šio standarto reikalaujamą informaciją pateikti kaip nepatikslintų finansinių ataskaitų priedą. Be to, nepriimtina atskirai pateikti finansines ataskaitas prieš pakartotinį tikslinimą.

▼M8

8 Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos (nepaisant to, ar jos sudaromos įsigijimo savikainos metodu, ar einamųjų išlaidų metodu), turi būti sudarytos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais piniginiais vienetais. Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, kurių reikalaujama 1-ajame TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytame 2007 m.), ir visa informacija apie ankstesnius laikotarpius taip pat turi būti išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais piniginiais vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo* įtaka“ 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.

▼B

9 Grynųjosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis turi būti įtrauktas į pelną ar nuostolį ir parodytas atskirai.

10 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti tam tikras procedūras ir remtis profesine patirtimi. Pastoviai taikyti šias procedūras ir remtis profesine patirtimi nuo vieno iki kito laikotarpio yra svarbiau, negu skrupulingai siekti į patikslinamas finansines ataskaitas įtraukiamų sumų tikslumo.

Įsigijimo savikainos metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

11 ►M5 Finansinės būklės ataskaitos ◄ sumos, dar neišreikštos ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais, tikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą.

12 Piniginiai straipsniai antrą kartą netikslinami, nes jie jau išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais. Piniginiai straipsniai – turimi pinigai ir turtas, kurie gaunami ar apmokami pinigais.

▼B

13 Turtas ir įsipareigojimai, sutartimi susieti su kainų pokyčiais, tokie kaip su indeksu susietos obligacijos ar paskolos, suderinami su sutartimi, kad būtų nustatyta ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ neapmokėta suma. ►M5 Patikslintoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ parodoma šių straipsnių suderinta suma.

▼M8

14 Visas kitas turtas ir įsipareigojimai yra nepiniginiai. Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiomis sumomis, tokiomis kaip grynoji galimo realizavimo vertė ir tikroji vertė, taigi jie pakartotinai netikslinami. Visas kitas nepiniginis turtas ir įsipareigojimai yra tikslinami.

15 Dauguma nepiniginių straipsnių apskaitoje parodomi savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą; vadinasi, jie išreiškiami sumomis, buvusiomis jų įsigijimo datą. Patikslinta kiekvieno straipsnio savikaina arba savikaina atėmus nusidėvėjimą nustatoma jo įsigijimo vertei ir sukauptam nusidėvėjimui taikant bendrojo kainų indekso pokytį nuo įsigijimo dienos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, investicijos, žaliavų ir prekių atsargos, prestižas, patentai, prekių ženklai ir panašus turtas yra tikslinamas nuo įsigijimo datos. Nebaigtų gaminti ir pagamintų prekių atsargos yra tikslinamos nuo to laiko, kai įsigijimo ir perdirbimo išlaidos buvo patirtos.

▼B

16 Tiksli nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo data gali būti sunkiai nustatoma ar netinkama įvertinimui. Tokiomis aplinkybėmis taikant šį standartą pirmą kartą, gali iškilti būtinybė atlikti nepriklausomą profesionalų turto įvertinimą, kuriuo būtų galima remtis tikslinant.

17 Gali atsitikti taip, kad nėra galimybės pasinaudoti tų laikotarpių, kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų patikslinimo reikalauja šis standartas, bendruoju kainų indeksu. Tokiomis aplinkybėmis gali būti privalu atlikti įvertinimą, pagrįstą, pavyzdžiui, funkcinės ir santykinai stabilios užsienio valiutų keitimo kurso svyravimais.

18 Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi sumomis, galiojančiomis ne įsigijimo ar ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄, o kitą datą, pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, kurie buvo pakartotinai įvertinti kada nors anksčiau. Šiais atvejais balansinė vertė tikslinama nuo pakartotinio įvertinimo.

▼M8

19 Pakartotinai tikslinamo nepiniginio straipsnio suma sumažinama pagal atitinkamus TFAS, kai ji viršija atsiperkamąją vertę. Pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, prestižo, patentų ir prekių ženklų pakartotinai tikslinamos sumos sumažinamos iki atsiperkamosios vertės, o pakartotinai tikslinamos atsargų sumos sumažinamos iki grynosios galimo realizavimo vertės.

20 Ūkio subjektas, į kurį investuojama, apskaitoje parodomas nuosavybės metodu, gali pateikti ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Tokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės būklės ataskaita ir bendrųjų pajamų ataskaita yra tikslinamos pagal šį standartą, kad būtų galima apskaičiuoti investuotojo grynojo turto dalį ir pelną ar nuostolius. Kai pakartotinai tikslinamos ūkio subjekto, į kurį investuojama, finansinės ataskaitos išreiškiamos užsienio valiuta, jos perskaičiuojamos laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu.

▼B

21 Infliacijos poveikis paprastai pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos. Negalima kartu tikslinti investicijų į ilgalaikį materialųjį turtą, finansuojamų skolinantis, ir kapitalizuoti tą skolinimosi išlaidų dalį, kuri tikslina to paties laikotarpio infliaciją. Ši skolinimosi išlaidų dalis pripažįstama to laikotarpio, kada išlaidos buvo patirtos, sąnaudomis.

22 Ūkio subjektas gali įsigyti turtą pagal sutartį, kurioje numatyta atidėti mokėjimą ir neskaičiuoti nustatytos palūkanų normos. Kai neįmanoma nustatyti palūkanų normos sumos, toks turtas pakartotinai įvertinamas mokėjimo, o ne pirkimo datą.

23 (Panaikinta)

24 Pradėjus taikyti šį standartą, pirmo laikotarpio pradžioje savininko nuosavo kapitalo komponentai, išskyrus nepaskirstytąjį pelną ir visą pelną dėl perkainojimo, yra pakartotinai vertinami taikant bendrąjį kainų indeksą tų datų, kai už juos buvo sumokėta ar kitaip buvo įsigyti. Bet kuris per ankstesnį laikotarpį susidaręs Pelnas dėl perkainojimo turi būti panaikintas. Patikslintas nepaskirstytasis pelnas ►M5 patikslintoje finansinės būklės ataskaitoje ◄ gaunamas iš visų kitų sumų.

25 Pirmo laikotarpio pabaigoje ir vėlesniais laikotarpiais visi savininko nuosavo kapitalo komponentai vertinami taikant laikotarpio pradžios ar įmokos datos, jei ji vėlesnė, bendrąjį kainų indeksą. Savininko nuosavo kapitalo pokyčiai per laikotarpį pateikiami pagal 1-ąjį TAS.

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita

▼B

26 Šiuo standartu reikalaujama, kad visi ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsniai būtų išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais. Todėl visos sumos turi būti patikslinamos pagal bendrojo kainų indekso pokyčius nuo tų datų, kai pajamų ir sąnaudų straipsniai buvo pirmą kartą parodyti finansinėse ataskaitose.

Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis

27 Infliacijos laikotarpiu ūkio subjektas, turintis daugiau piniginio turto nei piniginių įsipareigojimų, praranda perkamąją galią, o ūkio subjektas, turintis daugiau piniginių įsipareigojimų nei piniginio turto, įgyja perkamosios galios tiek, kiek turtas ir įsipareigojimai nėra susieti su kainų lygiu. Šis grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis gali būti nustatomas pakartotinai vertinant nepiniginį turtą, nuosavo kapitalo ir ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnius ir koreguojant su indeksu susietą turtą ir įsipareigojimus. Pelnas ar nuostolis gali būti įvertintas taikant bendrojo kainų indekso pokytį laikotarpio vidutiniam svertiniam piniginio turto ir piniginių įsipareigojimų skirtumui.

▼M8

28 Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostoliai parodomi pelne ar nuostoliuose. Tokio turto ir įsipareigojimų, sutartimi susietų su kainų pokyčiu, koregavimas, atliktas pagal 13 straipsnį, užskaitomas tarpusavyje su grynosios piniginės pozicijos pelnu ar nuostoliais. Kiti pajamų ir sąnaudų straipsniai, pvz., palūkanų pajamos ir sąnaudos, ir užsienio valiutos keitimo kurso skirtumai, susiję su investuotomis ar pasiskolintomis lėšomis, taip pat susiejami su grynąja pinigine pozicija. Nors tokie straipsniai atskleidžiami atskirai, gali būti naudinga bendrųjų pajamų ataskaitoje juos pateikti kartu su grynosios piniginės pozicijos pelnu arba nuostoliais.

▼B

Einamųjų išlaidų metodu grindžiamos finansinės ataskaitos

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

29 Straipsniai, nurodomi einamosiomis išlaidomis, pakartotinai nevertinami, nes jie jau yra išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais. Kiti ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsniai pakartotinai vertinami pagal 11–25 straipsnius.

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita

▼B

30 Einamųjų išlaidų metodu grindžiamoje ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ iki pakartotino vertinimo atitinkami sandoriai ar įvykiai paprastai parodomi savikaina, buvusia tuo metu, kai jie įvyko. Pardavimo išlaidos ir nusidėvėjimas apskaitoje parodomas einamosiomis išlaidomis naudojimo metu. Pardavimo ir kitos sąnaudos į apskaitą įtraukiamos tada, kai jos susidaro. Todėl visos sumos turi būti tikslinamos, išreiškiant jas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais, taikant bendrąjį kainų indeksą.

Grynosios piniginės pozicijos pelnas ar nuostolis

31 Grynosios piniginės pozicijos pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal 27 ir 28 straipsnius.

Mokesčiai

32 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, gali susidaryti skirtumų tarp atskiro turto ir įsipareigojimų balansinės vertės finansinės būklės ataskaitoje ir jų mokesčių bazės. Šie skirtumai apskaitomi pagal 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*.

Pinigų srautų ataskaita

33 Šiuo standartu reikalaujama, kad visi pinigų srautų ataskaitos straipsniai būtų išreikšti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais.

▼B

Atitinkami skaičiai

▼M8

34 Atitinkami ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenys, nesvarbu, ar jie grindžiami įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu, yra pataisomi taikant bendrąjį kainų indeksą taip, kad lyginamosios finansinės ataskaitos būtų pateiktos to ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galiojančiais piniginiais vienetais. Pateikiama ankstesniųjų laikotarpių informacija taip pat išreiškiama ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiais vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21-ojo TAS 42 straipsnio b punktas ir 43 straipsnis.

▼B

Konsoliduotos finansinės ataskaitos

35 Patronuojančioji įmonė, kuri pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, gali turėti dukterinių įmonių, kurios taip pat pateikia ataskaitas hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Kiekvienos tokios dukterinės įmonės finansinės ataskaitos, prieš įtraukiant jas į patronuojančiosios įmonės sudaromas konsoliduotas finansines ataskaitas, turi būti patikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą tos šalies, kurios valiuta ji pateikia ataskaitas. Kai tokia dukterinė įmonė yra užsienyje veikianti dukterinė įmonė, jos patikslintos finansinės ataskaitos perskaičiuojamos taikant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą. Dukterinių įmonių, kurių ataskaitos pateikiamos ne hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės ataskaitos sudaromos pagal 21-ąjį TAS.

36 Jeigu konsoliduojamos finansinės ataskaitos, kurių ►M5 ataskaitinių laikotarpių pabaigos datos ◄ skirtingos, visi straipsniai, nesvarbu, nepiniginiai ar piniginiai, turi būti patikslinti naudojant konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo datą naudojamus piniginius vienetus.

Bendrojo kainų indekso pasirinkimas ir panaudojimas

37 Tikslinant finansines ataskaitas pagal šį standartą, reikia taikyti bendrąjį kainų indeksą, parodantį bendrosios perkamosios galios pokyčius. Pageidautina, kad ūkio subjektai, sudarantys ataskaitas tos pačios šalies valiuta, naudotųsi tuo pačiu indeksu.

EKONOMIKA, NUSTOJANTI BŪTI HIPERINFLIACINĖ

38 Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė ir ūkio subjektas pagal šį standartą finansinių ataskaitų nesudaro ir neteikia, sumas, nustatytas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigos piniginiais vienetais, jis turi laikyti balansinės vertės pagrindu vėlesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

ATSKLEIDIMAS

39 Privalu pateikti šiuos dalykus:

a) faktą, kad finansinės ataskaitos ir atitinkami ankstesnių laikotarpių skaičiai buvo pataisyti dėl funkcinės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčių ir dėl to pateikiami ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ piniginiais vienetais;

▼B

b) ar finansinės ataskaitos grindžiamos įsigijimo savikainos, ar einamųjų išlaidų metodu; ir

c) kainų indekso identiškumą ir lygį ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir jo pokyčius per dabartinį ir ankstesnį ataskaitinius laikotarpius.

40 Šiuo standartu reikalaujama nurodyti informacija padeda nuspręsti, kaip elgtis su infliacijos padariniais sudarant finansines ataskaitas. Be to, ja remiantis turi būti pateikta kita informacija, padedanti suprasti atsirandančias sumas ir jų atsiradimo pagrindą.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41 Šis standartas taikomas 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

▼M32

_____

▼B

32-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Pateikimas“

TIKSLAS

1 (Panaikinta)

2 Šio standarto tikslas – nustatyti finansinių priemonių priskyrimo įsipareigojimams ar nuosavybei, taip pat finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tarpusavio užskaitos principus. Jis taikomas ūkio subjekto išleidžiamų finansinių priemonių – finansinio turto, finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės priemonių – klasifikacijai: susijusių palūkanų, dividendų, pelno ir nuostolių klasifikacijai, ir sąlygoms, kurioms esant finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai turėtų būti užskaitomi tarpusavyje, nustatyti.

▼M53

3 Šio standarto principais papildomi finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo principai, nustatyti 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“, ir informacijos apie juos atskleidimo principai, nustatyti 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

▼B

TAIKYMAS

▼M53

4 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

a) dalis patronuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“. Tačiau kai kuriais atvejais 10-ajame TFAS, 27-ajame TAS ar 28-ajame TAS reikalaujama arba leidžiama, kad ūkio subjektas savo dalį patronuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje įtrauktų į apskaitą pagal 9-ąjį TFAS; tais atvejais ūkio subjektai taiko šio standarto reikalavimus. Šį standartą ūkio subjektai taip pat turi taikyti visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis patronuojamosiose, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;

▼B

b) darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“;

▼M12

_____

▼M53

d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis standartas taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jei pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitoje parodytų atskirai. Be to, emitentas turi taikyti šį standartą finansinių garantijų sutartims, jei sutarčių pripažinimui ir vertinimui emitentas taiko 9-ąjį TFAS, tačiau joms pripažinti ir įvertinti emitentas gali pasirinkti taikyti 4-ąjį TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;

▼M53

e) finansines priemones, kurioms taikomas 4-asis TFAS, nes jos turi savarankiško dalyvavimo elementą. Šių priemonių emitentas tokiems elementams neprivalo taikyti šio standarto 15–32 ir 25TN–35TN straipsnių, susijusių su finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės priemonių atskyrimu. Tačiau šios priemonės turi atitikti visus kitus šio standarto reikalavimus. Be to, šis standartas taikomas į tokias priemones įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms (žr. 9-ąjį TFAS);

▼B

f) finansines priemones, sutartis ir įsipareigojimus, susijusius su mokėjimo akcijomis sandoriais, kuriems taikomas 2-asis TFAS *„Mokėjimas akcijomis“, išskyrus:*

i) sutartis, kurioms šis standartas yra taikomas ir kurioms tinka šio standarto *8–10 straipsnių nuostatos;*

ii) šio standarto 33 ir 34 straipsnius, kurie turi būti taikomi įsigytoms, parduotoms, išleistoms ar anuliuojamoms nuosavoms akcijoms, siejamoms su darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių planais, darbuotojų akcijų įsigijimo planais ir visais kitais susitarimais dėl mokėjimo akcijomis.

5–7 (Panaikinta)

▼M53

8 Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį turtą atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Tačiau šis standartas turi būti taikomas sutartims, kurias ūkio subjektas pagal 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 2.5 straipsnį priskiria prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼B

9 Yra įvairių būdų, kai už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis gali būti atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone ar finansinių priemonių apsikeitimu. Pavyzdžiui:

a) kai pagal sutarties sąlygas šalis gali atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone ar keičiantis finansinėmis priemonėmis;

b) kai galimybė vykdyti sutartį grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas turi panašių sutarčių, vykdomų grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis (arba su antrąja sutarties šalimi, arba sudarant tarpusavio užskaitos sutartis, arba parduodant sutartį prieš jos įvykdymą ar baigimąsi), patirtį;

c) kai ūkio subjektas, turėdamas panašių sutarčių patirties, perima turtą ir parduoda jį per trumpą laikotarpį nuo jo perėmimo, siekdamas uždirbti pelno dėl trumpalaikių kainos ar prekybos tarpininkų pelno svyravimų; ir

d) kai nefinansinis turtas, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

▼B

Sutartis, kuriai taikomas b ar c punktas, nesudaroma siekiant perduoti arba gauti nefinansinį turtą, remiantis ūkio subjekto numatomais pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiais, ir dėl to tokiai sutarčiai taikomi šio standarto reikalavimai. Kitos sutartys, kurioms taikomas 8 straipsnis, yra įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir laikomos norint gauti ar perduoti nefinansinius straipsnius, remiantis ūkio subjekto numatomais pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikiais, ir ar dėl to joms taikomi šio standarto reikalavimai.

10 Šis standartas taikomas nefinansinio turto pasirašytam pirkimo ar pardavimo pasirinkimo sandoriui, kai atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone, ar keičiantis finansinėmis priemonėmis pagal 9 straipsnio a ar d punktą. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant perduoti ar gauti nefinansinį turtą, reikalingą ūkio subjekto numatomiems įsigijimo, pardavimo ar naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

APIBRĖŽIMAI (TAIP PAT ŽR. 3TN–23TN STRAIPSNIUS)

11 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Finansinė priemonė – tai bet kuri sutartis, dėl kurios pas vieną ūkio subjektą atsiranda finansinis turtas, o pas kitą – finansinis įsipareigojimas ar nuosavybės priemonė.

Finansinis turtas – bet kuris turtas, kuris yra:

a) pinigai;

b) kito ūkio subjekto nuosavybės priemonė;

c) sutartinė teisė:

i) gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito ūkio subjekto; arba

ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios šiam ūkio subjektui; arba

d) sutartis, kuri bus ar gali būti vykdoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, dėl kurios ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs gauti kintamą paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičių; arba

▼M6

ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės neapima padengiamųjų priemonių, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B straipsnius, priemonių, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16C ir 16D straipsnius, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones.

▼M6

Finansinis įsipareigojimas – bet koks įsipareigojimas, kuris yra:

a) sutartinė prievolė:

i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui arba

ii) pasikeisti finansinėmis priemonėmis ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios šiam ūkio subjektui; arba

b) sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis ir kuri yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, už kurią ūkio subjektas yra arba gali būti įsipareigojęs perduoti kintamą savo paties nuosavybės priemonių skaičių; arba

ii) ►M21 išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus ar gali būti atsiskaitoma kitokiu būdu negu keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu teisės, pasirinkimo sandoriai ar varantai, skirti fiksuotam paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičiui įsigyti už fiksuotą sumą bet kokia valiuta, yra nuosavybės priemonės, jei ūkio subjektas tas teises, pasirinkimo sandorius ar varantus proporcingai siūlo visiems esamiems savo paties tos pačios grupės neišvestinių finansinių nuosavybės priemonių savininkams. Be to, šiuo tikslu paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės ◄ neapima padengiamųjų priemonių, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B straipsnius, priemonių, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ir kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16C ir 16D straipsnius, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones.

Kaip išimtis, priemonė, kuri atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

▼B

Nuosavybės priemonė yra bet kuri sutartis, įrodanti likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus.

▼M33

Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).

▼M6

Padengiamoji priemonė – finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą, arba kuri savaime grąžinama išleidėjui atsitikus neapibrėžtam ateities įvykiui ar mirus arba pasitraukus priemonės turėtojui.

▼M53

12 Toliau pateikiami terminai apibrėžti 9-ojo TFAS A priede arba 39-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ 9 straipsnyje ir šiame standarte vartojami 39-ajame TAS ir 9-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina;

— pripažinimo nutraukimas;

— išvestinė finansinė priemonė;

— faktinių palūkanų metodas;

— finansinės garantijos sutartis;

— finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

— tvirtas pasižadėjimas;

— prognozuojamas sandoris;

— apsidraudimo veiksmingumas;

— apdraustasis objektas;

— apsidraudimo priemonė;

— laikomas prekybai;

— įprastas pirkimas arba pardavimas;

— sandorio sąnaudos.

▼B

13 Šiame standarte sąvokos „sutartis“ ir „sutartinis“ taikomos susitarimui tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriame numatyti aiškūs ekonominiai padariniai, kurių išvengti šalys turi mažai galimybių (jei apskritai turi) paprastai todėl, kad sutarties įsigaliojimą reguliuoja įstatymai. Sutartys, taigi ir finansinės priemonės, gali būti įvairiausių formų ir nebūtinai turi būti sudarytos raštu.

14 Šiame standarte sąvoka „ūkio subjektas“ vartojama fiziniams asmenims, bendrijoms, juridiniams asmenims, koncernams bei vyriausybinėms institucijoms apibūdinti.

PATEIKIMAS

▼M6

Įsipareigojimai ir nuosavybė (taip pat žr. 13TN–14JTN ir 25TN–29ATN straipsnius)

▼B

15 Finansinės priemonės išleidėjas pirminio pripažinimo metu priemonę ar jos sudedamąsias dalis suskirsto į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą ar nuosavybės priemones pagal sutarties turinį ir atsižvelgdamas į finansinių įsipareigojimų, finansinio turto ir nuosavybės priemonių apibrėžimus.

16 Kai išleidėjas taiko 11 straipsnyje pateiktus apibrėžimus, kad nustatytų, ar finansinė priemonė yra nuosavybės priemonė, o ne finansinis įsipareigojimas, priemonė yra nuosavybės priemonė tada ir tik tada, jeigu atitinka toliau a ir b punktuose pateiktas sąlygas:

a) priemonė neapima sutartimi įformintos prievolės:

i) perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą kitam ūkio subjektui; arba

ii) pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu ūkio subjektu tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui.

▼**M21**

b) jeigu už priemonę bus arba gali būti atsiskaitoma paties išleidėjo nuosavybės priemonėmis, ji yra:

i) neišvestinė finansinė priemonė, pagal kurią išleidėjas nėra sutartimi įsipareigojęs perduoti kintamą jo paties nuosavybės priemonių skaičių; arba

ii) išvestinė finansinė priemonė, už kurią bus atsiskaitoma tik išleidėjui keičiant fiksuotą grynųjų pinigų sumą ar kitą finansinį turtą į jo paties nuosavybės priemonių fiksuotą skaičių. Šiuo tikslu teisės, pasirinkimo sandoriai ar varantai, skirti fiksuotam paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių skaičiui įsigyti už fiksuotą sumą bet kokia valiuta, yra nuosavybės priemonės, jei ūkio subjektas tas teises, pasirinkimo sandorius ar varantus proporcingai siūlo visiems esamiems savo paties tos pačios grupės neišvestinių finansinių nuosavybės priemonių savininkams. Be to, šiuo tikslu paties išleidėjo nuosavybės priemonės neapima priemonių, kurios turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, arba priemonių, kurios yra sutartys, skirtos ateityje gauti ar perduoti paties išleidėjo nuosavybės priemones.

▼**M6**

Sutartinė prievolė, įskaitant ir tą, kuri atsiranda dėl išvestinės finansinės priemonės ir kuri gali reikšti paties išleidėjo nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą ateityje, tačiau neatitinka pirmiau minėtų a ir b punktų sąlygų, nėra nuosavybės priemonė. Kaip išimtis, priemonė, kuri atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

Padengiamosios priemonės

16A Padengiamoji priemonė apima išleidėjo sutartinę prievolę perpirkti ar išpirkti tą priemonę už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą pasirinkimo sandorio metu. Kaip finansinio įsipareigojimo apibrėžties išimtis, priemonė, kuri apima tokią prievolę, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas tokias savybes:

a) Priemonė suteikia turėtojui teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, ūkio subjekto likvidavimo atveju. Ūkio subjekto grynasis turtas – tai turtas, kuris lieka atėmus visus kitus reikalavimus į turtą. Proporcijos turimoms akcijoms dalis nustatoma:

i) padalijant ūkio subjekto grynąjį turtą likvidavimo metu į lygias pagal sumą dalis; ir

ii) padauginant tą sumą iš dalių, kurias turi finansinės priemonės turėtojas, skaičiaus.

b) Priemonė priklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes. Priklausydama tokiai grupei, priemonė:

i) neturi pirmumo prieš kitus reikalavimus į likviduojamo ūkio subjekto turtą ir

ii) neturi būti konvertuojama į kitas priemones, kol nepriklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes.

▼**M6**

c) Visos finansinės priemonės, priklausančios priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes, turi vienodas savybes. Pavyzdžiui, jos turi būti padengiamosios, o jų perpirkimo ar išpirkimo kainos apskaičiavimo formulė arba kitas metodas yra toks pat visoms tos grupės priemonėms.

d) Išskyrus sutartinę prievolę, pagal kurią išleidėjas turi perpirkti arba išpirkti priemonę už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą, priemonė neapima jokios sutartinės prievolės suteikti pinigų ar kito finansinio turto kitam ūkio subjektui arba pasikeisti su kitu ūkio subjektu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui, ir tai nėra sutartis, pagal kurią bus arba gali būti atsiskaitoma paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis, kaip nustatyta finansinio įsipareigojimo apibrėžties b punkte.

e) Bendri laukiami pinigų srautai, priskiriami priemonei per priemonės galiojimo laiką, iš esmės yra pagrįsti pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu per priemonės galiojimo laiką (išskyrus bet kurį priemonės poveikį).

16B Kad priemonę būtų galima priskirti nuosavybės priemonėms, ji ne tik turi turėti visas pirmiau išvardytas savybes, bet išleidėjas privalo neturėti kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų:

a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu (išskyrus bet kurį tokios priemonės ar sutarties poveikį), ir

b) poveikį, dėl kurio būtų iš esmės apribota ar nustatyta likutinė grąža padengiamosios priemonės turėtojams.

Taikant šią sąlygą, ūkio subjektas neatsižvelgia į jokias nefinansines sutartis su 16A straipsnyje aprašytos priemonės turėtoju, kuriose būtų sutartinės sąlygos, panašios į lygiavertės sutarties, kuri gali būti sudaryta tarp ne priemonės turėtojo ir išleidžiančio ūkio subjekto, sutartines sąlygas. Jei ūkio subjektas negali nustatyti, ar laikomasi šios sąlygos, jis neturi priskirti padengiamosios priemonės nuosavybės priemonėms.

Priemonės arba priemonių dalys, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms

16C Kai kuriose finansinėse priemonėse yra sutartinė prievolė, pagal kurią išleidžiantis ūkio subjektas tik likvidavimo metu turi suteikti kitam ūkio subjektui savo grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Prievolė atsiranda dėl to, kad likvidavimas arba tikrai įvyks ir ūkio subjektas negalės jo kontroliuoti (pavyzdžiui, riboto veikimo laiko ūkio subjektas), arba neaišku, ar jis įvyks, bet priemonės turėtojas turi galimybę rinktis. Kaip finansinio įsipareigojimo apibrėžties išimtis, priemonė, kuri apima tokią prievolę, priskiriama nuosavybės priemonėms, jei ji turi visas tokias savybes:

▼**M6**

a) Ūkio subjekto likvidavimo atveju priemonė suteikia turėtojui teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Ūkio subjekto grynasis turtas – tai turtas, kuris lieka atėmus visus kitus reikalavimus į turtą. Proporcijos turimoms akcijoms dalis nustatoma:

i) padalijant ūkio subjekto grynąjį turtą likvidavimo metu į lygias pagal sumą dalis; ir

ii) padauginant tą sumą iš dalių, kurias turi finansinės priemonės turėtojas, skaičiaus.

b) Priemonė priklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes. Priklausydama tokiai grupei, priemonė:

i) neturi pirmumo prieš kitus reikalavimus į likviduojamo ūkio subjekto turtą ir

ii) neturi būti konvertuojama į kitas priemones, kol nepriklauso priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes.

c) Visos finansinės priemonės, priklausančios priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas priemonių grupes, turi turėti tokią pat sutartinę prievolę, pagal kurią išleidžiantis ūkio subjektas likvidavimo metu turi suteikti savo grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms.

16D Kad priemonę būtų galima priskirti nuosavybės priemonėms, ji ne tik turi turėti visas pirmiau išvardytas savybes, bet išleidėjas privalo neturėti kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų:

a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu (išskyrus bet kurį tokios priemonės ar sutarties poveikį) ir

b) poveikį, dėl kurio iš esmės būtų apribota ar nustatyta likutinė grąža priemonės turėtojams.

Taikant šią sąlygą, ūkio subjektas neatsižvelgia į jokias nefinansines sutartis su 16C straipsnyje aprašytos priemonės turėtoju, kuriose būtų sutartinės sąlygos, panašios į lygiavertės sutarties, kuri gali būti sudaryta tarp ne priemonės turėtojo ir išleidžiančio ūkio subjekto, sutartines sąlygas. Jei ūkio subjektas negali nustatyti, ar laikomasi šios sąlygos, jis neturi priskirti priemonės nuosavybės priemonėms.

▼M6

Padengiamųjų priemonių ir priemonių, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, pergrupavimas

16E Ūkio subjektas pripažįsta finansinę priemonę nuosavybės priemone pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius nuo tos dienos, nuo kurios priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, išdėstytas tuose straipsniuose. Ūkio subjektas pergrupuoja finansinę priemonę nuo tos dienos, nuo kurios priemonė nebeturi visų savybių arba neatitinka tuose straipsniuose išdėstytų sąlygų. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas išperka visas savo išleistas nepadengiamąsias priemones, ir bet kurios likusios neišpirktos padengiamosios priemonės turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, ūkio subjektas pergrupuoja padengiamąsias priemones į nuosavybės priemones nuo tos dienos, kai jis išperka nepadengiamąsias priemones.

16F Ūkio subjektas apskaitoje priemonės pergrupavimą pagal 16E straipsnį parodo taip:

a) jis pergrupuoja nuosavybės priemonę į finansinį įsipareigojimą nuo tos dienos, nuo kurios priemonė nebeturi visų savybių ir nebeatitinka sąlygų, nurodytų 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Finansinis įsipareigojimas vertinamas priemonės tikrąja verte pergrupavimo dieną. Ūkio subjektas nuosavybėje pripažįsta bet kokį skirtumą tarp nuosavybės priemonės balansinės vertės ir finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pergrupavimo dieną;

b) jis pergrupuoja finansinį įsipareigojimą į nuosavybę nuo tos dienos, nuo kurios priemonė turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Nuosavybės priemonė vertinama finansinio įsipareigojimo balansine verte pergrupavimo dieną.

▼B

Nesutartinė prievolė perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą (16 straipsnio a punktas)

►M6 17 Išskyrus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose aprašytas aplinkybes, esminis bruožas, skiriantis finansinį įsipareigojimą nuo nuosavybės priemonės, yra sutartinė vienos finansinės priemonės šalies (išleidėjo) prievolė suteikti pinigų ar kito finansinio turto kitai šaliai (turėtojui) arba pasikeisti su turėtoju kitu finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios išleidėjui. ◄ Nors nuosavybės priemonės turėtojas gali turėti teisę gauti dividendus ar kitas iš kapitalo paskirstomas sumas proporcingai jo turimoms akcijoms, išleidėjas neturi sutartinės prievolės atlikti tokį paskirstymą, nes negali būti pareikalauta perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą kitai šaliai.

▼M6

18 Finansinių priemonių turinys, bet ne jų teisinė forma, nulemia jų grupavimą ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Turinys ir teisinė forma paprastai sutampa, tačiau ne visada. Kai kurių finansinių priemonių teisinė forma yra nuosavybė, bet pagal turinį jos yra įsipareigojimai; kitos gali turėti savybių, siejamų tiek su nuosavybės priemonėmis, tiek su finansiniais įsipareigojimais. Pavyzdžiui:

▼B

a) privilegijuotosios akcijos, kurias išleidėjas privalo išpirkti už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, fiksuotą ar kitaip nustatomą ateities datą, arba suteikiančios turėtojui teisę reikalauti, kad išleidėjas išpirktų akcijas nustatytą dieną arba vėliau už fiksuotą ar kitaip nustatomą sumą, yra finansinis įsipareigojimas;

▼M6

b) finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiamoji priemonė), yra finansinis įsipareigojimas, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, kurie gali ir didėti, ir mažėti. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad padengiamoji priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Pavyzdžiui, atviri kolektyvinio investavimo fondai, patikos fondai, bendrijos ir kai kurios kooperatyvinės bendrovės gali suteikti savo dalininkams ar nariams teisę parduoti jų dalis išleidėjui bet kuriuo metu už pinigus, ir dėl to dalininkų ar narių dalys pripažįstamos finansiniais įsipareigojimais, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Tačiau priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui netrukdo vartoti tokių sąvokų kaip „grynoji turto vertė, priskirtina dalininkams“ ir „grynosios turto vertės, priskirtinos dalininkams, pasikeitimas“ ūkio subjekto, neturinčio nuosavo kapitalo (pvz., kolektyvinio investavimo ar patikos fondo, žr. 7 pavyzdį), finansinėse ataskaitose arba papildomam atskleidimui, kuris parodytų, kad bendros dalininkų dalys apima straipsnius, pavyzdžiui, rezervus, kurie atitinka nuosavybės apibrėžtį, ir padengiamąsias priemones, kurios neatitinka apibrėžties (žr. 8 pavyzdį).

19 Jeigu ūkio subjektas, vykdydamas sutartines prievoles, neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo, tokia prievolė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Pavyzdžiui:

▼B

a) ūkio subjekto galimybių įvykdyti sutartinę prievolę apribojimas, nesant galimybės pasinaudoti užsienio valiuta ar poreikio gauti leidimą atsiskaityti iš priežiūros institucijos, nepanaikina ūkio subjekto sutartinės prievolės ar turėtojo sutartinės teisės, slypinčių šioje priemonėje;

b) sutartinė prievolė, kuri yra sąlyginė kitai šaliai, pasinaudojančiai savo išpirkimo teise, yra finansinis įsipareigojimas, nes ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo.

▼B

20 Finansinė priemonė, kuri tiesiogiai nenustato sutartinės prievolės perduoti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą, gali šią prievolę nustatyti netiesiogiai pagal sutarties nuostatas ir sąlygas. Pavyzdžiui:

a) finansinė priemonė gali apimti ir nefinansinę prievolę, kuri privalo būti įvykdyta tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas nesugeba laiku sumokėti ar išpirkti priemonės. Jei ūkio subjektas gali išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo vien tik įvykdydamas nefinansinę prievolę, tada tokia finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas;

b) finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas, jeigu pagal ją numatoma, kad ūkio subjektas atsiskaitydamas kartu perduos:

i) grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą; arba

ii) savo akcijas, kurių nustatyta vertė žymiai didesnė už grynųjų pinigų arba kito finansinio turto vertę.

Nors ūkio subjektas neturi aiškiai nurodytos sutartinės prievolės perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą, alternatyvaus atsiskaitymo akcijomis vertė yra tokia, kokią ūkio subjektas apmokėtų pinigais. Bet kuriuo atveju turėtojas yra garantuotas, kad gaus sumą, kuri mažų mažiausiai būtų lygi sumai pasirinkto mokėjimo grynaisiais pinigais (žr. 21 straipsnį).

Mokėjimas paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (16 straipsnio b punktas)

21 Sutartis negali būti nuosavybės priemonė vien dėl to, kad gali nulemti paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių gavimą ar perdavimą. Ūkio subjektas gali turėti sutartinę teisę ar prievolę gauti arba perduoti tokį savo paties akcijų ar kitų nuosavybės priemonių skaičių, kuris keičiasi taip, kad paties ūkio subjekto gautinų ar perduodamų nuosavybės priemonių tikroji vertė būtų lygi sutartinių teisių arba prievolių sumai. Tokia sutartinė teisė ar prievolė gali būti lygi fiksuotai sumai arba sumai, kuri visiškai ar iš dalies keičiasi dėl kintamojo, kito nei paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių rinkos kaina (pvz., palūkanų normos, biržos prekių kainos arba finansinės priemonės kainos), pokyčių. Yra du pavyzdžiai: a) sutartis perduoti tiek šio ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 PV ([1]) vertei, ir b) sutartis perduoti tiek ūkio subjekto nuosavybės priemonių, kurių vertė prilygsta 100 aukso uncijų vertei. Tokia sutartis yra ūkio subjekto finansinis įsipareigojimas netgi tada, jei ūkio subjektas privalo ar gali atsiskaityti už jį savo paties nuosavybės priemonėmis. Tai nėra nuosavybės priemonė, nes ūkio subjektas naudoja kintamą savo paties nuosavybės priemonių kiekį kaip būdą įvykdyti sutartį. Atitinkamai pagal tokią sutartį neparodoma likutinė ūkio subjekto turto dalis atėmus visus jo įsipareigojimus.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

►M6 22 Išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje, sutartis, kurią ūkio subjektas įvykdys (gaudamas ar) perduodamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais už fiksuotą pinigų ar kitokio finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Pavyzdžiui, ◄ sudaryti akcijų pasirinkimo sandoriai, duodantys kitai šaliai teisę nusipirkti fiksuotą kiekį ūkio subjekto akcijų už fiksuotą kainą ar už fiksuotą nustatytą pagrindinę obligacijos sumą, yra nuosavybės priemonės. Sutarties tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl rinkos palūkanų normų svyravimų, kurie neveikia grynųjų pinigų ar kito gautino ar mokėtino finansinio turto sumos arba gautino ar perduodamo nuosavybės priemonių kiekio, atsiskaitant pagal sutartį netrukdo sutarčiai būti nuosavybės priemone. Bet koks gautas atlygis (pvz., gautas perviršis už pasirašytą ūkio subjekto akcijų pasirinkimo sandorį arba varantą) yra tiesiogiai įtraukiamas į nuosavybę. Bet koks sumokėtas atlygis (pvz., sumokėtas perviršis už nusipirktą pasirinkimo sandorį) yra tiesiogiai atimamas iš nuosavybės. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.

▼M6

22A Jei paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, kurias jis turėtų gauti arba pateikti atsiskaitydamas pagal sutartį, yra padengiamosios priemonės, turinčios visas savybes ir atitinkančios sąlygas, nurodytas 16A ir 16B straipsniuose, arba priemonės, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, turinčios visas savybes ir atitinkančios sąlygas, nurodytas 16C ir 16D straipsniuose, tai sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Tai apima sutartį, kurią ūkio subjektas įvykdys gaudamas ar perduodamas fiksuotą tokių priemonių skaičių mainais už fiksuotą pinigų ar kitokio finansinio turto sumą.

▼M53

23 Išskyrus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose aprašytas aplinkybes, sutartis, kuria ūkio subjektas įsipareigoja nusipirkti savo paties nuosavybės priemonių už pinigus ar kitą finansinį turtą, sukuria finansinį įsipareigojimą, lygų išperkamosios sumos dabartinei vertei (pvz., išankstinės atpirkimo kainos, pasirinkimo sandorio įvykdymo kainos ar kitos išperkamosios sumos dabartinei vertei). Taip yra net ir tuo atveju, kai pati sutartis yra nuosavybės priemonė. Kaip vieną iš pavyzdžių būtų galima nurodyti ūkio subjekto įsipareigojimą pagal išankstinę sutartį nusipirkti savo paties nuosavybės priemonių už pinigus. Finansinis įsipareigojimas iš pradžių pripažįstamas dabartine išperkamosios sumos verte ir perkeliamas iš nuosavybės. Vėliau finansinis įsipareigojimas vertinamas pagal 9-ąjį TFAS. Jei sutarties galiojimo laikas baigiasi perdavimo neįvykdžius, finansinio įsipareigojimo balansinė vertė perkeliama į nuosavybę. Sutartyje numatyta ūkio subjekto prievole pirkti savo paties nuosavybės priemones sukuriamas finansinis įsipareigojimas, lygus išperkamosios sumos dabartinei vertei net ir tuo atveju, jei pirkimo prievolė vykdoma iškėlus sąlygą, kad kita šalis pasinaudos teise išpirkti (pvz., pasirašytas pardavimo pasirinkimo sandoris, pagal kurį kitai šaliai suteikiama teisė parduoti šio ūkio subjekto nuosavybės priemones jam pačiam už fiksuotą kainą).

▼B

24 Sutartis, kurią ūkio subjektas įvykdys perduodamas ar gaudamas fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių kiekį mainais į kintamą grynųjų pinigų sumą ar kitokį finansinį turtą, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti sutartis, pagal kurią ūkio subjektas turi perduoti 100 vienetų savo paties nuosavybės priemonių už grynųjų pinigų sumą, lygią 100 uncijų aukso vertei.

▼B

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai

▼M6

25 Finansine priemone galima pareikalauti iš ūkio subjekto perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą arba atsiskaityti tokiu būdu – dėl to atsirastų finansinis įsipareigojimas tuo atveju, jei įvyktų arba neįvyktų tam tikras neapibrėžtasis įvykis ar išaiškėtų tam tikros aplinkybės, kurių negali kontroliuoti nei priemonės išleidėjas, nei turėtojas; pvz., akcijų rinkos indekso, vartojimo kainų indekso, palūkanų normų ar mokesčių reikalavimų pasikeitimas arba išleidėjo būsimų pajamų, grynųjų pajamų ar skolos ir kapitalo santykio pokytis. Tokios priemonės išleidėjas neturi besąlygiškos teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo (arba atsiskaitymo tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas). Todėl tai yra išleidėjo finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejus, kai:

a) dalis neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių, už kuriuos gali tekti atsiskaityti grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba finansinio įsipareigojimo būdu), nėra tikra;

b) iš išleidėjo gali būti pareikalauta įvykdyti prievolę grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba atsiskaityti tokiu būdu, dėl kurio atsirastų finansinis įsipareigojimas) tik tada, kai išleidėjas likviduojamas; arba

c) priemonė turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

▼B

Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai

26 Kai išvestinė finansinė priemonė leidžia vienai šaliai pasirinkti, kaip turi būti atsiskaitoma (pvz., išleidėjas ar turėtojas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais ar akcijų mainus į pinigus), tai yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejį, jeigu dėl visų alternatyvių atsiskaitymo būdų jis taptų nuosavybės priemone.

27 Išvestinės finansinės priemonės kaip atsiskaitymo pasirinkimo sandorio, kuris yra finansinis įsipareigojimas, pavyzdys yra akcijų pasirinkimo sandoris, kurį išleidėjas gali nuspręsti vykdyti grynaisiais pinigais arba mainydamas savo akcijas į pinigus. Kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo ir pardavimo mainais už ūkio subjekto nuosavybės priemones sutartims taikomi šio standarto reikalavimai, nes už jas galima atsiskaityti perduodant nefinansinius straipsnius arba grynaisiais pinigais ar kita finansine priemone (žr. 8–10 straipsnius). Tokios sutartys yra finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, o ne nuosavybės priemonės.

▼B

Sudėtinės finansinės priemonės (taip pat žr. 30TN–35TN straipsnius bei 9–12 pavyzdžius)

28 Neišvestinių finansinių priemonių išleidėjas įvertina finansinės priemonės sąlygas, kad nustatytų, ar ji sudaryta tiek iš įsipareigojimo, tiek iš nuosavybės komponento. Tokie komponentai pagal 15 straipsnį skirstomi į finansinius įsipareigojimus, finansinį turtą arba nuosavybės priemones.

29 Ūkio subjektas atskirai pripažįsta finansinių priemonių komponentus, kurie: a) sukuria ūkio subjekto finansinį įsipareigojimą ir b) suteikia priemonės turėtojui pasirinkimo teisę konvertuoti juos į to ūkio subjekto nuosavybės priemonę. Pavyzdžiui, obligacija ar kita panaši priemonė, kurią savininkas gali konvertuoti į fiksuotą paprastųjų akcijų skaičių, yra sudėtinė finansinė priemonė. Žvelgiant iš minėto ūkio subjekto pozicijų, tokia priemonė apima du komponentus: finansinį įsipareigojimą (susitarimą pagal sutartį perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą) ir nuosavybės priemonę (pirkimo pasirinkimo sandorį, suteikiantį savininkui teisę per numatytą laikotarpį konvertuoti jį į fiksuotą paprastųjų ūkio subjekto akcijų skaičių). Tokios priemonės išleidimo ekonominis poveikis yra iš esmės toks pat kaip tuo pačiu metu išleidus skolos priemonę su išankstinio atsiskaitymo nuostata ir varantais įsigyti paprastąsias akcijas arba su atskiriamu akcijų pirkimo varantu. Visais atvejais ūkio subjektas įsipareigojimo ir nuosavybės elementus ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ turi pateikti atskirai.

30 Konvertuojamos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų klasifikavimas nėra peržiūrimas dėl galimų pokyčių, kai tampa tikėtina, kad konvertavimo sandoris bus pasirinktas, netgi tada, jei gali pasirodyti, kad toks pasirinktas sandoris gali tapti ekonomiškai naudingas tam tikriems turėtojams. Turėtojai ne visada gali elgtis taip, kaip iš jų tikimasi, nes, pavyzdžiui, mokesčių padariniai dėl tokios pačios konversijos įvairiems turėtojams gali būti skirtingi. Be to, konvertavimo tikimybė skirtingu laiku gali keistis. Ūkio subjekto sutartinė prievolė atlikti būsimuosius mokėjimus išlieka neįvykdyta tol, kol ji išnyksta dėl konvertavimo, priemonės galiojimo pabaigos ar kokio kito sandorio.

▼M53

31 9-ajame TFAS aprašomas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas. Nuosavybės priemonės yra priemonės, kuriomis įrodoma likutinė ūkio subjekto turto dalis, atėmus visus jo įsipareigojimus. Todėl, jei sudėtinės finansinės priemonės pradinė balansinė vertė yra paskirstoma jos nuosavybės ir įsipareigojimų komponentams, nuosavybės komponentui priskiriama suma, likusi iš visos priemonės tikrosios vertės atėmus atskirai nustatytą įsipareigojimo komponento sumą. Bet kokių išvestinių elementų (pvz., pasirinkimo pirkti sandorio), įterptų į sudėtinę finansinę priemonę, kitokių nei nuosavybės komponentas (pvz., nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris), 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 arba nuostolių nesusidaro.

▼B

32 Pagal 31 straipsnyje aprašomą metodiką obligacijos, konvertuojamos į paprastąsias akcijas, išleidėjas pirmiausia nustato įsipareigojimo komponento balansinę vertę, įvertindamas panašaus įsipareigojimo, kuris neturi susijusio nuosavybės komponento (įskaitant bet kokius įterptus ne nuosavybės išvestinius elementus), tikrąją vertę. Tada nuosavybės priemonės, kurią atspindi pasirinkimo teisė konvertuoti priemonę į paprastąsias akcijas, balansinė vertė yra nustatoma atimant finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę iš visos sudėtinės priemonės tikrosios vertės.

Supirktos akcijos (žr. taip pat 36TN straipsnį)

33 Jeigu ūkio subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones, šios priemonės (supirktos akcijos) atimamos iš nuosavybės. Joks pelnas ar nuostolis nepripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ dėl ūkio subjektui priklausančių nuosavybės priemonių pirkimo, pardavimo, išleidimo ar atšaukimo. Tokias supirktas akcijas įsigyti ir laikyti gali ūkio subjektas ar kitas konsoliduotos grupės narys. Sumokėtas ar gautas atlygis tiesiogiai perkeliamas į nuosavybę.

34 Laikomų supirktų akcijų kiekis atskirai parodomas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ arba aiškinamajame rašte pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“. Jeigu ūkio subjektas iš naujo įgyja savo paties nuosavybės priemones iš susijusių šalių, jis tai atskleidžia pagal 24-ąjį TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“.

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (žr. taip pat 37TN straipsnį)

▼M36

35 Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su finansine priemone arba jos komponentu, kuris yra finansinis įsipareigojimas, pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomas sumas ūkio subjektas pripažįsta tiesiogiai nuosavybėje. Nuosavybės sandorio išlaidos apskaitoje registruojamos atimant jas iš nuosavybės.

35A Pelno mokestis, susijęs su nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomomis sumomis ir su nuosavybės sandorio išlaidomis, apskaitoje registruojamas pagal 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“.

▼B

36 Finansinės priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybės priemonei nulemia, ar palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas, susiję su šia priemone, yra pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Todėl visi dividendų išmokėjimai už akcijas, kurios laikomos įsipareigojimais, yra pripažįstami sąnaudomis, kaip ir palūkanos už obligacijas. Taip pat ir pelnas ar nuostoliai, susiję su finansinių įsipareigojimų išpirkimu ar perfinansavimu, yra pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, bet nuosavybės priemonių išpirkimas ar perfinansavimas pripažįstamas nuosavybės pokyčiu. Nuosavybės priemonės tikrosios vertės pokyčiai nėra pripažįstami finansinėse ataskaitose.

▼M36

37 Ūkio subjektas paprastai patiria įvairių išlaidų, išleisdamas ar įsigydamas savo paties nuosavybės priemones. Į šias išlaidas gali būti įtraukiami mokesčiai už registraciją ir kitokį reguliavimą; teisininkams, apskaitininkams ir kitiems profesionaliems patarėjams mokamos sumos, taip pat išlaidos spausdinimui ir žyminiai mokesčiai. Nuosavybės sandorio išlaidos apskaitoje registruojamos atimant jas iš nuosavybės tokiu dydžiu, kiek yra papildomų išlaidų, tiesiogiai priskiriamų nuosavybės sandoriui, kurių kitais atvejais būtų buvę galima išvengti. Nuosavybės sandorio išlaidos, nutraukus sandorį, yra pripažįstamos sąnaudomis.

▼B

38 Sandorio išlaidos, susijusios su sudėtinės finansinės priemonės išleidimu, yra paskirstomos priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams proporcingai įplaukų paskirstymui. Sandorio išlaidos, susijusios su daugiau negu vienu sandoriu (pvz., tuo pačiu metu siūlomų akcijų bei kitų akcijų, kotiruojamų vertybinių popierių biržoje, išlaidos), pagal panašius sandorius yra racionaliai ir tinkamai paskirstomos minėtiems sandoriams.

▼M36

39 Sandorio išlaidų suma, atimta iš nuosavybės tuo laikotarpiu, atskleidžiama atskirai pagal 1-ąjį TAS.

▼M31

40 Dividendai, priskiriami sąnaudoms, gali būti pateikiami pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-se) arba kartu su kitų įsipareigojimų palūkanomis, arba kaip atskiras straipsnis. Be šio standarto reikalavimų, atskleidžiant informaciją apie palūkanas ir dividendus, taikomi 1-ojo TAS ir 7-ojo TFAS reikalavimai. Kai kuriais atvejais dėl skirtumų tarp palūkanų ir dividendų, susijusių su tokiais atvejais kaip mokesčių atskaitymas, pageidautina pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (-se) palūkanas ir dividendus parodyti atskirai. Informacija apie mokesčių poveikį atskleidžiama pagal 12-ąjį TAS.

▼B

41 Pelnas ir nuostoliai, susiję su finansinio įsipareigojimo balansinės vertės pokyčiais, pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ netgi tada, kai jie siejasi su priemone, apimančia teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį mainais į pinigus ar kitokį finansinį turtą (žr. 18 straipsnio b punktą). Pagal 1-ąjį TAS ūkio subjektas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ atskirai pateikia bet kokį pelną ar nuostolį, atsirandantį dėl tokių priemonių vertinimo, kuris yra svarbus ūkio subjekto veiklos rezultatų paaiškinimui.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (taip pat žr. 38TN ir 39TN straipsnius)

▼M53

42 Finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas tarpusavyje užskaitomi ir grynoji suma finansinės būklės ataskaitoje nurodoma tik jei ūkio subjektas:

▼B

a) pagal įstatymą turi įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas; ir

b) ketina atsiskaityti tik grynaisiais arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą.

▼M53

Apskaitydamas finansinio turto, kuris neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, perdavimą, ūkio subjektas tarpusavyje neužskaito perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo (žr. 9-ojo TFAS 3.2.22 straipsnį).

▼M34

43 Pagal šį standartą reikalaujama pateikti finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus grynąja verte, kai tai atspindi ūkio subjekto laukiamus pinigų srautus dėl atsiskaitymo už dvi ar daugiau atskirų finansinių priemonių. Kai ūkio subjektas turi teisę gauti ar sumokėti vienintelę grynąją sumą ir ketina tai padaryti, iš esmės jis turi tik vienintelį

▼M34

finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą. Kitomis aplinkybėmis finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai yra pateikiami atskirai vienas nuo kito kaip ūkio subjekto ištekliai ar prievolės. Apie pripažintas finansines priemones, kurioms taikomas 7-ojo TFAS 13A straipsnis, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama pagal 7-ojo TFAS 13B–13E straipsnius.

▼B

44 Pripažinto finansinio turto ir pripažinto finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita ir grynųjų pinigų pateikimas skiriasi nuo finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimo. Nors tarpusavio užskaita nesukuria pagrindo pripažinti pelną ar nuostolį, finansinės priemonės pripažinimo nutraukimas ne tik lemia tai, kad anksčiau pripažintas straipsnis išbraukiamas iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄, bet dėl to gali susidaryti pelnas ar nuostolis.

45 Užskaitos teisė yra juridinė skolininko teisė pagal sutartį ar kitaip padengti ar kitaip eliminuoti visą ar dalį kreditoriui priklausančios sumos, užskaitant ją drauge su suma, kurią skolingas kreditorius. Išskirtiniais atvejais skolininkas gali turėti juridinę teisę ta suma, kurią privalo sumokėti trečioji šalis, užskaityti sumą, kurią jis turi mokėti kreditoriui, jeigu, remiantis visų trijų šalių susitarimu, aiškiai nustatoma skolininko teisė atlikti užskaitą. Kadangi įvairiose juridinėse sistemose užskaitos teisės yra skirtingos (o užskaita yra juridinė teisė), reikia atsižvelgti į įstatymus, taikomus sutarties šalių tarpusavio santykiams.

46 Įvykdomos teisės užskaityti finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą buvimas veikia teises ir prievoles, susijusias su finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, ir gali paveikti ūkio subjekto kredito ir likvidumo riziką. Tačiau pats teisės egzistavimas nėra pakankamas užskaitos pagrindas. Neketinant pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, ūkio subjekto būsimųjų pinigų srautų suma ir periodiškumas nėra veikiami. Kai ūkio subjektas ketina pasinaudoti šia teise arba atsiskaityti tuo pačiu metu, tada turto ir įsipareigojimo pateikimas grynąja verte geriau atspindi tikėtinų pinigų srautų sumas ir periodiškumą, taip pat riziką, tenkančią tiems pinigų srautams. Vienos ar abiejų šalių ketinimas atsiskaityti grynąja verte be juridinės teisės tai daryti nėra pakankamas pagrindas užskaitai pateisinti, nes teisės ir prievolės, susijusios su atskiru finansiniu turtu ir finansiniu įsipareigojimu, išlieka nepakitusios.

47 Ūkio subjekto ketinimus atsiskaityti už konkretų turtą ar įsipareigojimus gali paveikti įprastinė jo verslo praktika, finansų rinkų reikalavimai ir kitos aplinkybės, galinčios riboti galimybę atsiskaityti grynąja verte arba tuo pačiu metu. Kai ūkio subjektas turi tarpusavio užskaitos teisę, tačiau neketina atsiskaityti grynais arba iš karto realizuoti turto ir įvykdyti įsipareigojimų, tarpusavio užskaitos teisės poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.

▼B

48 Dviejų finansinių priemonių apmokėjimas vienu metu gali būti atliekamas, pavyzdžiui, kliringo namų veikloje organizuotoje finansinėje rinkoje arba vykstant tiesioginiams mainams. Tokiomis aplinkybėmis pinigų srautai iš esmės yra lygūs vienai grynajai vertei ir nėra kredito ar likvidumo rizikos. Kitais atvejais ūkio subjektas gali atsiskaityti už dvi priemones, gaudamas ir sumokėdamas atskiras sumas, prisiimdamas kredito riziką dėl visos turto sumos arba likvidumo riziką dėl visos įsipareigojimo sumos. Tokia rizika gali būti didelė, nors ir palyginti trumpą laiką. Atitinkamai finansinio turto realizavimas ir finansinio įsipareigojimo padengimas yra laikomi įvykdomais tuo pačiu metu, kai sandoriai įvyksta tuo pačiu momentu.

49 42 straipsnyje išdėstytos sąlygos paprastai nėra tenkinamos ir tarpusavio užskaita nėra tinkama, kai:

a) naudojamos kelios skirtingos finansinės priemonės, kad atitiktų vienos finansinės priemonės savybes (sintetinė priemonė);

b) finansinis turtas ir finansinis įsipareigojimas atsiranda dėl finansinių priemonių, turinčių tokią pačią pirminę riziką (pavyzdžiui, turtas ir įsipareigojimai išankstinių sutarčių ar kitų išvestinių finansinių priemonių portfelyje), bet skirtingus sandorio partnerius;

c) finansinis ar kitas turtas yra įkeičiamas už finansinius įsipareigojimus be teisės nukreipti išieškojimą į kitokį turtą;

d) finansinį turtą skolininkas yra atidėjęs pagal patikėjimo teisę prievolei apmokėti, kreditoriui nepriėmus to turto prievolei padengti (pavyzdžiui, atskaitymų fondo sudarymas); arba

e) tikimasi, kad prievoles, patirtas kaip įvykių, dėl kurių atsirado nuostoliai, padengs trečioji šalis, pateikiant pretenziją pagal draudimo sutartį.

50 Ūkio subjektas, atliekantis daug finansinių priemonių sandorių su viena šalimi, gali su ja sudaryti bendrąją tarpusavio užskaitos sutartį. Tokia sutartis leidžia atlikti vieną iš visų finansinių priemonių, kurias apima sutartis, grynosios vertės padengimą sutarties nesilaikymo arba nutraukimo atveju. Tokias sutartis paprastai sudaro finansinės institucijos, siekdamos apsisaugoti nuo nuostolių, bankroto ar kitų įvykių, dėl kurių sandorio šalis nepajėgtų įvykdyti savo prievolių. Dėl bendrosios tarpusavio užskaitos sutarties paprastai atsiranda užskaitos teisė, kuri yra vykdoma ir paveikia atskiro finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų realizavimą ar atsiskaitymą už juos tik po tam tikrų įsipareigojimų nevykdymo ar kitomis aplinkybėmis, kurių nesitikima normaliomis verslo sąlygomis. Bendroji tarpusavio užskaitos sutartis nesuteikia pagrindo užskaitai, kol abu 42 straipsnyje nurodyti kriterijai nėra tenkinami. Kai finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, kuriems taikomas pagrindinis tarpusavio užskaitos susitarimas, nėra užskaitomi tarpusavyje, tokio susitarimo poveikis ūkio subjekto kredito rizikai atskleidžiamas pagal 7-ojo TFAS 36 straipsnį.

▼B

ATSKLEIDIMAS

51–95 (Panaikinta)

▼M8

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼B

96 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Šį standartą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas netaiko šio standarto ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2005 sausio 1 d., jeigu jis taip pat netaiko 39-ojo TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) su pakeitimais, išleistais 2004 m. kovo mėn. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M6

96A 2008 m. vasario mėn. paskelbtu dokumentu „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ (32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisos) reikalaujama, kad finansinės priemonės, turinčios visas savybes ir atitinkančios visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose, būtų priskiriamos nuosavybės priemonėms, taip pat pataisyti šio standarto 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, 13TN, 14TN ir 27TN straipsniai ir įterpti 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, 14ATN–14JTN ir 29ATN straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu taikyti susijusias 1-ojo TAS ir 39-ojo TAS, 7-ojo TFAS ir TFAAK 2-ojo aiškinimo pataisas.

96B Dokumentu „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ įtraukta ribotos taikymo srities išimtis; todėl ūkio subjektas netaiko išimties pagal analogiją.

▼M53

96C Priemonių grupavimas pagal šią išimtį turi būti taikomas tik tokių priemonių apskaitai pagal 1-ąjį TAS, 32-ąjį TAS, 39-ąjį TAS, 7-ąjį TFAS ir 9-ąjį TFAS. Priemonė nelaikoma nuosavybės priemone pagal kitas rekomendacijas, pvz., 2-ąjį TFAS.

▼B

97 Šis standartas taikomas retrospektyviai.

▼M5

97A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 40 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M29

97B 3-iuoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) panaikintas 4 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-iąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Tačiau pataisa netaikoma neapibrėžtajam atlygiui, atsirandančiam dėl verslo sujungimo, kurio įsigijimo data yra ankstesnė nei 3-iojo TFAS (persvarstyto 2008 m.) taikymo data. Vietoj to, ūkio subjektas registruoja tokį atlygį apskaitoje pagal 3-iojo TFAS (pataisyto 2010 m.) 65A–65E straipsnius.

▼**M6**

97C Reikalaujama, kad ūkio subjektas, taikydamas 96A straipsnyje aprašytas pataisas, padalytų sudėtinę finansinę priemonę, pagal kurią yra prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, į atskiras įsipareigojimo ir nuosavybės dalis. Jei įsipareigojimo dalis nebėra neišpirkta, retrospektyviai taikant tas 32-ojo TAS pataisas būtų atskiriamos dvi nuosavybės dalys. Pirmoji dalis būtų nepaskirstytasis pelnas ir ji parodo iš įsipareigojimų dalies sukauptas palūkanas. Kita dalis parodytų tikrojo nuosavo kapitalo dalį. Todėl ūkio subjektui reikia atskirti šias dvi dalis, jei įsipareigojimo dalis nebėra neišpirkta šių pataisų taikymo dieną.

▼**M8**

97D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 4 straipsnis. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 7-ojo TFAS 3 straipsnio, 28-ojo TAS 1 straipsnio ir 31-ojo TAS 1 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Ūkio subjektui leidžiama taikyti pataisą perspektyviai.

▼**M21**

97E 2009 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Teisių emisijų grupavimas“ pataisyti 11 ir 16 straipsniai. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. vasario 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M29**

97G 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 97B straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼**M32**

97I 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS pataisytas 4 straipsnio a punktas ir 29TN straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M33**

97J 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 11 straipsnyje ir pataisyti 23 ir 31TN straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M31**

97K 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 40 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M34**

97L 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita“ (32-ojo TAS pataisos) išbrauktas 38TN straipsnis ir įterpti 38ATN–38FTN straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas tas pataisas taiko nuo ankstesnės datos, jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtame dokumente „Informacijos atskleidimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita“ (7-ojo TFAS pataisos).

▼**M36**

97M 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisyti 35, 37 ir 39 straipsniai ir įterptas 35A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M38**

97N 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 4 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šią pataisą taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼**M52**

97Q 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 21TN straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M53**

97R 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, 2TN ir 30TN straipsniai ir išbraukti 97F, 97H ir 97P straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M54**

97S 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisyti 9TN ir 10TN straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**B**

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

98 Šiuo standartu pakeičiamas 32-asis TAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“*, peržiūrėtas 2000 m ([1]).

99 Šiuo standartu pakeičiami toliau nurodyti aiškinimai:

a) NAK 5-asis aiškinimas *„Finansinių priemonių grupavimas. Atidėjiniai neapibrėžtiesiems atsiskaitymams“*;

b) NAK 16-asis aiškinimas *„Akcinis kapitalas. Supirktos nuosavybės priemonės (nuosavos akcijos)“;* ir

c) NAK 17-asis aiškinimas *„Nuosavybė. Nuosavybės sandorio sąnaudos“*.

100 Šiuo standartu atšaukiamas NAK aiškinimo 34D *„Finansinės priemonės. Turėtojo išperkamos priemonės ar teisės“* projektas.

([1]) 2005 m. rugpjūčio mėn. TASV perkėlė visus atskleidimus, susijusius su finansinėmis priemonėmis, į 7-ąjį TFAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas“*.

▼B

Priedas

TAIKYMO NUORODOS

32-asis TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

1TN. Šios taikymo nuorodos paaiškina tam tikrų šio standarto aspektų taikymą.

▼M53

2TN. Šiame standarte neaptariamas finansinių priemonių pripažinimas arba vertinimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo reikalavimai nustatyti 9-ajame TFAS.

▼B

APIBRĖŽIMAI (11–14 STRAIPSNIAI)

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

3TN. Valiuta (grynieji pinigai) yra finansinis turtas, nes ji yra mainų priemonė ir dėl to yra visų sandorių vertinimo ir pripažinimo finansinėse ataskaitose pagrindas. Piniginis indėlis banke arba panašioje finansinėje institucijoje yra finansinis turtas, nes jis reiškia indėlininko sutartinę teisę gauti iš tos institucijos grynuosius pinigus arba iš sąskaitoje esančios sumos išrašyti kreditoriui čekį arba panašią priemonę finansiniam įsipareigojimui apmokėti.

4TN. Finansinio turto, išreiškiančio sutartinę teisę ateityje gauti grynuosius pinigus, ir atitinkamų finansinių įsipareigojimų, reiškiančių sutartinę prievolę ateityje perduoti grynuosius pinigus, pavyzdžiai yra:

a) gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;

b) gautini ir apmokėtini vekseliai;

c) gautinos ir mokėtinos paskolos; ir

d) gautinos ir apmokėtinos obligacijos.

Kiekvienu atveju vienos šalies sutartinė teisė gauti (arba prievolė sumokėti) pinigus yra derinama su kitos šalies atitinkama prievole juos mokėti (arba teise juos gauti).

5TN. Kita finansinė priemonė bus tokia finansinė priemonė, kurios gautina arba atiduodama ekonominė nauda yra finansinis turtas, išskyrus finansinį turtą grynaisiais pinigais. Pavyzdžiui, vekselis, apmokėtinas valstybinėmis obligacijomis, suteikia jo turėtojui sutartinę teisę gauti, o vekselio išleidėjo sutartinę prievolę perduoti valstybines obligacijas, o ne pinigus. Obligacijos yra finansinis turtas, nes jos išreiškia valstybės kaip išleidėjo prievolę mokėti grynuosius pinigus. Todėl vekselis yra jo turėtojo finansinis turtas, o jo išleidėjo finansinis įsipareigojimas.

6TN. Nuolatinės skolos finansinės priemonės (pvz., nuolatinės obligacijos, skoliniai įsipareigojimai ir kapitalo vekseliai) paprastai suteikia jų turėtojui sutartinę teisę gauti palūkanas nustatytomis dienomis neribotą laiką ateityje tiek be teisės susigrąžinti pagrindinę sumą, tiek su teise ją susigrąžint pagal tokias sutarties sąlygas, dėl kurių šis grąžinimas tampa nelabai tikėtinu arba nukeliamas į labai tolimą ateitį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išleisti finansinę priemonę su nuolatiniais metiniais mokėjimais neribotą laiką, kai mokėjimai lygūs nustatytai 8 proc. palūkanų normai, kuri taikoma nustatytai nominaliai arba

▼B

pagrindinei sumai, lygiai 1 000 PV ([1]). Darydamas prielaidą, kad 8 % yra rinkos palūkanų norma priemonės išleidimo metu, išleidėjas prisiima sutartinę prievolę mokėti būsimąsias palūkanų išmokas, kurių tikroji vertė (dabartinė vertė) pirminio pripažinimo metu yra 1 000 PV. Priemonių turėtojas ir išleidėjas atitinkamai turi finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą.

7TN. Sutartinė teisė ar sutartinė prievolė gauti, perduoti ar keistis finansinėmis priemonėmis, pati yra finansinė priemonė. Sutartinių teisių ar sutartinių prievolių grandinė atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, jeigu jos galutinis rezultatas yra grynųjų pinigų gavimas arba mokėjimas arba nuosavybės priemonės įsigijimas ar išleidimas.

8TN. Galimybė pasinaudoti sutartine teise arba reikalavimas įvykdyti sutartinę prievolę gali būti absoliutus arba neapibrėžtas (kurio atsiradimas priklauso nuo kokio nors būsimojo įvykio). Pavyzdžiui, finansinė garantija yra sutartinė skolintojo teisė gauti grynuosius pinigus iš garantuotojo ir atitinkama sutartinė garantuotojo prievolė sumokėti skolintojui, jei paskolos gavėjas nevykdo įsipareigojimo. Sutartinė teisė ir prievolė, atsirandanti dėl praeityje įvykusio sandorio ar kito įvykio (garantijos prisiėmimas), net jeigu tiek skolintojo sugebėjimas pasinaudoti savo teise, tiek reikalavimas, kad garantuotojas vykdytų savo prievolę, yra neapibrėžti dėl būsimojo paskolos gavėjo įsipareigojimo nevykdymo. Neapibrėžta teisė ir prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimą, nors toks turtas ir įsipareigojimai ne visada pripažįstami finansinėse ataskaitose. Kai kurios iš šių neapibrėžtųjų teisių ir įsipareigojimų gali būti draudimo sutartys, kurioms taikomas 4-asis TFAS.

▼M54

9TN. Nuoma paprastai sukuria nuomotojo teisę gauti ir nuomininko prievolę mokėti įmokų seriją, iš esmės lygią bendrai pagrindinės sumos ir palūkanų, mokamų pagal paskolos sutartį, sumai. Nuomotojas savo investiciją apskaito kaip pagal finansinę nuomą gautinas sumas, o ne patį nuomojamą turtą, kuris yra finansinės nuomos objektas. Atitinkamai nuomotojas finansinę nuomą laiko finansine priemone. Pagal 16-ąjį TFAS nuomotojas nepripažįsta savo teisės gauti nuomos mokesčius veiklos nuomos atveju. Nuomotojas ir toliau apskaitojeregistruoja nuomojamą turtą, o ne sumas, gautinas pagal sutartį būsimaisiais laikotarpiais. Atitinkamai nuomotojas veiklos nuomos nelaiko finansine priemone, išskyrus atskirus nuomininko mokėjimus, kurie yra neapmokėti dabartiniu laikotarpiu ir mokėtini.

10TN. Fizinis turtas (toks kaip atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai), naudojimo teise valdomas turtas ir nematerialusis turtas (toks kaip patentai ir prekių ženklai) nėra finansinis turtas. Tokio fizinio, naudojimo teise valdomo ir nematerialiojo turto kontrolė sudaro galimybę sukurti grynųjų pinigų ar kito finansinio turto įplaukas, bet dėl jos neatsiranda dabartinė teisė gauti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą.

▼B

11TN. Turtas (toks kaip iš anksto apmokėtos sąnaudos), kurio būsimoji ekonominė nauda yra prekių ar paslaugų gavimas, o ne teisė gauti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą, nėra finansinis turtas. Taip pat kaip ir straipsniai, tokie kaip atidėtosios pajamos ir dauguma garantinio aptarnavimo sutarties prievolių, nėra finansiniai įsipareigojimai, nes su jais susijusios galimos ekonominės naudos išmokos yra prekių ir paslaugų teikimas, o ne sutartinė prievolė mokėti grynaisiais pinigais ar kitokiu finansiniu turtu.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

12TN. Įsipareigojimai ar turtas, kurie nėra sutartiniai (tokie kaip pelno mokesčiai, kurie atsiranda dėl vyriausybės nustatytų teisinių reikalavimų), nelaikomi finansiniais įsipareigojimais ar finansiniu turtu. Pelno mokesčių apskaitą nagrinėja 12-asis TAS. Panašiai ir konstruktyvios prievolės, kaip jos apibrėžtos 37-ajame TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*, neatsiranda dėl sutarčių ir nėra finansiniai įsipareigojimai.

Nuosavybės priemonės

▼M6

13TN. Nuosavybės priemonių pavyzdžiai apima paprastąsias nepadengiamąsias akcijas, tam tikras padengiamąsias priemones (žr. 16A ir 16B straipsnius), tam tikras priemones, pagal kurias ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms (žr. 16C ir 16D straipsnius), tam tikrų rūšių privilegijuotąsias akcijas (žr. 25TN ir 26TN straipsnius) bei garantijas ar pasirašytus pirkimo pasirinkimo sandorius, kurie leidžia turėtojui nusipirkti fiksuotą paprastųjų nepadengiamųjų akcijų skaičių iš išleidėjo už fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą. Ūkio subjekto prievolė išleisti ar pirkti fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą yra ūkio subjekto nuosavybės priemonė (išskyrus, kai nurodyta 22A straipsnyje). Tačiau, jei tokia sutartis įpareigoja ūkio subjektą mokėti pinigais ar kitu finansiniu turtu (išskyrus sutartį, priskiriamą nuosavybei pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius), tai taip pat sukuria įsipareigojimą, kurio dabartinė vertė lygi atpirkimo sumai (žr. 27TN straipsnio a punktą). Paprastųjų nepadengiamųjų akcijų išleidėjas prisiima įsipareigojimą tada, kai jis oficialiai įtvirtina paskirstymą ir tampa juridiškai įsipareigojęs akcininkams jį vykdyti. Taip gali atsitikti deklaravus dividendus arba kai ūkio subjektas yra likviduojamas, o visas turtas, likęs įvykdžius įsipareigojimus, turi būti paskirstytas akcininkams.

14TN. Įsigytas pirkimo pasirinkimo sandoris ar kita ūkio subjekto įsigyta panaši sutartis, suteikianti jam teisę perpirkti fiksuotą skaičių savo paties nuosavybės priemonių mainais už perduodamą fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą, nėra ūkio subjekto finansinis turtas (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Bet koks už šias priemones sumokėtas atlygis yra atimamas iš nuosavybės.

Priemonių grupė, kuri yra žemesnė už visas kitas grupes (16A straipsnio b punktas ir 16C straipsnio b punktas)

14ATN. Viena iš 16A ir 16C straipsniuose nurodytų savybių yra ta, kad finansinė priemonė yra priemonių grupėje, kuri yra žemesnė už visas kitas grupes.

14BTN. Ūkio subjektas, nustatydamas, ar priemonė priklauso žemesnei grupei, vertina reikalavimą į priemonę likvidavimo metu taip, lyg ūkio subjektas būtų likviduojamas tą dieną, kai priemonė yra grupuojama. Ūkio subjektas pakartotinai vertina grupavimą, jei keičiasi svarbios aplinkybės. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas išleidžia ar išperka kitą finansinę priemonę, tai gali turėti poveikio tos priemonės priskyrimui priemonių grupei, kuri yra žemesnė už visas kitas grupes.

▼M6

14CTN. Priemonė, kuri suteikia pirmumo teisę ūkio subjekto likvidavimo metu, nėra priemonė, kuri suteikia teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms. Pavyzdžiui, priemonė turi pirmumo teisę ūkio subjekto likvidavimo metu, jei ji, be teisės į ūkio subjekto grynojo turto dalį, taip pat suteikia turėtojui teisę į nustatytus dividendus likvidavimo metu, kai kitos priemonės, priklausančios žemesnei grupei ir suteikiančios teisę į ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, nesuteikia tokios pat teisės likvidavimo metu.

14DTN. Jei ūkio subjektas turi tik vieną finansinių priemonių grupę, ta grupė traktuojama taip, lyg būtų žemesnė už visas kitas grupes.

Bendri laukiami pinigų srautai, priskiriami priemonei per priemonės galiojimo laiką (16A straipsnio e punktas)

14ETN. Bendri laukiami priemonės pinigų srautai per jos galiojimo laiką iš esmės turi būti pagrįsti pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu per priemonės galiojimo laiką. Pelnas arba nuostoliai ir pripažinto grynojo turto pokytis vertinami pagal atitinkamus TFAS.

Sandoriai, sudaryti priemonės turėtojo, kuris veikia ne kaip ūkio subjekto savininkas (16A ir 16C straipsniai)

14FTN. Padengiamosios finansinės priemonės arba priemonės, pagal kurią ūkio subjektui tenka prievolė tik likvidavimo metu suteikti kitai šaliai ūkio subjekto grynojo turto dalį, proporcingą turimoms akcijoms, turėtojas gali sudaryti sandorį su ūkio subjektu, veikdamas ne kaip savininkas. Pavyzdžiui, priemonės turėtojas taip pat gali būti ūkio subjekto darbuotojas. Vertinant, ar priemonė turėtų būti priskirta nuosavybės priemonėms pagal 16A ar 16C straipsnį, atsižvelgiama tik į pinigų srautus ir priemonės sutartines sąlygas, susijusius su priemonės turėtoju kaip ūkio subjekto savininku.

14GTN. Pavyzdys – ribotos atsakomybės bendrija, kurioje yra ribotos atsakomybės ir tikrieji nariai. Kai kurie tikrieji nariai gali suteikti garantiją ūkio subjektui ir jiems gali būti atlyginama už tos garantijos suteikimą. Tokiose situacijose garantija ir susiję pinigų srautai yra susiję su priemonės turėtojais, kurie veikia kaip garantijos teikėjai, o ne kaip ūkio subjekto savininkai. Todėl dėl tokios garantijos ir susijusių pinigų srautų nebus laikoma, kad tikrieji nariai yra pavaldūs ribotos atsakomybės nariams, ir į tokią garantiją ir susijusius pinigų srautus nebus atsižvelgiama vertinant, ar ribotos atsakomybės narių priemonių ir tikrųjų narių priemonių sutartinės sąlygos yra tokios pat.

14HTN. Dar vienas pavyzdys – pelno arba nuostolių dalijimosi susitarimas, pagal kurį pelnas arba nuostoliai paskirstomi priemonės turėtojams pagal jų per einamuosius ir ankstesnius metus suteiktas paslaugas ar sukurtą verslą. Tokie susitarimai – tai sandoriai su priemonės turėtojais, kurie veikia ne kaip savininkai, ir į tokius susitarimus nereikėtų atsižvelgti vertinant 16A ir 16C straipsniuose išvardytas savybes. Tačiau pelno arba nuostolių dalijimosi susitarimai, pagal kuriuos pelnas arba nuostoliai paskirstomi priemonės turėtojams pagal jų priemonių, susijusių su kitomis tos grupės priemonėmis, nominalų kiekį, yra sandoriai su priemonių turėtojais, veikiančiais kaip savininkai, ir į juos turėtų būti atsižvelgiama vertinant 16A arba 16C straipsniuose išvardytas savybes.

▼M6

14ITN. Sandorio tarp priemonės turėtojo (veikiančio ne kaip savininkas) ir išleidžiančio ūkio subjekto pinigų srautai ir sutartinės sąlygos turi būti panašūs į lygiavertį sandorį, kuris gali būti sudarytas tarp ne priemonės turėtojo ir išleidžiančio ūkio subjekto.

Reikalavimas neturėti jokios kitos finansinės priemonės ar sutarties su bendrais pinigų srautais, kuria iš esmės nustatoma ar apribojama likutinė grąža priemonės turėtojui (16B ir 16D straipsniai)

14JTN. Sąlyga, leidžianti finansinę priemonę, kuri kitaip atitinka 16A arba 16C straipsnių kriterijus, priskirti nuosavybės priemonėms, yra ta, kad ūkio subjektas neturi turėti jokios kitos finansinės priemonės ar sutarties, kuri turėtų a) bendrus pinigų srautus, iš esmės pagrįstus pelnu arba nuostoliais, pripažinto grynojo turto pokyčiu arba ūkio subjekto pripažinto ar nepripažinto grynojo turto tikrosios vertės pokyčiu, ir b) poveikį, dėl kurio būtų iš esmės apribota ar nustatyta likutinė grąža. Toliau nurodytos priemonės, kai yra sudarytos įprastomis komercinėmis sąlygomis su nesusijusiomis šalimis, greičiausiai netrukdys priemonių, kurios kitaip atitinka 16A arba 16C straipsnių kriterijus, priskirti nuosavybei:

a) priemonės su bendrais pinigų srautais, iš esmės pagrįstais konkrečiu ūkio subjekto turtu,

b) priemonės su bendrais pinigų srautais, pagrįstais pajamų procentu,

c) sutartys, skirtos atlyginti atskiriems darbuotojams už ūkio subjektui suteiktas paslaugas,

d) sutartys, pagal kurias reikalaujama mokėti nereikšmingą pelno procentą už suteiktas paslaugas ar prekes.

▼B

Išvestinės finansinės priemonės

15TN. Finansinėms priemonėms priskiriamos tiek pirminės priemonės (tokios kaip gautinos sumos, mokėtinos sumos ir nuosavybės priemonės), tiek išvestinės finansinės priemonės (tokios kaip finansiniai pasirinkimo sandoriai, būsimieji sandoriai ir išankstiniai sandoriai, pasikeitimo palūkanų norma sandoriai ir pasikeitimo valiuta sandoriai). Išvestinės finansinės priemonės atitinka finansinių priemonių apibrėžimą, todėl joms yra taikomas šis standartas.

16TN. Išvestinės finansinės priemonės sukuria teises ir prievoles, kurių rezultatas yra vienos ar kelių finansinių rizikų, susijusių su atitinkama pirmine finansine priemone, perkėlimas iš vienos priemonės šalies kitai šaliai. Iš pradžių išvestinė finansinė priemonė suteikia vienai šaliai sutartinę teisę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai palankios, arba sutartinę prievolę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi tokiomis sąlygomis, kurios yra potencialiai nepalankios. Tačiau dėl jų paprastai ([1]) neįvyksta pirminės finansinės priemonės perdavimas sutarties sudarymo metu, ir toks perdavimas nebūtinai įvyks sutarties termino pabaigoje. Kai kurios priemonės įkūnija tiek teisę, tiek prievolę atlikti mainus. Kadangi mainų sąlygos nustatomos išvestinės finansinės priemonės pasirašymo dieną, kainoms finansinėse rinkose keičiantis, šios sąlygos gali tapti arba palankiomis, arba nepalankiomis.

([1]) Tai taikoma daugumai, tačiau ne visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, pavyzdžiui, kai kuriais palūkanų normų pasikeitimo sandoriais dėl nepalankių pagrindinės valiutos kursų pagrindine suma apsikeičiama sutarties pradžioje (ir vėl pasikeičiama sutarties pabaigoje).

▼B

17TN. Pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoris pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais (t. y. finansinėmis priemonėmis, išskyrus ūkio subjekto jo paties nuosavybės priemones), suteikia priemonės turėtojui teisę gauti potencialią būsimą ekonominę naudą, susijusią su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Ir atvirkščiai, pasirašiusioji pasirinkimo sandorį šalis prisiima prievolę iš anksto atsisakyti potencialios būsimos naudos arba prisiimti potencialius ekonominius nuostolius, susijusius su finansinės priemonės, sudarančios sutarties pagrindą, tikrosios vertės pasikeitimu. Sutartinė turėtojo teisė ir pasirašiusiojo prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimus. Finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, gali būti bet koks finansinis turtas, įskaitant kitų ūkio subjektų akcijas ir finansines priemones, kurioms skaičiuojamos palūkanos. Pagal pasirinkimo sandorį gali būti reikalaujama, kad jį pasirašiusioji šalis išleistų skolos priemonę, o ne perduotų finansinį turtą, bet finansinė priemonė, sudaranti pasirinkimo sandorio pagrindą, taps turėtojo finansiniu turtu, jeigu pasirinkimo sandoris bus panaudotas. Pasirinkimo sandorio turėtojo teisė pasikeisti turtu esant potencialiai palankioms sąlygoms ir pasirašiusiojo prievolė pasikeisti finansiniu turtu esant potencialiai nepalankioms sąlygoms yra atskiri nuo finansinio turto, nurodyto sutartyje, kuriuo bus pasikeista, pasinaudojus pasirinkimo sandoriu. Turėtojo teisės ir pasirašiusiojo prievolės pobūdžiui neturi įtakos tikėtinumas, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota.

18TN. Kitas išvestinės finansinės priemonės pavyzdys yra išankstinio sandorio sutartis šešių mėnesių laikotarpiui, kada viena šalis (pirkėjas) pažada pateikti 1 000 000 PV grynųjų pinigų mainais į 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų, o kita šalis (pardavėjas) įsipareigoja pateikti 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų mainais į 1 000 000 PV grynųjų pinigų. Per šešis mėnesius abi šalys turi sutartinę teisę ir sutartinę prievolę pasikeisti finansinėmis priemonėmis. Jeigu valstybinių obligacijų rinkos kaina viršys 1 000 000 PV, sąlygos bus palankios pirkėjui ir nepalankios pardavėjui; o jeigu rinkos kaina nukris žemiau už 1 000 000 PV, poveikis bus priešingas. Pirkėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę, turimą pagal pirkimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pardavimo pasirinkimo sandorį; pardavėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę pagal turimą pardavimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Kaip ir pasirinkimo sandorių atveju, šios sutartinės teisės ir prievolės sudaro finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie yra atskiri ir atskirti nuo finansinių priemonių, sudarančių sutarties sudarymo pagrindą (obligacijų ir grynųjų pinigų, kuriais keičiamasi). Abi šios išankstinės sutarties šalys turi prievolę sutartu laiku vykdyti sandorį, kai, kita vertus, pasirinkimo sandorio sutartis būtų vykdoma tik tuo atveju ir tada, kai pasirinkimo sandorio turėtojas nuspręstų juo pasinaudoti.

19TN. Dauguma kitų išvestinių finansinių priemonių rūšių įkūnija teisę arba prievolę ateityje atlikti mainus, pavyzdžiui pasikeitimo palūkanų norma ir pasikeitimo valiuta sandoriai, maksimalios palūkanų normos sandoriai, minimalios palūkanų normos sandoriai, paskolų įsipareigojimai, vekselių išleidimo priemonės ir akredityvai. Pasikeitimo palūkanų norma sandorio sutartį galima pateikti kaip išankstinio sandorio

▼B

sutarties alternatyvą, kai šalys susitaria atlikti keletą būsimų mainų piniginėmis sumomis, kurių viena skaičiuojama remiantis kintama palūkanų norma, o kita – fiksuota palūkanų norma. Kita išankstinių sandorių sutarčių alternatyva yra ateities sandorių sutartys, kurios skiriasi pirmiausia tuo, kad yra standartizuotos ir jomis prekiaujama biržoje.

Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys (8–10 straipsniai)

20TN. Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys neatitinka finansinės priemonės apibrėžimo, nes vienos šalies sutartinė teisė gauti nefinansinį turtą arba paslaugas ir atitinkama kitos šalies prievolė nesukuria abiejų šalių dabartinės teisės ar prievolės gauti, perduoti arba apsikeisti finansiniu turtu. Pavyzdžiui, sutartys, kuriose numatomas atsiskaitymas tik gaunant ar perduodant nefinansinį turtą (pvz., pasirinkimo sandorį, ateities sandorį arba išankstinį sandorį dėl sidabro), nėra finansinės priemonės. Dauguma biržos prekių sutarčių priklauso tokiai sutarčių rūšiai. Kai kurios yra standartizuotos formos, jomis prekiaujama organizuotose rinkose beveik taip pat kaip ir kai kuriomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui, būsimoji sutartis dėl biržos prekių gali būti lengvai nupirkta ir parduota už grynuosius pinigus, nes ji yra įtraukta į biržos prekybos sąrašą ir gali daug kartų būti perleista iš rankų į rankas. Tačiau sutartį perkančioji ir parduodančioji šalys iš esmės perka ir parduoda biržos prekę, kuri yra šios sutarties pagrindas. Tai, kad sutartį dėl biržos prekės galima nupirkti arba parduoti už grynuosius pinigus, tokio pirkimo ir pardavimo nesudėtingumas ir tai, kad dėl atsiskaitymo grynaisiais pinigais už prievolę gauti arba perduoti biržos prekes galima derėtis, iš esmės nekeičia sutarties pobūdžio taip, kad ji taptų finansine priemone. Nepaisant to, kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynuoju pagrindu ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis, ar tos, pagal kurias nefinansiniai straipsniai gali būti lengvai konvertuojami į pinigus, taikomi šio standarto reikalavimai, tarsi tokios sutartys būtų finansinės priemonės (žr. 8 straipsnį).

▼M52

21TN. Išskyrus atvejus, kai to reikalaujama pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, sutartis, pagal kurią gaunamas arba pristatomas fizinis turtas, nesudaro sąlygų atsirasti vienos šalies finansiniam turtui, o kitos šalies finansiniam įsipareigojimui, nebent bet koks susijęs mokėjimas yra atidedamas vėlesniam laikui negu data, kurią perduodamas fizinis turtas. Toks atvejis yra prekių pirkimas arba pardavimas į kreditą.

▼B

22TN. Kai kurios sutartys yra susietos su biržos prekėmis, bet nenumato atsiskaitymo fiziškai gaunant arba perduodant prekę. Jose numatomas atsiskaitymas piniginiais mokėjimais, nustatomais pagal sutartyje nurodytą formulę, o ne atsiskaitymas sumokant fiksuotas sumas. Pavyzdžiui, pagrindinė obligacijos suma gali būti suskaičiuota taikant naftos rinkos kainą, esančią obligacijos galiojimo termino pabaigoje, už nustatytą apibrėžtą naftos kiekį. Pagrindinė suma indeksuojama pagal biržos prekės kainą, bet už ją atsiskaitoma tik pinigais. Tokia sutartis yra finansinė priemonė.

23TN. Finansinės priemonės apibrėžimą taip pat atitinka sutartis, kuri be finansinio turto arba įsipareigojimo, sukuria ir nefinansinį turtą arba įsipareigojimą. Tokios finansinės priemonės dažnai vienai šaliai suteikia pasirinkimo teisę pakeisti finansinį turtą į nefinansinį. Pavyzdžiui, su nafta susieta obligacija gali suteikti jos turėtojui teisę gauti

▼B

seriją fiksuotų periodiškų palūkanų mokėjimų ir fiksuotą grynųjų pinigų sumą galiojimo termino pabaigoje su pasirinkimo teise iškeisti pagrindinę sumą į apibrėžtą naftos kiekį. Tai, ar bus pageidaujama pasinaudoti šia pasirinkimo teise (pasirinkimo sandoriu), skirtingu metu kinta priklausomai nuo naftos tikrosios vertės santykio su pinigų ir naftos mainų koeficientu (mainų kaina), nurodyta obligacijoje. Obligacijų turėtojo ketinimai dėl pasirinkimo teisės panaudojimo neturi įtakos sudedamojo turto turiniui. Turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas obligaciją paverčia finansine priemone, nepaisant kitokių taip pat kuriamų turto ir įsipareigojimų rūšių.

24TN. (Panaikinta)

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (15–27 straipsniai)

Sutartimi neįforminta prievolė perduoti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą (17–20 straipsniai)

25TN. Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina su akcijomis siejamas teises, kad nustatytų, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, apima finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama. Išleidėjo pasirinkimo sandoris atpirkti akcijas už grynuosius pinigus neatitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimo kriterijų, nes išleidėjas neturi dabartinės prievolės perduoti finansinį turtą akcininkams. Tokiu atveju akcijos išperkamos tik išleidėjo nuožiūra. Tačiau prievolė gali atsirasti, jeigu akcijų išleidėjas pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu, paprastai oficialiai pranešdamas akcininkams apie savo ketinimą išpirkti akcijas.

26TN. Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas jų teises. Klasifikavimas yra pagrįstas sutarčių turinio įvertinimu ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams dividendus savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų perkėlimas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);

d) išleidėjo rezervų dydžio;

▼B

e) išleidėjo pelno ar nuostolių lūkesčių tam laikotarpiui; arba

f) išleidėjo gebėjimo ar negebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolių dydį per laikotarpį.

Ūkio subjekto atsiskaitymas savo nuosavybės priemonėmis (21–24 straipsniai)

▼M6

27TN. Toliau pateiktais pavyzdžiais iliustruojama, kaip reikia grupuoti skirtingų rūšių sutartis dėl paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių:

a) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto gaunamu ar perduodamu fiksuotu jo paties akcijų skaičiumi be jokių būsimų apmokėjimų arba pasikeičiant fiksuotu jo paties akcijų dydžiu už fiksuotą grynųjų pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė (išskyrus atvejus, nurodytus 22A straipsnyje). Atitinkamai bet koks mokėjimas, gautas ar sumokėtas už tokią sutartį, yra pridedamas prie nuosavybės arba atimamas tiesiogiai iš jos. Vienas iš pavyzdžių yra išleistas akcijų pasirinkimo sandoris, kuris duoda kitai sutarties šaliai teisę nusipirkti fiksuotą ūkio subjekto akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą. Tačiau, jei sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pirktų (išpirktų) savo paties akcijas už pinigus ar kitokį finansinį turtą fiksuotą ar kitaip nustatomą datą, arba pareikalavus, ūkio subjektas taip pat pripažįsta finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei (išskyrus priemones, kurios turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas iš pavyzdžių būtų ūkio subjekto prievolė pagal išankstinę sutartį perpirkti fiksuotą skaičių savo paties akcijų už fiksuotą pinigų sumą.

b) Ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties akcijas už pinigus sukuria finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartinei vertei, net jeigu akcijų skaičius, kurį ūkio subjektas yra įpareigotas perpirkti, nėra fiksuotas, arba jei prievolė yra sąlyginė ir priklauso nuo to, ar kita šalis pasinaudos jai priklausančia teise (išskyrus atvejus, nurodytus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas iš sąlyginės prievolės pavyzdžių yra išleistas pasirinkimo sandoris, reikalaujantis iš ūkio subjekto perpirkti jo paties akcijas už grynuosius pinigus, jeigu kita šalis pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu.

c) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu grynųjų pinigų ar kito finansinio turto suma, kuri bus gauta ar perduota, priklauso nuo paties ūkio subjekto nuosavybės vertybinių popierių rinkos kainos pokyčių (išskyrus atvejus, nurodytus 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose). Vienas pavyzdys yra grynaisiais pinigais padengiamas akcijų pasirinkimo sandoris.

▼B

d) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto kintamu akcijų skaičiumi, kurių vertė lygi fiksuotai sumai ar sumai, nustatytai atsižvelgiant į kintamojo pokyčius (pvz., biržos prekės kainos), yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiui, pasirašytas pasirinkimo sandoris aukso pirkimui, už kurį, jeigu

▼B

juo pasinaudojama, yra atsiskaitoma grynąja verte paties ūkio subjekto priemonėmis, šiam perduodant tiek priemonių, kiek prilygsta pasirinkimo sandorio sutarties vertei. Tokia sutartis yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, jeigu kintamasis yra paties ūkio subjekto akcijų kaina, o ne auksas. Ir panašiai sutartis, už kurią bus atsiskaitoma fiksuota paties ūkio subjekto akcijų suma, tačiau teisės, siejamos su tomis akcijomis, bus kintamos taip, kad apmokėjimo vertė bus lygi fiksuotai sumai arba sumai, paremtai kintamųjų pokyčiais, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai (25 straipsnis)

28TN. 25 straipsnyje reikalaujama, kad, jeigu neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių dalis, už kurią reikėtų atsiskaityti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitokiu būdu, kuris priemonę paverstų finansiniu įsipareigojimu), nėra aiški, atsiskaitymo atidėjinys neveikia finansinės priemonės klasifikavimo. Taigi, sutartis, reikalaujanti atsiskaitymo grynaisiais pinigais arba kintamu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi, tik įvykus labai retam, neįprastam ir labai netikėtam įvykiui, yra nuosavybės priemonė. Ir panašiai atsiskaitymas fiksuotu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi gali būti sutartimi neleidžiamas tokiomis aplinkybėmis, kurių ūkio subjektas negali kontroliuoti, tačiau jeigu tokios aplinkybės neturi tikėtinos galimybės atsirasti, klasifikavimas nuosavybės priemone yra tinkamas.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo tvarka

►**M32** 29TN. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas informaciją apie nekontroliuojamas dalis, t. y. kitų šalių dalis nuosavybėje ir pajamas iš jo patronuojamųjų įmonių, pateikia pagal 1-ąjį TAS ir 10-ąjį TFAS. ◄ Klasifikuodamas finansinę priemonę (ar jos sudedamąją dalį) konsoliduotose finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas apsvarsto visas tarp grupės narių ir priemonių turėtojų sutartas sąlygas, nustatydamas ar grupė kaip visuma turi prievolę perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą pagal priemonę, arba atsiskaityti už šią prievolę tokiu būdu, dėl kurio finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip įsipareigojimas. Kai grupės dukterinė įmonė išleidžia finansinę priemonę, o patronuojanti ar kita grupės įmonė susitaria dėl papildomų sąlygų tiesiogiai su priemonės (pvz., garantijos) turėtojais, grupė gali neturėti veiksmų laisvės dėl paskirstymo ar išpirkimo. Nors dukterinė įmonė gali tinkamai klasifikuoti priemonę savo finansinėse ataskaitose neatsižvelgdama į šias papildomas sąlygas, kitų sutarčių tarp grupės narių ir priemonės turėtojų poveikis įvertinamas dėl to, kad užtikrintų, jog konsoliduotos finansinės ataskaitos atspindi grupės kaip visumos sudarytas sutartis ir sandorius. Tiek, kiek yra tokia prievolė ar atsiskaitymo atidėjinys, priemonė (ar jos sudedamoji dalis, kuri yra priklausoma nuo prievolės) konsoliduotose finansinėse ataskaitose klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

▼M6

29ATN. Kai kurių tipų priemonės, pagal kurias ūkio subjektui tenka sutartinė prievolė, priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Grupavimas pagal tuos straipsnius yra kitaip šiame standarte priemonių grupavimui taikomų principų išimtis. Ši išimtis netaikoma nekontroliuojamų dalių grupavimui konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Todėl priemonės, kurios priskiriamos

▼M6

nuosavybės priemonėmis pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius atskirose arba individualiose finansinėse ataskaitose ir kurios yra nekontroliuojama dalis, grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose priskiriamos įsipareigojimams.

▼B

Sudėtinės finansinės priemonės (28–32 straipsniai)

▼M53

30TN. 28 straipsnis taikomas tik neišvestinių sudėtinių finansinių priemonių emitentams. 28 straipsnyje neaprašomos sudėtinės finansinės priemonės, žvelgiant iš jų turėtojų perspektyvos. 9-ajame TFAS aprašomas finansinio turto, kuris turėtojo požiūriu yra sudėtinės finansinės priemonės, grupavimas ir vertinimas.

▼M33

31TN. Plačiai naudojama sudėtinė finansinė priemonė yra skolos priemonė su įterptu konvertavimo pasirinkimo sandoriu, pavyzdžiui, obligacija, konvertuojama į paprastąsias išleidėjo akcijas ir be jokių kitų įterptų išvestinių finansinių priemonių savybių. 28 straipsnyje reikalaujama, kad tokios finansinės priemonės išleidėjas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus finansinės būklės ataskaitoje pateiktų atskirai šiuo būdu:

▼B

a) išleidėjo prievolė atlikti numatytus palūkanų ir pagrindinės sumos mokėjimus yra finansinis įsipareigojimas, kuris egzistuoja tol, kol priemonė nėra konvertuota. Pirminio pripažinimo metu įsipareigojimo komponento tikroji vertė yra sutartyje numatytų visų būsimųjų pinigų srautų tikroji vertė, diskontuota tokia palūkanų norma, kuri tuo metu taikoma rinkoje palyginamoms kredito priemonėms su iš esmės tokiais pačiais pinigų srautais tokiomis pačiomis sąlygomis, bet be konvertavimo pasirinkimo sandorio;

▼M33

b) nuosavybės priemonė yra įterptas pasirinkimo sandoris konvertuoti įsipareigojimą į išleidėjo nuosavybę. Šis pasirinkimo sandoris turi vertę jau pirminio pripažinimo metu, net jeigu jis neturi piniginės vertės.

▼B

32TN. Konvertuojant konvertuojamą priemonę pasibaigus terminui, ūkio subjektas nutraukia įsipareigojimo komponento pripažinimą ir pripažįsta jį nuosavybe. Pirminis nuosavybės komponentas išlieka nuosavybe (nors jis gali būti perkeliamas iš vienos nuosavybės pokyčių ataskaitos straipsnio eilutės į kitą). Pelnas ar nuostolis, atliekant konvertavimą pasibaigus terminui, negaunamas.

33TN. Kai ūkio subjektas per išankstinį išpirkimą ar perpirkimą, dėl kurio pirminio konvertavimo privilegijos išlieka nepakitusios, panaikina konvertuojamą priemonę prieš termino pabaigą, jis paskirsto sumokėtą atlygį ir kitas sandorio išlaidas perperkant ar išperkant finansinės priemonės įsipareigojimo ir nuosavybės komponentams sandorio dieną. Metodas, naudotas paskirstant sumokėtą atlygį ir sandorio išlaidas atskiriems komponentams, atitinka metodą, naudotą šio ūkio subjekto gautų įplaukų išleidžiant konvertuojamą priemonę pirminiam paskirstymui atskiriems komponentams pagal 28–32 straipsnius.

34TN. Atlikus atlygio paskirstymą, atsiradęs pelnas arba nuostolis apskaitoje registruojamas pagal susijusiam komponentui taikomus apskaitos principus šiuo būdu:

a) pelno arba nuostolio, susijusio su įsipareigojimo komponentu, suma yra pripažįstama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄; ir

▼B

b) atlygio, susijusio su nuosavybės komponentu, suma pripažįstama nuosavybe.

35TN. Ūkio subjektas gali taisyti konvertuojamos priemonės sąlygas dėl to, kad paskatintų ankstyvą konvertavimą, pavyzdžiui, pasiūlydamas patrauklesnį konvertavimo santykį arba sumokėdamas papildomą atlygį tuo atveju, jei konvertavimas būtų vykdomas anksčiau už nustatytą datą. Skirtumas, užfiksuotas sąlygų pataisymo dieną tarp pagal persvarstytas priemonės konvertavimo sąlygas turėtojo gaunamo atlygio tikrosios vertės ir tarp atlygio, kurį turėtojas būtų gavęs pagal pirmines sąlygas, tikrosios vertės, yra pripažįstamas nuostoliu ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

Supirktos akcijos (33 ir 34 straipsniai)

36TN. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra pripažįstamos finansiniu turtu, nepaisant priežasties, dėl kurios jos yra perperkamos. 33 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas, perperkantis savo paties nuosavybės priemones, atimtų šias nuosavybės priemones iš nuosavybės. Tačiau, kai ūkio subjektas savo nuosavybę laiko kitų vardu (pvz., finansų įstaiga, laikanti savo nuosavybę kliento vardu), atsiranda tarpininkavimo santykiai ir dėl to tokia turima nuosavybė neįtraukiama į ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitą ◄.

Palūkanos, dividendai, pelnas ir nuostoliai (35–41 straipsniai)

37TN. Toliau pateiktu pavyzdžiu iliustruojamas 35 straipsnio taikymas sudėtinei finansinei priemonei. Įsivaizduokite, kad nekaupiamosios privilegijuotosios akcijos yra privalomai išpirktinos pinigais per penkerius metus, tačiau dividendai yra mokėtini ūkio subjekto nuožiūra prieš išpirkimo datą. Tokia priemonė yra sudėtinė finansinė priemonė su įsipareigojimo komponentu, kuriuo laikoma išpirkimo sumos dabartinė vertė. Šio komponento diskonto išskleidimas yra pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir klasifikuojamas kaip palūkanų sąnaudos. Bet kokie sumokėti dividendai yra susiję su nuosavybės komponentu ir atitinkamai pripažįstami kaip pelno ar nuostolių paskirstymas. Panaši tvarka būtų taikoma, jeigu išpirkimas būtų neprivalomas, bet priklausytų nuo ūkio subjekto pasirinkimo, arba jeigu akcijos būtų privalomai konvertuojamos į paprastąsias akcijas, suskaičiuojamas taip, kad prilygtų fiksuotai sumai arba sumai, grindžiamai pagrindinio kintamojo (pvz., biržos prekės) pokyčiais. Tačiau, jeigu bet kokie nesumokėti dividendai yra pridedami prie išperkamosios sumos, visa priemonė yra įsipareigojimas. Tokiu atveju bet kokie dividendai klasifikuojami kaip palūkanų sąnaudos.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (42–50 straipsniai)

▼M34

_____

Kriterijus, kad ūkio subjektas „pagal įstatymą turi įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas“ (42 straipsnio a punktas)

38ATN Užskaitos teise gali būti įmanoma pasinaudoti šiuo metu arba ji gali būti priklausoma nuo ateities įvykio (pavyzdžiui, teisė gali būti suteikiama arba ja galima pasinaudoti tik įvykus tam tikram ateities įvykiui, kaip antai vienos iš sandorio šalių įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo arba bankroto atveju). Net jei užskaitos teisė nepriklauso nuo ateities įvykio, ji gali būti pagal įstatymą įgyvendinama tik įprastomis veiklos sąlygomis arba vienos ar visų sandorio šalių įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju.

▼**M34**

38BTN Kad atitiktų 42 straipsnio a punkto kriterijų, ūkio subjektas turi šiuo metu turėti pagal įstatymą įgyvendinamą užskaitos teisę. Tai reiškia, kad užskaitos teisė:

(a) turi nepriklausyti nuo ateities įvykio ir

(b) turi būti pagal įstatymą įgyvendinama visomis šiomis aplinkybėmis:

ūkio subjekto ir visų sandorio šalių

(i) įprastomis veiklos sąlygomis,

(ii) įsipareigojimų neįvykdymo atveju ir

(iii) nemokumo ar bankroto atveju.

38CTN Užskaitos teisės pobūdis ir mastas, įskaitant bet kokias su galimybe ja pasinaudoti susijusias sąlygas ir tai, ar teisė tebegaliotų įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju, įvairiose jurisdikcijose gali skirtis. Todėl negalima daryti prielaidos, kad užskaitos teisė automatiškai suteikiama esant kitoms nei įprastos veiklos sąlygos. Pavyzdžiui, tam tikros jurisdikcijos bankroto ar nemokumo įstatymais tam tikromis aplinkybėmis bankroto ar nemokumo atveju užskaitos teisė gali būti draudžiama ar ribojama.

38DTN Būtina atsižvelgti į šalių santykiams taikomus įstatymus (pavyzdžiui, sutartines nuostatas, sutartį reglamentuojančius įstatymus ar šalims taikomus įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto įstatymus), kad būtų galima įsitikinti, ar užskaitos teisė įgyvendinama ūkio subjekto ir visų sandorio šalių įprastomis veiklos sąlygomis, įsipareigojimų neįvykdymo atveju ir nemokumo ar bankroto atveju (kaip nurodyta 38BTN straipsnio b punkte).

Kriterijus, kad ūkio subjektas „ketina atsiskaityti tik grynaisiais arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą“ (42 straipsnio b punktas)

38ETN Kad atitiktų 42 straipsnio b punkto kriterijų, ūkio subjektas turi ketinti atsiskaityti tik grynąja verte arba tuo pačiu metu realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą. Ūkio subjektas gali turėti teisę atsiskaityti grynąja verte, tačiau jis vis tiek gali realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimą atskirai.

38FTN Jei ūkio subjektas gali atsiskaityti tokiu būdu, kad praktiškai rezultatas būtų lygiavertis grynajam atsiskaitymui, ūkio subjektas atitiks 42 straipsnio b punkte nurodytą grynojo atsiskaitymo kriterijų. Taip bus tik tuo atveju, jei atskirųjų atsiskaitymų mechanizmui būdingos savybės, dėl kurių panaikinama arba gresia tik nedidelė kredito ir likvidumo rizika, o gautinos ir mokėtinos sumos apdorojamos per vieną atsiskaitymo procesą ar ciklą. Pavyzdžiui, 42 straipsnio b punkte nurodytą grynojo atsiskaitymo kriterijų atitiktų atskirųjų atsiskaitymų sistema, turinti visas šias savybes:

(a) užskaitai tinkamas finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai pateikiami apdoroti tuo pačiu metu,

▼M34

(b) kai finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai pateikiami apdoroti, šalys įsipareigoja vykdyti atsiskaitymo prievolę,

(c) nėra galimybės, kad pinigų srautai, atsirandantys dėl turto ir įsipareigojimų, pasikeis juo pateikus apdoroti (nebent apdoroti nepavyksta – žr. d punktą),

(d) už turtą ir įsipareigojimus, garantuotus vertybiniais popieriais, bus atsiskaitoma vertybinių popierių perdavimo ar panašioje sistemoje (pavyzdžiui, vienalaikio vertybinių popierių ir lėšų pateikimo), kad nepavykus vertybinių popierių perdavimui būtų nutrauktas ir susijusių gautinų ar mokėtinų sumų, garantuotų vertybiniais popieriais, apdorojimas (ir atvirkščiai),

(e) visi nepavykę sandoriai, kaip nurodyta d punkte, bus pakartotinai įvesti apdoroti, kol už juos nebus atsiskaityta,

(f) atsiskaitymas atliekamas per tą pačią atsiskaitymo įstaigą (pavyzdžiui, atsiskaitymų banką, centrinį banką ar centrinį vertybinių popierių depozitoriumą) ir

(g) taikoma dienos paskolos priemonė, kuri suteikia pakankamą sąskaitos likučio perviršio dydį, kad būtų galima įvykdyti kiekvienos šalies mokėjimus atsiskaitymo datą, ir faktiškai garantuojama, kad įsipareigojimai bus vykdomi, jei dienos paskolos priemonės bus pareikalauta.

▼B

39TN. Šiame standarte nenumatoma, kaip apskaitoje registruoti sintetines priemones, kurios yra atskirų finansinių priemonių, įsigytų ir laikomų norint įgyti pranašumą prieš kitų priemonių savybes, grupės. Pavyzdžiui, kintančios normos ilgalaikė skola, sujungta su pasikeitimų palūkanų normomis sandoriu, įtraukiančiu kintamų mokėjimų gavimą ir fiksuotus mokėjimus, sukuria fiksuotos normos ilgalaikę skolą. Kiekviena atskira finansinė priemonė, drauge sudaranti sintetinę priemonę, perteikia sutartinę teisę arba prievolę jai būdingais terminais ir sąlygomis, ir kiekviena iš jų gali būti perduota arba įvykdyta atskirai. Kiekviena finansinė priemonė yra neapsaugota nuo tam tikros rizikos, kuri gali skirtis nuo kitų finansinių priemonių patiriamos rizikos. Todėl, kai viena finansinė priemonė, priklausanti sintetinei priemonei, yra turtas, o kita – įsipareigojimas, jos nėra užskaitomos ir nepateikiamos ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ grynąja verte, jeigu netenkinta užskaitos kriterijų, nurodytų 42 straipsnyje.

▼B

ATSKLEIDIMAS

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (94 straipsnio f punktas)

40TN. (Panaikinta)

▼B

33-IASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Pelnas, tenkantis vienai akcijai“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti principus, kuriais remiantis turi būti apskaičiuojamas ir pateikiamas pelnas, tenkantis vienai akcijai, kad būtų galima palyginti skirtingų ūkio subjektų rezultatus per tą patį ataskaitinį laikotarpį ar to paties ūkio subjekto skirtingų ataskaitinių laikotarpių rezultatus. Nors duomenys apie pelną, tenkantį vienai akcijai, yra riboti, nes tokiam pelnui nustatyti gali būti taikomos skirtingos apskaitos politikos priemonės, tačiau tvirtai apibrėžtas ir nuosekliai vartojamas vardiklis pagerina finansinę atskaitomybę. Šiame standarte pagrindinis dėmesys skiriamas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardikliui.

TAIKYMAS

2 Šis standartas taikomas:

a) atskiroms arba individualioms ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokio ūkio subjekto paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (nacionalinėje arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba užbiržinės prekybos rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba

ii) kai toks ūkio subjektas vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros institucijai pateikė arba tuo metu teikia savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastąsias akcijas į viešąją rinką; ir

b) grupės, turinčios patronuojančią įmonę, konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokios patronuojančios įmonės paprastosiomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešojoje rinkoje (nacionalinėje arba užsienio vertybinių popierių biržoje arba užbiržinės prekybos rinkoje (įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba

ii) kai tokia patronuojanti įmonė vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros institucijai kaip visada arba tuo metu teikia savo finansines ataskaitas dėl to, kad galėtų išleisti paprastąsias akcijas į viešąją rinką.

3 Ūkio subjektas, nurodantis pelną, tenkantį vienai akcijai, turi apskaičiuoti ir nurodyti tokį pelną pagal šį standartą.

►M32 4 **Kai ūkio subjektas teikia tiek konsoliduotąsias, tiek atskiras finansines ataskaitas, kurios rengiamos atitinkamai pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“, pagal šį standartą reikalaujami atskleisti duomenys pateikiami tik remiantis konsoliduota informacija.** ◄ Ūkio subjektas, pasirenkantis atskleisti savo pelną, tenkantį vienai akcijai, atskirose finansinėse ataskaitose, tokią informaciją apie pelną, tenkantį vienai akcijai, turi pateikti tik ►M5 savo bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Konsoliduotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas informacijos apie pelną, tenkantį vienai akcijai, neturi pateikti.

▼M31

4A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia vienai akcijai tenkantį pelną tik toje atskiroje ataskaitoje.

▼B

APIBRĖŽIMAI

5 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Rezultato, tenkančio vienai akcijai, pokytis – pelno, tenkančio vienai akcijai, didinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, mažinimas, atsižvelgiant į prielaidą, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų – susitarimas išleisti akcijas, kai įgyvendinamos nurodytos sąlygos.

Neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos – paprastosios akcijos, išleistinos už mažą grynųjų pinigų sumą arba visiškai be jų ar kito atlygio, kai įgyvendinamos neapibrėžtame susitarime dėl akcijų nurodytos sąlygos.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimas – pelno, tenkančio vienai akcijai, mažinimas arba nuostolių, tenkančių vienai akcijai, didinimas, daromas remiantis prielaida, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir varantai yra panaudojami arba kad paprastosios akcijos yra išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai – finansinės priemonės, suteikiančios jų savininkui teisę pirkti paprastąsias akcijas.

Paprastoji akcija – nuosavybės priemonė, antraeilė visų kitų nuosavybės priemonių klasių atžvilgiu.

Potenciali paprastoji akcija – finansinė priemonė ar kita sutartis, galinti suteikti jos savininkui teisę į paprastąsias akcijas.

Pasirinkimo parduoti sandoriai – sutartys, suteikiančios jų savininkui teisę nustatytu laiku parduoti paprastąsias akcijas nustatyta kaina.

6 Paprastųjų akcijų savininkai gauna teisę į ataskaitinio laikotarpio pelną tik po to, kai ją jau yra gavę kitų rūšių akcijų savininkai, pvz., privilegijuotųjų akcijų. Ūkio subjektas gali turėti daugiau negu vieną paprastųjų akcijų klasę. Tos pačios klasės paprastosios akcijos turi vienodas teises į dividendus.

7 Potencialių paprastųjų akcijų pavyzdžiai yra:

a) finansiniai įsipareigojimai arba nuosavybės priemonės, įskaitant privilegijuotąsias akcijas, galinčios būti konvertuojamos į paprastąsias akcijas;

b) pasirinkimo sandoriai ir varantai;

c) akcijos, kurios būtų išleistos vykdant sutartimis įformintų susitarimų, pvz., verslo arba kito turto pirkimo, sąlygas.

▼M33

8 Sąvokos, apibrėžtos 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“, šiame standarte vartojamos 32-ojo TAS 11 straipsnyje nustatytomis reikšmėmis, jeigu nenurodoma kitaip. 32-ajame TAS apibrėžta finansinė priemonė, finansinis turtas, finansinis įsipareigojimas ir nuosavybės priemonė, ir pateikta nurodymų, kaip šias apibrėžtis taikyti. 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ apibrėžta tikroji vertė ir nustatyti tos apibrėžties taikymo reikalavimai.

▼B

VERTINIMAS

Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai

9 Ūkio subjektas turi skaičiuoti pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, kuris priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkų pelnui arba nuostoliams, ir tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius (jeigu jie pateikiami), priskirtinus šiems nuosavybės savininkams.

10 Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti skaičiuojamas dalijant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (skaitiklį), iš tuo laikotarpiu esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinio vidurkio (vardiklio).

11 Informacijos apie pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tikslas - pateikti patronuojančiosios įmonės rezultatų per ataskaitinį laikotarpį kiekvienai paprastajai akcijai priskiriamos dalies įvertinimą.

Pelnas

12 Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priskirtinos sumos, atsižvelgiant į:

a) pelną arba nuostolius dėl tęsiamos veiklos, priskirtinus patronuojančiajai įmonei; ir

b) pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiąjai įmonei.

Sumos, nurodytos a ir b punktuose, turi būti koreguojamos privilegijuotųjų dividendų sumomis (po apmokestinimo), skirtumais, atsirandančiais atsiskaitant už privilegijuotąsias akcijas, ir dėl kitokio panašaus privilegijuotųjų akcijų, priskiriamų nuosavybei, poveikio.

13 Visos pajamos ir sąnaudos, priskirtinos patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (įskaitant mokesčių sąnaudas ir privilegijuotųjų akcijų dividendus, pripažįstamus įsipareigojimais), pripažįstamos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti įtraukiamos skaičiuojant laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (žr. 1-ąjį TAS *„Finansinių ataskaitų pateikimas“*).

14 Privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą po apmokestinimo, kuri yra atimama iš pelno arba nuostolių, sudaro:

a) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų privilegijuotųjų akcijų nekaupiamųjų dividendų suma (po apmokestinimo); ir

b) ataskaitinio laikotarpio kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma (po apmokestinimo), neatsižvelgiant į tai, ar dividendai buvo paskelbti. Ataskaitinio laikotarpio privilegijuotųjų dividendų sumai nepriskiriama jokia šį ataskaitinį laikotarpį už ankstesnius ataskaitinius laikotarpius išmokėta ar paskelbta kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma.

▼B

15 Privilegijuotosios akcijos, kurioms numatomi nedideli pradiniai dividendai, kad ūkio subjektui būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pardavimą su nuolaida, arba vėlesniaisiais laikotarpiais didesni už rinkos dividendus, kad investuotojams būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pirkimą su perviršiu, kartais vadinamos didėjančio tarifo privilegijuotosiomis akcijomis. Bet kokia pradinė didėjančio tarifo privilegijuotųjų akcijų išleidimo nuolaida arba perviršis amortizuojama pagal faktinių palūkanų metodą, kai amortizacijos suma didinamas arba mažinamas nepaskirstytasis pelnas ir kai toks perviršis ar nuolaida, skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, laikoma privilegijuotųjų dividendų mokėjimais.

16 Privilegijuotosios akcijos gali būti atperkamos remiantis ūkio subjekto pateiktu oficialiu pasiūlymu jų savininkams. Privilegijuotųjų akcijų savininkams sumokėtas atlygis, kurio tikroji vertė viršija privilegijuotųjų akcijų balansinę vertę, atspindi privilegijuotųjų akcijų savininkams iš ūkio subjekto nepaskirstytojo pelno mokamą sumą. Ši suma atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

17 Išankstinę konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų konversiją gali paskatinti pats ūkio subjektas palankiai pakeisdamas pradines konversijos sąlygas arba mokėdamas papildomą atlygį. Paprastųjų akcijų tikrosios vertės perviršis arba kitas atlygis, didesnis už paprastųjų akcijų, išleistų pradinėmis konvertavimo sąlygomis, tikrąją vertę, yra grąžos suma, mokama privilegijuotiesiems akcininkams ir atimama skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

18 Bet koks privilegijuotųjų akcijų balansinės vertės perviršis, viršijantis sumos, mokamos už jas atsiskaitant, tikrąją vertę, pridedamas skaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

Akcijos

19 Skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius turi būti per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis.

20 Naudojant per ataskaitinį laikotarpį esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, parodoma akcininkų kapitalo dydžio keitimosi galimybė dėl tam tikru metu esančių apyvartoje akcijų skaičiaus didėjimo arba mažėjimo per ataskaitinį laikotarpį. Per ataskaitinį laikotarpį apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis yra laikotarpio pradžioje buvusių paprastųjų akcijų skaičius, koreguotas per ataskaitinį laikotarpį atpirktų arba išleistų paprastųjų akcijų skaičiumi, šį padauginus iš svertinio laiko rodiklio. Svertinis laiko rodiklis yra ataskaitinio laikotarpio dienų, kada akcijos buvo apyvartoje, skaičiaus ir ataskaitinio laikotarpio viso dienų skaičiaus santykis. Dažniausiai galima taikyti tinkamai suapvalintą svertinį vidurkį.

21 Paprastai akcijos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį įtraukiamos nuo tos dienos, kada atlygis už jas tampa gautinas (dažniausiai tai yra jų išleidimo diena), pavyzdžiui:

a) paprastosios akcijos, išleistos mainais į grynuosius pinigus, įtraukiamos tada, kai grynieji pinigai tampa gautini;

b) paprastosios akcijos, išleidžiamos savo noru reinvestuojant paprastųjų arba privilegijuotųjų akcijų dividendus, įtraukiamos tada, kai dividendai reinvestuojami;

▼B

c) paprastosios akcijos, išleidžiamos dėl skolos priemonės konvertavimo į paprastąsias akcijas, įtraukiamos nuo tos dienos, kada nustoja kauptis palūkanos;

d) paprastosios akcijos, išleidžiamos vietoje kitų finansinių priemonių palūkanų arba pagrindinės sumos, įtraukiamos nuo tos dienos, kada nustoja kauptis palūkanos;

e) paprastosios akcijos, išleidžiamos mainais už ūkio subjekto įsipareigojimo padengimą, įtraukiamos nuo padengimo datos;

f) paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip atlygis už turto, išskyrus grynuosius pinigus, įsigijimą, įtraukiamos tą dieną, kada įsigijimas pripažįstamas; ir

g) paprastosios akcijos, išleidžiamos už paslaugų suteikimą ūkio subjektui, įtraukiamos tada, kai paslaugos suteikiamos.

Paprastųjų akcijų įtraukimo į svertinį vidurkį išdėstymas per tam tikrą laiką nustatomas pagal nuostatas ir sąlygas, susietas su šių akcijų išleidimu. Turi būti atsižvelgiama į tam tikros sutarties, susijusios su išleidimu, esmę.

▼M12

22 Paprastosios akcijos, išleistos kaip atlygio, perleidžiamo verslo jungimo metu, dalis, įtraukiamos skaičiuojant akcijų skaičiaus svertinį vidurkį nuo įsigijimo datos. Taip yra dėl to, kad įsigyjantis ūkio subjektas į savo bendrųjų pajamų ataskaitą įtraukia įsigyjamo ūkio subjekto pelną ir nuostolius nuo šios datos.

▼B

23 Paprastosios akcijos, būsiančios išleistos konvertuojant privalomai konvertuotiną priemonę, įtraukiamos į bendro pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo sutarties sudarymo dienos.

24 Neapibrėžtai išleistinos akcijos laikomos išleistomis ir į bendro pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos tik nuo tos dienos, kada įvykdomos visos būtinos sąlygos (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Akcijos, išleistinos vien dėl to, kad praėjo tam tikras laiko tarpas, nėra neapibrėžtai išleistinos akcijos, nes laiko tėkmė yra apibrėžtas faktas. Esančios apyvartoje paprastosios akcijos, kurios yra neapibrėžtai grąžintinos (t. y. galinčios būti atšauktos), nelaikomos esančiomis apyvartoje ir neįtraukiamos skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, iki tos dienos, kol šių akcijų nebus galima atšaukti.

25 (Panaikinta)

26 Per ataskaitinį laikotarpį ir visais pateikiamais laikotarpiais esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis turi būti koreguojamas dėl įvykių (išskyrus potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą), keičiančių esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičių, bet nekeičiančių atitinkamų išteklių.

27 Paprastosios akcijos gali būti išleidžiamos arba apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičius gali sumažėti, kai atitinkami ištekliai nepasikeičia. Pavyzdžiui:

a) kapitalizavimas arba papildomų akcijų išleidimas (kartais vadinamas akcijų dividendais);

b) bet kokio kito papildomų akcijų išleidimo elementas, pavyzdžiui, išleidžiamas papildomas elementas suteikiant teises dabartiniams akcininkams;

c) akcijų padalijimas; ir

d) atvirkštinis akcijų padalijimas (akcijų konsolidavimas).

▼B

28 Kapitalizavimo, papildomo akcijų išleidimo arba akcijų padalijimo atveju paprastosios akcijos išleidžiamos dabartiniams akcininkams be jokio papildomo atlygio. Dėl to esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padidėja, atitinkamiems ištekliams nesikeičiant. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius prieš tokį įvykį koreguojamas proporcingai esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus pokyčiui taip, tarsi minėtas įvykis būtų įvykęs paties anksčiausio pateikiamo ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Pavyzdžiui, išleidžiant papildomai, kada už vieną akciją išleidžiamos dvi, prieš išleidimą buvusių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius padauginamas iš trijų ir taip gaunamas naujas bendras paprastųjų akcijų skaičius, o dauginant iš dviejų, gaunamas papildomų paprastųjų akcijų skaičius.

29 Dėl paprastųjų akcijų konsolidavimo esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius paprastai sumažėja, tačiau dėl to atitinkami ištekliai nesumažėja. Tačiau, kai bendrasis poveikis yra akcijų atpirkimas jų tikrąja verte, esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius sumažėja dėl atitinkamo išteklių sumažėjimo. Pavyzdžiui galima pateikti akcijų konsolidavimą kartu su ypatingųjų dividendų išmokėjimu. Esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis per ataskaitinį laikotarpį, kada įvyksta toks sudėtinis sandoris, yra koreguojamas dėl paprastųjų akcijų skaičiaus mažėjimo nuo tos dienos, kada pripažįstamas ypatingojo dividendo mokėjimas.

Sumažintasis pelnas, tenkantis vienai akcijai

30 Ūkio subjektas turi suskaičiuoti sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumą, pelnui arba nuostoliams, priskirtiniems patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat (jei pateikiama) tęsiamos veiklos pelnui arba nuostoliams, priskirtiniems šiems nuosavybės savininkams.

31 Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas, atsižvelgdamas į visų potencialių paprastųjų akcijų rezultatą vienai akcijai mažinantį poveikį, turi koreguoti pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat esančių apyvartoje akcijų skaičiaus svertinį vidurkį.

32 Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, paskirtis susijusi su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, paskirtimi – pateikti kiekvienai paprastajai akcijai tenkančios šio ūkio subjekto rezultatų dalies įvertinimą – atsižvelgiant į visas pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, esančias apyvartoje per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to:

a) patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priklausantis pelnas ar nuostoliai padidinami dividendų, nuosavybės dalių suma po mokesčių ir per laikotarpį pripažintų palūkanų už pelną, tenkantį vienai akcijai, suma ir koreguojami atsižvelgiant į visus pajamų ir sąnaudų pokyčius, kuriuos nulems pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių akcijų konvertavimas; ir

b) esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį didina papildomų paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios apyvartoje, jeigu visos pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos būtų buvusios konvertuotos, skaičiaus svertinis vidurkis.

▼B

Pelnas

33 Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastiesiems akcininkams priklausantis laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai), kuris apskaičiuojamas 12 straipsnyje nurodytu būdu, turi būti koreguojamas, įtraukiant šias sumas atskaičius mokesčius:

a) bet kokių dividendų ar kitų straipsnių, susijusių su pelną mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis ir atimamų apskaičiuojant pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojamus pagal 12-ą straipsnį.;

b) bet kokių per ataskaitinį laikotarpį pripažintų palūkanų, susijusių su pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis; ir

c) bet kokių kitų pajamų arba sąnaudų pokyčių, kurie atsirastų konvertavus pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas.

▼M53

34 Potencialias paprastąsias akcijas konvertavus į paprastąsias akcijas, 33 straipsnio a–c punktuose nurodytų straipsnių nebeatsiranda. Vietoj to patronuojančiosios įmonės naujųjų paprastųjų akcijų savininkai įgyja teisę į paprastosioms akcijoms tenkantį pelną arba nuostolius. Dėl to pelnas arba nuostoliai, priskirtini patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojami pagal 12 straipsnį, koreguojami pagal 33 straipsnio a–c punktus ir atimant bet kokius susijusius mokesčius. Su potencialiomis paprastosiomis akcijomis siejamos sąnaudos apima sandorio sąnaudas ir nuolaidas, apskaitomas taikant faktinių palūkanų metodą (žr. 9-ąjį TFAS).

▼B

35 Konvertuojant potencialiąsias paprastąsias akcijas gali atsirasti atitinkami pajamų ar sąnaudų pokyčiai. Pavyzdžiui, palūkanų sąnaudų, susijusių su potencialiomis paprastosiomis akcijomis, sumažėjimas, ir dėl to padidėjęs laikotarpio pelnas ar sumažėję nuostoliai, gali sąlygoti sąnaudų, siejamų su privalomuoju pelno padalijimo darbuotojams planu, padidėjimą. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, pelnas ar nuostoliai, priskirtini patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojami atsižvelgiant į visus tokius pajamų arba sąnaudų pokyčius.

Akcijos

36 Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičius turi būti paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis, apskaičiuotas pagal 19 ir 26 straipsnius, pridėjus tų paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos konvertuojant visas pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančias potencialias paprastąsias akcijas į paprastąsias akcijas, skaičiaus svertinį vidurkį. Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos konvertuotomis į paprastąsias akcijas ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba (jeigu vėliau) potencialių paprastųjų akcijų išleidimo dieną.

37 Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti nustatomos atskirai kiekvieną pateikiamą ataskaitinį laikotarpį. Pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių paprastųjų akcijų skaičius per vienerius metus iki duotosios dienos nėra pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinančių potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis, įtraukiamas į kiekvieną tarpinį skaičiavimą.

▼B

38 Potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis nustatomas to laikotarpio, kada jos yra apyvartoje, atžvilgiu. Potencialios paprastosios akcijos, kurios per ataskaitinį laikotarpį anuliuojamos arba kurių galiojimo laikui leidžiama pasibaigti, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tik tai laikotarpio daliai, kada jos buvo apyvartoje. Potencialios paprastosios akcijos, per ataskaitinį laikotarpį konvertuojamos į paprastąsias akcijas, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą nuo laikotarpio pradžios iki konvertavimo datos. Nuo konvertavimo datos atsiradusios paprastosios akcijos įtraukiamos tiek į pagrindinį, tiek į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

39 Paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos konvertavus pelną mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, skaičius nustatomas pagal tokių potencialių paprastųjų akcijų sąlygas. Kada yra ne vienas konvertavimo pagrindas, tai skaičiuojama pagal palankiausią konvertavimo normą arba panaudojimo kainą (potencialių paprastųjų akcijų savininko požiūriu).

▼M32

40 Patronuojamoji (dukterinė), bendra arba asocijuotoji įmonė gali kitoms šalims (išskyrus patronuojančiąją įmonę ar investuotojus, kurie bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba daro jam reikšmingą įtaką) išleisti potencialias paprastąsias akcijas, galimas konvertuoti į patronuojamosios, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančiosios įmonės ar investuotojų, kurie bendrai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, ar daro jam reikšmingą įtaką (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto), paprastąsias akcijas. Jei tokios patronuojamosios, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos mažina ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, jos įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą.

▼B

Pelną mažinančios potencialios paprastosios akcijos

41 Potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos pelną mažinančiomis tada ir tik tada, jeigu jų konvertavimas į paprastąsias akcijas sumažintų pelną, tenkantį vienai akcijai, ar padidintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos.

42 Ūkio subjektas naudoja tęsiamos veiklos, priskirtinos patronuojančiai įmonei, pelną arba nuostolius kaip kontrolinį skaičių dėl to, kad nustatytų, ar potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną, ar mažinančios nuostolius vienai akcijai. Tęsiamosios veiklos, priskirtinos patronuojančiajai įmonei, pelnas ar nuostolis koreguojamas pagal 12 straipsnį ir neapima straipsnių, siejamų su nutraukta veikla.

43 Potencialios paprastosios akcijos yra didinančios pelną arba mažinančios nuostolius vienai akcijai tada, kai jų konvertavimas į paprastąsias akcijas padidintų tęsiamosios veiklos pelną, tenkantį vienai akcijai, ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai. Sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai skaičiavimas neapima konvertavimo, panaudojimo arba kitokio potencialių paprastųjų akcijų išleidimo, kuris padidintų pelną ar sumažintų nuostolius, tenkančius vienai akcijai.

44 Nustatant, ar potencialios paprastosios akcijos mažina nuostolį ar didina pelną, tenkantį vienai akcijai, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas ar serija įvertinama atskirai, o ne kartu. Eilės tvarka, kuria yra svarstomos potencialios paprastosios akcijos, gali lemti tai, ar jos turi pelną mažinantį poveikį. Dėl to, siekiant nustatyti maksimalų pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumažinimą, kiekvienas potencialių paprastųjų akcijų išleidimas arba jų serija

▼B

pradedama vertinti labiausiai pelną mažinančiu ir baigiama mažiausiai mažinančiu, t. y. pelną mažinančios potencialios paprastosios akcijos su mažiausiu pelnu, tenkančiu vienai papildomai akcijai, įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą anksčiau, negu įtraukiamos kitos, kurių pelnas, tenkantis vienai papildomai akcijai, yra didesnis. Pasirinkimo sandoriai ir varantai paprastai įtraukiami pirmiausiai, nes jie neveikia apskaičiavimų skaitiklio.

Pasirinkimo sandoriai, varantai ir jų ekvivalentai

45 Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pelną mažinančių pasirinkimo sandorių ir varantų panaudojimą. Dėl šių priemonių gautinos įplaukos turi būti laikomos gautomis dėl paprastųjų akcijų išleidimo vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina Išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus ir paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios išleistos vidutine ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina, skaičiaus skirtumas turi būti laikomas paprastųjų akcijų išleidimu be jokio atlygio.

46 Pasirinkimo sandoriai ir varantai mažina pelną tada, kai dėl jų paprastosios akcijos būtų išleidžiamos mažesne už vidutinę ataskaitinio laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Sumažinimo suma gaunama, iš paprastųjų akcijų vidutinės ataskaitinio laikotarpio rinkos kainos atėmus išleidimo kainą. Dėl to skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, potencialias paprastąsias akcijas reikia laikyti sudarytomis iš šių abiejų dalių:

a) sutarties išleisti apibrėžtą paprastųjų akcijų skaičių jų vidutine ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina. Tokios paprastosios akcijos laikomos tinkamai įkainotomis ir nei mažinančiomis nuostolius, nei didinančiomis pelną. Į jas neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai;

b) sutarties išleisti likusias paprastąsias akcijas be jokio atlygio. Tokios paprastosios akcijos nekuria įplaukų ir neturi įtakos pelnui ar nuostoliams, priskirtiniems apyvartoje esančioms paprastosioms akcijoms. Dėl to tokios akcijos yra pelną mažinančios ir, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, pridedamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų skaičiaus.

47 Pasirinkimo sandoriai ir varantai turi mažinantį poveikį tik tada, kai paprastųjų akcijų vidutinė ataskaitinio laikotarpio rinkos kaina viršija pasirinkimo sandorių ar varantų panaudojimo kainą (t. y. jie yra „piniguose“). Anksčiau į apskaitą įtrauktas pelnas, tenkantis vienai akcijai, retrospektyviai nekoreguojamas dėl to, kad atspindėtų paprastųjų akcijų kainų pokyčius.

▼M33

47A. Akcijų pasirinkimo sandorių ir kitų susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, atžvilgiu 46 straipsnyje minima išleidimo kaina ir 47 straipsnyje minima pasinaudojimo kaina turi apimti bet kokių prekių ar paslaugų, kurios ūkio subjektui bus suteiktos ateityje pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą dėl mokėjimo akcijomis, tikrąją vertę (nustatytą pagal 2-ąjį TFAS).

▼B

48 Darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai su fiksuotomis arba kitaip nustatomomis sąlygomis, taip pat paprastosios akcijos, į kurias teisės neparduotos, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, laikomos pasirinkimo sandoriais, net jeigu neprivalomas jų apmokėjimas nėra apibrėžtas. Teisių suteikimo dieną jos laikomos esančiomis apyvartoje. Rezultatais grindžiami darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai laikomi neapibrėžtai išleistinomis akcijomis, nes jų išleidimas yra neapibrėžtas nurodytų sąlygų vykdymo ir laiko trukmės atžvilgiu.

▼B

Konvertuojamos priemonės

49 Konvertuojamų priemonių pelną mažinantį poveikį turi atspindėti sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, pagal 33 ir 36 straipsnius.

50 Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos yra didinančios pelną tada, kai tokių akcijų dividendų, deklaruojamų arba kaupiamų dabartiniu laikotarpiu, suma, tenkanti paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai. Panašiai ir konvertuojama skola didina pelną, kai tik jos palūkanos (išgrynintos nuo mokesčių ir kitų pajamų ar sąnaudų pokyčių), tenkančios paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai.

51 Konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų išpirkimas arba priverstinė konversija gali paveikti tik dalį anksčiau apyvartoje buvusių konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų. Tokiais atvejais bet koks atlygio perviršis, minimas 17 straipsnyje, yra priskiriamas toms akcijoms, kurios išperkamos arba konvertuojamos turint tikslą nustatyti, ar likusios apyvartoje privilegijuotosios akcijos yra mažinančios pelną. Išpirktos arba konvertuotos akcijos vertinamos atskirai nuo neišpirktų ar nekonvertuotų akcijų.

Neapibrėžtai išleistinos akcijos

52 Kaip ir skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos laikomos esančiomis apyvartoje ir į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos, jeigu atitinka reikiamas sąlygas (t. y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Neapibrėžtai išleistinos akcijos įtraukiamos nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios (arba nuo neapibrėžto susitarimo dėl akcijų dienos, jei ji vėlesnė). Jeigu nėra atitinkamų sąlygų, tuomet neapibrėžtai išleistinų akcijų skaičius, įtraukiamas į sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamas akcijų, kurios būtų išleistinos, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaiga sutaptų su neapibrėžtumo laikotarpio pabaiga, skaičiumi. Jeigu, neapibrėžtumo laikotarpiui pasibaigus, reikiamos sąlygos nevykdomos, pataisymas neleidžiamas.

53 Jeigu neapibrėžtojo išleidimo sąlyga yra nustatyto pelno lygio pasiekimas arba palaikymas per laikotarpį, o šis lygis pasiekiamas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tačiau turi būti palaikomas ir po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, tada papildomos paprastosios akcijos laikomos esančiomis apyvartoje, jeigu, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, gaunamas sumažėjęs rezultatas. Tokiu atveju sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas grindžiamas paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos, jeigu pelno suma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų tapati pelno sumai neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičiumi. Kadangi pelnas būsimaisiais laikotarpiais gali keistis, skaičiuojant pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, šios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes dar nėra įvykdytos visos privalomos sąlygos.

54 Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimoji paprastųjų akcijų rinkos kaina. Šiuo atveju, jeigu gaunamas sumažėjęs rezultatas, sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, skaičiuojamas pagal paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos, jeigu rinkos kaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų rinkos kaina neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičių. Jeigu sąlyga yra grindžiama rinkos

▼B

kainų vidurkiu per laikotarpį, ilgesnį nei ataskaitinis laikotarpis, tai naudojamas praeito laikotarpio vidurkis. Kadangi rinkos kaina būsimąjį laikotarpį gali keistis, į pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą tokios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes nėra įvykdomos visos privalomos sąlygos.

55 Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimas paprastųjų akcijų pelnas ir kainos. Tokiais atvejais paprastųjų akcijų skaičius įtraukiamas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, atsižvelgiant į abi sąlygas (t. y. pelnu iki šios dienos ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos rinkos kaina). Neapibrėžtai išleistinos akcijos neįtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, jeigu neįvykdomos abi šios sąlygos.

56 Kitais atvejais neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių lemia kita sąlyga, o ne pelnas arba rinkos kaina (pavyzdžiui, tam tikro mažmeninių parduotuvių skaičiaus atidarymas). Tokiais atvejais darant prielaidą, kad dabartinės sąlygos išliks nepakitusios iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą atsižvelgiant į minėtų sąlygų būklę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

57 Neapibrėžtai išleistinos potencialios paprastosios akcijos (išskyrus tas, kurioms taikomas neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų, pvz., neapibrėžtai išleistinos konvertuojamos priemonės) įtraukiamos į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą šiuo būdu:

a) ūkio subjektas nustato, ar potencialios paprastosios akcijos gali būti laikomos išleistinomis, remdamasis jų išleidimui nustatytomis sąlygomis pagal neapibrėžtų paprastųjų akcijų 52–56 straipsnių nuostatas; ir

b) jeigu šios potencialios paprastosios akcijos turėtų atsispindėti skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tai ūkio subjektas nustato jų poveikį sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimui, taikydamas nuostatas: dėl pasirinkimo sandorių ir varantų – 45–48 straipsnių, dėl konvertuojamų priemonių – 49–51 straipsnių, dėl sutarčių, galimų įvykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, – 58–61 straipsnių, o kitas nuostatas taikydamas tinkamu būdu.

Tačiau panaudojimas arba konvertavimas nenumatomas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu nenumatomas panašių esančių apyvartoje potencialių paprastųjų akcijų, nesančių neapibrėžtai išleistinomis, panaudojimas arba konvertavimas.

Sutartys, kurios gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais

58 Kada ūkio subjektas yra išleidęs sutartį, kurią gali pasirinkti vykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, jis turi daryti prielaidą, kad sutartis bus vykdoma paprastosiomis akcijomis, o dėl to atsirandančios potencialios paprastosios akcijos įtraukiamos į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, jeigu jų poveikis yra mažinantis.

59 Kada tokia sutartis apskaitoma kaip turtas ar įsipareigojimas arba turi nuosavybės ir įsipareigojimo požymių, tada ūkio subjektas turi koreguoti skaičiavimo skaitiklį dėl bet kokių pelno arba nuostolių pokyčių, kurie būtų atsiradę per ataskaitinį laikotarpį, jeigu visa sutartis būtų buvusi priskiriama nuosavybės priemonėms. Toks koregavimas yra panašus į koregavimus, kurie turi būti atlikti pagal 33 straipsnį.

▼B

60 Sutartims, kurios pagal savininko pasirinkimo teisę gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, turi būti panaudojamas atsiskaitymas pinigais arba akcijomis atsižvelgiant į tai, kuris poveikis yra labiau mažinantis.

61 Sutarties, kurią galima vykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, pavyzdys yra skolos priemonė, po galiojimo laikotarpio pabaigos suteikianti ūkio subjektui neribotą teisę sumokėti pagrindinę sumą grynaisiais pinigais arba savo paties paprastosiomis akcijomis. Kitas pavyzdys būtų, kai pasirašomas pasirinkimo parduoti sandoris, leidžiantis jo savininkui pasirinkti atsiskaitymą paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais.

Įsigyti pasirinkimo sandoriai

62 Tokios sutartys, kaip įsigyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir įsigyti pasirinkimo pirkti sandoriai (t. y. ūkio subjekto pasirinkimo sandoriai jo paties paprastosioms akcijoms) neįtraukiami į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes juos įtraukus, pelnas padidėtų. Pasirinkimo parduoti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo panaudojimo kaina būtų aukštesnė už rinkos kainą, o pasirinkimo pirkti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jeigu jo panaudojimo kaina būtų žemesnė už rinkos kainą.

Pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai

63 Sutartys, pagal kurias reikalaujama, kad ūkio subjektas atpirktų savo paties akcijas (pvz., pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai ir išankstiniai pirkimo sandoriai), yra atspindimos skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tada, jeigu jų poveikis yra mažinantis. Jeigu tokios sutartys per ataskaitinį laikotarpį yra pelningos (t. y. jų panaudojimo arba atsiskaitymo kaina viršija vidutinę to laikotarpio rinkos kainą), tada potencialus pelną, tenkantį vienai akcijai, mažinantis poveikis turi būti skaičiuojamas taip:

a) daroma prielaida, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje bus išleista pakankamai paprastųjų akcijų (vidutine laikotarpio rinkos kaina) dėl to, kad būtų sukurta įplaukų, reikalingų sutarčiai įgyvendinti;

b) daroma prielaida, kad įplaukos dėl išleidimo bus naudojamos sutarčiai įvykdyti (t. y. paprastosioms akcijoms atpirkti); ir

c) papildomos paprastosios akcijos (paprastųjų akcijų skaičiaus, darant prielaidą kad jos išleistos, ir paprastųjų akcijų, gaunamų įvykdžius sutartį, skaičiaus skirtumas įtraukiamas skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

RETROSPEKTYVŪS KOREGAVIMAI

64 Jeigu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičius išauga dėl kapitalizavimo, papildomo išleidimo ar akcijų padalijimo, ar sumažėja dėl atvirkštinio akcijų padalijimo, tai visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimas turi būti koreguojamas retrospektyviai. Jeigu tokie pasikeitimai įvyksta ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄, tačiau prieš įgaliojimą skelbti finansines ataskaitas, tai to ataskaitinio laikotarpio ir bet kurių kitų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai turi būti atliekami pagal naują akcijų skaičių. Turi būti atskleidžiamas faktas, kad pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimai atspindi tokius akcijų skaičiaus pasikeitimus. Be to, visų pateikiamų ataskaitinių laikotarpių pagrindinis ir sumažintasis pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti koreguojamas dėl klaidų ar dėl apskaitos politikos pakeitimo daromo poveikio, apskaityto retrospektyviai.

▼B

65 Ūkio subjektas netaiso ankstesnių laikotarpių sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, jeigu pasikeičia prielaidos, naudotos skaičiuojant pelną, tenkantį vienai akcijai, arba potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą į paprastąsias akcijas.

PATEIKIMAS

66 Ūkio subjektas savo ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ turi pateikti pelno arba nuostolių dėl tęsiamos veiklos, priskirtinų patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat pelno ar nuostolių, priskirtinų patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, per ataskaitinį laikotarpį kiekvienos paprastųjų akcijų klasės, turinčios skirtingas teises į ataskaitinio laikotarpio pelno dalį, atžvilgiu. Ūkio subjektas turi pateikti vienodai išsamiai visų ataskaitinių laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

67 Pelnas, tenkantis vienai akcijai, pateikiamas kiekvieno laikotarpio, kurio ►M5 bendrųjų pajamų ataskaita ◄ sudaroma. Jeigu pateikiamas bent vieno ataskaitinio laikotarpio sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, turi būti pateikiamas visų ataskaitinių laikotarpių pelnas, tenkantis vienai akcijai, net jeigu jis sutampa su pagrindiniu pelnu, tenkančiu vienai akcijai. Jeigu pagrindinis ir sumažintas pelnas, tenkantis vienai akcijai, yra lygūs, galima juos abu pateikti vienoje ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ eilutėje.

▼M31

67A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną, kaip reikalaujama 66 ir 67 straipsniuose, toje atskiroje ataskaitoje.

▼B

68 Ūkio subjektas, apskaitantis nutrauktą veiklą, turi nurodyti pagrindinę ir sumažintą sumas, tenkančias vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ar finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

▼M31

68A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną dėl nutraukiamos veiklos, kaip reikalaujama 68 straipsnyje, toje atskiroje ataskaitoje arba aiškinamajame rašte.

▼B

69 Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, net ir tada, jeigu šios sumos yra neigiamos (t. y. nuostoliai, tenkantys vienai akcijai).

ATSKLEIDIMAS

70 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) sumas, kurios naudojamos kaip skaitikliai skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat šių sumų suderinimą su ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliais, priskirtinais patronuojančiajai įmonei. Suderinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;

▼B

b) paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, naudojamą kaip vardiklį skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, taip pat tokių vardiklių tarpusavio suderinimą. Suderinimas turi atskirti kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną, tenkantį vienai akcijai, poveikį;

c) priemones (įskaitant neapibrėžtai išleistinas akcijas), galinčias ateityje sumažinti pagrindinį pelną, tenkantį vienai akcijai, tačiau neįtrauktas į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą dėl to, kad per pateikiamą ataskaitinį laikotarpį jos yra didinančios pelną;

d) tų paprastųjų akcijų sandorių ar potencialių paprastųjų akcijų sandorių aprašymą (išskyrus sandorius, apskaitomus pagal 64 straipsnį), kurie įvykdomi ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ ir kurie būtų žymiai pakeitę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išleistų ir nepadengtų paprastųjų akcijų ar potencialių paprastųjų akcijų skaičių, jeigu būtų įvykdyti iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

71 70 straipsnio d punkte pateikiamų sandorių pavyzdžiai yra:

a) akcijų išleidimas už grynuosius pinigus;

b) akcijų išleidimas, kai įplaukomis padengiama ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turima skola ar neapmokėtos privilegijuotosios akcijos;

c) išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų išpirkimas;

d) potencialių paprastųjų akcijų, ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ esančių apyvartoje, konvertavimas ar panaudojimas, paverčiant jas paprastosiomis akcijomis;

e) pasirinkimo sandorių, varantų ar konvertuojamųjų priemonių išleidimas; ir

f) sąlygų, dėl kurių būtų išleidžiamos neapibrėžtai išleistinos akcijos, pasiekimas.

Pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ nekoreguojamos, nes šios operacijos neveikia kapitalo, naudoto siekiant gauti ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, sumos.

72 Finansinės priemonės ir kitos sutartys, kuriančios potencialias paprastąsias akcijas, gali apimti nuostatas ir sąlygas, veikiančias pagrindinio ir sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, vertinimą. Tokios nuostatos ir sąlygos gali nulemti, ar kurios nors potencialios paprastosios akcijos turi mažinantį poveikį, ar ne, o jeigu taip – koks yra šis poveikis išleistų ir dar neapmokėtų akcijų skaičiaus svertiniam vidurkiui, taip pat kitus dėl to daromus pelno arba nuostolių, priskirtinų paprastosios nuosavybės savininkams, koregavimus. Ūkio subjektas yra skatinamas pateikti tokių finansinių priemonių ir kitų sutarčių nuostatas ir sąlygas, nors kitu atveju to nereikalaujama (žr. 7-ąjį TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas*“).

▼B

73 Jeigu ūkio subjektas, be pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, pateikia vienai akcijai tenkančias sumas, naudodamas kitokį nei šiame standarte reikalaujama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ komponentą, tokios sumos turi būti skaičiuojamos naudojant paprastųjų akcijų svertinį vidurkį, nustatomą pagal šį standartą. Pagrindinio ir sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos, siejamos su tokiu komponentu, turi būti nurodomos vienodai išsamiai ir pateikiamos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas turi nurodyti pagrindą, pagal kurį nustatomas skaitiklis įskaitant tai, ar pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra pateikiamos iki apmokestinimo, ar po jo. Jeigu yra naudojamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ komponentas, kuris nepateikiamas kaip ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnio eilutė, tai turi būti pateikiamas šio naudojamo komponento ir ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pateiktos straipsnio eilutės sutikrinimas.

▼M31

73A 73 straipsnis taip pat taikomas ūkio subjektui, kuris, be pagrindinio ir sumažinto vienai akcijai tenkančio pelno, atskleidžia sumas, tenkančias vienai akcijai, naudodamas kitą, nei reikalaujama šiame standarte, pelno arba nuostolių straipsnį.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

74 Ūkio subjektas standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M5

74A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pridėti 4A, 67A, 68A ir 73A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M32

74B 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 4, 40 ir A11 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

74C 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 47A ir A2 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M31

74D 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 4A, 67A, 68A ir 73A straipsniai. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

74E 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisytas 34 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

75 Šiuo standartu pakeičiamas 33-iasis TAS *„Pelnas, tenkantis vienai akcijai“* (išleistas 1997 m.).

76 Šiuo standartu pakeičiamas NAK 24-asis aiškinimas *„Pelnas, tenkantis vienai akcijai. Finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis“*.

▼B

Priedas

TAIKYMO NUORODOS

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

PATRONUOJANČIAJAI ĮMONEI PRISKIRTINAS PELNAS ARBA NUOSTOLIAI

A1. Skaičiuojant pelną vienai akcijai konsoliduotose finansinėse ataskaitose, nuoroda į pelną arba nuostolius, priskirtinus patronuojančiai įmonei, taikoma konsoliduotos įmonės pelnui arba nuostoliams po atitinkamo ►**M11** nekontroliuojamų ◄ dalių koregavimo.

TEISIŲ IŠLEIDIMAS

►**M33** A2. Paprastųjų akcijų išleidimas panaudojant ar konvertuojant potencialias paprastąsias akcijas paprastai papildomo elemento nesuteikia. Taip yra dėl to, kad potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos tikrąja verte, ir tai nulemia proporcingą ūkio subjekto turimų išteklių pasikeitimą. Tačiau perleidžiant teises, pardavimo kaina dažnai būna mažesnė už tikrąją akcijų vertę. ◄ Dėl to, kaip pažymima 27 straipsnio b punkte, toks akcijų perleidimas apima papildomą elementą. Jeigu akcijų perleidimas siūlomas visiems akcininkams, tada paprastųjų akcijų, naudojamų skaičiuojant visų laikotarpių pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, iki akcijų išleidimo, skaičius yra paprastųjų akcijų, buvusių apyvartoje prieš teisių emisiją, skaičius, padaugintas iš šio veiksnio:

$$\frac{\text{Tikroji vienos akcijos vertė prieš pat teisės panaudojimą}}{\text{Teorinė vienos akcijos tikroji vertė, jeigu teisės nebūtų panaudotos}}$$

▼**M33**

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė (jeigu teisės nebūtų panaudotos) skaičiuojama pridedant bendrą akcijų tikrųjų verčių prieš pat teisių panaudojimą sumą prie įplaukų dėl teisių panaudojimo sumos ir gautą sumą padalijant iš esančių apyvartoje akcijų skaičiaus po teisių panaudojimo. Kada pačiomis teisėmis prieš jų panaudojimo datą viešai prekiaujama atskirai nuo akcijų, tikroji vertė nustatoma tokia, kokia ji yra paskutinės dienos pabaigoje, kai akcijomis prekiaujama kartu su teisėmis.

▼B

KONTROLINIS SKAIČIUS

A3. Kontrolinio skaičiaus sąvokos, aprašytos 42 ir 43 straipsniuose, taikymui iliustruoti įsivaizduokite, kad ūkio subjektas dėl tęsiamos veiklos turi 4 800 PV ([1]) pelną, priskirtiną patronuojančiajai įmonei, 7 200 PV nuostolius dėl nutrauktos veiklos, priskirtiną patronuojančiajai įmonei, 2 400 PV nuostolius, priskirtinus patronuojančiajai įmonei, 2 000 paprastųjų akcijų ir 400 potencialių paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje. Ūkio subjekto pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, yra 2,40 PV dėl tęsiamos veiklos, 3,60 PV dėl nutrauktos veiklos ir 1,20 PV dėl nuostolio. 400 potencialių paprastųjų akcijų įtraukiama į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, nes gaunamas 2,00 PV pelnas, tenkantis vienai akcijai, dėl tęsiamos veiklos turi mažinantį poveikį, padarius prielaidą, kad šios 400 potencialių paprastųjų akcijų nedaro įtakos pelnui arba nuostoliams.

([1]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼B

Kadangi pelnas priskirtinas patronuojančiai įmonei dėl tęstinės veiklos yra kontrolinis skaičius, ūkio subjektas į kitas pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo sumas įtraukia ir 400 šių potencialių paprastųjų akcijų, net jeigu gaunamos pelno, tenkančio vienai akcijai, sumos yra didinančios pelną, palyginti su pagrindinio pelno, tenkančio vienai akcijai, sumomis, t. y. nuostolis, tenkantis vienai akcijai, yra mažesnis (- 3,00 PV nuostolio, tenkančio vienai akcijai, dėl nutrauktos veiklos ir - 1,00 PV tenka vienai akcijai nuostolio atžvilgiu).

VIDUTINĖ PAPRASTŲJŲ AKCIJŲ RINKOS KAINA

A4. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, paprastųjų akcijų, laikomų išleistomis, vidutinė rinkos vertė skaičiuojama paprastųjų akcijų vidutinės laikotarpio rinkos kainos pagrindu. Teoriškai kiekvienas rinkos sandoris, apimantis ūkio subjekto paprastąsias akcijas, galėtų būti įtraukiamas nustatant vidutinę rinkos kainą. Tuo tarpu praktikoje paprastai tinka paprastas savaitės ar mėnesio kainų vidurkis.

A5. Vidutinės rinkos kainos skaičiavimui tinka rinkos uždarymo kainos. Kada kainos smarkiai svyruoja, tinkamesnė kaina yra aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkis. Metodas, naudojamas vidutinės rinkos kainos skaičiavimui, turi būti naudojamas nuosekliai, jei dėl pasikeitusių sąlygų netampa neinformatyviu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, vidutinės rinkos kainos skaičiavimui kelerius metus naudojantis santykinai stabilias rinkos uždarymo kainas, gali pradėti skaičiuoti aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkį tada, jeigu kainos pradeda smarkiai svyruoti, ir rinkos uždarymo kainos daugiau nebeužtikrina reprezentatyvios vidutinės kainos.

PASIRINKIMO SANDORIAI, VARANTAI IR JŲ EKVIVALENTAI

A6. Pasirinkimo sandoriai ar varantai konvertuojamoms priemonėms pirkti yra laikomi panaudotais konvertuojamai priemonei pirkti tada, kai vidutinės konvertuojamos priemonės ir paprastųjų akcijų, gaunamų po konvertavimo, kainos viršija pasirinkimo sandorių ar varantų panaudojimo kainas. Tačiau panaudojimas laikomas įvykdomu tik tada, jeigu įvykdomu laikomas ir išleistų panašių esančių apyvartoje konvertuojamų priemonių konvertavimas.

A7. Pasirinkimo sandoriai ar varantai gali leisti ūkio subjekto (ar jo patronuojančiosios ar dukterinės įmonės) skolos ar kitų priemonių oficialų pasiūlymą arba reikalauti tokio pasiūlymo už visą panaudojimo kainą ar jos dalį. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, šie pasirinkimo sandoriai ar varantai turi pelną mažinantį poveikį, jeigu: a) susijusių paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina viršija minėtų priemonių panaudojimo kainą arba b) siūlomosios priemonės pardavimo kaina yra mažesnė už tą, kuria priemonė gali būti siūloma

▼B

pagal pasirinkimo sandorio ar varantų susitarimą, o dėl to atsirandanti nuolaida sukuria faktinę panaudojimo kainą, žemesnę už paprastųjų akcijų, gaunamų dėl panaudojimo, rinkos kainą. Skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudotais, o skolos ar kitos priemonės laikomos oficialiai siūlomomis. Jeigu siūlymas už grynuosius pinigus yra palankesnis pasirinkimo sandorio ar varanto savininkui, o sutartis leidžia siūlymą už grynuosius pinigus, tada siūlymas pinigais laikomas įvykusiu. Bet kokių mokamų skolų, laikomų oficialiai siūlomomis, palūkanos (po apmokestinimo) yra pridedamos, siekiant pakoreguoti skaitiklį.

A8. Taip pat traktuojamos ir privilegijuotosios akcijos, turinčios panašių nuostatų, arba kitos priemonės, turinčios konvertavimo pasirinkimo sandorių, leidžiančių investuotojui mokėti grynaisiais pinigais naudojant palankesnę konvertavimo normą.

A9. Tam tikrų pasirinkimo sandorių arba varantų pagrindinės sąlygos gali reikalauti, kad įplaukos, gaunamos iš šių priemonių panaudojimo, būtų taikomos išpirkti ūkio subjekto (ar jo patronuojančiosios ar dukterinės įmonės) skoloms ar kitoms priemonėms. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai ar varantai yra laikomi panaudojamais, o įplaukos – skiriamomis skolai išpirkti vidutine šios skolos rinkos kaina, o ne paprastosioms akcijoms pirkti. Tačiau įplaukų, gaunamų dėl menamo panaudojimo, perviršis, viršijantis sumą, skirtą menamam skolos išpirkimui, yra panaudojamas (t. y. laikant jį skirtu paprastosioms akcijoms atpirkti) skaičiuoti sumažintam pelnui, tenkančiam vienai akcijai. Bet kokios paskolos, laikomos įsigyta, palūkanos (po apmokestinimo) pridedamos prie skaitiklio jį koreguojant.

PASIRAŠYTI PASIRINKIMO PARDUOTI SANDORIAI

A10. 63 straipsnio taikymui iliustruoti įsivaizduokime, kad ūkio subjektas turi 120 išleistų į apyvartą pasirašytų pasirinkimo parduoti sandorių, skirtų paprastosioms akcijoms, kurių panaudojimo kaina lygi 35 PV. Jo paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina yra 28 PV. Skaičiuodamas sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, ūkio subjektas laiko, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje jis išleido 150 akcijų po 28 PV už vienetą, kad atsiskaitytų už savo 4 200 PV sumos pardavimo prievolę. Skirtumas tarp 150 išleistų paprastųjų akcijų ir 120 paprastųjų akcijų, gautų vykdant pasirinkimo parduoti sandorį (30 papildomų paprastųjų akcijų), pridedamas prie skaitiklio skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai.

DUKTERINIŲ ĮMONIŲ, BENDRŲ ĮMONIŲ ARBA ASOCIJUOTŲJŲ ĮMONIŲ PRIEMONĖS

▼M32

A11. Patronuojamosios, bendros arba asocijuotosios įmonės potencialios paprastosios akcijos, konvertuojamos į patronuojamosios, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančiosios įmonės ar investuotojų, bendrai kontroliuojančių ūkio subjektą, į kurį investuojama, arba darančių jam reikšmingą įtaką (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto), paprastąsias akcijas, į sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą įtraukiamos taip:

▼B

a) dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės išleistos priemonės, suteikiančios jų savininkams gebėjimą gauti dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, įtraukiamos į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės sumažinto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą. Toks pelnas, tenkantis vienai akcijai, vėliau įtraukiamas į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimą, grindžiamą ataskaitas teikiančio ūkio subjekto turimomis dukterinės, bendros arba asocijuotosios įmonės priemonėmis;

▼B

b) dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės priemonės, konvertuojamos į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto paprastąsias akcijas, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, apsvarstomos kartu su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis. Taip pat ir pasirinkimo sandoriai ar varantai, dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės išleisti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto paprastosioms akcijoms pirkti, skaičiuojant konsoliduotą sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtraukiami kartu su ataskaitas teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis.

A12. Siekiant nustatyti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto išleistų priemonių, konvertuojamų į dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastąsias akcijas, poveikį pelnui, tenkančiam vienai akcijai, šios priemonės laikomos konvertuotomis, o skaitiklis (pelnas ar nuostolis, priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams) koreguojamas taip, kaip būtina pagal 33 straipsnį. Be to, skaitiklis koreguojamas bet kokių ataskaitas teikiančio ūkio subjekto užfiksuotų pelno ar nuostolio pokyčių (pvz., dividendų pajamų ar pajamų pagal nuosavybės metodą), priskirtinų dukterinės, bendros ar asocijuotosios įmonės paprastųjų akcijų, esančių apyvartoje, skaičiaus padidėjimui dėl konvertavimo. Sumažintojo pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo vardiklis nėra veikiamas, nes ataskaitas teikiančio ūkio subjekto esančių apyvartoje paprastųjų akcijų skaičius dėl konvertavimo nepasikeistų.

PRISIDEDANČIOS NUOSAVYBĖS PRIEMONĖS IR DVIKLASĖS PAPRASTOSIOS AKCIJOS

A13. Kai kurių ūkio subjektų nuosavybė apima:

a) priemones, kurioms skiriami dividendai drauge su paprastosiomis akcijomis pagal iš anksto nustatytą formulę (pavyzdžiui, dvi už vieną), kartais ribojant tokio skyrimo lygį (pavyzdžiui, ne didesnę sumą, vienai akcijai, negu nustatyta);

b) paprastųjų akcijų klasę, kurios dividendų norma skiriasi nuo kitos paprastųjų akcijų klasės, bet pirmenybės teisių kitos klasės atžvilgiu ji neturi.

A14. Skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, konvertuotomis laikomos A13 straipsnyje aprašytos priemonės, kurios konvertuojamos į paprastąsias akcijas, jeigu gautas poveikis yra mažinantis. Priemonių, nekonvertuojamų į paprastųjų akcijų klasę, atžvilgiu ataskaitinio laikotarpio pelnas ar nuostolis paskirstomas skirtingoms akcijų ir dalyvaujančių nuosavybės priemonių klasėms pagal jų dividendų gavimo teises arba kitas teises į nepaskirstytojo pelno dalį. Skaičiuojant pagrindinį ir sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai:

a) pelnas ar nuostolis, priskirtinas patronuojančiosios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojamas (pelnas mažinamas, nuostolis didinamas) per ataskaitinį laikotarpį deklaruotų kiekvienai akcijų klasei dividendų suma, taip pat sutartine dividendų (ar dalyvaujančių obligacijų palūkanų) suma, kuri turi būti sumokama per laikotarpį (pavyzdžiui, nesumokėtų kaupiamųjų dividendų);

▼B

b) likęs pelnas ar nuostolis paskirstomas paprastosioms akcijoms ir dalyvaujančioms nuosavybės priemonėms taip, kad kiekvienai priemonei tektų savo pelno dalis – tarsi visas laikotarpio pelnas ar nuostolis būtų buvęs paskirstytas. Bendras pelnas ar nuostolis, paskirstomas kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, nustatomas sudedant dividendams ir dalyvavimo elementams paskirstytas sumas;

c) visa pelno ar nuostolio suma, paskirstyta kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, dalijama iš esančių apyvartoje priemonių, kurioms pelnas yra paskirstomas, skaičiaus, kad būtų galima nustatyti priemonės pelną, tenkantį vienai akcijai.

Skaičiuojant sumažintąjį pelną, tenkantį vienai akcijai, visos išleistomis laikomos potencialios paprastosios akcijos prijungiamos prie apyvartoje esančių paprastųjų akcijų.

IŠ DALIES APMOKĖTOS AKCIJOS

A15. Kada paprastosios akcijos yra išleistos, bet nevisai apmokėtos, skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, jos vertinamos kaip paprastųjų akcijų dalys tiek, kiek joms buvo suteikta teisė į laikotarpio dividendus, per ataskaitinį laikotarpį skiriamus visiškai apmokėtoms akcijoms.

A16. Jeigu iš dalies apmokėtos akcijos neturi teisės į dividendus už ataskaitinį laikotarpį, tada, skaičiuojant sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, su jomis turi būti elgiamasi, kaip su varantų ar pasirinkimo sandorių ekvivalentais. Laikoma, kad nesumokėtas likutis rodo tęsiamą veiksmą paprastųjų akcijų pirkimui. Į sumažintą pelną, tenkantį vienai akcijai, įtrauktų akcijų skaičius yra pasirašytų akcijų skaičiaus ir laikomų nenupirktomis akcijų skaičiaus skirtumas.

▼B

34-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Tarpinė finansinė atskaitomybė“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti minimalų tarpinės finansinės ataskaitos turinį, nurodyti pripažinimo ir vertinimo principus, taikomus pilnose ar sutrumpintose tarpinio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose. Laiku pateikiama ir patikima tarpinė finansinė atskaitomybė padeda investuotojams, kreditoriams ir kitiems vartotojams geriau suprasti ūkio subjekto galimybes uždirbti pajamas ir kurti pinigų srautus, jo finansinę būklę ir likvidumą.

TAIKYMAS

1 Šis standartas nenurodo, kurie ūkio subjektai, kaip dažnai ar per kiek laiko nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos turėtų pateikti tarpines finansines ataskaitas. Tačiau šalių vyriausybės, vertybinių popierių rinkos priežiūros institucijos, biržos ir apskaitos organizacijos dažnai reikalauja, kad tie ūkio subjektai, kurių skolos ar nuosavybės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, skelbtų tarpines finansines ataskaitas. Šis standartas taikomas, jeigu reikalaujama arba pats ūkio subjektas nusprendžia skelbti tarpinę finansinę ataskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Tarptautinių apskaitos standartų komitetas ([1]) skatina ūkio subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, pateikti tarpines finansines ataskaitas, atitinkančias šiame standarte nurodytus pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo principus. Paprastai ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, yra skatinami:

a) pateikti bent jau finansinių metų pirmosios pusės tarpines finansines ataskaitas; ir

b) sudaryti sąlygas susipažinti su jų tarpinėmis finansinėmis ataskaitomis ne vėliau kaip po 60 dienų nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

2 Kiekviena finansinė ataskaita, metinė ar tarpinė, yra atskirai įvertinama dėl atitikimo tarptautiniams finansinės atskaitomybės standartams. Faktas, kad tam tikrais finansiniais metais ūkio subjektas galėjo nepateikti tarpinių finansinių ataskaitų ar pateikė tarpines finansines ataskaitas, kurios neatitinka šio standarto, netrukdo ūkio subjektui teikti metines finansines ataskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, jei kitais atžvilgiais jos juos atitinka.

3 Jeigu ūkio subjekto tarpinė finansinė ataskaita yra laikoma atitinkančia tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, ji turi atitikti visus šio standarto reikalavimus. 19 straipsnis reikalauja atskleisti šį faktą.

APIBRĖŽIMAI

4 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

([1]) Tarptautinių apskaitos standartų komitetas buvo pakeistas Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, kuri veiklą pradėjo 2001 m.

▼B

Tarpinis ataskaitinis laikotarpis – trumpesnis nei visi finansiniai metai ataskaitinis laikotarpis.

▼M5

Tarpinės finansinės ataskaitos – finansinės ataskaitos, kurias sudaro visas finansinių ataskaitų rinkinys (kaip nurodyta 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) *Finansinių ataskaitų pateikimas*) arba tarpinio ataskaitinio laikotarpio sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinys (kaip aprašyta šiame standarte).

▼B

TARPINĖS FINANSINĖS ATASKAITOS TURINYS

▼M49

5 1-ajame TAS nurodoma, kas sudaro visą finansinių ataskaitų rinkinį, įskaitant šiuos komponentus:

▼M36

(a) laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita;

(b) laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita;

(c) laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

(d) laikotarpio pinigų srautų ataskaita;

▼M49

(e) aiškinamasis raštas, kurį sudaro informacija apie svarbias apskaitos politikos priemones ir kita aiškinamoji informacija;

▼M36

(ea) praėjusio laikotarpio lyginamoji informacija, kaip nurodyta 1-ojo TAS 38 ir 38A straipsniuose, ir

(f) praėjusio laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaita, kai ūkio subjektas taiko apskaitos politiką retrospektyviai arba atlieka retrospektyvų savo finansinių ataskaitų straipsnių taisymą, arba kai jis pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius pagal 1-ojo TAS 40A–40D straipsnius.

Ūkio subjektas gali vartoti kitokius nei šiame standarte vartojami ataskaitų pavadinimus. Pavyzdžiui, ūkio subjektas vietoje pavadinimo „pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita“ gali vartoti pavadinimą „bendrųjų pajamų ataskaita“.

▼B

6 Siekiant ataskaitas pateikti laiku, nepatiriant pernelyg didelių išlaidų ir norint išvengti anksčiau pateiktos informacijos kartojimo, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama arba leidžiama pasirinkti tarpiniais laikotarpiais pateikti mažiau informacijos negu metinėse finansinėse ataskaitose. Šis standartas nustato minimalų tarpinės finansinės ataskaitos turinį, įskaitant sutrumpintas finansines ataskaitas ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas. Tarpinė finansinė ataskaita skirta tam, kad būtų pateiktas visas atnaujintas paskutinių metinių finansinių ataskaitų rinkinys. Taigi joje aprašoma nauja veikla, įvykiai, aplinkybės ir nedubliuojama ankstesnėje ataskaitoje pateikta informacija.

7 Niekas šiame standarte ūkio subjektui nedraudžia ir netrukdo teikiamoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje skelbti viso finansinių ataskaitų rinkinio (kaip nurodyta 1-ajame TAS) vietoj sutrumpintų finansinių ataskaitų ir pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų. Šis standartas taip pat nedraudžia ir netrukdo įmonei į sutrumpintas tarpines finansines ataskaitas įtraukti daugiau kaip minimalų kiekį straipsnių ar pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų, nurodytų šiame standarte. Šio standarto pripažinimo ir vertinimo nuorodos taip pat taikomos visoms tarpinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, kuriose turėtų būti pateikti visi šio standarto reikalaujami atskleidimai (ypač 16 straipsnio reikalaujamos pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos), taip pat ir tie, kurių reikalauja kiti standartai.

▼B

Tarpinės finansinės ataskaitos sudedamosios dalys

▼M31

8 Tarpinę finansinę ataskaitą sudaro mažiausiai šios sudedamosios dalys:

▼M5

a) sutrumpinta finansinės būklės ataskaita;

▼M31

b) sutrumpinta (-os) pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita (-os);

▼M5

c) sutrumpinta nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

d) sutrumpinta pinigų srautų ataskaita; ir

e) pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos.

▼M31

8A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia tarpinę sutrumpintą informaciją iš tos ataskaitos.

▼B

Tarpinių finansinių ataskaitų forma ir turinys

9 Jeigu ūkio subjektas, sudarantis tarpinę finansinę ataskaitą, pateikia visą finansinių ataskaitų rinkinį, šių ataskaitų forma ir turinys atitinka 1-ajame TAS visam finansinių ataskaitų rinkiniui keliamus reikalavimus.

10 Jeigu ūkio subjektas, sudarantis tarpinę finansinę ataskaitą, pateikia sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, šios sutrumpintos ataskaitos apima mažiausiai kiekvieną straipsnį ir tarpines sumas, kurios buvo įtrauktos į paskutines jo metines finansines ataskaitas, ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas, kaip to reikalauja šis standartas. Papildomi straipsniai ar pastabos įtraukiami, jeigu juos praleidus tarpinės finansinės ataskaitos taptų klaidinančios.

▼M8

11 Ataskaitoje, kurioje pateikiami tarpinio laikotarpio pelno arba nuostolių komponentai, ūkio subjektas pateikia to laikotarpio pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną, kai ūkio subjektui taikomas 33-asis TAS „*Pelnas, tenkantis vienai akcijai*“ ([1]).

▼M31

11A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, jis pateikia pagrindinį ir sumažintą vienai akcijai tenkantį pelną toje ataskaitoje.

([1]) Šis straipsnis pataisytas 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“, siekiant paaiškinti 34-ojo TAS taikymo sritį.

▼B

►M5 12 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pateikiami nurodymai dėl finansinių ataskaitų struktūros. ◄ 1-ojo TAS taikymo nuorodos pateikia būdus, kaip gali būti pateikiama ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄, ►M5 bendrųjų pajamų ataskaita ◄ ir nuosavybės pokyčių ataskaita.

▼M5

_____

▼B

14 Konsoliduota tarpinė finansinė ataskaita sudaroma, jeigu ūkio subjekto paskutinės metinės finansinės ataskaitos buvo konsoliduotos. Patronuojančiosios įmonės atskiros finansinės ataskaitos nederinamos arba nėra lyginamos su konsoliduotomis ataskaitomis paskutinėje metinėje finansinėje ataskaitoje. Jeigu ūkio subjekto metinė finansinė ataskaita apima patronuojančiosios įmonės atskiras finansines ataskaitas kartu su konsoliduotomis finansinėmis ataskaitomis, šis standartas nei reikalauja, nei draudžia įtraukti patronuojančiosios įmonės atskiras ataskaitas į ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą.

▼M29

Svarbūs įvykiai ir sandoriai

15 Ūkio subjektas turi įtraukti į tarpinę finansinę ataskaitą įvykių ir sandorių, įvykusių nuo paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, kurie yra svarbūs norint suprasti ūkio subjekto finansinės būklės ir rezultatų pokyčius, paaiškinimą. Atskleidžiant informaciją apie šiuos įvykius ir sandorius atnaujinama susijusi informacija, pateikta paskutinėje metinėje finansinėje ataskaitoje.

15A Ūkio subjekto tarpinės finansinės ataskaitos vartotojams bus prieinama ir paskutinė to ūkio subjekto metinė finansinė ataskaita. Todėl nebūtina tarpinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte pateikti palyginti nesvarbios informacijos, kuri buvo nurodyta paskutinės metinės finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte, papildymų.

▼M52

15B Toliau tekste pateikiamas įvykių ir sandorių, informaciją apie kuriuos reikėtų atskleisti, jeigu jie yra svarbūs, sąrašas (sąrašas nėra išsamus):

▼M29

(a) atsargų nurašymą iki grynosios galimo realizavimo vertės ir tokio nurašymo panaikinimą;

▼M52

(b) nuostolių dėl finansinio turto, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, nematerialiojo turto, turto, atsirandančio dėl sutarčių su klientais, ar kito turto vertės sumažėjimo pripažinimą ir tokių nuostolių panaikinimą;

▼M29

(c) bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms atkūrimą;

(d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių įsigijimą bei perdavimą;

(e) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių pirkimo įsipareigojimus;

(f) teisminių ginčų sprendimus;

(g) ankstesnių laikotarpių klaidų taisymus;

(h) veiklos ar ekonominių aplinkybių pokyčius, turinčius įtakos ūkio subjekto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrajai vertei, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas ar įsipareigojimai yra pripažinti tikrąja verte ar amortizuota savikaina;

(i) bet kokį paskolos įsipareigojimų nevykdymą ar paskolos sutarties pažeidimą, kuris nebuvo ištaisytas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ar iki jos; ir

▼M29

(j) susijusių šalių sandorius;

(k) perkėlimus tarp tikrosios vertės hierarchijos lygių, naudojamų nustatant finansinių priemonių tikrąją vertę;

(l) finansinio turto grupavimo pokyčius dėl šio turto paskirties arba naudojimo pasikeitimo; ir

(m) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar neapibrėžtojo turto pokyčius.

15C Atskiruose TFAS pateiktos nuorodos dėl atskleidimo reikalavimų, taikomų daugeliui elementų, išvardytų 15B straipsnyje. Kai įvykis ar sandoris yra svarbus, siekiant suprasti ūkio subjekto finansinės būklės ar rezultatų pokyčius nuo paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos, jo tarpinėje finansinėje ataskaitoje turėtų būti pateiktas susijusios informacijos, įtrauktos į paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas, paaiškinimas ir papildymas.

———————

Kitos informacijos atskleidimas

▼M52

16A **Be svarbių įvykių ir sandorių atskleidimo pagal 15–15C straipsnius, ūkio subjektas turi įtraukti į savo tarpinių finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą šią informaciją, jeigu ji nėra atskleista kitur tarpinėje finansinėje ataskaitoje. Paprastai pateikiama informacija apima einamuosius finansinius metus:**

▼M29

(a) pareiškimą, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms taikoma ta pati apskaitos politika ir tie patys skaičiavimo metodai kaip ir paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose arba, jeigu ši politika arba metodai pasikeitė, pokyčio pobūdžio ir poveikio aprašymą;

(b) aiškinimus apie tarpinio laikotarpio operacijų pasikartojimą sezonais ar ciklais;

(c) neįprasto pobūdžio, dydžio ar veikimo apimties operacijų, veikiančių turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, grynąsias pajamas ar pinigų srautus, pobūdį ir sumą;

(d) ankstesniais einamųjų finansinių metų tarpiniais laikotarpiais pateiktų sumų skaičiavimo pasikeitimų pobūdį ir sumą ar ankstesniais finansiniais metais pateiktų sumų skaičiavimo pokyčius;

(e) skolos ir nuosavybės vertybinių popierių išleidimą, atpirkimą ir apmokėjimą;

(f) dividendus (sukauptuosius ar tenkančius vienai akcijai), atskirai sumokėtus už paprastąsias ir kitokias akcijas;

▼M36

(g) segmentų informaciją (segmentų informaciją atskleisti ūkio subjekto tarpinėje finansinėje ataskaitoje reikia tik tada, jeigu 8-ajame TFAS „Veiklos segmentai“ reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų segmentų informaciją metinėse finansinėse ataskaitose):

▼M29

(i) pajamas iš išorės klientų, jeigu jos yra įtrauktos į pelno ar nuostolių sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitaip yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimantis asmuo;

(ii) segmento vidaus pajamas, jeigu jos yra įtrauktos į segmento pelno ar nuostolių sumą, kurią tikrina ar apie kurią kitais būdais yra reguliariai informuojamas pagrindinis sprendimus priimantis asmuo;

(iii) segmento pelno ar nuostolių sumą;

▼M36

(iv) konkretaus apskaitytino segmento viso turto ir įsipareigojimų sumas, jeigu tokios sumos nuolat pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir jeigu to apskaitytino segmento paskutinėse metinėse finansinėse ataskaitose nurodyta suma reikšmingai pasikeitė;

▼M29

(v) skirstymo į segmentus pagrindo arba segmentų pelno ar nuostolių sumų vertinimo pagrindo skirtumų apibūdinimą, palyginti su praėjusių metų finansinėmis ataskaitomis;

(vi) į apskaitą įtrauktino segmento galutinio pelno ir nuostolių sumų suderinimą su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais, prieš įtraukiant mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ar nutraukiant veiklą. Tačiau, jeigu ūkio subjektas į apskaitą įtrauktiniems segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), visas segmento pelno ar nuostolių sumas jis gali derinti su pelno ar nuostolių sumomis po minėtų straipsnių įtraukimo. Derinant sumas, kurios yra svarbios, apie jas informaciją reikia nurodyti atskirai ir apibūdinti;

(h) po tarpinio laikotarpio įvykusius įvykius, kurie nebuvo parodyti tarpinio laikotarpio finansinėse ataskaitose;

(i) ūkio subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių ir ilgalaikių investicijų kontrolės įgijimą ar praradimą, restruktūrizavimą ir nutrauktą veiklą. Verslo jungimų atveju ūkio subjektas atskleidžia informaciją, reikalaujamą atskleisti pagal 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“;

▼M33

(j) finansinių priemonių atveju atskleidžiama informacija apie tikrąją vertę, kaip reikalaujama 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 91 straipsnyje–93 straipsnio h punkte, 94–96, 98 ir 99 straipsniuose ir 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ 25, 26 ir 28–30 straipsniuose;

▼M38

(k) ūkio subjektų, kurie tampa arba nustoja būti investiciniais subjektais, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ 9B straipsnį;

▼M52

(l) pajamų pagal sutartis su klientais išskaidymą, kurio reikalaujama pagal 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ 114–115 straipsnius.

▼M29

▼B

Atitikties TFAS atskleidimas

19 Jeigu ūkio subjekto tarpinė finansinė ataskaita atitinka šį standartą, šis faktas atskleidžiamas. Tarpinė finansinė ataskaita nėra apibūdinama kaip atitinkanti standartus, jeigu ji neatitinka visų tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimų.

Laikotarpiai, kurių tarpines finansines ataskaitas reikalaujama pateikti

▼M31

20 Tarpinės ataskaitos apima tokių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas (sutrumpintas ar pilnas):

▼B

a) tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄ ir lyginamoji tik ką pasibaigusių finansinių metų pabaigos ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄;

▼M31

b) tarpinio ataskaitinio laikotarpio ir bendrai nuo ataskaitinių finansinių metų pradžios iki tam tikros datos pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos su palyginamosiomis praėjusių finansinių metų (ataskaitinių ir bendrai nuo ataskaitinių finansinių metų pradžios iki tam tikros datos) tarpinių laikotarpių pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitomis. Kaip leidžiama pagal 1-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.), tarpinėje ataskaitoje galima pateikti kiekvieno laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą arba ataskaitas;

▼B

c) ataskaita, parodanti nuosavo kapitalo pokyčius, sudaryta nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pabaigos, kartu su lyginamąja paskutinių pasibaigusių finansinių metų lyginamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio (dabartinio ir prasidėjusio prieš 12 mėn.) ataskaita; ir

d) sudaryta nuo dabartinio laikotarpio pradžios kaupimo principu iki dabartinių finansinių metų pabaigos srautų ataskaita kartu su lyginamojo tarpinio ataskaitinio laikotarpio (dabartinio ir prasidėjusio prieš 12 mėn.) ataskaita.

21 Ūkio subjektui, kurio veikla vykdoma sezonais, gali būti naudinga dvylikos mėnesių, ►M5 iki tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄, finansinė informacija ir lyginamoji ankstesnių dvylikos mėnesių informacija. Atitinkamai skatinama, kad ūkio subjektai, kurių veikla yra sezoninė, apsvarstytų, ar reikia pateikti tokią informaciją papildomai prie ankstesnio straipsnio reikalaujamos informacijos.

22 A priedas paaiškina laikotarpius, kuriuos privalo pateikti ūkio subjektai, pateikiantys finansines ataskaitas pusmečiais ir ketvirčiais.

Reikšmingumas

23 Sprendžiant, kaip pripažinti, vertinti, klasifikuoti ar parodyti turtą tarpinėse finansinėse ataskaitose, jo reikšmingumas įvertinamas pagal tarpinio laikotarpio finansinius duomenis. Vertinant reikšmingumą, pripažįstama, kad tarpiniai vertinimai gali būti išsamesni negu metinių finansinių duomenų įvertinimas.

24 1-asis TAS ir 8-asis TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų politika ir klaidos“* nurodo, kad straipsnis yra reikšmingas, jei jo nepateikimas ar klaidingas pateikimas gali turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. 1-asis TAS reikalauja atskirai nurodyti reikšmingus straipsnius, įskaitant, pavyzdžiui, nutraukiamą veiklą, o 8-asis TAS reikalauja atskleisti apskaitinių įvertinimų keitimus, klaidas ir apskaitos politikos pakeitimus. Šie du standartai nepateikia kiekybinės reikšmingumo nuorodos.

▼B

25 Nors, įvertinant reikšmingumą, visada privalu vadovautis profesine patirtimi, šiame standarte sprendimas dėl pripažinimo ir pateikimo grindžiamas tarpinio laikotarpio duomenimis, remiantis aiškiais tarpiniais skaičiavimais. Dėl to, pavyzdžiui, neįprasti straipsniai, apskaitos politikos arba įvertinimų keitimai ir klaidos pripažįstamos ir pateikiamos remiantis jų tarpinio laikotarpio duomenų reikšmingumu dėl to, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, galinčių kilti dėl nepateikimo. Svarbiausias tikslas yra užtikrinti, kad tarpinė finansinė ataskaita apimtų visą informaciją, svarbią šio ūkio subjekto tarpinio laikotarpio finansinei būklei ir finansiniams rezultatams suprasti.

ATSKLEIDIMAS METINĖSE FINANSINĖSE ATASKAITOSE

26 Jeigu tarpinio laikotarpio ataskaitose pateiktos sumos reikšmingai pasikeičia per paskutinį finansinių metų tarpinį laikotarpį, o atskira to tarpinio laikotarpio finansinė ataskaita nepateikiama, skaičiavimo pakeitimo pobūdis ir suma turi būti nurodomi tų finansinių metų metinių finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

27 8-ajame TAS reikalaujama pateikti įvertinimo keitimo, turinčio reikšmingą poveikį dabartiniam laikotarpiui arba tikėtiną reikšmingą poveikį vėlesniems laikotarpiams, pobūdį ir (jei tai įmanoma) sumas. Šio standarto 16 straipsnio d punkte reikalaujama pateikti tarpinėje finansinėje ataskaitoje panašią informaciją. Pavyzdžiui, tarpinio finansinio laikotarpio įvertinimo keitimas, susijęs su atsargų nukainojimu, restruktūrizavimu ar vertės sumažėjimo nuostoliais, pateiktais tų pačių finansinių metų ankstesnio tarpinio laikotarpio ataskaitose. Prieš tai esančiame straipsnyje reikalaujamas pateikimas yra suderintas su 8-ojo TAS reikalavimu, turėtų būti siauresnio pobūdžio ir susijęs tik su įvertinimo keitimu. Iš ūkio subjekto nereikalaujama, kad jis į savo metines finansines ataskaitas įtrauktų papildomą tarpinių laikotarpių finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Tokia pati kaip metinė apskaitos politika

28 Ūkio subjektas tarpinėms finansinėms ataskaitoms taiko tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėms finansinėms ataskaitoms, nebent po paskutinių metinių ►M5 finansinių ataskaitų laikotarpio pabaigos ◄ buvo padaryta apskaitos politikos pakeitimų, kurie bus parodyti kitose metinėse finansinėse ataskaitose. Tačiau ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) nedaro įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Šio tikslo siekiant, tarpinėse ataskaitose pateikiami reikalingi vertinimai atliekami einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu.

29 Reikalavimas, kad tarpinėse finansinėse ataskaitose ūkio subjektas taikytų tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose, galėtų atrodyti teigiantis, kad tarpinio laikotarpio vertinimai turėtų būti atliekami taip, tarsi kiekvienas tarpinių ataskaitų pateikimo laikotarpis būtų atskiras, nepriklausomas laikotarpis, už kurį pateikiamos ataskaitos. Tačiau nurodydamas, kad ūkio subjekto ataskaitų pateikimo dažnumas neturi paveikti metinių finansinių rezultatų vertinimo, 28 straipsnis pripažįsta, kad tarpinis laikotarpis yra ilgesnio laikotarpio finansinių metų dalis. Vertinimas einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu gali apimti dabartinių finansinių metų ankstesniais tarpiniais laikotarpiais ataskaitose pateiktų sumų skaičiavimo pakeitimus. Bet tarpinių laikotarpių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo principai yra tokie patys kaip ir metinėse finansinėse ataskaitose.

▼B

30 Iliustruojame:

a) tarpinio ataskaitinio laikotarpio atsargų nurašymo, restruktūrizavimo ar vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo principai yra tokie patys, kokių ūkio subjektas laikytųsi, pateikdamas tik metines finansines ataskaitas. Tačiau, jeigu tokie straipsniai pripažįstami ir vertinami vieną tarpinį laikotarpį, o skaičiavimas keičiasi kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, pirmasis skaičiavimas kitą tarpinį laikotarpį yra keičiamas padidinant nuostolio sumą ar panaikinant anksčiau pripažintą sumą;

b) išlaidos, kurios tarpinio laikotarpio pabaigoje neatitinka turto apibrėžimo, nėra išskiriamos ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄, kol bus sulaukta naujos informacijos ir jos atitiks turto apibrėžimą ar norint tolygiai paskirstyti pajamas finansinių metų tarpiniams laikotarpiams; ir

c) pelno mokesčio sąnaudos pripažįstamos kiekvieną tarpinį laikotarpį, remiantis laukiamu visų finansinių metų geriausiu vidutinio svertinio pelno mokesčio vidurkio apskaičiavimu. Vieną tarpinį laikotarpį sukauptos pelno mokesčio sumos gali būti koreguojamos kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, jeigu pasikeičia pelno mokesčio tarifas.

31 Pagal *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindus* (toliau – *Pagrindai*) pripažinimas yra „turto, atitinkančio elemento apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus, pateikimas ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ ar ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄“. Turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimai yra pagrindiniai atliekant pripažinimą tiek metinių, ►**M5** ir metinių, ir tarpinių ataskaitinių laikotarpių pabaigoje ◄.

32 Turtui taikomi tie patys būsimosios ekonominės naudos kriterijai ir tarpiniais laikotarpiais, ir ūkio subjekto finansinių metų pabaigoje. Išlaidos, kurios dėl savo pobūdžio negali būti laikomos turtu finansinių metų pabaigoje, negalės būti laikomos turtu ir tarpiniais laikotarpiais. Panašiai ir įsipareigojimai: ►**M5** tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turi parodyti tą datą esamus įsipareigojimus, taip pat kaip ir ►**M5** metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

33 Esminė pajamų ir sąnaudų ypatybė yra ta, kad susijusių turto ir įsipareigojimų įplaukos ir išmokos jau yra patirtos. Jeigu buvo gautos šios įplaukos ir išmokėtos išmokos, pripažįstamos susijusios pajamos ar sąnaudos; Priešingu atveju jos nepripažįstamos. *Pagrinduose* teigiama, kad „►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ sąnaudos pripažįstamos, kai sumažėja būsimoji ekonominė nauda, susijusi su turto sumažėjimu arba įsipareigojimų padidėjimu, ir kai tokį sumažėjimą galima patikimai įvertinti. (...) *Pagrinduose* neleidžiama ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažinti turto, kuris neatitinka turto ar įsipareigojimų apibrėžimo“.

34 Vertindamas savo turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, pateiktinus finansinėse ataskaitose, ūkio subjektas, teikiantis tik metines ataskaitas, gali atsižvelgti į visą finansinių metų informaciją. Ji vertinama einamųjų metų pagrindu.

▼B

35 Ūkio subjektas, ataskaitas pateikiantis kas pusę metų, pirmų šešių mėnesių laikotarpio finansinėse ataskaitose remiasi metų vidurio ar iškart po to prieinama informacija, o dvylikos mėnesių laikotarpio – informacija, prieinama metų pabaigoje ar iškart jiems pasibaigus. Dvylikos mėnesių įvertinimai parodo galimus šešių mėnesių ataskaitose pateiktų sumų skaičiavimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėje finansinėje ataskaitoje retrospektyviai nekoreguojamos. Tačiau 16 straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad bet kokie reikšmingi veiklos pobūdžio ir sumų skaičiavimo pasikeitimai būtų nurodyti.

36 Ūkio subjektas, ataskaitas pateikiantis dažniau kaip kas pusę metų, kiekvieno tarpinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas vertina einamųjų metų pagrindu, remdamasis kiekvieno finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo metu prieinama informacija. Pajamų ir sąnaudų sumos, pateiktos tarpinio ataskaitinio laikotarpio ataskaitose, parodo visus finansinių metų praėjusių tarpinių laikotarpių ataskaitose pateiktus skaičiavimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėse finansinėse ataskaitose, nekoreguojamos retrospektyviai. Tačiau 16 straipsnio d punktas ir 26 straipsnis reikalauja, kad bet kokie reikšmingi veiklos pobūdžio ir sumų skaičiavimo pasikeitimai būtų nurodyti.

Sezonais, ciklais ar atsitiktinai gaunamos pajamos

37 Pajamos, kurios finansiniais metais gaunamos sezonais, ciklais ar atsitiktinai, ►M5 tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nenumatomos ar neatidedamos, jeigu jų nebūtų įprasta numatyti ar atidėti ūkio subjekto finansinių metų pabaigoje.

38 Pavyzdžiais galėtų būti pajamos: dividendai, autoriniai atlyginimai ir vyriausybės dotacijos, subsidijos. Be to, kai kurie ūkio subjektai vienais finansinių metų tarpiniais laikotarpiais nuolat gauna didesnes pajamas nei kitais, pavyzdžiui, sezoninės mažmenininkų pajamos. Tokios pajamos pripažįstamos, kai jos susidaro.

Per finansinius metus netolygiai patiriamos išlaidos

39 Išlaidos, kurios netolygiai patiriamos per ūkio subjekto finansinius metus, pateikiant tarpines finansines ataskaitas numatomos ar atidedamos, jeigu (ir tik tuo atveju) jas numatyti ar atidėti įprasta finansinių metų pabaigoje.

Pripažinimo ir vertinimo principų taikymas

40 B priede pateikiami pagrindinių pripažinimo ir vertinimo principų, nurodytų 28–39 straipsniuose, taikymo pavyzdžiai.

Skaičiavimų naudojimas

41 Nustatomos tokios įvertinimo procedūros, kurių laikomasi tarpinėje finansinėje ataskaitoje ir kurios garantuotų, kad pateikiama informacija yra patikima, o visa reikšminga informacija, svarbi ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams suprasti, yra tinkamai atskleista. Nepaisant to, kad tiek metinėse, tiek tarpinėse finansinėse ataskaitose vertinimas dažniausiai yra pagrįstas skaičiavimais, sudarant tarpines finansines ataskaitas paprastai tenka panaudoti daugiau skaičiavimo metodų nei metinėee finansinėse ataskaitose.

▼B

42 C priede pateikiami skaičiavimų naudojimo tarpiniais laikotarpiais pavyzdžiai.

ANKSTESNIŲ TARPINIŲ ATASKAITINIŲ LAIKOTARPIŲ PERSKAIČIAVIMAI

43 Apskaitos politikos pakeitimas, kuriam naujas standartas ar aiškinimas nenustato pereinamojo laikotarpio, parodomas:

a) perskaičiuojant dabartinių finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat bet kurių ankstesnių finansinių metų, kurių finansinės ataskaitos turi būti taisomos pagal 8-ąjį TAS, palyginamų tarpinių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas; arba

b) kai naujos apskaitos politikos taikymo sukaupto poveikio dabartinių finansinių metų pradžioje taikant naują apskaitos politiką visiems ankstesniems laikotarpiams nustatyti neįmanoma koreguojant dabartinių finansinių metų ankstesnių tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat ankstesnių finansinių metų palyginamų tarpinių laikotarpių finansines ataskaitas, pritaikant naują apskaitos politiką perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.

44 Vienas iš anksčiau paminėto principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus tam tikrai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8-ąjį TAS apskaitos politikos keitimą turi atspindėti jos retrospektyvus taikymas, taisant ankstesnio laikotarpio finansinius duomenis nuo anksčiausios įmanomos datos. Tačiau jeigu visų ankstesniųjų finansinių metų sukauptos koregavimo sumos nustatyti neįmanoma, tada pagal 8-ąjį TAS naujoji politika taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos. 43 straipsnyje nurodyto principo reikalavimas yra užtikrinti, kad kiekvienas dabartinių finansinių metų apskaitos politikos keitimas taikomas arba retrospektyviai, arba, jeigu tai neįmanoma, perspektyviai, nuo ne vėliau kaip dabartinių finansinių metų pradžios.

45 Jeigu apskaitos pakeitimai būtų rodomi nuo tarpinės datos visus finansinius metus, tam tikrai sandorių grupei vienais finansiniais metais galėtų būti taikomos dvi skirtingos apskaitos politikos. Dėl to kiltų tarpinio paskirstymo sunkumų, taptų neaiškūs veiklos rezultatai, būtų sunkiau analizuoti ir suprasti tarpinio laikotarpio informaciją.

ĮSIGALIOJIMO DATA

46 Šis standartas taikomas 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas.

▼M5

47 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 4, 5, 8, 11, 12 ir 20 straipsniai, panaikintas 13 straipsnis ir pridėti 8A ir 11A straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

48 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisytas 16 straipsnio i punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M29**

49 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 15 straipsnis, įterpti 15A–15C ir 16A straipsniai ir panaikinti 16–18 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko pataisas ankstesniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M33**

50 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS įterptas 16A straipsnio j punktas. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M31**

51 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 8, 8A, 11A ir 20 straipsniai. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M36**

52 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 5 straipsnis; jis pataisytas dėl 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ pataisos. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

53 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 16A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M38**

54 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) įterptas 16A straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šią pataisą taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼**M52**

55 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 15B ir 16A straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M48**

56 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisytas 16A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M49**

57 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu Atskleidimo iniciatyva (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Tą pataisą leidžiama taikyti anksčiau.

▼B

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Turto vertės sumažėjimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti procedūras, kurias privalo taikyti ūkio subjektas siekdamas garantuoti, kad jo turtas nebūtų apskaitomas suma, didesne už atsiperkamąją vertę. Turtas apskaitomas suma, didesne už jo atsiperkamąją vertę, kai jo balansinė vertė viršija sumą, kurią tikimasi padengti tą turtą naudojant ar parduodant. Tokiu atveju šis turtas apibūdinamas kaip sumažėjusios vertės, o šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Standarte taip pat nustatoma, kada ūkio subjektas turėtų panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo, ir nurodomi atskleidimo reikalavimai.

TAIKYMAS

▼M53

2 Šis standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:

▼B

a) atsargų (žr. 2-ąjį TAS *„Atsargos“*);

▼M52

b) sutarties turtą ir turtą, atsirandantį dėl sutarties sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų, pripažįstamą pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“;

▼B

c) atidėtųjų mokesčių turto (žr. 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*);

d) turto, atsirandančio dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS *„Išmokos darbuotojams“*);

▼M53

e) finansinio turto, patenkančio į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;

▼B

f) tikrąja verte vertinamo investicinio turto (žr. 40-ąjį TAS *„Investicinis turtas“*);

▼M45

g) biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“ ir kuris vertinamas tikrąja verte atėmus perleidimo išlaidas;

▼B

h) atidėtų įsigijimo išlaidų, taip pat nematerialiojo turto, atsirandančio dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS *„Draudimo sutartys“*; ir

i) ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), kuris pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“* yra parduoti skirto turto grupėje.

3 Šis standartas netaikomas atsargoms, pagal statybos sutartis atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui ar turtui, kuris priskiriamas parduoti skirto (ar įtraukiamas į perleidžiamą grupę, kuri priskiriama parduoti skirtų turto vienetų grupei) turto grupei, nes galiojančiuose standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti šio turto pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

▼**M53**

4. Šis standartas taikomas finansiniam turtui, kuris priskiriamas:

a) patronuojamosioms įmonėms, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“;

b) asocijuotosioms įmonėms, kaip apibrėžta 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“; ir

c) bendrosioms įmonėms, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“.

Dėl kito finansinio turto vertės sumažėjimo žr. 9-ąjį TFAS.

5 Šis standartas netaikomas finansiniam turtui, patenkančiam į 9-ojo TFAS taikymo sritį, investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte pagal 40-ąjį TAS, ar biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla ir vertinamam tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 41-ąjį TAS. Vis dėlto šis standartas taikomas turtui, apskaitomam perkainota verte (t. y. tikrąja verte perkainojimo dieną atėmus bet kokį vėlesnį sukauptą nusidėvėjimą ir vėlesnius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius) remiantis kitais TFAS, pvz., perkainojimo metodu pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ ir 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“. Vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas yra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos:

▼**M33**

a) i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, perkainoto turto atsiperkamoji vertė yra būtinai artima jo perkainotai vertei arba didesnė. Tokiu atveju, įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė neturėtų būti sumažėjusi ir atsiperkamosios vertės apskaičiuoti nereikėtų;

ii) [išbraukta]

b) [išbraukta]

c) jei perleidimo išlaidos nėra nereikšmingos, perkainoto turto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas būtinai yra mažesnė už jo tikrąją vertę. Todėl perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už perkainotą jo vertę. Tokiu atveju, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį standartą siekdamas nustatyti, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

▼B

APIBRĖŽIMAI

▼M33

6 **Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:**

[išbraukta]

a) [išbraukta]

b) [išbraukta]

c) [išbraukta]

▼M12

_____

▼B

Balansinė vertė – suma, kuria pripažįstamas turtas, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia nustatoma turto grupė, kurianti įplaukas, kurios didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek tikrinamo pinigus kuriančio vieneto būsimuosius pinigų srautus, tiek kitų pinigus kuriančių vienetų būsimuosius pinigų srautus.

Perleidimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto arba pinigus kuriančio vieneto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčio sąnaudas.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita kaip savikainos analogas finansinėse ataskaitose naudojama suma atėmus likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką ([1]).

▼M33

***Tikroji vertė* yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).**

▼B

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto ar pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Turto ar pinigus kuriančio vieneto *atsiperkamoji vertė* – turto ►M33 tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄, arba jo naudojimo vertė, ta, kuri yra didesnė.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, per kurį ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba

b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, kiekis.

([1]) Nematerialiajam turtui paprastai vartojama sąvoka amortizacija vietoje „nusidėvėjimas“. Abi sąvokos reiškia tą patį.

▼B

Naudojimo vertė – būsimųjų pinigų srautų, kurių tikimasi iš turto ar pinigus kuriančio vieneto, dabartinė vertė.

TURTO, KURIO VERTĖ GALI BŪTI SUMAŽĖJUSI, NUSTATYMAS

7 8–17 straipsniuose nurodoma, kada reikia nustatyti atsiperkamąją vertę. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Šio standarto likusios dalies struktūra yra tokia:

a) 18–57 straipsniuose išdėstyti atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui;

b) 58–108 straipsniuose išdėstyti vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. Atskiro turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas išdėstytas 58–64 straipsniuose. 65–108 straipsniuose aprašomas pinigus kuriančių vienetų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas;

c) 109–116 straipsniuose išdėstyti reikalavimai, kaip turi būti panaikinti ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai atskiram turtui nustatyti 117–121 straipsniuose, pinigus kuriančiam vienetui – 122 ir 123 straipsniuose, o prestižui – 124 ir 125 straipsniuose;

d) 126–133 straipsniuose nurodoma, kad turi būti pateikta informacija apie turto ir pinigus kuriančių vienetų vertės sumažėjimo nuostolius ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą. 134–137 straipsniuose nurodomi papildomi reikalavimai dėl informacijos pateikimo apie pinigus kuriančius vienetus, kuriems neriboto naudingo tarnavimo laiko prestižas ar nematerialusis turtas buvo priskirti tikrinant, ar nesumažėjo turto vertė.

8 Turto vertė yra sumažėjusi, kai jo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę. 12–14 straipsniuose aprašomi kai kurie požymiai, rodantys, kad galėjo atsirasti nuostoliai dėl vertės sumažėjimo. Jei tinka bent vienas iš šių požymių, ūkio subjektas privalo atlikti formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą. Išskyrus 10 straipsnyje aprašytą atvejį, pagal šį standartą nereikalaujama, kad ūkio subjektas atliktų formalų atsiperkamosios vertės įvertinimą, jeigu nėra požymių, kad atsirado nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

9 ►**M5** Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Jei yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti turto atsiperkamąją vertę.

▼B

10 Neatsižvelgiant į tai, ar yra vertės sumažėjimo požymių, ūkio subjektas taip pat privalo:

a) patikrinti neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto ar kol kas naudoti negalimo nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą kasmet, lyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja verte. Šis galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo ataskaitinio laikotarpio metu, tik kiekvienais metais turi būti atliekamas tuo pačiu laiku. Skirtingas nematerialusis turtas gali būti patikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo skirtingu laiku. Tačiau, jei toks nematerialusis turtas pirmą kartą apskaitoje buvo pripažintas einamąjį ataskaitinį laikotarpį, tokio nematerialiojo turto vertės patikrinimas turi būti atliekamas iki einamojo metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos;

b) pagal 80–99 straipsnius kasmet patikrinti verslo jungimo metu įgytą prestižą dėl galimo vertės sumažėjimo.

11 Nematerialiojo turto gebėjimas kurti pakankamą ekonominę naudą ateityje, kad būtų atkurta jo balansinė vertė, paprastai yra sunkiau apibūdinamas prieš jo galimą panaudojimą, negu po jo panaudojimo. Todėl šiame standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas nematerialiojo turto, kurio panaudojimas kol kas nėra galimas, balansinę vertę dėl galimo vertės sumažėjimo tikrintų mažiausiai kartą per metus.

▼M33

12 **Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti, ūkio subjektas turi apsvarstyti bent šiuos požymius:**

Išoriniai informacijos šaltiniai

a) **Yra aiškių požymių, kad turto ~~rinkos~~ vertė per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo daug daugiau nei buvo galima tikėtis dėl praėjusio laiko ar įprastinio naudojimo.**

▼B

b) Per ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje ar rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, darančių neigiamą poveikį ūkio subjektui, ar tokių pokyčių greitai įvyks.

c) Per ataskaitinį laikotarpį pakilo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkos normos ir tikėtina, kad šie pakilimai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertės apskaičiavimui, ir reikšmingai sumažins turto atsiperkamąją vertę.

d) Ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė yra didesnė už jo rinkos kapitalizavimą.

Vidiniai informacijos šaltiniai

e) Yra įrodymų, kad turtas yra pasenęs arba sugadintas.

▼B

f) Per ataskaitinį laikotarpį įvyko arba yra tikėtina, kad artimoje ateityje įvyks ūkio subjektui tokie reikšmingi pokyčiai, kurie neigiamai paveiks esamą arba būsimą turto naudojimo apimtį ar būdą. Tokie pokyčiai gali būti turto galimybių neišnaudojimas (prastovos); planai nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso; planai perleisti turtą anksčiau, negu buvo tikimasi; taip pat turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimas iš neriboto į ribotą ([1]).

g) Vidaus ataskaitose atsirado įrodymų, kad ekonominis rezultatas naudojant turtą yra ar bus blogesnis nei tikėtasi.

▼M7

Dividendai iš dukterinės įmonės, ►M32 bendros įmonės ◄ ir asocijuotosios įmonės

h) investicijos į dukterinę įmonę, ►M32 bendrą įmonę ◄ ir asocijuotąją įmonę atžvilgiu investuotojas pripažįsta dividendus iš investicijos ir yra įrodymų, kad:

i) investicijos balansinė vertė atskirose finansinėse ataskaitose yra didesnė už investicijų objekto grynojo turto, įskaitant susijusį prestižą, balansinę vertę konsoliduotose finansinėse ataskaitose; arba

ii) dividendai yra didesni už visas dukterinės įmonės, ►M32 bendros įmonės ◄ ir asocijuotosios įmonės bendrąsias pajamas tuo laikotarpiu, kai paskelbiami dividendai.

▼B

13 12 straipsnyje nurodytas sąrašas nėra baigtinis. Ūkio subjektas gali aptikti kitų turto vertės sumažėjimo požymių, kuriems atsiradus taip pat reikės nustatyti atsiperkamąją turto vertę, o prestižui pagal 80–99 straipsnius atlikti galimo vertės sumažėjimo patikrinimą.

14 Kad turto vertė gali būti sumažėjusi, parodo tokie iš vidaus ataskaitų gauti įrodymai:

a) pinigų srautai turtui įgyti arba vėlesni grynųjų pinigų poreikiai šiam turtui naudoti ar prižiūrėti yra žymiai didesni už tuos, kurie buvo numatyti iš pradžių;

b) faktiškai grynieji pinigų srautai ar turto panaudojimo pelnas arba nuostoliai yra žymiai blogesni, nei buvo numatyta;

c) reikšmingai sumažėja numatyti grynieji pinigų srautai arba veiklos pelnas, arba reikšmingai padidėja nuostoliai, atsirandantys dėl minėto turto; arba

d) veiklos nuostoliai ar grynosios pinigų išmokos dėl minėto turto padidėja, kai dabartinio ataskaitinio laikotarpio duomenys sumuojami su numatomomis būsimomis sumomis.

([1]) Kai turtas atitinka skirto parduoti turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, priskiriamą skirtoms parduoti), jam nebetaikomas šis standartas. Jis apskaitomas pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*.

▼B

15 Kaip pažymima 10 straipsnyje, šiame standarte reikalaujama, kad neriboto naudingo tarnavimo laiko arba dar negalimas naudoti nematerialusis turtas, taip pat prestižas būtų mažiausiai kartą per ataskaitinius metus tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo. Kai 10 straipsnio reikalavimai nėra pritaikomi, tada taikomas reikšmingumo kriterijus nustatant, ar reikia įvertinti atsiperkamąją turto vertę. Pavyzdžiui, jei ankstesni apskaičiavimai rodo, kad atsiperkamoji turto vertė yra žymiai didesnė už jo balansinę vertę, ūkio subjektas neprivalo iš naujo įvertinti atsiperkamosios turto vertės, jei nėra įvykę jokių įvykių, kurie panaikintų minėtą skirtumą. Taip pat anksčiau paminėta analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamoji vertė nėra veikiama vieno (ar daugiau) 12 straipsnyje išvardytų požymių.

16 15 straipsnio paaiškinimas. Jei rinkos palūkanų normos ar kitos rinkoje normos per ataskaitinį laikotarpį pakilo, ūkio subjektas neprivalo atlikti turto atsiperkamosios vertės formalaus įvertinimo šiais atvejais:

a) jei nesitikima, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo. Pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra ilgas;

b) jei tikėtina, kad diskonto norma, taikyta apskaičiuojant turto naudojimo vertę, bus paveikta atitinkamų rinkos normų padidėjimo, tačiau ankstesnė atsiperkamosios vertės jautrumo analizė rodo, kad:

   i) nelabai tikėtina, kad atsiperkamoji vertė galėtų reikšmingai sumažėti, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti (t. y. kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi galimybę parodyti, kad koreguoja savo pajamas, siekdamas kompensuoti kokių nors rinkos normų padidėjimą); arba

   ii) sumažėjus atsiperkamajai vertei neturėtų susidaryti reikšmingų vertės sumažėjimo nuostolių.

17 Jeigu yra požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, tai gali reikšti, kad likęs naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodas ar turto likvidacinė vertė turi būti peržiūrėta ir pakoreguota pagal tam turtui taikomą standartą, net jeigu nuostoliai dėl to turto vertės sumažėjimo nepripažįstami.

ATSIPERKAMOSIOS VERTĖS NUSTATYMAS

18 Šiame standarte atsiperkamoji vertė apibrėžiama kaip turto ar pinigus kuriančio vieneto ►**M33** tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄, arba jo naudojimo vertė atsižvelgiant į tai, kuri didesnė. Atsiperkamosios vertės nustatymo reikalavimai išdėstomi 19–57 straipsniuose. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

19 Ne visada yra būtina nustatyti abi šias vertes – ►**M33** tikrąją turto vertę atėmus perleidimo išlaidas ◄, ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių verčių viršija turto balansinę vertę, tai turto vertė nėra sumažėjusi ir kitą sumą nustatyti nėra būtina.

▼M33

20 Gali būti įmanoma nustatyti tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, net jeigu tokio paties turto kotiruojamos kainos aktyviojoje rinkoje nėra. Tačiau kartais neįmanoma nustatyti tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas todėl, kad nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai įvertinti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Šiuo atveju ūkio subjektas turto naudojimo vertę gali naudoti kaip jo atsiperkamąją vertę.

▼B

21 Jei nėra priežasties manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo ►M33 tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas ◄, tada jo ►M33 tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄, gali būti panaudota kaip atsiperkamoji vertė. Taip dažnai būna, kai turtas laikomas siekiant jį perleisti. Taip yra todėl, kad perleidimui laikomo turto naudojimo vertė susideda daugiausia iš grynųjų perleidimo lėšų, nes būsimieji pinigų srautai, atsirasiantys dėl turto tęstinio naudojimo iki jo perleidimo, greičiausiai bus nereikšmingi.

22 Nustatoma atskiro turto atsiperkamoji vertė, išskyrus tą atvejį, kai turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų. Pastaruoju atveju nustatoma pinigus kuriančio vieneto, kuriam minėtas turtas priklauso, atsiperkamoji vertė (žr. 65–103 straipsnius), išskyrus šiuos atvejus:

a) jei turto ►M33 tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄ yra didesnė už jo balansinę vertę; arba

▼M33

b) jei galima nustatyti, kad turto naudojimo vertė artima jo tikrajai vertei atėmus perleidimo išlaidas, ir jei tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas įmanoma nustatyti.

▼B

23 Kai kuriais atvejais nustatant ►M33 tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas ◄, arba naudojimo vertę, apskaičiavimai, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai gali būti šiek tiek panašūs į detalius skaičiavimus, kurie šiame standarte pateikiami pavyzdžiuose.

Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto atsiperkamosios vertės nustatymas

24 10 straipsnyje reikalaujama, kad neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimo vertės sumažėjimo patikrinimas būtų atliekamas kiekvienais metais, palyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja verte, neatsižvelgiant į tai, ar yra požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti. Tačiau paskutinis detalus tokio turto atsiperkamosios vertės skaičiavimas, atliktas ankstesnį laikotarpį, gali būti panaudotas dabartinio laikotarpio turto vertės galimam sumažėjimui patikrinti tik tada, jei atitinka toliau nurodomus kriterijus:

a) jeigu nuolat naudojamas nematerialusis turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų, ir todėl toks turtas tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo kaip pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, dalis – turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;

▼B

b) atlikus naujausius atsiperkamosios vertės skaičiavimus, buvo nustatyta suma, kuri žymiai didesnė už turto balansinę vertę; ir

c) po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analizė rodo, kad, dabar nustatoma atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už turto balansinę vertę, tikimybė yra maža.

▼M33

Tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas

———————

▼B

►M33 28 Nustatant tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, yra atimamos perleidimo išlaidos, išskyrus tas, kurios yra pripažintos įsipareigojimais. ◄ Perleidimo išlaidų pavyzdžiai yra juridinės išlaidos, žyminis mokestis ir panašūs sandorių mokesčiai, turto pašalinimo iš jo buvimo vietos išlaidos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos tinkamai parengti turtą parduoti. Tačiau išeitinės išmokos (apibrėžtos 19-ajame TAS) ir išlaidos, siejamos su veiklos mažinimu ar reorganizavimu po turto perleidimo, nėra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos.

29 Kartais, perleidžiant turtą, pirkėjas privalo prisiimti įsipareigojimą, tačiau tiek turtui, tiek įsipareigojimui nustatoma tik viena ►M33 tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄. 78 straipsnyje aiškinama, kaip elgtis tokiais atvejais.

Naudojimo vertė

30 Apskaičiuojant turto naudojimo vertę turi atsispindėti šie elementai:

a) numatomi būsimieji pinigų srautai, kurių ūkio subjektas tikisi iš šio turto;

b) šių būsimųjų pinigų srautų dydžių ar periodiškumo galimų svyravimų prognozės;

c) pinigų laiko vertė, kurią parodo su rizika nesusieta dabartinė rinkos palūkanų norma;

d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo; ir

e) kiti veiksniai (pvz., nelikvidumas), nulemiantys, kaip gali rinkos dalyviai įkainoti tuos būsimuosius pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi iš savo turto naudojimo.

31 Turto naudojimo vertės įvertinimas apima veiksmus:

a) būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų, turinčių atsirasti dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo galutinio perleidimo, įvertinimą; ir

b) tinkamos diskonto normos pritaikymą tokiems būsimiems pinigų srautams.

▼B

32 Elementai, paminėti 30 straipsnio b, d ir e punktuose, gali atsispindėti tiek kaip būsimų pinigų srautų koregavimai, tiek kaip diskonto normos koregavimai. Nežiūrint ūkio subjekto taikomo būdo, būsimų pinigų srautų sumoms ar jų periodiškumo galimų svyravimų prognozėms nustatyti, rezultatas turi atspindėti tikėtiną būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį. A priede pateikiama papildomų nurodymų dėl dabartinės vertės naudojimo būdų nustatant turto naudojimo vertę.

Būsimųjų pinigų srautų įvertinimo pagrindas

33 Nustatydamas naudojimo vertę, ūkio subjektas turi:

a) pagrįsti pinigų srautų planus protingomis ir patvirtintomis prielaidomis, atitinkančiomis vadovybės atliekamą būsimų ekonominių sąlygų per likusį turto naudingo tarnavimo laiką geriausią įvertinimą. Didesnė svarba turėtų būti suteikiama išoriniams įrodymams;

b) pagrįsti pinigų srautų planus naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), tačiau neįtraukti tų numatomų būsimųjų pinigų įplaukų ar išmokų, kurių tikimasi dėl būsimo restruktūrizavimo arba dėl turto naudojimo rezultatų pagerinimo. Šiomis sąmatomis (prognozėmis) pagrįsti planai turi apimti ne ilgesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pateisinamas;

c) planuojami pinigų srautai laikotarpiui, vėlesniam nei naujausių sąmatų (prognozių) laikotarpis, turi būti skaičiuojami ekstrapoliuojant planus, pagrįstus sąmatomis (prognozėmis), ir vėlesniems metams taikant pastovią arba mažėjančią diskonto augimo normą, nebent būtų galima pagrįsti didėjančią augimo normą. Ši augimo norma neturi viršyti ilgalaikės vidutinės produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje ūkio subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normos, nebent būtų galima pagrįsti didesnės normos taikymą.

34 Vadovybė įvertina prielaidų, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, pagrįstumą, ištirdama anksčiau buvusių pinigų srautų planų ir realiųjų pinigų srautų skirtumus. Vadovybė turi užtikrinti, kad prielaidos, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, atitinka realius praeities rezultatus, su sąlyga, kad vėlesnių įvykių ir aplinkybių, dar neegzistavusių tų, realių, pinigų srautų kūrimosi metu, rezultatui toks pagrindimas yra tinkamas.

35 Išsamios, aiškios ir patikimos būsimųjų pinigų srautų finansinės sąmatos (prognozės) paprastai sudaromos ne ilgesniam kaip penkerių metų laikotarpiui. Dėl šios priežasties vadovybės atliekami būsimųjų pinigų srautų vertinimai remiasi naujausiomis, ne ilgesnio kaip penkerių metų laikotarpio, sąmatomis (prognozėmis). Vadovybė gali naudoti pinigų srautų planus, pagrįstus ilgesnio nei penkerių metų laikotarpio finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), jei ji yra įsitikinusi, kad šie planai patikimi ir, remdamasi ankstesne patirtimi, gali įrodyti, kad gali tiksliai prognozuoti vėlesnių laikotarpių pinigų srautus.

▼B

36 Pinigų srautų planai iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos yra vertinami ekstrapoliuojant pinigų srautų planais, pagrįstais finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), vėlesniems metams pritaikant atitinkamą augimo normą. Tokia norma yra pastovi arba mažėjanti, išskyrus tą atvejį, kai normos padidinimas atitiktų objektyvius duomenis produkto ar pramonės raidos ciklo sąlygų duomenis. Norma, jei tai tinka, gali būti nulinė ar neigiama.

37 Augimas bus apribotas, jei sąlygos yra labai palankios ir tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų. Todėl ilgą laiką (tarkime, dvidešimt metų) ūkio subjektams bus sunku viršyti ankstesnę vidutinę produktų, pramonės šakų ar šalies, kurioje ūkio subjektas veikia, ar rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normą.

38 Pasinaudodamas finansinių sąmatų (prognozių) duomenimis, ūkio subjektas įvertina, ar šie duomenys atspindi pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas ir ar atitinka vadovybės atliekamą ekonominių sąlygų, egzistuosiančių per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertinimą.

Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimas

39 Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimas turi apimti:

a) planuojamas pinigų įplaukas nuolat naudojant turtą;

b) planuojamas pinigų išmokas, būtinas pinigų įplaukoms kurti, nuolat naudojant turtą (įskaitant pinigų išmokas, reikalingas paruošti turtą naudoti), kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir tinkamai paskirstyti turtui; ir

c) grynuosius pinigų srautus (jei tokių yra), gautinus (ar mokėtinus) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

40 Būsimųjų pinigų srautų ir diskonto normos numatymas atspindi pastovias prielaidas apie kainų didėjimą, priskirtiną bendrajai infliacijai. Dėl to, jeigu diskonto norma apima kainų didėjimo poveikį, priskirtiną bendrajai infliacijai, būsimieji pinigų srautai įvertinami jų nominalia išraiška. Jei diskonto norma neapima kainų didėjimo poveikio, priskiriamo bendrajai infliacijai, tai būsimieji pinigų srautai įvertinami faktine išraiška (tačiau apima tam tikrą būsimą kainų padidėjimą ar sumažėjimą).

41 Pinigų išmokų planai apima išmokas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai priskirti naudojamam turtui.

42 Kai turto balansinė vertė dabartiniu metu neapima visų pinigų išmokų, išmokėtų iki to laiko, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui, tai numatant būsimąsias pinigų išmokas, įtraukiamos ir visos pinigų išmokos, kurios turės būti sumokėtos, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui. Pavyzdžiui, statomas pastatas ar dar neužbaigtas plėtros projektas.

▼B

43 Kad būtų išvengta dvigubo skaičiavimo, į būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos:

a) pinigų įplaukos iš tokio turto, kurio kuriamos pinigų įplaukos didžiąja dalimi yra nepriklausomos nuo peržiūrimo turto pinigų įplaukų (pavyzdžiui, tokio finansinio turto, kaip gautinos sumos); ir

b) pinigų išmokos, siejamos su prievolėmis, jau pripažintomis įsipareigojimais (pavyzdžiui, mokėtinomis sumomis, pensijomis ar atidėjiniais).

44 Būsimieji pinigų srautai turi būti apskaičiuojami atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:

a) būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba

b) turto naudojimo rezultatų pagerinimo.

45 Kadangi būsimieji pinigų srautai apskaičiuojami remiantis dabartine turto būkle, šio turto naudojimo vertė neatspindi:

a) būsimų pinigų išmokų ar su jomis susijusių išlaidų sumažinimo (pavyzdžiui, personalo išlaidų sumažinimo) arba naudos, tikėtinos gauti dėl būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba

b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.

46 Restruktūrizavimas yra vadovybės planuojama ir kontroliuojama programa, reikšmingai keičianti ūkio subjekto vykdomo verslo apimtį arba to verslo vykdymo būdą. 37-ajame TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ pateikiami nurodymai, išaiškinantys, kada ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą.

47 Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą, tikėtina, kad šis restruktūrizavimas paveiks tam tikrą turtą. Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą:

a) jo būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų apskaičiavimas (naudojimo vertės nustatymo tikslais) turi atspindėti išlaidų sumažinimą ir kitą restruktūrizavimo teikiamą naudą (pagrįstą naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis); ir

b) jo apskaičiuotos būsimųjų pinigų išmokos, skirtos restruktūrizavimui, įtraukiamos į atidėjinius restruktūrizavimui pagal 37-ąjį TAS.

5 pavyzdyje parodomas būsimo restruktūrizavimo poveikis naudojimo vertės skaičiavimui.

48 Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatus, tol apskaičiuojant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurios gali atsirasti dėl ekonominės naudos, susijusios su pinigų išmokomis, padidėjimo (žr. 6 pavyzdį).

▼B

49 Apskaičiuojant būsimuosius pinigų srautus įtraukiamos būsimos pinigų išmokos, būtinos ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriantis vienetas apima skirtingo numatyto naudingo tarnavimo laiko turtą (ir kiekvienas šio turto vienetas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tai, apskaičiuojant su pinigus kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko turto keitimas yra laikomas minėto pinigus kuriančio vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Kai atskiras turtas susideda iš sudėtinių dalių, kurių naudingo tarnavimo laikas skirtingas, tai, apskaičiuojant būsimuosius turto kuriamus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko sudėtinių dalių keitimas taip pat yra laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.

50 Būsimųjų pinigų srautų apskaičiavimas neturi apimti:

a) pinigų įplaukų ar išmokų iš finansinės veiklos; arba

b) pelno mokesčio gavimo ar mokėjimo.

51 Numatomi būsimieji pinigų srautai atspindi prielaidas, suderintas su diskonto normos nustatymo būdu. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskaičiuotas du kartus ar praleistas. Kadangi diskontuojant numatomus būsimuosius pinigų srautus, atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, į šiuos pinigų srautus neįtraukiamos pinigų įplaukos ar išmokos iš finansinės veiklos. Kadangi diskonto norma apskaičiuojama prieš apmokestinimą, būsimieji pinigų srautai taip pat apskaičiuojami prieš mokesčių skaičiavimą.

52 Pinigų srautų, gautinų (ar mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, suma yra ta, kurią ūkio subjektas, sudaręs sutartį dėl turto perleidimo su nusimanančia, ketinančia dalyvauti atitinkamoje operacijoje nesusijusia šalimi išskaičiavęs įvertintas perleidimo išlaidas, tikisi gauti.

53 Grynieji pinigų srautai, gautini (arba mokėtini) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, nustatomi panašiai kaip ir ►**M33** tikroji turto vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄, išskyrus tai, kad, numatant šiuos grynųjų pinigų srautus:

a) ūkio subjektas atsižvelgia į nustatymo dieną vyraujančias panašaus turto, kurio naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kokiomis bus naudojamas minėtas turtas, kainas;

b) šios kainos koreguojamos atsižvelgiant tiek į būsimųjų kainų padidėjimo dėl bendrosios infliacijos, tiek į kainų specifinio padidėjimo (sumažėjimo) poveikį. Tačiau, jei nustatant būsimuosius pinigų srautus, gautus nuolat naudojant turtą, ir diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir numatant grynuosius pinigų srautus, gautus perleidus turtą.

▼M33

53A Tikroji vertė skiriasi nuo naudojimo vertės. Tikroji vertė atitinka prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą. Priešingai, naudojimo vertė atspindi veiksnių, kurie gali būti būdingi konkrečiam ūkio subjektui, tačiau nebūdingi daugeliui ūkio subjektų, poveikį. Pavyzdžiui, tikroji vertė neatspindi toliau nurodytų veiksnių, jei jie nėra bendrai prieinami rinkos dalyviams:

a) papildomos vertės, gautos sugrupavus turtą (kaip antai sukūrus įvairiose vietose esančio investicinio turto portfelį);

b) vertinamo turto sąveikų su kitu turtu;

c) juridinių teisių arba teisinių apribojimų, kurie taikomi tik dabartiniam turto savininkui; ir

d) mokesčių lengvatų arba mokesčių naštos dabartiniam turto savininkui.

▼B

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

54 Būsimieji pinigų srautai nustatomi ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant šiai valiutai tinkamą diskonto normą. Ūkio subjektas perskaičiuoja dabartinę vertę naudodamas naudojimo vertės skaičiavimo dienos valiutos kursą.

Diskonto norma

55 Diskonto norma turi būti norma prieš apmokestinimą ir atspindėti dabartinius rinkos įvertinimus:

a) pinigų laiko vertės; ir

b) rizikos, būdingos šiam turtui, kurio numatomi būsimieji pinigų srautai dar nebuvo koreguoti.

56 Norma, atspindinti pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra grąža, kurios reikalautų investuotojai pasirinkdami investiciją, sukursiančią tokius pinigų srautus, kurių sumos, periodiškas išdėstymas per laikotarpį ir rizika būtų tolygios sumoms, periodiškam pasiskirstymui per laikotarpį ir rizikai, kurių ūkio subjektas tikisi iš to turto. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių panašaus turto normą arba pagal listinguojamo ūkio subjekto, turinčio atskirą turtą (ar turto grupę), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į peržiūrimąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį. Tačiau diskonto norma, vartojama turto naudojimo vertei nustatyti, neturi atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimieji pinigų srautai. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

▼B

57 Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. A priede pateikiama papildomų nurodymų, kaip tokiomis aplinkybėmis įvertinti diskonto normą.

TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

58 59–64 straipsniuose išdėstyti turto vieneto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. 65–108 straipsniuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

59 Tada ir tik tada, jei turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinama iki jo atsiperkamosios vertės. Toks sumažinimas pripažįstamas nuostoliais dėl vertės sumažėjimo.

60 Vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti iš karto pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus tą atvejį, jei turtas apskaitomas jo perkainota verte pagal kitą standartą, pavyzdžiui, remiantis 16-ojo TAS perkainojimo metodu. Bet kokie perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai apskaitomi remiantis minėtu standartu kaip dėl perkainojimo atsiradęs sumažėjimas.

▼M5

61 Neperkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Tačiau perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi tiek, kiek vertės sumažėjimo nuostoliai neviršija šio turto pelno dėl perkainojimo sumos. Tokie perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai sumažina šio turto pelną dėl perkainojimo.

▼B

62 Kai vertės sumažėjimo nuostolių suma yra didesnė už turto, su kuriuo ji susijusi, balansinę vertę, ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą tada ir tik tada, jei to reikalauja kitas standartas.

63 Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolius, būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojami turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų periodiškai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką.

64 Jei pripažįstami vertės sumažėjimo nuostoliai, visas susijęs atidėtųjų mokesčių turtas ar įsipareigojimai nustatomi pagal 12-ąjį TAS, koreguotą turto balansinę vertę palyginant su jo mokesčių baze (žr. 3 pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI IR PRESTIŽAS

▼M12

65 66–108 straipsniuose ir C priede išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, pripažinimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų ir prestižo balansinės vertės nustatymo bei vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo reikalavimai.

▼B

Pinigus kuriančio turto vieneto, kuriam priklauso turtas, nustatymas

66 Jei yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, turi būti nustatyta atskiro turto vieneto atsiperkamoji vertė. Jei atskiro turto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, ūkio subjektas turi nustatyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją vertę.

67 Atskiro turto vieneto atsiperkamosios vertės nustatyti negalima, jei:

a) turto naudojimo vertė negali būti įvertinta kaip artima jo ►**M33** tikrajai vertei atėmus perleidimo išlaidas ◄ (pavyzdžiui, jei būsimieji pinigų srautai dėl nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinti kaip nereikšmingi); ir

b) turtas nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų.

Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją vertę.

Pavyzdys

Kalnakasybos ūkio subjektas turi nuosavą geležinkelį, naudojamą jo kalnakasybos veikloje. Nuosavas geležinkelis galėtų būti parduodamas tik metalo laužo verte ir jis nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo pinigų įplaukų iš kito kasyklos turto.

Privataus geležinkelio atsiperkamosios vertės nustatyti neįmanoma, nes negalima nustatyti privataus geležinkelio naudojimo vertės, kuri greičiausiai skiriasi nuo metalo laužo vertės. Todėl ūkio subjektas nustato pinigus kuriančio vieneto, kuris apima ir privatų geležinkelį, t. y. visos kasyklos, atsiperkamąją vertę.

68 Kaip apibrėžiama 6 straipsnyje, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso minėtas turtas, yra mažiausia turto grupė, kuri nuolat naudodama šį turtą kuria pinigų įplaukas, beveik nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, nustatymas turi būti atliekamas profesionalių vertintojų. Jei negalima nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės, ūkio subjektas identifikuoja mažiausią turto junginį (t. y. grupę), kuriantį didžiąja dalimi nepriklausomas pinigų įplaukas.

Pavyzdys

Autobusų įmonė teikia paslaugas pagal sutartį su savivaldybe. Sutartyje numatytos minimalios paslaugos, reikalingos penkiems atskiriems maršrutams. Kiekvienam maršrutui galima priskirti atskirą turtą ir atskirus pinigų srautus. Vienas iš maršrutų yra labai nuostolingas.

▼B

Kadangi ūkio subjektas negali sumažinti maršrutų skaičiaus, mažiausia grupė, kurianti pinigų įplaukas iš nuolatinio naudojimo, dažniausiai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės, yra iš visų penkių maršrutų kartu gautos pinigų įplaukos. Kiekvieno maršruto pinigus kuriantis vienetas yra visa autobusų įmonė.

69 Pinigų įplaukos yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos, gaunamos iš išorinių šalių. Nustatydamas, ar pinigų įplaukos iš turto (ar turto grupės) yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto (ar turto grupių) kuriamų pinigų įplaukų, ūkio subjektas apsvarsto įvairius veiksnius, įskaitant ir tai, kaip vadovybė kontroliuoja ūkio subjekto veiklą, pavyzdžiui, produkcijos gamybą, verslo padalinius, buvimo vietą, rajonus ar regionus ar kaip ji priima sprendimus dėl ūkio subjekto turto tolesnio naudojimo ir veiklos tęsimo arba turto ir veiklos tęstinumo. 1 pavyzdyje pateikti pinigus kuriančio vieneto identifikavimo pavyzdžiai.

70 Jei turto ar turto grupės produkcijos rinka yra aktyvi, toks turtas ar turto grupė, net jeigu produkcijos dalis (ar visa) naudojama vidaus reikmėms, turi būti pripažįstamas pinigus kuriančiu vienetu. Jei pinigų įplaukos, gautos naudojant turtą ar pinigus kuriantį vienetą, yra veikiamos vidaus perleidimų kainų, vadovybės nustatyta palankiausia produkcijos būsimoji rinkos kaina turi būti naudojama įvertinant:

a) būsimas pinigų įplaukas, naudojamas turto ar pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei nustatyti; ir

b) būsimas pinigų išmokas, naudojamas bet kokio kito turto ar pinigus kuriančių vienetų, veikiamų vidaus perleidimų kainų, naudojimo vertei nustatyti.

71 Jei turto ar turto grupės produkcijos dalį ar ją visą (pavyzdžiui, produktus jų tarpiniame gamybos etape) naudoja kiti ūkio subjekto padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigus kuriantį vienetą tuo atveju, jei ūkio subjektas tokią produkciją gali parduoti aktyviojoje rinkoje. Taip yra todėl, kad šis turtas ar turto grupė gali kurti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Naudodamasis informacija, pagrįsta finansinėmis sąmatomis (prognozėmis), siejamomis su tokiu pinigus kuriančiu vienetu arba bet kuriuo kitu vidaus perleidimų kainų veikiamu turtu ar pinigus kuriančiu vienetu, ūkio subjektas pakoreguoja šią informaciją, jeigu vidaus perleidimų kainos neatspindi vadovybės nustatytų geriausių rinkos kainų, kurios gali būti sutartos nesusijusių šalių sandorio metu.

▼B

72 Pinigus kuriantys vienetai turėtų būti nuosekliai nustatomi kiekvieną ataskaitinį laikotarpį tam pačiam turtui ar turto rūšiai iš naujo, jeigu pakeitimas yra pagrįstas.

73 Jei ūkio subjektas nustato, kad turtas priklauso kitam pinigus kuriančiam vienetui, negu ankstesniais laikotarpiais, arba pasikeitė turto, priskirto tam pinigus kuriančiam vienetui, rūšys, 130 straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie šį pinigus kuriantį vienetą, jei pripažįstami ar panaikinami to turto vieneto nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji ir balansinė vertė

74 Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė yra to vieneto ►**M33** tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄ arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė. Nustatant pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, 19–57 straipsniuose minima sąvoka „turtas“ turi būti suprantama kaip „pinigus kuriantis vienetas“.

75 Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu kaip ir pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.

76 Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė:

a) apima balansinę vertę tik to turto, kurį galima tiesiogiai arba pagrįstai ir dėsningai priskirti pinigus kuriančiam vienetui ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas nustatant šio pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę; ir

b) neapima jokių pripažintų įsipareigojimų balansinės vertės, išskyrus atvejį, kai pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokį įsipareigojimą.

Taip yra todėl, kad pinigus kuriančio vieneto ►**M33** tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄, ir jo naudojimo vertė yra nustatomos neįtraukiant pinigų srautų, siejamų su šiam pinigus kuriančiam vienetui nepriskiriamu turtu, ir jau pripažintų įsipareigojimų (žr. 28 ir 43 straipsnius).

77 Kai turtas grupuojamas siekiant įvertinti jo galimą atsiperkamumą, svarbu pinigus kuriančiam vienetui priskirti visus turto vienetus, kuriančius susijusius pinigų įplaukų srautus (arba naudojamus jiems kurti). Priešingu atveju gali pasirodyti, kad pinigus kuriantis vienetas gali visiškai atsipirkti, nors iš tikrųjų buvo patirta nuostolių dėl vertės sumažėjimo. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir prisideda prie pinigus kuriančio vieneto numatomų būsimų pinigų srautų kūrimo, jis negali būti pagrįstai ir dėsningai priskirtas tokiam pinigus kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti su prestižu ar bendru turtu, pvz., ūkio subjekto pagrindinės buveinės turtu. 80–103 straipsniuose nurodoma, kaip tokiu atveju reikia patikrinti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

▼M33

78 Norint nustatyti pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, gali reikėti atsižvelgti į kai kuriuos pripažintus įsipareigojimus. Taip galėtų atsitikti, jei dėl pinigus kuriančio vieneto perleidimo pirkėjas privalėtų prisiimti įsipareigojimą. Šiuo atveju pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas (arba apskaičiuoti pinigų srautai visiškai perleidus turtą) yra tam vienetui priskiriamo turto pardavimo kaina kartu su įsipareigojimu, atėmus perleidimo išlaidas. Kad būtų galima prasmingai palyginti pinigus kuriančio vieneto balansinę ir atsiperkamąją vertę, įsipareigojimo balansinė vertė atimama nustatant tiek pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę, tiek jo balansinę vertę.

▼B

Pavyzdys

Kompanija eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad, baigus kalnakasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Atkūrimo išlaidos apima nuodangos, būtinos nuimti prieš kalnakasybos veiklos pradžią, pašalinimą. Atidėjinys nuodangos pašalinimo išlaidoms buvo pripažintas iš karto po to, kai nuodanga buvo nuimta. Atidėjinio suma buvo pripažinta kasyklos savikainos dalimi ir nudėvėta per kasyklos naudingo tarnavimo laiką. Atkūrimo išlaidoms skirto atidėjinio balansinė vertė yra 500 PV ([a]) ir yra lygi dabartinei atkūrimo išlaidų vertei.

Ūkio subjektas tikrina, ar nesumažėjo kasyklos vertė. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Ūkio subjektas gauna įvairių pasiūlymų parduoti kasyklą už kainą, apytiksliai lygią 800 PV. Tokia kaina atspindi faktą, kad pirkėjas prisiims nuodangos pašalinimo įsipareigojimą. Kasyklos perleidimo išlaidos yra nereikšmingos. Kasyklos naudojimo vertė apytiksliai lygi 1 200 PV, neįskaitant aplinkos atkūrimo išlaidų. Kasyklos balansinė vertė yra 1 000 PV.

Pinigus kuriančio vieneto ►M33 *tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas* ◄ *yra 800 PV. Į šią sumą įtrauktos atkūrimo išlaidos, kurios jau numatytos. Dėl to pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertė nustatoma jau atsižvelgus į atkūrimo išlaidas, ir jos įvertinimas lygus 700 PV (1 200 PV minus 500 PV). Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė yra 500 PV, o kasyklos balansinė vertė (1 000 PV), atėmus atidėjinio atkūrimo išlaidoms balansinę vertę (500 PV). Dėl to pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę.*

([a]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

79 Praktiniais sumetimais pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė kartais nustatoma po to, kai įvertinamas turtas, kuris nėra šio pinigus kuriančio vieneto dalis (pavyzdžiui, gautinos sumos arba kitas finansinis turtas), arba finansinėse ataskaitose jau pripažinti įsipareigojimai (pavyzdžiui, mokėtinos sumos, pensijos ir kiti atidėjiniai). Tokiais atvejais prie pinigus kuriančio vieneto balansinės vertės pridedama tokio turto balansinė vertė ir atimama tokių įsipareigojimų balansinė vertė.

▼B

Prestižas

Prestižo priskyrimas pinigus kuriantiems vienetams

▼M22

80 **Siekiant nustatyti, ar nesumažėjo prestižo, įgyto jungiant verslą, vertė, prestižas, pradedant įsigijimo data, turi būti priskirtas kiekvienam įsigyjančiojo ūkio subjekto pinigus kuriančiam vienetui arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, kurie turėtų gauti naudos iš jungimo sąlygotos sąveikos, neatsižvelgiant į tai, ar kitas įsigyjamojo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskiriami minėtiems vienetams ar vienetų grupėms. Kiekvienas vienetas ar vienetų grupė, kuriems minėtu būdu priskiriamas prestižas, turi:**

a) priklausyti ūkio subjekto žemiausiam vidaus lygmeniui, kuriame valdymo tikslais prestižas kontroliuojamas; ir

b) prieš sujungimą nebūti didesnis nei veiklos segmentas, kaip apibrėžta 8-ojo TFAS *Veiklos segmentai* 5 straipsnyje.

▼M12

81 Prestižas, pripažintas verslo jungimo metu, yra turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Prestižas nekuria pinigų srautų atskirai nuo kito turto ar turto grupių ir, dažniausiai, prisideda prie įvairialypių pinigus kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą natūraliai priskirti atskiriems pinigus kuriantiems vienetams, todėl jis gali būti priskirtas tik pinigus kuriančių vienetų grupėms. Dėl to mažiausias ūkio subjekto vidaus elementas, kuriame valdymo tikslais kontroliuojamas prestižas, kartais apima didesnį pinigus kuriančių vienetų, su kuriais siejamas prestižas, skaičių, tačiau kuriems jis negali būti priskirtas. 83–99 straipsniuose ir C priede pateikiamos nuorodos į pinigus kuriantį vienetą, kuriam priskiriamas prestižas, taip pat turėtų būti suvokiamos ir kaip nuorodos į pinigus kuriančių vienetų grupę, kuriai priskiriamas prestižas.

▼B

82 Taikant 80 straipsnio reikalavimus, prestižo galimo vertės sumažėjimo patikrinimas vykdomas tame lygyje, kuris atspindi, kaip ūkio subjektas valdo savo veiklą, ir su kuriuo prestižas natūraliai gali būti susietas. Dėl to papildomų atskaitomybės sistemų kūrimas paprastai nėra būtinas.

83 Pinigus kuriantis vienetas, kuriam prestižas priskiriamas dėl galimo vertės sumažėjimo patikrinimo, gali nesutapti su prestižo priskyrimu pagal 21-ąjį TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*“ dėl užsienio valiutos kurso kitimo pelno ar nuostolių. Pavyzdžiui, jeigu 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas užsienio valiutos pelno ar nuostolių vertinimo tikslais priskirtų prestižą santykinai žemiems lygiams, tai nereikalaujama to paties lygio prestižo tikrinti dėl galimo vertės sumažėjimo (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas šio lygio prestižą stebi dar ir valdymo tikslais).

84 Jeigu, jungiant verslą, įgyto prestižo pirminis priskyrimas negali būti užbaigtas iki metinio ataskaitinio laikotarpio, kada įvykdytas verslo jungimas, pabaigos, šis pirminis priskyrimas turi būti užbaigtas iki pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio po įsigijimo datos, pabaigos.

▼**M12**

85 Pagal 3-iąjį TFAS *Verslo jungimai*, jeigu verslo jungimo pirminė apskaita iki laikotarpio, kada jungimas įvykdomas, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tada įsigyjantis ūkio subjektas:

a) apskaitoje registruoja jungimą, panaudodamas tas sąlygines vertes; ir

b) visus tų sąlyginių verčių koregavimus pripažįsta kaip pirminės apskaitos per vertinimo laikotarpį, kuris neturi viršyti dvylikos mėnesių nuo įsigijimo datos, rezultatą.

Esant tokioms aplinkybėms, taip pat gali būti neįmanoma užbaigti ir prestižo, pripažinto verslo jungimo metu, pirminio paskirstymo iki to metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį įvykdytas jungimas, pabaigos. Kai taip atsitinka, ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kurios reikalaujama 133 straipsnyje.

▼**B**

86 Jeigu prestižas buvo priskirtas pinigus kuriančiam vienetui, o ūkio subjektas perleidžia veiklą, vykdytą šio vieneto, tai prestižas, susijęs su perleidžiama veikla, turi būti:

a) įtraukiamas į tos veiklos balansinę vertę, nustatant perleidimo pelną ar nuostolius; ir

b) vertinamas proporcingai perleistos veiklos ir likusios neperleistos pinigus kuriančio vieneto dalies vertėms, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su perleista veikla.

Pavyzdys

Įmonė už 100 PV parduoda veiklą, buvusią pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, dalimi. Prestižas, priskiriamas šiam vienetui, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už šį vienetą turto grupe, nebent pasirinktinai. Likusios pinigus kuriančio vieneto dalies padengimo suma yra 300 PV.

Kadangi prestižas, priskirtas pinigus kuriančiam vienetui, negali būti, nesant ypatingo pagrindo, identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už šį vienetą turto grupe, tai jis, siejamas su perleista veikla, yra vertinamas proporcingai perleistos veiklos ir neperleistos vieneto dalies vertėms. Todėl 25 % prestižo, priskirto pinigus kuriančiam vienetui, įtraukiami į parduotos veiklos balansinę vertę.

87 Jeigu ūkio subjektas keičia savo atskaitomybės struktūrą, keisdamas vieno ar daugiau pinigus kuriančių vienetų, kuriems priskirtas prestižas, sudėtį, prestižas turi būti priskiriamas pakeistiems vienetams. Šis naujas perskirstymas turi būti atliekamas naudojant atitinkamą vertės metodiką, panašią į tą, kuri naudojama, kai ūkio subjektas perleidžia tam tikrą veiklą, vykdytą pinigus kuriančio vieneto (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su pakeistais vienetais).

▼B

Pavyzdys

Anksčiau prestižas buvo priskirtas pinigus kuriančiam vienetui A. Prestižas, priskirtas vienetui A, negali būti identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už A turto grupe, nebent pasirinktinai. A padalijamas ir integruojamas į kitus tris pinigus kuriančius vienetus – B, C ir D.

Kadangi prestižas, priskirtas vienetui A, negali būti nepasirinktinai identifikuojamas ar susiejamas su mažesne už A turto grupe, jis priskiriamas B, C ir D vienetams proporcingai trijų A dalių vertėms ir integruojamas į B, C ir D.

Pinigus kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo

88 Kada prestižas, kaip apibūdinta 81 straipsnyje, yra susietas su pinigus kuriančiu vienetu, bet nėra šiam vienetui priskirtas, toks vienetas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo palyginant jo balansinę vertę (išskyrus bet kokį prestižą) su jo atsiperkamąja verte, jeigu tik yra požymių, kad tokio vieneto vertė gali būti sumažėjusi. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį.

89 Jeigu 88 straipsnyje aprašyto pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė apima neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo ar nematerialiojo turto, kurio naudoti kol kas nėra galimybės, balansinę vertę, ir kai toks nematerialusis turtas gali būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo tik kaip pinigus kuriančio vieneto dalis, 10 straipsnyje reikalaujama, kad minėtas vienetas taip pat būtų kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.

90 Pinigus kuriantis vienetas, kuriam priskiriamas prestižas, turi būti kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo, o atsiradus požymių, kad šio vieneto vertė yra sumažėjusi, vieneto balansinė vertė (įtraukiant prestižą) palyginama su jo atsiperkamąja verte. Jeigu vieneto atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę, tai šis vienetas drauge su jam priskirtu prestižu vertinami taip, lyg vertė nebūtų sumažėjusi. O jei vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį.

▼M12

_____

▼B

Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas

96 Kasmetinis pinigus kuriančio vieneto, kuriam yra priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kada per metinį ataskaitinį laikotarpį su sąlyga, kad jis bus atliekamas kiekvienais metais tuo pačiu laiku. Skirtingi pinigus kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo gali būti tikrinami skirtingu metu. Tačiau, jeigu visas pinigus kuriančiam vienetui priskirtas prestižas ar jo dalis buvo įgyta per einamąjį metinį ataskaitinį laikotarpį sujungus verslą, patikrinimas dėl tokio vieneto vertės sumažėjimo turi būti atliekamas iki esamo ataskaitinio metinio laikotarpio pabaigos.

97 Jeigu pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, atskiri turto vienetai tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinamas visas šis vienetas drauge ir jo prestižas, toks turtas dėl galimo vertės sumažėjimo turi būti tikrinamas anksčiau už viso vieneto ir jo prestižo patikrinimą. Jeigu pinigus kuriančių vienetų grupę, su jai priskirtu prestižu, sudarantys pinigus kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo tikrinami tada, kai tikrinama visa vienetų grupė ir jos prestižas, atskiri vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo turi būti tikrinami anksčiau už visos vienetų grupės ir jos prestižo patikrinimą.

▼B

98 Pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo priskirtas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimo metu gali atsirasti atskiro turto, priklausančio tam vienetui, kuriam buvo priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo požymių. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas pirmiausia patikrina galimą tokio turto vertės sumažėjimą ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius anksčiau, negu tikrinamas pinigus kuriančio vieneto, apimančio prestižą, galimas vertės sumažėjimas. Panašiai gali atsirasti ir pinigus kuriančio vieneto, priklausančio pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą, grupei, vertės sumažėjimo požymių. Tokiais atvejais ūkio subjektas pirmiausia patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ir pripažįsta bet kokius nuostolius dėl vieneto vertės sumažėjimo, ir tik tada patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančių vienetų grupės, kuriai yra priskirtas prestižas, vertė.

99 Paskutinis detalus praėjusio ataskaitinio laikotarpio pinigus kuriančio vieneto ir jam priskirto prestižo atsiperkamosios vertės skaičiavimas gali būti naudojamas tikrinant, ar per einamąjį ataskaitinį laikotarpį nesumažėjo vieneto vertė, jei tenkinami visi šie kriterijai:

a) turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo;

b) paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo metu buvo gauta suma, kuri žymiai viršijo to vieneto balansinę vertę; ir

c) remiantis įvykiais ir pasikeitusiomis aplinkybėmis po paskutinio atsiperkamosios vertės skaičiavimo, galima tikimybė, kad naujai nustatyta dabartinė atsiperkamoji vertė būtų mažesnė už vieneto balansinę vertę, yra maža.

Bendras turtas

100 Bendras turtas apima grupės ar padalinio turtą, pavyzdžiui, ūkio subjekto pagrindinės buveinės ar padalinio pastatą, elektroninio duomenų apdorojimo įrengimus ar tyrimų centrą. Tai, ar tam tikras turtas pinigus kuriančio vieneto atžvilgiu atitinka šiame standarte pateiktą bendro turto apibrėžimą, nulemia ūkio subjekto struktūra. Išskirtinė bendro turto ypatybė yra ta, kad jis nekuria nuo kito turto ar turto grupių nepriklausomų pinigų įplaukų, o jo balansinės vertės negalima visiškai priskirti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui.

101 Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti bendrojo turto atskiro vieneto atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, kai vadovybė nusprendžia tokį turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad gali būti sumažėjusi bendro turto vertė, tada nustatoma pinigus kuriančio vieneto ar jų grupės, kuriam tas bendras turtas priklauso, atsiperkamoji vertė ir palyginama su šio pinigus kuriančio vieneto arba vienetų grupės balansine verte. Bet kokie vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami pagal 104 straipsnį.

▼B

102 Tikrindamas, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ūkio subjektas turi identifikuoti visą bendrą turtą, susijusį su tikrinamu pinigus kuriančiu vienetu. Jeigu bendro turto balansinės vertės dalis:

a) gali būti pagrįstai ir pastoviai priskirta tam vienetui, ūkio subjektas turi palyginti šio vieneto balansinę vertę, įskaitant bendro turto, priskiriamo šiam vienetui, balansinės vertės dalį, su jo atsiperkamąja verte. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį;

b) negali būti pagrįstai ir pastoviai priskiriama šiam vienetui, ūkio subjektas turi:

i) palyginti vieneto (išskyrus bendrą turtą) balansinę vertę su jo atsiperkamąja verte ir pripažinti bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį;

ii) identifikuoti mažiausią pinigus kuriančių vienetų grupę, kuri apima tikrinamąjį pinigus kuriantį vienetą ir kuriai bendro turto balansinės vertės dalis gali būti pagrįstai ir dėsningai priskirta; ir

iii) palyginti minėtos pinigus kuriančių vienetų grupės, įskaitant bendrojo turto, priskirto šiai vienetų grupei, balansinės vertės dalį su šios vienetų grupės atsiperkamąja verte. Bet kokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo pripažįstami pagal 104 straipsnį.

103 Šių reikalavimų taikymas bendram turtui pateikiamas 8 pavyzdyje.

Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostoliai

104 Pinigus kuriančio vieneto (pinigus kuriančių vienetų mažiausios grupės, kuriai prestižas ar bendras turtas buvo priskirtas) nuostoliai dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažinti tada ir tik tada, kai šio vieneto (arba vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra mažesnė už šio vieneto (arba vienetų grupės) balansinę vertę. Vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi tokia tvarka:

a) pirmiausiai sumažinama bet kokio pinigus kuriančiam vienetui (arba vienetų grupei) priskiriamo prestižo balansinė vertė; ir

b) po to – proporcingai kitam vieneto (vienetų grupės) turtui, proporcingai pagal kiekvieno vienetui (vienetų grupei) priklausančio turto balansinę vertę.

Tokie balansinės vertės sumažinimai, apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostoliai, pripažįstami pagal 60 straipsnį.

▼M33

105 **Paskirstydamas vertės sumažėjimo nuostolius pagal 104 straipsnį, ūkio subjektas neturi sumažinti turto balansinės vertės tiek, kad ji būtų mažesnė už:**

a) **jo tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas (jei ją galima nustatyti);**

▼B

b) jo naudojimo vertę (jei ši gali būti nustatyta); ir

c) nulį.

▼B

Vertės sumažėjimo nuostolių suma, kuri kitu atveju būtų buvusi priskirta turtui, turi būti proporcingai paskirstoma kitiems šio vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams.

106 Jei neįmanoma įvertinti pinigus kuriančio vieneto kiekvieno atskiro turto straipsnio atsiperkamosios vertės, šiame standarte reikalaujama, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų santykinai paskirstyti to vieneto turto dalims, išskyrus prestižą, nes visas pinigus kuriančio vieneto turtas veikloje naudojamas bendrai.

107 Jei neįmanoma nustatyti atskiro turto atsiperkamosios vertės (žr. 67 straipsnį), tuomet:

a) turto vertės sumažėjimo nuostoliai pripažįstami, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už jo ►**M33** tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas ◄ ir už 104 bei 105 straipsniuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatus; ir

b) jokie turto vertės sumažėjimo nuostoliai nepripažįstami, jeigu nesumažėjo susijusio pinigus kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina netgi tada, kai turto ►**M33** tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄ yra mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai kaip anksčiau. Mašinos ►**M33** tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄ yra mažesnė už jos balansinę vertę. Mašina nekuria nepriklausomų pinigų įplaukų. Mažiausia identifikuojama turto grupė, kuriai priklauso mašina ir kuri kuria pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų, yra toji gamybos linija, kuriai mašina priklauso. Gamybos linijos atsiperkamoji vertė rodo, kad visos gamybos linijos vertė nesumažėjo.

I prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) nerodo vadovybės pasižadėjimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios vertės negalima įvertinti atskirai, nes mašinos naudojimo vertė:

a) *gali skirtis nuo jos* ►**M33** *tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas* ◄*; ir*

b) *gali būti apskaičiuota tik visam pinigus kuriančiam vienetui, kuriam priklauso mašina (gamybos linijai).*

Gamybos linijos vertė nesumažėjo. Todėl nuostoliai dėl mašinos vertės sumažėjimo nepripažįstami. Vis dėlto ūkio subjektui gali tekti iš naujo įvertinti mašinos nusidėvėjimo laikotarpį arba nusidėvėjimo metodą. Gali būti, kad reikės nustatyti trumpesnį nusidėvėjimo laikotarpį arba spartesnio nusidėvėjimo metodą, siekiant parodyti tikėtiną likusį mašinos naudingo tarnavimo laiką arba planuojamą ūkio subjekto ekonominės naudos suvartojimo būdą.

II prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos (prognozės) parodo vadovybės pasižadėjimą mašiną pakeisti nauja ir parduoti artimiausiu metu. Pinigų srautai toliau mašiną naudojant iki jos perleidimo įvertinami kaip nereikšmingi.

▼B

Galima apskaičiuoti, kad mašinos naudojimo vertė yra artima jos ►M33 *tikrajai vertei atėmus perleidimo išlaidas* ◄. *Vadinasi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją vertę, neatsižvelgiant į pinigus kuriantį vienetą (t. y. gamybos liniją), kuriam ši mašina priklauso. Kadangi mašinos* ►M33 *tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas* ◄ *yra mažesnė už jos balansinę vertę, pripažįstami mašinos vertės sumažėjimo nuostoliai.*

108 Įvykdžius 104 ir 105 straipsnių reikalavimus, bet kokios likusios pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių sumos atžvilgiu įsipareigojimas pripažįstamas tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame standarte.

VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

109 110–116 straipsniuose išdėstomi nurodymai, kaip panaikinti ankstesniais ataskaitiniais metais pripažintus nuostolius dėl turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas“, tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai pateikti: atskiram turtui – 117–121 straipsniuose, pinigus kuriančiam vienetui – 122 ir 123 straipsniuose, o prestižui – 124 ir 125 straipsniuose.

110 Ūkio subjektas kiekvienų finansinių ataskaitų sudarymo metu turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai nebeegzistuoja arba sumažėjo. Jeigu yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti šio turto atsiperkamąją vertę.

▼M33

111 **Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintų nuostolių dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nebėra arba jie sumažėjo, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:**

Išoriniai informacijos šaltiniai

a) **Yra aiškių požymių, kad turto ~~rinkos~~ vertė per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai padidėjo.**

▼B

b) Per ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai skiriamas turtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių ūkio subjektą, arba tokie pokyčiai įvyks netolimoje ateityje.

c) Per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų grąžos rinkoje normos; tikimasi, kad tai paveiks diskonto normą, naudojamą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, dėl to savo ruožtu reikšmingai padidės turto atsiperkamoji vertė.

Vidiniai informacijos šaltiniai

d) Per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas arba tikimasi, kad jis pasikeis netolimoje ateityje, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė (paveiks) šį ūkio subjektą. Tokie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti ar padidinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso.

▼B

e) Vidinėse ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turtas yra ar bus ekonomiškai naudingesnis, negu tikėtasi.

112 111 straipsnyje minimi galimo vertės sumažėjimo nuostolių sumažėjimo požymiai didžiąja dalimi atspindi 12 straipsnyje pateiktus galimo vertės sumažėjimo nuostolių požymius.

113 Jei yra požymių, kad pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai gali nebeegzistuoti arba būti sumažėję, tai gali reikšti, kad likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar likvidacinę vertę reikia peržiūrėti ir pakoreguoti pagal standartą, taikytiną tam turtui, net jeigu nuostoliai dėl vertės sumažėjimo nepanaikinami.

114 Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostoliai turi būti panaikinami tada ir tik tada, jei po paskutinio vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pasikeitė įvertinimai, naudoti to turto atsiperkamajai vertei nustatyti. Tokiu atveju turto balansinė vertė turi būti padidinama iki jo atsiperkamosios vertės, išskyrus atvejį, aprašytą 117 straipsnyje. Šis padidinimas panaikina vertės sumažėjimo nuostolius.

115 Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas atspindi apskaičiuoto turto naudojimo ar pardavimo galimybės padidėjimą nuo tos dienos, kai ūkio subjektas paskutinį kartą pripažino šiuos vertės sumažėjimo nuostolius. 130 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų įvertinimo keitimą, dėl kurio apskaičiuota naudojimo galimybė padidėjo. Įvertinimo keitimo pavyzdžiai apima:

a) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindo keitimą (t. y. nepriklausomai nuo to, ar šis nustatymo pagrindas buvo ►**M33** tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas ◄, ar naudojimo vertė);

b) jei atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta naudojimo verte – apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų sumų ir skaičiavimo laikotarpio arba diskonto normos pasikeitimą; arba

c) jeigu atsiperkamoji vertė buvo pagrįsta ►**M33** tikrąja verte atėmus perleidimo išlaidas ◄ – ►**M33** tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas ◄ sudėtinių dalių vertinimo keitimą.

116 Turto naudojimo vertė gali tapti didesne už turto balansinę vertę paprasčiausiai dėl to, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja artėjant šių įplaukų gavimo momentui. Tačiau turto naudojimo galimybė nedidėja. Todėl vertės sumažėjimo nuostoliai nepanaikinami vien dėl to, kad praėjo tam tikras laikas (kartais tai vadinama diskonto išskleidimu), net jei turto atsiperkamoji vertė tapo didesne už jo balansinę vertę.

Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas

117 Turto (išskyrus prestižą) balansinė vertė, padidėjusi atstačius nuostolius dėl vertės sumažėjimo, neturi viršyti tos balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai.

118 Bet koks turto, išskyrus prestižą, balansinės vertės padidėjimas, viršijantis balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų buvę pripažinti turto vertės sumažėjimo nuostoliai, laikomas perkainojimu. Apskaitoje registruodamas tokį perkainojimą, ūkio subjektas vadovaujasi standartu, taikytinu turtui.

▼B

119 Turto, išskyrus prestižą, vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus atvejį, kai turtas apskaitoje registruojamas perkainota verte pagal kitą standartą (pavyzdžiui, taikant 16-ajame TAS nurodytą perkainojimo metodą). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti apskaitoje registruojamas perkainotos sumos padidėjimu pagal tą kitą standartą.

►M5 120 Perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir padidina šio turto pelną dėl perkainojimo. Tačiau ◄ jei to paties perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostoliai buvo iki tol pripažinti ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, tų nuostolių panaikinimas taip pat pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

121 Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais turi būti koreguojami todėl, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra) būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.

Nuostolių dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas

122 Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas turi būti paskirstomas šio vieneto turtui, išskyrus prestižą, proporcingai pagal šių turto straipsnių balansines vertes. Tokie balansinių verčių padidinimai turi būti apskaitoje registruojami kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimai ir pripažįstami pagal 119 straipsnį.

123 Paskirstant pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą pagal 122 straipsnį, turto balansinė vertė negali tapti didesne už mažiausią iš šių sumų:

a) jo atsiperkamąją vertę (jei ją galima nustatyti); ir

b) jo balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais ataskaitiniais metais nebūtų pripažinta jokių turto vertės sumažėjimo nuostolių.

Vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta tam turtui, proporcingai paskirstoma kitiems vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams, išskyrus prestižą.

Nuostolių dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas

124 Pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu.

125 38-ajame TAS „*Nematerialusis turtas*“ draudžiama pripažinti viduje sukurtą prestižą. Bet koks prestižo atsiperkamosios vertės padidėjimas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, po prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo, greičiausiai bus vidaus prestižo padidėjimas, o ne įsigyto prestižo pripažinto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas.

ATSKLEIDIMAS

126 Ūkio subjektas apie kiekvieną turto klasę turi atskleisti šią informaciją:

a) vertės sumažėjimo nuostolių sumą, pripažintą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ per ataskaitinį laikotarpį, taip pat ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnio (-ių) eilutę (-es), į kurią (-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;

▼B

b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ per ataskaitinį laikotarpį, sumą, taip pat ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-ose) šie nuostoliai yra panaikinami;

c) perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį ►M5 pripažintą kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄;

d) perkainoto turto panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per ataskaitinį laikotarpį ►M5 pripažintą kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄.

127 Turto klasė – panašaus pobūdžio ir ūkio subjekto veikloje panašiai naudojamų turto straipsnių sugrupavimas.

128 126 straipsnyje reikalaujama informacija gali būti pateikiama kartu su kita apie tą turto klasę atskleidžiama informacija. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukiama suderinant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip to reikalaujama 16-ajame TAS.

129 Ūkio subjektas, kuris ataskaitose nurodo segmento informaciją vadovaudamasis 8-uoju TFAS, atskleidžia šiuos kiekvieno ataskaitose pateiktino segmento duomenis:

a) vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, sumą;

b) panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių, per ataskaitinį laikotarpį pripažintų ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ ir ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, sumą.

▼M39

130 Atskiro turto (įskaitant prestižą) arba pinigus kuriančio vieneto pripažinto vertės sumažėjimo nuostolių arba jų panaikinimo per ataskaitinį laikotarpį atveju ūkio subjektas turi atskleisti:

▼B

a) įvykius ir aplinkybes, dėl kurių šie vertės sumažėjimo nuostoliai buvo pripažinti arba panaikinti;

b) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą;

c) kiekvienam atskiram turtui:

i) to turto pobūdį ir;

ii) jeigu ūkio subjektas segmento informaciją teikia vadovaudamasi 8-uoju TFAS – ataskaitose pateiktiną segmentą, kuriam priklauso turtas;

d) pinigus kuriančio vieneto:

i) aprašymą (pvz., ar tai yra gaminių linija, gamykla, verslo padalinys, geografinė vietovė, ataskaitose pateiktinas segmentas pagal 8-ąjį TFAS);

ii) pripažintų ar panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal turto kategoriją ir, jeigu segmento informaciją ūkio subjektas teikia pagal 8-ąjį TFAS – pagal ataskaitose pateiktinus segmentus; ir

▼B

iii) jei po ankstesnio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės įvertinimo (jeigu toks buvo atliktas) pasikeitė pinigus kuriantį vienetą sudarantis turto junginys, ūkio subjektas apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių šis būdas, kuriuo nustatomas pinigus kuriantis vienetas, pasikeitė;

▼M39

e) turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamąją vertę ir tai, ar turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamoji vertė yra jo tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas, ar jo naudojimo vertė;

f) jeigu atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas, ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

i) tikrosios vertės hierarchijos lygį (žr. 13-ąjį TFAS), kuriam iš esmės priskiriama visa nustatyta turto (pinigus kuriančio vieneto) tikroji vertė (neatsižvelgiant į tai, ar galima stebėti „perleidimo išlaidas“);

ii) nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, vertinimo metodikos (-ų), taikomos (-ų) nustatant tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, aprašymą. Jei vertinimo metodika pasikeitė, ūkio subjektas turi atskleisti tokį pasikeitimą ir jo priežastį (-is); ir

iii) nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, kiekvieną esminę prielaidą, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas nustatymą. Esminės prielaidos yra tos, kurios turto (pinigus kuriančio vieneto) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką. Ūkio subjektas taip pat turi atskleisti diskonto normą (-as), naudojamą (-as) atliekant dabartinį vertinimą ir ankstesnį vertinimą, jei tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas nustatoma naudojant dabartinės vertės metodiką.

▼B

g) jeigu atsiperkamoji vertė yra naudojimo vertė – diskonto normą (-as), taikytą (-as) atliekant dabartinį ir ankstesnį (jei toks buvo atliktas) naudojimo vertės įvertinimą.

▼M39

Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami atsiperkamųjų verčių skaičiavimui

▼B

131 Apie bendrus vertės sumažėjimo nuostolius ir bendrus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimus, pripažintus per tą ataskaitinį laikotarpį, apie kurį nepateikta jokia 130 straipsnyje reikalaujama informacija, ūkio subjektas turi pateikti:

a) vertės sumažėjimo nuostolių ir vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų paveiktas pagrindines turto klases;

▼B

b) pagrindinius įvykius ir aplinkybes, lėmusius šių vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimus arba panaikinimus.

132 Ūkio subjektas skatinamas nurodyti prielaidas, kuriomis buvo remiamasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) atsiperkamąsias vertes per ataskaitinį laikotarpį. Tačiau 134 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų informaciją apie vertinimus, naudotus pinigus kuriančio vieneto atsiperkamajai vertei apskaičiuoti, kai į šio vieneto balansinę vertę yra įtrauktas prestižas arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas.

133 Jeigu, remiantis 84 straipsniu, verslo jungimo metu per ataskaitinį laikotarpį visa įgyto prestižo suma ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nebuvo priskirta pinigus kuriančiam vienetui (ar vienetų grupei), nepriskirto prestižo suma turi būti atskleista kartu su priežastimis, dėl kurių ši suma lieka nepriskirta.

Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami atsiperkamųjų verčių skaičiavimui

▼M39

134 **Ūkio subjektas apie kiekvieną pinigus kuriantį vienetą (vienetų grupę), kuriam (kuriems) priskirta prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė, palyginti su ūkio subjekto bendra prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansine verte, yra reikšminga, turi atskleisti tokią a–f punktuose reikalaujamą informaciją:**

▼B

a) vienetui (vienetų grupei) priskirtą prestižo balansinę vertę;

b) vienetui (vienetų grupei) priskirtą neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę;

▼M39

c) vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės nustatymo pagrindą (t. y. ar tai naudojimo vertė, ar tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas);

▼M33

d) **jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra pagrįsta naudojimo verte, tuomet:**

i) **kiekvieną esminę prielaidą, kuria vadovybė grindė savo pinigų srautų prognozes laikotarpiui, kurį apima naujausios finansinės sąmatos (prognozės). Esminės yra tos prielaidos, kurios vieneto (vienetų grupės) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką;**

▼B

ii) vadovybės metodikos, naudotos kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es) nustatyti, apibūdinimą; tai, ar ši (-os) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tai tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jei ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių;

▼B

iii) laikotarpį, kuriuo vadovybė suplanavo savo patvirtintomis finansinėmis sąmatomis (prognozėmis) paremtus pinigų srautus; ir, kai pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atžvilgiu naudojamas ilgesnis nei penkerių metų laikotarpis – paaiškinimą, kodėl ilgesnio laikotarpio naudojimas yra pateisinamas;

iv) pinigų srautų planų ekstrapoliavimui už naujausių finansinių sąmatų (prognozių) apimamo laikotarpio ribų naudojamą augimo normą, taip pat paaiškinimą, kodėl naudojama augimo norma, viršijanti vidutinę atitinkamų produktų, pramonės šakų, šalių arba šalies, kurioje (-se) ūkio subjektas veikia, arba rinkos, kuriai vienetas (vienetų grupė) yra skirtas (-a) ilgalaikę augimo normą;

v) pinigų srautų planavimui taikomą (-as) diskonto normą (-as);

▼M33

e) **jeigu vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė yra pagrįsta tikrąja verte atėmus perleidimo išlaidas – vertinimo metodiką arba metodikas, pagal kurias nustatyta tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas. Ūkio subjektas neprivalo atskleisti 13-ajame TFAS reikalaujamos informacijos. Jeigu tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas nėra nustatoma naudojant tokio paties vieneto (ar vienetų grupės) kotiruojamą kainą, ūkio subjektas turi atskleisti ir šią informaciją:**

i) **kiekvieną esminę prielaidą, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus perleidimo išlaidas nustatymą. Esminės yra tos prielaidos, kurios vieneto (vienetų grupės) atsiperkamajai vertei daro reikšmingą įtaką;**

▼M8

ii) vadovybės metodikos, naudotos nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą vertę (arba vertes), apibūdinimą, tai, ar šios vertės atspindi ankstesnę patirtį arba (jei tinka) atitinka išorės informacijos šaltinius, o jei ne – kaip ir kodėl šios vertės skiriasi nuo ankstesnės patirties ar išorinių informacijos šaltinių.

▼M33

iiA) tikrosios vertės hierarchijos lygį (žr. 13-ąjį TFAS), kuriam iš esmės priskiriama visa nustatyta tikroji vertė (neatsižvelgiant į galimybę stebėti „perleidimo išlaidas“);

iiB) jei pakeista vertinimo metodika – tą pakeitimą ir jo priežastis.

Jei tikroji vertė atėmus perleidimo išlaidas nustatoma naudojant diskontuotus planuojamus pinigų srautus, ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją:

iii) **laikotarpį, kuriuo vadovybė suplanavo pinigų srautus;**

iv) **planuojamiems pinigų srautams ekstrapoliuoti naudojamą augimo normą;**

v) **planuojamiems pinigų srautams taikomą diskonto normą arba normas.**

▼B

f) jeigu pagrįstai įmanomas esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės nustatymą, pasikeitimas galėtų nulemti, kad vieneto (vienetų grupės) balansinė vertė viršytų jo atsiperkamąją vertę, tuomet:

i) sumą, kuria vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė viršija jo balansinę vertę;

▼B

ii) tai esminei prielaidai priskirtąją vertę;

iii) dydį, kuriuo tokiai esminei prielaidai priskirta vertė turi pasikeisti po to, kai įtraukiami visi svarbūs kitų kintamųjų, naudotų atsiperkamajai vertei nustatyti, pokyčio rezultatai, kad vieneto (vienetų grupės) atsiperkamoji vertė būtų lygi jo balansinei vertei.

135 Jeigu visa prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė arba jos dalis yra paskirstyta daugeliui pinigus kuriančių vienetų (vienetų grupių), o šiuo būdu atskiram vienetui (vienetų grupei) paskirstyta suma nėra reikšminga lyginant ją su ūkio subjekto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte, šis faktas turi būti atskleidžiamas kartu su tokiems vienetams (vienetų grupėms) paskirstyto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte. Be to, jei bet kurių iš šių vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios vertės grindžiamos ta (-omis) pačia (-omis) esmine (-ėmis) prielaida (-omis), o šiems vienetams paskirstyto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendroji balansinė vertė yra reikšminga lyginant ją su ūkio subjekto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendra balansine verte, ūkio subjektas šį faktą turi atskleisti drauge su:

a) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto prestižo bendrąja balansine verte;

b) tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendrąja balansine verte;

c) esminės (-ių) prielaidos (-ų) apibūdinimu;

d) vadovybės tikslo, kuriuo siekiama nustatyti kiekvienai esminei prielaidai priskirtą (-as) vertę (-es,) aprašymu; tai, ar ši (-ios) vertė (-ės) atspindi ankstesnę patirtį ar (jei tai tinkama) atitinka išorės informacijos šaltinius; o jeigu ne – kaip ir kodėl ši (-os) vertė (-s) skiriasi nuo ankstesnės patirties arba išorės informacijos šaltinių;

e) jeigu pagrįstai įmanomas esminės (-ių) prielaidos (-ų) pokytis nulemtų tai, kad vienetų (vienetų grupių) bendroji atsiperkamoji vertė viršytų jų bendrąją balansinę vertę, tuomet:

i) suma, kuria tų vienetų (vienetų grupių) bendrosios atsiperkamosios vertės viršija jų bendrąsias balansines vertes;

ii) esminei (-ėms) prielaidai (-oms) priskirtomis vertėmis;

iii) dydžiu, kuriuo esminei prielaidai priskirta (-os) vertė (-ės) turėtų pasikeisti po to, kai įtraukiami visi svarbūs kitų kintamųjų, naudotų atsiperkamajai vertei nustatyti, pokyčio rezultatai, kad vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios vertės būtų lygios jų balansinėms vertėms.

▼B

136 Ankstesnį ataskaitinį laikotarpį atliktas pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios vertės paskutinis detalus skaičiavimas, remiantis 24 arba 99 straipsniu gali būti perkeliamas ir naudojamas atliekant to vieneto (vienetų grupės) galimo vertės sumažėjimo patikrinimą dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu, jeigu tenkinami atitinkami kriterijai. Tokiu atveju informacija apie tą vienetą (vienetų grupę), kuri atskleidžiama kartu su pagal 134 ir 135 straipsnius reikalaujama informacija, siejama su perkeliamais atsiperkamosios vertės skaičiavimais.

137 Iliustruojančiame 9 pavyzdyje parodytas 134 ir 135 straipsniuose reikalaujamas atskleidimas.

▼M39

Pereinamojosios laikotarpio nuostatos ir įsigaliojimo data

▼M12

_____

139 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

▼B

a) apskaitoje registruodamas prestižą ir nematerialųjį turtą, įgytą jungiant verslą, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė; ir

b) perspektyviai visam kitam turtui nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.

140 Ūkio subjektai, kuriems taikomas 139 straipsnis, skatinami pritaikyti šio standarto reikalavimus dar iki 139 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-iąjį TFAS bei 38-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.).

▼M5

140A 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 61, 120, 126 ir 129 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M12

140B 3-uoju TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytu 2008 m.) pataisyti 65, 81, 85 ir 139 straipsniai; panaikinti 91–95 ir 138 straipsniai, įtrauktas C priedas. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M8

140C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 134 straipsnio e punktas. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M7

140D 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*“ ir 27-ojo TAS pataisas „*Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*“, standartas papildytas 12 straipsnio h punktu. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas susijusias 27-ojo TAS 4 ir 38A straipsnių pataisas taiko ankstesniems ataskaitiniams laikotarpiams, kartu jis turi taikyti ir 12 straipsnio h punkto pataisą.

▼M22

140E 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 80 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas šią pataisą taiko perspektyviai 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

140H 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS pataisytas 4 straipsnis, antraštė prieš 12 straipsnio h punktą ir 12 straipsnio h punktas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

140I 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 ir 134 straipsniai, išbraukti 25–27 straipsniai ir įterpti 25A ir 53A straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M39

140J 2013 m. gegužės mėn. pataisyti 130 ir 134 straipsniai ir antraštė virš 138 straipsnio. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti retrospektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Tų pataisų ūkio subjektas netaiko ataskaitiniais laikotarpiais (įskaitant lyginamuosius laikotarpius), kuriais jis netaiko 13-ojo TFAS.

▼M52

140L 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M53

140M 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 2, 4 ir 5 straipsniai ir išbraukti 140F, 140G ir 140K straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

36-ojo TAS (paskelbto 1998 m.) panaikinimas

141 Šiuo standartu pakeičiamas 36-asis TAS *„Turto vertės sumažėjimas“* (paskelbtas 1998 m.).

Priedas

DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ PRITAIKYMAS NAUDOJIMO VERTEI NUSTATYTI

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame pateikiami nurodymai dėl dabartinės vertės metodikų pritaikymo naudojimo vertei nustatyti. Nors nuorodose naudojama sąvoka „turtas“, ji taip taikoma ir turto straipsnių, sudarančių pinigus kuriantį vienetą, grupei.

▼B

Dabartinės vertės nustatymo sudėtinės dalys

A1. Ekonominius skirtumus tarp turto straipsnių parodo visi šie elementai kartu:

a) būsimųjų pinigų srautų, o sudėtingesniais atvejais – būsimųjų pinigų srautų serijų, kuriuos ūkio subjektas tikisi sukurti naudodamas šį turtą, numatymas;

b) tų būsimųjų pinigų srautų sumų ar gavimo laiko galimų svyravimų tikimybės;

c) pinigų laiko vertė, kurią parodo su rizika nesusieta dabartinė rinkos palūkanų norma;

d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo; ir

e) kiti, kartais neidentifikuojami, veiksniai (pvz., nelikvidumas), kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti dėl naudodamas turtą, įkainojimą.

A2. Šiame priede sugretinami du dabartinės vertės galimo skaičiavimo požiūriai, kurių kiekvienas, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti naudojamas turto naudojimo vertei nustatyti. Remiantis tradiciniu požiūriu, koregavimai pagal A1 straipsnyje aprašytus b–e veiksnius yra tvirtai susieti su diskonto norma. Remiantis tikėtinų pinigų srautų požiūriu, dėl b, d ir e punktuose nurodytų veiksnių atliekami koregavimai ir gaunami dėl rizikos koreguoti tikėtini pinigų srautai. Kad ir kurį požiūrį ūkio subjektas pritaikytų siekdamas atspindėti lūkesčius dėl būsimų pinigų srautų sumų arba gavimo laiko galimo svyravimo, rezultatas turėtų būti toks, kad atspindėtų būsimųjų pinigų srautų tikėtiną dabartinę vertę, t. y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį.

Bendrieji principai

A3. Būsimų pinigų srautų nustatymui naudojami metodai ir palūkanų normos kiekvienoje situacijoje kinta priklausomai nuo tiriamąjį turtą sąlygojančių aplinkybių. Tačiau, vertinant turtą, bet kokių dabartinės vertės metodų taikymą lemia tokie bendrieji principai:

a) palūkanų normos, naudojamos pinigų srautams diskontuoti, turėtų atspindėti prielaidas, atitinkamai suderintas su būsimųjų pinigų srautų vertinimo prielaidomis. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įvertinamas du kartus arba į jį apskritai nebūtų atsižvelgta. Pavyzdžiui, 12 % diskonto norma gali būti taikoma gautinos paskolos sutartiniams pinigų srautams. Ta norma atspindi paskolų su tam tikromis charakteristikomis galimų būsimų neapmokėjimų tikimybę. Ta pati 12 % norma neturėtų būti naudojama diskontuojant tikėtinus pinigų srautus, nes tokie pinigų srautai jau atspindi prielaidas dėl būsimų neapmokėjimų;

b) numatomi pinigų srautai ir diskonto normos turėtų būti nešališki ir nepriklausyti nuo faktorių, nesusijusių su tiriamu turtu. Pavyzdžiui, grynieji pinigų srautai, sąmoningai numatyti taip, kad padidintų būsimą turto pelningumo galimybę, suteikia vertinimui tendencingumo;

▼B

c) numatomi pinigų srautai arba diskonto normos turėtų atspindėti galimų rezultatų svyravimo ribas, o ne vieną labiausiai tikėtiną didžiausią ar mažiausią įmanomą sumą.

Tradicinis arba tikėtinų pinigų srautų požiūris dėl dabartinės vertės

Tradicinis požiūris

A4. Dabartinei vertei pritaikyti apskaitoje tradiciškai naudojamas vienintelis numatomų pinigų srautų komplektas ir tik viena diskonto norma, dažnai apibūdinama kaip riziką atitinkanti norma. Dėl to tradicinio požiūrio šalininkai mano, kad vienintelė parinkta diskonto norma gali apimti visus lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų ir atitinkamą papildomą riziką. Todėl tradicinis požiūris daugiausia dėmesio skiria diskonto normos parinkimui.

A5. Kai kuriomis aplinkybėmis, pvz., kai palyginamas turtas gali būti stebimas rinkoje, taikyti tradicinį požiūrį yra santykinai lengva. Turint turtą su sutartiniais pinigų srautais, požiūris atitinka tam tikrą būdą, kuriuo rinkos dalyviai apibūdina turtą kaip 12 procentų obligaciją.

A6. Tačiau tradicinis požiūris negali deramai išspręsti kai kurių sudėtingų vertinimo problemų, pvz., nefinansinio turto vertinimo, kai nėra šio turto vieneto ar palyginamo vieneto rinkos. Riziką atitinkančios normos tinkama paieška reikalauja mažiausiai dviejų vienetų analizės – turto, egzistuojančio rinkoje ir turinčio stebimą palūkanų normą, ir vertinamo turto. Vertinamiems pinigų srautams tinkama diskonto norma turi būti išvedama iš to kito turto stebimos palūkanų normos. Kad tą būtų galima padaryti, stebimo turto pinigų srautų savybės turi būti panašios į vertinamo turto pinigų srautų savybes. Taigi vertintojas turi atlikti šiuos veiksmus:

a) išskirti pinigų srautų, kurie bus diskontuojami, komplektą;

b) identifikuoti rinkoje kitą turtą, kuris turėtų panašias pinigų srautų ypatybes;

c) palyginti šių dviejų turto vienetų pinigų srautų komplektus, kad būtų galima įsitikinti jų panašumu (pavyzdžiui, tai, ar abu šie pinigų srautai yra sutartiniai, o gal vienas iš jų yra sutartinis, o kitas – nustatomas pinigų srautas?);

d) įvertinti, ar vienas turto vienetas turi elementą, kurio neturi kitas vienetas (pavyzdžiui, gal vienas iš jų mažiau likvidus už kitą?); ir

e) įvertinti, ar abu pinigų srautų komplektai panašiai „elgtųsi“ (t. y. įvairuotų), keičiantis ekonominėms sąlygoms.

Tikėtinų pinigų srautų požiūris

A7. Kai kuriose situacijose tikėtinų pinigų srautų požiūris yra efektyvesnė vertinimo priemonė už tradicinį požiūrį. Atliekant vertinimą pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį pasitelkiami visi įmanomi lūkesčiai dėl galimų pinigų srautų, užuot naudojus vieną labiausiai tikėtiną pinigų srautą. Pavyzdžiui, pinigų srautas gali būti 100 PV, 200 PV arba 300 PV su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Tikėtinas pinigų srautas yra 220 PV. Tikėtinų pinigų srautų požiūris skiriasi nuo tradicinio tuo, kad dėmesys sutelkiamas ties tiriamųjų pinigų srautų tiesiogine analize, o vertinimo metu labiau išryškinamos tikslesnės prielaidos.

▼B

A8. Tikėtinų pinigų srautų požiūris leidžia panaudoti dabartinės vertės metodus ir tada, kai pinigų srautų išdėstymas laiko atžvilgiu nėra aiškus. Pavyzdžiui, 1 000 PV pinigų srautas gali būti gaunamas per vienerius, dvejus arba trejus metus su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Pavyzdys apačioje parodo tikėtinosios dabartinės vertės skaičiavimą tokioje situacijoje.

1 000 PV po 1 m. su 5 % dabartinė vertė	952,38 PV	
Tikimybė	10,00 %	95,24 PV
1 000 PV po 2 m. su 5,25 % dabartinė vertė	902,73 PV	
Tikimybė	60,00 %	541,64 PV
1 000 PV po 3 m. su 5,50 % dabartinė vertė	851,61 PV	
Tikimybė	30,00 %	255,48 PV
Tikėtina dabartinė vertė		892,36 PV

A9. Tikėtina 892,36 PV dabartinė vertė skiriasi nuo tradicinio geriausio įvertinimo, lygaus 902,73 PV (su 60 % tikimybe). Tradicinis dabartinės vertės skaičiavimas, pritaikomas šiam pavyzdžiui, pareikalautų nustatyti, kurį iš galimų pinigų srautų išsidėstymų laike reikia panaudoti ir atitinkamai kuris neatspindėtų kitų išsidėstymo laike tikimybių. Taip yra todėl, kad, skaičiuojant dabartinę vertę pagal tradicinį požiūrį, diskonto norma negali atspindėti pinigų srautų išsidėstymo laike neapibrėžtumo.

A10. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio esminis elementas yra tikimybių panaudojimas. Kyla abejonių, ar tikimybių panaudojimas labai subjektyviems įvertinimams suteikia daugiau tikslumo, nei iš tikrųjų yra. Tačiau teisingas tradicinio požiūrio pritaikymas (apibūdintas A6 straipsnyje) reikalauja tokių pačių įvertinimų ir subjektyvumo, bet neatskleidžia tokio apskaičiavimų aiškumo, koks gaunamas pagal tikėtinų pinigų srautų požiūrį.

A11. Daug vertinimo būdų, praktikuojamų šiuo metu, neformaliai jau apima tikėtinų pinigų srautų būdą. Be to, apskaitos specialistai dažnai susiduria su būtinybe įvertinti turtą turint labai ribotą informaciją apie galimų pinigų srautų tikimybes. Pavyzdžiui, apskaitos specialistas gali atsidurti tokioje situacijoje:

a) apskaičiuota suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, tačiau nė viena iš šio spektro sumų nėra labiau tikėtina už kitą. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 150 PV ((50 + 250)/2);

b) apskaičiuota suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, o labiausiai tikėtina suma yra 100 PV. Tačiau kiekvienos sumos tikimybė yra nežinoma. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 133,33 PV ((50 + 100 + 250)/3);

c) apskaičiuota suma bus 50 PV (10 % tikimybė), 250 PV (30 % tikimybė) arba 100 PV (60 % tikimybė). Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 140 PV ((50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)).

Kiekvienu atveju numatomas tikėtinas pinigų srautas veikiausiai pateiks geresnį naudojimo vertės apskaičiavimą už minimalią labiausiai tikėtiną ar maksimalią sumą, vertinamą atskirai.

▼B

A12. Tikėtinų pinigų srautų požiūrio taikymą varžo išlaidų ir naudos apribojimai. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali gauti išsamius duomenis ir sudaryti daug pinigų srautų scenarijų. Tačiau kitais atvejais ūkio subjektas gali tik bendrais bruožais apibūdinti pinigų srautų kintamumą, nepatirdamas žymių išlaidų. Ūkio subjektui tenka išlaikyti pusiausvyrą tarp papildomos informacijos gavimo išlaidų ir papildomo patikimumo, kurį gautoji informacija suteiktų vertinimui.

A13. Kai kas teigia, kad tikėtinų pinigų srautų požiūris yra netinkamas atskiro straipsnio arba straipsnio su ribotu galimų rezultatų skaičiumi vertinimui. Siūlomas turto su dviem galimais rezultatais pavyzdys: yra 90 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 10 PV, ir 10 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 1 000 PV. Pastebima, kad tikėtinas pinigų srautas šiame pavyzdyje yra 109 PV, ir kritikuojama, kad toks rezultatas neatspindi nė vienos iš sumų, kurios gali būti sumokėtos.

A14. Tokie tvirtinimai kaip ką tik pateiktasis žymi esminį vertinimo tikslo neatitikimą. Jeigu tikslas yra būsimų išlaidų sukaupimas, tikėtini pinigų srautai gali ir nepateikti akivaizdžiai tikslios tikėtinos sumos. Tačiau šis standartas skiriamas turto atsiperkamosios vertės įvertinimui. Šiame pavyzdyje esančio turto atsiperkamoji vertė neturėtų būti lygi 10 PV, net jei tai yra labiausiai tikėtinas pinigų srautas. Taip yra todėl, kad apskaičiuoti 10 PV vertinant turtą neįtraukia pinigų srauto neapibrėžtumo. Vietoje to neapibrėžtas pinigų srautas pateikiamas taip, lyg būtų visiškai tikėtinas. Nė vienas racionaliai mąstantis ūkio subjektas neparduotų turto su šiomis ypatybėmis už 10 PV.

Diskonto norma

A15. Kad ir kurį požiūrį ūkio subjektas pritaikytų nustatydamas turto naudojimo vertę, palūkanų normos, naudojamos pinigų srautų diskontavimui, neturėtų atspindėti rizikos, kuria numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

A16. Kai iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. Tuo siekiama kuo tiksliau įvertinti rinkos:

a) pinigų laiko vertę ataskaitiniais laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos; ir

b) A1 straipsnyje apibūdintus b, d ir e veiksnius tiek, kiek dėl šių veiksnių nebuvo pakoreguoti numatomi pinigų srautai.

A17. Kaip į tokio įvertinimo pradžios tašką, ūkio subjektas taip pat galėtų atsižvelgti į šias normas:

a) ūkio subjekto kapitalo vertės svertinį vidurkį, nustatytą taikant tokį metodą kaip kapitalo įkainojimo modelis;

b) šio ūkio subjekto papildomą skolinimosi palūkanų normą; ir

c) kitas rinkos skolinimosi palūkanų normas.

▼B

A18. Tačiau šios normos turi būti pakoreguotos, kad:

a) atspindėtų būdą, kuriuo rinkoje būtų vertinama specifinė rizika, susijusi su tiriamojo turto numatomais pinigų srautais; ir

b) pašalinti riziką, nesusijusią su numatomais šio turto pinigų srautais, arba riziką, dėl kurios numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti.

Derėtų atsižvelgti į tokias rizikos rūšis: šalies riziką, valiutos riziką ir kainos riziką.

A19. Diskonto norma yra nepriklausoma nuo ūkio subjekto kapitalo struktūros ir nuo to, kaip šis ūkio subjektas finansavo turto pirkimą, nes nuo turto pirkimo finansavimo nepriklauso būsimieji pinigų srautai, kurių iš to turto tikimasi.

A20. 55 straipsnyje reikalaujama, kad būtų naudojama diskonto norma prieš apmokestinimą. Todėl, jeigu diskonto normai apskaičiuoti naudojamas pagrindas yra jau po apmokestinimo, šis pagrindas koreguojamas taip, kad atspindėtų iki apmokestinimo buvusią normą.

A21. Ūkio subjektas paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei nustatyti. Tačiau jis taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jeigu naudojimo vertė labai priklauso nuo įvairių ataskaitinių laikotarpių rizikos skirtumų arba nustatytų palūkanų normų struktūros.

▼M12

C priedas

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

Pinigus kuriančių vienetų su prestižu ir nekontroliuojamomis dalimis vertės sumažėjimo tikrinimas

C1. Pagal 3-ąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.) įsigyjantis ūkio subjektas įvertina ir pripažįsta prestižą įsigijimo datą kaip a perviršį b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal 3-ąjį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės;

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, nustatyta pagal 3-ąjį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais, tikroji įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertė įsigijimo datą;

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal 3-ąjį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

Prestižo paskirstymas

C2. Šio standarto 80 straipsnyje reikalaujama, kad verslo jungimo metu įgytas prestižas būtų paskirstytas kiekvienam iš įsigyjančio ūkio subjekto pinigus kuriančių vienetų arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, kurios, tikimasi, gaus naudos iš jungimo sinergijos, nepriklausomai nuo to, ar kitas įsigyjamo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskirti tiems vienetams arba vienetų grupėms. Įmanoma, kad kai kurie sinergijos efektai, atsirandantys dėl verslo jungimo, bus paskirstyti pinigus kuriančiam vienetui, kuriam nekontroliuojama dalis nepriskiriama.

▼**M12**

Vertės sumažėjimo tikrinimas

C3. Vertės sumažėjimo tikrinimas apima pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės palyginimą su pinigus kuriančio vieneto balansine verte.

C4. Jeigu ūkio subjektas įvertina nekontroliuojamas dalis kaip savo proporcingą dalį grynajame identifikuojamame dukterinės įmonės turte įsigijimo datą, o ne tikrąja verte, nekontroliuojamoms dalims priskirtinas prestižas yra įtraukiamas į susijusio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją vertę, bet nepripažįstamas patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Todėl ūkio subjektas turi susumuoti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, kad įtrauktų nekontroliuojamai daliai priskirtiną prestižą. Tada ši pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja verte siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

Vertės sumažėjimo nuostolių paskirstymas

C5. 104 straipsnyje reikalaujama, kad visi nustatyto vertės sumažėjimo nuostoliai pirmiausia būtų paskirstyti siekiant sumažinti vienetui paskirto prestižo balansinę vertę, tada – kitam vieneto turtui proporcingai kiekvieno vieneto turto balansinei vertei.

C6. Jeigu dukterinė įmonė arba dukterinės įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra pinigus kuriantis vienetas, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiai ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

C7. Jeigu dukterinė įmonė arba dukterinės įmonės dalis su nekontroliuojama dalimi yra didesnio pinigus kuriančio vieneto dalis, prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi pinigus kuriančio vieneto, kuris turi nekontroliuojamą dalį, dalims ir dalims, kurios neturi. Vertės sumažėjimo nuostoliai turėtų būti paskirstyti pinigus kuriančio vieneto dalims, remiantis:

a) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su prestižu pinigus kuriančiame vienete, – santykinėmis balansinėmis prestižo dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą; ir

b) tiek, kiek vertės sumažėjimas yra susijęs su identifikuojamu turtu pinigus kuriančiame vienete, – santykinėmis balansinėmis grynojo identifikuojamo turto dalių vertėmis prieš vertės sumažėjimą. Kiekvienas toks vertės sumažėjimas yra proporcingai paskirstomas kiekvieno vieneto dalių turtui, remiantis kiekvieno dalies turto balansine verte.

Tose dalyse, kuriose nėra nekontroliuojamos dalies, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi patronuojančiai ir nekontroliuojamai daliai tuo pačiu pagrindu, kaip paskirstomas pelnas arba nuostoliai.

C8. Jei vertės sumažėjimo nuostoliai, priskirtini nekontroliuojamai daliai, yra susiję su prestižu, kuris nėra pripažintas patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinės ataskaitose (žr. C4 straipsnį), tas vertės sumažėjimas nėra pripažįstamas kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai. Tokiais atvejais tik vertės sumažėjimo nuostoliai, susiję su prestižu, kuris paskirstytas patronuojančiai įmonei, yra pripažįstami kaip prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai.

C9. 7 pavyzdyje vaizduojamas nevisiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.

▼B

37-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui būtų taikomi tinkami pripažinimo kriterijai ir vertinimo pagrindas, kad finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateikiama informacija būtų pakankama ir vartotojai galėtų suprasti jos pobūdį, laiką ir apimtį.

TAIKYMAS

1 Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, apskaitydami atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:

a) atsirandančius dėl vykdomų sutarčių, jeigu sutartis nėra nuostolinga; ir

b) (panaikintas);

c) tuos, kuriems taikomas kitas standartas.

▼M53

2 Šis standartas netaikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), patenkančioms į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį.

▼B

3 Vykdomos sutartys – sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo prievolės arba abi šalys iš dalies jas įvykdė vienodu lygiu. Vykdomoms sutartims šis standartas netaikomas, nebent jos yra nuostolingos.

4 (Panaikinta)

▼M54

5 Kai kitame standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto tipai, ūkio subjektas taiko ne šį, o tą kitą standartą. Pavyzdžiui, tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami standartuose, skirtuose:

▼M52

a) [išbraukta]

▼B

b) pelno mokesčiams (žr. 12-ąjį TAS *„Pelno mokesčiai“*);

▼M54

c) nuomai (žr. 16-ąjį TFAS „Nuoma“). Tačiau šis standartas taikomas bet kokiai nuomai, kuri tampa nuostolinga iki nuomos pradžios datos, kaip apibrėžta 16-ajame TFAS. Šis standartas taip pat taikomas pagal 16-ojo TFAS 6 straipsnį apskaitomoms trumpalaikei nuomai ir nuomai, kurios nuomojamo turto vertė yra maža, kurios tapo nuostolingos;

▼M43

d) išmokoms darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“);

▼M52

e) draudimo sutartims (žr. 4-ąjį TFAS „Draudimo sutartys“). Tačiau šis standartas taikomas draudiko atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, kitam negu atsirandantis dėl sutartinių prievolių ir teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS;

f) įsigyjančio ūkio subjekto neapibrėžtajam atlygiui verslo jungimo metu (žr. 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“) ir

▼M52

g) pajamoms pagal sutartis su klientais (žr. 15-ąjį TFAS„Pajamos pagal sutartis su klientais“). Tačiau, kadangi 15-ajame TFAS nėra jokių konkrečių reikalavimų, kaip traktuoti sutartis su klientais, kurios yra arba tapo nuostolingos, tokiais atvejais taikomas šis standartas.

———————

▼B

7 Šis standartas apibūdina atidėjinius kaip neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimus. Kai kuriose šalyse sąvoka „atidėjinys“ vartojama ir siejama su tokiais straipsniais kaip nusidėvėjimas, turto vertės sumažėjimas ir abejotinos skolos, tačiau jie patikslina turto balansinę vertę ir nenagrinėjami šiame standarte.

8 Kiti standartai tiksliai apibrėžia, kurias išlaidas apskaitoje registruoti kaip turtą, o kurias – kaip sąnaudas. Tokie klausimai nenagrinėjami šiame standarte. Taigi šis standartas nei draudžia, nei reikalauja kapitalizuoti išlaidas, pripažįstamas atlikus atidėjinį.

9 Šis standartas taikomas atidėjiniams restruktūrizavimui (įskaitant nutrauktą veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutrauktos veiklos apibrėžimą, gali būti reikalaujama papildomo atskleidimo pagal 5-ąjį TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“*.

APIBRĖŽIMAI

10 Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Atidėjinys – neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimas.

Įsipareigojimas – dabartinė ūkio subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami ūkio subjekto turimi ištekliai, teikiantys ekonominę naudą.

Įpareigojantis įvykis – teisinę arba konstruktyvią prievolę sukuriantis įvykis, dėl kurio ūkio subjektas neturi jokio kito pasirinkimo, kaip tik įvykdyti šią prievolę.

Teisinė prievolė – prievolė, atsirandanti dėl:

a) sutarties (apibrėžtų ar numanomų sąlygų);

b) įstatymų reikalavimų; arba

c) kitų teisinių veiksmų.

Konstruktyvi prievolė – prievolė, atsirandanti dėl ūkio subjekto veiksmų, kai:

a) pagal praeities patirtį nustatytą modelį, paskelbtą tvarką ar pakankamai specifinius teiginius, ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis prisiima tam tikrą atsakomybę; ir

b) ją prisiėmęs ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis įvykdys tą atsakomybę.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas:

a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba

▼B

b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, nes:

i) nėra tikėtina, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba

ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

Neapibrėžtasis turtas – dėl praeities įvykių galintis atsirasti turtas, kurio buvimas bus patvirtintas tiktai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių.

Nuostolinga sutartis – sutartis, pagal kurią neišvengiamos prievolių vykdymo išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą.

Restruktūrizavimas – vadovybės suplanuota, kontroliuojama programa ir reikšmingi pakeitimai, atliekami:

a) keičiant ūkio subjekto verslo apimtį; arba

b) keičiant verslo pobūdį.

Atidėjiniai ir kiti įsipareigojimai

11 Atidėjiniai gali būti išskirti iš kitų įsipareigojimų, tokių kaip prekybos skolos arba sukauptos sumos, kadangi nėra aišku, kokios būsimųjų išlaidų sumos ir kiek laiko prireiks tiems įsipareigojimams įvykdyti. Palyginkite:

a) prekybos skolos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias buvo išrašytos sąskaitos ar buvo tiesiogiai susitarta su tiekėju; ir

b) sukauptos sumos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias dar nebuvo sumokėta, kurių sąskaitos nebuvo išrašytos ir nebuvo tiesiogiai susitarta su tiekėju, įskaitant darbuotojams priklausančias sumas (pavyzdžiui, sumos, susijusios su sukauptais atostogų mokėjimais). Nors kartais būtina įvertinti sukauptų sumų kiekį ar laiką, netikrumas paprastai yra daug mažesnis nei atidėjinių atveju.

Sukauptos sumos dažnai registruojamos kaip prekybos ir kitokių skolų dalis, o atidėjiniai registruojami atskirai.

Atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų ryšys

12 Apskritai visi atidėjiniai yra neapibrėžti, kadangi neapibrėžtas jų laikas arba suma. Tačiau šiame standarte sąvoka „neapibrėžtasis“ vartojama įsipareigojimams ir turtui, kurie nepripažįstami, kadangi jų buvimas gali pasitvirtinti tik įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau neapibrėžtų būsimųjų įvykių, kurių ūkio subjektas negali visiškai kontroliuoti. Be to, sąvoka „neapibrėžtasis įsipareigojimas“ vartojama apibūdinti įsipareigojimams, kurie neatitinka pripažinimo kriterijų.

13 Šis standartas skiria:

a) atidėjinius, kurie pripažįstami įsipareigojimais (darant prielaidą, kad galima patikimai juos įvertinti), kadangi tai yra dabartinės prievolės ir tikėtina, kad reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, norint jas įvykdyti; ir

▼B

b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie nepripažįstami įsipareigojimais, kadangi jie yra arba:

i) galimos prievolės. Be to, turi būti patvirtinta, ar ūkio subjektas turi dabartinių prievolių, dėl kurių reikėtų ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų; arba

ii) dabartinės prievolės, kurios neatitinka šiame standarte nustatytų pripažinimo kriterijų (kadangi arba nesitikima, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų reikės prievolėms įvykdyti, arba negalima pakankamai patikimai įvertinti prievolių sumos).

PRIPAŽINIMAS

Atidėjiniai

14 Atidėjinys turi būti pripažįstamas, kai:

a) ūkio subjektas turi dabartinę prievolę (teisinę arba konstruktyvią) dėl praeities įvykio;

b) tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos bus reikalingos prievolei įvykdyti; ir

c) gali būti pakankamai tiksliai įvertinta prievolės suma.

Jei nepatenkinamos šios sąlygos, nepripažįstami jokie atidėjiniai.

Dabartinė prievolė

15 Kartais neaišku, ar apskritai yra dabartinė prievolė. Tokiais atvejais manoma, kad dėl praeities įvykio atsirado dabartinė prievolė, jei patikrinus visus įmanomus įrodymus labiau panašu, kad ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ši prievolė yra.

16 Beveik visada aišku, ar dėl praeities įvykio atsiranda dabartinė prievolė. Retkarčiais, pavyzdžiui, teismo byloje, gali būti svarstoma, ar tikrai buvo įvykiai ir ar dėl jų atsirado dabartinė prievolė. Tokiu atveju ūkio subjektas sprendžia, ar dabartinė prievolė yra ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, atsižvelgdamas į visus įmanomus įrodymus, įskaitant, pavyzdžiui, ekspertų nuomonę. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ įrodymą. Remdamasis šiais įrodymais:

a) ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį, kai labiau panašu, kad ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ dabartinė prievolė yra (jei patenkinami pripažinimo kriterijai); ir

b) ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kai labiau panašu, kad jokios dabartinės prievolės ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ nėra, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).

Praeities ūkinis įvykis

17 Praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinė prievolė, vadinamas įpareigojančiu įvykiu. Kad įvykis būtų įpareigojantis, būtina, kad ūkio subjektas neturėtų kito realaus pasirinkimo, kaip tik įvykdyti dėl to įvykio atsiradusią prievolę. Taip yra tik tokiu atveju, kai:

a) įvykdyti prievolę gali būti privaloma pagal įstatymą; arba

▼B

b) kai yra konstruktyvi prievolė ir kai įvykis (kuris gali būti ūkio subjekto veiksmas) pagrįstai įtikina kitas šalis, kad ūkio subjektas vykdys savo prievolę.

18 Finansinėse ataskaitose parodoma ūkio subjekto finansinė būklė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne numatoma jo būklė ateityje. Todėl jokie atidėjiniai nepripažįstami išlaidoms, kurios bus patiriamos veiklos plėtrai ateityje. Vieninteliai ūkio subjekto ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstami įsipareigojimai yra tie, kurie egzistuoja ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄.

19 Tik tos prievolės, kurios atsiranda dėl praeities įvykių ir kurios nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje (pvz., nuo būsimo jos verslo plėtojimo), pripažįstamos atidėjiniais. Tokių prievolių pavyzdys gali būti baudos arba aplinkos sutvarkymo išlaidos, jeigu jai buvo padaryta žala; ir vienu, ir kitu atveju įvykdant prievolę bus naudojami ekonominę naudą teikiantys ištekliai, nepaisant būsimų ūkio subjekto veiksmų. Panašiai ūkio subjektas pripažįsta tokią atidėjinio naftos gavybos įmonės arba atominės jėgainės uždarymo išlaidoms sumą, kurios pakaktų, kad tas ūkio subjektas įvykdytų prievolę atlygindamas padarytą žalą. Ir atvirkščiai, dėl komercinio spaudimo arba teisinių reikalavimų ūkio subjektas gali ketinti arba būti verčiamas patirti išlaidų, kad galėtų tęsti veiklą tam tikru būdu ateityje (pavyzdžiui, jis įrengia dūmų filtrus tam tikros rūšies fabrikuose). Kadangi savo veiksmais ūkio subjektas gali išvengti išlaidų ateityje, pavyzdžiui, pakeisdamas veiklos metodus, jis neturi dabartinės prievolės dėl būsimųjų išlaidų ir joks atidėjinys nepripažįstamas.

20 Prievolė visada yra susijusi su kita šalimi – ta, kuriai prievolė bus įvykdyta. Tačiau nebūtinai turi būti nustatyta tos šalies, kuriai prievolė bus įvykdyta, tapatybė, pavyzdžiui, prievolė gali būti įvykdyta visuomenei. Tai, kad prievolė visada yra pasižadėjimas kitai šaliai, reiškia, kad vadovybės ar valdybos sprendimas nesudaro konstruktyvios prievolės ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄, nebent prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ sprendimas yra perduotas suinteresuotoms šalims siekiant įtikinti, kad ūkio subjektas vykdys savo pareigas.

21 Ūkinis įvykis, dėl kurio konstruktyvi prievolė neatsiranda iš karto, gali sudaryti sąlygas jai atsirasti vėliau: dėl įstatymų pakeitimų ar dėl ūkio subjekto veiksmų (pavyzdžiui, pakankamai konkretus viešas pareiškimas). Pavyzdžiui, padarius aplinkai žalą, gali neatsirasti jokios prievolės tuos padarinius ištaisyti. Tačiau padarytoji žala tampa įpareigojančiu įvykiu, kai naujas įstatymas reikalauja ją atlyginti arba kai ūkio subjektas viešai prisiima atsakomybę atlyginti žalą tokiu būdu, dėl kurio atsiranda konstruktyvi prievolė.

22 Kai naujas įstatymas dar tebesvarstomas, prievolė atsiranda tik tada, kai įstatymas priimamas toks, koks buvo jo projektas. Šiame standarte tokia prievolė aiškinama kaip teisinė prievolė. Įstatymo priėmimo aplinkybių įvairovė neleidžia išskirti kurį nors vieną konkretų įvykį, kuris įrodytų, kad įstatymas bus tikrai priimtas. Daugeliu atveju negali būti visiškai tikras, kad įstatymas bus priimtas.

▼B

Galimos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos

23 Kad įsipareigojimas atitiktų pripažinimo kriterijus, turi būti ne tik dabartinė prievolė, bet ir sąlygos tą prievolę įvykdyti naudojant ekonominę naudą teikiančius išteklius. Šiame standarte ([1]) išmokos iš išteklių arba kitoks ūkinis įvykis laikomas tikėtinu, jei labiau panašu, kad yra didesnė tikimybė, kad tas įvykis bus, nei tikimybė, kad jo nebus. Kai nėra tikra, kad dabartinė prievolė yra, ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių tikimybė yra maža (žr. 86 straipsnį).

24 Kai yra keleto panašių įsipareigojimų, kurių prievolei įvykdyti reikės išmokų (pvz., produktų garantijos arba panašios sutartys), tikimybė, nustatoma atsižvelgiant į visą prievolių grupę. Nors išmokų tikimybė vienam straipsniui apmokėti gali būti maža, visai gali būti įmanoma, kad jų dalies reikės norint padengti visą prievolių grupę. Tokiu atveju, atidėjinys pripažįstamas (jei jis atitinka kitus pripažinimo kriterijus).

Patikimas prievolių įvertinimas

25 Prievolių įvertinimas yra pagrindinė finansinių ataskaitų sudarymo dalis, didinanti jos patikimumą. Tai ypač teisinga atidėjinių atveju, kurie savo pobūdžiu yra labiau neapibrėžti už daugelį kitų ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnių. Ūkio subjektas gali apibrėžti galimų išmokų ribas, išskyrus ypač retus atvejus, todėl jis pripažindamas atidėjinį gali pakankamai patikimai įvertinti prievolę.

26 Ypač retais atvejais, kai neįmanoma atlikti patikimų įvertinimų, esama įsipareigojimo, kurio negalima pripažinti. Toks įsipareigojimas atskleidžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas (žr. 86 straipsnį).

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

27 Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžtojo įsipareigojimo.

28 Neapibrėžtasis įsipareigojimas atskleidžiamas taip, kaip to reikalauja 86 straipsnis, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža.

29 Kai ūkio subjektas bendrai ir atskirai yra atsakingas už prievolę, tai ta prievolės dalis, kurią turėtų prisiimti kitos šalys, apskaitoje registruojama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Ūkio subjektas pripažįsta atidėjinį tai daliai prievolės, kuriai įvykdyti tikriausiai prireiks išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių, išskyrus ypač retus atvejus, kai prievolės negalima patikimai įvertinti.

([1]) Šiame standarte vartojama sąvoka „galimas“, reiškianti labiau „taip“ negu „ne“, nebūtinai taikoma kituose standartuose.

▼B

30 Neapibrėžtieji įsipareigojimai gali susidaryti iš pradžių netikėtu būdu. Todėl jie nuolat vertinami siekiant nustatyti, ar galima tikėtis išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių. Jei paaiškėja, kad išmokos iš būsimosios ekonominės naudos bus reikalingos padengti straipsniui, kuris anksčiau buvo įvertintas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, atidėjinys finansinėse ataskaitose pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį (išskyrus ypač retus atvejus, kai jo negalima patikimai įvertinti), kada tikimybė pasikeičia.

Neapibrėžtasis turtas

31 Ūkio subjektas neturėtų pripažinti neapibrėžtojo turto.

32 Neapibrėžtasis turtas paprastai atsiranda iš neplanuotų ar kitų netikėtų ūkinių įvykių, dėl kurių ūkio subjektas gali gauti ekonominės naudos. Pavyzdys galėtų būti ieškinys, kurį ūkio subjektas kelia teisme ir kurio sprendimas yra neaiškus.

33 Neapibrėžtasis turtas finansinėse ataskaitose nepripažįstamas, kad dėl jo nebūtų pripažintos pajamos, kurios niekada nebus gautos. Tačiau kai tampa aišku, kad pajamos bus gautos, susijęs turtas jau nėra neapibrėžtasis ir jį būtina pripažinti.

34 Neapibrėžtasis turtas yra atskleidžiamas, jei, kaip nurodyta 89 straipsnyje, tikėtina, kad ekonominė nauda bus gauta.

35 Neapibrėžtasis turtas yra nuolat vertinamas siekiant garantuoti, kad pasikeitimai bus tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose. Jei paaiškėja, kad bus gauta ekonominės naudos, turtas ir su juo susijusios pajamos parodomos to ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, kada atsiranda šių pokyčių. Jei tikėtina, kad bus gauta ekonominės naudos, ūkio subjektas parodo neapibrėžtąjį turtą (žr. 89 straipsnį).

VERTINIMAS

Tinkamiausias įvertinimas

36 Suma, pripažįstama kaip atidėjinys, turėtų būti dabartinei prievolei įvykdyti ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas.

37 Dabartinei prievolei įvykdyti reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas yra suma, kurią ūkio subjektas protingai sumokėtų, kad įvykdytų savo prievolę ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ arba tuo metu tą prievolę perduotų kitai šaliai. Dažnai neįmanoma arba draudžiama (nes pernelyg brangu) ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ įvykdyti arba perduoti prievolę. Tačiau sumos, kurią ūkio subjektas protingai sumokėtų, kad įvykdytų arba perduotų prievolę, nustatymas, dabartinei prievolei įvykdyti yra ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ reikalingų išlaidų tinkamiausias įvertinimas.

38 Ūkio subjekto vadovybė rezultato ir finansinio poveikio įvertinimus atlieka papildomai remdamasi panašių sandorių patirtimi, o kai kuriais atvejais – nepriklausomų ekspertų ataskaitomis. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomai pateikiamą įvykių ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄ įrodymą.

▼B

39 Neapibrėžtumai, susiję su pripažintina atidėjinio suma, nagrinėjami įvairiais būdais atsižvelgiant į aplinkybes. Kai vertinamą atidėjinį sudaro didelė straipsnių grupė, prievolė vertinama atsižvelgiant į visus galimus rezultatus ir jų tikimybę. Šis statistinis vertinimo metodas vadinamas tikėtinąja verte. Taigi atidėjinys bus skirtingas, kai šios sumos netekimo tikimybė, pavyzdžiui, yra 60 procentų ir kai – 90 procentų. Kai rezultatų yra daug ir kiekvienas jų yra tiek pat tikėtinas kaip ir kitas, imamas jų vidurkis.

Pavyzdys

Ūkio subjektas parduoda prekes suteikdamas garantinio aptarnavimo sutartį, kad klientams bus padengiamos visos gamybos defektų, išaiškėjusių per pirmuosius šešis mėnesius po pirkimo, remonto išlaidos. Jei būtų nustatyta, kad visi parduoti gaminiai turi mažų defektų, remonto išlaidos sudarytų 1 milijoną. Jei būtų rasta didesnių defektų visuose parduotuose gaminiuose, remonto išlaidos sudarytų 4 milijonus. Atsižvelgiant į ūkio subjekto praeities patirtį ir ateities lūkesčius, ateinančiais metais 75 procentai parduotų prekių bus be defektų, 20 procentų parduotų prekių bus su mažais, o 5 procentai – su dideliais defektais. Pagal 24 straipsnį vertindamas išmokų garantinio aptarnavimo sutarties prievolėms tikimybę, ūkio subjektas vertina visumą.

Tikėtina remonto išlaidų vertė yra:

(75 % nuo 0) + (20 % nuo 1 mln.) + (5 % nuo 4 mln.) = 400 000

40 Kai vertinama atskira prievolė, tinkamiausias įsipareigojimo įvertinimas gali būti labiausiai tikėtinas rezultatas. Tačiau net ir tokiu atveju ūkio subjektas įvertina ir kitus galimus rezultatus. Kai kiti galimi rezultatai dažniausiai yra didesni arba mažesni už labiausiai tikėtiną rezultatą, tuomet geriausias įvertinimas bus didesnioji arba mažesnioji suma. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi ištaisyti klientui pagamintų įrengimų sudėtingą gedimą, labiausiai tikėtinas rezultatas yra, kad remontas pavyks iš pirmo karto ir išlaidos bus – 1 000, bet daromas didesnės sumos atidėjinys, jei yra pagrįsta tikimybė, kad prireiks dar kartą remontuoti.

41 Atidėjinys yra įvertinamas prieš apskaičiuojant mokesčius, kadangi mokesčių pasekmės atidėjiniams, taip pat mokesčių pokyčiai, nagrinėjami 12-ajame TAS.

Rizika ir neapibrėžtumai

42 Siekiant tinkamiausiai įvertinti atidėjinį, reikia atsižvelgti į riziką ir neapibrėžtumus, kurie neišvengiamai susiję su daugeliu įvykių ir aplinkybių.

▼B

43 Dėl rizikos rezultatai yra kintami. Rizikos sąlygojami pakeitimai gali padidinti sumą, kuria vertinamas įsipareigojimas. Jeigu yra abejonių, reikia atsargiai priimti sprendimus, kad pajamos arba turtas nebūtų parodyti didesne, o sąnaudos ir įsipareigojimai – mažesne verte. Tačiau abejonėmis negalima pateisinti per didelio atidėjinio sudarymo arba tyčinio įsipareigojimų padidinimo. Pavyzdžiui, jei dėl ypač nepalankaus rezultato prognozuojamos išlaidos yra įvertinamos protingai, šis rezultatas nebus tyčia laikomas labiau galimu, negu yra iš tikrųjų. Reikia apdairumo, kad dėl rizikos ir abejonių atidėjiniai ateityje nebūtų dubliuojami.

44 Su išlaidomis susijęs neapibrėžtumas atskleidžiamas pagal 85 straipsnio b punktą.

Dabartinė vertė

45 Kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas, atidėjinio suma turėtų būti lygi išlaidų, reikalingų tikėtinoms prievolėms įvykdyti, dabartinei vertei.

46 Dėl pinigų laiko vertės atidėjiniai, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis iškart ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, yra nuostolingesni už tuos, kurie susiję su vėliau išmokėtais grynaisiais pinigais. Todėl, kai poveikis yra reikšmingas, atidėjiniai diskontuojami.

47 Diskonto norma turėtų būti norma prieš apmokestinimą, parodanti pinigų laiko vertės ir įsipareigojimui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą. Diskonto norma neturėtų atspindėti tos rizikos, į kurią jau buvo atsižvelgta koreguojant būsimųjų grynųjų pinigų srautus.

Būsimieji ūkiniai įvykiai

48 Prievolei įvykdyti reikalingą sumą galintys paveikti būsimieji ūkiniai įvykiai turėtų būti numatomi dar nustatant atidėjinio sumą, jeigu pakankamai turima objektyvių įrodymų, kad jie įvyks.

49 Tikėtini būsimieji ūkiniai įvykiai vertinant atidėjinius gali būti ypač svarbūs. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali tikėtis, kad vietos sutvarkymo išlaidos jos naudojimo pabaigoje sumažės dėl technologijų pokyčio ateityje. Pripažintoji suma atspindi pagrįstus lūkesčius techniškai kvalifikuotų, objektyvių stebėtojų, atsižvelgiant į visus galimus įrodymus dėl technologijos, kai tokie įrodymai bus prieinami tada, kai vieta bus tvarkoma. Taigi būtų naudinga įtraukti, pavyzdžiui, tikėtiną išlaidų sumažėjimą dėl esamų technologijų taikymo pažangos arba tikėtinas išlaidas, susidarysiančias esamas technologijas taikant didesnei arba sudėtingesnei nei ankstesnioji valymo operacijai. Tačiau ūkio subjektas neturėtų numatyti pačių naujausių vietos sutvarkymo technologijų, nebent jis turėtų pakankamai svarių įrodymų, kad jos bus taikomos.

▼B

50 Vertinant dabartinę prievolę, reikia atsižvelgti į galimą naujų teisės aktų įtaką, kai pakankamai turima objektyvių įrodymų ir aišku, jog jie bus priimti. Praktikoje susidarančios įvairios aplinkybės neleidžia konkrečiai nustatyti atskiro ūkinio įvykio, kuris kiekvienu atveju suteiktų pakankamą, objektyvų įrodymą. Tačiau įrodymų reikia abiem atvejais: ir dėl teisės aktų reikalavimų, ir dėl to, ar bus priimti tą sritį reglamentuojantys įstatymai. Daugeliu atvejų pakankamai objektyvaus įrodymo nebus tol, kol nebus priimti nauji teisės aktai.

Tikėtinas turto perleidimas

51 Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo.

52 Vertinant atidėjinius, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei jis glaudžiai yra susijęs su atidėjinį skatinančiu įvykiu. Užuot taikęs šį standartą, ūkio subjektas pripažįsta pelną iš tikėtino turto perleidimo tuo laiku, kuris nustatytas standarte, taikomame to turto apskaitai.

KOMPENSACIJOS

53 Kai tikėtina, kad atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį kompensuos kita šalis, kompensacija turėtų būti pripažįstama tada ir tik tada, kai paaiškėja, kad bus kompensuota, jei ūkio subjektas įvykdys prievolę. Kompensacija turėtų būti apskaitoje registruojama kaip atskiras turtas. Pripažinta kompensacijos suma neturi viršyti atidėjinio sumos.

54 Su atidėjiniu susijusios sąnaudos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ gali būti parodomos atėmus pripažintą kompensacijos sumą.

55 Kartais ūkio subjektas gali tikėtis, kad kita šalis apmokės visas atidėjiniui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį (pavyzdžiui, remiantis draudimo sutartimis, draudimo straipsniais arba tiekėjų garantijomis). Kita šalis gali arba kompensuoti ūkio subjekto sumokėtas sumas, arba sumokėti jas tiesiogiai.

56 Daugeliu atvejų ūkio subjektas lieka atsakingas už visą sumą, kadangi jis turėtų sumokėti visą sumą, jei kita šalis dėl kokios nors priežasties nesumokėtų. Šioje situacijoje atidėjinys pripažįstamas visai įsipareigojimo sumai, o tikėtina kompensacija pripažįstama atskirai turto straipsnyje, kai paaiškėja, kad kompensacija bus gauta ūkio subjektui įvykdžius įsipareigojimą.

57 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas neatsako už išlaidas, jei kita šalis nesumoka. Tokiais atvejais ūkio subjektas neturi įsipareigojimo dėl tokių išlaidų ir jos neįtraukiamos į atidėjinį.

58 Kaip nurodoma 29 straipsnyje, prievolė, už kurią ūkio subjektas kartu arba atskirai atsako, yra neapibrėžtas įsipareigojimas tiek, kiek tikėtina, jog prievolę įvykdys kitos šalys.

▼B

ATIDĖJINIŲ PASIKEITIMAI

59 Atidėjiniai turėtų būti tikrinami kiekvieno ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir koreguojami, kad atspindėtų tinkamiausią įvertinimą. Jei nežinoma, kad išmokų iš ekonominę naudą teikiančių išteklių prievolei įvykdyti reikės ir toliau, atidėjinys turėtų būti panaikinamas.

60 Kai naudojamas diskontavimo metodas, atidėjinio balansinė vertė didėja kiekvieną laikotarpį, siekiant atspindėti praėjusį laiką. Toks didėjimas pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos.

ATIDĖJINIŲ NAUDOJIMAS

61 Atidėjinys turėtų būti naudojamas tik toms išlaidoms, kurioms jis iš pradžių buvo pripažintas.

62 Atidėjinys padengia tik tas išlaidas, kurioms jis iš pradžių buvo sudarytas. Jei atidėjinys padengtų kitas, nei iš pradžių buvo numatyta, išlaidas, būtų nuslėptas dviejų skirtingų įvykių poveikis.

PRIPAŽINIMO IR VERTINIMO TAISYKLIŲ TAIKYMAS

Būsimieji veiklos nuostoliai

63 Būsimiesiems veiklos nuostoliams atidėjiniai neturėtų būti pripažįstami.

64 Būsimieji veiklos nuostoliai neatitinka įsipareigojimo apibrėžimo, pateikto 10 straipsnyje, ir bendrųjų atidėjinių pripažinimo kriterijų, nustatytų 14 straipsnyje.

65 Būsimųjų veiklos nuostolių tikimybė rodo, kad gali sumažėti veiklos tam tikro turto vertė. Ūkio subjektas tikrina šio turto vertės sumažėjimą pagal 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

Nuostolingos sutartys

66 Jei ūkio subjektas turi nuostolingų sutarčių, dabartinė prievolė turi būti pripažįstama ir vertinama kaip atidėjinys.

67 Daugelis sutarčių (pavyzdžiui, kai kurie įprasti pirkimo užsakymai) gali būti nutrauktos nemokant kompensacijų kitai šaliai, dėl to dingsta ir bet kokia prievolė. Kitos sutartys nustato ir teises, ir prievoles kiekvienai sutarties šaliai. Kai dėl įvykių tokia sutartis tampa nuostolinga, ji patenka į šio standarto taikymo sritį ir atsiranda įsipareigojimas, kuris yra pripažįstamas. Kol sutartys vykdomos ir nėra nuostolingos, šis standartas netaikomas.

68 Šiame standarte nuostolingos sutartys apibrėžiamos kaip sutartys, pagal kurias prievolių vykdymo neišvengiamos išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą. Sutarties neišvengiamos išlaidos atspindi mažiausias grynąsias sutarties nutraukimo išlaidas, kurios yra mažesnės už sutarties užbaigimo išlaidas ir bet kokią kompensaciją arba baudas, skiriamas jos neįvykdžius.

69 Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį nuostolingai sutarčiai priskirto turto vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 36-ąjį TAS), po to sudaro atskirą atidėjinį.

▼B

Restruktūrizavimas

70 Įvykių, kurie gali atitikti restruktūrizavimo apibrėžimą, pavyzdžiai:

a) verslo srities pardavimas arba nutraukimas;

b) veiklos nutraukimas šalyje ar regione arba veiklos perkėlimas iš vienos šalies ar regiono į kitą;

c) valdymo struktūros pokyčiai, pavyzdžiui, panaikinant valdymo grandį; ir

d) esminis reorganizavimas, darantis reikšmingą įtaką ūkio subjekto veiklos pobūdžiui ir krypčiai.

71 Atidėjinys restruktūrizavimo išlaidoms kompensuoti pripažįstamas tik tada, kai jis atitinka bendruosius atidėjinių pripažinimo kriterijus, nustatytus 14 straipsnyje. 72–83 straipsniuose nurodyta, kaip restruktūrizavimui taikomi bendrieji pripažinimo kriterijai.

72 Konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, kai ūkio subjektas:

a) turi detalųjį oficialų restruktūrizavimo planą. Mažiausia, ką reikia jame nurodyti:

i) restruktūrizuoti numatytą veiklą arba svarbią veiklos dalį;

ii) pagrindines vietas, kuriose vykdoma restruktūrizuojama veikla;

iii) darbuotojų, kurie gaus kompensacijas nutraukus jų darbo sutartis, funkcijas ir apytikslį skaičių;

iv) numatomas patirti išlaidas; ir

v) kada planas bus įgyvendintas; ir

b) įtikinti besidominčias šalis, kad jis vykdys restruktūrizavimą (pradėdamas įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdamas pagrindinius jo bruožus).

73 Įrodymas, kad ūkio subjektas pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą, būtų, pavyzdžiui, išmontuojami įrengimai, parduodamas turtas arba viešai paskelbtos pagrindinės plano ypatybės. Viešai paskelbus detalųjį restruktūrizavimo planą, konstruktyvi prievolė atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, jei tai atliekama tokiu būdu ir taip išsamiai (t. y. nurodant pagrindines plano ypatybes), kad pagrįstai įtikina kitas šalis, pavyzdžiui, klientus, tiekėjus ir darbuotojus (arba jų atstovus), kad ūkio subjektas vykdys restruktūrizavimą.

74 Kad planas būtų tvirtas pagrindas konstruktyviai prievolei atsirasti (pranešus apie jį suinteresuotoms šalims), jo įgyvendinimas turėtų būti suplanuotas taip, kad, jei neįmanoma daryti reikšmingų plano pakeitimų, būtų numatyta jį pradėti kuo greičiau ir baigti laiku. Jei manoma, kad restruktūrizavimas bus pradedamas po tam tikro laiko arba kad jis truks nepagrįstai ilgai, kitai šaliai planas neturėtų būti patikimas įrodymas, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs atlikti restruktūrizavimą dabar, kadangi jis turi laiko savo planus pakeisti.

▼B

75 Prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄ vadovybės arba valdybos priimtas sprendimas atlikti restruktūrizavimą ir reorganizavimą nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, išskyrus tą atvejį, jeigu ūkio subjektas prieš ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigą ◄:

a) pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo ir reorganizavimo planą; arba

b) įtaigiai informavo apie pagrindines restruktūrizavimo ir reorganizavimo plano ypatybes suinteresuotas šalis, nes jos patikėjo, kad ūkio subjektas įvykdys restruktūrizavimą ir reorganizavimą.

Jeigu ūkio subjektas pradeda įgyvendinti restruktūrizavimo ir reorganizavimo planą arba apie pagrindines jo ypatybes informuoja suinteresuotas šalis tik ►M5 po ataskaitinio laikotarpio ◄, tada, remiantis 10-uoju TAS *„Įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄*“*, informacijos pateikimas būtinas tada, kai restruktūrizavimas ir reorganizavimas yra reikšmingas, o jos nepateikimas galėtų turėti įtakos ►M5 ekonominiams sprendimams, kuriuos vartotojai priima remdamiesi ◄ finansinėmis ataskaitomis.

76 Konstruktyvi prievolė neatsiranda vien dėl vadovybės sprendimo, ji gali kilti dėl kitų praeities įvykių ir vadovybės sprendimų. Pavyzdžiui, derybos su darbuotojų atstovais dėl išeitinių pašalpų arba su pirkėjais dėl veiklos pardavimo gali būti vedamos tik gavus valdybos pritarimą. Jei toks pritarimas gaunamas ir perduodamas kitoms šalims, ūkio subjektas turi konstruktyvią prievolę atlikti restruktūrizaciją, jei tenkinamos 72 straipsnio sąlygos.

77 Kai kuriose šalyse galutinį sprendimą priimama tokia valdyba, kurios nariai atstovauja ne vadovybės, o kitų šalių (pvz., darbuotojų) interesams, arba tokiems nariams prieš priimant valdybos sprendimą turi būti perduodamas pranešimas. Kadangi tokios valdybos sprendimas apima ir informacijos perdavimą tokiems nariams, jis gali sukurti konstruktyvią restruktūrizavimo prievolę.

78 Veiklos perdavimo prievolė neatsiranda tol, kol ūkio subjektas neįpareigotas parduoti, t. y. kol nesudaroma pardavimo sutartis.

79 Net ir tada, kai ūkio subjektas priima sprendimą parduoti veiklą ir paskelbia šį sprendimą viešai, jis nėra įsipareigojęs parduoti, kol su pirkėju nesudaryta pardavimo sutartis. Nesudaręs pardavimo sutarties, ūkio subjektas gali keisti savo nuomonę ir veiksmus, jei neatsiranda pirkėjų per priimtiną laiką. Kai veiklos pardavimas numatytas kaip restruktūrizavimo dalis, veiklos turtas yra patikrinamas pagal 36-ąjį TAS siekiant nustatyti, ar nesumažėjo jo vertė. Kai pardavimas yra tik restruktūrizavimo dalis, konstruktyvi prievolė gali susidaryti kitoms restruktūrizavimo šalims prieš sudarant pardavimo sutartį.

80 Atidėjinys restruktūrizavimui turėtų apimti tik tiesiogines išlaidas, atsirandančias dėl restruktūrizavimo, kurios:

a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą; ir

b) yra nesusijusios su tebevykdoma ūkio subjekto veikla.

▼B

81 Atidėjinys restruktūrizavimui neapima tokių išlaidų:

a) nuolatinio personalo perkvalifikavimo arba perskirstymo;

b) rinkodaros; arba

c) investicijų į naujas sistemas ir paskirstymo tinklus.

Šios išlaidos siejamos su būsimu verslu ir nėra restruktūrizavimo įsipareigojimai ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄. Jos pripažįstamos tokiu pačiu pagrindu kaip ir išlaidos, kurios susidaro nepriklausomai nuo restruktūrizavimo.

82 Būsimieji veiklos nuostoliai, nustatyti iki restruktūrizavimo datos, neįtraukiami į atidėjinį, nebent jie būtų susiję su nuostolingomis sutartimis, kurios apibrėžtos 10 straipsnyje.

83 Pagal 51 straipsnio reikalavimus nustatant atidėjinį restruktūrizavimui, nereikia atsižvelgti į tikėtiną pelną iš turto perleidimo net jei turto perleidimas numatomas kaip restruktūrizavimo dalis.

ATSKLEIDIMAS

84 Ūkio subjektas apie kiekvieną atidėjinių grupę turi atskleisti šią informaciją:

a) balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

b) per laikotarpį sudarytus papildomus atidėjinius, įskaitant esamų atidėjinių padidinimą;

c) per laikotarpį panaudotas sumas (t. y. patirtas ir įskaičiuotas į atidėjinius);

d) per laikotarpį panaikintas nepanaudotas sumas; ir

e) diskontuotos sumos padidėjimą, atsirandantį per laikotarpį, ir bet kokio diskonto normos pasikeitimo poveikį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

85 Ūkio subjektas apie kiekvieną atidėjinių grupę turi atskleisti šią informaciją:

a) trumpą prievolės pobūdžio aprašymą ir dėl jos atsirandančių išmokų iš ekonominės naudos tikėtiną laiką;

b) tokių išmokų sumos ir laiko neapibrėžtumo požymius. Kai būtina pateikti adekvačią informaciją, ūkio subjektas turėtų atskleisti informaciją apie svarbesnes būsimų įvykių prielaidas, kurios nurodytos 48 straipsnyje; ir

c) bet kokios tikėtinos kompensacijos sumą nurodant bet kokio turto, kuris buvo pripažintas šiai tikėtinai kompensacijai, sumą.

86 Išskyrus atvejus, kai tikimybė atsiskaityti išmokomis yra maža, ūkio subjektas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turėtų pateikti kiekvienos neapibrėžtųjų įsipareigojimų grupės trumpus neapibrėžtųjų įsipareigojimų pobūdžio aprašymus ir, kai tikslinga:

a) jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 straipsnius;

b) neapibrėžtumo, susijusio su išmokų sumomis ir laiku, požymius ir

c) bet kokios kompensacijos galimybę.

▼B

87 Sprendžiant, kurie atidėjiniai arba neapibrėžtieji įsipareigojimai galėtų būti sujungiami į vieną grupę, būtina atsižvelgti į tai, ar straipsnio pobūdis yra pakankamai panašus, kad kartu paskelbti jie atitiktų 85 straipsnio a ir b punktų bei 86 straipsnio a ir b punktų reikalavimus. Vadinasi, būtų tikslinga į atskirą grupę išskirti atidėjinių sumas, kurios susijusios su įvairių produktų garantijomis, bet būtų netinkama į atskirą grupę išskirti sumas, kurios susijusios su įprastomis garantijomis, ir sumas, kurios priklauso nuo teisinių procedūrų.

88 Kai atidėjiniai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai atsiranda dėl tų pačių aplinkybių, ūkio subjektas 84–86 straipsnių reikalaujamą informaciją atskleidžia tokiu būdu, kuris parodytų ryšį tarp atidėjinių ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų.

89 Kai galima tikėtis ekonominės naudos įplaukų, ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ūkio subjektas turėtų trumpai nurodyti neapibrėžto turto pobūdį ir, kai įmanoma, jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 straipsniuose išdėstytus atidėjiniams taikomus principus.

90 Svarbu, kad pateikiant informaciją apie neapibrėžtąjį turtą, nebūtų nurodomi klaidingi duomenys apie atsirasiančių pajamų tikimybę.

91 Jeigu kokia nors 86 ir 89 straipsnių reikalaujama informacija neatskleidžiama dėl to, kad tai neracionalu, tai turi būti nurodoma.

92 Kartais 84–89 straipsnių reikalaujamos kai kurios arba visos informacijos atskleidimas gali labai pakenkti ūkio subjekto padėčiai, kai sprendžiami ginčai su kitomis šalimis dėl atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo arba neapibrėžtojo turto. Tokiais atvejais ūkio subjektas neprivalo informacijos atskleisti, bet turėtų aprašyti bendrąjį ginčo pobūdį, kartu nurodydamas šį faktą ir informacijos nepateikimo priežastis.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

93 Dėl šio standarto taikymo jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) susidaręs rezultatas turėtų būti pateikiamas kaip laikotarpio, kai standartas buvo pirmą kartą taikomas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas. Ūkio subjektams rekomenduojama (bet nereikalaujama) koreguoti ankstesnio laikotarpio pateiktą nepaskirstytojo pelno likutį ir patikslinti lyginamąją informaciją. Jei lyginamoji informacija netikslinama, turi būti atskleidžiama to priežastis.

94 (Panaikinta)

ĮSIGALIOJIMO DATA

95 Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 1999 m. liepos 1 d., jis tai turėtų nurodyti.

96 (Panaikinta)

▼M43

99 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 5 straipsnis; jis pataisytas dėl 3-ojo TFAS pataisos. Ūkio subjektas perspektyviai taiko šią pataisą verslo jungimams, kuriems taikoma 3-ojo TFAS pataisa.

▼**M52**

100 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 5 straipsnis ir išbrauktas 6 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M53**

101 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 2 straipsnis ir išbraukti 97 ir 98 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M54**

102 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼B

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Nematerialusis turtas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti nematerialiojo turto, kurio atskirai nenagrinėja kitas standartas, apskaitos tvarką. Pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nematerialųjį turtą tada ir tik tada, kai šis atitinka tam tikrus kriterijus. Šiame standarte taip pat apibrėžiama, kaip vertinti nematerialiojo turto balansinę vertę ir reikalaujama atskleisti apie jį specifinę informaciją.

TAIKYMAS

2 Šis standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:

a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas standartas;

b) finansinį turtą, kaip apibrėžtą 32-ajame TAS „*Finansinės priemonės. Pateikimas*“;

c) tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimą ir vertinimą (žr. 6-ąjį TFAS „*Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas*“); ir

d) mineralų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių plėtros ir gavybos išlaidas.

▼M54

3 Jeigu kitame standarte nustatyta tam tikro tipo nematerialiojo turto apskaita, ūkio subjektas taiko tą kitą, o ne šį standartą. Pavyzdžiui, šis standartas netaikomas:

▼M52

a) nematerialiajam turtui, ūkio subjekto laikomam parduoti įprastinės veiklos metu (žr. 2-ąjį TAS „Atsargos“);

▼B

b) atidėtųjų mokesčių turtui (žr. 12-ąjį TAS „*Pelno mokesčiai*“);

▼M54

c) nematerialiojo turto nuomai, apskaitomai pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“;

▼B

d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19-ąjį TAS „*Išmokos darbuotojams*“);

▼M32

e) finansiniam turtui, apibrėžtam 32-ajame TAS. Tam tikro finansinio turto pripažinimas ir vertinimas aprašomas 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ajame TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-ajame TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“;

▼B

f) prestižui, įgytam verslo jungimo metu (žr. 3-iąjį TFAS „*Verslo jungimai*“);

g) būsimųjų laikotarpių įsigijimo išlaidoms ir nematerialiajam turtui, atsirandančiam dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS „*Draudimo sutartys*“. 4-ajame TFAS išdėstyti konkretūs informacijos pateikimo reikalavimai minėtoms būsimųjų laikotarpių įsigijimo sąnaudoms, bet ne nematerialiajam turtui. Todėl šio standarto informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi tokiam nematerialiajam turtui;

▼B

h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris priskiriamas skirtam parduoti (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, priskiriamą skirtai parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „*Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*“;

▼M52

i) turtui, atsirandančiam dėl sutarčių su klientais, pripažįstamam pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“.

▼B

4 Tam tikras nematerialusis turtas gali turėti fizinį pagrindą, pvz., kompaktinis diskas (kompiuterių programinė įranga), teisiniai dokumentai (licencijos arba patentai) arba kino juosta. Nustatydamas, ar turtas, turintis tiek materialių, tiek nematerialių elementų, apskaitoje turėtų būti registruojamas pagal 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“, ar kaip nematerialusis turtas pagal šį standartą, ūkio subjektas turi nuspręsti, kuris iš dviejų elementų yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterinė įranga, skirta kompiuteriu valdomiems gamybiniams įrengimams, galintiems veikti tik su šia specialia programine įranga, yra neatskiriama kompiuterio, valdančio minėtus įrengimus, dalis, todėl apskaitoje registruojama kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai. Tas pats pasakytina apie kompiuterio operacinę sistemą. Tačiau kai kompiuterinė programa nėra neatskiriama atitinkamo kompiuterio dalis, ji apskaitoje registruojama kaip nematerialusis turtas.

5 Šis standartas taip pat taikomas reklamos, darbuotojų mokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtros išlaidoms. Tyrimo ir plėtros veikla skiriama žinioms kurti. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, bandomasis pavyzdys), turto materialumo požymis yra antrinis, palyginti su nematerialumo požymiu, t. y. jo teikiamomis žiniomis.

▼M54

6 Iš licencijų sutarčių kylančioms nuomininko teisėms į tokį turtą, kaip, pavyzdžiui, kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės, taikomas šis standartas ir netaikomas 16-asis TFAS.

▼B

7 Standarto taikymo išimčių gali būti, jeigu tam tikra ūkio subjekto veikla arba sandoriai yra tokie specifiniai, kad dėl jų gali kilti apskaitos problemų, spręstinų skirtingais būdais. Tokių problemų kyla apskaitoje registruojant naftos, dujų ir naudingųjų iškasenų paieškos arba plėtros ir gavybos išlaidas gavybos pramonėje ir sudarant draudimo sutartis. Dėl to šis standartas netaikomas tokios veiklos ir tokių sutarčių išlaidoms. Tačiau šis standartas taikomas kitam gavybos pramonėje arba draudimo bendrovėse naudojamam nematerialiajam turtui (pvz., kompiuterių programinei įrangai) arba kitoms patiriamoms išlaidoms (pvz., veiklos pradžios išlaidoms).

APIBRĖŽIMAI

▼M33

8 **Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:**

[išbraukta]

a) [išbraukta]

b) [išbraukta]

c) [išbraukta]

▼M12

_____

▼B

Amortizacija – sistemingas nematerialiojo turto nudėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Turtas – ištekliai:

a) ūkio subjektų kontroliuojami dėl praeities įvykių; ir

b) iš kurių ūkio subjektas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄, prieš tai atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Savikaina – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, priskiriama minėtam turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ąjį TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, atėmus iš jos likvidacinę vertę.

Plėtra – tyrimų rezultatų arba kitų planavimo ar projektavimo žinių taikymas kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrenginius, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradedant komercinę gamybą arba naudojimą.

Konkrečiam ūkio subjektui priskiriama vertė – dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje ar dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

▼M33

***Tikroji vertė* yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).**

▼B

Vertės sumažėjimo nuostoliai – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nematerialusis turtas – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.

Piniginis turtas – turimi pinigai ir turtas, kuris bus gautas už nustatytą arba galimą nustatyti pinigų sumą.

Tyrimas – autentiškas ir suplanuotas tyrinėjimas, atliekamas siekiant naujų mokslo arba technikos žinių ir supratimo.

Nematerialiojo turto *likvidacinė vertė* yra įvertinta suma, kurią ūkio subjektas šiuo metu gautų perleidęs turtą, atėmęs įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

▼B

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti; arba

b) gaminių ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.

Nematerialusis turtas

9 Ūkio subjektai dažnai naudoja išteklius arba prisiima įsipareigojimus įsigydami, plėtodami, prižiūrėdami arba tobulindami tokius išteklius, kaip, pvz., mokslo arba technikos žinios, naujų procesų arba sistemų dizainas arba pritaikymas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant prekės ženklų pavadinimus ir leidinių antraštes). Taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai yra: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, frančizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, klientų lojalumas, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.

10 Ne visi 9 straipsnyje nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, t. y. galimybę jį identifikuoti, išteklių kontrolę bei būsimos ekonominės naudos gavimą. Jeigu straipsnis, kuriam taikomas šis standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, tai jo įsigijimo arba sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai jos yra patiriamos. Tačiau, jeigu turtas įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo dieną, dalį (žr. 68 straipsnį).

Identifikavimas

▼M12

11 Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Verslo jungimo metu pripažintas prestižas yra turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią iš kito turto, įsigyto verslo jungimo metu, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir pripažįstamas. Būsima ekonominė nauda gali būti gauta iš sinergijos tarp įsigyto identifikuojamo turto arba iš turto, kuris, atskirai, netinkamas pripažinti finansinėse ataskaitose.

12 Turtas yra identifikuojamas, jeigu:

a) **yra atskiriamas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar ūkio subjektas ketina tai daryti; arba**

b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.

▼B

Kontrolė

13 Ūkio subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti to turto teikiamą būsimą ekonominę naudą ir uždrausti kitiems ja naudotis. Ūkio subjekto galia kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą paprastai atsiranda dėl juridinių teisių, kurios pripažįstamos teisminiuose procesuose. Neturint juridinių teisių, daug sunkiau įrodyti kontrolę. Tačiau teisių pripažinimas teisminiuose procesuose nėra būtina kontrolės sąlyga, nes ūkio subjektas gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą kitu būdu.

14 Būsimą ekonominę naudą gali padidinti rinkos ir technikos žinios. Ūkio subjektas kontroliuoja šią naudą, jeigu, pavyzdžiui, jo žinias saugo juridinės teisės: autorių teisės, prekybos sutarties apribojimai (ten, kur jie leidžiami) arba darbuotojų juridinis įsipareigojimas laikytis konfidencialumo.

15 Ūkio subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti galimą pakelti personalo kvalifikaciją, lemiančią būsimąją ekonominę naudą, gaunamą juos apmokius. Ūkio subjektas taip pat gali tikėtis, kad personalas ir toliau teiks savo paslaugas (patirtį, žinias) ūkio subjektui. Vis dėlto paprastai ūkio subjektas nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimą naudą, gaunamą iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad šie straipsniai galėtų atitikti nematerialiojo turto apibrėžimą. Dėl tos pačios priežasties konkretūs vadovaujančiojo arba techninio personalo darbuotojų talentai negali būti apibrėžiami kaip nematerialusis turtas (nebent teisė naudotis tokiu turtu ir gauti jo teikiamą būsimąją ekonominę naudą apsaugota juridiškai, be to, toks turtas atitinka kitus apibrėžimo reikalavimus).

16 Ūkio subjektas gali turėti klientų „portfelį“ arba užimti rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jo pastangų išlaikyti santykius su klientais ir jų lojalumą, šie klientai ir toliau su juo bendradarbiaus. Tačiau, jeigu nėra juridinių teisių siekiant apsaugoti ar kitų būdų siekiant kontroliuoti santykius su klientais arba jų lojalumą, ūkio subjektas paprastai turi nepakankamą būsimos ekonominės naudos, gaunamos iš santykių su klientais ir jų lojalumo, kontrolę, kad toks turtas (pvz., klientų „portfelis“, rinkos dalis, santykiai su klientais ir jų lojalumas) atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Neturint juridinių teisių santykiams su klientais apsaugoti, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi nepagrįstų klientų santykių (išskyrus verslo jungimo dalį) parodo, kad ūkio subjektas vis dėlto gali kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą, gaunamą iš santykių su klientais. Kadangi tokie mainų sandoriai taip pat parodo, kad klientų santykiai gali būti atskirai identifikuojami, jie atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą.

Būsimoji ekonominė nauda

17 Iš nematerialiojo turto gaunama būsima ekonominė nauda gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų mažinimą arba kitą naudą, gaunamą iš ūkio subjekto naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos proceso metu gali sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas.

▼B

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

18 Ūkio subjektui pripažįstant konkretų nematerialųjį turtą, reikalaujama nurodyti, jog jis atitinka:

a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 8–17 straipsnius); ir

b) pripažinimo kriterijus (žr. 21–23 straipsnius).

Tai pasakytina apie išlaidas, patirtas iš pradžių įsigyjant arba sukuriant nematerialųjį turtą arba vėlesnes išlaidas šį turtą papildant, pakeičiant jo dalį arba atliekant turto priežiūrą.

19 25–32 straipsniuose nagrinėjamas pripažinimo kriterijų taikymas atskirai įsigyjamam nematerialiajam turtui, o 33–43 straipsniuose nagrinėjamas minėtų kriterijų taikymas nematerialiajam turtui, įsigyjamam verslo jungimo metu. 44 straipsnyje nagrinėjamas pirminis nematerialiojo turto, įgyto už valstybės paramą, įvertinimas, 45–47 straipsniuose – nematerialiojo turto mainai, o 48–50 straipsniuose – sukuriamo prestižo apskaitos tvarka. 51–67 straipsniuose nagrinėjamas sukuriamo nematerialiojo turto pirminis pripažinimas ir vertinimas.

20 Nematerialiajam turtui būdinga savybė, kad daugeliu atvejų jis neturi jokių priedų arba nėra įmanomi jo dalių pakeitimai. Dėl to dauguma vėlesnių išlaidų gali būti skirtos nematerialiojo turto laukiamos būsimosios ekonominės naudos palaikymui, bet neturėtų atitikti šiame standarte nurodyto nematerialiojo turto apibrėžimo ir pripažinimo kriterijų. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiojo turto vienetui, o ne visam verslui apskritai. Todėl vėlesnės išlaidos, patiriamos po įsigyto nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po kuriamo nematerialiojo turto kūrimo užbaigimo, labai retai priskiriamos šio turto balansinei vertei. Pagal 63 straipsnį, vėlesnės išlaidos prekės ženklams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir panašiam turtui (tiek iš kitų šalių įgytiems, tiek sukurtiems) visada pripažįstamos ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tada, kai jos patiriamos. Taip yra todėl, kad šios išlaidos neatskiriamos nuo išlaidų, skirtų visam verslui vystyti.

21 Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, jei:

a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus šiam turtui priskiriamos būsimos ekonominės naudos; ir

b) turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai nustatyta.

22 Ūkio subjektas turi įvertinti galimybę gauti būsimąją ekonominę naudą, taikydamas pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas, parodančias vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, vyrausiančių per šio turto naudingo tarnavimo laiką, tinkamiausią įvertinimą.

23 Ūkio subjektas, įvertindamas būsimos ekonominės naudos įplaukų, priskirtinų tam tikro turto naudojimui, gavimo tikrumo lygį, remiasi įrodymais, turimais pirminio pripažinimo dieną, ir teikia didelę reikšmę išoriniams įrodymų šaltiniams.

▼B

24 Nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu turi būti vertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Atskiras įsigijimas

▼M12

25 Paprastai kaina, kurią ūkio subjektas moka nematerialųjį turtą įsigydamas atskirai, atspindi jo lūkesčius dėl turto teikiamos ekonominės naudos gavimo. Kitaip sakant, ūkio subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad atskirai įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų.

▼B

26 Be to, atskirai įsigyjamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina dažniausiai gali būti patikimai įvertinta. Taip atsitinka ypač tada, kai perkant mokama pinigais arba kitu piniginiu turtu.

27 Įsigyto nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro:

a) jo pirkimo kaina, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas; ir

b) bet kokios parengimo naudoti išlaidos, priskiriamos tiesiogiai turtui.

28 Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išmokos darbuotojams (apibrėžiamos 19-ajame TAS), susidarančios tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui;

b) mokėjimai specialistams, susidarantys tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui; ir

c) išlaidos turto funkcionalumo patikrinimui.

29 Išlaidų, nepriskiriamų nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos daliai, pavyzdžiai yra:

a) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

b) verslo pradžios naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų apmokymo išlaidas); ir

c) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

30 Išlaidos nepripažįstamos nematerialiojo turto balansinės vertės dalimi tada, kai turtas yra tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti vadovybės nustatytu būdu. Todėl išlaidos, patiriamos naudojant nematerialųjį turtą arba jį perkeliant į kitą vietą, neįtraukiamos į tokio nematerialiojo turto balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, jau gali atlikti funkcijas vadovybės nurodytu būdu, dar tik turi būti pradėtas naudoti; ir

b) pradiniai veiklos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol bus pasiektas pilnas turto gamybinis pajėgumas.

▼B

31 Tam tikros veiklos rūšys gali būti susietos su nematerialiojo turto plėtra, tačiau tokia veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui. Ši atsitiktinė veikla gali atsirasti prieš plėtrą arba jos metu. Kadangi atsitiktinė veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui, atsitiktinės veiklos pajamos ir susijusios išlaidos pripažįstamos tiesiogiai ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, įtraukiant į atitinkamą pajamų ir sąnaudų grupę.

▼M1

32 Jei mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, kuris viršija įprastą kredito terminą, jo įsigijimo vertė yra piniginės kainos ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kaip palūkanų išlaidos per kredito laikotarpį, išskyrus tuos atvejus, kai jis kapitalizuotas pagal 23-ąjį TAS „*Skolinimosi išlaidos*“.

▼B

Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis

▼M12

►M33 33 Pagal 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“, jeigu nematerialusis turtas įgyjamas sujungiant verslą, jo įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo datą. Nematerialiojo turto tikroji vertė atitinka rinkos dalyvių lūkesčius įsigijimo datą dėl turto teikiamos būsimos ekonominės naudos, kurią šis ūkio subjektas gaus. ◄ Kitaip sakant, ūkio subjektas tikisi, kad gaus ekonominės naudos, net jei yra netikrumo dėl įplaukų laiko arba sumos. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio a punkte nurodytą tikimybės pripažinimo kriterijų. Jeigu verslo jungimo metu įsigytas turtas yra išskiriamas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Todėl laikoma, kad verslo jungimų metu įsigytas nematerialusis turtas visuomet atitinka 21 straipsnio b punkte nurodytą patikimo įvertinimo kriterijų.

34 Pagal šį standartą ir 3-ąjį TFAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos persvarstytą 2008 m.) įsigyjantis ūkio subjektas įsigijimo datą atskirai nuo prestižo pripažįsta įsigyjamo ūkio subjekto nematerialųjį turtą, nepriklausomai nuo to, ar įsigyjamas ūkio subjektas pripažino turtą prieš verslo jungimą. Tai reiškia, kad įsigyjamo ūkio subjekto vykdomus tyrimų ir plėtros darbus įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta turtu atskirai nuo prestižo, jeigu tas projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą. Įsigyjamo ūkio subjekto vykdomas tyrimų ir plėtros projektas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, kai:

a) atitinka turto apibrėžimą; ir

b) yra identifikuojamas, t. y. atskiriamas arba atsiranda remiantis sutarties ar kitomis juridinėmis teisėmis.

▼M33

Nematerialusis turtas, įgytas sujungiant verslą

▼M12

35 Jeigu verslo jungimo metu įsigytas nematerialusis turtas yra atskiriamas arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, yra pakankamai informacijos, kad būtų galima patikimai nustatyti turto tikrąją vertę. Jei nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę galima gauti daug skirtingų rezultatų, į tokį neapibrėžtumą atsižvelgiama nustatant tikrąją turto vertę.

▼M22

36 Nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, galima atskirti, tačiau tik su susijusia sutartimi, pripažintinu turtu arba įsipareigojimu. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo, tačiau su susijusiu objektu.

37 Įsigyjantis ūkio subjektas gali pripažinti papildomo nematerialiojo turto grupę kaip vieną turtą, jeigu atskiras grupės turtas turi panašų naudingą tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, sąvokos „ženklas“ bei „prekės ženklas“ dažnai pateikiamos kaip prekės ar kitų ženklų sinonimai. Tačiau pirmosios sąvokos yra rinkos sąvokos, paprastai naudojamos papildomam turtui, tokiam kaip prekės ženklas (ar paslaugos ženklas) ir su juo siejamam prekybiniam vardui, formulėms, receptams ir technologijos kompetencijai nurodyti.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Vėlesnės įsigyto ir toliau vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos

42 Tyrimų ir plėtros išlaidos, kurios:

a) yra susijusios su tyrimo ir plėtros projekto, įsigyto atskirai arba verslo jungimo metu, ir pripažinto nematerialiuoju turtu, vykdymu; ir

b) patiriamos po tokio projekto įsigijimo,

turi būti apskaitoje užregistruojamos pagal 54–62 straipsnius.

43 Taikant 54–62 straipsnių reikalavimus, tyrimo ir plėtros projekto, įgyto atskirai arba sujungus verslą ir pripažinto nematerialiuoju turtu vėlesnės išlaidos:

a) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei jos yra tyrimo išlaidos;

b) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei jos yra plėtros išlaidos, neatitinkančios 57 straipsnyje nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų; ir

c) pridedamos prie įsigyto vykdomo tyrimo ir plėtros projekto balansinės vertės, jei jos yra plėtros išlaidos, atitinkančios 57 straipsnyje nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

▼B

Įsigijimas, gavus valstybės paramą

44 Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti įgyjamas nemokamai arba už minimalų mokestį, gautą kaip valstybės parama. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda arba paskiria ūkio subjektui nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių, importo licencijas arba kvotas ar teisę gauti kitų ribotų išteklių. Pagal 20-ąjį TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“ ūkio subjektas gali nuspręsti nematerialųjį turtą ir valstybės paramą iš pradžių pripažinti tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas nusprendžia iš pradžių nepripažinti turto tikrąja verte, jis šį turtą pripažįsta nominaliąja verte (kitu 20-ajame TAS leidžiamu būdu) ir prideda visas tiesiogiai su turto paruošimu naudojimui susijusias išlaidas.

Turto mainai

45 Vieną arba daugiau nematerialiojo turto vienetų galima įsigyti mainais už nepiniginį turtą arba piniginio ir nepiniginio turto kombinaciją. Žemiau minimi nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto įsigijimo savikaina yra jo tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) nei įsigyto, nei perduoto turto tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai ūkio subjektas negali iškart nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jei įsigytasis turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama perduotojo turto balansine verte.

46 Ūkio subjektas atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi iš šio sandorio, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) įsigyjamo turto pinigų srautų konfigūracija (t. y. rizika, periodiškumas ir sumos) skiriasi nuo perduodamo turto pinigų srautų konfigūracijos; arba

b) konkrečiam ūkio subjektui priskiriama veiklos dalies vertė veikiama sandorio keičiasi dėl atliekamų mainų; ir

c) a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultatas gali būti aiškus ir ūkio subjektui neatlikus tikslių skaičiavimų.

▼M33

47 21 straipsnio b punkte nurodoma, kad nematerialusis turtas gali būti pripažįstamas tik tada, jei galima patikimai nustatyti jo savikainą. Nematerialiojo turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jeigu: a) pagrįstai nustatomų tikrųjų verčių kitimo ribos nėra reikšmingos šiam turtui arba b) jeigu įvairių įvertinimų kitimo ribų tikimybės gali būti pagrįstai numatytos ir panaudotos nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti įsigyto arba perduoto turto tikrąją vertę, tada įsigijimo savikaina nustatoma pagal perduoto turto tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai įsigyto turto tikrąją vertę galima patikimiau nustatyti.

▼B

Viduje sukurtas prestižas

48 Viduje sukurtas prestižas neturi būti pripažįstamas turtu.

49 Kai kuriais atvejais siekiant sukurti būsimą ekonominę naudą patiriama išlaidų, tačiau dėl to neatsiranda nematerialiojo turto, atitinkančio šio standarto pripažinimo kriterijus. Tokios išlaidos dažnai apibūdinamos kaip prisidedančios prie viduje sukurto prestižo. Viduje sukurtas prestižas nėra pripažįstamas turtu, kadangi tai nėra atskirai identifikuojamas ir ūkio subjekto kontroliuojamas šaltinis (t. y. negali būti atskirtas ir neatsiranda dėl sutarties arba kitokių juridinių teisių), kurio pasigaminimo savikaina gali būti patikimai nustatyta.

▼M33

50 Skirtumas tarp ūkio subjekto tikrosios vertės ir atskirai identifikuojamo grynojo turto balansinės vertės bet kuriuo momentu gali apimti daug įvairių veiksnių, darančių įtaką šio ūkio subjekto tikrajai vertei. Tačiau tokie skirtumai nerodo ūkio subjekto kontroliuojamo nematerialiojo turto savikainos.

▼B

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

51 Kartais būna sudėtinga įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, dėl sunkumų nustatyti:

a) ar (ir kada) turtas gali būti identifikuojamas ir ar jis gali kurti būsimą ekonominę naudą; ir

b) patikimą turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos negalima atskirti nuo viduje sukurto prestižo palaikymo ir didinimo arba nuo kasdienės veiklos vertės.

Todėl ūkio subjektas norėdamas nematerialiajam turtui pritaikyti bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, visam viduje sukurtam nematerialiajam turtui papildomai taiko 52–67 straipsniuose pateiktus reikalavimus ir nuorodas.

52 Norėdamas įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas skirsto tokio turto kūrimo procesą į:

a) tyrimo etapą; ir

b) plėtros etapą.

Nors sąvokos „tyrimas“ ir „plėtra“ yra apibrėžtos, bet sąvokos „tyrimo etapas“ ir „plėtros etapas“ šiame standarte turi platesnę reikšmę.

53 Jei ūkio subjektas vidaus projekte, skirtame nematerialiajam turtui kurti, negali atskirti tyrimo etapo nuo jo plėtros etapo, tai šio projekto išlaidas jis pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik tyrimo etapo metu.

Tyrimo etapas

54 Nematerialusis turtas, susidarantis tyrimo metu (arba vidaus projekto tyrimų etape), neturi būti pripažįstamas. Tyrimo (arba vidaus projekto tyrimų etapo) išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.

▼B

55 Projekto tyrimo etape ūkio subjektas negali įrodyti, kad esama nematerialiojo turto, kursiančio būsimą ekonominę naudą. Todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis jų susidarymo metu.

56 Tyrimo veiklos pavyzdžiai:

a) naujų žinių įgijimas;

b) siekis gauti tyrimo rezultatus arba kitų žinių, jų įvertinimas ir galutinis taikymo parinkimas;

c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų paieška; ir

d) naujų ar pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų galimų alternatyvų formavimas, kūrimas, įvertinimas ir galutinė atranka.

Plėtros etapas

57 Šiame etape sukurtas nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai ūkio subjektas gali įrodyti:

a) kad yra techninių galimybių užbaigti šį nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti;

b) kad jis ketina užbaigti šį nematerialųjį turtą ir jį naudoti ar parduoti;

c) kad jis turi galimybių naudoti ar parduoti šį nematerialųjį turtą;

d) būdą, kuriuo šis nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Be kitų dalykų, ūkio subjektas gali įrodyti, kad egzistuoja šio nematerialiojo turto rezultatų arba paties nematerialiojo turto rinka, o jei turtas bus naudojamas savo reikmėms – jo naudingumą;

e) kad jis turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtrai užbaigti ir nematerialiajam turtui naudoti arba parduoti;

f) kad jis gali pagrįstai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu.

58 Vidaus projekto plėtros etape kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali atskirai identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad šis turtas kurs laukiamą būsimą ekonominę naudą. Taip yra todėl, kad projekto plėtros etape nuveikiama daugiau negu tyrimo etape.

59 Plėtros veiklos pavyzdžiai:

a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš jų gamybos pradžią arba naudojimą;

b) instrumentų, įrankių, šablonų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

c) bandomosios įrangos, ekonomiškai netinkamos komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas; ir

d) pasirinktų alternatyvių naujų arba pagerintų medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų arba paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

▼B

60 Norėdamas parodyti, kaip iš nematerialiojo turto bus gauta tikėtina būsimoji ekonominė nauda, taikydamas 36-ojo TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ principus ūkio subjektas įvertina, kokią būsimą ekonominę naudą jis gaus iš šio turto. Jeigu ekonominė nauda gaunama tik turtą naudojant kartu su kitu turtu, tada ūkio subjektas taiko pinigus kuriančiojo vieneto principą, pateiktą 36-ajame TAS.

61 Tai, kad ūkio subjektas turi pakankamai išteklių užbaigti, naudoti nematerialųjį turtą ir gauti naudos iš jo, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei ūkio subjekto gebėjimą gauti išteklius. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas įrodo, kad gali gauti išorinių finansavimo priemonių, pateikdamas pranešimą apie skolintojo norą finansuoti šį planą.

62 Pagal įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skaičiavimo metodą ūkio subjektas gali patikimai įvertinti išlaidas, patirtas viduje kuriant nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, atlyginimai ir kitos šio ūkio subjekto patiriamos išlaidos siekiant gauti autorių teises ar licencijas arba tobulinant kompiuterių programinę įrangą.

63 Viduje sukurti prekės ženklai, iškabos, leidinių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio turtas neturi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu.

64 Išlaidos viduje sukurtiems prekės ženklams, iškaboms, leidinių antraštėms, klientų sąrašams ir analogiško turinio vienetams negali būti atskiriamos nuo viso verslo plėtros išlaidų. Todėl tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina

65 Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina pagal 24 straipsnį yra išlaidų, patirtų nuo tos dienos, kada nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko 21, 22 ir 57 straipsniuose nurodytus pripažinimo kriterijus, suma. Pagal 71 straipsnį draudžiama atkurti išlaidas, kurios buvo pripažintos sąnaudomis.

66 Viduje kuriamo nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina susideda iš visų tiesiogiai jam priskiriamų išlaidų, būtinų šiam turtui sukurti, pagaminti ir paruošti naudojimui vadovybės numatomu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant šį nematerialųjį turtą;

b) išlaidos darbuotojams skirtoms išmokoms (apibrėžtoms 19-ajame TAS), susidarančioms nematerialiojo turto kūrimo metu;

c) juridinių teisių įregistravimo mokesčiai; ir

d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiajam turtui kurti, amortizacija.

23-ajame TAS nustatyti palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijai.

67 Viduje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainai nepriskiriama:

a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui jį naudoti;

b) identifikuoti neefektyvumai ir pradiniai veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuojamus turto naudojimo efektyvumo rodiklius; ir

▼B

c) išlaidos, mokant darbuotojus naudotis turtu.

65 straipsnį iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas plėtoja naują gamybos procesą. Per 20X5 metus buvo patirta 1 000 PV ([a]) išlaidų, iš kurių 900 PV buvo patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., o 100 PV išlaidų patirta tarp 20X5 m. gruodžio 1 d. ir 20X5 gruodžio 31 d. Ūkio subjektas gali įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Techninių žinių (angl. *know-how*), kurios buvo naudojamos procese (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 500 PV.

20X5 m. pabaigoje gamybos procesas pripažįstamas nematerialiuoju turtu, kurio savikaina – 100 PV (išlaidos, patirtos nuo tos dienos, kada buvo patenkinti pripažinimo kriterijai, t. y. nuo 20X5 m. gruodžio 1 d.). Išlaidos, kurių suma – 900 PV, patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., pripažįstamos sąnaudomis, nes iki 20X5 m. gruodžio 1 d. nebuvo patenkinti pripažinimo kriterijai. Šios išlaidos niekada nebus gamybos proceso, pripažįstamo ►**M5** *ataskaitinio laikotarpio pabaigoje* ◄*, savikainos dalis.*

Per 20X6 m. patirtos išlaidos sudarė 2 000 PV. 20X6 m. pabaigoje techninių žinių, kurios buvo naudojamos procese (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 1 900 PV.

20X6 m. pabaigoje gamybos proceso savikaina yra 2 100 PV (100 PV išlaidos pripažintos 20X5 m. pabaigoje, pridėjus 2 000 PV išlaidas, pripažintas 20X6 m.). Ūkio subjektas pripažįsta 200 PV vertės sumažėjimo nuostolius, kuriais proceso balansinė vertė, buvusi iki vertės sumažėjimo nuostolių (2 100 PV) pripažinimo, koreguojama iki jo atsiperkamosios vertės (1 900 PV). Šie vertės sumažėjimo nuostoliai bus panaikinti vėlesniu laikotarpiu, jei bus tenkinami 36-ajame TAS nurodyti vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimo kriterijai.

([a]) Šiame standarte pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

▼M12

68 Išlaidos nematerialiajam turtui turi būti pripažįstamos sąnaudomis iškart, kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:

a) jos sudaro nematerialiojo turto, atitinkančio pripažinimo kriterijus, įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį (žr. 18–67 straipsnius); arba

b) objektas yra įgytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas kaip nematerialusis turtas. Tokiu atveju jis sudaro sumos, pripažintos kaip prestižas įsigijimo datą, dalį (žr. 3-ąjį TFAS).

▼M8

69 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas patiria išlaidų, siekdamas gauti būsimos ekonominės naudos, tačiau neįsigyja ir nesukuria jokio nematerialiojo arba kitokio turto, kurį būtų galima pripažinti. Tuo atveju, jei tiekiamos prekės, ūkio subjektas pripažįsta tokias išlaidas sąnaudomis, kai turi teisę naudotis tokiomis prekėmis. Kai teikiamos paslaugos, ūkio subjektas pripažįsta išlaidas sąnaudomis, kai tas paslaugas gauna. Pavyzdžiui, išlaidos tyrimams pripažįstamos sąnaudomis joms atsiradus (žr. 54 straipsnį), išskyrus atvejus, kai jos yra verslo jungimo savikainos dalis. Kitų išlaidų, pripažįstamų sąnaudomis joms atsiradus, pavyzdžiai:

▼B

a) išlaidos, patirtos pradedant veiklą (t. y. veiklos pradžios išlaidos), išskyrus atvejį, kai pagal 16-ąjį TAS tokios išlaidos priskiriamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai. Veiklos pradžios išlaidos gali apimti steigimo išlaidas (pvz., išlaidas teisininkams ir sekretoriatui, patiriamas steigiant juridinį ūkio subjektą), naujos gamyklos atidarymo arba verslo pradžios (t. y. išlaidos iki atidarymo), išlaidas, taip pat skirtas pradėti naują veiklą arba naujų gaminių gamybą ar procesus (t. y. išlaidas iki veiklos pradžios);

b) darbuotojų mokymo išlaidos;

▼M8

c) reklamos ir reprezentacinės išlaidos (įskaitant užsakymų paštu katalogus);

▼B

d) ūkio subjekto ar jo dalies perkėlimo arba reorganizavimo išlaidos.

▼M8

69A Ūkio subjektas turi teisę naudotis prekėmis, kai jos jam priklauso. Panašiai, jis turi teisę naudotis prekėmis, kai tas prekes sukuria tiekėjas pagal tiekimo sutarties sąlygas ir ūkio subjektas gali pareikalauti jas pristatyti ir už jas sumoka. Paslaugos gaunamos tada, kai tiekėjas jas suteikia pagal jų teikimo ūkio subjektui sutartį, bet ne tada, kai ūkio subjektas jomis naudojasi teikdamas kitas paslaugas, pvz., pateikdamas klientams reklamą.

70 Pagal 68 straipsnį ūkio subjektui nedraudžiama pripažinti išankstinio mokėjimo turtu, kai mokėjimas už prekes atliekamas anksčiau nei ūkio subjektas įgyja teisę naudotis tomis prekėmis. Pagal 68 straipsnį ūkio subjektui taip pat nedraudžiama pripažinti išankstinio mokėjimo turtu, kai mokėjimas už paslaugas atliekamas anksčiau nei ūkio subjektas gauna tas paslaugas.

▼B

Turtu nepripažįstamos praeities sąnaudos

71 Nematerialiojo turto išlaidos, kurios anksčiau buvo pripažintos sąnaudomis, vėliau neturi būti pripažįstamos šio nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalimi.

▼B

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

72 Ūkio subjektas savo apskaitos politikoje turi nurodyti, kad pasirenka savikainos metodą, aprašytą 74 straipsnyje, arba perkainojimo metodą, aprašytą 75 straipsnyje. Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas pagal perkainojimo metodą, visas kitas tos pačios grupės turtas taip pat turi būti apskaitoje registruojamas pagal šį metodą, išskyrus atvejį, kai toks turtas neturi aktyvios rinkos.

73 Nematerialiojo turto grupė – panašaus pobūdžio ir panašiai naudojamas ūkio subjekto veikloje turtas. Visas grupės nematerialus turtas perkainojamas tuo pačiu metu, kad būtų išvengta turto perkainojimo atskirai ir kad vienu metu finansinėse ataskaitose nebūtų pateiktos įvairios įsigijimo (pasigaminimo) savikainos ir vertės sumos, nustatytos skirtingomis dienomis.

Savikainos metodas

74 Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Perkainojimo metodas

75 Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas perkainota verte, kuri perkainojimo dieną yra jo tikroji vertė, atimant visą vėliau sukauptą amortizaciją ir visus vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius. ►M33 **Perkainojant pagal šį standartą tikroji vertė turi būti nustatoma pagal aktyviąją rinką.** ◄ Perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai, kad ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ turto balansinė vertė nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės.

76 Perkainojimo metodas neleidžia:

a) perkainoti nematerialiojo turto, kuris anksčiau nebuvo pripažintas turtu; arba

b) nematerialųjį turtą iš pradžių pripažinti ne įsigijimo (perkainojimo) savikaina, bet kitomis sumomis.

77 Perkainojimo metodas taikomas tada, kai turtas jau yra pripažintas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Tačiau, jei turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalis, nes visas turtas dar neatitinka pripažinimo kriterijų tol, kol bus užbaigta tam tikra proceso dalis (žr. 65 straipsnį), perkainojimo metodas gali būti taikomas visam turtui. Be to, perkainojimo metodas gali būti taikomas nematerialiajam turtui, įsigytam už valstybės paramą ir pripažįstamam jo nominaliąja verte (žr. 44 straipsnį).

►M33 78 Aktyvioji nematerialiojo turto rinka egzistuoja retai, nors kai kuriais atvejais tai yra įmanoma. ◄ Pavyzdžiui, tam tikroje jurisdikcijoje gali egzistuoti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų arba gamybos kvotų rinka. Tačiau prekės ženklų, laikraščių pavadinimų, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos neegzistuoja, nes kiekvienas toks turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, tokias sutartis aptaria atskiri pirkėjai ir pardavėjai, o sandoriai yra palyginti reti. Todėl už vieną turtą sumokėta kaina gali nesuteikti pakankamų kito turto tikrosios vertės įrodymų. Be to, dažnai kainos viešai neskelbiamos.

▼B

79 Perkainojimo periodiškumą lemia perkainojamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nepastovumas. Jeigu perkainoto turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas dažnesnis perkainojimas. Kai kurių nematerialiojo turto straipsnių tikroji vertė gali reikšmingai ir nepastoviai kisti, dėl to gali tekti perkainoti turtą kasmet. Taip dažnai perkainoti nebūtina to nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nereikšmingai.

▼M43

80 Kai perkainojamas nematerialusis turtas, to turto balansinė vertė koreguojama pagal perkainotą vertę. Perkainojimo dieną šis turtas apskaitomas vienu iš šių būdų:

a) bendra balansinė vertė koreguojama atsižvelgiant į turto balansinės vertės perkainojimą. Pavyzdžiui, bendra balansinė vertė gali būti patikslinta pagal stebimos rinkos duomenis arba ji gali būti patikslinta proporcingai balansinės vertės pokyčiui. Sukaupta amortizacija perkainojimo dieną yra koreguojama taip, kad būtų išlygintas bendros balansinės vertės ir turto balansinės vertės, atėmus sukauptą amortizaciją, skirtumas; arba

b) sukaupta amortizacija eliminuojama iš turto bendros balansinės vertės.

Sukauptos amortizacijos koregavimo suma sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaitomą pagal 85 ir 86 straipsnius.

▼B

81 Jeigu perkainojamo nematerialiojo turto grupei priklausantis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad šiam turtui nėra aktyviosios rinkos, toks turtas turi būti apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, atėmus visą sukauptą amortizaciją ir turto vertės sumažėjimo nuostolius.

▼M33

82 **Jeigu perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatyta remiantis aktyviąja rinka, tokio turto balansinė vertė turėtų būti jo paskutinio perkainojimo, paremto aktyviąja rinka, dieną nustatyta vertė, atėmus visą sukauptą amortizaciją ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.**

▼B

83 Faktas, kad daugiau nebeegzistuoja perkainoto nematerialiojo turto aktyvioji rinka, gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė; tai turi būti patikrinama pagal 36-ąjį TAS.

▼M33

84 Jeigu turto tikroji vertė gali būti nustatoma remiantis aktyviąja rinka vėlesnę vertinimo dieną, nuo tos dienos taikomas perkainojimo metodas.

▼B

►M5 85 Jeigu dėl perkainojimo padidėja nematerialiojo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir kaupiama kaip nuosavybė, vadinama pelnu dėl perkainojimo. Tačiau ◄ padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tokia suma, kokios reikia atkurti to paties turto perkainotos sumos sumažėjimą, anksčiau pripažintą pelno (nuotolių) ataskaitoje.

▼B

86 Jeigu dėl perkainojimo sumažėja nematerialiojo turto balansinė vertė, sumažėjimas turi būti pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. ►M5 Tačiau sumažėjimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi kaip pelnas dėl perkainojimo, susietas su perkainotu turtu. Sumažėjimas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi, sumažina nuosavybėje sukauptą sumą, kuri vadinama pelnu dėl perkainojimo. ◄

87 Nuosavybėje sukauptas perkainojimo pelnas gali būti tiesiogiai pervedamas į nepaskirstytąjį pelną, kai toks pelnas realizuojamas. Visas perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas nutraukus turto naudojimą arba jį perleidus. Tačiau perkainojimo pelno dalis gali būti realizuojama, kol ūkio subjektas naudojasi turtu; tokiu atveju realizuoto perkainojimo pelno suma yra amortizacijos, pagrįstos perkainoto turto balansine verte, ir amortizacijos, kuri būtų pripažinta remiantis turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, skirtumas. Perkainojimo pelnas į nepaskirstytąjį pelną ►M5 pelne arba nuostoliuose ◄ nepervedamas.

NAUDINGO TARNAVIMO LAIKAS

88 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra ribotas, ar neribotas. Jei jis ribotas, ūkio subjektas turi įvertinti tokio naudingo tarnavimo laiko trukmę arba gaminių ar panašių vienetų, gautinų tuo naudingo tarnavimo laiku, kiekį. Nematerialųjį turtą ūkio subjektas turi laikyti turinčiu neribotą naudingo tarnavimo laiką tuomet, kai remiantis visų svarbių veiksnių analize nėra numatoma laiko riba, iki kurios šiam ūkio subjektui turtas kurs grynąsias įplaukas.

89 Nematerialiojo turto apskaitos tvarka yra pagrįsta jo naudingo tarnavimo laiku. Nematerialusis turtas, turintis ribotą naudingo tarnavimo laiką, yra amortizuojamas (žr. 97–106 straipsnius), o nematerialusis turtas, turintis neribotą naudingo tarnavimo laiką, – neamortizuojamas (žr. 107–110 straipsnius). Šiame standarte pateikiamuose pavyzdžiuose nurodomi skirtingi nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo būdai ir vėlesnė šio turto apskaita, pagrįsta šio turto naudingo tarnavimo laiko riba.

90 Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstoma daug veiksnių, kurie yra tokie:

a) ūkio subjekto tikėtinas turto panaudojimas ir tai, ar kita vadovų grupė sugebės veiksmingai valdyti šį turtą;

b) tipiškas šio turto gyvavimo ciklas ir vieša informacija apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;

c) techninis, technologinis, komercinis arba kitoks senėjimas;

d) verslo šakos, kurioje toks turtas naudojamas, stabilumas ir iš turto gaunamų gaminių bei paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimai;

e) tikėtini varžovų arba potencialių varžovų veiksmai;

f) išlaidų turto priežiūrai lygis, reikalingas, kad iš šio turto būtų gauta tikėtina būsima ekonominė nauda, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimas ir ketinimas siekti tokio lygio;

▼B

g) turto kontrolės laikotarpis ir teisiniai arba panašūs turto naudojimo apribojimai, pvz., išperkamosios nuomos sutarčių pabaigos datos; ir

h) turto naudingo tarnavimo laiko priklausymas nuo kitų šio ūkio subjekto turto naudingo tarnavimo laiko.

91 Sąvoka „neribotas“ nereiškia „begalinis“. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas atspindi tik būsimų turto eksploatavimo išlaidų lygį, reikalingą standartiniam jo naudojimui, kuris įvertinamas nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimus siekti šio lygio. Planuojamos ateities išlaidos, viršijančios sumą, reikalingą turto priežiūrai remiantis jo standartiniu naudojimu, neturi nulemti išvados, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.

▼M47

92 Dėl technologijų spartaus keitimosi kompiuterių programos ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas. Ateityje tikėtinas prekės, kuri buvo pagaminta naudojant nematerialųjį turtą, pardavimo kainos sumažėjimas galėtų rodyti tikėtiną technologinį arba komercinį turto senėjimą, kuris, savo ruožtu, gali rodyti turto teikiamos būsimos ekonominės naudos sumažėjimą.

▼B

93 Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ir labai ilgas arba net neribotas. Vadovaujantis apdairumo principu neapibrėžtumas yra pateisinamas nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, tačiau nepagrįstai trumpo laikotarpio pasirinkimas nėra pateisinamas.

▼M12

94 Nematerialiojo turto, atsirandančio dėl sutarties ar kitų juridinių teisių, naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti sutarties ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį ūkio subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutarties ar kitos juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti pratęsiamas, tuomet nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turėtų apimti pratęsimo laikotarpį (-ius), kai yra įrodymų, kad dėl pratęsto laikotarpio nebus patirta reikšmingų išlaidų. Pakartotinai įgytos teisės, verslo jungimo metu pripažintos kaip nematerialusis turtas, naudingo tarnavimo laikas yra likęs sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpis; jis neturi apimti pratęsimo laikotarpių.

▼B

95 Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui. Ekonominiai veiksniai nustato laikotarpį, per kurį ūkio subjektas gaus būsimosios ekonominės naudos. Teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį ūkio subjektas galės kontroliuoti teisę gauti šią naudą. Naudingo tarnavimo laikas yra tas trumpiausias laikotarpis, kuris nustatomas atsižvelgiant į šiuos veiksnius.

96 Žemiau pateiktieji veiksniai parodo, kad ūkio subjektas, nepatirdamas reikšmingų išlaidų, gali atnaujinti sutartimi pagrįstas arba kitas juridines teises:

a) yra įrodymų, grindžiamų patirtimi, kad sutartimi pagrįstos arba kitokios juridinės teisės bus atnaujintos. Jeigu atnaujinimas yra neapibrėžtas dėl trečiųjų asmenų sutikimo, tai suteikia įrodymų, kad tretieji asmenys sutiks;

b) yra įrodymų, kad bet kokios sąlygos, būtinos minėtam atnaujinimui įvykdyti, bus patenkintos; ir

▼B

c) ūkio subjekto išlaidos, skiriamos atnaujinimui, nėra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, šio ūkio subjekto gautina dėl atnaujinimo.

Jeigu atnaujinimo išlaidos yra reikšmingos lyginant jas su būsima ekonomine nauda, kurią ūkio subjektas tikisi gauti dėl tokio atnaujinimo, tuomet atnaujinimo išlaidos iš esmės atitiks naujo nematerialiojo turto įsigijimo išlaidas atnaujinimo dieną.

RIBOTO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas

97 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizuojamoji suma turi būti proporcingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizacija pradedama skaičiuoti tada, kai turtas pradedamas naudoti, t. y. kai jis yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia reikalinga vadovybės numatomu būdu naudoti. Amortizacija nebeskaičiuojama nuo tos anksčiausios datos, kai turtas priskiriamas laikomam pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, kvalifikuojamą kaip skirtą parduoti) pagal 5-ąjį TFAS, ir nuo datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Taikomas amortizacijos metodas turi atspindėti būdą, kuriuo ūkio subjektas numato suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio būdo patikimai nustatyti neįmanoma, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Kiekvieną ataskaitinį laikotarpį amortizavimo suma turi būti pripažįstama ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, išskyrus atvejus, kai šis ar kitas standartas leidžia arba reikalauja ją įtraukti į kito turto balansinę vertę.

▼**M8**

98 Proporcingai paskirstyti turto amortizuojamąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizacijos metodus. Šie metodai yra: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), dvigubai mažėjančios vertės metodas ir ►**M47** produkcijos vienetų metodas ◄. Taikomas metodas pasirenkamas pagal numatomą turto teikiamos būsimosios ekonominės naudos vartojimo būdą ir nuosekliai taikomas pereinant iš vieno ataskaitinio laikotarpio į kitą, jeigu nesikeičia numatytas turto laukiamos ekonominės naudos vartojimo būdas.

▼**M47**

98A Egzistuoja nuginčijama prezumpcija, kad amortizacijos metodas, grindžiamas pajamomis, gaunamomis iš veiklos, kuri apima naudojimąsi nematerialiuoju turtu, yra netinkamas. Pajamos, gaunamos iš veiklos, kuri apima nematerialiojo turto naudojimą, paprastai atspindi veiksnius, kurie nėra tiesiogiai susiję su nematerialiojo turto teikiamos ekonominės naudos suvartojimu. Pavyzdžiui, pajamoms įtakos turi kiti ištekliai ir procesai, pardavimo veikla ir pardavimo apimties ir kainų pokyčiai. Pajamų kainos komponentui įtakos gali turėti infliacija, kuri neturi įtakos tam, kaip turtas yra vartojamas. Ši prezumpcijos gali būti nepaisoma tik išimtinėmis aplinkybėmis:

a) kai nematerialusis turtas yra išreikštas kaip pajamų matas, kaip aprašyta 98C straipsnyje; arba

b) kai galima įrodyti, kad pajamos ir nematerialiojo turto teikiama ekonominė nauda yra glaudžiai susijusios.

▼M47

98B Pasirinkdamas pagal 98 straipsnį tinkamą amortizacijos metodą ūkio subjektas galėtų nustatyti vyraujantį ribojantį veiksnį, būdingą nematerialiajam turtui. Pavyzdžiui, sutartyje, kurioje nustatytos ūkio subjekto teisės, susijusios su nematerialiojo turto naudojimu, ūkio subjekto nematerialiojo turto naudojimas gali būti nurodytas kaip iš anksto nustatytas metų skaičius (t. y. laikas), kaip pagamintų prekių skaičius arba kaip nustatyta bendra gautinų pajamų suma. Tokio vyraujančio ribojančio veiksnio nustatymas galėtų būti atskaitos tašku nustatant tinkamą amortizacijos skaičiavimo pagrindą, tačiau gali būti taikomas ir kitas pagrindas, jei jis geriau atspindi numatomą ekonominės naudos vartojimo būdą.

98C Tuo atveju, kai vyraujantis ribojantis veiksnys, būdingas nematerialiajam turtui, yra žemiausios pajamų ribos pasiekimas, tinkamas amortizacijos skaičiavimo pagrindas gali būti gautinos pajamos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti koncesiją žvalgyti ir išgauti auksą iš aukso kasyklos. Sutarties galiojimo terminas galėtų būti grindžiamas nustatyta bendra iš kasybos gaunamų pajamų suma (pavyzdžiui, sutartis gali leisti kasykloje kasti auksą, kol bendros aukso pardavimo pajamos pasieks 2 mlrd. PV), o ne laiku arba iškasto aukso kiekiu. Kitas pavyzdys – teisė eksploatuoti apmokestinamą kelią galėtų būti grindžiama nustatyta bendra pajamų, gautinų iš visų surinktų kelių mokesčių, suma (pavyzdžiui, sutartimi galėtų būti leidžiama eksploatuoti kelią, kol bendra eksploatuojant kelią surinktų mokesčių suma pasieks 100 mln. PV). Tuo atveju, kai sutartyje dėl nematerialiojo turto naudojimo nustatyta, kad vyraujantis ribojantis veiksnys yra pajamos, gautinos pajamos galėtų būti tinkamas pagrindas nematerialiojo turto amortizacijai skaičiuoti, jei sutartyje nurodyta nustatyta bendra gautinų pajamų suma, pagal kurią nustatoma amortizacija.

▼B

99 Amortizacijos suma dažniausiai pripažįstama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Tačiau kartais turto teikiama būsimoji ekonominė nauda sunaudojama kuriant kitą turtą. Tokiu atveju amortizacijos suma sudaro to kito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos proceso metu naudojamo nematerialiojo turto amortizacijos suma įskaičiuojama į atsargų balansinę vertę (žr. 2-ąjį TAS *„Atsargos“*).

Likvidacinė vertė

▼M33

100 **Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui, išskyrus tuos atvejus, kai:**

▼B

a) trečiasis asmuo įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje; arba

▼M33

b) **egzistuoja šio turto aktyvioji rinka (kaip apibrėžta 13-ajame TFAS) ir:**

▼B

i) remiantis tokia rinka, gali būti nustatoma likvidacinė vertė; ir

ii) tikėtina, kad tokia rinka egzistuos ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

▼B

101 Riboto naudingo tarnavimo laiko turto nudėvimoji suma nustatoma iš jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atimant likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad ūkio subjektas tikisi šį nematerialųjį turtą perleisti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos.

102 Turto likvidacinės vertės nustatymas grindžiamas suma, atgautina perleidus turtą, remiantis nustatymo dieną vyraujančiomis panašaus turto, pasiekusio naudingo tarnavimo laiko pabaigą ir naudoto panašiomis sąlygomis, kuriomis toks turtas buvo naudojamas iki perleidimo, pardavimo kainomis. Likvidacinė vertė peržiūrima mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Turto likvidacinės vertės pokytis apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8-uoju TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

103 Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios šio turto balansinei vertei arba didesnės už ją. Jeigu taip atsitinka, tokio turto amortizavimo suma yra lygi nuliui tol, kol turto likvidacinė vertė pasidaro mažesnė už jo balansinę vertę.

Amortizacijos laikotarpio ir amortizacijos metodo peržiūra

104 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpis ir metodas turi būti peržiūrimi bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesniųjų įvertinimų, atitinkamai turi būti keičiamas amortizacijos laikotarpis. Jeigu pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš šio turto suvartojimo būdas, tuomet turi būti keičiamas amortizacijos metodas, kad atspindėtų pasikeitusį būdą. Tokie keitimai apskaitoje registruojami kaip apskaitinių įvertinimų keitimai pagal 8-ąjį TAS.

105 Naudojant nematerialųjį turtą gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas gali parodyti, kad reikia keisti amortizacijos laikotarpį.

106 Laikui bėgant būsimos ekonominės naudos, kurios ūkio subjektas tikisi iš nematerialiojo turto, suvartojimo būdas gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra dvigubai mažėjančios vertės, o ne tiesiogiai proporcingas (tiesinis) amortizacijos metodas. Kitas pavyzdys: naudojimasis licencijos teikiamomis teisėmis atidedamas laukiant kitų verslo plano dalių vykdymo. Tokio turto teikiama ekonominė nauda gali būti negaunama iki kitų laikotarpių.

NERIBOTO NAUDINGO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

107 Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas neturi būti amortizuojamas.

108 36-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas tikrintų neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę su balansine verte:

a) kartą per metus;

b) bet kada, kai tik yra požymių, kad sumažėjo nematerialiojo turto vertė.

▼B

Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas

109 Neamortizuojamo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, siekiant nustatyti, ar įvykiai ir aplinkybės patvirtina tokį turto neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą. Jeigu ne, neriboto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo keitimas į ribotą turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

110 Pagal 36-ąjį TAS, neriboto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimo pakeitimas į ribotą reiškia, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Dėl to ūkio subjektas tikrindamas galimą turto vertės sumažėjimą lygina jo atsiperkamąją vertę, apibrėžiamą 36-ajame TAS, su jo balansine verte ir bet kokį perviršį, kuriuo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, pripažįsta vertės sumažėjimo nuostoliais.

BALANSINĖS VERTĖS ATKŪRIMO GALIMYBĖ: VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

111 Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nematerialiojo turto vertė, ūkio subjektas taiko 36-ąjį TAS. Tame standarte aiškinama, kada ir kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

TURTO NAUDOJIMO PABAIGA IR JO PERLEIDIMAS

112 Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:

a) jį perleidžiant; arba

b) arba kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.

▼M54

113 Pelnas arba nuostoliai, atsirandantys nutraukus nematerialiojo turto pripažinimą, turi būti apibrėžiami kaip skirtumas tarp grynosios realizavimo sumos (jeigu tokia gaunama) ir turto balansinės vertės. Jis turi būti pripažįstamas kaip pelnas arba nuostoliai, kai turto pripažinimas nutraukiamas (jeigu pagal 16-ąjį TFAS pardavimo ar atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.

114 Nematerialųjį turtą perleisti galima įvairiai (pvz., parduoti, išnuomoti finansinės nuomos būdu arba dovanoti). Nematerialiojo turto perleidimo data yra data, kurią gavėjas įgyja to turto kontrolę, laikantis reikalavimų, taikomų nustatant, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“. Kai perleidžiama parduodant ir atgalinės nuomos būdu, taikomas 16-asis TFAS.

▼B

115 Jeigu ūkio subjektas, vadovaudamasis 21 straipsnyje pateiktais pripažinimo principais, į turto balansinę vertę įtraukia išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto dalies keitimu, jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę. Jei ūkio subjektui nepavyksta nustatyti pakeistosios dalies balansinės vertės, jis gali pakeitimo išlaidas naudoti kaip rodiklį, kad nustatytų keičiamosios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą tuo metu, kai ji buvo įsigyta arba viduje sukurta.

▼M12

115A Pakartotinai verslo jungimo metu įgytos teisės atveju, jeigu teisė vėliau yra pakartotinai suteikiama (parduodama) trečiajai šaliai, susijusi balansinė vertė, jei yra, turi būti naudojama nustatant pakartotinio suteikimo pelną arba nuostolius.

▼**M52**

116 Atlygio suma, įtrauktina į pelną arba nuostolius, susidarančius dėl nematerialiojo turto pripažinimo nutraukimo, yra nustatoma pagal 15-ojo TFAS 47–72 straipsnių reikalavimus, taikomus nustatant sandorio kainą. Vėlesni nustatytos atlygio sumos, įtrauktos į pelną arba nuostolius, pokyčiai turi būti apskaitomi laikantis 15-ojo TFAS reikalavimų, taikomų sandorio kainos pokyčiams.

▼**B**

117 Riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas, jei toks turtas nebenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas visiškai nudėvimas arba laikomas, turint tikslą jį parduoti (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, kvalifikuojamą kaip pardavimui skirtą grupę) pagal 5-ąjį TFAS.

ATSKLEIDIMAS

Bendra informacija

118 Ūkio subjektas, atskirdamas viduje sukurtą nematerialųjį turtą nuo kito nematerialiojo turto, apie kiekvieną nematerialiojo turto grupę turi pateikti:

a) ar naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, ar ribotas; jeigu jis ribotas – naudingo tarnavimo laikotarpį arba naudojamą amortizavimo normą;

b) amortizavimo skaičiavimo metodus, naudojamus riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiajam turtui;

c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą amortizacijos sumą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

d) ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ eilutes, į kurias įtraukiama šio nematerialiojo turto amortizacija;

e) balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimą, parodant:

i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus dėl vidaus plėtros, atskiro įsigijimo ir dėl verslo jungimo;

ii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

iii) padidėjimą arba sumažėjimą, susidariusį dėl turto perkainojimo per ataskaitinį laikotarpį pagal 75, 85 ir 86 straipsnius, ir dėl vertės sumažėjimo nuostolių (jeigu tokių yra), pripažintų arba panaikintų ►**M5** kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, pagal 36-ąjį TAS;

iv) vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 36-ąjį TAS (jei tai taikytina);

v) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius per laikotarpį pripažintus ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pagal 36-ąjį TAS (jei tai taikytina);

vi) per laikotarpį pripažintą bet kokią amortizaciją;

▼B

vii) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas pateikimo valiuta, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto finansines ataskaitas – ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta; ir

viii) kitus balansinės vertės pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį.

119 Nematerialiojo turto grupė – panašaus pobūdžio ir panašiai naudojamas ūkio subjekto veikloje turtas. Atskirų turto grupių pavyzdžiai:

a) prekės ženklai;

b) iškabos ir leidinių antraštės;

c) kompiuterių programos;

d) licencijos ir frančizės;

e) autorių teisės, patentai ir kitos gamybos nuosavybės teisės, paslaugų ir eksploatacijos teisės;

f) receptai, formulės, modeliai, brėžiniai bei pavyzdžiai; ir

g) kuriamas nematerialusis turtas.

Tokios grupės gali būti skaidomos į smulkesnes arba jungiamos į stambesnes grupes, jei tai suteikia svarbesnės informacijos finansinių ataskaitų vartotojams.

120 Be 118 straipsnio e punkto iii–v papunkčiuose reikalaujamos informacijos, ūkio subjektas papildomai atskleidžia informaciją pagal 36-ąjį TAS apie nematerialųjį turtą, kurio vertė sumažėjo.

121 8-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų apskaitinio įvertinimo keitimo pobūdį ir sumą, reikšmingai veikiančią ataskaitinį laikotarpį arba (jei tai tikėtina) vėlesnius laikotarpius. Ši informacija turi būti atskleidžiama, pasikeitus:

a) nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui;

b) amortizavimo metodui; arba

c) likvidacinei vertei.

122 Taip pat ūkio subjektas turi pateikti:

a) nematerialiojo turto, kuris vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko, balansinę vertę ir priežastis, dėl ko šis turtas vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtas. Nurodydamas priežastis, ūkio subjektas turi apibrėžti veiksnius, turėjusius įtakos nustatant šio turto naudingo tarnavimo laiką kaip neribotą;

b) atskiro nematerialiojo turto, šio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose laikomo reikšmingu, aprašymą, balansinę vertę ir likusį amortizacijos laikotarpį;

c) nematerialiojo turto, įgyto už valstybės paramą ir pradžioje pripažinto tikrąja verte (žr. 44 straipsnį):

i) pradžioje pripažintą tikrąją vertę;

▼B

ii) balansinę vertę; ir

iii) tai, ar tikroji ir balansinė turto vertės po pripažinimo buvo nustatytos naudojant savikainos ar perkainojimo metodą;

d) nematerialųjį turtą, kurio teisės yra apribotos teisės aktais, ir jo balansinę vertę, taip pat nematerialiojo turto, užstatyto kaip įsipareigojimų garantija, balansinę vertę;

e) sutartyje nurodytų pasižadėjimų įsigyti nematerialųjį turtą sumą.

123 Ūkio subjektas apibūdina veiksnius, suvaidinusius svarbų vaidmenį nustatant, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, nagrinėdamas 90 straipsnyje pateiktą veiksnių sąrašą.

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo būdą

▼M33

124 **Jeigu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas jo perkainota verte, ūkio subjektas turi atskleisti:**

a) **pagal kiekvieną nematerialiojo turto grupę:**

▼B

i) perkainojimo datą;

ii) perkainoto nematerialiojo turto balansinę vertę; ir

▼M33

iii) balansinę vertę, kuri būtų priskiriama kiekvienai perkainoto nematerialiojo turto grupei, jeigu po pripažinimo būtų naudojamas savikainos metodas, aprašytas 74 straipsnyje; ir

b) vertės padidėjimo dėl perkainojimo sumą, priskiriamą nematerialiajam turtui ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus.

c) [išbraukta]

▼B

125 Atskleidžiant informaciją gali būti privalu perkainoto turto grupes sujungti į stambesnes. Tačiau toks sujungimas netaikomas, jeigu, jungiant nematerialiojo turto grupes, būtų sudedamos sumos, nustatytos pagal savikainos ir perkainojimo metodus.

Tyrimo ir plėtros išlaidos

126 Ūkio subjektas turi atskleisti bendrą tyrimų ir plėtros išlaidų sumą, pripažįstamą to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

127 Tyrimo ir plėtros išlaidos apima visas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas tyrimui ir plėtrai (žr. 66 ir 67 straipsnių nuorodas dėl pagal 126 straipsnį reikalaujamų atskleisti išlaidų rūšis).

Kita informacija

128 Ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) atskleisti:

a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto aprašymą; ir

▼B

b) kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu, nes neatitiko šiame standarte nurodytų pripažinimo kriterijų arba dėl to, kad buvo įsigytas arba sukurtas prieš 38-ojo TAS „*Nematerialusis turtas*“ (patvirtinto 1998 m.) įsigaliojimo pradžią, trumpą aprašymą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

▼M12

_____

130 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

▼B

a) apskaitoje registruodamas nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė; ir

b) perspektyviai apskaitoje registruodamas visą kitą nematerialųjį turtą nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau. Todėl ūkio subjektas neturi koreguoti tą datą pripažinto nematerialiojo turto balansinės vertės. Tačiau ūkio subjektas tą dieną turi taikyti šį standartą pakartotinai vertindamas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jei dėl to ūkio subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

130A 2 straipsnyje pateiktus pataisymus ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 6-ąjį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, šiuos pataisymus jis turi taikyti tą patį ataskaitinį laikotarpį.

▼M5

130B 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 85, 86 straipsniai ir 118 straipsnio e punkto iii papunktis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M22

130C 3-uoju TFAS (persvarstytas 2008 m.) pataisyti 12, 33–35, 68, 69, 94 ir 130 straipsniai, panaikinti 38 ir 129 straipsniai ir įterptas 115A straipsnis. 2009 m. balandžio mėn. išleistu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisyti 36 ir 37 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti perspektyviai 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Todėl per ankstesnius verslo jungimus pripažintos nematerialiojo turto sumos ir prestižas nėra koreguojami. Jei ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas bei atskleisti šį faktą.

▼M8

130D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 69, 70 ir 98 straipsniai ir įterptas 69A straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M33

———————

▼M32

130F 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnio e punktas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

130G 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ir 124 straipsniai ir išbraukti 39–41 ir 130E straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M43

130H 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisytas 80 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

130I Ūkio subjektas *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* padarytą pataisą taiko visiems perkainojimams, pripažintiems metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais šios pataisos taikymo pirmą kartą datą arba vėliau, ir paskutinį prieš tai buvusį metinį ataskaitinį laikotarpį. Ūkio subjektas gali taip pat pateikti pakoreguotą ankstesnių pateiktų laikotarpių lyginamąją informaciją, tačiau tai nėra privaloma. Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kurių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija pateikta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼M47

130J Dokumentu *Priimtinų nusidėvėjimo ir amortizacijos metodų paaiškinimas* (16-ojo TAS ir 38-ojo TAS pataisos), paskelbtu 2014 m. gegužės mėn., iš dalies pakeisti 92 ir 98 straipsniai ir įterpti 98A–98C straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M52

130K 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 3, 114 ir 116 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

130L 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 3, 6, 113 ir 114 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

Panašaus turto mainai

131 129 straipsnio ir 130 straipsnio b punkto reikalavimas taikyti šį standartą perspektyviai reiškia, kad, jeigu turto mainai iki šio standarto įsigaliojimo datos buvo vertinami atiduodamojo turto balansine verte, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti gaunamo turto balansinės vertės tam, kad atspindėtų jo įsigijimo dienos tikrąją vertę.

▼B

Išankstinis taikymas

132 Ūkio subjektai, kuriems taikomas 130 straipsnis, skatinami pritaikyti šio standarto reikalavimus dar iki 130 straipsnyje nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas šį standartą pradėjo taikyti anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis tuo pačiu metu turi taikyti 3-iąjį TFAS bei 36-ąjį TAS (persvarstytą 2004 m.).

38-OJO TAS, PASKELBTO 1998 M., PANAIKINIMAS

133 Šiuo standartu pakeičiamas 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (patvirtintas 1998 m.).

▼B

39-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“

▼M53 _____

▼B

TAIKYMAS

▼M53

2 **Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visoms į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį patenkančioms finansinėms priemonės, jeigu ir tiek, kiek:**

a) pagal 9-ąjį TFAS leidžiama taikyti šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimus; ir

b) finansinė priemonė yra apsidraudimo sandorio, kuriam pagal šį standartą galima taikyti apsidraudimo apskaitą, dalis.

▼B

i) nuomotojo pripažįstamoms už nuomą gautinoms sumoms yra taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo ir turto vertės sumažėjimo nuostatos (žr. 15–37, 58, 59, 63–65 straipsnius ir A priedo 36TN–52TN ir 84TN–93TN straipsnius);

ii) nuomininko pripažįstamoms už finansinę nuomą mokėtinoms sumoms yra taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 39–42 straipsnius ir A priedo 57TN–63TN straipsnius); ir

iii) išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į nuomos sutartis, taikomos šio standarto įterptųjų išvestinių finansinių priemonių nuostatos (žr. 10–13 straipsnius ir A priedo 27TN–33TN straipsnius);

c) darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS *„Išmokos darbuotojams“*;

▼M6

d) ūkio subjekto išleistas finansines priemones, kurios atitinka 32-ajame TAS pateiktą nuosavybės priemonės apibrėžtį (įskaitant pirkimo pasirinkimo sandorius ir garantijas) arba kurias reikalaujama priskirti nuosavybės priemonėms pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Tačiau tokių nuosavybės priemonių turėtojas šį standartą toms priemonėms taiko, jei jos neatitinka a punkte minimos išimties.

▼B

e) teises ir įsipareigojimus, atsirandančius iš: i) draudimo sutarties, apibrėžtos 4-ajame TFAS *„Draudimo sutartys“*, išskyrus suteikėjo teises ir įsipareigojimus, atsirandančius iš draudimo sutarties, atitinkančios 9 straipsnyje pateiktą finansinės garantijos sutarties apibrėžimą; arba ii) iš sutarties, kuriai taikomas 4-asis TFAS, nes ji apima savarankišką dalyvavimo elementą. Tačiau šis standartas taikomas išvestinei finansinei priemonei, įterptai į sutartį, kuriai taikomas 4-asis TFAS, jeigu pati išvestinė finansinė priemonė nėra 4-ojo TFAS taikymo sričiai priskiriama sutartis (žr. šio standarto 10–13 straipsnius ir A priedo 27TN–33TN straipsnius). Be to, jeigu finansinių garantijų sutarčių suteikėjas anksčiau yra tiesiogiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis ir jas apskaito kaip draudimo sutartis, tokioms finansinių garantijų sutartims gali taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS (žr. 4TN ir 4A TN straipsnius). Sprendimas, kurį suteikėjas gali priimti dėl kiekvienos sutarties atskirai, yra neatšaukiamas;

▼M12

_____

▼M38

g) bet kokias išankstines įsigyjančio asmens ir parduodančio akcininko sutartis dėl įsigyjamo subjekto pirkimo arba pardavimo, kurių rezultatas – verslo jungimas pagal 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“ būsimą įsigijimo dieną. Išankstinės sutarties terminas neturi viršyti pagrįsto laikotarpio, kuris paprastai būtinas norint gauti būtinus pritarimus ir įvykdyti sandorį;

▼B

h) prievoles suteikti paskolą, kitas negu 4 straipsnyje apibūdintos prievolės suteikti paskolą. Prievolių suteikti paskolą suteikėjas prievolėms suteikti paskolą, kurios nepatenka į šio standarto taikymo sritį, taiko 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. Tačiau visoms prievolėms suteikti paskolą taikomos šio standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 15–42 straipsnius ir A priedo 36TN–63TN straipsnius);

i) finansines priemones, sutartis ir įsipareigojimus pagal mokėjimo akcijomis sandorius, kuriems taikomas 2-asis TFAS *„Mokėjimas akcijomis“*, išskyrus šio standarto 5–7 straipsniuose nurodytas sutartis, kurioms taikomas šis standartas;

j) dėl teisių kompensuoti ūkio subjekto išlaidas reikalaujama prisiimti įsipareigojimą, kuris pripažįstamas kaip atidėjinys pagal 37-ąjį TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“* arba ankstesnį laikotarpį buvo pripažintas atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS;

▼M52

k) teises ir prievoles, kurioms taikomas 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ ir kurios yra finansinės priemonės, išskyrus tas, kurias 15-ajame TFAS nurodyta apskaityti pagal 9-ąjį TFAS.

▼M52

2A **Šio standarto vertės sumažėjimo reikalavimai turi būti taikomi toms teisėms, kurias 15-ajame TFAS nurodyta apskaityti pagal šį standartą, siekiant pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius.**

▼B

3 (Panaikinta)

▼M53

4–7 [Išbraukta]

▼B

APIBRĖŽIMAI

▼M53

8 13-ajame TFAS, 9-ajame TFAS ir 23-iajame TAS apibrėžti terminai šiame standarte vartojami 13-ojo TFAS A priede, 9-ojo TFAS A priede ir 32-ojo TAS 11 straipsnyje apibrėžtomis reikšmėmis. 13-ajame TFAS, 9-ajame TFAS ir 32-ajame TAS apibrėžti šie terminai:

— finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina;

— pripažinimo nutraukimas;

— išvestinė finansinė priemonė;

— faktinių palūkanų metodas;

— faktinių palūkanų norma;

— nuosavybės priemonė;

— tikroji vertė;

— finansinis turtas;

— finansinė priemonė;

— finansinis įsipareigojimas

ir pateikiamos šių apibrėžčių taikymo nuorodos.

▼M43

9 **Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:**

▼M53

_____

▼B

Apibrėžimai, susiję su apsidraudimo apskaita

Tvirtas pasižadėjimas – įpareigojantis susitarimas pasikeisti nustatytu išteklių kiekiu už nustatytą kainą nustatytą ateities dieną (ar keliomis dienomis).

Prognozuojamas sandoris – neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris.

Apsidraudimo priemonė – tam tikra išvestinė finansinė priemonė arba (tik apsidraudimo nuo užsienio valiutų keitimo kurso pokyčių rizikos atveju) tam tikras neišvestinis finansinis turtas ar neišvestinis finansinis įsipareigojimas, kurio tikrąją vertę ar pinigų srautus ir tam tikro apdrausto turto ar įsipareigojimo tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčius tikimasi tarpusavyje užskaityti (apsidraudimo priemonės apibrėžimas detaliau aiškinamas 72–77 straipsniuose ir A priedo 94TN–97TN straipsniuose).

▼B

Apdraustasis objektas – turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kurie: a) kelia ūkio subjektui tikrosios vertės ar būsimųjų pinigų srautų pokyčių riziką; ir b) yra priskiriami apdraustiesiems (apdraustojo objekto apibrėžimas smulkiau aiškinamas 78–84 straipsniuose ir A priedo 98TN–101TN straipsniuose).

Apsidraudimo veiksmingumas – laipsnis, kuriuo apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčiai yra tarpusavyje užskaitomi (žr. A priedo 105TN–113TN straipsnius).

▼M53

_____

▼B

APSIDRAUDIMAS NUO RIZIKOS

▼M53

71 **Jei ūkio subjektas taiko 9-ąjį TFAS ir nėra pasirinkęs kaip savo apskaitos politikos toliau taikyti šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimų (žr. 9-ojo TFAS 7.2.19 straipsnį), jis turi taikyti 9-ojo TFAS 6 skyriuje nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Vis dėlto apdrausdamas finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos ūkio subjektas pagal 9-ojo TFAS 6.1.3 straipsnį vietoj 9-ajame TFAS nustatytų reikalavimų gali taikyti šiame standarte nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Šiuo atveju ūkio subjektas taip pat privalo taikyti tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos (žr. 81A, 89A ir AG114–AG132 straipsnius).**

▼B

Apsidraudimo priemonės

Priemonių klasifikavimas

72 Šiame standarte neribojamos aplinkybės, kada išvestinė finansinė priemonė gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė, jeigu įvykdomos 88 straipsnyje išdėstytos sąlygos. Išimtis daroma kai kuriems parduotiems pasirinkimo sandoriams (žr. A priedo 94TN straipsnį). Tačiau neišvestinis finansinis turtas arba įsipareigojimas gali būti įvardijamas kaip apsidraudimo priemonė tik apsidraudžiant nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos.

▼M8

73 Apsidraudimo apskaitoje apsidraudimo priemonėmis gali būti įvardijamos tik priemonės, apimančios šalį, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio ūkio subjekto (t. y. grupės ar atskiro ūkio subjekto, kurio finansinės ataskaitos sudaromos) atžvilgiu. Nors atskiras ūkio subjektų grupės ūkio subjektas ar atskiro ūkio subjekto vidaus padaliniai gali sudaryti apsidraudimo sandorius su kitais grupės ūkio subjektais arba vidaus padaliniais, konsolidavimo metu visi tokie vidiniai sandoriai eliminuojami. Konsoliduotose ūkio subjektų grupės finansinėse ataskaitose tokie apsidraudimo sandoriai neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų. Tačiau jie gali atitikti apsidraudimo apskaitos kriterijus ūkio subjektų grupei priklausančio atskiro ūkio subjekto individualiose ar atskirose finansinėse ataskaitose, jeigu yra sudaryti su šalimi, kuri yra išorės šalis to atskiro ūkio subjekto, kuris teikia ataskaitas, atžvilgiu.

▼B

Apsidraudimo priemonių įvardijimas

74 Paprastai bendrai apsidraudimo priemonės sumai yra taikomas vienas tikrosios vertės matas, o veiksniai, nulemiantys tikrosios vertės pokyčius, yra vieni nuo kitų priklausomi. Taigi ūkio subjektas įvardija apsidraudimo santykius visos apsidraudimo priemonės atžvilgiu. Leidžiamos tik šios išimtys:

a) pasirinkimo sandorio sutarties vidinės vertės ir laiko vertės atskyrimas, pripažįstant apsidraudimo priemone tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pokytį ir neįtraukiant laiko vertės pokyčio; ir

b) išankstinio sandorio palūkanų elemento ir momentinės kainos atskyrimas.

Šios išimtys leidžiamos, nes pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir išankstinio sandorio perviršį paprastai galima vertinti atskirai. Kintant apsidraudimo strategijai, įvertinant tiek pasirinkimo sandorio vidinę, tiek laiko vertę, gali būti taikoma apsidraudimo apskaita.

75 Apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti įvardijama proporcinga visos apsidraudimo priemonės dalis, pavyzdžiui, 50 procentų sąlyginės sumos. Tačiau apsidraudimo santykių negalima priskirti tik daliai laikotarpio, kada apsidraudimo priemonė dar galioja.

76 Viena apsidraudimo priemonė gali būti laikoma apsidraudimu nuo daugiau negu vienos rizikos rūšies, jeigu: a) rizikos rūšis, nuo kurių apsidrausta, galima aiškiai išskirti; b) galima aiškiai parodyti apsidraudimo veiksmingumą ir c) įmanoma užtikrinti, kad apsidraudimo priemonę galima pripažinti ir rizikos rūšis galima išskirti.

77 Dvi ar daugiau išvestinių priemonių ar proporcingųjų dalių (o apsidraudimo nuo valiutos kurso rizikos atveju – dvi arba daugiau neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių, arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių ar jų proporcingų dalių derinys) gali būti sujungtos ir bendrai pripažįstamos apsidraudimo priemone, taip pat ir tada, kai su vienomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusi rizika yra užskaitoma su kitomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusia rizika. Tačiau palūkanų normos intervalas arba kita išvestinė finansinė priemonė, jungianti parduotą pasirinkimo sandorį ir nupirktą pasirinkimo sandorį, neatitinka apsidraudimo priemonės kriterijų, jei savo esme ji yra parduotas grynasis pasirinkimo sandoris (už kurį gaunamas grynasis perviršis). Ir panašiai dvi arba daugiau priemonių (ar jų proporcingų dalių) gali būti laikomos apsidraudimo priemone tik tada, jeigu nė viena iš jų nėra parduotas pasirinkimo sandoris arba parduotas grynasis pasirinkimo sandoris.

Apdraustieji objektai

Objektų pripažinimas

78 Apdraustuoju objektu gali būti finansinėse ataskaitose pripažintas turtas ar įsipareigojimas, nepripažintas ataskaitose tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apdraustuoju objektu gali būti: a) atskiras turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris ar grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą; b) turto, įsipareigojimų, tvirtų pasižadėjimų, labai tikėtinų prognozuojamų sandorių ar grynųjų investicijų į užsienyje veikiantį ūkio subjektą grupės, pasižyminčios panašiais rizikos požymiais; ar c) apsidraudimo priemonių portfelio nuo palūkanų normos rizikos atveju – finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga rizika, nuo kurios jie yra apdrausti, portfelio dalis.

▼M53

_____

▼B

►M22 80 Apsidraudimo apskaitoje apdraustaisiais objektais gali būti pripažįstamas tik tas turtas, įsipareigojimai, tvirti pasižadėjimai ar labai tikėtini prognozuojami sandoriai, kuriuose dalyvauja kitos šalys. ◄ ►M38 Tai reiškia, kad apsidraudimo apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės ūkio subjektų sudaromiems sandoriams, kurie parodomi tik šių ūkio subjektų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, o ne konsoliduotosiose grupės finansinėse ataskaitose, išskyrus investicinio subjekto, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, konsoliduotąsias finansines ataskaitas, kai sandoriai tarp investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų įmonių, vertinami tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, nebus eliminuojami konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. ◄ 21-ajame TAS nurodoma, kad grupės pelnas arba nuostoliai dėl užsienio valiutos keitimo nėra visiškai eliminuojami konsolidavimo metu tada, kai du grupės ūkio subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi, pasikeičia skirtingomis funkcinėmis valiutomis. Be to, labai tikėtinas prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus sandoris užsienio valiuta gali būti pripažintas apdraustuoju objektu konsoliduotose finansinėse ataskaitose, jeigu sandoris tarp ūkio subjektų sudaromas kita nei funkcine valiuta ir valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams.

Finansinio turto ir įsipareigojimų pripažinimas apdraustaisiais objektais

81 Jeigu finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas yra apdraustasis objektas draudžiant tik nuo rizikos, susijusios tik su jo pinigų srautais arba tikrosios vertės dalimi (vienu arba daugiau pasirinktų sutartinių pinigų srautų arba jų dalių, arba tam tikra tikrosios vertės procentų dalimi), tada, jei galima įvertinti apsidraudimo veiksmingumą. Pavyzdžiui, turto arba įsipareigojimo, už kurį mokamos palūkanos, identifikuojama ir atskirai įvertinama palūkanų normos rizikos dalis gali būti pripažįstama rizika, nuo kurios gali būti apsidraudžiama (pvz., nerizikinga palūkanų norma ar visos apdraustai finansinei priemonei būdingos palūkanų normos rizikos pagrindinis palūkanų normos komponentas).

81A. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju (ir tik šiuo atveju) apdraustąja dalimi gali būti pripažįstama valiutos suma (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų), o ne atskiras turtas (ar įsipareigojimas). Nors siekiant valdyti riziką, į portfelį gali būti įtraukti tiek turtas, tiek įsipareigojimai, tačiau turto ir įsipareigojimų sumos turi būti. Turto ir įsipareigojimų grynosios vertės naudojimas neleidžiamas. Ūkio subjektas gali apsidrausti nuo dalies palūkanų normos rizikos, siejamos su nurodyta suma. Pavyzdžiui, apsidraudimo portfelių susijusių su turtu, už kurį reikia mokėti iš anksto, ūkio subjektas gali apdrausti tikrosios vertės pokytį, priskirtiną apdraustosios palūkanų normos pokyčiui, daugiau pagal tikėtinas, o ne pagal sutartines pokyčių datas. […].

▼B

Nefinansinio turto ir įsipareigojimų priskyrimas apdraustiesiems objektams

82 Jeigu apdraustasis objektas yra nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas, jis turi būti pripažįstamas apdraustuoju objektu: a) nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos arba b) nuo visų rizikos rūšių kartu, jeigu sunku išskirti ir vertinti atitinkamą pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčių dalį, priskirtiną kitokiai rizikai negu užsienio valiutos kurso pokyčio rizika.

Turto grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais

83 Panašus turtas arba panašūs įsipareigojimai turi būti sujungiami ir apdraudžiami kaip bendra grupė tik tada, jeigu atskiram grupės turtui arba įsipareigojimui nustatoma konkreti rizika, nuo kurios gali būti apsidraudžiama. Be to, tikrosios vertės pokytis, priskirtinas kiekvienam atskiram grupės nuo rizikos apdraustam objektui, turėtų būti apytikriai lygus bendram tikrosios vertės pokyčiui dėl rizikos, nuo kurios ši objektų grupė apdrausta.

84 Kadangi ūkio subjektas, įvertindamas apsidraudimo veiksmingumą, lygina apsidraudimo priemonės (arba panašių apsidraudimo priemonių grupės) tikrosios vertės arba pinigų srautų pokytį su apdraustojo objekto (arba panašių apdraustųjų objektų grupės) tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiu, apsidraudimo priemonės lyginimas su grynąja verte (pavyzdžiui, sudedant visą tokios pačios fiksuotos normos turtą su visais tokios pačios fiksuotos normos ir panašaus galiojimo termino įsipareigojimais), o ne su konkrečiu apdraustuoju objektu, neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų.

Apsidraudimo apskaita

85 Apskaitant apsidraudimo sandorius, pripažįstamas apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto tikrųjų verčių pasikeitimų tarpusavio užskaitos rezultatas parodomas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

86 Apsidraudimo sandoriai yra trijų rūšių:

a) *tikrosios vertės apsidraudimo sandoris:* apsidraudimas nuo pripažintojo turto ar įsipareigojimo, nepripažintojo tvirto pasižadėjimo ar apibrėžtos tokio turto, įsipareigojimo ar tvirto pasižadėjimo dalies galimų tikrosios vertės pokyčių, kuriems priskirtina tam tikra rizika ir ji gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliui;

b) *pinigų srautų apsidraudimo sandoris*: apsidraudimas nuo pinigų srautų pokyčio: i) kuriam priskirtina tam tikra rizika, siejama su pripažintuoju turtu ar įsipareigojimu (pavyzdžiui, visais arba kai kuriais būsimais skolos su kintama palūkanų norma palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu planuojamu sandoriu, ir ii) kuris galėtų paveikti pelną arba nuostolį;

c) *grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris*, kaip nustatyta 21-ajame TAS.

87 Tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos kurso pokyčio rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apdraudimas ar pinigų srautų apdraudimas.

▼M53

88 **Apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo apskaitos kriterijus, nurodytus 89–102 straipsniuose, tik jei įvykdomos visos šios sąlygos:**

▼B

a) prieš apsidrausdamas ūkio subjektas parengia apsidraudimo sandorių, ūkio subjekto rizikos valdymo tikslų apsidraudimo strategiją ir dokumentacija. Toks dokumentavimas turi apimti apsidraudimo priemonės, apdraustojo objekto ar sandorio identifikavimą, rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį ir tai, kaip šis ūkio subjektas rengiasi įvertinti apsidraudimo priemonės veiksmingumą, užskaityti apdraustojo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčius, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidraudžiama;

b) tikimasi, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas (žr. A priedo 105TN–113TN straipsnius) siekiant tikrosios vertės ar pinigų srautų, kuriems priskirtina rizika, nuo kurios apsidraudžiama, pokyčių užskaitos ir laikantis rizikos valdymo strategijos, pačioje pradžioje dokumentuotos tų konkrečių apsidraudimo sandorių atžvilgiu;

c) apdraudžiant pinigų srautus, planuojamas sandoris, kuris yra apdraustasis objektas, turi būti labai tikėtinas ir susijęs su pinigų srautų kitimų, galinčių paveikti pelną arba nuostolį, rizika;

▼M53

d) galima patikimai įvertinti apsidraudimo sandorio veiksmingumą, t. y. galima patikimai įvertinti apdraustojo objekto tikrąją vertę arba pinigų srautus, kuriuos galima susieti su apdraustąja rizika, ir apsidraudimo priemonės tikrąją vertę;

▼B

e) apsidraudimo sandoris nuolat vertinamas per visus ataskaitinius laikotarpius, kuriems buvo sudarytas šis apsidraudimas, ir jis buvo labai veiksmingas.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

▼M53

89 **Jeigu tikrosios vertės apsidraudimo sandoris per visą ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitomas taip:**

▼B

a) pelnas arba nuostolis, gautas pakartotinai įvertinus apsidraudimo priemonę tikrąja verte (išvestinės apsidraudimo priemonės atveju), arba užsienio valiutos komponentas, įvertintas pagal 21-ąjį TAS (neišvestinės apsidraudimo priemonės atveju), turi būti įtraukiamas į ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitą ◄; ir

▼M53

b) apdraustojo objekto pelnu arba nuostoliais, kuriuos galima susieti su apdraustąja rizika, turi būti koreguojama apdraustojo objekto balansinė vertė; ši vertė pripažįstama pelnu arba nuostoliais. Tai taikoma, jei kitu atveju apdraustasis objektas vertinamas savikaina. Su apdraustąja rizika susijusių pelno arba nuostolių pripažinimas pelnu arba nuostoliais taikomas, jei apdraustasis objektas yra finansinis turtas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį.

▼B

89A Apdraudžiant finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik tokio apsidraudimo atveju), 89 straipsnio b punkto reikalavimas gali būti įvykdomas pateikiant pelną arba nuostolį, priskirtiną apdraustajam objektui:

a) atskira straipsnio eilute turto dalyje tais kainų pokyčių laikotarpiais, kada apdraustasis objektas yra turtas; arba

b) atskira straipsnio eilute įsipareigojimų dalyje tais kainų pokyčių laikotarpiais, kada apdraustasis objektas yra įsipareigojimas.

Atskiros straipsnių eilutės, nurodytos anksčiau pateiktuose a ir b punktuose, turi būti pateikiamos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų straipsniuose. Šiose straipsnių eilučių sumos iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ išbraukiamos turi būti tada, kai nutraukiamas to turto ar įsipareigojimų, su kuriais jos yra susijusios, pripažinimas.

▼M53

90 Jeigu apsidrausta tik nuo tam tikrų su apdraustuoju objektu sietinų rizikos rūšių, su apdraustąja rizika nesusiję pripažinti apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami taip, kaip nurodyta 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnyje.

▼M40

91 Ūkio subjektas turi nutraukti 89 straipsnyje nurodytą apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu:

a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas ar panaikinimas, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuose nurodytos apsidraudimo strategijos dalis. Be to, šiuo atveju nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena ar daugiau tarpuskaitos sandorio šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa nauja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitą vykdanti sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (kartais vadinama „tarpuskaitos organizacija“ arba „tarpuskaitos agentūra“) arba ūkio subjektas ar ūkio subjektai, pavyzdžiui, tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos narys arba tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų atlikti tarpuskaitą. Tačiau kai apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šis straipsnis taikomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;

▼M40

ii) kiti apsidraudimo priemonės pasikeitimai, jei tokių yra, apsiriboja pasikeitimais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pasikeitimai apsiriboja pasikeitimais, suderintais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaita iš pradžių buvo atlikta su tarpuskaitos sandorio šalimi. Šie pasikeitimai apima užstato reikalavimus, teises atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomus mokesčius;

▼B

b) apsidraudimas neatitinka apsidraudimo apskaitos kriterijų pagal 88 straipsnį; arba

c) ūkio subjektas panaikina jų pripažinimą.

92 Bet kokio apdraustosios finansinės priemonės, vertinamos amortizuota savikaina, balansinės vertės koregavimo suma dėl 89 straipsnio b punkte nurodytų priežasčių (o portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju 89A straipsnyje apibūdintas atskiros ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnio eilutės koregavimas) turi būti amortizuojama ir parodoma ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Amortizavimas turi būti pradedamas tuoj pat, kai tik pradedama koreguoti finansinės priemonės balansinė vertė ir ne vėliau negu, kai apdraustoji vertė nustojama koreguoti. Koregavimas grindžiamas perskaičiuota faktinių palūkanų norma amortizacijos pradžios dieną. Tačiau, jeigu, apdraudus finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik šiuo apsidraudimo atveju), amortizacijos skaičiavimas naudojant perskaičiuotą faktinių palūkanų normą yra neįmanomas, tai koregavimo suma turi būti amortizuojama naudojant tiesinį metodą. Koregavimo suma turi būti visiškai amortizuojama iki finansinės priemonės galiojimo pabaigos, o portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju – iki atitinkamų pokyčių laiko pabaigos.

93 Kai nepripažintasis tvirtas pasižadėjimas pripažįstamas apdraustuoju objektu, vėlesnis kaupiamasis šio tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytis, priskirtinas rizikai, nuo kurios apsidrausta, pripažįstamas turtu ar įsipareigojimu, o jo atitinkamas vertės pokytis pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (žr. 89 straipsnio b punktą). Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčiai taip pat pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

94 Kada ūkio subjektas prisiima tvirtą pasižadėjimą (kuris yra apdraustasis objektas su apdrausta tikrąja verte) įsigyti turtą ar prisiimti įsipareigojimą, tai turto arba įsipareigojimo, atsirandančio dėl ūkio subjekto prisiimto tvirto pasižadėjimo, pradinė balansinė vertė koreguojama taip, kad apimtų kaupiamąjį tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytį dėl pripažintos ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ rizikos, nuo kurios apsidrausta.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

95 Jei pinigų srautų apsidraudimo sandoris per visą ataskaitinį laikotarpį atitinka 88 straipsnyje nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitoma taip:

a) veiksmingos apsidraudimo sandorio dalies pelnas arba nuostoliai (žr. 88 straipsnį) turi būti pripažįstami ►M5 kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ (žr. 1-ąjį TAS); ir

b) neveiksmingoji apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio dalis turi būti pripažįstama ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄.

▼M53

96 Konkrečiau, pinigų srautų apsidraudimas apskaitomas taip:

▼B

a) atskira nuosavybės sudedamoji dalis, siejama su apdraustuoju objektu, koreguojama iki mažesnės iš šių (absoliučių) sumų:

i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio; ir

ii) apdraustojo objekto tikėtinų būsimųjų pinigų srautų tikrosios vertės (dabartinės vertės) sukaupto pokyčio nuo apsidraudimo pradžios;

b) bet koks likęs apsidraudimo priemonės ar pripažinto jos komponento (kuris nėra veiksminga apsidraudimo priemonė) pelnas ar nuostolis įtraukiamas į ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitą ◄; ir

▼M53

c) jei pagal dokumentais patvirtintą ūkio subjekto rizikos valdymo strategiją į konkretaus apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumo vertinimą neįtraukiamas tam tikras pelno arba nuostolių arba susijusių apsidraudimo priemonės pinigų srautų komponentas (žr. 74, 75 straipsnius ir 88 straipsnio a punktą), tas neįtrauktas pelno arba nuostolių komponentas pripažįstamas pagal 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnį.

▼M22

97 Jeigu prognozuojamo apsidraudimo sandorio atveju vėliau pripažįstamas finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas, tai susijęs pelnas arba nuostoliai, buvę pripažinti kitose bendrosiose pajamose pagal 95 straipsnį, turi būti pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytas 2007 m.)) per tą patį laikotarpį ar laikotarpius, kada apdraustieji prognozuojami pinigų srautai daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pavyzdžiui, laikotarpiais, kai pripažįstamos palūkanų pajamos arba sąnaudos). Tačiau, jeigu ūkio subjektas nesitiki viso ar dalies nuostolio, pripažinto kitose bendrosiose pajamose, padengti per vieną ar daugiau būsimų ataskaitinių laikotarpių, tada sumą, kurios nesitiki atgauti, jis turi pergrupuoti ir pripažinti ją pelnu arba nuostoliais.

▼B

98 Jeigu planuojami būsimų ūkinių operacijų apsidraudimo sandoriai daro poveikį nefinansinio turto ar nefinansinio įsipareigojimo, pripažinimui ar būsimos ūkinės operacijos, susijusios su nefinansiniu turtu ar nefinansiniu įsipareigojimu, taps tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apskaita, tai reikia taikyti vieną iš toliau pateiktų punktų, a arba b:

►M5 a) ūkio subjektas pergrupuoja susijusį pelną arba nuostolius, kurie buvo pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 95 straipsnį, į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotą sumą (žr. 1-ąjį TAS, persvarstytą 2007 m.) tą patį laikotarpį arba laikotarpius, kurių metu įgytasis turtas arba prisiimtasis įsipareigojimas daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pvz., laikotarpiais, kai yra pripažįstamos nusidėvėjimo sąnaudos arba pardavimo savikaina). Tačiau, jeigu ūkio subjektas nesitiki atgauti visų ar dalies nuostolių, pripažįstamų kitų bendrųjų pajamų dalimi, per vieną ar daugiau būsimų laikotarpių, tada sumą, kurios nesitikima atgauti, jis turi pergrupuoti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotą sumą;

▼B

b) susijusį pelną arba nuostolius, kurie buvo pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 95 straipsnį, ◄ jis iš ten išbraukia ir įtraukia į turto ar įsipareigojimo pradinę savikainą ar kitą balansinę vertę.

99 Ūkio subjektas turi pasirinkti 98 straipsnio a arba b punktą kaip savo apskaitos politiką ir taikyti jį nuosekliai visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems taikomas 98 straipsnis.

▼M22

100 Pinigų srautų apsidraudimo sandorių, kurie neaptarti 97 ir 98 straipsniuose, sumos, pripažintos kitose bendrosiose pajamose, turi būti pergrupuojamos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytas 2007 m.)) per tą patį laikotarpį arba laikotarpius, kada apdraustieji prognozuojami pinigų srautai daro įtaką pelnui arba nuostoliams (pavyzdžiui, kai įvyksta planuotas pardavimas).

▼M40

101 Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti 95–100 straipsniuose aprašytų apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu atsiranda bent viena iš šių aplinkybių:

a) baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi ir toliau būti atskira nuosavybe tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis. Taikant šį straipsnį apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas ar panaikinimas, jei toks pakeitimas ar pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuose nurodytos apsidraudimo strategijos dalis. Be to, taikant šį straipsnį nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena ar daugiau tarpuskaitos šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa nauja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitą vykdanti sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (kartais vadinama „tarpuskaitos organizacija“ arba „tarpuskaitos agentūra“) arba ūkio subjektas ar ūkio subjektai, pavyzdžiui, tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos narys arba tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų atlikti tarpuskaitą. Tačiau kai apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šis straipsnis taikomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;

▼M40

ii) kiti apsidraudimo priemonės pasikeitimai, jei tokių yra, apsiriboja pasikeitimais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pasikeitimai apsiriboja pasikeitimais, suderintais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaita iš pradžių buvo atlikta su tarpuskaitos sandorio šalimi. Šie pasikeitimai apima užstato reikalavimus, teises atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomus mokesčius;

▼B

b) apdraudimas neatitinka 88 straipsnyje nurodytų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), ►M5 turi ir toliau būti atskira nuosavybe ◄ tol, kol bus įvykdytas prognozuojamas sandoris. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis;

c) nesitikima, kad bus įvykdytas prognozuotas sandoris. Šiuo atveju bet koks susijęs sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), turi būti ►M5 pergrupuojamas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma ◄. Gali būti išlikusi prognozuojamo sandorio, kuris nėra labai tikėtinas (žr. 88 straipsnio c punktą), nedidelė tikimybė;

d) ūkio subjektas panaikina priskyrimą. Prognozuojamo apsidraudimo sandorio metu sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, ►M5 pripažinti kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄ nuo to ataskaitinio laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 straipsnio a punktą), ►M5 turi ir toliau būti atskira nuosavybe ◄ tol, kol prognozuojamas sandoris bus įvykdytas arba kol išnyks jo tikimybė. Sandorį įvykdžius, taikomas 97, 98 ar 100 straipsnis. Jeigu sandorio nesitikima, sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas *tiesiogiai* nuosavybėje, turi būti ►M5 pergrupuojamas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma ◄.

Grynosios investicijos apsidraudimo sandoriai

102 Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, apskaitomo kaip grynosios investicijos dalis, apdraudimą (žr. 21-ąjį TAS), apskaita yra panaši į pinigų srautų apdraudimo apskaitą:

▼M5

a) apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas (žr. 88 straipsnį), turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi,

b) o neveiksmingoji dalis turi būti pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.

▼M11

Apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai, siejami su veiksmingąja apsidraudimo dalimi, pripažinti kitose bendrosiose pajamose, turi būti pergrupuoti iš nuosavybės į pelno (nuostolių) ataskaitą kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) pagal 21-ojo TAS 48–49 straipsnius, kai bus perleistas arba iš dalies perleistas užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

103 Ūkio subjektas šį standartą (įskaitant pataisymus, išleistus 2004 m. kovo mėn.) turi taikyti finansinių metų ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Šį aiškinimą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas šio standarto (ir pataisymų, išleistų 2004 m. kovo mėn.) neturi taikyti finansinių metų ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis kartu netaiko 32-ojo TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko finansinėms ataskaitoms, sudaromoms prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

103A 2 straipsnio j punkte nurodytą pakeitimą ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. TFAAK 5-ąjį aiškinimą *„Teisė į fondo, sudaryto eksploatacijos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį“* ankstesniam laikotarpiui taikantis ūkio subjektas šį pakeitimą taip pat turi taikyti tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M53

103B [Išbraukta]

103C 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyti TFAS vartojami terminai. Taip pat pataisytas 95 straipsnio a punktas, 97, 98, 100, 102, 108 ir 99BTN straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

103D [Išbraukta]

▼M11

103E 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisytas 102 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M53

103F [Išbraukta]

▼M14

_____

▼M15

103G Ūkio subjektas turi taikyti 99BATN, 99ETN, 99FTN, 110ATN ir 110BTN straipsnius retrospektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko *Tinkami apdraustieji objektai* (39-ojo TAS pataisą) laikotarpiams, kurie prasideda anksčiau kaip 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M53

103H–103J [Išbraukta]

103K 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 2 straipsnio g punktas, 97 ir 100 straipsniai. Ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti tų straipsnių pataisas visoms galiojančioms sutartims metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, kurie prasideda 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

103L–103P [Išbraukta]

▼M33

103Q 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 9, 13, 28, 47, 88, 46TN, 52TN, 64TN, 76TN, 76ATN, 80TN, 81TN ir 96TN straipsniai, įterptas 43A straipsnis ir išbraukti 48–49, 69TN–75TN, 77TN–79TN ir 82TN straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M38

103R 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 2 ir 80 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼M52

103T 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 2, 9, 43, 47, 55, 2TN, 4TN ir 48TN straipsniai ir įterpti 2A, 44A, 55A ir 8ATN–8CTN straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

103U 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, 95TN, 114TN, 118TN straipsniai ir antraštės prieš 133TN straipsnį ir išbraukti 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, 1TN–93TN ir 96TN straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

103V 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 2 ir 33TN straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

104 Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus 108 straipsnyje nurodytus atvejus. Anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradinis nepaskirstytojo pelno likutis, taip pat visos kitos lyginamosios sumos turi būti ištaisytos taip, tarsi šis standartas būtų buvęs taikomas visada, išskyrus atvejus, kai informacijos pataisyti neįmanoma. Jei pataisymas neįmanomas, ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir nurodyti, kiek informacija buvo pataisyta.

105–107A [Išbraukta]

▼M5

108 Ūkio subjektas negali koreguoti nefinansinio turto ir nefinansinių įsipareigojimų balansinės vertės taip, kad iš jos išbrauktų pelną arba nuostolius, siejamus su pinigų srautų apsidraudimo sandoriais, kurie buvo įtraukti į balansinę vertę iki finansinių metų, kuriais šis standartas pradėtas taikyti, pradžios. Šio standarto pirmo taikymo finansinio laikotarpio pradžioje bet kokia suma, nepripažįstama pelnu arba nuostoliais (pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi arba tiesiogiai nuosavybe) dėl tvirto pasižadėjimo apsidraudimo sandorio (pagal šį standartą vertinamo kaip tikrosios vertės apsidraudimo sandoris), turi būti pergrupuojama į turtą arba įsipareigojimą, išskyrus apsidraudimo sandorius nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos, kurie ir toliau turi būti vertinami kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoriai.

▼B

108A 80 straipsnio paskutinį sakinį, 99A TN ir 99B TN straipsnius ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, apdraustiesiems objektams priskiriantis išorinį planuojamą sandorį, kuris:

a) išreikštas sandorį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta;

b) kelia riziką, galinčią padaryti poveikį konsoliduotam pelnui arba nuostoliui (t. y. yra išreikštas valiuta, kita nei grupės finansinių ataskaitų pateikimo valiuta); ir

c) atitiktų apsidraudimo nuo rizikos reikalavimus, jeigu nebūtų išreikštas jį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta,

konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali taikyti apsidraudimo apskaitą per laikotarpį iki 80 straipsnio paskutinio sakinio, 99A TN ir 99B TN straipsnių taikymo datos.

108B Ūkio subjektas 99B TN straipsnio netaiko lyginamajai informacijai, susijusiai su laikotarpiais iki 80 straipsnio paskutinio sakinio, 99A TN straipsnių taikymo datos.

▼M53

108C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 73 ir 8TN straipsniai. 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 80 straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Visas pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M40

108D 2013 m. birželio mėnesį paskelbtu dokumentu Išvestinių finansinių priemonių novacija ir tolesnė apsidraudimo sandorių apskaita (39-ojo TAS pataisos) pataisyti 91 ir 101 straipsniai ir įterptas TN113A straipsnis. Ūkio subjektas tuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M53

108E–108F [Išbraukta]

▼B

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

109 Šiuo standartu pakeičiamas 39-asis TAS „*Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*“, pakeistas 2000 m. spalio mėn.

110 Šiuo standartu ir prie jo pridėtomis taikymo nuorodomis pakeičiamos įgyvendinimo rekomendacijos, išleistos 39-ojo TAS Taikymo nuorodų komiteto, įsteigto buvusio TASK.

Priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

▼M53

_____

▼B

APSIDRAUDIMAS (71–102 straipsniai)

Apsidraudimo priemonės (72–77 straipsniai)

Kriterijus atitinkančios priemonės (72 ir 73 straipsniai)

94TN. Galimas nuostolis dėl pasirinkimo sandorio, kurį ūkio subjektas parduoda, gali būti kur kas didesnis už tikėtiną atitinkamo apdraustojo objekto vertės padidėjimą. Kitaip tariant, pasirašytas pasirinkimo sandoris veiksmingai nemažina apdraustojo objekto pelno ar nuostolio rizikos. Todėl pasirašytas pasirinkimo sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus tik tada, jeigu jis yra pripažintas užskaitomu nusipirktu pasirinkimo sandoriu, taip pat ir tokiu, kuris yra įterptas į kitą finansinę priemonę (pvz., parduotas pasirinkimo sandoris, naudojamas apsidrausti nuo įsipareigojimo iki pareikalavimo). Ir priešingai, iš nusipirkto pasirinkimo sandorio gali būti gaunamas pelnas, lygus nuostoliams ar didesnis už juos, dėl to juo gali būti sumažinta pelno arba nuostolio rizika, susijusi su tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiais. Dėl to toks sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus.

▼M53

95TN. Amortizuota savikaina vertinamas finansinis turtas gali būti laikomas užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone.

_____

▼B

97TN. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra šio ūkio subjekto finansinis turtas ar finansiniai įsipareigojimai, todėl negali būti pripažįstamos apsidraudimo priemonėmis.

Apdraustieji objektai (78–84 straipsniai)

Kriterijus atitinkantys objektai (78–80 straipsniai)

98TN. Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus užsienio valiutos keitimo riziką, kadangi kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Tos kitos rizikos yra bendrosios verslo rizikos rūšys.

▼B

99TN. Investicija į nuosavybę negali būti apdraustuoju objektu sudarant tikrosios vertės apdraudimo sandorį, nes, taikant nuosavybės metodą, pelnu ar nuostoliu yra pripažįstama investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno ar nuostolio dalis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotą dukterinę įmonę negali būti apdraustasis objektas sudarant tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, nes, atliekant konsolidavimą pelnu ar nuostoliais pripažįstamas dukterinės įmonės pelnas ar nuostolis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes tai yra apsidraudimas nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos, o ne tikrosios vertės apdraudimas nuo investicijos vertės pokyčių.

99ATN. 80 straipsnyje nurodoma, labai tikėtinas ūkio subjektų grupės ateities vidaus sandoris užsienio valiuta gali būti pripažintas apdraustuoju objektu pinigų srautų apsidraudimo sandoryje, jeigu sandoris tarp ūkio subjektų sudaromas kita valiuta ir valiutos kurso rizika turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams. Ūkio subjektų grupės ūkio subjektas gali būti patronuojanti, dukterinė, asocijuotoji, bendra įmonė ar įmonės padalinys. Jeigu ūkio subjektų grupės ateities vidaus sandoris užsienio valiuta neturės poveikio konsoliduotam pelnui ar nuostoliams, toks sandoris negali būti laikomas apsidraudimo sandoriu. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp grupės ūkio subjektų, nebent tai būtų išorinės operacijos. Tačiau, jei tokie apsidraudimo sandoriai daro poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams, jie gali būti laikomi apsidraudimo sandoriais. Pavyzdžiui, gali būti sudaryti grupės vidaus atsargų pirkimo ar pardavimo sandoriai, jeigu jie susiję su atsargų pardavimu išoriniam ūkio subjektui. Panašiai tai gali būti grupės ūkio subjektų ateities sandoriai parduoti įrangą ir įrengimus kitam grupės ūkio subjektui, kuriame šio turto naudojimas turės poveikį konsoliduotam pelnui ar nuostoliams. Taip gali atsitikti, kadangi nusipirkęs ūkio subjektas nudėvės įrangą ir įrengimus, o pradinė ateities sandoryje nustatyta suma gali pasikeisti, jeigu perkančio ūkio subjekto funkcinė valiuta yra kita.

▼M5

99BTN. Jeigu prognozuojamas grupės vidinis apsidraudimo sandoris yra apskaitomas kaip apsidraudimo sandoris, bet koks pelnas arba nuostoliai, pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi pagal 95 straipsnio a punktą, turi būti pergrupuojami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma tą patį laikotarpį ar laikotarpius, per kuriuos užsienio valiutos apsidraudimo sandoris turės poveikį konsoliduotam pelnui arba nuostoliams.

▼M15

99BATN. Ūkio subjektas gali apibrėžti visus pinigų srautų arba apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius apsidraudimo sandoriuose. Ūkio subjektas taip pat gali apibrėžti tik pinigų srautų arba apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius, viršijančius ar mažesnius už nustatytą kainą arba kitą kintamąjį (vienpusė rizika). Nusipirkto pasirinkimo sandorio apsidraudimo priemonės vidinė vertė (laikant, kad pagrindinės sąlygos yra tokios pačios kaip apibrėžtos rizikos), bet ne laiko vertė, atspindi apdraustojo objekto vienpusę riziką. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali apibrėžti ateities pinigų srautų, gausimų dėl prognozuojamo prekių kainos

▼M15

padidėjimo, kintamumą. Tokiu atveju apibrėžiami tik pinigų srautų nuostoliai, patiriami dėl kainos padidėjimo virš nustatyto lygio. Apdrausta rizika neapima nusipirkto pasirinkimo sandorio laiko vertės, nes laiko vertė nėra prognozuojamo sandorio, kuris daro įtaką pelnui arba nuostoliams, komponentas (86 straipsnio b punktas).

▼B

Finansinio turto priskyrimas apdraustiesiems objektams (81 ir 81A straipsniai)

99CTN. […]Ūkio subjektas gali visus viso finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo pinigų srautus pripažinti kaip apdraustąjį objektą ir apdrausti juos tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., nuo pokyčių, kurie priskiriami LIBOR pokyčiams). Pavyzdžiui, kai finansinio įsipareigojimo faktinių palūkanų norma yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR palūkanų normą, ūkio subjektas kaip apdraustąjį objektą gali pripažinti visą įsipareigojimą (t. y. pagrindinę sumą, prie kurios pridėtos LIBOR palūkanos ir atimta 100 bazinių punktų) ir apdrausti nuo rizikos visą šio įsipareigojimo tikrosios vertės ar pinigų srautų pokytį, priskiriamą LIBOR pokyčiams. Ūkio subjektas taip pat gali pasirinkti apsidraudimo sandorį, kitokį negu „vienas su vienu“, kad pagerintų apsidraudimo veiksmingumą, kaip nurodyta 100TN straipsnyje.

99DTN. Be to, jeigu fiksuotos palūkanų normos finansinė priemonė apdraudžiama po jos sudarymo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, ūkio subjektas apsidraudimui gali priskirti dalį, kuri lygi pavyzdinei normai […]. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gauna fiksuotos palūkanų normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio faktinių palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 %. Ūkio subjektas tą turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR išauga iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad, jeigu jis būtų įsigijęs turtą tą dieną, kai jis pirmą kartą jį pripažino kaip apdraustąjį objektą, kurio tikroji vertė tada buvo lygi 90 PV, faktinis pelningumas būtų buvęs 9,5 %. […].Ūkio subjektas gali pripažinti 8 % LIBOR dalį, kurią sudaro sutartinių palūkanų pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) ir termino pabaigoje grąžinamos sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

▼M15

99ETN. 81 straipsnyje leidžiama ūkio subjektui apibrėžti ką nors kita, o ne visą finansinės priemonės tikrosios vertės pokytį arba pinigų srauto kintamumą. Pavyzdžiui:

a) visi finansinės priemonės pinigų srautai gali būti priskiriami pinigų srauto arba tikrosios vertės pokyčiams, kurie priskiriami kuriai nors (bet ne visai) rizikai; arba

b) kai kurie (bet ne visi) finansinės priemonės pinigų srautai gali būti priskiriami pinigų srauto arba tikrosios vertės pokyčiams, kurie priskiriami visai arba tik kuriai nors rizikai (t. y. finansinės priemonės pinigų srautų dalis gali būti priskiriama pokyčiams, kurie priskiriami visai arba tik kuriai nors rizikai).

▼**M15**

99FTN. Kad būtų tinkama apsidraudimo sandorių apskaitai, apibrėžta rizika ir dalys turi būti atskirai identifikuojami finansinės priemonės komponentai, o visos finansinės priemonės pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl apibrėžtos rizikos ir dalių pokyčių, turi būti patikimai įvertinami. Pavyzdžiui:

a) kai fiksuotos normos finansinė priemonė apdraudžiama nuo tikrosios vertės pokyčių, kurie priskiriami nerizikingai arba lyginamajai palūkanų normai, nerizikinga arba lyginamoji norma paprastai laikoma ir atskirai identifikuojamu, ir patikimai įvertinamu finansinės priemonės komponentu;

b) infliacija nėra atskirai identifikuojama ir patikimai įvertinama, ji negali būti apibrėžiama kaip rizika arba finansinės priemonės dalis, nebent įvykdomi c punkto reikalavimai;

c) sutartyje nustatyta pripažintos su infliacija susietos obligacijos pinigų srautų infliacijos dalis (laikant, kad nėra reikalavimo atskirai apskaityti įterptąją išvestinę finansinę priemonę) atskirai identifikuojama ir patikimai įvertinama tol, kol infliacijos dalis nedaro įtakos kitiems priemonės pinigų srautams.

▼**B**

Nefinansinio turto ar įsipareigojimo priskyrimas apdraustiesiems objektams (82 straipsnis)

100TN. Nefinansinio turto ar nefinansinio įsipareigojimo ar jų komponento kainos pokyčiai paprastai neturi tikėtino, atskirai įvertinamo poveikio, kurį būtų galima palyginti, tarkime, su rinkos palūkanų normų arba obligacijos kainos pasikeitimo poveikiu, turto kainai. Dėl to nefinansinis turtas ar nefinansinis įsipareigojimas yra apdraustasis objektas tik dėl užsienio valiutos keitimo rizikos arba bendrojo apsidraudimo atveju. Jeigu yra apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygų (pvz., prognozuojamo braziliškos kavos pirkimo sandorio apdraudimas, naudojant išankstinę sutartį kolumbietiškai kavai pirkti, kai kitos sąlygos yra panašios) skirtumas, tai apsidraudimo sandoriai vis tiek gali atitikti apsidraudimo kriterijus, jeigu atitinka visas 88 straipsnyje minimas sąlygas, įskaitant tai, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas. Dėl to apsidraudimo priemonės suma gali būti didesnė ar mažesnė už apdraustojo objekto sumą, jeigu dėl to pagerėja apsidraudimo sandorio efektyvumas. Pavyzdžiui, apdraustojo objekto (pvz., braziliškos kavos sandorio) ir apsidraudimo priemonės (pvz., kolumbietiškos kavos sandorio) statistiniam santykiui nustatyti būtų galima atlikti regresinę analizę. Jeigu yra patvirtinamas šių dviejų kintamųjų statistinis santykis (t. y. braziliškos kavos ir kolumbietiškos kavos vienetų kainų), tai nustatant apsidraudimo sandorį galima naudoti regresinę tiesę, kuri tikėtiną efektyvumą paverstų maksimaliu. Pavyzdžiui, jeigu regresinės tiesės pasvirimas yra 1,02, tai draudimo sandoris, grindžiamas 0,98: 1,00 atitinkamai apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės kiekybe, tikėtiną efektyvumą padaro maksimaliu. Tačiau apsidraudimo sandoriai gali tapti neveiksmingais, o toks neefektyvumas pripažįstamas apsidraudimo sandorių laikotarpio pelnu ar nuostoliu.

▼B

Turto grupių pripažinimas apdraustaisiais objektais (83 ir 84 straipsniai).

101TN. Bendros grynosios vertės apdraudimas (pvz., viso fiksuotų palūkanų turto ir visų įsipareigojimų su panašiais galiojimo terminais grynosios sumos), užuot apsidraudus konkretų turtą, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau beveik tą patį poveikį apsidraudimo sandorių pelnui ar nuostoliams, esant tokiam pat apsidraudimo sandorių tipui, galima pasiekti apdraustuoju objektu pripažįstant dalį pagrindinio turto. Pavyzdžiui, jeigu bankas turi 100 PV dydžio turtą ir 90 PV dydžio įsipareigojimus, kurių rizikos rūšys ir sąlygos panašios, ir apdraudžia grynosios rizikos 10 PV, tada 10 PV šio turto vertės jis gali pripažinti apdraustuoju objektu. Toks pripažinimas galimas, jeigu toks turtas ir įsipareigojimai yra fiksuotos palūkanų normos finansinės priemonės – tokiu atveju tai yra tikrosios vertės apdraudimas; o jeigu tai yra kintamos normos priemonės – pinigų srautų apdraudimas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas turi tvirtą pasižadėjimą už 100 PV pirkti užsienio valiutos ir tvirtą pasižadėjimą parduoti užsienio valiutos už 90 PV, tada jis gali apsidrausti grynąją 10 PV sumą, įgydamas išvestinę finansinę priemonę ir pripažindamas ją apsidraudimo priemone, susietą su 10 PV iš 100 PV dydžio tvirto pasižadėjimo.

Apsidraudimo apskaita (85–102 straipsniai)

102TN. Tikrosios vertės apdraudimo pavyzdys yra apsidraudimas nuo fiksuotos palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės pokyčių, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, rizikos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti išleidėjas arba turėtojas.

103TN. Pinigų srautų apdraudimo pavyzdys yra mainų pasirinkimo sandorio naudojimas keičiant kintamos palūkanų normos skolą į fiksuotos palūkanų normos skolą (t. y. būsimo sandorio, kuriuo apdraudžiami būsimi pinigų srautai yra būsimieji palūkanų mokėjimai, apdraudimas).

104TN. Tvirto pasižadėjimo apdraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartiniu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pokyčio rizikos. Atitinkamai toks apsidraudimas yra tikrosios vertės apdraudimas. Tačiau pagal 87 straipsnį tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos kurso kitimo rizikos galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apdraudimas.

Apsidraudimo efektyvumo vertinimas

105TN. Apsidraudimas laikomas išskirtinai efektyviu tik tada, jeigu vykdomos abi šios sąlygos:

a) tikimasi, kad apsidraudimo pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais šis apsidraudimas bus labai veiksmingas, siekiant pritaikyti tikrosios vertės ar pinigų srautų pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidrausta, užskaitą tą laikotarpį, kuriam priskirtas apsidraudimas. Šis lūkestis gali būti parodomas įvairiais būdais, įskaitant apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų ankstesnių pokyčių, priskiriamų rizikai,

▼B

nuo kurios apsidraudžiama, palyginimą su apsidraustosios priemonės tikrosios vertės ar pinigų srautų ankstesniais pokyčiais, priskiriamais rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, arba parodant glaudų apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų statistinį ryšį. Ūkio subjektas gali pasirinkti kitokį apsidraudimo santykį negu „vienas su vienu“ dėl to, kad pagerintų apsidraudimo efektyvumą, kaip aprašyta 100TN straipsnyje;

b) tikrieji apsidraudimo rezultatai svyruoja nuo 80–125 %. Pavyzdžiui, jeigu faktiniai rezultatai yra tokie, kad apsidraudimo priemonės nuostolis yra 120 PV, o piniginės priemonės pelnas – 100 PV, tarpusavio užskaita įvertinama 120:100 santykiu, t. y. 120 %, arba 100:120 santykiu, t. y. 83 %. Pagal šį pavyzdį, jeigu apsidraudimo sandoris atitiktų šio straipsnio a punkto sąlygą, ūkio subjektas galėtų teigti, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas.

106TN. Efektyvumas turi būti įvertinamas periodiškai arba bent tada, kai ūkio subjektas rengia metines ar tarpines finansines ataskaitas.

107TN. Šiame standarte nenustatomas vienintelis metodas apsidraudimo veiksmingumui įvertinti. Metodas, kurį ūkio subjektas pasirenka apsidraudimo veiksmingumui įvertinti, priklauso nuo jo rizikos valdymo strategijos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio rizikos valdymo strategijoje yra numatyta reguliariai tikslinti apsidraudimo priemonės sumą, atsižvelgiant į apdrausto objekto pokyčius, turi įrodyti, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas tik laikotarpį iki kito apsidraudimo priemonės sumos tikslinimo karto. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas skirtingoms apsidraudimo sandorių rūšims taiko skirtingus metodus. Ūkio subjekto apsidraudimo strategijos dokumentuose turi būti nustatytos apsidraudimo veiksmingumo vertinimo procedūros. Procedūrose reikia nurodyti, ar vertinimas taikomas visam apsidraudimo priemonės pelnui ir nuostoliams, ir ar vertinimas neapima šios priemonės laiko vertės.

107ATN. […].

108TN. Jei apsidraudimo priemonės ir apdraustojo turto, įsipareigojimo, tvirto pasižadėjimo ar labai tikėtino prognozuojamo sandorio pagrindinės sąlygos yra tokios pačios, tai tikrosios vertės ir pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, gali būti visiškai tarpusavyje užskaitomi tiek apsidraudimo pradžioje, tiek ir vėliau. Pavyzdžiui, apsikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandoris turėtų būti veiksmingas apsidraudimas tada, jeigu tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto sąlyginė suma ir pagrindinė suma, sutarčių sąlygos, kainų keitimosi datos, palūkanų ir pagrindinių sumų gavimo ir mokėjimo datos ir palūkanų normų vertinimo pagrindas sutampa. Be to, labai tikėtino prognozuojamo biržos prekės pirkimo ir išankstinės sutarties apdraudimas veikiausiai bus labai veiksmingas, jeigu:

a) išankstine sutartimi ir apdraustuoju prognozuojamu pirkimo sandoriu numatoma pirkti tiek pat ir tokių pačių biržos prekių toje pačioje vietoje ir tuo pačiu laiku;

▼B

b) išankstinės sutarties tikroji vertė jos sudarymo metu lygi nuliui; ir

c) nuolaidos ar perviršio pasikeitimas pagal išankstinę sutartį vertinant efektyvumą neįtraukiamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu arba tikėtinų pinigų srautų pasikeitimas pagal labai tikėtiną prognozuojamą sandorį yra grindžiamas išankstine biržos prekės kaina.

109TN. Kai kada apsidraudimo priemone pripažįstama tik dalis rizikos, nuo kurios apsidrausta. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas būtų įvertinti skirtingomis valiutomis, kurių kursų kitimas nėra vienodas. Be to, palūkanų normos rizikos apdraudimo sandoris naudojant išvestinę finansinę priemonę būtų nevisiškai veiksmingas, jeigu išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės pokyčio dalis būtų priskirtina sutarties kitos šalies kredito rizikai.

110TN. Kad atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, apsidraudimo sandoris turi būti susijęs su konkrečia išskiriama ir pripažįstama rizika, o ne bendrąja ūkio subjekto verslo rizika, o galų gale turi daryti poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui. Turto draudimo sandoris nuo fizinio senėjimo rizikos ar nuo rizikos, kad turtas bus valstybės nusavintas, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų, nes efektyvumo negalima įvertinti; kadangi neįmanoma patikimai įvertinti šios rizikos.

▼M15

110ATN. 74 straipsnio a punkte leidžiama ūkio subjektui atskirti pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę, o kaip apsidraudimo priemonę apibrėžti tik pasirinkimo sandorio sutarties vidinės vertės pokytį. Toks apibrėžimas gali lemti apsidraudimo sandorius, kurie yra labai efektyvūs siekiant tarpusavyje užskaityti pinigų srautų, priskiriamų prognozuojamo sandorio apdraustajai vienpusei rizikai, pokyčius, jei prognozuojamo sandorio ir apsidraudimo priemonės pagrindinės sąlygos sutampa.

110BTN. Jeigu ūkio subjektas visą nusipirktą pasirinkimo sandorį apibrėžia kaip apsidraudimo nuo vienpusės rizikos, atsirandančios dėl prognozuojamo sandorio, priemonę, apsidraudimo sandoriai nebus labai efektyvūs. Taip yra todėl, kad už pasirinkimo sandorį sumokėta premija apima laiko vertę, o, kaip nustatyta 99BATN straipsnyje, apibrėžta vienpusė rizika neapima pasirinkimo sandorio laiko vertės. Todėl šiuo atveju pinigų srautų, susijusių su sumokėtos pasirinkimo sandorio premijos laiko verte, ir apibrėžtos apdraustos rizikos užskaitos nebus.

▼B

111TN. Apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos veiksmingumas gali būti įvertinamas parengiant finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų galutinių terminų grafiką, kuriame išdėstyta su atskiru turtu ar įsipareigojimu (ar su turto, ar įsipareigojimų specifine grupe, ar specifine jų dalimi) susijusi grynoji palūkanų normos rizika, ir pagal jį įvertinamas tokio turto ar įsipareigojimo apsidraudimo veiksmingumas.

▼B

112TN. Vertindamas apsidraudimo veiksmingumą, ūkio subjektas paprastai atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Tikrosios vertės apsidraudimo sandoryje pastovi apdrausto objekto palūkanų norma turi nebūtinai tiksliai atitikti pasirinkimo sandorio pastovią palūkanų normą. Nei turto, nei įsipareigojimo, už kuriuos mokamos palūkanos, kintama palūkanų norma neturi būti tokia pati, kokia yra pinigų srautų apdraudimo pasirinkimo sandorio kintama palūkanų norma. Apsikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorio tikroji vertė yra pagrįsta grynaisiais atsiskaitymais už jį. Pastovios ir kintamos tokių pasirinkimo sandorių palūkanų normos gali būti keičiamos be jokio poveikio grynajam atsiskaitymui, jeigu abi jos keičiamos ta pačia suma.

113TN. Jeigu sandoris neatitinka apsidraudimo veiksmingumo kriterijų, ūkio subjektas nutraukia apsidraudimo apskaitą paskutinę dieną, kada buvo užfiksuotas apsidraudimo veiksmingumas. Tačiau, jeigu ūkio subjektas nustato įvykį ar aplinkybes, nulėmusius tai, kad apsidraudimo sandoriai neatitinka veiksmingumo kriterijų, ir įrodo, kad apsidraudimas buvo veiksmingas iki to įvykio ar aplinkybių, jis nutraukia apsidraudimo apskaitą nuo įvykio ar aplinkybių pasikeitimo dienos.

▼M40

TN113A. Siekiant išvengti abejonių, pradinės sandorio šalies pakeitimo tarpuskaitos sandorio šalimi ir susijusių pasikeitimų, kaip aprašyta 91 straipsnio a punkto ii papunktyje ir 101 straipsnio a punkto ii papunktyje, poveikis turi atsispindėti apsidraudimo priemonės vertinime, taigi ir apsidraudimo efektyvumo kokybiniame ir kiekybiniame vertinime.

▼B

Tikrosios vertės apsidraudimo sandorių nuo portfelio palūkanų normos rizikos apskaita

▼M53

114TN. Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju ūkio subjektas atitiktų šio standarto reikalavimus, jei laikytųsi toliau išdėstytuose a–i punktuose ir 115TN–132TN straipsniuose nustatytos tvarkos.

a) Kaip rizikos valdymo proceso dalį ūkio subjektas nurodo turto ir įsipareigojimų portfelį, kurį norėtų apdrausti nuo palūkanų normos rizikos. Portfelį gali sudaryti tik turtas, tik įsipareigojimai arba ir turtas, ir įsipareigojimai. Ūkio subjektas gali nustatyti du arba daugiau portfelių; pastaruoju atveju toliau pateiktas nuorodas jis taiko kiekvienam portfeliui atskirai.

▼B

b) Ūkio subjektas analizuoja portfelio kainų pakeitimo laiką, atsižvelgdamas daugiau į tikėtinas, o ne į sutartines kainų keitimo datas. Tokia kainų pakeitimo laikotarpių analizė gali būti atliekama įvairiais būdais, įskaitant tų laikotarpių pinigų srautų grafiko sudarymą, kada šių pinigų srautų tikimasi, arba santykinių pagrindinių sumų išdėstymą per visą laikotarpį iki tikėtino kainų pakeitimo.

▼B

c) Pagal šios analizės rezultatus ūkio subjektas sprendžia, kokią sumą jis nori apdrausti. Ūkio subjektas apdraustuoju objektu įvardija turto ar įsipareigojimų portfelio sumą (bet ne grynąją sumą), lygią sumai, kurią jis nori pripažinti apdraustąja. […].

d) Ūkio subjektas nustato palūkanų normos riziką, nuo kurios jis apsidraudžia. Ši rizika galėtų būti kiekvieno apdraustojo objekto palūkanų normos, pavyzdžiui, lyginamosios palūkanų normos (pvz., LIBOR), rizikos dalis.

e) Ūkio subjektas sukuria vieną ar daugiau apsidraudimo priemonių kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui.

f) Naudodamasis nuostatomis, nurodytomis anksčiau esančiuose c–e punktuose, ūkio subjektas laikotarpio pradžioje ir vėliau laikotarpiais įvertina, ar tikėtina, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas per tą laikotarpį, kuriam apsidraudimo sandoris yra sudarytas.

g) Periodiškai ūkio subjektas įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčius (kaip apibrėžta c punkte), priskirtinus rizikai, nuo kurios apdraudžiama (kaip apibrėžta d punkte) […]. Jeigu nustatoma, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas, vertinimo metu naudojant ūkio subjekto dokumentuotą efektyvumo vertinimo metodą, tada ūkio subjektas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ pripažįsta apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytį pelnu ar nuostoliais, taip pat jį parodo vienoje iš dviejų ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnių eilučių, kaip aprašyta 89A straipsnyje. Tikrosios vertės pokytis neturi būti paskirstomas atskiram turtui arba įsipareigojimams.

h) Ūkio subjektas vertina apsidraudimo priemonės (-ių) tikrosios vertės pokytį (kaip nustatyta e punkte) ir pripažįsta jį pelnu arba nuostoliu ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Apsidraudimo priemonės (-ių) tikroji vertė ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ pripažįstama turtu ar įsipareigojimu.

i) Bet koks neveiksmingumas ([1]) turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliu kaip tikrosios vertės pokyčių, minėtų g ir h punktuose, skirtumas.

115TN. Toliau ši metodika aprašoma detaliau. Ji turi būti taikoma tik tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos, siejamos su finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų portfeliu.

116TN. Portfelis, minimas 114TN straipsnio a punkte, galėtų apimti turtą ir įsipareigojimus. Kita vertus, tai galėtų būti portfelis, apimantis tik turtą arba tik įsipareigojimus. Portfelis naudojamas, norint nustatyti turto arba įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas nori apdrausti, sumą. Tačiau pats portfelis nėra įvardijamas kaip apdraustasis objektas.

([1]) Tokie patys efektyvumo vertinimai, pritaikyti šiuo atveju, taikomi visuose TFAS.

▼B

117TN. Taikydamas 114TN straipsnio b punktą, ūkio subjektas nustato tikėtiną turto kainų pakeitimo datą kaip ankstesniąją iš šių datų: tikėtiną turto galutinio termino datą arba jo kainų pakeitimo pagal rinkos normas datą. Tikėtinos kainų pakeitimo datos įvertinamos apsidraudimo pradžioje ir vertinamos per visą apsidraudimo laikotarpį, remiantis praeities duomenimis ir kita prieinama informacija, įskaitant informaciją ir lūkesčius dėl išankstinio mokėjimo ir palūkanų normų tarpusavio sąveikos. Ūkio subjektas, neturintis jam būdingų duomenų ar turintis jų nepakankamai, lyginamoms finansinėms priemonėms naudoja panašių finansinio turto grupių duomenis. Tokie įvertinimai periodiškai peržiūrimi ir, remiantis nauja informacija, atnaujinami. Tuo atveju, kai turtas su fiksuotomis palūkanomis yra iš anksto apmokamas, tikėtina kainų pakeitimo data yra data, kada tikimasi už jį iš anksto mokėti, jeigu kainos pagal rinkos normas nepakeičiamos anksčiau. Panašios turto grupės analizė, dalijant laiką į atskirus laikotarpius remiantis tikėtinomis kainų pakeitimo datomis, gali būti grupei priskiriama procentinė išraiška, o ne atskiriems turto vienetams. Ūkio subjektas šiam paskirstymui gali taikyti ir kitus metodus. Pavyzdžiui, jis gali naudoti išankstinio mokėjimo normos koeficientą, paskirstydamas amortizuojamas paskolas laikotarpiams, kada tikimasi kainų pasikeitimo. Tačiau tokio paskirstymo metodai turi atitikti ūkio subjekto rizikos valdymo procedūras ir tikslus.

▼M53

118TN. 114TN straipsnio c punkte nurodyto priskyrimo pavyzdys: jei konkrečiu kainų pakeitimo laikotarpiu ūkio subjektas įvertina, kad jis turi 100 PV vertės fiksuotosios palūkanų normos turtą ir 80 PV vertės fiksuotosios palūkanų normos įsipareigojimų, ir nusprendžia apdrausti visą 20 PV grynąją poziciją, jis apdraustuoju objektu laiko turtą, kurio suma lygi 20 PV (turto dalį). Šis priskyrimas išreiškiamas ne atskirais turto vienetais, bet valiutos (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų) suma. Todėl visas turtas (arba visi įsipareigojimai), iš kurio gaunama apdraustoji suma, – t. y. visas pirmiau pateiktame pavyzdyje nurodytas 100 PV vertės turtas, – turi būti turtas, kurio tikroji vertė kinta dėl palūkanų normos pokyčių, nuo kurių apsidraudžiama […].

▼B

119TN. Taip pat ūkio subjektas laikosi kitų pripažinimo ir dokumentacijos reikalavimų, apibrėžtų 88 straipsnio a punkte. Apdraudžiant portfelį, nuo palūkanų normos rizikos, šis pripažinimas ir dokumentacija nusako ūkio subjekto politiką dėl visų kriterijų, naudojamų apdraudžiamai sumai nustatyti, taip pat tai, kaip vertinamas efektyvumas, įtraukiant šiuos dalykus:

a) koks turtas ir įsipareigojimai yra įtraukiami į apdraudžiamą portfelį ir kokiu pagrindu jie galės būti pašalinami iš portfelio;

▼B

b) kaip ūkio subjektas nustato kainų keitimo datas, įskaitant tai, kokios prielaidos dėl palūkanų normų sudaro pagrindą išankstinio mokėjimo normų įvertinimui, taip pat šių įvertinimų keitimo pagrindą. Tas pats metodas naudojamas tiek pirminiam vertinimui, atliekamam turtą ar įsipareigojimą įtraukiant į apdraudžiamą portfelį, tiek bet kokioms vėlesnėms šių vertinimų peržiūroms;

c) kainų pakeitimų laikotarpių skaičius ir trukmė;

d) kaip dažnai ūkio subjektas tikrina efektyvumą […];

e) ūkio subjekto naudojamus metodus turto ar įsipareigojimų, pripažįstamų apdraustuoju objektu, sumai nustatyti […];

f) […]. ar jis tikrins efektyvumą atskirai kiekvieną kainų keitimo datą, ar kokiu nors būdu sujungdamas du laikotarpius.

Politika, taikoma apsidraudimo sandorių pripažinimui ir dokumentacijai, turi būti suderinta su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais. Politikos pakeitimai neturi būti daromi savavališkai. Jie turi būti pateisinami remiantis rinkos sąlygų ir kitų veiksnių pasikeitimais, be to, turi būti pagrįsti ir suderinti su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais.

120TN. Apsidraudimo priemone, nurodoma 114TN straipsnio e punkte, gali būti viena išvestinė finansinė priemonė ar portfelis išvestinių finansinių priemonių, kurios visos siejamos su apdraustąja palūkanų normos rizika, įvardinta 114TN straipsnio d punkte (pvz., apsikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorių, kurie visi siejami su LIBOR rizika, portfelis). Tokiame išvestinių finansinių priemonių portfelyje gali būti rizikos tarpusavio užskaita. Tačiau jame neturi būti parduotų pasirinkimo sandorių ar grynųjų parduotų pasirinkimo sandorių, nes šiame standarte ([1]) neleidžiama tokių pasirinkimo sandorių pripažinti apsidraudimo priemonėmis, išskyrus atvejus, kada pripažįstama parduoto pasirinkimo sandorio ir pirkto pasirinkimo sandorio užskaita. Jeigu apsidraudimo priemone apsidraudžiama suma, įvardyta 114TN straipsnio c punkte daugiau negu vienam kainų pakeitimo laikotarpiui, tada ji paskirstoma visiems laikotarpiams, kuriems apsidraudžiama. Tačiau apsidraudimo priemonė minėtiems kainų pakeitimo laikotarpiams turi būti paskirstoma visa, nes šiame standarte ([2]) neleidžiama apsidraudimo sandorių pripažinti tik daliai laikotarpio, per kurį apsidraudimo priemonė galioja.

121TN. Kada ūkio subjektas vertina iš anksto apmokamo turto ar įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį pagal 114TN straipsnio g punktą, palūkanų normų pokytis iš anksto apmokamo turto tikrajai vertei daro įtaką dviem būdais: jis veikia sutartinių pinigų srautų tikrąją vertę ir išankstinio apmokėjimo pasirinkimo sandorio, esančio iš anksto apmokamo sandorio sudedamąja dalimi, tikrąją vertę. Pagal šio standarto 81 straipsnį ūkio subjektui leidžiama finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo dalį, turinčią bendrąją riziką, pripažinti apdraustuoju objektu, jeigu galima įvertinti veiksmingumą. […].

([1]) Žr. 77 ir 94TN straipsnius.
([2]) Žr. 75 straipsnį.

▼B

122TN. Šiame standarte nenurodomi metodai, naudojami sumai, minėtai 114TN straipsnio g punkte, nustatyti, t. y. apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiui, priskiriamam rizikai, nuo kurios apsidrausta. […]. Nedera daryti prielaidos, kad apdraustojo objekto tikrosios vertės pokyčiai yra lygūs apsidraudimo priemonės vertės pokyčiams.

123TN. Pagal 89A straipsnį reikalaujama, kad, jeigu apdraustasis objektas tam tikru kainų keitimo laikotarpiu yra turtas, jo vertės pokytis būtų pateikiamas atskira straipsnio eilute turto dalyje. Ir atvirkščiai, jeigu apdraustasis objektas konkrečiu kainų keitimo laikotarpiu yra įsipareigojimas, jo vertės pokytis turi būti pateikiamas atskira straipsnio eilute tarp kitų įsipareigojimų. Tai ir yra atskiros straipsnių eilutės, minimos 114TN straipsnio g punkte. Specialaus skirstymo atskiram turtui (ar įsipareigojimams) nereikalaujama.

124TN. 114TN straipsnio i punkte pažymima, kad neveiksmingumo dydis yra toks, kiek apdraustojo objekto tikrosios vertės pokytis, priskiriamas rizikai, nuo kurios apsidrausta, skiriasi nuo išvestinės apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčio. Toks skirtumas gali atsirasti dėl įvairių priežasčių, įskaitant:

a) […];

b) tai, kad įvyksta apsidraustojo portfelio vertės sumažėjimas ar nutraukiamas jo pripažinimas;

c) tai, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto mokėjimų datos yra skirtingos; ir

d) kitas priežastis[…].

Toks neveiksmingumas ([1]) turi būti įvertinamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

125TN. Paprastai apsidraudimo veiksmingumą pagerina tai, kad:

a) ūkio subjektas suskirsto objektus su skirtingais išankstiniais mokėjimais, atsižvelgdamas į išankstinio mokėjimo režimo skirtumus;

b) turto vienetų skaičius portfelyje yra didesnis. Kai portfelyje yra tik keli vienetai, tada tikėtinas santykinai mažas efektyvumas, jeigu vienas iš straipsnių yra iš anksto apmokamas anksčiau arba vėliau negu tikėtasi. Ir atvirkščiai, kada portfelis susideda iš daugelio elementų, išankstinio mokėjimo laikas gali būti prognozuojamas tiksliau;

c) naudojami kainų pakeitimo laikotarpiai yra trumpesni (pvz., 1 mėnesio, o ne 3 mėnesių kainų pakeitimo laikotarpiai). Trumpesni kainų pakeitimo laikotarpiai sumažina bet kokių apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės kainų pakeitimo ir mokėjimo datų (priklausančių kainų pakeitimo laikotarpiams) neatitikimų poveikį;

d) yra dažnesnis apsidraudimo priemonės sumos koregavimas, skirtas suderinti šią sumą su apdraustojo objekto pokyčiais (pvz., dėl išankstinio mokėjimo tikimybės pasikeitimų).

126TN. Ūkio subjektas periodiškai tikrina veiksmingumą. […].

([1]) Tokie patys efektyvumo vertinimai, pritaikyti šiuo atveju, taikomi visuose TFAS.

▼B

127TN. Vertindamas veiksmingumą, ūkio subjektas atskiria jau esamo turto (ar įsipareigojimų) patikslintą kainų pasikeitimą tomis datomis nuo naujo turto (ar įsipareigojimų) atsiradimo, iš kurių tiktai pirmasis lemia neveiksmingumą. […]. Kai tik neveiksmingumas pripažįstamas, kaip buvo nurodyta anksčiau, ūkio subjektas kuria naują viso turto (ar įsipareigojimų) įvertinimą kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui, įtraukdamas naują turtą (ar įsipareigojimus), atsiradusius nuo tada, kai paskutinį kartą buvo tikrinamas veiksmingumas, ir pripažįsta apdraustuoju objektu naują sumą ir naują procentinę sumą – apdraustąja procentine suma. […].

128TN. Objektai, iš pradžių priskirti pagal kainų pakeitimo laikotarpį, gali būti nebepripažįstami dėl ankstesnio, negu tikėtasi, išankstinio mokėjimo arba nurašymų dėl vertės sumažėjimo arba pardavimo. Kai taip nutinka, tikrosios vertės pokyčio suma, įtraukta į atskirą straipsnio eilutę, minėtą 114TN straipsnio g punkte, susijusi su nepripažįstamu objektu, turi būti iš ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ išbraukiama ir įtraukiama į pelną arba nuostolį, atsirandantį dėl turto pripažinimo nutraukimo. Dėl to būtina žinoti kainų pakeitimo laikotarpį, kuriam nepripažįstamas turtas buvo priskirtas, nes tai nulemia kainų pakeitimo laikotarpį (-ius), iš kurio jį reikia išbraukti, taip pat ir sumą, kurią reikia išbraukti iš straipsnio eilutės, minėtos 114TN straipsnio g punkte. Nutraukus turto pripažinimą, jeigu galima nustatyti, į kurį laikotarpį jis buvo įtrauktas, turtas išbraukiamas iš to laikotarpio. Jeigu ne, tada toks turtas turi būti išbraukiamas iš anksčiausio laikotarpio, jeigu jo pripažinimas buvo nutrauktas dėl ankstesnių, negu tikėtasi, mokėjimų, ar sisteminiu ir racionaliu būdu priskiriamas visiems laikotarpiams, įtraukiantiems nepripažįstamąjį straipsnį, jeigu tais laikotarpiais objektai buvo parduoti ar nuvertėjo.

129TN. Be to, bet kokia suma, susijusi su konkrečiu laikotarpiu, kurios pripažinimas nebuvo nutrauktas, laikotarpiui pasibaigus yra pripažįstama to laikotarpio pelnu arba nuostoliu (žr. 89A straipsnį). […].

130TN. […].

131TN. Jeigu apdraustoji suma kainų pakeitimo laikotarpiu yra sumažinama nenutraukiant susijusio turto (ar įsipareigojimų) pripažinimo, tai suma, įtraukiama į atskirą straipsnio eilutę, minėtą AG114 straipsnio g punkte ir susijusi su sumažinimu, turi būti amortizuojama pagal 92 straipsnį.

132TN. Ūkio subjektas portfelio apdraudimui turi taikyti metodiką, išdėstytą 114TN–131TN straipsniuose, portfelio, kuris anksčiau buvo apskaitomas kaip pinigų srautų apdraudimas pagal 39-ąjį TAS, apdraudimui. Toks ūkio subjektas turėtų panaikinti ankstesnį pinigų srautų apdraudimo pripažinimą pagal 101 straipsnio d punktą ir taikyti šiame straipsnyje išdėstytus reikalavimus. Jis taip pat turėtų šį apdraudimą pripažinti tikrosios vertės apdraudimu ir taikyti 114TN–131TN straipsniuose išdėstytą metodiką perspektyviai vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

▼M53

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (103–108C STRAIPSNIAI)

▼B

133TN. Ūkio subjektas kaip apdraustąjį objektą gali klasifikuoti planuojamą ūkio subjektų grupės vidaus sandorį metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje (arba pateikdamas ankstesnio laikotarpio pradžios lyginamąją informaciją, ankstesnio laikotarpio pradžios lyginamąją informaciją), kai apsidraudimas atitinka šiame standarte nustatytą apsidraudimo apskaitos tvarką (su pakeitimais, padarytais 80 straipsnio paskutiniame sakinyje). Toks ūkio subjektas minėtą klasifikaciją gali naudoti taikydamas apsidraudimo apskaitą konsoliduotose finansinėse ataskaitose nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios (arba ankstesnio lyginamojo laikotarpio pradžios). Be to, minėtas ūkio subjektas nuo metinio laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios turi taikyti 99A TN ir 99B TN straipsnius. Tačiau, kaip nurodoma 108B straipsnyje, ūkio subjektas netaiko 99B TN straipsnio ankstesnių laikotarpių lyginamajai informacijai.

▼**M54**

40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Investicinis turtas“

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti investicinio turto apskaitos tvarką ir susijusius informacijos atskleidimo reikalavimus.

TAIKYMO SRITIS

2. Šis standartas turi būti taikomas pripažįstant, vertinant ir atskleidžiant investicinį turtą.

3. [Išbraukta]

4. Šis standartas netaikomas:

a) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41-ąjį TAS „Žemės ūkis“ ir 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“), ir

b) teisėms į mineralinius išteklius (naftą, gamtines dujas ir panašius neatkuriamuosius gamtos išteklius) bei jų atsargoms.

APIBRĖŽTYS

5. Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

***Balansinė vertė* – suma, kuria turtas parodomas finansinės būklės ataskaitoje.**

***Savikaina* – sumokėta pinigų ar pinigų ekvivalentų suma arba kito mokėjimo, vykdomo įsigyjant turtą jo įsigijimo ar statybos metu, tikroji vertė; arba tam tikrais atvejais suma, priskiriama minėtam turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal konkrečius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2-ojo TFAS „Mokėjimas akcijomis“.**

***Tikroji vertė* yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).**

***Investicinis turtas* – turtas (žemė arba pastatas ar pastato dalis, arba žemė kartu su pastatais), laikomas (savininko arba nuomininko, kaip naudojimo teise valdomas turtas) pajamoms iš nuomos gauti arba turto vertei padidinti, arba abiem šiems tikslams kartu, išskyrus:**

a) šio turto panaudojimą prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams; arba

b) pardavimą įprastinės veiklos metu.

***Savininko reikmėms naudojamas turtas* – turtas, laikomas (savininko arba nuomininko, kaip naudojimo teise valdomas turtas) prekėms gaminti ar tiekti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams.**

▼**M54**

TURTO PRISKYRIMAS PRIE INVESTICINIO TURTO ARBA SAVININKO REIKMĖMS NAUDOJAMO TURTO

6. [Išbraukta]

7. Investicinio turto paskirtis – gauti pajamų iš nuomos arba padidinti turto vertę, arba abu šie tikslai kartu. Dėl to iš investicinio turto gaunami pinigų srautai iš esmės nepriklauso nuo ūkio subjektui priklausančio kito turto. Tuo investicinis turtas skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo turto. Gaminant ar tiekiant prekes arba teikiant paslaugas (arba turtą naudojant administraciniams tikslams), sukuriami pinigų srautai, priskirtini ne tik tam turtui, bet ir kitam gamybos ar tiekimo procese arba paslaugoms teikti naudojamam turtui. Nuosavam savininko reikmėms naudojamam turtui taikomas 16-asis TAS, o savininko reikmėms naudojamam turtui, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, taikomas 16-asis TFAS.

8. Toliau pateikiama investicinio turto pavyzdžių:

a) žemė, laikoma siekiant padidinti ilgalaikio turto vertę, o ne greitai parduoti įprastinės veiklos metu;

b) žemė, laikoma šiuo metu nenustatyto būsimo naudojimo tikslams. (Jeigu ūkio subjektas nėra nusprendęs, ar jam priklausančią žemę pavers savo reikmėms naudojamu turtu, ar greitai ją parduos įprastinės veiklos metu, tai žemė vertinama kaip laikoma dėl jos vertės padidėjimo.);

c) ūkio subjektui priklausantis pastatas (arba naudojimo teise valdomas turtas, susijęs su ūkio subjekto turimu pastatu), nuomojamas pagal vieną ar daugiau veiklos nuomos sutarčių;

d) tuščias pastatas, laikomas ketinant jį išnuomoti pagal vieną ar daugiau veiklos nuomos sutarčių;

e) turtas, kuris statomas arba plečiamas numatant ateityje jį naudoti kaip investicinį turtą.

9. Toliau pateikiami turto, kuris nėra investicinis turtas ir dėl to jam šis standartas netaikomas, pavyzdžiai:

a) turtas, kurį ketinama parduoti įprastinės veiklos metu, arba turtas, kurio statyba arba plėtra šiuo metu vykdoma dėl to, kad jį būtų galima minėtu būdu parduoti (žr. 2-ąjį TAS „Atsargos“), pavyzdžiui, turtas, įsigytas tik turint tikslą jį perleisti netolimoje ateityje arba plėtoti ir po to parduoti;

b) [Išbraukta]

c) savininko reikmėms naudojamas turtas (žr. 16-ąjį TAS ir 16-ąjį TFAS), įskaitant (be kitų dalykų) turtą, kuris ateityje bus naudojamas savininko reikmėms, kurio plėtra bus vykdoma ateityje, o po to jis bus panaudotas savininko reikmėms, kurį naudoja darbuotojai (nepriklausomai nuo to, ar nuomos mokesčius jie moka rinkos kainomis), taip pat savininko reikmėms naudojamą turtą, kurį ketinama perleisti;

d) [Išbraukta]

e) turtas, nuomojamas kitam ūkio subjektui pagal finansinės nuomos sutartį.

▼M54

10. Kai kurių rūšių turto viena dalis naudojama pajamoms iš nuomos arba turto vertės padidėjimo gauti, o kita – prekėms gaminti ar tiekti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams. Jeigu šios turto dalys gali būti parduotos atskirai (arba išnuomotos atskirai finansinės nuomos būdu), ūkio subjektas apskaitoje jas turi pateikti atskirai. Jeigu minėtos turto dalys negali būti atskirai parduotos, toks turtas gali būti investicinis tik tada, jei prekėms gaminti ar tiekti arba paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams naudojama tik nereikšminga jo dalis.

11. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas jam priklausančio turto nuomininkams teikia papildomas paslaugas. Tokį turtą ūkio subjektas laiko investiciniu turtu, jeigu minėtosios paslaugos sudaro tik nereikšmingą viso susitarimo dalį, pavyzdžiui, biuro pastato savininkas teikia apsaugos ir eksploatacijos paslaugas to pastato nuomininkams.

12. Kitais atvejais teikiamos paslaugos yra reikšmingos. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi viešbutį ir jam vadovauja, viešbučio svečiams teikiamos paslaugos sudaro reikšmingą visos veiklos dalį. Dėl to savininko valdomas viešbutis yra ne investicinis, o savininko reikmėms naudojamas turtas.

13. Gali būti sunku nustatyti, ar papildomos paslaugos yra tokios reikšmingos, kad turtas negali būti laikomas investiciniu turtu. Pavyzdžiui, viešbučio savininkas kartais kai kurias pareigas pagal valdymo sutartį perduoda tretiesiems asmenims. Tokių sutarčių sąlygos yra labai įvairios. Vienu atveju savininkas gali būti iš esmės pasyvus investuotojas. Kitu atveju kasdienėms funkcijoms vykdyti savininkas gali naudotis išorės šalių paslaugomis, tuo pačiu patirdamas reikšmingą riziką, kad iš viešbučio veiklos gaunami pinigų srautai kis.

14. Norint nustatyti, ar turtas gali būti laikomas investiciniu turtu, turi būti atliktas profesionalus įvertinimas. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į investicinio turto apibrėžimą ir 7–13 straipsniuose pateiktus susijusius nurodymus, nustato tam tikrus kriterijus, kad minėtas įvertinimas būtų taikomas nuosekliai. 75 straipsnio c punkte reikalaujama, kad tais atvejais, kai turtą sugrupuoti sunku, ūkio subjektas atskleistų šiuos kriterijus.

14A Taip pat reikia atlikti įvertinimą siekiant nustatyti, ar investicinio turto įsigijimas yra turto arba turto grupės įsigijimas, ar verslo jungimas, kuriam taikomas 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“. Siekiant nustatyti, ar tai yra verslo jungimas, reikėtų remtis 3-iuoju TFAS. Šio standarto 7–14 straipsniuose aptariama, ar turtas yra savininko reikmėms naudojamas turtas ar investicinis turtas, o ne siekiama nustatyti, ar turto įsigijimas yra verslo jungimas, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Siekiant nustatyti, ar konkretus sandoris atitinka verslo jungimo apibrėžtį, pateiktą 3-iajame TFAS, ir apima investicinį turtą, kaip apibrėžta šiame standarte, reikia atskirai taikyti abu standartus.

15. Kartais ūkio subjektui priklauso turtas, kurį nuomoja arba naudoja patronuojančioji įmonė ar kita patronuojamoji įmonė. Toks turtas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose negali būti pateikiamas kaip investicinis turtas, nes žvelgiant iš grupės perspektyvos jis yra savininko reikmėms naudojamas turtas. Tačiau ūkio subjektas, kuriam toks turtas priklauso, įtraukia jį į apskaitą kaip investicinį tada, jeigu minėtas turtas atitinka 5 straipsnyje pateiktą apibrėžtį. Dėl to nuomotojas savo atskirose finansinėse ataskaitose tokį turtą parodo kaip investicinį.

▼**M54**

PRIPAŽINIMAS

16. Nuosavas investicinis turtas gali būti pripažįstamas turtu tik tada, kai:

a) yra tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos, susijusios su investiciniu turtu; ir

b) galima patikimai nustatyti investicinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.

17. Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas visas su investiciniu turtu susijusias išlaidas pripažįsta tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pradines investicinio turto įsigijimo bei vėliau patirtas turto papildymo, jo dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas.

18. Pagal 16 straipsnyje nurodytą pripažinimo principą, ūkio subjektas tokio turto kasdieninių priežiūros išlaidų neįtraukia į investicinio turto balansinę vertę. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais tada, kai jos patiriamos. Kasdieninės priežiūros išlaidos pirmiausia yra darbo ir suvartotų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti ir išlaidas smulkioms dalims. Šios išlaidos dažnai vadinamos remonto ir eksploatacijos sąnaudomis.

19. Investicinio turto dalys gali būti įgytos pakeičiant jas kitomis. Pavyzdžiui, vidinės sienos gali būti pakeistos naujomis. Remdamasis pripažinimo principu, ūkio subjektas turimo investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į investicinio turto balansinę vertę tuo laikotarpiu, kai išlaidos patiriamos, jei tai atitinka pripažinimo kriterijus. Pakeistų turto dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas pagal šiame standarte esančias pripažinimo nutraukimo nuostatas.

19A Investicinis turtas, nuomininko laikomas kaip naudojimo teise valdomas turtas, turi būti pripažįstamas pagal 16-ąjį TFAS.

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

20. Nuosavas investicinis turtas iš pradžių turi būti įvertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Sandorio sąnaudos turi būti įtraukiamos į pirminį įvertinimą.

21. Nupirkto investicinio turto įsigijimo savikainą sudaro jo pirkimo kaina ir bet kokios tiesiogiai priskirtinos išlaidos. Į tiesiogiai priskirtinas išlaidas įtraukiami, pavyzdžiui, profesinis atlygis už teisines paslaugas, turto perleidimo mokesčiai ir kitos sandorio sąnaudos.

22. [Išbraukta]

23. Investicinio turto savikainos nedidina:

a) paruošimo naudoti išlaidos (išskyrus atvejį, kai jos būtinos turtui paruošti taip, kad jis galėtų būti naudojamas vadovybės numatytu būdu);

b) veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuotą investicinio turto naudojimo lygį; arba

c) neįprastai dideli kiekiai turto statybai ar plėtrai iššvaistytų medžiagų, darbo jėgos ir kitų išteklių.

▼**M54**

24. Jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidedamas, jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas kredito laikotarpio palūkanų sąnaudomis.

25. [Išbraukta]

26. [Išbraukta]

27. Vienas ar daugiau investicinio turto vienetų gali būti įsigyjami mainais į nepiniginį turtą arba į piniginį ir nepiniginį turtą kartu. Toliau aptariamas vieno nepiniginio turto keitimas į kitą, bet tai taip pat tinka visiems ankstesniame sakinyje minėtiems turto mainams. Tokio investicinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoris neturi pakankamo komercinio pagrindo arba b) nei gaunamo, nei atiduodamo turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta. Įsigytas turtas vertinamas šiuo būdu net ir tada, kai ūkio subjektas negali iškart nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jei įsigytasis turtas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina įvertinama atiduotojo turto balansine verte.

28. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo, kurio tikimasi iš šio sandorio, mastą, nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) gauto turto pinigų srautų konfigūracija (rizika, periodiškumas ir suma) skiriasi nuo perleisto turto pinigų srautų konfigūracijos; arba

b) dėl mainų keičiasi ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui; ir

c) a arba b punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginti su tikrąja mainomo turto verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos sandorio, vertė, priskiriama tam ūkio subjektui, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultatas gali būti aiškus ir ūkio subjektui neatlikus tikslių skaičiavimų.

29. Turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, jeigu: a) kintamumas pagrįstai nustatomų tikrųjų verčių intervale nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įverčių tam tikrame intervale tikimybės gali būti pagrįstai įvertintos ir panaudotos nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gauto arba atiduoto turto tikrąją vertę, tada savikaina nustatoma pagal atiduoto turto tikrąją vertę, išskyrus tą atvejį, kai gauto turto tikrąją vertę galima patikimiau nustatyti.

29A Investicinis turtas, nuomininko laikomas kaip naudojimo teise valdomas turtas, iš pradžių turi būti įvertinamas savikaina pagal 16-ąjį TFAS.

▼M54

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

Apskaitos politika

30. Išskyrus 32A straipsnyje nurodytą išimtį, ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikys 33–55 straipsniuose apibūdintą tikrosios vertės metodą, ar 56 straipsnyje apibūdintą savikainos metodą, ir taikyti pasirinktą politiką visam savo investiciniam turtui.

31. 8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ nustatyta, kad apskaitos politika savo noru keičiama tik tada, jei dėl tokio pakeitimo finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikimesnė irsvarbesnė informacija apie sandorių, kitų įvykių ar sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ar pinigų srautams. Mažai tikėtina, kad dėl tikrosios vertės metodo pakeitimo savikainos metodu būtų pateikta patikimesnė informacija.

32. Šiame standarte reikalaujama, kad visi ūkio subjektai nustatytų investicinio turto tikrąją vertę, kuri bus reikalinga atliekant vertinimą (jeigu ūkio subjektas taiko tikrosios vertės metodą) arba kurią reikės atskleisti (jei ūkio subjektas taiko savikainos metodą). Ūkio subjektas yra skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama) nustatyti investicinio turto tikrąją vertę remiantis nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą bei tinkamą profesinę kvalifikaciją ir nesenos patirties vertinti atitinkamoje vietoje esantį ir atitinkamos rūšies investicinį turtą, atliktu vertinimu.

32A Ūkio subjektas gali:

a) pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam investiciniam turtui su susijusiais įsipareigojimais, pagal kuriuos grąža tiesiogiai siejama su tam tikro turto, apimančio minėtąjį investicinį turtą, tikrąja verte arba grąža; ir

b) pasirinkti arba tikrosios vertės metodą, arba savikainos metodą visam kitam investiciniam turtui nepriklausomai nuo to, kas pasirinkta pagal a punktą.

32B Kai kurie draudikai ir kiti ūkio subjektai valdo vidinį turto fondą, išleidžiantį sąlyginius vienetus, keletą kurių turi investuotojai pagal susijusias sutartis, o kitus turi pats ūkio subjektas. 32A straipsnyje ūkio subjektui neleidžiama vertinti fonde esančio turto iš dalies savikaina, iš dalies tikrąja verte.

32C Jeigu ūkio subjektas pasirenka skirtingus metodus 32A straipsnyje aprašytoms dviem kategorijoms įvertinti, tuomet investicinio turto pardavimai tarp turto junginių, vertinamų naudojant skirtingus metodus, turi būti pripažįstami tikrąja verte, o tikrosios vertės sukauptasis pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Atitinkamai, jeigu investicinis turtas parduodamas iš turto junginio, kuriam buvo naudojamas tikrosios vertės metodas, turto junginiui, kuriam naudojamas savikainos metodas, tokio investicinio turto tikroji vertė pardavimo dieną imama laikyti jo numanoma savikaina.

Tikrosios vertės metodas

33. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas, kuris pasirinko tikrosios vertės metodą, visą savo investicinį turtą turi vertinti tikrąja verte, išskyrus 53 straipsnyje apibūdintus atvejus.

▼M54

34. [Išbraukta]

35. **Pelnas ar nuostolis, atsirandantis dėl investicinio turto tikrosios vertės pasikeitimo, turi būti pripažįstamas to ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliu, kada jis susidaro.**

36–39. [Išbraukta]

40. Nustatydamas investicinio turto tikrąją vertę pagal 13-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi užtikrinti, kad tikroji vertė, be kita ko, parodytų nuomos pajamas iš šiuo metu nuomojamų objektų ir kitas prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami tokį investicinį turtą dabartinėmis rinkos sąlygomis.

40A Kai nuomininkas investiciniam turtui, kuris laikomas kaip naudojimo teise valdomas turtas, vertinti taiko tikrosios vertės metodą, tikrąja verte jis turi vertinti naudojimo teise valdomą turtą, o ne nuomojamą turtą.

41. 16-ajame TFAS apibrėžiamas investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, savikainos pirminio pripažinimo pagrindas. 33 straipsnyje reikalaujama, kad investicinis turtas, kurį nuomininkas laiko kaip naudojimo teise valdomą turtą, prireikus būtų pakartotinai įvertintas tikrąja verte, jeiguūkio subjektas pasirenka tikrosios vertės metodą. Jeigu nuomos mokesčiai atitinka rinkos kainas, investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, tikroji vertė įsigijimo metu, atėmus visus numatomus nuomos mokesčius (įskaitant mokesčius, susijusius su pripažintais nuomos įsipareigojimais), turėtų būti lygi nuliui. Todėl, keičiant naudojimo teise valdomo turto vertinimą įsigijimo (pasigaminimo) savikaina pagal 16-ąjį TFAS į vertinimą tikrąja verte pagal 33 straipsnį (atsižvelgiant į 50 straipsnio reikalavimus), neturėtų atsirasti jokio pradinio pelno ar nuostolio, išskyrus atvejus, kai tikroji vertė nustatoma skirtingu metu. Taip gali atsitikti, kai tikrosios vertės metodas pasirenkamas jau po pirminio pripažinimo.

42–47. [Išbraukta]

48. Išimtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu pakeitus jo naudojimo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad įvairių pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų bus tiek daug, o įvairių rezultatų tikimybę bus taip sunku nustatyti, kad vienas tikrosios vertės įvertinimas bus visiškai nenaudingas. Tai gali būti požymis, kad turto tikrosios vertės nebus galima nuolat patikimai nustatyti (žr. 53 straipsnį).

49. [Išbraukta]

50. Nustatydamas investicinio turto balansinę vertę pagal tikrosios vertės metodą, ūkio subjektas atskirai pripažinto turto ar įsipareigojimų neskaičiuoja du kartus. Pavyzdžiui:

a) tokie įrengimai, kaip liftai arba oro kondicionieriai, dažnai yra neatskiriama pastato dalis ir paprastai įtraukiami į investicinio turto tikrąją vertę, o ne pripažįstami atskirai kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai;

▼M54

b) jeigu biuras nuomojamas drauge su baldais, paprastai į biuro tikrąją vertę įskaičiuojama ir baldų tikroji vertė, nes nuomos pajamos gaunamos iš apstatyto biuro. Kai baldai įskaitomi į investicinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas jų nepripažįsta kaip atskiro turto;

c) pagal nuomos sutartį iš karto mokamos arba kaupiamos veiklos nuomos pajamos į investicinio turto tikrąją vertę neįskaičiuojamos, nes jas ūkio subjektas pripažįsta kaip atskirą įsipareigojimą arba turtą;

d) investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, tikroji vertė atspindi tikėtinus pinigų srautus (įskaitant kintamuosius nuomos mokesčius, kurie, kaip tikimasi, bus mokami). Todėl, jei vertinant turtą atimami visi laukiami mokėjimai, tuomet norint gauti investicinio turto balansinę vertę taikant tikrosios vertės metodą reikia vėl pridėti visus pripažintus nuomos įsipareigojimus.

51. [Išbraukta]

52. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas tikisi, kad jo mokėjimų, susijusių su investiciniu turtu (išskyrus mokėjimus, susijusius su pripažintais įsipareigojimais), dabartinė vertė viršys susijusių pinigų įplaukų dabartinę vertę. Ūkio subjektas taiko 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, norėdamas nustatyti, ar reikia pripažinti įsipareigojimą ir, jeigu taip, kaip jį reikia įvertinti.

Negalėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

53. Egzistuoja nuginčijama prielaida, kad ūkio subjektas nuolat gali patikimai nustatyti investicinio turto tikrąją vertę. Tačiau išimtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu pakeitus jo naudojimo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad investicinio turto tikroji vertė negalės būti nuolat patikimai nustatoma. Taip atsitinka tik tada, kai palyginamo turto rinka yra neaktyvi (pavyzdžiui, joje nedaug naujų sandorių, kotiruojamos kainos yrapasenusios arba iš stebimų sandorių kainų aišku, kad pardavėjas buvo priverstas parduoti) ir nėra patikimų alternatyvių tikrosios vertės nustatymo būdų (pavyzdžiui, pagal diskontuotų pinigų srautų prognozes). Jeigu ūkio subjektas nusprendžia, kad tikroji investicinio turto, kuris statomas, vertė negali būti patikimai nustatyta, bet tikisi, kad to turto tikrąją vertę bus galima patikimai nustatyti, kai statyba bus baigta, jis vertina tą statomą investicinį turtą savikaina, kol jo tikrąją vertę bus galima patikimai nustatyti arba kol statyba bus baigta (atsižvelgiant į tai, kas įvyks anksčiau). Jeigu ūkio subjektas nustato, kad investicinio turto (išskyrus statomą investicinį turtą) tikrosios vertės nuolat patikimai nustatyti negalima, jis turi vertinti tokį investicinį turtą taikydamas savikainos metodą pagal 16-ąjį TAS nuosavo investicinio turto atveju arba pagal 16-ąjį TFAS investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, atveju. Investicinio turto likvidacinė vertė laikoma lygia nuliui. Ūkio subjektas ir toliau turi taikyti 16-ąjį TAS arba 16-ąjį TFAS iki to momento, kada investicinis turtas bus perleistas.

▼**M54**

53A Kai ūkio subjektas turi galimybę patikimai nustatyti statomo investicinio turto, kuris anksčiau buvo vertinamas savikaina, tikrąją vertę, jis vertina tą turtą jo tikrąja verte. Kai to turto statyba baigiama, laikoma, kad tikrąją vertę galima patikimai nustatyti. Jei taip nėra, pagal 53 straipsnį turtas apskaitomas taikant savikainos metodą pagal 16-ąjį TAS nuosavo turto atveju arba 16-ąjį TFAS investicinio turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, atveju.

53B Prielaida, kad statomo investicinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, gali būti atmesta tik per pirminį pripažinimą. Ūkio subjektas, įvertinęs statomą investicinį turtą tikrąja verte, negali daryti išvados, kad užbaigto investicinio turto tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta.

54. Išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas dėl 53 straipsnyje nurodytų priežasčių yra priverstas vertinti investicinį turtą taikydamas savikainos metodą pagal 16-ąjį TAS arba 16-ąjį TFAS, visą kitą savo investicinį turtą, įskaitant statomą investicinį turtą, jis vertina tikrąja verte. Tokiais atvejais, nors ūkio subjektas gali naudoti savikainos metodą vienam investicinio turto vienetui, bet viso likusio investicinio turto apskaitai jis turi ir toliau naudoti tikrosios vertės metodą.

55. Jeigu ūkio subjektas investicinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, tokį vertinimą jis tęsia iki turto perleidimo (ar kol investicinis turtas taps savininko reikmėms naudojamu turtu arba ūkio subjektas pradės šio turto plėtrą, ketindamas jį parduoti įprastinės veiklos metu), net ir sumažėjus palyginimui tinkamų rinkos sandorių skaičiui arba galimybei sužinoti naujausias rinkos kainas.

Savikainos metodas

56. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas, kuris pasirenka savikainos metodą, turi vertinti savo investicinį turtą:

a) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, jeigu jis atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti);

b) pagal 16-ąjį TFAS, jeigu nuomininkas jį turi kaip naudojimo teise valdomą turtą ir jis nėra skirtas parduoti pagal 5-ąjį TFAS; ir

c) pagal 16-ojo TAS reikalavimus, taikomus savikainos metodui, visais kitais atvejais.

PERKĖLIMAI

57. Perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo turėtų būti daromi tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis, tai yra kai:

a) savininkas turtą pradeda naudoti savo reikmėms, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą;

▼M54

b) pradedami turto tobulinimo darbai, ketinant jį parduoti, todėl turtas iš investicinio perkeliamas į atsargas;

c) savininkas baigia naudotis turtu savo reikmėms, ir jis iš savininko reikmėms naudojamo turto perkeliamas į investicinį turtą; arba

d) turtą pradedama nuomoti kitai šaliai veiklos nuomos būdu, todėl jis iš atsargų perkeliamas į investicinį turtą.

e) [Išbraukta]

58. Pagal 57 straipsnio b punktą reikalaujama, kad ūkio subjektas investicinį turtą perkeltų į atsargas tik tada, kai turto paskirtis yra keičiama, kai tai patvirtina pradėti tobulinimo darbai ketinant turtą parduoti. Kai ūkio subjektas nusprendžia perleisti investicinį turtą jo nepatobulinęs, jis ir toliau jį apskaitoje registruoja kaip investicinį turtą iki pripažinimo nutraukimo (tol, kol jis eliminuojamas iš finansinės būklės ataskaitos) ir jo apskaitoje neregistruoja kaip atsargų. Panašiai ir tuo atveju, jeigu ūkio subjektas pradeda perprojektuoti turimą investicinį turtą, ketindamas ir toliau jį naudoti kaip investicinį turtą, šis turtas išlieka investiciniu turtu ir perprojektavimo laikotarpiu neperkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą.

59. 60–65 straipsniai taikomi pripažinimo ir vertinimo klausimams, iškylantiems tada, kai ūkio subjektas investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą. Kai ūkio subjektas taiko savikainos metodą, turtą perkeliant į investicinį turtą, savininko reikmėms naudojamą turtą ar atsargas nesikeičia nei perkeliamo turto balansinės vertės, nei jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina jį vertinant ar atskleidžiant.

60. Kai tikrąja verte vertinamas investicinis turtas perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą arba atsargas, tada turto numanoma savikaina vėlesnėje apskaitoje (remiantis 16-uoju TAS, 16-uoju TFAS arba 2-uoju TAS) turi būti turto tikroji vertė jo paskirties pakeitimo dieną.

61. Jeigu savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu turtu, kuris bus vertinamas tikrąja verte, ūkio subjektas turi taikyti 16-ąjį TAS nuosavo turto atveju arba 16-ąjį TFAS turto, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą, atveju iki turto paskirties pakeitimo. Visus skirtumus minėtą dieną tarp turto balansinės vertės pagal 16-ąjį TAS arba 16-ąjį TFAS ir jo tikrosios vertės ūkio subjektas turi apskaitoje registruoti tuo pačiu būdu kaip perkainojimą pagal 16-ąjį TAS.

62. Iki tos dienos, kai savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu turtu, vertinamu tikrąja verte, ūkio subjektas skaičiuoja tokio turto (arba naudojimo teise valdomo turto) nusidėvėjimą ir pripažįsta bet kokius patirtus vertės sumažėjimo nuostolius. Visus skirtumus minėtą dieną tarp turto balansinės vertės pagal 16-ąjį TAS arba 16-ąjį TFAS ir jo tikrosios vertės ūkio subjektas apskaitoje registruoja tuo pačiu būdu kaip perkainojimą pagal 16-ąjį TAS. Kitaip tariant:

a) bet koks atsiradęs turto balansinės vertės sumažėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tačiau, jei suma įtraukiama į šio turto pelną dėl perkainojimo, sumažėjimas pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ir sumažina pelną dėl perkainojimo nuosavybėje;

▼M54

b) bet koks susidaręs balansinės vertės padidėjimas registruojamas taip:

i) padidėjimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliu tokio dydžio suma, kuria panaikinamas anksčiau pripažintas minėto turto vertės sumažėjimo nuostolis. Suma, pripažinta pelnu arba nuostoliu, neturi viršyti sumos, reikalingos balansinei vertei atkurti iki tokios balansinės vertės, kuri būtų buvusi (atėmus nusidėvėjimą), jei nebūtų pripažintas vertės sumažėjimo nuostolis;

ii) bet kokia likusi padidėjimo dalis pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir padidina pelną dėl perkainojimo nuosavybėje. Kai investicinis turtas vėliau yra perleidžiamas, į nuosavybės dalį įtrauktas perkainojimo pelnas gali būti perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną. Perkėlimas iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną neparodomas pelnu ar nuostoliais.

63. Perkeliant turtą iš atsargų į investicinį, kuris bus vertinamas tikrąja verte, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

64. Turto perkėlimo iš atsargų į investicinį, kuris bus apskaitoje registruojamas tikrąja verte, apskaitos tvarka atitinka atsargų pardavimo apskaitos tvarką.

65. Kai ūkio subjektas baigia jo paties pasistatyto investicinio turto, kuris bus apskaitomas tikrąja verte, statybą arba plėtrą, bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas pelnu ar nuostoliais.

PERLEIDIMAI

66. Investicinio turto pripažinimas turi būti nutraukiamas, eliminuojant jį iš finansinės būklės ataskaitos perleidimo metu arba tada, kai jo naudojimas visiškai nutraukiamas ir ateityje iš jo perleidimo nebesitikima gauti jokios ekonominės naudos.

67. Investicinis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant arba sudarant finansinės nuomos sutartį. Parduodamo investicinio turto perleidimo data yra data, kurią gavėjas įgyja investicinio turto kontrolę, laikantis reikalavimų, taikomų nustatant, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąjį TFAS. 16-asis TFAS taikomas tokiam perleidimui, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis arba pardavimo ir atgalinės nuomos sutartis.

68. Jei, remdamasis 16 straipsnyje numatytu pripažinimo principu, ūkio subjektas investicinio turto dalies pakeitimo išlaidas įtraukia į turto balansinę vertę, tai jis nutraukia keičiamosios dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei investicinis turtas apskaitoje registruojamas savikainos metodu, keičiama dalis gali būti nepriskiriama tai daliai, kuri nudėvima atskirai. Jei neįmanoma nustatyti keičiamos dalies balansinės vertės, ūkio subjektas gali taikyti pakeitimo savikainą kaip nuorodą į tai, kokia buvo minėtos dalies savikaina jos įsigijimo ar pastatymo metu. Taikant tikrosios vertės metodą, pagal investicinio turto tikrąją vertę galima iš karto nustatyti, kad dalis, turinti būti pakeista, yra praradusi vertę. Kitais atvejais gali būti sunku nustatyti, kiek turi būti sumažinta keičiamos dalies tikroji vertė. Alternatyva keičiamos dalies tikrosios vertės sumažinimui, kai neįmanoma to padaryti, yra pakeitimo išlaidų įtraukimas į turto balansinę vertę ir pakartotinis tikrosios vertės nustatymas tokiu būdu, kaip to būtų reikalaujama kitokių papildymų (ne dalių keitimo) atveju.

▼M54

69. **Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys dėl investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo, turi būti apskaičiuojami kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo pajamų ir turto balansinės vertės ir pripažįstami investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo laikotarpio pelnu arba nuostoliais (jeigu pagal 16-ąjį TFAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip).**

70. Atlygio suma, įtrauktina į pelną arba nuostolius, susidarančius dėl investicinio turto pripažinimo nutraukimo, yra nustatoma pagal 15-ojo TFAS 47–72 straipsnių reikalavimus, taikomus nustatant sandorio kainą. Vėlesni nustatytos atlygio sumos, įtrauktos į pelną arba nuostolius, pokyčiai turi būti apskaitomi laikantis 15-ojo TFAS reikalavimų, taikomų sandorio kainos pokyčiams.

71. Atitinkamai 37-ąjį TAS ar kitus standartus ūkio subjektas taiko bet kokiems įsipareigojimams, likusiems po investicinio turto perleidimo.

72. **Trečiųjų asmenų suteikta kompensacija už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar atiduotas, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais tada, kai kompensacija tampa gautina.**

73. Investicinio turto vertės sumažėjimas arba jo praradimas, susiję atitinkami kompensavimo reikalavimai tretiesiems asmenims arba šių asmenų mokamos kompensacijos ir visi vėlesni atstatomojo turto pirkimai arba statyba yra atskiri ekonominiai įvykiai, apskaitoje registruojami atskirai, kaip nurodyta toliau:

a) investicinio turto vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS;

b) investicinio turto išėmimas iš apyvartos ar perleidimas pripažįstamas remiantis šio standarto 66–71 straipsniais;

c) trečiųjų asmenų suteikta kompensacija už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar atiduotas, pripažįstama pelnu arba nuostoliais tada, kai ji tampa gautina; ir

d) atstatyto, nupirkto arba pastatyto kaip pakaito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nustatoma pagal šio standarto 20–29 straipsnius.

ATSKLEIDIMAS

Tikrosios vertės ir savikainos metodai

74. Toliau nurodomi informacijos atskleidimo reikalavimai taikomi kartu su nurodytais 16-ajame TFAS. Remdamasis 16-uoju TFAS, investicinio turto savininkas atskleidžia nuomotojo informaciją apie sudarytas nuomos sutartis. Nuomininkas, turintis investicinį turtą kaip naudojimo teise valdomą turtą, atskleidžia nuomininko informaciją, kaip reikalaujama 16-ajame TFAS, ir nuomotojo informaciją, kaip reikalaujama 16-ajame TFAS, apie visas savo sudarytas veiklos nuomos sutartis.

75. **Ūkio subjektas turi atskleisti:**

a) ar jis taiko tikrosios vertės, ar savikainos metodą;

b) [Išbraukta]

c) jei sugrupuoti turtą yra sunku (žr. 14 straipsnį), nusistatytus kriterijus, pagal kuriuos jis atskiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo turto ir turto, laikomo pardavimui įprastinės veiklos metu;

▼M54

d) [Išbraukta]

e) iki kokio lygio investicinio turto tikroji vertė (įvertinta ar atskleista finansinėse ataskaitose) yra pagrįsta nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir reikiamą profesinę kvalifikaciją bei naujausios patirties tokios pat buvimo vietos ir kategorijos investicinio turto vertinimo srityje, įvertinimu. Jei tokio įvertinimo nebuvo, šis faktas turi būti atskleistas;

f) pelnu arba nuostoliais pripažintas tokias sumas:

i) investicinio turto nuomos pajamas;

ii) tiesiogines veiklos (įskaitant remonto ir eksploatacines) sąnaudas, susidarančias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį buvo gauta nuomos pajamų;

iii) tiesiogines veiklos (įskaitant remonto ir eksploatacines) sąnaudas, susidarančias dėl investicinio turto, iš kurio per ataskaitinį laikotarpį nebuvo gauta nuomos pajamų; ir

iv) sukauptą tikrosios vertės pokytį, pripažįstamą pelnu arba nuostoliais parduodant investicinį turtą iš turto junginio, kuriame naudojamas savikainos metodas, turto junginiui, kuriame naudojamas tikrosios vertės metodas (žr. 32C straipsnį);

g) apribojimų dėl investicinio turto perleidimo arba dėl perleidimo pajamų ir lėšų perdavimo buvimą ir sumas;

h) sutartimi įformintas prievoles pirkti, statyti ar tobulinti investicinį turtą arba jį remontuoti, prižiūrėti ar pagerinti.

Tikrosios vertės metodas

76. Kartu su 75 straipsnyje nurodyta informacija ūkio subjektas, taikantis tikrosios vertės metodą pagal 33–55 straipsnius, turi atskleisti investicinio turto laikotarpio pradžios ir pabaigos balansinių verčių suderinimo duomenis, parodydamas:

a) padidėjimus, atskirai atskleisdamas padidėjimus dėl įsigijimų ir padidėjimus dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turto balansinėje vertėje;

b) padidėjimus, atsirandančius dėl verslo jungimų;

c) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

d) grynąjį pelną arba nuostolius, gautus patikslinus tikrąją vertę;

e) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto – į atskaitingo ūkio subjekto pateikimo valiutą;

▼M54

f) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą turtą ir perkėlimus iš jų; ir

g) kitus pokyčius.

77. **Kai investiciniam turtui taikomas vertinimas reikšmingai pakoreguojamas finansinių ataskaitų sudarymo tikslais, pavyzdžiui, dėl to, kad pagal 50 straipsnį atskirai pripažįstami turtas ir įsipareigojimai nebūtų skaičiuojami du kartus, ūkio subjektas turi atskleisti prieš tai taikytų ir pakoreguotų įvertinimų, įtrauktų į finansines ataskaitas, suderinimą, atskirai parodydamas bendras bet kokių pripažintų nuomos įsipareigojimų sumas, kurios vėl buvo pridėtos, taip pat kitus reikšmingus pakoregavimus.**

78. **53 straipsnyje nurodytais išimtiniais atvejais, kai ūkio subjektas investicinį turtą vertina 16-ajame TAS nurodytu savikainos metodu arba pagal 16-ąjį TFAS, atliekant suderinimą pagal 76 straipsnį sumos, susijusios su tuo investiciniu turtu, turi būti atskleidžiamos atskirai nuo sumų, susijusių su kitu investiciniu turtu. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti:**

a) investicinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės;

c) jei įmanoma – įvertinimų ribas, kuriose gali svyruoti tikroji vertė; ir

d) perleisdamas investicinį turtą, kuris apskaitoje buvo registruojamas ne tikrąja verte:

i) faktą, kad ūkio subjektas perleido investicinį turtą, kuris apskaitoje nebuvo registruojamas tikrąja verte;

ii) tokio investicinio turto balansinę vertę pardavimo metu; ir

iii) pripažintą pelno arba nuostolių sumą.

Savikainos metodas

79. **Be 75 straipsnyje reikalaujamos informacijos, ūkio subjektas, pagal 56 straipsnį taikantis savikainos metodą, turi atskleisti:**

a) taikomus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus;

b) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas;

c) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

d) investicinio turto balansinės vertės suderinimo duomenis ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, parodydamas:

i) padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus, atsiradusius dėl įsigijimų, bei padidėjimus, atsiradusius dėl vėlesnių išlaidų, pripažintų turtu;

ii) padidėjimus, atsirandančius dėl verslo jungimų;

▼M54

iii) turtą, skirtą parduoti arba įtrauktą į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, bei kitus perleidimus;

iv) nusidėvėjimą;

v) per laikotarpį pripažintų ir panaikintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal 36-ąjį TAS;

vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansines ataskaitas į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto – į atskaitingo ūkio subjekto pateikimo valiutą;

vii) perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą turtą ir perkėlimus iš jų; ir

viii) kitus pokyčius;

e) investicinio turto tikrąją vertę. 53 straipsnyje aprašytais išimtiniais atvejais, kai ūkio subjektas negali patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės, jis turi atskleisti:

i) investicinio turto apibūdinimą;

ii) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės; ir

iii) jei tai įmanoma, labiausiai tikėtinas tikrosios vertės įvertinimų svyravimo ribas.

PEREINAMOJO LAIKOTARPIO NUOSTATOS

Tikrosios vertės metodas

80. Jeigu ūkio subjektas, anksčiau taikęs 40-ąjį TAS (2000 m.), pirmą kartą nusprendžia kai kurias arba visas tinkamo turto dalis, turimas pagal veiklos nuomos sutartį, grupuoti ir apskaitoje registruoti kaip investicinį turtą, šio sprendimo rezultatą jis turi pripažinti kaip to ataskaitinio laikotarpio, kai toks sprendimas pirmą kartą priimtas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimą. Be to:

a) jeigu ūkio subjektas anksčiau buvo viešai atskleidęs (finansinėse ataskaitose ar kitur) tų turto dalių tikrąją vertę (nustatytą remiantis pagrindu, atitinkančiu tikrosios vertės apibrėžtį 13-ajame TFAS) ankstesniais laikotarpiais, jis skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama):

i) pakoreguoti pateikto anksčiausio laikotarpio, kada tikroji vertė buvo atskleista viešai, nepaskirstytojo pelno pradinį likutį; ir

ii) pataisyti tų laikotarpių lyginamąją informaciją; ir

▼M54

b) jeigu ūkio subjektas anksčiau nebuvo viešai atskleidęs a punkte apibūdintos informacijos, jis neturi pataisyti lyginamosios informacijos, bet tokį faktą turi atskleisti.

81. Šiame standarte reikalaujama apskaitos tvarka skiriasi nuo reikalaujamos 8-ajame TAS. 8-ajame TAS reikalaujama, kad lyginamoji informacija būtų patikslinama, išskyrus atvejį, kai tai daryti yra nepraktiška.

82. Kai ūkio subjektas taiko šį standartą pirmą kartą, koreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį likutį jis taip pat pergrupuoja bet kokias sumas, laikomas investicinio turto perkainojimo rezerve.

Savikainos metodas

83. 8-asis TAS taikomas bet kokiam apskaitos politikos pakeitimui, atliekamam tada, kai ūkio subjektas pirmą kartą pradeda taikyti šį standartą ir pasirenka savikainos metodą. Apskaitos politikos keitimo poveikis apima bet kokių sumų, laikomų investicinio turto perkainojimo rezerve, pergrupavimą.

84. 27–29 straipsnių reikalavimai dėl investicinio turto, įgyto pagal turto mainų sandorį, pirminio įvertinimo turi būti perspektyviai taikomi tik būsimiems sandoriams.

Verslo jungimai

84A 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2011–2013 m. ciklo metiniais patobulinimais įterptas 14A straipsnis ir antraštė prieš 6 straipsnį. Ūkio subjektas tą pataisą turi perspektyviai taikyti investicinio turto įsigijimui nuo pirmojo laikotarpio, kuriam ši pataisa priimta, pradžios. Todėl ankstesnių laikotarpių investicinio turto įsigijimo apskaita nekoreguojama. Tačiau ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti pataisą atskiriems investicinio turto įsigijimams, įvykdytiems iki pirmojo metinio laikotarpio pradžios, t. y. įsigaliojimo arba vėlesnės datos, tada ir tik tada, jei ūkio subjektas turi informaciją, reikalingą pataisai taikyti tiems ankstesniems sandoriams.

16-asis TFAS

84B Ūkio subjektas, taikantis 16-ąjį TFAS ir susijusius šio standarto pakeitimus pirmą kartą, turi taikyti 16-ojo TFAS C priede nustatytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus savo investiciniam turtui, laikomam kaip naudojimo teise valdomas turtas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

85. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį standartą laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M54**

85A 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 62 straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

85B 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 8, 9, 48, 53, 54 ir 57 straipsniai, 22 straipsnis panaikintas ir įterpti 53A ir 53B straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektui leidžiama statomam investiciniam turtui pataisas taikyti nuo bet kurios dienos iki 2009 m. sausio 1 d., jei statomo investicinio turto tikroji vertė buvo nustatyta tą dieną. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 16-ojo TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ 5 ir 81E straipsnių pataisas.

85C 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pakeista tikrosios vertės apibrėžtis 5 straipsnyje, pataisyti 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 ir 85B straipsniai ir išbraukti 36–39, 42–47, 49, 51 straipsniai ir 75 straipsnio d punktas. Taikydamas 13-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

85D 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2011–2013 m. ciklo metiniais patobulinimais įterptos antraštės prieš 6 straipsnį ir po 84 straipsnio ir įterpti 14A bei 84A straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

85E 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 3 straipsnio b punktas, 9, 67 ir 70 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

85F 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyta 40-ojo TAS taikymo sritis, investicinį turtą apibrėžiant taip, kad jis apimtų tiek nuosavą investicinį turtą, tiek turtą, kurį nuomininkas turi kaip naudojimo teise valdomą turtą. 16-uoju TFAS pataisyti 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ir 78 straipsniai, įterpti 19A, 29A, 40A ir 84B straipsniai ir susijusi antraštė ir išbraukti 3, 6, 25, 26 ir 34 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

40-OJO TAS (2000 M.) PANAIKINIMAS

86. Šiuo standartu pakeičiamas 40-asis TAS „Investicinis turtas“ (paskelbtas 2000 m.).

▼B

41-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Žemės ūkis“

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimą.

TAIKYMAS

▼M45

1 Šis standartas turi būti taikomas registruojant apskaitoje toliau nurodytą turtą, kai jis yra susijęs su žemės ūkio veikla:

a) biologinį turtą, išskyrus derlinius augalus,

b) žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu ir

c) valstybės dotacijas, nurodytas 34 ir 35 straipsniuose.

▼M54

2 Šis standartas netaikomas:

▼M45

a) žemei, susijusiai su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąjį TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ ir 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“);

b) derliniams augalams, susijusiems su žemės ūkio veikla (žr. 16-ąjį TAS). Tačiau šis standartas taikomas ant tų derlinių augalų augančiai produkcijai;

c) valstybės dotacijoms, susijusioms su derliniais augalais (žr. 20-ąjį TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“);

d) nematerialiajam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“);

▼M54

e) naudojimo teise valdomam turtui, atsiradusiam dėl žemės, susijusios su žemės ūkio veikla, nuomos (žr. 16-ąjį TFAS „Nuoma“).

▼M45

3 Šis standartas taikomas iš ūkio subjekto biologinio turto gautos produkcijos apskaitai derliaus nuėmimo metu. Vėliau taikomas 2-asis TAS „Atsargos“ arba kitas tinkamas taikyti standartas. Taigi, šis standartas netaikomas po derliaus nuėmimo perdirbamai žemės ūkio produkcijai, pavyzdžiui, kai vyndarys perdirba savo išaugintas vynuoges į vyną. Nors toks perdirbimas gali būti logiškas ir natūralus žemės ūkio veiklos tęsinys, o susiję įvykiai gali būti panašūs į biologinę kaitą, šiame standarte pateikta žemės ūkio veiklos apibrėžtis neapima tokio perdirbimo.

4 Toliau pateiktoje lentelėje nurodomi biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir produktų, gaunamų perdirbus derlių, pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Produktai, gaunami perdirbus derlių
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai
Želdinamo miško sodiniai	Nukirsti medžiai	Rąstai, mediena
Melžiamos karvės	Pienas	Sūris
Kiaulės	Skerdena	Dešros, rūkyti kumpiai
Vilnamedžiai	Surinkta medvilnė	Siūlai, drabužiai

▼M45

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Produktai, gaunami perdirbus derlių
Cukranendrės	Nuimtas cukranendrių derlius	Cukrus
Tabako augalai	Nuskinti lapai	Vytintas tabakas
Arbatmedžiai	Nuskinti lapai	Arbata
Vynmedžiai	Nuskintos vynuogės	Vynas
Vaismedžiai	Nuskinti vaisiai	Perdirbti vaisiai
Alyvpalmės	Nuskinti vaisiai	Alyvpalmių aliejus
Kaučiukmedžiai	Surinktas lateksas	Gumos produktai

Tam tikri augalai, pavyzdžiui, arbatmedžiai, vynmedžiai, alyvpalmės ir kaučiukmedžiai, paprastai atitinka derlinio augalo apibrėžtį ir jiems taikomas 16-asis TAS. Tačiau ant derlinių augalų augančiai produkcijai, pavyzdžiui, arbatos lapams, vynuogėms, alyvpalmių vaisiams ir lateksui, taikomas 41-asis TAS.

▼B

APIBRĖŽIMAI

Apibrėžimai, susiję su žemės ūkiu

▼M45

5 Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:

▼M8

Žemės ūkio veikla – ūkio subjekto vykdoma veikla, susijusi su biologinio turto kaita ir derliaus nuėmimu siekiant parduoti ar paversti žemės ūkio produkcija arba papildomu biologiniu turtu.

▼M45

***Žemės ūkio produkcija* – produkcija, gauta iš ūkio subjekto biologinio turto.**

***Derlinis augalas* yra gyvas augalas:**

a) kuris yra naudojamas žemės ūkio produkcijai gaminti ar tiekti,

b) kuris turėtų duoti derlių ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį,

c) kurio tikimybė būti parduotam kaip žemės ūkio produkcijai, nebent kartais jis būtų parduodamas kaip atliekos, yra maža.

***Biologinis turtas* – gyvi gyvūnai arba augalai.**

▼B

Biologiniai pokyčiai apima augimo, senėjimo, gamybos ir dauginimosi procesus, kurie nulemia kokybinius ir kiekybinius biologinio turto pokyčius.

Biologinio turto grupė – panašių gyvūnų ar augalų visuma.

Derlius – produkcijos atskyrimas nuo biologinio turto ar biologinio turto gyvybinių procesų nutraukimas.

▼M8

Pardavimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto perleidimui, išskyrus finansines išlaidas ir pelno mokesčius.

▼M45

5A Toliau išvardyti augalai nėra derliniai augalai:

a) augalai, išauginti kaip žemės ūkio produkcija (pavyzdžiui, medienai auginami medžiai);

b) augalai, auginami tam, kad duotų žemės ūkio produkciją, jeigu tikimybė, kad ūkio subjektas taip pat parduos patį augalą kaip žemės ūkio produkciją, nebent kartais jis būtų parduodamas kaip atliekos, nėra maža (pavyzdžiui, medžiai, auginami tiek dėl vaisių, tiek dėl medienos);

c) vienmetės kultūros (pavyzdžiui, kukurūzai ir kviečiai).

5B Kai derliniai augalai nebenaudojami derliui auginti, jie gali būti nukirsti ir parduoti kaip atliekos, pavyzdžiui, malkos. Toks kartais vykdomas atliekų pardavimas netrukdytų priskirti augalo prie derlinių augalų.

5C Ant derlinių augalų auganti produkcija yra biologinis turtas.

▼B

6 Žemės ūkio veikla yra labai įvairi, pavyzdžiui, gyvulių auginimas, miškininkystė, vienmečių ar daugiamečių javų, vaismedžių ir sodinukų auginimas bei vandens gyvūnų ir augalų veisimas (įskaitant žuvininkystę). Šios veiklos rūšys turi tam tikrų bendrų bruožų:

a) *gebėjimą keistis*. Gyvūnai ir augalai geba biologiškai keistis;

b) *pokyčio valdymą*. Valdymas palengvina biologinę kaitą, pagerindamas ar bent jau stabilizuodamas atitinkamam procesui vykti būtinas sąlygas (pavyzdžiui, maistingųjų medžiagų kiekius, drėgnumą, temperatūrą, derlingumą ir šviesą). Tokiu būdu valdoma žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių. Pavyzdžiui, produkcija, gaunama iš nevaldomų šaltinių (žūklės vandenynuose ir miškų kirtimo), nepriskiriama žemės ūkio veiklai; ir

▼M8

c) *pokyčio vertinimą*. Kokybės (pavyzdžiui, genetinės vertės, tankumo, nokumo, riebalų sluoksnio, baltymų kiekio ir pluošto stiprumo) arba kiekio (pavyzdžiui, palikuonių, svorio, kubinių metrų, pluošto ilgio arba skersmens ir pumpurų skaičiaus) pokyčiai, atsiradę dėl biologinės kaitos arba derliaus nuėmimo, vertinami ir kontroliuojami vykdant įprastinę valdymo funkciją.

▼B

7 Biologinės kaitos rezultatai yra šie:

a) turtas keičiasi: i) augdamas (didėja gyvūno ar augalo apimtis ar gerėja kokybė); ii) sendamas (mažėja gyvūno ar augalo apimtis ar blogėja kokybė); arba iii) daugindamasis (išauga papildomi gyvūnai arba augalai); arba

b) žemės ūkio produkcija, tokia kaip lateksas, arbatlapiai, vilna ir pienas.

▼B

Bendro pobūdžio apibrėžimai

▼M45

8 **Šiame standarte vartojamų terminų apibrėžtys:**

▼M33

[išbraukta]

a) [išbraukta]

b) [išbraukta]

c) [išbraukta]

▼B

Balansinė vertė – suma, kuria turtas parodomas ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄.

▼M33

Tikroji vertė **yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“).**

▼M45

Valstybės dotacijos **– dotacijos, apibrėžtos 20-ajame TAS.**

▼M33

_____

▼B

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

10 Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją ūkio subjektas turėtų pripažinti tik tada, kai:

a) ūkio subjektas turtą kontroliuoja dėl praeities įvykių;

b) ūkio subjektas ateityje tikisi iš turto gauti ekonominės naudos; ir

c) turto tikrąją vertę ar savikainą galima patikimai nustatyti.

11 Žemės ūkio veikloje kontrolę gali reikšti, pavyzdžiui, teisėta gyvulių nuosavybė ir gyvulių ženklinimas ar kitoks žymėjimas jų įsigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. Būsima nauda paprastai nustatoma įvertinant reikšmingas fizines savybes.

12 Pirmą kartą ir ►M5 kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ biologinis turtas turėtų būti įvertinamas tikrąja verte, atimant ►M8 pardavimo išlaidas ◄, išskyrus 30 straipsnyje apibūdintą atvejį, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.

13 Žemės ūkio produkcija, išauginta iš ūkio subjekto biologinio turto, derliaus nuėmimo metu turėtų būti vertinama tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄. Jei taikomas 2 TAS *„Atsargos“* arba kitas tinkamas taikyti standartas, tikroji vertė yra turto savikaina minėtą datą.

▼M8

_____

▼B

►M33 15 Biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustatyti lengviau juos suskirsčius pagal svarbius požymius, pavyzdžiui, pagal amžių ar kokybę. ◄ Remdamasis minėtais požymiais, ūkio subjektas atsižvelgia į tuos, pagal kuriuos nustatomos rinkos kainos.

▼B

►M33 16 Ūkio subjektai dažnai sudaro sutartis dėl savo biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo ateityje. Nustatant tikrąją vertę, sutartimi nustatytos kainos ne visada yra tinkamos, kadangi tikroji vertė atitinka dabartines rinkos sąlygas, kuriomis rinkos dalyviai pirkėjai ir pardavėjai sudarytų sandorį. ◄ Todėl biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikroji vertė netikslinama dėl sudarytos sutarties. Kai kuriais atvejais biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo sutartis gali būti nuostolinga, kaip nurodoma 37-ajame TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*. 37-asis TAS taikomas nuostolingoms sutartims.

▼M33

_____

▼B

22 Ūkio subjektas taip pat neįtraukia jokių pinigų srautų, skirtų turtui finansuoti, mokesčiams mokėti arba išaugintam biologiniam turtui pakartotinai auginti (pavyzdžiui, miško sodinių persodinimo kaina po sodinių išauginimo).

▼M33

_____

▼M45

24 Kartais savikaina gali būti artima tikrajai vertei, ypač kai:

a) pirmą kartą patyrus išlaidų, vyksta nedidelė biologinė kaita (pavyzdžiui, sodinukai, pasodinti prieš pat ataskaitinio laikotarpio pabaigą, arba naujai įsigyti gyvuliai) arba

b) nesitikima, kad biologinė kaita turės didelį poveikį kainai (pavyzdžiui, augimo pradžioje 30-ies metų pušų sodinių auginimo ciklo metu).

▼B

25 Biologinis turtas dažnai yra fiziškai neatskiriamas nuo žemės (pavyzdžiui, miško sodiniai). Atskiros biologinio turto, susijusio su žeme, rinkos gali nebūti, tačiau gali būti bendro turto, sudaryto iš biologinio turto, nedirbtos ir pagerintos žemės, aktyvi rinka. ►M33 Nustatydamas biologinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas gali remtis informacija apie bendrą turtą. ◄ Pavyzdžiui, iš bendro turto tikrosios vertės atėmus nedirbtos ir pagerintos žemės tikrąją vertę galima apskaičiuoti biologinio turto tikrąją vertę.

Pelnas ir nuostoliai

26 Pelnas ir nuostoliai, susidarantys pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, turėtų būti įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidaro, grynąjį pelną ar nuostolius.

27 Nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kadangi, nustatant biologinio turto tikrąją vertę, atimamos ►M8 pardavimo išlaidos ◄. Pelnas gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, pavyzdžiui, kai karvė atsiveda veršiuką.

▼B

28 Pelnas ar nuostoliai, atsirandantys žemės ūkio produkciją pirmą kartą pripažįstant tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, turėtų būti įrašomi į ataskaitinio laikotarpio, per kuri jie susidaro, grynąjį pelną arba nuostolius.

29 Pelnas ar nuostoliai gali susidaryti pirmą kartą pripažįstant išaugintą žemės ūkio produkciją.

Negalėjimas patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės

►M33 30 Daroma prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta. Šią prielaidą galima paneigti tik pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kurio kotiruojamų rinkos kainų nėra ir kurio alternatyviai apskaičiuotos tikrosios vertės pasitvirtina kaip neabejotinai nepatikimos. ◄ Tokiu atveju biologinis turtas turi būti vertinamas savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai tokio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, ūkio subjektas turėtų jį vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos sąnaudas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka parduoti skirto turto kriterijus (ar yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, pripažintą skirta parduoti) pagal 5-ojo TFAS *„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, laikoma, kad tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.*

31 30 straipsnyje nurodytą prielaidą galima paneigti tik pirminio pripažinimo metu. Ūkio subjektas, kuris biologinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, atėmęs iš jos ►M8 pardavimo išlaidas ◄, savo biologinį turtą šiuo būdu vertina ir toliau iki jo perleidimo.

32 Ūkio subjektas visais atvejais žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu vertina tikrąja verte, atimdamas iš jos ►M8 pardavimo išlaidas ◄. Šis standartas įtvirtina požiūrį, kad žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę derliaus nuėmimo metu visada galima patikimai apskaičiuoti.

33 Skaičiuodamas savikainą, sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius, ūkio subjektas taiko 2-ąjį TAS *„Atsargos“*, 16-ąjį TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* ir 36-ąjį TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*.

VALSTYBĖS DOTACIJOS

▼M8

34 Besąlyginė valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, turėtų būti pripažįstama pelnu ar nuostoliais tik tada, kai valstybės dotacija tampa gautina.

35 Jeigu valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, skiriama su sąlyga, įskaitant tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad ūkio subjektas nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, ūkio subjektas valstybės dotaciją turėtų pripažinti pelnu ar nuostoliais tik tada, kai įvykdo nustatytas dotacijos sąlygas.

▼M8

36 Valstybės dotacijų terminai ir sąlygos yra įvairios. Pavyzdžiui, skiriant valstybės dotaciją gali būti reikalaujama, kad ūkio subjektas penkerius metus ūkininkautų konkrečioje vietoje ir kad sugrąžintų visą dotaciją, jeigu jo ūkininkavimo laikotarpis yra trumpesnis nei penkeri metai. Tokiu atveju valstybės dotacija pelnu ar nuostoliais gali būti pripažinta tik po penkerių metų. Tačiau jeigu dalį suteiktos valstybės dotacijos leidžiama pasilikti praėjus tam tikram laikotarpiui, ūkio subjektas tą dalį pripažįsta pelnu ar nuostoliais proporcingai pagal praėjusį laiką.

▼B

37 Jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 straipsnį), taikomas 20-asis TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“.

38 Šiame standarte nustatyta apskaitos tvarka skiriasi nuo 20-ajame TAS nustatytos apskaitos tvarkos, jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, arba jeigu valstybės dotacija skiriama ūkio subjektui, reikalaujant nevykdyti nurodytos žemės ūkio veiklos. 20-asis TAS taikomas tik valstybės dotacijai, susijusiai su biologiniu turtu, vertinamu savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

ATSKLEIDIMAS

39 (Panaikinta)

Bendra informacija

40 Ūkio subjektas turėtų atskleisti bendrą pelną ar nuostolius, susidariusius einamuoju laikotarpiu, pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją ir pasikeitus biologinio turto tikrajai vertei, atėmus biologinio turto ►M8 pardavimo išlaidas ◄.

41 Ūkio subjektas turėtų pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą.

42 Duomenys, kurių reikalaujama 41 punkte, gali būti aprašyti arba apibūdinti kiekybiškai.

43 Ūkio subjektas skatinamas pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą skaičiais, atskirai nurodant vartojamąjį ir atsinaujinantį biologinį turtą arba subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nurodyti vartojamojo ir atsinaujinančio biologinio turto grupių balansinę vertę. Toliau šias balansines vertes ūkio subjektas gali suskirstyti pagal subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Toks skirstymas gali būti naudingas nustatant būsimųjų pinigų srautų gavimo laiką. Ūkio subjektas turi nurodyti tokio skirstymo pagrindą.

▼M45

44 Vartojamasis biologinis turtas yra turtas, išaugintas kaip žemės ūkio produkcija arba parduodamas kaip biologinis turtas. Vartojamojo biologinio turto pavyzdžiai yra mėsiniai gyvuliai, parduoti skirti gyvuliai, ūkiuose auginama žuvis, grūdinės kultūros (tokios kaip kukurūzai ir kviečiai), ant derlinio augalo auganti produkcija ir medienai auginami medžiai. Atsinaujinantis biologinis turtas yra kitas nei vartojamasis biologinis turtas (pavyzdžiui, gyvuliai, duodantys pieno, ir vaismedžiai, nuo kurių nuskinami vaisiai). Atsinaujinantis biologinis turtas yra ne žemės ūkio produkcija, o greičiau turtas, laikomas tam, kad duotų produkciją.

▼B

45 Biologinį turtą galima suskirstyti į subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Subrendęs biologinis turtas – turtas, išauginantis derlių (kalbant apie vartojamąjį biologinį turtą), arba turtas, galintis duoti nuolatinį derlių (kalbant apie atsinaujinantį biologinį turtą).

46 Jeigu informacija neatskleidžiama kartu su kita informacija, pateikiama su finansinėmis ataskaitomis, ūkio subjektas turėtų aprašyti:

a) veiklos, apimančios kiekvieną biologinio turto grupę, pobūdį; ir

b) toliau nurodytų fizinių kiekių nefinansinius apskaičiavimus ar įvertinimus:

i) ūkio subjekto kiekvienos biologinio turto grupės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir

ii) per ataskaitinį laikotarpį gautos žemės ūkio produkcijos.

▼M33

_____

▼B

49 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

a) biologinio turto, kurio nuosavybės teisė yra apribota, buvimą, balansinę vertę ir biologinio turto, įkeisto įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, balansinę vertę;

b) pasižadėjimų auginti ar įsigyti biologinį turtą sumą; ir

c) su žemės ūkio veikla susijusią finansinės rizikos valdymo strategiją.

50 Ūkio subjektas turi pateikti biologinio turto balansinės vertės pokyčių sutikrinimą per dabartinį ataskaitinį laikotarpį. Sutikrinimas turi apimti:

a) pelną ar nuostolius dėl tikrosios vertės pasikeitimo, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄;

b) padidėjimą dėl įsigijimo;

c) sumažėjimus, priskirtinus pardavimams, ir biologiniam turtui, grupuojama kaip skirtas parduoti (arba įtraukiamam į perleidžiamą grupę, kuri grupuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS;

d) sumažėjimą nuėmus derlių;

e) padidėjimą dėl verslo jungimo;

f) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansines ataskaitas į skirtingą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančio ūkio subjekto valiutą – į ataskaitas teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą; ir

g) kitus pasikeitimus.

▼B

51 Biologinio turto tikroji vertė, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, gali pasikeisti dėl fizinių savybių ir kainos pokyčių rinkoje. Vertinant einamojo laikotarpio veiklos rezultatus ir ateities perspektyvas, ypač kai gamybos ciklas tęsiasi ilgiau kaip vienerius metus, naudinga nurodyti fizinių savybių ir kainų pasikeitimus atskirai. Tokiais atvejais ūkio subjektas skatinamas pagal grupes ar kitu būdu atskleisti tikrosios vertės, atėmus ►M8 pardavimo išlaidas ◄, pasikeitimo dėl fizinių savybių ir kainų pokyčių sumą, įtrauktą į grynąjį pelną ar nuostolius. Kai gamybos ciklas trumpesnis kaip vieneri metai, minėta informacija paprastai duoda mažiau naudos (pavyzdžiui, auginant viščiukus ar grūdines kultūras).

52 Dėl biologinės kaitos vyksta įvairių rūšių fizinių savybių pasikeitimai – augimas, senėjimas, gamyba ir dauginimas, kiekvieną iš kurių galima stebėti ir įvertinti. Kiekvienas iš minėtų fizinių pasikeitimų yra tiesiogiai susijęs su būsima ekonomine nauda. Biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimas nuėmus derlių taip pat yra fizinių savybių pasikeitimas.

53 Žemės ūkio veikla dažnai yra susijusi su klimato, ligų ir kita gamtine rizika. Jeigu įvyksta įvykis, lemiantis reikšmingą pajamų ar sąnaudų padidėjimą, to padidėjimo pobūdis ir dydis atskleidžiami pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“. Tokių atvejų pavyzdžiai: virusinės ligos protrūkis, potvynis, didelė sausra arba šalčiai, vabzdžių kenkėjų antplūdis.

Papildomai apie biologinį turtą atskleidžiami duomenys, kai negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės

54 Jeigu ūkio subjektas savo biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, apie biologinį turtą jis turėtų atskleisti:

a) biologinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai apskaičiuoti jo tikrosios vertės;

c) jei įmanoma – įvertinimų ribas, kuriose gali svyruoti tikroji vertė;

d) taikomą nusidėvėjimo metodą;

e) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas; ir

f) bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

55 Jeigu per einamąjį laikotarpį ūkio subjektas biologinį turtą vertina savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 30 punktą), jis turėtų atskleisti visą pelną ir nuostolius, pripažintus perleidus tokį biologinį turtą, nurodydamas 50 straipsnyje apibūdinto sutikrinimo duomenis, atskirai pateikdamas sumas, susijusias su tokiu biologiniu turtu. Be to, sutikrinimas turėtų apimti tokias sumas, įtrauktas į grynąjį pelną ar nuostolius, susijusius su minėtu biologiniu turtu:

a) vertės sumažėjimo nuostolius;

b) panaikintus vertės sumažėjimo nuostolius; ir

c) nusidėvėjimo sumas.

▼B

56 Jeigu galima patikimai nustatyti einamojo laikotarpio biologinio turto, anksčiau vertinto savikaina, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius, tikrąją vertę, ūkio subjektas turėtų apie šį biologinį turtą atskleisti toliau nurodytą informaciją:

a) biologinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, dėl ko atsirado galimybė patikimai apskaičiuoti tikrąją vertę; ir

c) pasikeitimo rezultatą.

Valstybės dotacijos

57 Ūkio subjektas turėtų atskleisti šiuos duomenis, susijusius su žemės ūkio veikla, kuriai taikomas šis standartas:

a) finansinėse ataskaitose pripažintų valstybės dotacijų pobūdį ir dydį;

b) neįvykdytas sąlygas ir kitus neapibrėžtumus, susijusius su valstybės dotacijomis; ir

c) tikėtiną valstybės dotacijų lygio reikšmingą sumažėjimą.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

58 Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 2003 m. sausio 1 d., jis tai turėtų nurodyti.

59 Šiame standarte nėra jokių specialių pereinamųjų nuostatų. Šio standarto taikymas apskaitoje registruojamas pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*.

▼M8

60 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisyti 5, 6, 17, 20 ir 21 straipsniai ir panaikintas 14 straipsnis. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M33

61 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 8, 15, 16, 25 ir 30 straipsniai ir išbraukti 9, 17–21, 23, 47 ir 48 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M45

62 2014 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) pataisyti 1–5, 8, 24 ir 44 straipsniai ir įterpti 5A–5C ir 63 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS.

63 Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo dokumentas „Žemės ūkis. Derliniai augalai“ (16-ojo TAS ir 41-ojo TAS pataisos) taikomas pirmą kartą, ūkio subjektas neprivalo atskleisti dabartinio ataskaitinio laikotarpio kiekybinės informacijos, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Tačiau ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno pateikto ankstesnio ataskaitinio laikotarpio kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą.

▼M54

64 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M16**

1-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – užtikrinti, kad *pirmosiose pagal TFAS parengtose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose* ir jo tarpinėse finansinėse ataskaitose, apimančiose dalį pirmojo ataskaitinio laikotarpio, būtų pateikiama kokybiška informacija, kuri:

a) būtų aiški vartotojams ir palyginama su visais pateiktais ataskaitiniais laikotarpiais;

b) būtų tinkama pradedant tvarkyti apskaitą pagal *tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)* ir

c) jos surinkimo išlaidos neviršytų gaunamos naudos.

TAIKYMAS

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS:

a) sudarydamas pirmąsias finansines ataskaitas pagal TFAS ir

b) sudarydamas kiekvieną tarpinę finansinę ataskaitą, jei tokių yra, pagal 34-ąjį TAS *Tarpinė finansinė atskaitomybė*, apimančią dalį ataskaitinio laikotarpio, kuriam sudarytos pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos.

3 Pirmosios pagal TFAS parengtos ūkio subjekto finansinės ataskaitos yra tokios metinės finansinės ataskaitos, kurias sudarydamas ūkio subjektas pirmą kartą taiko TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodydamas, kad jos atitinka TFAS. Pagal TFAS parengtos ūkio subjekto finansinės ataskaitos yra pirmosios, jeigu, pavyzdžiui, ūkio subjektas:

a) pateikė savo naujausias praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas:

i) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, kurie ne visais aspektais atitinka TFAS;

ii) kurios visais požiūriais atitinka TFAS, išskyrus tai, kad finansinėse ataskaitose nėra aiškiai ir be išlygų nurodyta, jog jos yra parengtos pagal TFAS;

iii) kuriose yra aiškiai nurodoma, kad jos atitinka kai kuriuos, tačiau ne visus TFAS;

iv) parengtas pagal nacionalinius reikalavimus, neatitinkančius TFAS, tačiau vadovaujantis kai kuriais TFAS, paaiškinančiais tuos straipsnius, kuriems nėra nustatytų nacionalinių reikalavimų, arba

v) pagal nacionalinius reikalavimus, kai kurias sumas sutikrinant su sumomis, nustatytomis pagal TFAS;

b) pagal TFAS parengė finansines ataskaitas, skirtas tik vidaus naudojimui, kurios nebus pateikiamos ūkio subjekto savininkams ar kitiems išorės vartotojams;

▼M16

c) parengė konsoliduotas finansines ataskaitas vadovaudamasis TFAS, tačiau nesudarė išsamaus finansinių ataskaitų rinkinio, kaip reikalaujama 1-ajame TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.) arba

d) nepateikė praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų.

4 Šis TFAS taikomas, kai ūkio subjektas pirmą kartą taiko TFAS. Juo nesivadovaujama, jeigu ūkio subjektas, pavyzdžiui:

a) nustoja pagal nacionalinius reikalavimus rengti finansines ataskaitas, kurias jis anksčiau teikdavo kartu su kitomis finansinėmis ataskaitomis, kuriose buvo aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS;

b) praėjusiais metais pateikė pagal nacionalinius reikalavimus parengtas finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų buvo nurodyta, kad jos atitinka TFAS, arba

c) praėjusiais metais pateikė finansines ataskaitas, kuriose aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad jos atitinka TFAS, net jeigu audito išvada buvo pagrįsta šių finansinių ataskaitų duomenimis.

▼M36

4A Nepaisant 2 ir 3 straipsnių reikalavimų, ūkio subjektas, kuris taikė TFAS ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, tačiau kurio naujausiose ankstesnėse metinėse finansinėse ataskaitose aiškiai ir be išlygų nenurodyta, kad tos ataskaitos atitinka TFAS, turi taikyti arba šį TFAS, arba tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ taip, lyg ūkio subjektas niekada nebūtų nustojęs jų taikyti.

4B Kai ūkio subjektas pasirenka šio TFAS netaikyti pagal 4A straipsnį, jis vis tiek turi taikyti ne tik 8-ojo TAS informacijos atskleidimo reikalavimus, bet ir 1-ojo TFAS 23A–23B straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus.

▼M16

5 Šis TFAS netaikomas ūkio subjekto, jau taikančio TFAS, apskaitos politikos pakeitimams. Tokie pakeitimai aptariami:

a) 8-ajame TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos* pateikiamuose reikalavimuose, skirtuose apskaitos politikos pakeitimams, ir

b) kituose TFAS nustatytuose konkrečiuose pereinamojo laikotarpio reikalavimuose.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Pradinė pagal TFAS parengta finansinės būklės ataskaita

6 Ūkio subjektas turi parengti ir pateikti *pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą TFAS taikymo pradžios datą*. Tai apskaitos pagal TFAS atskaitos taškas.

Apskaitos politika

7 Pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje ir už visus ataskaitinius laikotarpius pateikiamose pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką. Ši apskaitos politika turi atitikti kiekvieną galiojantį TFAS pirmo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pabaigoje, išskyrus 13–19 straipsniuose ir B–E prieduose nustatytus atvejus.

8 Ūkio subjektas neturi taikyti skirtingų TFAS versijų, kurios galiojo anksčiau. Ūkio subjektas gali taikyti naują TFAS, kuris dar nėra privalomas, jeigu tą TFAS leidžiama taikyti anksčiau.

▼M16

Pavyzdys. Pastovus naujausio TFAS varianto taikymas

Pagrindinė informacija

Ūkio subjekto A pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pabaiga yra 20X5 m. gruodžio 31 d. Ūkio subjektas A nusprendžia šiose finansinėse ataskaitose pateikti tik vienerių metų lyginamąją informaciją (žr. 21 straipsnį). Todėl data, kai jis pradėjo taikyti TFAS, yra veiklos pradžia 20X4 m. sausio 1 d. (arba analogiškai – veiklos pabaiga 20X3 m. gruodžio 31 d.). Ūkio subjektas A savo finansines ataskaitas pateikdavo kasmet gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP, įskaitant ir 20X4 m. gruodžio 31 d.

Reikalavimų taikymas

Reikalaujama, kad ūkio subjektas A taikytų TFAS, galiojančius iki 20X5 m. gruodžio 31 d.:

a) rengdamas ir pateikdamas savo 20X4 m. sausio 1 d. pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą ir

b) rengdamas ir pateikdamas savo 20X5 m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ataskaitą (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją), bendrųjų pajamų ataskaitą, nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitas už metus iki 20X5 m. gruodžio 31 d. (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją) ir aiškinamąjį raštą (įskaitant lyginamąją 20X4 m. informaciją).

Jeigu naujasis TFAS dar neprivalomas, tačiau jį galima taikyti anksčiau, ūkio subjektui A leidžiama, tačiau nereikalaujama, taikyti šį TFAS pirmą kartą sudarant pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas.

9 Kitų TFAS pereinamojo laikotarpio nuostatos yra taikomos ūkio subjekto, kuris jau taiko TFAS, atliktiems apskaitos politikos pakeitimams; jos netaikomos *pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* pradedant taikyti TFAS, išskyrus atvejus, nurodytus B–E prieduose.

10 Išskyrus tai, kas aprašyta 13–19 straipsniuose ir B–E prieduose, ūkio subjektas savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje, turi:

a) pripažinti visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal TFAS;

b) nepripažinti turto ar įsipareigojimų, jeigu pagal TFAS tai neleidžiama;

c) pergrupuoti straipsnius, kurie pagal anksčiau taikytus BAP yra pripažinti kaip vieno tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavybės komponentas, tačiau pagal TFAS yra kitokio tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavybės komponentas ir

d) taikyti TFAS įvertindamas visą pripažintą turtą ir įsipareigojimus.

11 Apskaitos politika, kurios laikosi ūkio subjektas pagal TFAS sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą, gali skirtis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant to paties laikotarpio ataskaitą pagal anksčiau taikytus BAP. Pakeitimus lemia prieš pradedant taikyti TFAS sudaryti sandoriai ir įvykiai. Todėl ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą turėtų tiesiogiai pripažinti šiuos pakeitimus kaip nepaskirstytąjį pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitą nuosavybės formą).

▼M16

12 Šiame TFAS numatytos dvi principo, pagal kurį pradinė pagal TFAS parengta ūkio subjekto finansinės būklės ataskaita turi atitikti kiekvieną TFAS, išimčių grupės:

a) B priede draudžiama retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus.

b) C–E prieduose atleidžiama nuo kai kurių kitų TFAS reikalavimų laikymosi.

Kitų TFAS retrospektyvaus taikymo išimtys

13 Šiame TFAS draudžiama retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus. Šios išimtys yra nustatytos 14–17 straipsniuose ir B priede.

Įvertinimai

14 Pagal TFAS ūkio subjekto atlikti įvertinimai TFAS taikymo pradžios datą suderinami su tą pačią datą pagal anksčiau taikytus BAP atliktais įvertinimais (atlikus patikslinimus, siekiant parodyti visus apskaitos politikos skirtumus), nebent yra akivaizdžių įrodymų, kad tokie įvertinimai buvo klaidingi.

15 Ūkio subjektas gali gauti informaciją apie pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus po TFAS taikymo pradžios datos. Pagal 14 straipsnį tokią informaciją ūkio subjektas, remdamasis 10-uoju TAS *Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*, traktuoja taip pat kaip ir nekoreguojančius įvykius po ataskaitinio laikotarpio. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas pradeda taikyti TFAS 20X4 m. sausio 1 d., o 20X4 m. liepos 15 d. gauna naujos informacijos, dėl kurios reikia peržiūrėti 20X3 m. gruodžio 31 d. pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus. Ūkio subjektas naujos informacijos pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje nenurodo (nebent įvertinimai turi būti patikslinti dėl bet kokių apskaitos politikos pasikeitimų arba yra objektyvių įrodymų, kad įvertinimai buvo klaidingi). Šią naują informaciją ūkio subjektas parodo kaip 20X4 m. gruodžio 31 d. pasibaigusių metų pelną ar nuostolius (arba, jeigu tikslinga, kaip kitas bendrąsias pajamas).

16 TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektui gali prireikti atlikti įvertinimus pagal TFAS, kurių nebuvo reikalaujama pagal anksčiau taikytus BAP. Kad būtų suderinta su 10-uoju TAS, šie pagal TFAS atlikti įvertinimai turi atspindėti TFAS taikymo pradžios datą buvusias sąlygas. Visų pirma, TFAS taikymo pradžios datą nustatyti rinkos kainų, palūkanų normų, užsienio valiutos kurso įvertinimai turėtų atspindėti tą datą buvusias rinkos sąlygas.

17 14–16 straipsniai taikomi pradinei pagal TFAS sudaromai finansinės būklės ataskaitai. Jie taip pat taikomi lyginamajam laikotarpiui, kuris pateiktas ūkio subjekto pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose, tik šiuo atveju nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą keičiamos nuorodomis į šio lyginamojo laikotarpio pabaigą.

▼M16

Kitų TFAS taikymo išimtys

18 Ūkio subjektas gali pasirinkti naudotis viena arba daugiau C–E priedų išimčių. Ūkio subjektas neturi taikyti šių išimčių pagal analogiją kitiems straipsniams.

▼M33

_____

▼M16

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

20 Šis TFAS nesuteikia išimčių taikant kitų TFAS reikalavimus dėl pateikimo ar atskleidimo.

Lyginamoji informacija

▼M36

21 Ūkio subjekto pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose turi būti bent trys finansinės būklės ataskaitos, dvi pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, dvi atskiros pelno (nuostolių) ataskaitos (jei teikiamos), dvi pinigų srautų ataskaitos ir dvi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos bei susiję aiškinamieji raštai, įskaitant visų pateiktų ataskaitų lyginamąją informaciją.

▼M16

Ne pagal TFAS parengta lyginamoji informacija ir ankstesnių laikotarpių informacijos santraukos

22 Kai kurie ūkio subjektai taip pat pateikia ankstesnių, prieš pirmąjį ataskaitinį laikotarpį, kurio visą lyginamąją informaciją jie pateikia pagal TFAS, buvusių ataskaitinių laikotarpių pasirinktų duomenų santraukas. Šiame TFAS nereikalaujama, kad tokios santraukos atitiktų TFAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus. Be to, kai kurie ūkio subjektai pateikia lyginamąją informaciją pagal anksčiau taikytus BAP, taip pat lyginamąją informaciją, kurios reikalaujama pagal 1-ąjį TAS. Visose finansinėse ataskaitose, kuriose yra ankstesnių ataskaitinių laikotarpių santraukų arba lyginamosios informacijos pagal ankstesnius BAP, ūkio subjektas turi:

a) aiškiai nurodyti pagal anksčiau taikytus BAP pateikiamą informaciją, kuri parengta ne pagal TFAS, ir

b) nurodyti pagrindinių tikslinimų, kuriuos atlikus informacija atitiktų TFAS reikalavimus, pobūdį. Šių tikslinimų nereikia išreikšti skaičiais.

TFAS taikymo pradžios paaiškinimas

23 Ūkio subjektas paaiškina, kokią įtaką jo finansinėse ataskaitose nurodytai finansinei būklei, finansiniams rezultatams ir pinigų srautams padarė vietoj anksčiau taikytų BAP pradėtas TFAS taikymas.

▼M36

23A Ūkio subjektas, kuris taikė TFAS ankstesniu laikotarpiu, kaip aprašyta 4A straipsnyje, turi atskleisti:

(a) priežastį, kodėl jis nustojo taikyti TFAS, ir

(b) priežastį, kodėl jis nusprendė vėl taikyti TFAS.

23B Kai ūkio subjektas pagal 4A straipsnį pasirenka netaikyti 1-ojo TFAS, jis turi paaiškinti priežastis, kodėl pasirinko taikyti TFAS taip, lyg niekada nebūtų nustojęs jų taikyti.

▼M16

Suderinimas

24 Siekiant įvykdyti 23 straipsnio reikalavimus, į pirmąsias pagal TFAS parengtas ūkio subjekto finansines ataskaitas įtraukiama:

a) pagal anksčiau taikytus BAP įvertintos nuosavybės ir pagal TFAS įvertintos nuosavybės suderinimas:

i) TFAS taikymo pradžios datą ir

ii) vėliausio ataskaitinio laikotarpio, kuris pateikiamas ūkio subjekto naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, pabaigą;

b) suderinimas su visomis paskutinio ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis pajamomis pagal TFAS ūkio subjekto naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose. Tokio suderinimo atskaitos taškas turi būti visos to paties ataskaitinio laikotarpio bendrosios pajamos pagal ankstesnius BAP arba, jeigu ūkio subjektas nepranešė apie tokias bendrąsias sumas, pelnas arba nuostoliai pagal anksčiau taikytus BAP;

c) jei ūkio subjektas, pagal TFAS sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą, pirmą kartą pripažino ar panaikino kokius nors nuostolius dėl vertės sumažėjimo, atskleidimas, kurio būtų reikalaujama pagal 36-ąjį TAS *Turto vertės sumažėjimas*, jei ūkio subjektas būtų pripažinęs šiuos vertės sumažėjimo nuostolius ar jų panaikinimą laikotarpį, prasidedantį TFAS taikymo pradžios datą.

25 24 straipsnio a ir b punktuose reikalaujamas suderinimas turi būti pakankamai išsamus, kad vartotojai galėtų suprasti reikšmingus finansinės būklės ir bendrųjų pajamų ataskaitų patikslinimus. Jeigu ūkio subjektas pinigų srautų ataskaitą pateikė pagal anksčiau taikytus BAP, jis taip pat turi paaiškinti reikšmingus pinigų srautų ataskaitos patikslinimus.

26 Jeigu ūkio subjektas išsiaiškina, kad taikant ankstesnius BAP buvo padaryta klaidų, atliekant suderinimus, kurių reikalaujama pagal 24 straipsnio a ir b punktus, klaidų taisymai nuo apskaitos politikos pakeitimų turi būti atskiriami.

▼M29

27 8-asis TAS netaikomas apskaitos politikos pakeitimams, kuriuos ūkio subjektas atlieka, pirmą kartą taikydamas TFAS, arba tos politikos pakeitimams iki pirmųjų pagal TFAS parengtų finansinių ataskaitų pateikimo. Dėl šios priežasties 8-ojo TAS reikalavimai dėl apskaitos politikos pakeitimų netaikomi ūkio subjekto pirmosioms pagal TFAS parengtoms finansinėms ataskaitoms.

27A Jeigu ataskaitiniu laikotarpiu, kurį apima pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos, ūkio subjektas pakeičia apskaitos politiką arba šiame TFAS numatytų išimčių naudojimą, jis paaiškina pakeitimus, padarytus tarp pirmosios pagal TFAS parengtos tarpinės finansinės ataskaitos ir pirmųjų pagal TFAS parengtų finansinių ataskaitų pagal 23 straipsnį bei atnaujina suderinimą, reikalaujamą pagal 24 straipsnio a ir b punktus.

▼M16

28 Jeigu ūkio subjektas ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų neteikė, šį faktą jis nurodo pirmosiose pagal TFAS sudaromose finansinėse ataskaitose.

▼M16

Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų priskyrimas

▼M53

29 Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą priskirti prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal D19A straipsnį. Ūkio subjektas priskyrimo datą turi atskleisti bet kurio taip priskirto finansinio turto tikrąją vertę, grupavimą ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose nurodytą balansinę vertę.

29A Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį įsipareigojimą priskirti prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal D19 straipsnį. Ūkio subjektas priskyrimo datą turi atskleisti bet kurio taip priskirto finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, grupavimą ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose nurodytą balansinę vertę.

▼M16

Tikrosios vertės, kaip numanomos savikainos, naudojimas

▼M54

30 Jei ūkio subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, investicinio turto, nematerialiojo turto arba naudojimo teise valdomo turto (žr. D5 ir D7 straipsnius) straipsnių tikrąją vertę nurodo kaip *numanomą savikainą*, pirmosiose pagal TFAS parengtose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose parodomos pradinės pagal TFAS parengtos finansinės būklės ataskaitos kiekvienos straipsnio eilutės:

▼M16

a) bendra šių tikrųjų verčių suma ir

b) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, bendra tikslinimų suma.

Numanomos savikainos taikymas investicijoms į dukterines įmones, ►M32 bendras įmones ◄ ir asocijuotąsias įmones

31 Panašiai, jei ūkio subjektas naudoja numanomą savikainą savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje investicijoms į dukterinę įmonę, ►M32 bendrą įmonę ◄ arba asocijuotąją įmonę savo atskirose finansinėse ataskaitose (žr. D15 straipsnį), pirmosiose pagal TFAS parengtose atskirose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose turi būti atskleidžiama:

a) bendra numanoma tų investicijų, kurių numanoma savikaina yra jų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP, savikaina;

b) bendra numanoma tų investicijų, kurių numanoma savikaina yra tikroji vertė, savikaina ir

c) balansinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, bendra tikslinimų suma.

▼M24

Numanomos savikainos naudojimas vertinant naftos ir dujų turtą

31A Jei vertindamas naftos ir dujų turtą ūkio subjektas pasinaudoja D8A straipsnio b punkte nustatyta išimtimi, jis turi atskleisti tą faktą ir pagrindą, kuriuo remiantis priskirtos pagal anksčiau taikytus BAP nustatytos balansinės vertės.

▼M29

Numanomos savikainos taikymas veiklai, kuriai taikomi reguliuojami tarifai

31B Jeigu ūkio subjektas taiko D8B straipsnyje numatytą išimtį veiklai, kuriai taikomi reguliuojami tarifai, jis atskleidžia šį faktą ir pagrindą, kuriuo remiantis buvo nustatytos balansinės vertės pagal anksčiau taikytus BAP.

▼M33

Numanomos savikainos naudojimas po didelės hiperinfliacijos

31C Jeigu ūkio subjektas dėl didelės hiperinfliacijos (žr. D26–D30 straipsnius) pasirenka vertinti turtą ir įsipareigojimus tikrąja verte ir tą tikrąją vertę laikyti numanoma savikaina pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje, pirmosiose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pagal TFAS turi būti pateiktas paaiškinimas, kaip ir kodėl ūkio subjektas naudojo (o vėliau nustojo naudoti) funkcinę valiutą, kuriai būdingos abi toliau nurodytos savybės:

a) patikimas bendrasis kainų indeksas nėra žinomas visiems ūkio subjektams, kurie sandorius ir likučius apskaitoje tvarko šia valiuta;

b) ši valiuta nekeičiama į jokią santykinai stabilią užsienio valiutą ir atvirkščiai.

▼M16

Tarpinės finansinės ataskaitos

▼M29

32 Jei ūkio subjektas, laikydamasis 23 straipsnio reikalavimų, pateikia pagal 34-ąjį TAS tarpinę finansinę ataskaitą, apimančią dalį pagal TFAS parengtų pirmųjų finansinių ataskaitų laikotarpio, jis, be 34-ojo TAS reikalavimų, papildomai vadovaujasi nurodytais reikalavimais:

(a) Jeigu ūkio subjektas pateikė paskutinių finansinių metų lyginamojo tarpinio laikotarpio tarpinę finansinę ataskaitą, kiekvienoje tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi būti suderinta:

(i) jo nuosavybė pagal anksčiau taikytus BAP lyginamojo tarpinio laikotarpio pabaigoje su nuosavybe pagal TFAS tą pačią datą ir

(ii) visos bendrosios pajamos pagal TFAS tą lyginamąjį tarpinį laikotarpį (ataskaitinį ir lyginamųjų metų iki tam tikros datos). Tokio suderinimo atskaitos taškas turi būti visos to paties laikotarpio bendrosios pajamos pagal anksčiau taikytus BAP arba, jeigu ūkio subjektas nepranešė apie tokias bendrąsias sumas, pelnas ar nuostoliai pagal anksčiau taikytus BAP.

(b) Be a punkte nurodytų suderinimų į pirmąją pagal 34-ąjį TAS parengtą ūkio subjekto tarpinę finansinę ataskaitą, apimančią dalį pagal TFAS parengtų pirmųjų finansinių ataskaitų laikotarpio, įtraukiami 24 straipsnio a ir b punktuose minėti suderinimai (papildyti 25 ir 26 straipsniuose nurodytais duomenimis) arba pateikiama nuoroda į kitą paskelbtą dokumentą, kuriame nurodyti tokie suderinimai.

▼**M29**

(c) Jeigu ūkio subjektas pakeičia apskaitos politiką arba šiame TFAS numatytų išimčių taikymą, jis paaiškina šiuos pakeitimus kiekvienoje tokioje tarpinėje finansinėje ataskaitoje pagal 23 straipsnį ir atnaujina a ir b punktuose reikalaujamą suderinimą.

▼**M16**

33 34-ajame TAS reikalaujama nurodyti tik minimalią informaciją remiantis prielaida, kad tarpinių finansinių ataskaitų vartotojai taip pat gali naudotis naujausiomis metinėmis finansinėmis ataskaitomis. Tačiau 34-ajame TAS taip pat reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų „visus įvykius ar sandorius, kurie yra svarbūs norint suprasti tarpinį ataskaitinį laikotarpį“. Todėl jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas naujausiose metinėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP, neatskleidė informacijos, kuri yra reikšminga norint suprasti tarpinį ataskaitinį laikotarpį, jo tarpinėje finansinėje ataskaitoje turi būti atskleista ši informacija arba turi būti nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame tokia informacija yra.

ĮSIGALIOJIMO DATA

34 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS, jeigu jo pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos apima ataskaitinį laikotarpį, prasidedantį 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

35 Ūkio subjektas turi taikyti D1 straipsnio n punkto ir D23 straipsnio pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 23-ąjį TAS *Skolinimosi išlaidos* (persvarstytas 2007 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

36 3-uoju TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.) pataisyti 19, C1 straipsniai ir C4 straipsnio f ir g punktai. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

37 27-uoju TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytas 2008 m.) pataisyti 13 ir B7 straipsniai. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

38 2008 m. gegužės mėn. išleidus 1-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisas *Investicijų į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus ir asocijuotąsias įmones savikaina*, įtraukti 31 straipsnis, D1 straipsnio g punktas, D14 ir D15 straipsniai. Ūkio subjektas šiuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šiuos straipsnius ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

39 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas B7 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos taip pat turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M24**

39A 2009 m. liepos mėn. paskelbtu dokumentu *Papildomos išimtys pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisos) įterpti 31A, D8A, D9A ir D21A straipsniai ir pataisyti D1 straipsnio c, d ir l punktai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M25**

39C 2010 m. sausio mėn. paskelbtu dokumentu *Ribota lyginamosios informacijos atskleidimo pagal 7-ąjį TFAS išimtis pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisa) įterptas E3 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M29**

39E 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterpti 27A, 31B ir D8B straipsniai ir pataisyti 27 ir 32 straipsniai, D1 straipsnio c punktas ir D8 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą. Ūkio subjektams, kurie pradėjo taikyti TFAS ataskaitiniams laikotarpiams iki 1-ojo TFAS įsigaliojimo datos arba taikė 1-ąjį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, leidžiama taikyti D8 straipsnio pataisą retrospektyviai pirmajam metiniam ataskaitiniam laikotarpiui po pataisos įsigaliojimo. Ūkio subjektas, taikantis D8 straipsnį retrospektyviai, turi atskleisti šį faktą.

▼**M59**

39F [Išbraukta]

▼**M33**

39H 2010 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Didelė hiperinfliacija ir nustatytų datų netaikymas standartus pirmą kartą taikantiems ūkio subjektams“ (1-ojo TFAS pataisos) pataisyti B2, D1 ir D20 straipsniai ir įterpti 31C ir D26–D30 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas 2011 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼**M32**

39I 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisyti 31, B7, C1, D1, D14 ir D15 straipsniai ir įterptas D31 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M33**

39J 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ išbrauktas 19 straipsnis, pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priede ir pataisyti D15 ir D20 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M31**

39K 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 21 straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M59

39L 19-uoju TAS „Išmokos darbuotojams“ (pataisytu 2011 m. birželio mėn.) pataisytas D1 straipsnis ir išbraukti D10 ir D11 straipsniai. Taikydamas 19-ąjį TAS (pataisytą 2011 m. birželio mėn.) ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

39M TFAAK 20-uoju aiškinimu „Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos“ įterptas D32 straipsnis ir pataisytas D1 straipsnis. Taikydamas TFAAK 20-ąjį aiškinimą ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M35

39N 2012 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu „Valstybės paskolos“ (1-ojo TFAS pataisos) įterptas B1 straipsnio f punktas ir B10–B12 straipsniai. Ūkio subjektas tuos straipsnius turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

39O B10 ir B11 straipsniuose daroma nuoroda į 9-ąjį TFAS. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, B10 ir B11 straipsniuose pateiktos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

▼M36

39P 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais įterpti 4A–4B ir 23A–23B straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

39Q 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas D23 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

39R 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 21 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M37

39S Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., pataisytas D31 straipsnis. Taikydamas 11-ąjį TFAS (pataisytą 2012 m. birželio mėn.) ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M59**

39T 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti D16 ir D17 straipsniai ir C priedas. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas tas pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼**M46**

39W Dokumente *Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita* (11-ojo TFAS pataisa), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., keičiamas C5 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei ūkio subjektas susijusias 11-ojo TFAS pataisas *Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita* (11-ojo TFAS pataisos) taiko ankstesniu laikotarpiu, C5 straipsnio pataisa taikoma tuo ankstesniu laikotarpiu.

▼**M52**

39X 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ išbrauktas D24 straipsnis ir su juo susijusi antraštė ir įterpti D34–D35 straipsniai ir su jais susijusi antraštė. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M53**

39Y 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS „Finansinės priemonės“ pataisyti 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ir D20 straipsniai, išbraukti 39B, 39G ir 39U straipsniai ir įterpti 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ir E2 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M50**

39Z 2014 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu Nuosavybės metodas atskirose finansinėse ataskaitose (27-ojo TAS pataisos) pataisytas D14 straipsnis ir įterptas D15A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M59**

39AA [Išbraukta]

▼**M54**

39AB 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisyti 30, C4, D1, D7, D8B ir D9 straipsniai, išbrauktas D9A straipsnis ir įterpti D9B–D9E straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M63**

39AC TFAAK 22-uoju aiškinimu „Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis“ įterptas D36 straipsnis ir pataisytas D1 straipsnis. Taikydamas TFAAK 22-ąjį aiškinimą ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M59**

39AD 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2014–2016 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 39L ir 39T straipsniai ir išbraukti 39D, 39F, 39AA ir E3–E7 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams.

▼M64

39AF TFAAK 23-iuoju aiškinimu „Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos“ įterptas E8 straipsnis. Taikydamas TFAAK 23-iąjį aiškinimą ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M16

1-OJO TFAS (PASKELBTO 2003 M.) PANAIKINIMAS

40 Šis TFAS pakeičia 1-ąjį TFAS (paskelbtą 2003 m. ir pataisytą 2008 m. gegužės mėn.).

A priedėlis

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

TFAS taikymo pradžios data Anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kurio visą lyginamąją informaciją pagal TFAS reikalavimus pateikia ūkio subjektas savo **pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose**, pradžia.

numanoma savikaina Nustatytą datą naudota pakaitinė savikaina arba nudėvėta savikaina. Vėliau skaičiuojant nusidėvėjimą arba amortizaciją daroma prielaida, jog ūkio subjektas pirmą kartą turtą ar įsipareigojimus pripažino nustatytą datą ir kad jų savikaina buvo lygi numanomai savikainai.

▼M33

tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS.)

▼M16

pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos Pirmosios metinės finansinės ataskaitos, kurias rengdamas ūkio subjektas taiko **Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)** ir aiškiai be išlygų pareiškia, kad finansinės ataskaitos juos atitinka.

pirmas ataskaitinis laikotarpis, pradėjus taikyti TFAS Ataskaitinis laikotarpis, kuris baigiasi ūkio subjekto **pirmųjų pagal TFAS parengtų finansinių ataskaitų** datą.

pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas Ūkio subjektas, kuris pateikia savo **pirmąsias pagal TFAS parengtas finansines ataskaitas**.

▼M16

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS)	Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Jie apima: a) tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus; b) tarptautinius apskaitos standartus ir c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.
pradinė pagal TFAS parengta finansinės būklės ataskaita	Ūkio subjekto finansinės būklės ataskaita, parengta **TFAS taikymo pradžios datą.**
anksčiau taikyti BAP	Bendrieji apskaitos principai, kuriais **pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas** vadovavosi prieš pradėdamas taikyti TFAS.

B priedas

Kitų TFAS retrospektyvaus taikymo išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

▼M53

B1 Ūkio subjektas turi taikyti šias išimtis:

a) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas (B2 ir B3 straipsniai);

b) apsidraudimo sandorių apskaita (B4–B6 straipsniai);

c) nekontroliuojamos dalys (B7 straipsnis);

d) finansinio turto grupavimas ir vertinimas (B8–B8C straipsniai);

e) finansinio turto vertės sumažėjimas (B8D–B8G straipsniai);

f) įterptosios išvestinės finansinės priemonės (B9 straipsnis); ir

g) valstybės paskolos (B10–B12 straipsniai).

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas

B2 Išskyrus B3 straipsnyje leidžiamas išimtis, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 9-ajame TFAS nustatytus pripažinimo nutraukimo reikalavimus sandoriams, sudarytiems TFAS taikymo pradžios datą arba vėliau. Pavyzdžiui, jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nutraukė neišvestinio finansinio turto arba neišvestinių finansinių įsipareigojimų pripažinimą dėl sandorio, sudaryto iki TFAS taikymo pradžios datos, jis neturi šio turto ir įsipareigojimų vėl pripažinti pagal TFAS, jei jie dėl vėlesnio sandorio arba įvykio vėl netampa pripažintini.

B3 Nepaisydamas B2 straipsnio, ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 9-ojo TFAS pripažinimo nutraukimo reikalavimus nuo pasirinktos datos, jei informacija, reikalinga norint taikyti 9-ąjį TFAS finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurių pripažinimas yra nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta tų sandorių pirminės apskaitos metu.

▼M53

Apsidraudimo sandorių apskaita

B4 9-ajame TFAS reikalaujama, kad TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas:

a) įvertintų visas išvestines finansines priemones jų tikrąja verte; ir

b) panaikintų visą atidėtą pelną ir nuostolius, susidariusius dėl išvestinių finansinių priemonių, kurios buvo apskaitoje registruojamos pagal anksčiau taikytus BAP, tarsi tai būtų turtas arba įsipareigojimai.

B5 Į savo pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą ūkio subjektas neįtraukia tokių apsidraudimo sandorių, kuriems netaikoma apsidraudimo apskaita pagal 9-ąjį TFAS (pvz., daugelis apsidraudimo sandorių, kurių apsidraudimo priemonė yra pavienis pasirašytas pasirinkimo sandoris arba grynasis pasirašytas pasirinkimo sandoris arba, kai apdraustasis objektas yra pinigų srautų apsidraudimo nuo rizikos, kuri nėra užsienio valiutos rizika, sandorio grynoji pozicija). Tačiau jei ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP grynąją poziciją laikė apdraustuoju objektu, jis gali laikyti apdraustuoju objektu pagal TFAS atskirą straipsnį iš šios grynosios pozicijos arba grynąją poziciją, jei tai atitinka 9-ojo TFAS 6.6.1 straipsnyje nustatytus reikalavimus, jei jis tai padaro ne vėliau kaip iki TFAS taikymo pradžios datos.

B6 Jei prieš pradėdamas taikyti TFAS ūkio subjektas sandorį laikė apsidraudimo sandoriu, bet šis apsidraudimo sandoris neatitinka 9-ajame TFAS nustatytų apsidraudimo apskaitos sąlygų, apsidraudimo sandorio apskaitai nutraukti jis turi taikyti 9-ojo TFAS 6.5.6 ir 6.5.7 straipsnius. Iki TFAS taikymo pradžios sudaryti sandoriai neturi būti retrospektyviai priskiriami prie apsidraudimo sandorių.

▼M16

Nekontroliuojamos dalys

▼M32

B7 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nuo TFAS taikymo pradžios datos perspektyviai turi taikyti tokius 10-ojo TFAS reikalavimus:

a) B94 straipsnio reikalavimą, kad visos bendrosios pajamos priskiriamos patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamose dalyse susidaro nepakankamas likutis;

b) 23 ir B93 straipsnių apskaitos reikalavimus, taikomus patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje (dukterinėje) įmonėje pokyčiams, dėl kurių kontrolė nėra prarandama; ir

c) B97–B99 straipsnių apskaitos reikalavimus, taikomus patronuojamosios įmonės kontrolės praradimui, ir susijusius 5-ojo TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“ 8A straipsnio reikalavimus.

Tačiau jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nusprendžia 3-iąjį TFAS taikyti retrospektyviai anksčiau atliktiems verslo jungimams, jis taip pat turi taikyti 10-ąjį TFAS pagal šio TFAS C1 straipsnį.

▼M53

Finansinių priemonių grupavimas ir vertinimas

B8 Remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esamais faktais ir aplinkybėmis, ūkio subjektas turi įvertinti, ar finansinis turtas atitinka 9-ojo TFAS 4.1.2 arba 4.1.2A straipsnyje nustatytas sąlygas.

▼M53

B8A Jei įvertinti pakeistą pinigų laiko vertės elementą pagal 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius remiantis TFAS taikymo pradžios datą esamais faktais ir aplinkybėmis neįmanoma, ūkio subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikas remdamasis TFAS taikymo pradžios datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytu pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. (Šiuo atveju ūkio subjektas taip pat turi taikyti 7-ojo TFAS 42R straipsnį, bet nuorodos į 9-ojo TFAS 7.2.4 straipsnį turi būti laikomos nuorodomis į šį straipsnį, o nuorodos į finansinio turto pirminį pripažinimą turi būti laikomos nuorodomis į TFAS taikymo pradžios datą.)

B8B Jei įvertinti, ar išankstinio mokėjimo savybės tikroji vertė pagal 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnio c punktą yra nereikšminga, remiantis TFAS taikymo pradžios datą esamais faktais ir aplinkybėmis neįmanoma, ūkio subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikas remdamasis TFAS taikymo pradžios datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį. (Šiuo atveju ūkio subjektas taip pat taiko 7-ojo TFAS 42S straipsnį, bet nuorodos į 9-ojo TFAS 7.2.5 straipsnį turi būti laikomos nuorodomis į šį straipsnį, o nuorodos į finansinio turto pirminį pripažinimą turi būti laikomos nuorodomis į TFAS taikymo pradžios datą.)

B8C Jei retrospektyviai taikyti 9-ajame TFAS nustatytą faktinių palūkanų metodą ūkio subjektui neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikroji vertė TFAS taikymo pradžios datą yra to finansinio turto naujoji bendroji balansinė vertė arba to finansinio įsipareigojimo naujoji amortizuota savikaina TFAS taikymo pradžios datą.

Finansinio turto vertės sumažėjimas

B8D Ūkio subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus retrospektyviai, laikydamasis to TFAS 7.2.15 ir 7.2.18–7.2.20 straipsnių.

B8E TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas, remdamasis pagrįstai prieinama ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, turi nustatyti finansinių priemonių kredito riziką pirminio pripažinimo datą (arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju – datą, kurią ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi, pagal 9-ojo TFAS 5.5.6 straipsnį) ir turi palyginti ją su kredito rizika TFAS taikymo pradžios datą (taip pat žr. 9-ojo TFAS B7.2.2–B7.2.3 straipsnius).

▼M53

B8F Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas gali taikyti:

a) 9-ojo TFAS 5.5.10 ir B5.5.27–B5.5.29 straipsniuose nustatytus reikalavimus; ir

b) 9-ojo TFAS 5.5.11 straipsnyje nurodytą atmetamą prielaidą sutartyje numatytiems mokėjimams, kurių terminas pasibaigęs daugiau kaip prieš 30 dienų, jei, remdamasis informacija apie pradelstus mokėjimus, ūkio subjektas taikys vertės sumažėjimo reikalavimus nustatydamas reikšmingą tų finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo.

B8G Jei siekiant nustatyti, ar kredito rizika nuo finansinės priemonės pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, TFAS taikymo pradžios datą reikėtų per didelių išlaidų ar pastangų, ūkio subjektas turi pripažinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams kiekvieną finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas tos finansinės priemonės pripažinimas (nebent tos finansinės priemonės kredito rizika finansinių ataskaitų datą yra maža – tokiu atveju taikomas B8E straipsnio a punktas).

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės

B9 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę, remdamasis sąlygomis, buvusiomis vėlesnę iš šių datų: datą, kurią jis pirmą kartą tapo sutarties šalimi, arba datą, kurią reikia kartotinio įvertinimo pagal 9-ojo TFAS B4.3.11 straipsnį.

▼M35

Valstybės paskolos

B10 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas visas valstybės paskolas, gautas kaip finansinį įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę, grupuoja pagal 32-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“. Išskyrus B11 straipsnyje leidžiamus atvejus, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ ir 20-ojo TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“ reikalavimus perspektyviai valstybės paskoloms, turimoms TFAS taikymo pradžios datą, ir atitinkamo pelno iš valstybės paskolos mažesnėmis nei rinkos palūkanomis neturi pripažinti valstybės dotacija. Taigi, jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP valstybės paskolą mažesnėmis nei rinkos palūkanomis pripažino ir vertino TFAS reikalavimų neatitinkančiu pagrindu, savo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje jis nurodo pagal anksčiau taikytus BAP nustatytą paskolos balansinę vertę TFAS taikymo pradžios datą. Po TFAS taikymo pradžios datos tokioms paskoloms vertinti ūkio subjektas taiko 9-ąjį TFAS.

B11 Nepaisydamas B10 straipsnio, ūkio subjektas gali taikyti 9-ojo TFAS ir 20-ojo TAS reikalavimus retrospektyviai bet kokiai valstybės paskolai, suteiktai iki TFAS taikymo pradžios datos, jei tam reikalinga informacija buvo gauta tos paskolos pirminės apskaitos metu.

B12 B10 ir B11 straipsnių reikalavimai ir rekomendacijos ūkio subjektui nedraudžia pasinaudoti D19–D19D straipsniuose aprašytomis išimtimis, susijusiomis su anksčiau pripažintų finansinių priemonių vertinimu tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

▼M16

C priedėlis

Verslo jungimams taikomos išimtys

▼M38

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Verslo jungimams, kuriuos įmonė pripažino prieš pradėdama taikyti TFAS, įmonė privalo taikyti toliau išdėstytus reikalavimus. Šis priedas turi būti taikomas tik verslo jungimams, kurie patenka į 3-iojo TFAS „Verslo jungimai“ taikymo sritį.

▼M32

C1 Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti ankstesniems verslo jungimams (verslo jungimams, kurie buvo įvykdyti iki TFAS taikymo pradžios datos) retrospektyviai netaikyti 3-iojo TFAS. Tačiau, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pataiso kokį nors verslo jungimą taip, kad jis atitiktų 3-iąjį TFAS, jis turi pataisyti visus vėlesnius verslo jungimus ir nuo tos pačios datos taikyti 10-ąjį TFAS. Pavyzdžiui, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pataiso verslo jungimą, kuris buvo įvykdytas 20X6 m. birželio 30 d., jis turi pataisyti visus verslo jungimus, įvykdytus nuo 20X6 m. birželio 30 d. iki TFAS taikymo pradžios datos, o nuo 20X6 m. birželio 30 d. taip pat turi taikyti 10-ąjį TFAS.

▼M16

C2 Ūkio subjektas neturi taikyti 21-ojo TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka* retrospektyviai tikrųjų verčių koregavimui ir prestižui, atsiradusiems sujungus verslą iki TFAS taikymo pradžios datos. Jeigu ūkio subjektas retrospektyviai netaiko 21-ojo TAS minėtiems tikrosios vertės koregavimams ir prestižui, jis turi apskaityti juos kaip savo, o ne įsigyjamo ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Taigi, tokie prestižo ir tikrųjų verčių koregavimai arba jau yra išreikšti ūkio subjekto funkcine valiuta, arba yra nepiniginiai straipsniai užsienio valiuta, apskaitomi naudojant keitimo kursą, naudotą pagal anksčiau taikytus BAP.

C3 Ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 21-ąjį TAS tikrųjų verčių koregavimams ir prestižui, atsirandantiems:

a) dėl visų verslo jungimų, įvykdytų iki TFAS taikymo pradžios datos, arba

b) dėl visų verslo jungimų, kuriuos ūkio subjektas pasirenka pataisyti ataskaitose, kad šios atitiktų 3-ąjį TFAS, kaip tai leidžiama pagal pirmiau pateiktą C1 straipsnį.

▼M54

C4 Jei pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas 3-iojo TFAS nuostatų retrospektyviai netaiko praeityje įvykdytiems verslo jungimams, tai daro tokį poveikį šiems verslo jungimams:

▼M16

a) Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas laikosi to pačio grupavimo (kaip įsigyjančio ūkio subjekto atliktas įsigijimas, įsigyjamo ūkio subjekto atliktas atvirkštinis įsigijimas arba interesų suvienijimas) kaip ir ankstesnėse finansinėse ataskaitose, parengtose pagal anksčiau taikytus BAP.

b) Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą pripažįsta visą turtą ir įsipareigojimus, kurie buvo prisiimti ar įgyti anksčiau sujungiant verslą, išskyrus:

i) tam tikrą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurių pripažinimas buvo nutrauktas pagal anksčiau taikytus BAP (žr. B2 straipsnį), ir

▼M16

ii) turtą, įskaitant prestižą, ir įsipareigojimus, kurie pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti įsigyjančio ūkio subjekto konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje ir kurie pagal TFAS negali būti pripažinti atskiroje įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje (žr. f–i punktus).

Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pripažįsta bet kokį atsirandantį pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavybės elementą), nebent šis pokytis atsiranda dėl nematerialiojo turto, kuris anksčiau buvo priskirtas prestižui (žr. g punkto i papunktį), pripažinimo.

c) Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas į pradinę pagal TFAS parengtą finansinės būklės ataskaitą neįtraukia straipsnių, pripažintų pagal anksčiau taikytus BAP, kurie negali būti pripažinti turtu ar įsipareigojimais pagal TFAS. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas atsirandančius pokyčius į apskaitą įtraukia taip:

i) pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas ankstesnį verslo jungimą galėjo grupuoti kaip įsigijimą ir pripažinti straipsnį nematerialiuoju turtu, kuris pagal 38-ąjį TAS *Nematerialusis turtas* negali būti pripažintas tokiu turtu. Ūkio subjektas pergrupuoja tokį straipsnį (ir, jei yra, susijusius atidėtuosius mokesčius bei nekontroliuojamas dalis) kaip prestižo dalį (nebent pagal anksčiau taikytus BAP prestižas buvo atimamas tiesiogiai iš nuosavybės, žr. g punkto i papunktį ir i punktą);

ii) pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pripažįsta visus kitus atsirandančius nepaskirstytojo pelno pokyčius ([1]).

d) TFAS reikalaujama atlikti vėlesnį kai kurio turto ir įsipareigojimų įvertinimą, kuris nėra pagrįstas pradine savikaina, pvz., tikrąja verte. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje įvertina tokį turtą ir įsipareigojimus, atsižvelgdamas į tokį vėlesnio įvertinimo pagrindą, net jeigu jie buvo įsigyti arba prisiimti ankstesnio verslo jungimo metu. Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį balansinės vertės pokytį koreguodamas nepaskirstytąjį pelną (arba, jei tikslinga, kitą nuosavybės elementą), o ne prestižą.

e) Iš karto po verslo jungimo įgyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP tampa tą datą numanoma savikaina pagal TFAS. Jei TFAS reikalaujama tokį turtą ar įsipareigojimus įvertinti remiantis vėlesnių laikotarpių savikaina, tai numanoma savikaina yra savikaina, nuo kurios skaičiuojamas nusidėvėjimas ar amortizacija, pradedant nuo verslo jungimo datos.

([1]) Tokie pokyčiai apima pergrupavimą iš (į) nematerialiojo turto, jei pagal anksčiau taikytus BAP prestižas nebuvo pripažintas turtu. Taip atsitinka, jei pagal anksčiau taikytus BAP ūkio subjektas: a) prestižą atėmė tiesiogiai iš nuosavybės arba b) verslo jungimo nelaiko įsigijimu.

▼M54

f) Jei anksčiau sujungiant verslą įsigytas turtas ar prisiimti įsipareigojimai pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti, pagal TFAS sudarytoje pradinėje finansinės būklės ataskaitoje jų numatoma savikaina nėra lygi nuliui. Vietoj to, įsigyjantis ūkio subjektas savo konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje turi pripažinti ir įvertinti taip, kaip pagal TFAS būtų reikalaujama juos parodyti įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje. Iliustruojame: jei įsigyjantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nekapitalizavo finansinės nuomos, gautos iš ankstesnio verslo jungimo, kuriame įsigyjantis ūkio subjektas buvo nuomininkas, jis šią nuomą turi kapitalizuoti savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kaip 16-ajame TFAS „Nuoma“ reikalaujama, kad įsigyjamas ūkio subjektas tai atliktų savo finansinės būklės ataskaitoje, rengiamoje pagalTFAS. Panašiai, jei įsigyjantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP nepripažino neapibrėžtojo įsipareigojimo, kuris tebeegzistuoja TFAS taikymo pradžios datą, įsigyjantis ūkio subjektas tą neapibrėžtąjį įsipareigojimą turi pripažinti tą datą, nebent 37-uoju TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ būtų draudžiama jį pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto finansinėse ataskaitose. Ir atvirkščiai, jei pagal anksčiau taikytus BAP turtas ir įsipareigojimai buvo sujungti prestižo straipsnyje, bet pagal 3-iąjį TFAS būtų pripažįstami atskirai, tai toks turtas ar įsipareigojimai lieka prestižo straipsnyje, nebent pagal TFAS būtų reikalaujama, kad jie būtų pripažinti atskirose įsigyjamo ūkio subjekto finansinėse ataskaitose.

▼M16

g) Prestižo balansinė vertė pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje turi būti jo balansinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą po šių dviejų patikslinimų:

i) jei to reikalaujama pagal c punkto i papunktį, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, pergrupuodamas straipsnį, kurį pagal anksčiau taikytus BAP pripažino nematerialiuoju turtu, padidina prestižo balansinę vertę. Panašiai ir tuo atveju, jei f punkte nurodoma, kad pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi pripažinti nematerialųjį turtą, kuris pagal anksčiau taikytus BAP buvo priskirtas prestižui, jis atitinkamai sumažina prestižo balansinę vertę (ir, jei reikia, pakoreguoja atidėtuosius mokesčius bei nekontroliuojamą dalį);

ii) Neatsižvelgiant į tai, ar yra kokių nors požymių, kad prestižas gali būti sumažėjęs, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas tikrindamas, ar prestižas iki TFAS taikymo pradžios datos nesumažėjo, ir bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius priskirdamas nepaskirstytajam pelnui (arba, jei to reikalaujama pagal 36-ąjį TAS, perkainojimo pelnui), vadovaujasi 36-uoju TAS. Vertės sumažėjimas tikrinamas remiantis TFAS taikymo pradžios datą esančiomis sąlygomis.

h) TFAS taikymo pradžios datą neatliekami jokie kiti prestižo balansinės vertės tikslinimai. Pavyzdžiui, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nekeičia prestižo balansinės vertės, kad:

i) pašalintų verslo jungimo metu įsigytus vykstančių tyrimų ir plėtros procesus (nebent pagal 38-ąjį TAS susijęs nematerialusis turtas turėtų būti pripažįstamas įsigyjamo ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje);

▼M16

ii) koreguotų ankstesnę prestižo amortizacijos sumą;

iii) panaikintų prestižo tikslinimus, kurie nėra leistini pagal 3-ąjį TFAS, tačiau buvo atlikti remiantis anksčiau taikytais BAP, tikslinant turtą ir įsipareigojimus tarp verslo jungimo ir TFAS taikymo pradžios datų.

i) Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, remdamasis anksčiau taikytais BAP, pripažino, kad prestižas turi būti atimamas iš nuosavybės:

i) jis nepripažįsta tokio prestižo pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje. Be to, jei ūkio subjektas perleidžia dukterinę įmonę arba investicijos į dukterinę įmonę vertė sumažėja, ūkio subjektas šio prestižo nepergrupuoja į pelną ar nuostolius;

ii) tikslinimai dėl vėliau panaikintų neapibrėžtumų, darančių įtaką įsigijimo kainai, pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas.

j) Pagal anksčiau taikytus BAP pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas negalėjo konsoliduoti dukterinės įmonės, kurią įsigijo ankstesnio verslo jungimo metu (pavyzdžiui, pagal anksčiau taikytus BAP patronuojanti įmonė nelaikė jos dukterine įmone arba neparengė konsoliduotų finansinių ataskaitų). Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas koreguoja dukterinės įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes, kad jos sutaptų su sumomis, kurios pagal TFAS reikalavimus pateikiamos dukterinės įmonės finansinės būklės ataskaitoje. Numanoma prestižo savikaina TFAS taikymo pradžios datą yra lygi skirtumui tarp:

i) patronuojančiai įmonei priklausančios tų suderintų balansinių verčių dalies ir

ii) atskirose finansinėse ataskaitose nurodytų patronuojančios įmonės investicijų į dukterines įmones savikainos.

k) Atidėtųjų mokesčių ir nekontroliuojamos dalies įvertinimas remiasi kito turto ir įsipareigojimų įvertinimu. Todėl pirmiau minėti turto ir įsipareigojimų tikslinimai daro įtaką atidėtiesiems mokesčiams ir nekontroliuojamai daliai.

▼M46

C5 Išimtis ankstesniems verslo jungimams taip pat taikoma anksčiau įsigytoms investicijoms į asocijuotųjų įmonių dalį bendrosiose įmonėse ir į dalį bendroje veikloje, kurioje bendrosios veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Be to, pagal C1 straipsnį pasirinkta data galioja visiems tokiems įsigijimams.

▼M16

D priedas

Kitų TFAS taikymo išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

▼M63

D1 Ūkio subjektas gali pasirinkti taikyti vieną ar daugiau iš šių išimčių:

a) mokėjimo akcijomis sandoriai (D2 ir D3 straipsniai);

▼M16

b) draudimo sutartys (D4 straipsnis);

▼M29

c) numanoma savikaina (D5–D8 B straipsniai);

▼M54

d) nuoma (D9 ir D9B–D9E straipsniai);

▼M31

_____

▼M16

f) sukaupti valiutos kurso pokyčių skirtumai (D12 ir D13 straipsniai);

g) investicijos į dukterines įmones, ►M32 bendras įmones ◄ ir asocijuotąsias įmones (D14 ir D15 straipsniai);

h) dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtas bei įsipareigojimai (D16 ir D17 straipsniai);

i) sudėtinės finansinės priemonės (D18 straipsnis);

▼M53

j) anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas (D19–D19C straipsniai);

▼M16

k) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu (D20 straipsnis);

▼M24

l) veiklos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių savikainą (D21 ir D21A straipsniai);

▼M33

m) finansinis turtas arba nematerialusis turtas, įtraukiamas į apskaitą pagal TFAAK 12-ąjį aiškinimą „Koncesijos sutartys dėl paslaugų“ (D22 straipsnis);

n) skolinimosi išlaidos (D23 straipsnis);

o) klientų perduodamas turtas (D24 straipsnis);

▼M32

p) finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis (D25 straipsnis);

q) didelė hiperinfliacija (D26–D30 straipsniai);

▼M53

r) jungtinės veiklos susitarimai (D31 straipsnis);

s) atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos (D32 straipsnis);

▼M63

t) nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutarčių priskyrimas (D33 straipsnis);

u) pajamos (D34 ir D35 straipsniai) ir

v) sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis (D36 straipsnis).

▼M53

Ūkio subjektas netaiko šių išimčių pagal analogiją kitiems straipsniams.

▼M16

Mokėjimo akcijomis sandoriai

D2 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS *Mokėjimas akcijomis* nuosavybės priemonėms, suteiktoms 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS nuosavybės priemonėms, suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., kurių teisės buvo perduotos iki vėlesnės iš šių datų: a) TFAS taikymo pradžios datos ir b) 2005 m. sausio 1 d. Tačiau, jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasirenka nuosavybės priemonėms taikyti 2-ąjį TFAS, jis tai gali daryti tik tada, jeigu viešai atskleidė tų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, kuri buvo nustatyta vertinimo datą, kaip apibrėžta 2-ajame TFAS. Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas 2-asis TFAS (pvz., nuosavybės priemonių, suteiktų 2002 m. lapkričio 7 d. arba anksčiau), atveju pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas vis tiek turi atskleisti 2-ojo TFAS 44 ir 45 straipsniuose reikalaujamą informaciją. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pakeičia suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms 2-asis TFAS nebuvo taikomas, sąlygas, iš jo nereikalaujama taikyti 2-ojo TFAS 26–29 straipsnių reikalavimų, jei toks pakeitimas buvo atliktas iki TFAS taikymo pradžios datos.

D3 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS įsipareigojimams, atsirandantiems iš mokėjimo akcijomis sandorių, kurie sudaryti prieš TFAS taikymo pradžios datą. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2-ąjį TFAS įsipareigojimams, įvykdytiems iki 2005 m. sausio 1 d. Įsipareigojimų, kuriems taikomas 2-asis TFAS, atveju iš pirmą kartą standartus taikančio ūkio subjekto nereikalaujama atnaujinti lyginamosios informacijos, jeigu ta informacija susijusi su ankstesniu laikotarpiu ar data, buvusia prieš 2002 m. lapkričio 7 d.

Draudimo sutartys

D4 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas 4-ajame TFAS *Draudimo sutartys*. 4-ajame TFAS apribojamas apskaitos politikos keitimas draudimo sutarčių atžvilgiu, įskaitant ir pirmą kartą standartus taikančio ūkio subjekto atliekamus keitimus.

Tikroji vertė arba perkainojimas pagal numanomą savikainą

D5 Ūkio subjektui pradedant taikyti TFAS, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įvertinami jų tikrąja verte ir ši tikroji vertė tą datą laikoma numanoma savikaina.

D6 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo, atlikto pagal anksčiau taikytus BAP TFAS taikymo pradžios datą arba anksčiau, sumą laikyti numanoma savikaina perkainojimo datą, jei ši perkainojimo suma perkainojimo datą buvo iš esmės palyginama su:

a) tikrąja verte arba

b) savikaina ar pagal TFAS nustatyta nudėvėta savikaina, patikslinta, pavyzdžiui, bendrojo ar konkretaus kainų indekso pasikeitimais.

▼M54

D7 Išimtys, nurodytos D5 ir D6 straipsniuose, taip pat gali būti taikomos:

a) investiciniam turtui, jeigu įmonė, taikydama 40-ąjį TAS „Investicinis turtas“, pasirenka savikainos modelį;

aa) naudojimo teise valdomam turtui (16-asis TFAS „Nuoma“); ir

▼M16

b) nematerialiajam turtui, kuris atitinka:

i) 38-ojo TAS pripažinimo kriterijus (įskaitant patikimą pradinės savikainos įvertinimą) ir

ii) 38-ojo TAS perkainojimo kriterijus (įskaitant aktyvios rinkos buvimą).

Ūkio subjektas šių pasirinkimų neturi taikyti kitam turtui arba įsipareigojimams.

▼M29

D8 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal anksčiau taikytus BAP galėjo nustatyti viso savo turto ir įsipareigojimų ar tam tikros jų dalies numanomą savikainą, įvertindamas juos tikrąja verte konkrečią datą dėl tokio įvykio kaip privatizavimas arba pradinis viešas siūlymas.

(a) Jeigu įvertinimo data yra *ankstesnė* nei TFAS taikymo pradžios data arba *sutampa* su ja, ūkio subjektas gali naudoti numanomą savikainą su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti tokio įvertinimo pagal TFAS datą.

(b) Jeigu įvertinimo data yra *vėlesnė nei* TFAS taikymo pradžios data, tačiau priklauso laikotarpiui, kurį apima pirmosios pagal TFAS parengtos finansinės ataskaitos, numanoma savikaina gali būti naudojama su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti, kai įvyksta tas įvykis. Ūkio subjektas įvertinimo datą tiesiogiai pripažįsta atsiradusius pakeitimus kaip nepaskirstytą pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitą nuosavybės formą). TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas nustato numanomą savikainą, taikydamas D5–D7 straipsniuose numatytus kriterijus, arba įvertina turtą ir įsipareigojimus pagal kitus reikalavimus, numatytus šiame TFAS.

▼M24

Numanoma savikaina

D8A Pagal tam tikrus nacionalinius apskaitos reikalavimus naftos ir dujų turto tyrinėjimo ir plėtros išlaidos plėtros ar gamybos etapais apskaitomos išlaidų centruose, kuriems priklauso visas turtas didelėje geografinėje teritorijoje. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kuris naudoja tokią apskaitos tvarką pagal anksčiau taikytus BAP, gali pasirinkti vertinti naftos ir dujų turtą TFAS taikymo pradžios datą šiuo pagrindu:

a) tyrinėjamą ir vertinamą turtą – pagal ūkio subjekto anksčiau taikytus BAP nustatyta suma; ir

b) plėtros ar gamybos etapų turtą – pagal ūkio subjekto anksčiau taikytus BAP išlaidų centrui nustatyta suma. Ūkio subjektas paskirsto šią sumą išlaidų centro pagrindiniam turtui *pro rata* pagal atsargų kiekį arba atsargų vertę tą datą.

▼**M24**

Ūkio subjektas TFAS taikymo pradžios datą patikrina, ar nesumažėjo tyrinėjamo bei vertinamo turto ir plėtros bei gamybos etapų turto vertė, atitinkamai pagal 6-ąjį TFAS *Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas* arba 36-ąjį TAS ir prireikus sumažina pagal a ar b punktus nustatytą sumą. Taikant šį straipsnį, naftos ir dujų turtas apima tik tą turtą, kuris naudojamas naftos ir dujų tyrinėjimui, vertinimui, plėtrai ar gamybai.

▼**M54**

D8B Kai kurie ūkio subjektai turi nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, naudojimo teise valdomo turto arba nematerialaus turto objektų, kurie yra arba anksčiau buvo naudojami vykdant veiklą, kuriai taikomi reguliuojami tarifai. Į šių objektų balansinę vertę gali būti įtrauktos sumos, kurios yra nustatytos pagal anksčiau taikytus BAP, tačiau kurių pagal TFAS kapitalizuoti negalima. Tokiu atveju pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti TFAS taikymo pradžios datą naudoti pagal anksčiau taikytus BAP nustatytą tokio objekto balansinę vertę kaip numanomą savikainą. Jeigu ūkio subjektas objektui taiko išimtį, jam nereikia jos taikyti visiems objektams. TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektas turi atlikti kiekvieno objekto, kuriam buvo taikyta ši išimtis, galimo vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąjį TAS. Šio straipsnio tikslais veiklai taikomi reguliuojami tarifai, jei ji yra reglamentuojama pagal sistemą, kuria nustatomos kainos, kurių galima reikalauti iš klientų už prekes arba paslaugas, o tai sistemai taikoma tarifus reguliuojančios institucijos priežiūra ir (arba) patvirtinimas (kaip nustatyta 14-ajame TFAS „Reguliuojamos atidėjimo sąskaitos“).

▼**M16**

Nuoma

▼**M54**

D9 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali įvertinti, ar TFAS taikymo pradžios datą egzistuojanti sutartis apima nuomą, toms sutartims taikydamas 16-ojo TFAS 9–11 straipsnius, atsižvelgdamas į tą datą egzistuojančias faktus ir aplinkybes.

D9A [Išbraukta]

D9B Kai pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kuris yra nuominikas, pripažįsta nuomos įsipareigojimus ir naudojimo teise valdomą turtą, jis gali visoms savo nuomos sutartims taikyti tokį metodą (priklausomai nuo D9D straipsnyje aprašytų praktinių priemonių):

a) įvertinti nuomos įsipareigojimą TFAS taikymo pradžios datą. Taikydamas šį metodą nuomininkas tą nuomos įsipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte (žr. D9E straipsnį), diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą (žr. D9E straipsnį) TFAS taikymo pradžios datą;

b) įvertinti naudojimo teise valdomą turtą TFAS taikymo pradžios datą. Nuomininkas turi pasirinkti atskirai kiekvienos nuomos atveju šį naudojimo teise valdomą turtą vertinti:

▼M54

i) jo balansine verte, tarsi 16-asis TFAS būtų buvęs taikomas nuo nuomos pradžios datos (žr. D9E straipsnį), tačiau diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą TFAS taikymo pradžios datą; arba

ii) suma, lygiaverte nuomos įsipareigojimui, pakoreguotam visų iš anksto sumokėtų arba sukauptų nuomos mokesčių, susijusių su ta nuoma, suma, pripažinta finansinės būklės ataskaitoje prieš pat TFAS taikymo pradžios datą;

c) taikyti 36-ąjį TAS naudojimo teise valdomam turtui TFAS taikymo pradžios datą.

D9C Nepaisant D9B straipsnyje nustatytų reikalavimų, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kuris yra nuomininkas, visų nuomos sutarčių, kurios atitinka 40-ajame TAS pateiktą investicinio turto apibrėžtį ir vertinamos taikant 40-ajame TAS pateiktą tikrosios vertės modelį nuo TFAS taikymo pradžios datos, atveju turi įvertinti naudojimo teise valdomą turtą tikrąja verte TFAS taikymo pradžios datą.

D9D Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kuris yra nuomininkas, TFAS taikymo pradžios datą atskirai kiekvienos nuomos sutarties atveju gali rinktis vieną ar daugiau iš šių veiksmų:

a) taikyti vieną diskonto normą panašiomis savybėmis pasižyminčių nuomos sutarčių (pavyzdžiui, nuomos sutarčių, kurių likęs nuomos terminas, nuomojamo turto klasė ir ekonominė aplinka yra panašūs) portfeliui;

b) pasirinkti netaikyti D9B straipsnio reikalavimų nuomai, kurios terminas (žr. D9E straipsnį) baigiasi per 12 mėnesių nuo TFAS taikymo pradžios datos. Vietoj to ūkio subjektas šias nuomos sutartis turi apskaityti (ir atskleisti informaciją apie jas) tarsi jos būtų trumpalaikė nuoma, apskaitoma pagal 16-ojo TFAS 6 straipsnį;

c) pasirinkti netaikyti D9B straipsnio reikalavimų nuomai, kurios nuomojamo turto vertė yra maža (kaip aprašyta 16-ojo TFAS B3–B8 straipsniuose). Vietoj to ūkio subjektas šias nuomos sutartis turi apskaityti (ir atskleisti informaciją apie jas) pagal 16-ojo TFAS 6 straipsnį;

d) neįtraukti pirminių tiesioginių išlaidų (žr. D9E straipsnį) į naudojimo teise valdomo turto vertinimą TFAS taikymo pradžios datą;

e) naudoti ankstesnių laikotarpių informaciją, pavyzdžiui nustatydamas nuomos laikotarpį, jei sutartyje yra numatyta pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti nuomą.

D9E Nuomos mokesčiai, nuomininkas, nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma, nuomos pradžios data, pirminės tiesioginės išlaidos ir nuomos laikotarpis yra 16-ajame TFAS apibrėžti terminai ir jie ta pačia prasme vartojami šiame standarte.

▼M31

_____

▼M16

Sukaupti valiutos kursų pokyčių skirtumai

D12 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas:

a) pripažintų kai kuriuos valiutos kursų pokyčius kitose bendrosiose pajamose ir kauptų juos atskirame nuosavybės komponente ir

b) perleidęs užsienyje veikiantį ūkio subjektą, pergrupuotų iš to ūkio subjekto sukauptą valiutos kursų pokyčių skirtumą (įskaitant pelną ir nuostolius iš susijusių apsidraudimo nuo kurso kitimo rizikos sandorių, jeigu taikytina) iš nuosavybės į pelną ar nuostolius kaip atliktos perleidimo operacijos pelną (nuostolius).

D13 Nepaisant to, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neturi laikytis reikalavimų dėl sukauptų valiutos kursų pokyčių skirtumų, kurie buvo susidarę TFAS taikymo pradžios datą. Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasinaudoja šia išimtimi:

a) tai iš visų užsienyje veikiančių ūkio subjektų sukauptas valiutų kursų pokyčių skirtumas TFAS taikymo pradžios datą turi būti laikomas lygiu nuliui ir

b) pelnui (nuostoliams), susijusiems su vėlesniu užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimu, neturi būti priskiriami tie valiutų kursų pokyčių skirtumai, kurie susidaro iki TFAS taikymo pradžios datos, ir jiems turėtų būti priskiriami vėlesni valiutos kursų pokyčių skirtumai.

Investicijos į dukterines įmones, ►M32 bendras įmones ◄ ir asocijuotąsias įmones

▼M53

D14 Kai ūkio subjektas parengia atskiras finansines ataskaitas, 27-ajame TAS reikalaujama, kad jis apskaitytų savo investicijas į patronuojamąsias įmones, bendrąsias įmones ir asocijuotąsias įmones:

a) savikaina arba

b) pagal 9-ąjį TFAS.

D15 Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas tokią investiciją įvertina savikaina pagal 27-ąjį TAS, jis turi įvertinti tą investiciją savo atskiroje pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje viena iš šių sumų:

a) savikaina, nustatyta pagal 27-ąjį TAS, arba

b) numanoma savikaina. Numanoma tokios investicijos savikaina turi būti jos:

i) tikroji vertė ūkio subjekto TFAS taikymo pradžios datą jo atskirose finansinėse ataskaitose arba

ii) pagal anksčiau taikytus BAP nustatyta balansinė vertė tą datą.

Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti i arba ii punktą, norėdamas įvertinti savo investicijas į kiekvieną patronuojamąją įmonę, bendrąją įmonę arba asocijuotąją įmonę, kurias jis pasirenka vertinti taikydamas numanomą savikainą.

▼**M50**

D15A Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas tokią investiciją apskaito taikydamas nuosavybės metodo procedūras, kaip aprašyta 28-ajame TAS:

a) pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas išimtį ankstesniems verslo jungimams (C priedas) taip pat taiko investicijos įsigijimui;

b) jeigu ūkio subjektas savo atskirų finansinių ataskaitų tikslais standartus pradeda taikyti anksčiau nei savo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų tikslais ir

i) vėliau nei jo patronuojančioji įmonė, ūkio subjektas, rengdamas savo atskiras finansines ataskaitas, turi taikyti D16 straipsnį;

ii) vėliau nei jo patronuojamoji įmonė, ūkio subjektas, rengdamas savo atskiras finansines ataskaitas, turi taikyti D17 straipsnį.

▼**M16**

Dukterinių, asocijuotųjų ir bendrų įmonių turtas bei įsipareigojimai

▼**M38**

D16 Jeigu patronuojamoji (dukterinė) įmonė TFAS pradeda taikyti vėliau negu jos patronuojančioji įmonė, patronuojamoji įmonė turi savo atskirose finansinėse ataskaitose vertinti savo turtą ir įsipareigojimus vienu iš toliau nurodytų būdų:

a) balansinėmis vertėmis, kurios būtų įtrauktos į patronuojančiosios įmonės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, remiantis patronuojančiosios įmonės TFAS taikymo pradžios data, jei nebuvo jokių koregavimų dėl konsolidavimo procedūrų ir dėl poveikio verslo jungimui, kurio metu patronuojančioji įmonė įsigijo patronuojamąją (investicinio subjekto patronuojamoji įmonė, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, šios galimybės neturi); arba

▼**M16**

b) dukterinės įmonės TFAS taikymo pradžios datą nustatytomis balansinėmis vertėmis, kurias privalu nustatyti pagal likusią šio TFAS dalį. Šios balansinės vertės gali skirtis nuo a punkte apibūdintų verčių:

i) jeigu šiame TFAS numatytos išimtys lemia įvertinimus, kurie priklauso nuo TFAS taikymo pradžios datos;

ii) jeigu dukterinės įmonės finansinėse ataskaitose taikoma apskaitos politika skiriasi nuo tos, kuria vadovaujantis sudaromos konsoliduotos finansinės ataskaitos. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali taikyti 16-ajame TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai* numatytą savikainos metodą kaip savo apskaitos politiką, o visa grupė – perkainojimo metodą.

Analogiškai gali rinktis ir asocijuotosios arba bendros įmonės, kurios standartus pradeda taikyti vėliau, negu jas kontroliuojantis arba bendrai valdantis ūkio subjektas.

►**M38** D17 Tačiau, jeigu ūkio subjektas pradeda taikyti standartus vėliau negu jo patronuojamoji įmonė (asocijuotoji ar bendra įmonė), jis savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose patronuojamosios įmonės (asocijuotosios ar bendros įmonės) turtą ir įsipareigojimus turi vertinti ta pačia balansine verte kaip ir patronuojamosios įmonės (asocijuotosios ar bendrosios įmonės) finansinėse ataskaitose, atlikus koregavimus dėl konsolidavimo procedūros ir nuosavo kapitalo apskaitos tvarkos bei verslo jungimo, kurio metu ūkio subjektas įsigijo patronuojamąją įmonę. Nepaisant šio reikalavimo, patronuojančioji įmonė, kuri nėra investicinis subjektas, netaiko išimties konsolidavimui, kurią taiko kurios nors investicinio subjekto patronuojamosios įmonės. ◄ Panašiai ir tuo atveju, jei patronuojanti įmonė savo

▼M16

atskiroms finansinėms ataskaitoms standartus pradeda taikyti anksčiau ar vėliau nei konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms, abiejose finansinėse ataskaitose turto ir įsipareigojimų sumos turi būti vienodos, išskyrus tikslinimą dėl konsolidavimo.

Sudėtinės finansinės priemonės

D18 Pagal 32-ąjį TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas* ūkio subjektas iš pat pradžių privalo suskirstyti sudėtines finansines priemones į atskiras įsipareigojimų ir nuosavybės sudedamąsias dalis. Jeigu įsipareigojimų dalis apmokėta, 32-asis TAS retrospektyviai taikomas dviem nuosavybės dalims skirtingai. Pirmoji dalis yra nepaskirstytasis pelnas ir parodo iš įsipareigojimų dalies sukauptas palūkanas. Kita dalis parodo tikrosios nuosavybės dalį. Tačiau pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pagal šį TFAS neprivalo išskirti šių dviejų dalių, jeigu TFAS taikymo pradžios datą įsipareigojimų dalis yra apmokėta.

▼M53

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių priskyrimas

D19 Pagal 9-ąjį TFAS finansinį įsipareigojimą (jei jis atitinka tam tikrus kriterijus) leidžiama priskirti prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Nepaisant šio reikalavimo, TFAS taikymo pradžios datą ūkio subjektui leidžiama bet kurį finansinį įsipareigojimą priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei šią datą įsipareigojimas atitinka 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnyje nustatytus kriterijus.

D19A Remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esamais faktais ir aplinkybėmis, ūkio subjektas pagal 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnį gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

D19B Remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esamais faktais ir aplinkybėmis, ūkio subjektas pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį gali priskirti investiciją į nuosavybės priemonę prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

D19C Dėl finansinio įsipareigojimo, kuris priskirtas prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis TFAS taikymo pradžios datą esamais faktais ir aplinkybėmis, ūkio subjektas nustato, ar taikant 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnyje nustatytą metodą pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų apskaitos neatitikimas.

▼M16

Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu

▼M53

D20 Nepaisydamas 7 ir 9 straipsniuose nustatytų reikalavimų, ūkio subjektas gali perspektyviai taikyti 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnio b punkte nustatytus reikalavimus sandoriams, sudarytiems TFAS taikymo pradžios datą arba vėliau.

▼M16

Veiklos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą

D21 TFAAK 1-ajame aiškinime *Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai* reikalaujama konkrečius nustatytus nutraukimo, atnaujinimo ar panašius įsipareigojimų pokyčius pridėti arba atimti iš turto, su kuriuo jie susiję, savikainos; patikslinta nudėvimoji turto suma yra nudėvima per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neturi laikytis reikalavimų dėl tokių įsipareigojimų, kurie atsirado prieš TFAS taikymo pradžios datą, pokyčių. Jei pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas pasinaudoja šia išimtimi, jis turi:

a) vadovaudamasis 37-uoju TAS, vertinti įsipareigojimą taip, kaip jis buvo vertinamas TFAS taikymo pradžioje;

b) tiek, kiek įsipareigojimui taikomas TFAAK 1-asis aiškinimas, įvertinti sumą, kuri būtų įtraukta į susijusio turto savikainą įsipareigojimo pirminio atsiradimo metu, diskontuodamas įsipareigojimą iki jo atsiradimo datos remdamasis geriausiu ankstesnių dėl rizikos patikslintų diskonto normų, kurios būtų taikomos įsipareigojimui tarpiniu laikotarpiu, įvertinimu ir

c) apskaičiuoti sukauptą tos sumos nusidėvėjimą TFAS taikymo pradžios datą, remdamasis turto naudingo tarnavimo laiko dabartiniu įvertinimu ir taikydamas TFAS atitinkančią nusidėvėjimo politiką.

▼M24

D21A Ūkio subjektas, kuris pasinaudoja D8A straipsnio b punkte nustatyta išimtimi (vertindamas plėtros ar gamybos etapų naftos ir dujų turtą, apskaitomą pagal anksčiau taikytus BAP išlaidų centruose, kuriems priklauso visas turtas didelėje geografinėje teritorijoje), užuot taikęs D21 straipsnį arba TFAAK 1-ąjį aiškinimą, turi:

a) įvertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašius įsipareigojimus TFAS taikymo pradžios datą pagal 37-ąjį TAS ir

b) tiesiogiai pripažinti kaip nepaskirstytąjį pelną bet kokį skirtumą tarp tos sumos ir tų įsipareigojimų balansinės vertės, nustatytos pagal ūkio subjekto anksčiau taikytus BAP, TFAS taikymo pradžios datą.

▼M16

Finansinis turtas arba nematerialusis turtas, apskaitomas pagal TFAAK 12-ąjį aiškinimą

D22 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas TFAAK 12-ajame aiškinime.

Skolinimosi išlaidos

▼M36

D23 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti taikyti 23-ojo TAS reikalavimus nuo TFAS taikymo pradžios datos arba nuo ankstesnės datos, kaip leidžiama 23-ojo TAS 28 straipsnyje. Nuo datos, kurią, pasinaudojęs šia išimtimi, pradeda taikyti 23-ąjį TAS, ūkio subjektas:

(a) neturi taisyti skolinimosi išlaidų komponento, kuris buvo kapitalizuotas pagal anksčiau taikytus BAP ir įtrauktas į turto balansinę vertę tą datą, ir

▼M36

(b) skolinimosi išlaidas, patirtas tą datą arba vėliau, turi įtraukti į apskaitą pagal 23-ąjį TAS, įskaitant tą datą arba vėliau patirtas skolinimosi išlaidas, susijusias su ilgo parengimo jau statomu turtu.

▼M18

Klientų perduodamas turtas

D24 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamąsias nuostatas, nustatytas TFAAK 18-ojo aiškinimo *Klientų perduodamas turtas* 22 straipsnyje. Tame straipsnyje nurodyta įsigaliojimo data turi būti laikoma 2009 m. liepos 1 d. arba TFAS taikymo pradžios data, atsižvelgiant į tai, kuri yra vėlesnė. Be to, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali nurodyti bet kurią datą, kuri yra ankstesnė nei TFAS taikymo pradžios data, ir taikyti TFAAK 18-ąjį aiškinimą visiems klientų turto perdavimams, atliktiems tą datą arba vėliau.

▼M28

Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis

D25 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, pateiktas TFAAK 19-ajame aiškinime „Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis“.

▼M33

Didelė hiperinfliacija

D26 Jeigu ūkio subjekto funkcinė valiuta buvo arba yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, ūkio subjektas turi nustatyti, ar iki TFAS taikymo pradžios datos ji buvo didelės hiperinfliacijos valiuta. Tai turi padaryti pirmą kartą TFAS taikantys ūkio subjektai, taip pat pirmiau TFAS taikę ūkio subjektai.

D27 Hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta yra didelės hiperinfliacijos valiuta, jeigu jai būdingos abi šios savybės:

a) patikimas bendrasis kainų indeksas nėra žinomas visiems ūkio subjektams, kurie sandorius ir likučius apskaitoje tvarko šia valiuta;

b) ši valiuta nekeičiama į jokią santykinai stabilią užsienio valiutą ir atvirkščiai.

D28 Ūkio subjekto funkcinė valiuta nebelaikoma didelės hiperinfliacijos valiuta nuo tos funkcinės valiutos normalizavimosi datos. Tai yra data, kurią funkcinė valiuta netenka vienos ar abiejų D27 straipsnyje nurodytų savybių arba ūkio subjektas pakeičia funkcinę valiutą į kitą valiutą, kuri nėra didelės hiperinfliacijos valiuta.

D29 Kai ūkio subjekto TFAS taikymo pradžios data yra funkcinės valiutos normalizavimosi arba vėlesnė data, ūkio subjektas gali pasirinkti vertinti visą iki funkcinės valiutos normalizavimosi datos turėtą turtą ir įsipareigojimus jų tikrąja verte TFAS taikymo pradžios datą. Ūkio subjektas šią tikrąją vertę gali laikyti to turto ir įsipareigojimų numanoma savikaina pradinėje pagal TFAS parengtoje finansinės būklės ataskaitoje.

D30 Kai funkcinės valiutos normalizavimosi data yra 12 mėnesių lyginamuoju laikotarpiu, lyginamasis laikotarpis gali būti trumpesnis kaip 12 mėnesių su sąlyga, kad būtų pateiktas visas tokio trumpesnio laikotarpio finansinių ataskaitų rinkinys (kaip reikalaujama 1-ojo TAS 10 straipsnyje).

▼M37

Jungtinė veikla

D31 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti 11-ojo TFAS pereinamąsias nuostatas su toliau nurodytomis išimtimis:

a) taikydamas 11-ojo TFAS pereinamąsias nuostatas, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas šias nuostatas taiko TFAS taikymo pradžios datą;

b) pereidamas nuo proporcingo konsolidavimo prie nuosavybės metodo taikymo, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas atlieka investicijos vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąjį TAS TFAS taikymo pradžios datą, nepaisant to, ar yra požymių, kad investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Bet koks nustatytas vertės sumažėjimas pripažįstamas pakoreguojant nepaskirstytąjį pelną TFAS taikymo pradžios datą.

▼M33

Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos

D32 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti TFAAK 20-ojo aiškinimo „Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos“ A1–A4 straipsniuose išdėstytas pereinamojo laikotarpio nuostatas. Tame straipsnyje nuorodos į įsigaliojimo datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į vėlesnę iš šių datų: 2013 m. sausio 1 d. arba pirmo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžios datą.

▼M53

Nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutarčių priskyrimas

D33 Pagal 9-ąjį TFAS leidžiama kai kurias nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutartis sandorio pradžioje priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (žr. 9-ojo TFAS 2.5 straipsnį). Nepaisant šio reikalavimo, ūkio subjektui leidžiama TFAS taikymo pradžios datą priskirti tą datą jau esamas sutartis prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet tik jei jos tą datą atitinka 9-ojo TFAS 2.5 straipsnio reikalavimus ir ūkio subjektas priskiria visas panašias sutartis.

▼M52

Pajamos

D34 Pirmą kartą standartus taikantys ūkio subjektai gali taikyti pereinamojo laikotarpio nuostatas, pateiktas 15-ojo TFAS C5 straipsnyje. Tuose straipsniuose nuorodos į „taikymo pirmą kartą datą“ suprantamos kaip nuorodos į pirmo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžios datą. Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nusprendžia taikyti tas pereinamojo laikotarpio nuostatas, jis taip pat turi taikyti 15-ojo TFAS C6 straipsnį.

D35 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas neprivalo tikslinti sutarčių, kurios buvo įvykdytos iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio. Įvykdyta sutartis yra tokia sutartis, pagal kurią ūkio subjektas perdavė visas prekes ir suteikė visas paslaugas, nustatytas pagal anksčiau taikytus BAP.

▼M63

Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis

D36 Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas TFAAK 22-ojo aiškinimo „Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis“ neturi taikyti turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kuriems taikomas tas aiškinimas ir kurie pirmą kartą pripažinti iki TFAS taikymo pradžios datos.

▼M16

E priedėlis

Trumpalaikės TFAS išimtys

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

[Atsarginis priedas galimoms trumpalaikėms ateities išimtims].

▼M53

Išimtis, pagal kurią leidžiama netaikyti reikalavimo taisyti lyginamąją informaciją dėl 9-ojo TFAS

E1 Jei pirmasis ūkio subjekto TFAS ataskaitinis laikotarpis prasideda iki 2019 m. sausio 1 d. ir ūkio subjektas taiko baigtą rengti 9-ojo TFAS versiją (paskelbtą 2014 m.), nereikalaujama, kad lyginamoji informacija pirmosiose pagal TFAS parengtose ūkio subjekto finansinėse ataskaitose atitiktų 7-ąjį TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ arba baigtą rengti 9-ojo TFAS versiją (paskelbtą 2014 m.) tiek, kiek pagal 7-ąjį TFAS reikalaujamas atskleidimas susijęs su straipsniais, patenkančiais į 9-ojo TFAS taikymo sritį. Tokiems ūkio subjektams nuorodos į TFAS taikymo pradžios datą (tik 7-ojo TFAS ir 9-ojo TFAS (2014) atveju) turi būti laikomos nuorodomis į pirmojo TFAS ataskaitinio laikotarpio pradžią.

E2 Pasirinkęs pateikti lyginamąją informaciją, neatitinkančią 7-ojo TFAS ir baigtos rengti 9-ojo TFAS versijos (paskelbtos 2014 m.), pirmaisiais TFAS taikymo metais ūkio subjektas turi:

a) vietoj 9-ojo TFAS reikalavimų taikyti ankstesnių BAP reikalavimus lyginamajai informacijai apie straipsnius, patenkančius į 9-ojo TFAS taikymo sritį;

b) atskleisti šį faktą ir kartu nurodyti pagrindą, kuriuo remtasi rengiant šią informaciją;

c) vertinti bet kokį finansinės būklės ataskaitos lyginamojo laikotarpio finansinių ataskaitų datą (t. y. finansinės būklės ataskaitos, į kurią įtraukta lyginamoji informacija pagal ankstesnius BAP) koregavimą, palyginti su finansinės būklės ataskaita pirmojo TFAS ataskaitinio laikotarpio pradžioje (t. y. pirmojo laikotarpio, kuriuo įtraukiama 7-ąjį TFAS ir baigtą rengti 9-ojo TFAS versiją (paskelbtą 2014 m.) atitinkanti informacija), kaip atsirandantį dėl apskaitos politikos pasikeitimo ir atskleidžia 8-ojo TAS 28 straipsnio a–e punktuose ir f punkto i papunktyje reikalaujamą informaciją. 28 straipsnio f punkto i papunktis taikomas tik sumoms, pateikiamoms finansinės būklės ataskaitoje lyginamojo laikotarpio finansinių ataskaitų datą;

d) taikyti 1-ojo TAS 17 straipsnio c punktą, kad atskleistų papildomą informaciją tada, kai konkrečių TFAS reikalavimų atitikimo nepakanka, kad vartotojai galėtų suprasti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui.

▼**M59**

E3	[Išbraukta]
E4	[Išbraukta]
E4A	[Išbraukta]
E5	[Išbraukta]
E6	[Išbraukta]
E7	[Išbraukta]

▼**M64**

Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos

E8	Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kurio TFAS taikymo pradžios data yra ankstesnė nei 2017 m. liepos 1 d., gali pasirinkti neįtraukti TFAAK 23-iojo aiškinimo „Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos“ taikymo poveikio į lyginamąją informaciją savo pirmosiose pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose. Tokią galimybę pasirinkęs ūkio subjektas turi pripažinti sukauptą TFAAK 23-iojo aiškinimo taikymo poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą pirmo ataskaitinio laikotarpio, kai taikomi TFAS, pradžioje.

▼B

2-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Mokėjimas akcijomis“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – apibrėžti ūkio subjekto finansinių ataskaitų sudarymą, kai šis vykdo *mokėjimo akcijomis sandorius*. Visų pirma reikalaujama, kad ūkio subjektas atspindėtų mokėjimo akcijomis sandorių poveikį savo pelnui ar nuostoliui bei finansinei būklei, įskaitant sąnaudas, susijusias su sandoriais, pagal kuriuos darbuotojams yra suteikiami *akcijų pasirinkimo sandoriai*.

TAIKYMAS

▼M23

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS visų savo mokėjimo akcijomis sandorių apskaitai, nesvarbu, ar jis gali tiksliai identifikuoti tam tikras ar visas gautas prekes arba paslaugas, įskaitant:

a) *mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis*;

b) *mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais*; ir

c) sandorius, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas, o sutartines sąlygas nustato tiek pats ūkio subjektas, tiek prekių ar paslaugų tiekėjas, pasirinkdami, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį grynaisiais pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones,

išskyrus 3A–6 straipsniuose numatytus atvejus. Jeigu nėra aiškiai identifikuojamų prekių arba paslaugų, galima remtis kitomis aplinkybėmis, įrodančiomis, kad prekės arba paslaugos buvo (arba bus) gautos, – tada taikomas šis TFAS.

_____

3A Už mokėjimo akcijomis sandorį prekes arba paslaugas gavusio arba įsigijusio ūkio subjekto vardu gali atsiskaityti bet kuris kitas grupės ūkio subjektas (arba bet kurio grupės ūkio subjekto akcininkas). 2 straipsnis taip pat taikomas ūkio subjektui, kuris:

a) gauna prekes arba paslaugas, kai už mokėjimo akcijomis sandorį atsiskaityti privalo kitas tos pačios grupės ūkio subjektas (arba bet kurio grupės ūkio subjekto akcininkas); arba

b) privalo atsiskaityti už mokėjimo akcijomis sandorį, kai prekes arba paslaugas gauna kitas tos pačios grupės ūkio subjektas,

jeigu sandoris nėra akivaizdžiai sudarytas kitu tikslu, nei sumokėti už prekes arba paslaugas, suteiktas jas gavusiam ūkio subjektui.

▼B

4 Pagal šį TFAS sandoris su darbuotoju (ar kita šalimi), kaip ūkio subjekto nuosavybės priemonių savininku, nėra mokėjimo akcijomis sandoris. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas suteikia visiems konkrečių nuosavybės priemonių rūšių savininkams teisę įsigyti papildomų ūkio subjekto nuosavybės priemonių už kainą, mažesnę negu tų nuosavybės priemonių tikroji vertė, o darbuotojas gauna tokią teisę, nes jis (ji) yra konkrečios nuosavybės priemonių rūšies turėtojas, tai teisės suteikimui ar pasinaudojimui ja šio TFAS reikalavimai nėra taikomi.

5 Kaip minima 2 straipsnyje, šis TFAS taikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas įsigyja ar gauna prekes arba paslaugas. Prekes sudaro atsargos, medžiagos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, nematerialusis turtas ir kitas nefinansinis turtas. ►M22 Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šio TFAS sandoriams, kuriais jis įsigyja prekes kaip dalį grynojo turto, įsigyto sujungus verslą, kaip apibrėžta 3-ajame TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.), sujungus bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus arba verslus, kaip nurodyta 3-ojo TFAS B1–B4 straipsniuose, arba įtraukus verslą į formuojamą bendrą įmonę, kaip apibrėžta ►M32 11-asis TFAS *Jungtinė veikla* ◄. Todėl nuosavybės priemonėms, išleistoms ◄ jungiant verslą mainais už įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę, šis TFAS netaikomas. Tačiau įsigyjamojo ūkio subjekto darbuotojams suteiktoms nuosavybės priemonėms (pvz., mainais į pratęsiamas paslaugas) šis TFAS taikomas. ►M12 Panašiai atšaukimas, perkėlimas ar kitokie *susitarimų dėl mokėjimo akcijomis* pakeitimai dėl verslo jungimo ar kitokio nuosavybės restruktūrizavimo taip pat turi būti įtraukiami į apskaitą pagal šį TFAS. 3-ajame TFAS pateikiamos rekomendacijos, kaip nustatyti, ar per verslo jungimą išleistos nuosavybės priemonės yra atlygio, perleisto mainais į įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, dalis (todėl patenka į 3-ojo TFAS taikymo sritį), ar gaunamos mainais už pratęsiamas paslaugas, kurios pripažįstamos laikotarpyje po verslo jungimo (todėl patenka į šio TFAS taikymo sritį). ◄

▼M53

6 Šis TFAS netaikomas mokėjimo akcijomis sandoriams, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas pagal sutartis, patenkančias į 32-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ (persvarstyto 2003 m.) 8–10 straipsnių arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 2.4–2.7 straipsnių taikymo sritį.

▼M33

6A Terminas „tikroji vertė“ šiame TFAS kai kuriais atžvilgiais vartojamas kitaip, negu terminas „tikroji vertė“, apibrėžtas 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“. Todėl ūkio subjektas, taikydamas 2-ąjį TFAS, turi nustatyti tikrąją vertę pagal šį, o ne 13-ąjį TFAS.

▼B

PRIPAŽINIMAS

7 Ūkio subjektas turi pripažinti pagal mokėjimo akcijomis sandorius gautas ar įsigytas prekes arba paslaugas po to, kai jos gaunamos. Ūkio subjektas turi pripažinti atitinkamą nuosavybės padidėjimą, jei prekės ar paslaugos buvo gautos pagal mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengtas nuosavybės priemonėmis, arba įsipareigojimą, jeigu prekės ar paslaugos buvo įsigytos pagal mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengtas grynaisiais pinigais.

▼B

8 Kai pagal mokėjimo akcijomis sandorį gaunamos ar įsigyjamos prekės ar paslaugos neatitinka turto pripažinimo reikalavimų, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis.

9 Sąnaudos paprastai atsiranda naudojant prekes ar paslaugas. Pavyzdžiui, paslaugos paprastai būna sunaudojamos iš karto, taigi sąnaudos pripažįstamos tada, kai šalis atlieka paslaugas. Prekės gali būti sunaudojamos per laiko tarpą, atsargos gali būti parduodamos vėliau, todėl sąnaudos yra pripažįstamos tada, kai prekės yra sunaudojamos ar parduodamos. Tačiau kartais būtina pripažinti sąnaudas dar prieš prekes ar paslaugas sunaudojant ar parduodant, nes jos neatitinka reikalavimų, kad būtų pripažintos turtu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti prekes kaip produkto vystymo naujo projekto tyrimo etapo dalį. Nors tokios prekės nebuvo sunaudotos, jos gali neatitikti taikomo TFAS reikalavimų dėl pripažinimo turtu.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMIS

Bendra informacija

10 Sudarydamas mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, ūkio subjektas turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą tiesiogiai gautų prekių ar paslaugų tikrąja verte, išskyrus atvejį, kada minėta tikroji vertė negalėtų būti patikimai įvertinama. Jeigu ūkio subjektas negali patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, jis turi įvertinti jų vertę ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai, remdamasis ([1]) suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.

11 Taikydamas 10 straipsnio reikalavimus *sandoriams su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas* ([2]), ūkio subjektas turi įvertinti gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, kadangi paprastai yra neįmanoma patikimai įvertinti gautų paslaugų tikrosios vertės, kaip paaiškinta 12 straipsnyje. Tikroji tų nuosavybės priemonių vertė turi būti įvertinta *suteikimo dieną*.

12 Paprastai akcijos, akcijų pasirinkimo sandoriai ar kitos nuosavybės priemonės yra suteikiamos darbuotojams kaip jų atlyginimų paketų dalis, kaip piniginio atlyginimo priedas ir kitos su darbu susijusios išmokos. Paprastai neįmanoma tiesiogiai įvertinti paslaugų, gautų už tam tikrus darbuotojų atlyginimo paketo komponentus. Taip pat gali būti neįmanoma nepriklausomai įvertinti bendro atlyginimų paketo

([1]) Šiame TFAS vartojama frazė „remdamasi tuo“, o ne „į“, kadangi sandoris galutinai yra vertinamas padauginant suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų 11 ar 13 straipsniuose (žiūrint, kuris yra tinkamas) nustatytą datą, tikrąją vertę iš nuosavybės priemonių, kurių teisės įsigalioja, kaip paaiškinta 19 straipsnyje, skaičiaus.

([2]) Šio standarto likusioje dalyje visi darbuotojų paminėjimai taip pat apima ir kitus, teikiančius panašias paslaugas.

▼B

tikrosios vertės, tiesiogiai neįvertinus suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės. Be to, akcijos arba akcijų pasirinkimo sandoriai kai kada yra suteikiami kaip sutartų premijų (o ne pagrindinio atlyginimo) dalis, pvz., kaip darbuotojų paskatinimas ir toliau dirbti šiame ūkio subjekte arba siekis atsilyginti jiems už pastangas gerinant ūkio subjekto veiklos rezultatus. Ūkio subjektas, suteikdamas akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius kaip kito atlyginimo priedą, tokiu būdu moka papildomą atlyginimą, siekdamas papildomos naudos. Tikėtina, kad šių papildomų išmokų tikrosios vertės vertinimas būtų sudėtingas. Dėl tiesioginio gautų paslaugų tikrosios vertės nustatymo sudėtingumo ūkio subjektas turi įvertinti iš darbuotojų gautų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.

13 Taikant 10 straipsnio reikalavimus sandoriams ne su darbuotojais, o su kitomis šalimis, turi būti paneigiama prielaida, kad gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Tikroji vertė turi būti įvertinama tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes, arba tada, kai sutarties šalis suteikia paslaugas. Tais retais atvejais, kai ūkio subjektas, negalėdamas patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, prielaidą paneigia, jis turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą tą dieną, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kita šalis suteikia paslaugas.

▼M23

13A Ypač jeigu paaiškėja, kad ūkio subjekto gautas identifikuojamas atlygis (jeigu toks gaunamas) yra mažesnis už suteiktų nuosavybės priemonių arba prisiimto įsipareigojimo tikrąją vertę, paprastai tai rodo, kad tas ūkio subjektas yra gavęs (arba gaus) kitą atlygį (t. y. neidentifikuojamų prekių arba paslaugų). Ūkio subjektas identifikuojamas gautas prekes arba paslaugas vertina pagal šį TFAS. Neidentifikuojamas gautas (arba gautinas) prekes arba paslaugas ūkio subjektas vertina kaip mokėjimo akcijomis tikrosios vertės ir bet kurių identifikuojamų gautų (arba gautinų) prekių arba paslaugų tikrosios vertės skirtumą. Ūkio subjektas gautas neidentifikuojamas prekes arba paslaugas vertina jų suteikimo datą. Tačiau grynaisiais pinigais apmokamų sandorių atveju įsipareigojimas dar kartą vertinamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje tol, kol įsipareigojimas bus įvykdytas pagal 30–33 straipsnius.

▼B

Sandoriai dėl paslaugų gavimo

14 Jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones *suteikiamos* iš karto, tada nereikalaujama, kad sandorio šalis užbaigtų numatytą paslaugų teikimo laikotarpį iki besąlygiško teisių į šias nuosavybės priemones įgijimo. Nesant priešingų įrodymų, ūkio subjektas turi manyti, jog sandorio šalis jau suteikė paslaugas kaip mokestį už gautas nuosavybės priemones. Šiuo atveju suteikimo dieną ūkio subjektas turi pripažinti visas gautas paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą.

▼M43

15 Jeigu teisės į nuosavybės priemones nesuteikiamos tol, kol sandorio šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi manyti, jog paslaugos, kurias turi suteikti sandorio šalis kaip mokestį už nuosavybės priemones, bus gautos ateityje per *teisių suteikimo laikotarpį*. Ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti šias paslaugas taip, tarsi jos kitos sutarties šalies būtų teikiamos per teisių suteikimo laikotarpį, atitinkamai apskaitoje registruojant nuosavybės padidėjimą. Pavyzdžiui:

▼B

a) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis teiks paslaugas trejus metus, tai ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo atliekamos paslaugos, kaip mokestis už akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per būsimą trejų metų teisių suteikimo laikotarpį;

►M43 b) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis įvykdys *veiklos rezultatų sąlygą* ir liks dirbti šiam ūkio subjektui tol, kol tos sąlygos bus patenkintos, o teisių suteikimo laikotarpio trukmė priklausys nuo to, per kiek laiko sąlygos bus įvykdytos, tai ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo suteikiamos paslaugos, kaip mokestis už suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per laukiamą teisių suteikimo laikotarpį. ◄ Ūkio subjektas turi įvertinti laukiamo teisių suteikimo laikotarpio trukmę suteikimo dieną, remdamasis labiausiai tikėtinais sąlygų įvykdymo rezultatais. Jeigu įvykdymo sąlyga yra *rinkos sąlyga*, tada laukiamo teisių suteikimo laikotarpio trukmės įvertinimas turi sutapti su prielaidomis dėl suteiktų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo ir neturi būti vėliau peržiūrimas. Jeigu įvykdymo sąlyga nėra rinkos sąlyga, tada ūkio subjektas turi peržiūrėti savo įvertintą teisių suteikimo laikotarpio trukmę, jeigu tai būtina ir jeigu vėlesnė informacija parodo, kad teisių suteikimo laikotarpio trukmė skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų.

Sandoriai, vertinami suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymas

16 Dėl sandorių, vertinamų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę *vertinimo dieną*, remdamasis rinkos kainomis (jei jos pateikiamos viešai) ir atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).

17 Jeigu rinkos kainos nežinomos, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodą, kad nustatytų, kokia būtų tokios nuosavybės priemonės kaina vertinimo dieną, sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių. Vertinimo metodas turi sutapti su bendrai priimta vertinimo metodika, skirta finansinėms priemonėms įkainoti, taip pat turi sujungti visus veiksnius ir prielaidas, kuriuos (-ias) nusimanantys ir ketinantys dalyvauti rinkos dalyviai apsvarstys nustatydami kainą (atsižvelgiant į 19–22 straipsnių reikalavimus).

18 Priede B pateikiamos tolesnės akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo taisyklės. Čia akcentuojamos konkrečios sąlygos, kaip bendri darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožai.

▼B

Teisių suteikimo sąlygų nagrinėjimas

▼M60

19 Nuosavybės priemonių suteikimas gali priklausyti nuo konkrečių teisių suteikimo sąlygų įgyvendinimo. Pavyzdžiui, tam, kad darbuotojams būtų suteiktos akcijos ar akcijų pasirinkimo sandoriai, būtina sąlyga dažnai yra būsimas darbuotojo darbas šiam ūkio subjektui numatytą laikotarpį. Gali būti ir veiklos rezultatų sąlygų, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, neturi būti atsižvelgiama nustatant akcijų arba akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo dieną. Tačiau į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, turi būti atsižvelgiama pakoreguojant nuosavybės priemonių, naudojamų nustatant sandorio sumą, skaičių dėl to, kad už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygis už suteiktas nuosavybės priemones, pripažinta suma būtų pagrįsta suteikiamų nuosavybės priemonių, į kurias teisės galiausiai suteikiamos, skaičiumi. Todėl pagal kaupimo principą jokia suma už gautas prekes ar paslaugas nepripažįstama, jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones nesuteikiamos neįvykdžius *teisių suteikimo sąlygos*, išskyrus rinkos sąlygą, pavyzdžiui, kai šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio arba kai veiklos rezultatų sąlyga nėra įvykdoma taip, kaip reikalaujama 21 straipsnyje.

▼B

20 Taikydamas 19 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi pripažinti sumą už teisių suteikimo laikotarpiu gautas prekes ar paslaugas, pagrįstą suteikiamų nuosavybės priemonių, kurias tikimasi suteikti, kiekio geriausiu įmanomu įvertinimu (kurį ūkio subjektas peržiūri, jei būtina ir jei vėlesnė informacija parodo, kad nuosavybės priemonių, kurias tikimasi suteikti, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų). Teisių suteikimo dieną ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą, siekdamas galutinai sulyginti faktiškai suteiktų teisių į nuosavybės priemonių kiekį 21 straipsnyje nurodytu būdu.

21 Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar pasinaudojimas jomis), atsižvelgiama vertinant suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę. Taigi, kai kalbama apie nuosavybės priemonių suteikimą esant tam tikroms rinkos sąlygoms, ūkio subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sandorio šalies, įvykdžiusios visas kitas teisių suteikimo sąlygas (pvz., gautas paslaugas iš darbuotojo, teikusio savo paslaugas per nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį), neatsižvelgdamas į tai, ar minėtos rinkos sąlygos buvo įvykdytos.

▼M2

Kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimas

21A. Taip pat ūkio subjektas turi atsižvelgti į visas kitas nei teisių suteikimo sąlygas, įvertindamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę. Taigi, suteiktoms nuosavybės priemonėms, kuriose numatytos kitos nei teisių suteikimo sąlygos, ūkio subjektas turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas iš sutarties šalies, tiek, kiek yra įvykdytos visos teisių suteikimo sąlygos, kurios nėra rinkos sąlygos (pvz., gautas paslaugas iš darbuotojo, teikusio savo paslaugas per nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį), neatsižvelgiant į tai, ar minėtos kitos nei teisių suteikimo sąlygos buvo įvykdytos.

▼B

Atnaujinimo savybės nagrinėjimas

22 Į pasirinkimo sandorių *atnaujinimo savybę* neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų pasirinkimo sandorių, tikrąją vertę vertinimo dieną. Todėl *pasikartojantis pasirinkimo sandoris* turi būti apskaitoje registruojamas kaip naujo pasirinkimo sandorio suteikimas, jei (kai) pasikartojantis pasirinkimo sandoris suteikiamas.

Po teisių suteikimo datos

23 Pripažinęs gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą pagal 10–22 straipsnius, po teisių suteikimo datos ūkio subjektas neturi koreguoti bendros nuosavybės vertės. Pavyzdžiui, ūkio subjektas neturi anuliuoti sumos, pripažintos už darbuotojo paslaugas, jeigu teisės į nuosavybės priemones vėliau atimamos, o akcijų pasirinkimo sandorių atveju – jei pasirinkimo sandoriu nėra pasinaudojama. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Atvejis, kai nuosavybės priemonių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta

24 16–23 straipsnių reikalavimai taikomi, kai ūkio subjektas turi įvertinti mokėjimo akcijomis sandorius remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Tam tikrais retais atvejais ūkio subjektas gali vertinimo dieną nesugebėti tiksliai įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės pagal 16–22 paragrafų reikalavimus. Šiais retais atvejais ūkio subjektas turi:

a) įvertinti nuosavybės priemones jų *vidine verte* visų pirma tada, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kai sandorio šalis suteikia paslaugas, ir vėliau kiekvieną finansinių ataskaitų sudarymo datą bei galutinio atsiskaitymo datą, bet kokį vidinės vertės pasikeitimą pripažįstant ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Suteikiant akcijų pasirinkimo sandorius, susitarimas dėl mokėjimo akcijomis visiškai padengiamas tada, kai pasirinkimo sandoriais yra pasinaudojama, kai jie atimami (pvz., dėl darbo sutarties nutraukimo) arba kai baigiasi jų galiojimas (pvz., baigiasi pasirinkimo sandorio galiojimo laikas);

b) pripažinti gautas prekes ar paslaugas pagal nuosavybės priemonių skaičių, teisės į kurį pagaliau suteikiamos arba (jei tinka) kai teisėmis į nuosavybės priemones yra pasinaudojama. Taikydamas šiuos reikalavimus akcijų pasirinkimo sandoriams, ūkio subjektas, pavyzdžiui, turi pripažinti prekes ar paslaugas, gautas per teisių suteikimo laikotarpį (jei toks yra), remdamasis 14 ir 15 straipsniais, išskyrus atvejį, kada 15 straipsnio b punkto reikalavimai dėl rinkos sąlygų netaikytini. Suma, pripažinta gautąja už prekes ar paslaugas per teisių suteikimo laikotarpį, turi apimti akcijų pasirinkimo

▼B

sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, kad teisės bus suteiktos, kiekį. Ūkio subjektas turi peržiūrėti tokį vertinimą, jeigu tai būtina ir jei dėl vėliau gautos informacijos akcijų pasirinkimo sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų. Teisių suteikimo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą ir sulyginti jį su nuosavybės priemonių, į kurias teisės buvo faktiškai suteiktos, kiekiu. Po teisių suteikimo datos ūkio subjektas turi atkurti sumą, pripažintą gautąja už prekes ar paslaugas, jeigu akcijų pasirinkimo sandorių vėliau atsisakoma ar baigiasi akcijų pasirinkimo sandorių galiojimas.

25 Jeigu ūkio subjektas taiko 24 straipsnį, 26–29 straipsnių jam taikyti nebūtina, nes į bet kokius sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pasikeitimus bus atsižvelgta taikant vidinės vertės metodą, išdėstytą 24 straipsnyje. Tačiau ūkio subjektas apmoka suteiktas finansines nuosavybės priemones, kurioms taikomas 24 straipsnis:

a) jei mokėjimas įvykdomas per teisių suteikimo laikotarpį, ūkio subjektas turi apskaitoje registruoti tokį mokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą ir todėl turi tuoj pat pripažinti šią sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama gautąja už paslaugas per likusį teisių suteikimo laikotarpį;

b) bet koks atliktas mokėjimas apskaitoje registruojamas kaip nuosavybės priemonių perpirkimas, t. y. nuosavybės sumažinimas, išskyrus atvejus, kai toks mokėjimas viršija nuosavybės priemonių vidinę vertę, nustatytą perpirkimo dieną. Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

Sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pakeitimai, įskaitant atšaukimus ir apmokėjimus

26 Ūkio subjektas gali pakeisti nuosavybės priemonių suteikimo sąlygas. Pavyzdžiui, jis gali sumažinti darbuotojams suteiktų pasirinkimo sandorių įvykdymo kainą (t. y. perkainoti pasirinkimo sandorius), dėl to padidėtų tokių pasirinkimo sandorių tikroji vertė. 27–29 straipsnių reikalavimai apskaitoje registruoti pakeitimų poveikį yra taikomi mokėjimo akcijomis sandoriams su darbuotojais. Tačiau tokie reikalavimai taip pat turi būti taikomi mokėjimo akcijomis sandoriams ne tik su darbuotojais, bet ir su kitomis šalimis, jei šie sandoriai vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Pastaruoju atveju bet kokia 27–29 straipsniuose minima nuoroda į suteikimo datą turi būti keičiama data, kai ūkio subjektas gauna prekes ar sandorio šalis suteikia paslaugas.

27 Ūkio subjektas mažiausiai turi pripažinti gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną suteiktųjų nuosavybės priemonių tikrąja verte, išskyrus atvejį, jeigu teisės į tas nuosavybės priemones nebūtų suteiktos dėl neįvykdytų teisių suteikimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos), nustatytų suteikimo datą. Tai taikoma nepaisant jokių sąlygų, kuriomis buvo suteiktos nuosavybės priemonės, pakeitimų, atšaukimų arba tokių suteiktų nuosavybės priemonių apmokėjimo. Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, kai padidėja susitarimų dėl mokėjimo akcijomis bendra tikroji vertė arba jei tai yra kitaip naudinga darbuotojui. B priede pateikiamos detalesnės šio reikalavimo taikymo nuorodos.

▼M2

28 Jeigu nuosavybės priemonių suteikimas atšaukiamas arba padengiamas per teisių suteikimo laikotarpį (kitaip, negu suteikimo atšaukimas konfiskuojant, jei nevykdomos teisių suteikimo sąlygos):

▼B

a) ūkio subjektas apskaitoje registruoja atšaukimą arba apmokėjimą kaip teisių suteikimo pagreitinimą; dėl to turi tuoj pat pripažinti sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama už gautas paslaugas per likusį teisių suteikimo laikotarpį;

▼M2

b) bet koks darbuotojui atliktas mokėjimas atšaukus arba apmokėjus suteiktas priemones turi būti apskaitoje registruojamas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t. y. atimamas iš nuosavybės, išskyrus atvejį, kai toks mokėjimas viršija suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą perpirkimo dieną. Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis. Visgi jei susitarime dėl mokėjimo akcijomis buvo įsipareigojimo komponentų, ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti tikrąją įsipareigojimo vertę atšaukimo arba padengimo dieną. Bet koks mokėjimas, atliktas įsipareigojimo komponentui padengti, turi būti pateikiamas kaip įsipareigojimo apmokėjimas;

▼B

c) jeigu darbuotojui suteikiamos naujos nuosavybės priemonės ir jų suteikimo dieną ūkio subjektas pripažįsta suteiktas naujas nuosavybės priemones kaip atšauktųjų nuosavybės priemonių pakeitimą naujomis, apskaitoje tokias nuosavybės priemones ūkio subjektas registruoja tuo pačiu būdu kaip pirminio nuosavybės priemonių suteikimo pakeitimą pagal 27 straipsnį ir B priede pateiktas nuorodas. Padidėjusi suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra skirtumas tarp naujų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir atšauktų nuosavybės priemonių, suteiktų nuosavybės priemonių pakeitimo datą, grynosios tikrosios vertės. Atšauktų nuosavybės priemonių grynoji tikroji vertė yra jų tikroji vertė iš karto prieš atšaukimą, atėmus bet kokių mokėjimų darbuotojui sumą nuosavybės priemonių atšaukimo datą. Tai apskaitoje registruojama kaip atėmimas iš nuosavybės pagal anksčiau pateiktą b punktą. Jeigu ūkio subjektas nepripažįsta suteiktų naujų nuosavybės priemonių kaip pakeitimo už atšauktas nuosavybės priemones, jis šias nuosavybės priemones apskaitoje registruoja kaip naują nuosavybės priemonių suteikimą.

▼M2

28A Jei ūkio subjektas arba sutarties šalis gali pasirinkti, ar vykdyti kitas nei teisių suteikimo sąlygas, ūkio subjektas turi traktuoti ūkio subjekto arba sutarties šalies kitų nei teisių suteikimo sąlygų nevykdymą teisių suteikimo laikotarpiu kaip atšaukimą.

▼B

29 Jeigu ūkio subjektas nuosavybės priemones su suteikta teise į jas atperka, tada darbuotojui atliktas mokėjimas apskaitoje registruojamas kaip atėmimas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija atpirktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą atpirkimo dieną. Bet koks apskaičiuotas perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

▼B

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI, KURIE PADENGIAMI GRYNAISIAIS PINIGAIS

▼M60

30 **Kai kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami grynaisiais pinigais, ūkio subjektas turi įvertinti įgytas prekes ar paslaugas ir patirtą įsipareigojimą to įsipareigojimo tikrąja verte, laikydamasis 31–33D straipsnių reikalavimų. Per laikotarpį, kol įsipareigojimas nėra įvykdytas, ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti įsipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą, bet kokius tikrosios vertės pasikeitimus pripažindamas ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais.**

31 Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali suteikti darbuotojams akcijų vertės padidinimo teises kaip jų apmokėjimo paketo dalį; pagal šias teises darbuotojams bus suteikta teisė į būsimąsias išmokas pinigais (o ne nuosavybės priemonėmis), pagrįstas ūkio subjekto akcijų kainos padidėjimu virš nustatyto lygio per numatytą laikotarpį. Arba ūkio subjektas gali suteikti savo darbuotojams teisę gauti būsimas išmokas pinigais, suteikdamas jiems teisę į akcijas (įskaitant akcijas, išleidžiamas pasinaudojus akcijų pasirinkimo sandoriais), kurios būtų išperkamos arba privalomu pagrindu (pavyzdžiui, pasibaigus darbo sutarčiai), arba darbuotojui pasirinkus. Šios priemonės yra mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami grynaisiais pinigais, pavyzdžiai. Akcijų vertės padidinimo teisės naudojamos siekiant iliustruoti tam tikrus 32–33D straipsniuose pateiktus reikalavimus; tačiau tų straipsnių reikalavimai taikomi visiems mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais.

▼B

32 Ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą atsiskaityti už jas tada, kai darbuotojas šias paslaugas atlieka. Pavyzdžiui, kai kurios teisės į akcijų vertės padidėjimą suteikiamos iš karto, todėl iš darbuotojų nėra reikalaujama užbaigti numatytą paslaugų teikimo laikotarpį, kad jie gautų teisę į piniginius mokėjimus. Nesant priešingų įrodymų, ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojas jau suteikė paslaugas mainais į gaunamą akcijų vertės padidėjimo teisę. Taigi ūkio subjektas turi iš karto pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti. Jeigu teisės į akcijų vertės padidėjimą nesuteikiamos tol, kol darbuotojas neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti tada, kai darbuotojas suteikė paslaugas tuo laikotarpiu.

▼M60

33 Pradžioje ir vėliau kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (kol bus įvykdytas) įsipareigojimas turi būti vertinamas akcijų vertės padidinimo teisių tikrąja verte, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos akcijų vertės padidinimo teisės, taip pat į darbuotojų iki tos datos atliktų paslaugų apimtį, laikantis 33A–33D straipsnių reikalavimų. Ūkio subjektas gali pakeisti mokėjimo akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, suteikimo sąlygas. Nurodymai dėl mokėjimo akcijomis sandorio pakeitimo, dėl kurio pasikeičia jo grupavimas, t. y. iš sandorio, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, jis tampa sandoriu, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, pateikiami B priedo B44A–B44C straipsniuose.

▼**M60**

TEISIŲ SUTEIKIMO SĄLYGŲ IR KITŲ NEI TEISIŲ SUTEIKIMO SĄLYGŲ VERTINIMAS

33A Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, gali priklausyti nuo konkrečių teisių suteikimo sąlygų įgyvendinimo. Gali būti ir veiklos rezultatų sąlygų, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, neturi būti atsižvelgiama nustatant mokėjimo akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, tikrąją vertę vertinimo dieną. Tačiau į teisių suteikimo sąlygas, išskyrus rinkos sąlygas, turi būti atsižvelgiama pakoreguojant premijų, naudojamų nustatant dėl sandorio atsiradusio įsipareigojimo vertę, skaičių.

33B Siekdamas taikyti 33A straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi pripažinti per teisių suteikimo laikotarpį gautų prekių ar paslaugų sumą. Ta suma turi būti paremta premijų, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, skaičiaus tiksliausiu turimu įverčiu. Ūkio subjektas turi peržiūrėti tą įvertį, jeigu tai būtina ir jeigu dėl vėliau gautos informacijos premijų, kurių atžvilgiu tikėtina, jog teisės bus suteiktos, skaičius skiriasi nuo ankstesnių įverčių. Teisių suteikimo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertį ir sulyginti jį su premijų, į kurias teisės buvo faktiškai suteiktos, skaičiumi.

33C Į rinkos sąlygas, pvz., tikslinę akcijų kainą, nuo kurios priklauso teisių suteikimas (ar pasinaudojimas jomis), ir į kitas nei teisių suteikimo sąlygas turi būti atsižvelgiama vertinant suteikto mokėjimo akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, tikrąją vertę ir pakartotinai vertinant tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą.

33D Taikant 30–33C straipsnius, už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygis už suteiktą mokėjimą akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, galiausiai pripažinta sukaupta suma yra lygi sumokėtai pinigų sumai.

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI SU GRYNOJO ATSISKAITYMO SĄLYGA IŠSKAIČIUOJAMOJO MOKESČIO PRIEVOLĖMS ĮVYKDYTI

33E Mokesčių įstatymai ar teisės aktai gali įpareigoti ūkio subjektą išskaičiuoti tam tikrą sumą darbuotojo mokesčių prievolei, susijusiai su mokėjimu akcijomis, įvykdyti ir pervesti tą sumą, paprastai pinigais, mokesčių institucijai darbuotojo vardu. Kad šią prievolę būtų galima įvykdyti, pagal susitarimo dėl mokėjimo akcijomis sąlygas ūkio subjektui gali būti leidžiama arba iš jo gali būti reikalaujama išskaičiuoti nuosavybės priemonių skaičių, kuris yra lygus darbuotojo mokesčių prievolės piniginei vertei, iš viso nuosavybės priemonių, kurios būtų suteiktos darbuotojui įvykdžius (arba suteikus teises į) mokėjimą akcijomis, skaičiaus (t. y. susitarimas dėl mokėjimo akcijomis su grynojo atsiskaitymo sąlyga).

33F Taikant 34 straipsnio reikalavimų išimtį, 33E straipsnyje aprašytas sandoris turi būti visas grupuojamas kaip mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, jeigu jis būtų taip grupuojamas nesant grynojo atsiskaitymo sąlygos.

▼M60

33G Siekdamas į apskaitą įtraukti akcijų išskaitymą, kuriuo siekiama finansuoti mokėjimą mokesčių institucijai dėl darbuotojo mokesčių prievolės, susijusios su mokėjimu akcijomis, ūkio subjektas taiko šio standarto 29 straipsnį. Todėl atliktas mokėjimas apskaitoje turi būti registruojamas išskaičiuotas akcijas atimant iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija išskaičiuotų nuosavybės priemonių tikrąją vertę grynojo atsiskaitymo dieną.

33H 33F straipsnyje nustatyta išimtis netaikoma:

a) susitarimui dėl mokėjimo akcijomis su grynojo atsiskaitymo sąlyga, kurio atžvilgiu ūkio subjektui nenustatyta prievolė pagal mokesčių įstatymus ar teisės aktus išskaičiuoti tam tikrą sumą darbuotojo mokesčių prievolei, susijusiai su tuo mokėjimu akcijomis, įvykdyti, arba

b) nuosavybės priemonėms, kurias ūkio subjektas išskaičiuoja ir kurios viršija darbuotojo mokesčių prievolės, susijusios su mokėjimu akcijomis, sumą (t. y. ūkio subjektas išskaičiavo akcijų sumą, kuri viršija darbuotojo mokesčių prievolės piniginę vertę). Toks išskaičiuotų akcijų perviršis apskaitoje turi būti registruojamas kaip mokėjimas akcijomis, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, kai ši suma darbuotojui sumokama pinigais (arba kitu turtu).

▼B

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI SU ALTERNATYVA MOKĖTI GRYNAISIAIS PINIGAIS

34 Kai kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorius, kai susitarimo sąlygomis leidžiama ūkio subjektui ar kitai sandorio šaliai pasirinkti, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones, tada ūkio subjektas apskaitoje registruoja tokį sandorį ar jo sudedamąsias dalis kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, jei ūkio subjektas prisiėmė įsipareigojimą atsiskaityti pinigais ar kitokiu turtu (atsižvelgiantį tai, kokio dydžio yra toks įsipareigojimas), arba kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, jei ūkio subjektas tokio įsipareigojimo (dalinai ar visiškai) neprisiėmė.

Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas sandorio šalis gali pasirinkti atsiskaitymo būdą

35 Jeigu ūkio subjektas suteikė sandorio šaliai teisę pasirinkti, ar mokėjimo akcijomis sandoris bus apmokamas pinigais ([1]) ar išleidžiant nuosavybės priemones, toks ūkio subjektas suteikė sudėtinę finansinę priemonę, sudarytą iš skolos komponento (t. y. sandorio šalies teisės pareikalauti mokėti pinigais) ir iš nuosavybės komponento (t. y. šalies teisės pareikalauti mokėti nuosavybės priemonėmis, o ne pinigais). Sandorių ne su darbuotojais, o su kitomis šalimis, pagal kuriuos gautų prekių ar paslaugų tikroji vertė yra įvertinama tiesiogiai, atveju ūkio subjektas prekių ar paslaugų gavimo dieną turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės nuosavybės komponentą, lygų skirtumui tarp gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės ir skolos komponento tikrosios vertės.

36 Kai kalbama apie kitus sandorius, įskaitant sandorius su darbuotojais, ūkio subjektas turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės tikrąją vertę vertinimo datą, atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į pinigus ar nuosavybės priemones.

([1]) 35–43 straipsniuose visos nuorodos į pinigus taip pat apima ir kitą ūkinio subjekto turtą.

▼B

37 Taikydamas 36 straipsnį, ūkio subjektas pirmiausiai turi įvertinti skolos komponento tikrąją vertę, o tada turi įvertinti nuosavybės komponento tikrąją vertę atsižvelgdamas į tai, kad kita sandorio šalis turi atsisakyti teisės gauti pinigus dėl to, kad gautų nuosavybės priemonių. Sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra dviejų komponentų tikrųjų verčių suma. Tačiau mokėjimo akcijomis sandoriai, kuriuose šalis turi atsiskaitymo pasirinkimo teisę, dažnai struktūriškai yra apibrėžti taip, kad vienos atsiskaitymo alternatyvos tikroji vertė yra lygi antrosios tikrajai vertei. Pavyzdžiui, kita sandorio šalis gali turėti pasirinkimą gauti akcijų pasirinkimo sandorius ar pinigais apmokamas teises į akcijų vertės padidėjimą. Tokiais atvejais nuosavybės komponento tikroji vertė yra lygi nuliui, taigi sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra lygi skolos komponento tikrajai vertei. Priešingu atveju, jeigu apmokėjimo alternatyvų tikrosios vertės skiriasi, nuosavybės komponento tikroji vertė dažniausiai būna didesnė už nulį, sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra didesnė už skolos priemonės tikrąją vertę.

38 Ūkio subjektas turi atskirai apskaitoje registruoti gautas prekes ar paslaugas pagal kiekvieną sudėtinės finansinės priemonės komponentą. Pagal skolos komponentą ūkio subjektas turi pripažinti įgytas prekes ar paslaugas bei įsipareigojimą jas apmokėti, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie bus padengti grynaisiais pinigais (30–33 straipsniai). Pagal nuosavybės komponentą (jei toks yra) ūkio subjektas turi pripažinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai).

39 Atsiskaitymo dieną ūkio subjektas turi pervertinti įsipareigojimą jo tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas išleidžia atsiskaitymui nuosavybės priemones, užuot mokėjęs grynaisiais pinigais, įsipareigojimai turi būti perkeliami tiesiogiai į nuosavybę kaip atlygis už išleistas nuosavybės priemones.

40 Jeigu ūkio subjektas atsiskaito pinigais, o ne išleisdamas nuosavybės priemones, tokiu mokėjimu įsipareigojimas turi būti visiškai padengiamas. Bet koks anksčiau pripažintas nuosavybės komponentas turi likti nuosavybe. Pasirinkdama atsiskaitymą grynaisiais pinigais, sandorio šalis atsisako teisės gauti nuosavybės priemones. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t. y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Mokėjimo akcijomis sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas atsiskaitymo būdą gali pasirinkti ūkio subjektas

41 Kai yra kalbama apie mokėjimo akcijomis sandorį, pagal kurio susitarimo sąlygas ūkio subjektas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais arba išleidžiant nuosavybės priemones, tai jis privalo nustatyti, ar turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, ir atitinkamai apskaitoje registruoti mokėjimo akcijomis sandorį. Ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, jei pasirinkimas atsiskaityti nuosavybės priemonėmis neturi komercinio pagrindo (pvz., todėl, kad ūkio subjektui yra teisiškai draudžiama išleisti akcijas) arba jei ūkio subjektas pagal savo mokėjimų praktiką ar nustatytą politiką arba kitai sandorio šaliai paprašius paprastai atsiskaito pinigais.

▼B

42 Jeigu ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, jis apskaitoje registruoja sandorį pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais (30–33 straipsniai).

43 Jeigu tokie įsipareigojimai neegzistuoja, ūkio subjektas apskaitoje sandorį registruoja pagal reikalavimus, taikomus mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis (10–29 straipsniai). Atsiskaitymo metu:

a) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą pinigais, toks mokėjimas turi būti registruojamas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t. y. atimant iš nuosavybės, išskyrus toliau pateiktame c punkte nurodytą išimtį;

b) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą išleidžiant nuosavybės priemones, tada nėra reikalaujama jokio tolesnio registravimo apskaitoje (kitokio negu perleidimas iš vieno nuosavybės komponento į kitą, jei tai būtina), išskyrus toliau pateiktame c punkte nurodytą išimtį;

c) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymo alternatyvą, suteikiančią didesnę tikrąją vertę atsiskaitymo dieną, jis turi pripažinti papildomas sąnaudas vertės perviršiui, t. y. pripažinti skirtumą tarp sumokėtų pinigų ir nuosavybės priemonių, kurios būtų išleistos, tikrosios vertės, arba skirtumą tarp išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės ir pinigų sumos, kuri būtų buvusi sumokėta.

▼M23

MOKĖJIMO AKCIJOMIS SANDORIAI TARP GRUPĖS ŪKIO SUBJEKTŲ (2009 M. PATAISOS)

43A Kai mokėjimo akcijomis sandoris sudaromas tarp grupės ūkio subjektų, savo atskirose finansinėse ataskaitose prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas įvertina gautas prekes arba paslaugas kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, arba kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, vertindamas:

a) suteiktos premijos pobūdį; ir

b) savo paties teises ir prievoles.

Suma, kurią pripažįsta prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas, gali skirtis nuo sumos, kurią pripažįsta konsoliduota grupė arba kitas grupės ūkio subjektas, atsiskaitydamas už mokėjimo akcijomis sandorį.

43B Prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas įvertina gautas prekes arba paslaugas kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, kai:

a) suteiktą premiją sudaro jo paties nuosavybės priemonės; arba

b) ūkio subjektas neprivalo atsiskaityti už mokėjimo akcijomis sandorį.

Po to ūkio subjektas turi dar kartą įvertinti tokį mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, tik kai pasikeičia teisių suteikimo ne pagal rinkos principus sąlygos pagal 19–21 straipsnius. Visomis kitomis aplinkybėmis prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas įvertina gautas prekes arba paslaugas kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais.

▼**M23**

43C Ūkio subjektas, atsiskaitantis už mokėjimo akcijomis sandorį, kai prekes ar paslaugas gauna kitas tos grupės ūkio subjektas, sandorį pripažįsta kaip mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, tik tada, jei už sandorį atsiskaitoma to ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. Antraip sandoris pripažįstamas kaip mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais.

43D Sudarant kai kuriuos grupės sandorius numatoma grąžinimo tvarka, pagal kurią vienas grupės ūkio subjektas turi sumokėti kitam grupės ūkio subjektui už apmokėjimą akcijomis prekių arba paslaugų tiekėjams. Tokiais atvejais prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas apskaito mokėjimo akcijomis sandorį pagal 43B straipsnį, nepaisydamas grąžinimų grupės viduje tvarkos.

▼**B**

ATSKLEIDIMAS

44 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti per laikotarpį buvusių susitarimų dėl mokėjimo akcijomis pobūdį ir mastą.

45 Kad įgyvendintų 44 straipsnyje minimą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti bent tokią toliau nurodytą informaciją:

a) kiekvieno susitarimo dėl mokėjimo akcijomis, buvusio per ataskaitinį laikotarpį, rūšies aprašymą, įskaitant bendras kiekvieno susitarimo sąlygas, tokias kaip teisių suteikimo reikalavimai, maksimalus suteiktų pasirinkimo sandorių terminas bei atsiskaitymo metodas (pvz., ar pinigais, ar nuosavybe). Ūkio subjektas gali sujungti šią informaciją, kai jo sudaryti susitarimai dėl mokėjimo akcijomis yra panašių rūšių, išskyrus atvejį, jeigu atskirai atskleisti kiekvieną susitarimą būtina 44 straipsnyje keliamam reikalavimui įgyvendinti;

b) akcijų pasirinkimo sandorių kiekį ir svertines vidutines pasirinkimo sandorių įvykdymo kainas pagal kiekvieną iš toliau pateiktų pasirinkimo sandorių grupių:

i) galiojančių laikotarpio pradžioje;

ii) suteiktų per laikotarpį;

iii) atimtų per laikotarpį;

iv) įvykdytų per laikotarpį;

v) pasibaigusių per laikotarpį;

vi) galiojančių laikotarpio pabaigoje; ir

vii) įvykdomų laikotarpio pabaigoje;

c) akcijų pasirinkimo sandorių, įvykdytų per laikotarpį, svertinę vidutinę kainą, buvusią jų panaudojimo datą. Jeigu per laikotarpį pasirinkimo sandoriai buvo vykdomi nuolat, ūkio subjektas gali pateikti ataskaitinio laikotarpio vidutinę svertinę akcijų kainą;

▼B

d) laikotarpio pabaigoje galiojantiems akcijų pasirinkimo sandoriams kainų spektrą ir likusio sutartinio galiojimo laiko svertinį vidurkį. Jeigu pasinaudojimo kainų spektras platus, dar galiojantys pasirinkimo sandoriai turi būti padalinami į intervalus, reikšmingus vertinant papildomų akcijų, kurios gali būti išleistos, bei pinigų, kurie gali būti gauti pasinaudojant tais pasirinkimo sandoriais, kiekį ir laiką.

46 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leistų suprasti, kaip nustatoma per laikotarpį gautų prekių ar paslaugų arba per laikotarpį suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė.

47 Jeigu ūkio subjektas už suteiktas nuosavybės priemones kaip atlygį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę įvertina netiesiogiai, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte (dėl to, kad patenkintų 46 straipsnio reikalavimą), jis turi atskleisti bent tokią toliau pateiktą informaciją:

a) per laikotarpį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių vidutinę svertinę tikrąją vertę vertinimo dieną, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu nurodydamas:

   i) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą bei tam metodui reikalingus duomenis, įskaitant vidutinę svertinę akcijų kainą, pasirinkimo sandorio įvykdymo kainą, laukiamą kainos kintamumą, pasirinkimo sandorio galiojimo trukmę, laukiamus dividendus, nerizikingą palūkanų normą ir kitus šiam metodui reikalingus duomenis, taip pat taikytą metodą bei padarytas prielaidas tam, kad būtų galima nustatyti laukiamo išankstinio panaudojimo poveikį;

   ii) kaip buvo nustatomas tikėtinas kintamumas, įskaitant laukiamo kintamumo, paremto kintamumu praeityje, paaiškinimą; ir

   iii) ar ir kaip kitos suteikto pasirinkimo sandorio savybės, pvz., rinkos sąlygos, buvo įvertintos nustatant tikrą vertę;

b) per laikotarpį suteiktų kitų nuosavybės priemonių (t. y. ne akcijų pasirinkimo sandorių) kiekį ir svertinę vidutinę jų tikrąją vertę vertinimo datą, taip pat informaciją apie tai, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, kartu atskleidžiant:

   i) jeigu tikroji vertė nebuvo vertinama remiantis žinoma rinkos kaina, tai kaip ji buvo nustatoma;

   ii) ar laukiami dividendai buvo įtraukti į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta); ir

   iii) ar kitos suteiktų nuosavybės priemonių savybės buvo įtrauktos į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta);

c) susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kurie buvo per laikotarpį pakeisti:

   i) šių pakeitimų paaiškinimą;

   ii) tikrosios vertės padidėjimą (kaip minėtų pakeitimų rezultatą); ir

   iii) informaciją apie tai, kaip buvo vertinamas tikrosios vertės padidėjimas; ši informacija turi būti pateikiama kartu su a ir b punktuose reikalaujama informacija, kur tai tinkama.

▼B

48 Jeigu ūkio subjektas tiesiogiai įvertino per laikotarpį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę, jis turi atskleisti, kaip ši tikroji vertė buvo nustatyta, pvz., ar tikroji vertė nustatyta pagal šių prekių ar paslaugų rinkos kainą.

49 Jeigu ūkio subjektas atmeta 13 straipsnyje nurodytas prielaidas, jis turi atskleisti šį faktą ir pateikti paaiškinimą, kodėl prielaidos buvo atmestos.

50 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, padedančią finansinių ataskaitų vartotojams suprasti mokėjimo akcijomis sandorių poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui per laikotarpį ir jo finansinei būklei.

51 Kad įgyvendintų 50 straipsnyje minimą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti bent tokią toliau nurodytą informaciją:

a) bendras sąnaudas per laikotarpį, atsirandančias dėl mokėjimo akcijomis sandorių, pagal kuriuos gautos prekės ir paslaugos nebuvo pripažintos turtu ir dėl to iš karto pripažintos sąnaudomis (atskirai pateikiant bendrų sąnaudų dalį, atsirandančią dėl mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis);

b) įsipareigojimų, atsirandančių dėl mokėjimo akcijomis sandorių:

i) bendrą balansinę vertę laikotarpio pabaigoje; ir

ii) įsipareigojimų, dėl kurių kitos sandorio šalies teisė į pinigus ar kitą turtą (pvz., suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą) suteikiama iki laikotarpio pabaigos, bendrą vidinę vertę laikotarpio pabaigoje.

▼M60

52 Jeigu informacija, atskleistina pagal šį standartą, neatitinka 44, 46 ir 50 straipsniuose aprašytų principų, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, reikalingą šiems principams įgyvendinti. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas kuriuos nors mokėjimo akcijomis sandorius priskyrė mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, grupei pagal 33F straipsnį, ūkio subjektas turi atskleisti sumos, kurią jis numato pervesti mokesčių institucijai darbuotojo mokesčių prievolei įvykdyti, įvertį, kai naudotojus būtina informuoti apie būsimų pinigų srautų poveikį, susijusį su susitarimu dėl mokėjimo akcijomis.

▼B

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

53 Mokėjimo akcijomis sandorių, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, atveju ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS suteiktoms akcijoms, akcijų pasirinkimo sandoriams ar kitoms nuosavybės priemonėms, jeigu šios priemonės buvo suteiktos po 2002 m. lapkričio 7 d., bet dar nebuvo suteiktos šio TFAS įsigaliojimo datą.

54 Ūkio subjektas yra skatinamas, tačiau iš jo nereikalaujama, taikyti šį TFAS kitoms suteiktoms nuosavybės priemonėms, jeigu ūkio subjektas viešai atskleidžia šių priemonių tikrąją vertę, nustatytą vertinimo datą.

▼B

55 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS yra taikomas, atžvilgiu ūkio subjektas turi iš naujo pateikti lyginamąją informaciją ir, kur reikia, pakoreguoti anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikto laikotarpio nepaskirstytojo pelno pradinę sumą.

56 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas šis TFAS (pvz., prieš 2002 m. lapkričio 7 d. arba 2002 m. lapkričio 7 d. suteiktų nuosavybės priemonių), atveju ūkio subjektas būtinai turi atskleisti 44 ir 45 straipsnių reikalaujamą informaciją.

57 Jeigu po TFAS įsigaliojimo ūkio subjektas pakeičia suteikiamų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS nebuvo taikytas, sąlygas, jis vis tiek turi taikyti 26–29 straipsnius bet kokiems pakeitimams apskaitoje registruoti.

58 TFAS įsigaliojimo datą egzistavusiems įsipareigojimams, prisiimtiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, ūkio subjektas TFAS turi taikyti retrospektyviai. Dėl šių įsipareigojimų ūkio subjektas koreguoja lyginamąją informaciją, įskaitant anksčiausio pateikto laikotarpio, kurio lyginamoji informacija buvo pataisyta, nepaskirstytojo pelno pradinę sumą (išskyrus atvejį, kada iš ūkio subjekto nereikalaujama pakoreguoti lyginamosios informacijos, susijusios su laikotarpiu ar data, ankstesniu (-e) už 2002 m. lapkričio 7 d).

59 Ūkio subjektas yra skatinamas, bet iš jo nėra reikalaujama, retrospektyviai taikyti TFAS kitiems įsipareigojimams, prisiimamiems dėl mokėjimo akcijomis sandorių, pavyzdžiui, įsipareigojimams, padengiamiems per laikotarpį, kurio lyginamoji informacija yra pateikta.

▼M60

59A Ūkio subjektas 30–31, 33–33H ir B44A–B44C straipsniuose pateiktas pataisas turi taikyti taip, kaip nurodyta toliau. Ankstesnių laikotarpių taisyti nereikia.

a) B44A–B44C straipsniuose išdėstytos pataisos taikomos tik pakeitimams, padarytiems tą datą, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba vėliau;

b) 30–31 ir 33–33D straipsniuose išdėstytos pataisos taikomos mokėjimo akcijomis sandoriams, į kuriuos teisės nesuteiktos tą datą, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, ir mokėjimo akcijomis sandoriams, kurių suteikimo data sutampa su data, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba yra vėlesnė. Mokėjimo akcijomis sandorių, į kuriuos teisės nesuteiktos, suteiktų iki datos, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, atveju ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti įsipareigojimą tą datą ir pripažinti pakartotinio įvertinimo poveikį kaip ataskaitinio laikotarpio, kurį pataisos taikomos pirmą kartą, pradinį nepaskirstytąjį pelną (arba atitinkamai kitą nuosavybės komponentą);

▼M60

c) 33E–33H straipsniuose išdėstytos pataisos ir 52 straipsnio pataisa taikomos mokėjimo akcijomis sandoriams, į kuriuos teisės nesuteiktos (arba suteiktos, bet jomis nepasinaudota) tą datą, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, ir mokėjimo akcijomis sandoriams, kurių suteikimo data sutampa su data, kurią ūkio subjektas pataisas taiko pirmą kartą, arba yra vėlesnė. Mokėjimo akcijomis sandorių (arba jų komponentų), į kuriuos teisės nesuteiktos (arba suteiktos, bet jomis nepasinaudota) ir kurie anksčiau buvo grupuojami kaip mokėjimai akcijomis, padengiami grynaisiais pinigais, o dabar pagal pataisas – kaip mokėjimai akcijomis, padengiami nuosavybės priemonėmis, atveju ūkio subjektas turi pergrupuoti mokėjimo akcijomis įsipareigojimo balansinę vertę į nuosavybę tą datą, kurią pataisas taiko pirmą kartą.

59B Nepaisant 59A straipsnio reikalavimų, ūkio subjektas gali taikyti 63D straipsnyje išdėstytas pataisas retrospektyviai, vadovaudamasis šio standarto 53–59 straipsnių pereinamojo laikotarpio nuostatomis, pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jeigu ūkio subjektas pasirenka retrospektyvų taikymą, jis turi retrospektyviai taikyti visas pataisas, padarytas dokumentu „Mokėjimo akcijomis sandorių grupavimas ir vertinimas“ (2-ojo TFAS pataisos).

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

60 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M22

61 3-uoju TFAS (persvarstytas 2008 m.) ir 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui turi būti taikomos ir pataisos.

▼M2

62 Ūkio subjektas toliau nurodytus pakeitimus turi taikyti retrospektyviai metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau:

a) 21A straipsnio reikalavimus dėl kitų nei teisių suteikimo sąlygų traktavimo;

b) pataisytus „suteikti teisę“ ir „teisių suteikimo sąlygos“ apibrėžimus, pateikiamus A priede;

c) 28 ir 28A straipsnių pakeitimus, susijusius su atšaukimais.

Leidžiamas ankstesnis taikymas. Jei ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko laikotarpiui, prasidedančiam anksčiau nei 2009 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M60**

63 Ūkio subjektas toliau nurodytas 2009 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Grupės mokėjimo akcijomis sandoriai, kurie padengiami grynaisiais pinigais“ padarytas pataisas turi taikyti retrospektyviai, atsižvelgdamas į 53–59 straipsnių pereinamojo laikotarpio nuostatas ir laikydamasis 8-ojo TAS, metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2010 m. sausio 1 d. ar vėliau:

a) 2 straipsnio pataisa, panaikintas 3 straipsnis, įterpti 3A ir 43A–43D straipsniai ir B priedo B45, B47, B50, B54, B56–B58 ir B60 straipsniai – sandorių tarp grupės ūkio subjektų apskaitai;

b) patikslinti A priedo apibrėžimai:

— mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais,

— mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis,

— susitarimas dėl mokėjimo akcijomis,

— mokėjimo akcijomis sandoris.

Jeigu ūkio subjektas neturi informacijos, kuri reikalinga nuostatoms taikyti retrospektyviai, jis savo atskirose finansinėse ataskaitose nurodo sumas, kurios anksčiau buvo pripažintos grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2010 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M32**

63A 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir 11-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir A priedas. Taikydamas 10-ąjį ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M43**

63B 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisyti 15 ir 19 straipsniai. A priede buvo iš dalies pakeistos teisių suteikimo sąlygų ir rinkos sąlygos apibrėžtys ir įterptos veiklos rezultatų sąlygos ir paslaugų suteikimo sąlygos apibrėžtys. Ūkio subjektas šią pataisą perspektyviai taiko mokėjimo akcijomis sandoriams, kurių suteikimo data yra 2014 m. liepos 1 d. arba vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M53**

63C 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M60**

63D 2016 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu „Mokėjimo akcijomis sandorių grupavimas ir vertinimas“ (2-ojo TFAS pataisos) pataisyti 19, 30–31, 33, 52 ir 63 straipsniai ir įterpti 33A–33H, 59A–59B, 63D ir B44A–B44C straipsniai bei su jais susijusios antraštės. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M23**

AIŠKINIMŲ PANAIKINIMAS

64 2009 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Grupės mokėjimo akcijomis sandoriai, kurie padengiami grynaisiais pinigais*, pakeičiami TFAAK 8-asis aiškinimas *2-ojo TFAS taikymo sritis* ir TFAAK 11-asis aiškinimas *2-asis TFAS. Grupės ir nuosavų akcijų sandoriai*. Į tame dokumente išdėstytas pataisas įtraukti ankstesni reikalavimai, nustatyti TFAAK 8-ajame ir 11-ajame aiškinimuose:

a) pataisytas 2 straipsnis ir įterptas 13A straipsnis dėl sandorių, kuriuose ūkio subjektas negali tiksliai identifikuoti kai kurių arba visų gautų prekių arba paslaugų, apskaitos. Tie reikalavimai galiojo 2006 m. gegužės 1 d. arba vėliau prasidėjusiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams;

b) įterpti B priedo B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ir B61 straipsniai, taikomi sandorių tarp grupės ūkio subjektų apskaitai. Tie reikalavimai galiojo 2007 m. kovo 1 d. arba vėliau prasidėjusiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams.

Tie reikalavimai buvo taikomi retrospektyviai, laikantis 8-ojo TAS reikalavimų ir pereinamųjų 2-ojo TFAS nuostatų.

▼**B**

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

▼**M23**

Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais **Mokėjimo akcijomis sandoris**, per kurį ūkio subjektas įsigyja prekes ar paslaugas, prisiimdamas įsipareigojimą perleisti pinigus ar kitą turtą tų prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, pagrįstas ūkio subjekto arba kito grupės ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**) kaina (ar verte).

▼B

Darbuotojai ir kiti asmenys, teikiantys panašias paslaugas	Asmenys, teikiantys asmenines paslaugas ūkio subjektui: a) asmenys, laikomi darbuotojais teisiniais arba mokesčių tikslais, b) asmenys, dirbantys ūkio subjektui pagal jo nurodymus tuo pačiu būdu kaip ir asmenys, vertinami kaip darbuotojai teisiniais ar mokesčių tikslais, arba c) asmenys, kurių suteiktos paslaugos yra panašios į darbuotojų suteiktąsias. Pavyzdžiui, valdymo personalas, asmenys, turintys įgaliojimus ir atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, valdymą ir kontroliavimą, įskaitant nevykdančiuosius direktorius.
Nuosavybės priemonė	Sutartis, suteikianti teisę į likutinę ūkio subjekto turto dalį, atėmus visus jo įsipareigojimus ([1])
Suteikta nuosavybės priemonė	Pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis** ūkio subjekto kitai sandorio šaliai suteikta teisė (sąlyginė ar besąlygiška) gauti ūkio subjekto **nuosavybės priemonę**.

▼M23

Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis	**Mokėjimo akcijomis sandoris**, per kurį ūkio subjektas: a) gauna prekes arba paslaugas kaip atlygį už savo paties **nuosavybės priemones** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**); arba b) gauna prekes arba paslaugas, bet neprivalo atsiskaityti už sandorį su tiekėju.

▼B

Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti pasikeista turtu, padengtas įsipareigojimas arba pasikeista **suteikta nuosavybės priemone** tarp nusimanančių, ketinančių dalyvauti tam tikrame sandoryje nesusijusių šalių.

([1]) *Pagrinduose* įsipareigojimas apibrėžiamas kaip dabartinė ūkio subjekto prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami ūkio subjekto turimi ištekliai, teikiantys ekonominę naudą (t. y. pinigų išmokos arba kitas ūkio subjekto turtas).

▼B

Suteikimo data	Data, kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis (įskaitant darbuotoją) sudaro **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis**, kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis susitaria dėl abiems priimtinų sąlygų. Suteikimo dieną ūkio subjektas suteikia kitai sandorio šaliai teisę į pinigus, kitą turtą arba į ūkio subjekto **nuosavybės priemones**, jeigu tenkinamos apibrėžtos **teisių** suteikimo **sąlygos** (jei tokios yra). Kada toks susitarimas turi būti patvirtintas (pavyzdžiui, akcininkų), suteikimo data yra tokia data, kai gaunamas patvirtinimas.
Vidinė vertė	Skirtumas tarp akcijų, į kurių pasirašymą kita sandorio šalis turi teisę (sąlyginę ar besąlygišką) arba kurias ji turi teisę gauti, **tikrosios vertės** ir kainos, kurią kita sandorio šalis turi (ar turės) sumokėti už šias akcijas (jei tokia kaina yra). Pavyzdžiui, **akcijų pasirinkimo sandorio**, kurio vykdymo kaina – 15 PV ([1])

▼M43

Rinkos sąlyga	**Veiklos rezultatų sąlyga**, nuo kurios priklauso **nuosavybės priemonės** vykdymo kaina, teisių suteikimas ar pasinaudojimas jomis, susijusi su ūkio subjekto **nuosavybės priemonės** (arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonės) rinkos kaina (arba verte), kaip antai: a) nustatytos akcijų kainos arba nustatytos sumos **akcijų pasirinkimo sandorio vidinei** vertei gavimas arba b) nustatyto tikslo, grindžiamo ūkio subjekto nuosavybės **priemonių** (arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonių) rinkos kaina (arba verte), palyginti su kitų ūkio subjektų nuosavybės **priemonių** rinkos kainų indeksu, įgyvendinimas. Pagal rinkos sąlygą reikalaujama, kad sutarties šalis užbaigtų nustatytą paslaugos laikotarpį (t. y. **paslaugų suteikimo sąlyga**); paslaugų teikimo reikalavimas gali būti aiškus arba numanomas.

([1]) Šiame priede piniginės sumos yra pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

▼B

Vertinimo data — Data, kai šio TFAS tikslais nustatoma **suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė**. Sandorių su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas, atveju vertinimo data yra suteikimo data. Sandorių ne su darbuotojais (ir kitais, teikiančiais panašias sąlygas), o su kitomis šalimis atveju vertinimo data yra data, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kita sandorio šalis suteikia paslaugas.

▼M43

Veiklos rezultatų sąlyga — **Teisių suteikimo sąlyga**, pagal kurią reikalaujama:

a) kad sutarties šalis užbaigtų nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį (t. y. **paslaugų suteikimo sąlyga**); paslaugų teikimo reikalavimas gali būti aiškus arba numanomas; ir

b) kad būtų įgyvendintas (-i) nustatytas (-i) veiklos rezultatų tikslas (-ai), kai sutarties šalis teikia a punkte reikalaujamą paslaugą.

Veiklos rezultatų tikslo (-ų) įgyvendinimo laikotarpis:

a) neturi tęstis ilgiau nei iki paslaugos teikimo laikotarpio pabaigos; ir

b) gali prasidėti prieš paslaugos teikimo laikotarpį su sąlyga, kad veiklos rezultatų tikslo pradžios data nebūtų daug ankstesnė už paslaugų teikimo laikotarpio pradžią.

Veiklos rezultatų tikslas apibrėžiamas darant nuorodą į:

a) ūkio subjekto nuosavas operacijas (ar veiklą) arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto operacijas ar veiklą (t. y. ne rinkos sąlyga); arba

b) ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** arba kito tos pačios grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonių (įskaitant akcijas ir **akcijų pasirinkimo sandorius**) kainą (arba vertę) (t. y. **rinkos sąlyga**).

Veiklos rezultatų tikslas gali būti susijęs arba su ūkio subjekto, kaip visumos, arba kažkurios ūkio subjekto dalies (arba grupės dalies), kaip antai padalinio ar vieno darbuotojo, veiklos rezultatais.

▼B

Atnaujinimo savybė — Savybė, automatiškai suteikianti papildomų **akcijų pasirinkimo sandorių**, kai tik pasirinkimo sandorių turėtojas pasinaudoja anksčiau suteiktais pasirinkimo sandoriais, naudodamas ūkio subjekto akcijas (o ne grynuosius pinigus) dėl to, kad būtų tenkinama pasinaudojimo kaina.

▼B

Pasikartojantis pasirinkimo sandoris — Naujas **akcijų pasirinkimo sandoris**, suteikiamas tada, kai akcija naudojama ankstesnio **akcijos pasirinkimo sandorio** panaudojimo kainai patenkinti.

▼M43

Paslaugų suteikimo sąlyga — **Teisių suteikimo sąlyga**, pagal kurią reikalaujama, kad sutarties šalis užbaigtų nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį, kuriuo ūkio subjektui teikiamos paslaugos. Jei sutarties šalis, nepriklausomai nuo to, dėl kokios priežasties, nustoja teikti paslaugas **teisių suteikimo laikotarpiu**, laikoma, kad ji šios sąlygos neįvykdė. Paslaugų suteikimo sąlyga nereikalauja, kad būtų įgyvendintas veiklos rezultatų tikslas.

▼M23

Susitarimas dėl mokėjimo akcijomis — Susitarimas tarp ūkio subjekto (arba kito grupės ([a]) ūkio subjekto arba bet kurio grupės ūkio subjekto bet kurio akcininko) ir kitos šalies (įskaitant darbuotojus), kuriuo kitai šaliai suteikiama teisė gauti:

a) pinigų arba kitokio ūkio subjekto turto už sumas, pagrįstas ūkio subjekto arba kito grupės ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas ir **akcijų pasirinkimo sandorius**) kaina (ar verte); arba

b) ūkio subjekto arba kito grupės ūkio subjekto **nuosavybės priemonių** (įskaitant akcijas arba **akcijų pasirinkimo sandorius**),

jeigu tenkinamos **teisių suteikimo sąlygos** (jei tokios yra).

([a]) ►M32 „Grupė“ 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ A priede apibrėžiama kaip „patronuojančioji įmonė ir jos patronuojamosios įmonės“ žvelgiant iš ataskaitą teikiančio ūkio subjekto pagrindinės patronuojančiosios įmonės perspektyvos. ◄

Mokėjimo akcijomis sandoris — Sandoris, per kurį ūkio subjektas:

a) gauna prekes arba paslaugas iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo (įskaitant darbuotojus) pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis**; arba

b) prisiima įsipareigojimą atsiskaityti su tiekėju pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis**, kai tas prekes arba paslaugas gauna kitas grupės ūkio subjektas.

▼B

Akcijų pasirinkimo sandoris	Sutartis, suteikianti jos turėtojui teisę (bet ne prievolę) įsigyti ūkio subjekto akcijų už fiksuotą ar iš anksto nustatytą sumą per apibrėžtą laikotarpį.

▼M2

Suteikti teisę	Įgyti teisę. Pagal **susitarimą dėl mokėjimo akcijomis** sutarties šalies teisė gauti pinigus, kitą turtą ar ūkio subjekto **nuosavybės priemones** suteikiama, kai sutarties šalies teisė nebepriklauso nuo jokių **teisių suteikimo sąlygų** įvykdymo.

▼M43

Teisių suteikimo sąlyga	Sąlyga, kuria nustatoma, ar ūkio subjektas gauna paslaugas, kurios suteikia sutarties šaliai teisę gauti pinigus, kitą turtą ar ūkio subjekto **nuosavybės priemones**, remiantis **susitarimu dėl mokėjimo akcijomis**. Teisių suteikimo sąlyga yra **paslaugų suteikimo sąlyga** arba **veiklos rezultatų sąlyga**.

▼B

Teisių suteikimo laikotarpis	Laikotarpis, per kurį turi būti patenkinamos visos **susitarime dėl mokėjimo akcijomis** numatytos **teisių suteikimo sąlygos**.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimas

B1. Šio priedo B2–B41 straipsniuose aiškinamas suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymas, akcentuojant konkrečias sąlygas kaip bendrus darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožus. Todėl šis priedas nėra labai išsamus. Be to, kadangi vertinimo dalykuose, aptariamuose toliau, sutelkiamas dėmesys į darbuotojams suteikiamas akcijas ir akcijų pasirinkimo sandorius, daroma prielaida, kad suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikroji vertė nustatoma jų suteikimo datą. Tačiau dauguma toliau aptariamų vertinimo dalykų (pvz., laukiamo kintamumo nustatymas) taip pat taikomi kitoms šalims, o ne darbuotojams, suteikiamų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės nustatymo tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kai sandorio šalis suteikia paslaugas.

▼B

Akcijos

B2. Akcijų, suteiktų darbuotojams, tikroji vertė turi būti vertinama ūkio subjekto akcijų rinkos kaina (arba įvertinta rinkos kaina, jei ūkio subjekto akcijomis nėra prekiaujama viešai), pakoreguota atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis akcijos buvo suteiktos (išskyrus teisių suteikimo sąlygas, neįtraukiamas į tikrosios vertės vertinimą pagal 19–21 straipsnius).

B3. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojui nesuteikta teisė gauti dividendus per teisių suteikimo laikotarpį, į šį veiksnį turi būti atsižvelgiama nustatant suteiktų akcijų tikrąją vertę. Panašiai, jeigu akcijų perleidimas yra apribotas po teisių suteikimo, į šį veiksnį taip pat turi būti atsižvelgiama, tačiau tik tiek, kiek minėti apribojimai paveikia kainą, kurią nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyvis sumokėtų už tokią akciją. Pavyzdžiui, jeigu akcijomis yra aktyviai prekiaujama gilioje ir likvidžioje rinkoje, po teisių suteikimo esantys perleidimo apribojimai gali turėti mažą (jei iš viso turės kokią nors) įtaką kainai, kurią nusimanantis, ketinantis pirkti rinkos dalyvis sumokėtų už tokias akcijas. Į perleidimo ar kitokius apribojimus, egzistuojančius teisių suteikimo laikotarpiu, neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų akcijų tikrąją vertę suteikimo datą, nes tokie apribojimai kyla dėl teisių suteikimo sąlygų, registruojamų pagal 19–21 straipsnius.

Akcijų pasirinkimo sandoriai

B4. Daugeliu atvejų akcijų pasirinkimo sandorių, suteikiamų darbuotojams, rinkos kainos nėra žinomos, nes šie pasirinkimo sandoriai suteikiami sąlygomis, netaikomomis pasirinkimo sandoriams, kuriais prekiaujama rinkoje. Jeigu prekyboje nėra pasirinkimo sandorių su panašiomis sąlygomis, minėtų suteiktų pasirinkimo sandorių tikroji vertė turi būti nustatoma taikant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą.

B5. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į veiksnius, į kuriuos atsižvelgtų nusimanantys, ketinantys pirkti rinkos dalyviai pasirinkdami pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą. Pavyzdžiui, dauguma darbuotojų pasirinkimo sandorių turi ilgą galiojimo laiką, jais dažniausiai yra pasinaudojama per laikotarpį tarp suteikimo datos ir pasirinkimo sandorio galiojimo laiko pabaigos datos; jais dažnai pasinaudojama iš anksto. Į šiuos veiksnius turi būti atsižvelgiama nustatant pasirinkimo sandorių tikrąją vertę suteikimo datą. Daugumai ūkio subjektų tai gali sukliudyti naudoti Black-Scholes-Merton formulę, pagal kurią nenumatoma galimybė pasinaudoti pasirinkimo sandoriu iki jo galiojimo laiko pabaigos. Ji negali adekvačiai atspindėti laukiamo išankstinio pasinaudojimo sandoriu poveikio. Ši formulė taip pat nenumato galimybės, kad laukiamas kintamumas ar kiti metodo įvesties duomenys galėtų keistis pasirinkimo sandorio gyvavimo metu. Tačiau prieš tai minėti veiksniai gali būti netaikomi pasirinkimo sandoriams, kurių sutartinis galiojimo laikas yra santykinai trumpas, arba pasirinkimo sandoriams, kuriais bus pasinaudojama per trumpą laiką po teisių suteikimo datos. Tokiais atvejais Black-Scholes-Merton formulė gali padėti nustatyti vertę, kuri iš esmės yra tokia pati kaip ir lankstesnis pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodas.

▼B

B6. Visuose pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose atsižvelgiama bent į tokius toliau pateikiamus veiksnius:

a) pasirinkimo sandorio vykdymo kainą;

b) pasirinkimo sandorio galiojimo laiką;

c) dabartinę esamų akcijų kainą;

d) laukiamą akcijų kainos kintamumą;

e) laukiamus akcijų dividendus (jei tinkama); ir

f) nerizikingą palūkanų normą pasirinkimo sandorio galiojimo trukmei.

B7. Į kitus veiksnius, kuriuos nusimanantys, ketinantys pirkti rinkos dalyviai apsvarsto nustatydami kainą, taip pat turi būti atsižvelgiama (išskyrus teisių suteikimo sąlygas bei atnaujinimo savybes, neįtraukiamas į tikrosios vertės nustatymą pagal 19–22 straipsnius).

B8. Pavyzdžiui, darbuotojui suteiktas akcijų pasirinkimo sandoris paprastai negali būti panaudojamas per numatytus laikotarpius (pvz., per teisių suteikimo laikotarpį arba laikotarpius, numatytus vertybinių popierių priežiūros institucijų). Į šiuos veiksnius turi būti atsižvelgiama, jei pasirinkimo sandoriui taikomas pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodas leistų šiuo sandoriu pasinaudoti bet kuriuo jo galiojimo laiku. Tačiau, jei ūkio subjektas naudoja pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, pagal kurį galimi panaudoti pasirinkimo sandoriai įvertinami tik jų galiojimo laiko pabaigoje, tai nereikalaujama daryti jokių koregavimų dėl to, kad pasirinkimo sandorio negalima panaudoti jo teisių suteikimo laikotarpiu (arba bet kokiu kitu laikotarpiu per pasirinkimo sandorio galiojimo laiką), nes toks metodas numato, jog per tuos laikotarpius pasirinkimo sandoriu pasinaudoti negalima.

B9. Panašiai yra ir kito veiksnio, įprasto darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriams (pasirinkimo sandorio išankstinio panaudojimo galimybės) atveju, pvz., dėl to, kad pasirinkimo sandoris negali būti laisvai perleidžiamas arba darbuotojas privalo panaudoti visus pasirinkimo sandorius, į kuriuos teisė buvo suteikta, iki darbo šiam ūkio subjektui pabaigos. Į laukiamą poveikį dėl išankstinio panaudojimo turi būti atsižvelgiama taip, kaip numatyta B16–B21 straipsniuose.

B10. Veiksniai, į kuriuos nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai neatsižvelgia nustatydami akcijų pasirinkimo sandorio (ar nuosavybės priemonės) kainą, vertinant suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių (ar nuosavybės priemonių) tikrąją vertę, nesvarstomi. Pavyzdžiui, darbuotojams suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių veiksniai, darantys įtaką pasirinkimo sandorio vertei tik atskiro darbuotojo požiūriu, yra netinkami kainai, kurią nustatytų nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai, įvertinti.

▼B

Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenys

B11. Laukiamo esamų akcijų kintamumo ir laukiamų dividendų vertinimo tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, atsispindinčius dabartinėje rinkoje, arba susitarti dėl pasirinkimo sandorio apsikeitimo kainos. Panašiai ir vertinant darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio išankstinio panaudojimo poveikį, kai tikslas yra nustatyti vidutinius lūkesčius, kuriuos išorės šalis, turinti išsamios informacijos apie darbuotojo pasirinkimo sandorio panaudojimo galimybę, suformuotų remdamasi informacija, prieinama pasirinkimo sandorių suteikimo datą.

B12. Dažnai egzistuoja daugybė pagrįstų lūkesčių apie būsimąjį kintamumą, dividendus bei pasirinkimo sandorio panaudojimo galimybes. Tokiu atveju laukiama vertė turi būti apskaičiuojama įvertinant kiekvieną sumą ir susijusią tikimybę, kad tokia suma yra tikėtina.

B13. Lūkesčiai dėl ateities paprastai būna paremti patirtimi ir keičiami, jei pagrįstai tikimasi, kad ateitis skirsis nuo praeities. Kai kuriomis aplinkybėmis identifikuojami veiksniai gali parodyti, kad nepakoreguota praeities patirtis yra santykinai prasta ateities prognozavimo priemonė. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas, turintis dvi skirtingas verslo linijas, atsisako veiklos su mažesne rizika, tai kintami praeities duomenys gali būti ne pati geriausia informacija, kuria būtų galima remtis vertinant ateities lūkesčius.

B14. Kitomis aplinkybėmis praeities informacija gali būti neprieinama. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, gali neturėti arba mažai turi, arba visai neturėti praeities duomenų apie akcijų kainos kintamumą. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama arba tik pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, bus aptariami vėliau.

B15. Apibendrinant būtų galima pasakyti, kad kintamumo, panaudojimo galimybių ir dividendų ūkinis subjektas neturi vertinti pagal praeities duomenis, neapsvarstęs tikimybių, kad praeities patirtis leis pagrįstai prognozuoti ateities įvykius.

Laukiamas išankstinis pasinaudojimas

B16. Dėl įvairių priežasčių darbuotojai dažnai iš anksto pasinaudoja akcijų pasirinkimo sandoriais. Pavyzdžiui, paprastai darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai nėra perleidžiami. Dėl to darbuotojai dažnai pasinaudoja savo akcijų pasirinkimo sandoriais iš anksto, nes tai yra vienintelis jų būdas likviduoti savo įsipareigojimą. Be to, iš darbuotojų, nutraukiančių darbą šiam ūkio subjektui, dažniausiai reikalaujama pasinaudoti suteiktais pasirinkimo sandoriais per trumpą laikotarpį, nes kitu atveju jie netektų akcijų pasirinkimo sandorių. Šis veiksnys taip pat nulemia darbuotojų išankstinį pasinaudojimą akcijų pasirinkimo sandoriais. Kiti veiksniai, lemiantys išankstinį pasinaudojimą, yra rizikos baimė bei gerovės diversifikacijos stoka.

B17. Priemonės, su kurių pagalba yra atsižvelgiama į laukiamo išankstinio pasinaudojimo poveikį, priklauso nuo taikomo pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo. Pavyzdžiui, į laukiamą išankstinį pasinaudojimą gali būti atsižvelgiama naudojant pasirinkimo sandorio laukiamo galiojimo laiko įvertinimą (darbuotojo akcijų pasirinkimo sandorio atveju tai yra laikotarpis nuo suteikimo datos iki datos, kada turi įvykti tikėtinas pasinaudojimas pasirinkimo sandoriu) kaip vieną iš pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo įvesties duomenų (pvz., Black-Scholes-Merton formulė). Kitu atveju laukiamas išankstinis pasinaudojimas galėtų būti įtraukiamas į dvinarį ar panašų pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodą, naudojant kaip vieną iš įvesties duomenų pasirinkimo sandorio sutartinį galiojimo laiką.

▼B

B18. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti, vertinant išankstinį pasinaudojimą, be kita ko, yra:

a) teisių suteikimo laikotarpio trukmė, nes paprastai akcijų pasirinkimo sandoriu negalima pasinaudoti iki teisių suteikimo laikotarpio pabaigos. Taigi nustatant laukiamo išankstinio pasinaudojimo vertinimo reikšmę, remiamasi prielaida, kad teisė į pasirinkimo sandorius bus suteikta. Teisių suteikimo sąlygų reikšmė yra aptariama 19–21 straipsniuose;

b) vidutinė laiko trukmė, per kurią panašūs pasirinkimo sandoriai praeityje išliko nepadengti;

c) dabartinių akcijų kaina. Patirtis gali rodyti, kad darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais tada, kai akcijų kaina pasiekia konkretų lygį, viršijantį sandorio įvykdymo kainą;

d) darbuotojų lygmuo organizacijoje. Pavyzdžiui, patirtis gali parodyti, kad aukštesnio lygmens darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais vėliau negu žemesnio lygmens darbuotojai (tai aptariama B21 straipsnyje);

e) laukiamas esamų akcijų kainų kintamumas. Vidutiniškai darbuotojai stengiasi įvykdyti anksčiau dažnai kintančių negu retai kintančių akcijų pasirinkimo sandoriais.

B19. Kaip pažymima B17 straipsnyje, į išankstinio pasinaudojimo poveikį galėtų būti atsižvelgiama panaudojant pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodo vieno įvesties duomens – pasirinkimo sandorio laukiamo galiojimo laiko – įvertinimą. Vertindamas grupei darbuotojų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą galiojimo trukmę, ūkio subjektas galėtų paremti tokį vertinimą atitinkamu svertiniu galiojimo trukmės vidurkiu visoje darbuotojų grupėje arba darbuotojų pogrupiuose, remdamasis išsamesniais duomenimis apie darbuotojų elgesį pasinaudojant pasirinkimo sandoriais (aptariama vėliau).

B20. Tikėtina, kad suteiktų pasirinkimo sandorių skirstymas pagal santykinai vienodo elgesio darbuotojų grupes pasinaudojimo pasirinkimo sandoriais atžvilgiu yra svarbus. Pasirinkimo sandorio vertė nėra pasirinkimo sandorio trukmės tiesinė funkcija, nes trukmei ilgėjant, vertė didėja vis lėčiau. Pavyzdžiui, jei visos kitos prielaidos yra lygiavertės, tai dvejų metų pasirinkimo sandoris, nors ir yra vertingesnis už vienerių metų pasirinkimo sandorį, vis tiek nėra dvigubai vertingesnis. Tai reiškia, kad įvertintos pasirinkimo sandorio vertės skaičiavimo metu remiantis viena svertine vidutine trukme, apimančia daug skirtingų atskirų trukmių, suteiktų pasirinkimo sandorių bendra tikroji vertė bus pervertinta. Skirstant suteiktus pasirinkimo sandorius į keletą grupių, kurių kiekviena turi santykinai siaurą trukmių spektrą, apimantį svertinę vidutinę trukmę, šis tikrosios vertės pervertinimas sumažėja.

B21. Panašiai būna ir naudojant dvinarius ar panašius metodus. Pavyzdžiui, ūkio subjekto, suteikiančio pasirinkimo sandorius bet kokio lygmens darbuotojams, patirtis gali rodyti, kad aukščiausio lygmens vykdantieji vadovai stengiasi ilgiau laikyti savo pasirinkimo sandorius negu vidutinio lygmens vadovai, o žemiausio lygmens darbuotojai stengiasi

▼B

pasinaudoti savo pasirinkimo sandoriais anksčiau už bet kurią kitą grupę. Be to, darbuotojai, kurie yra skatinami (arba iš kurių reikalaujama) išlaikyti minimalų savo darbdavio nuosavybės priemonių (taip pat pasirinkimo sandorių) kiekį, gali šiais sandoriais pasinaudoti vėliau už darbuotojus, kuriems tokios sąlygos nenustatytos. Įvertinus situacijas, suskirsčius pasirinkimo sandorius pagal juos gavusiųjų santykinai vienodo elgesio darbuotojų grupes, galima tiksliau nustatyti visų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę.

Laukiamas kintamumas

B22. Laukiamas kintamumas – įvertinta suma, kurios ribose, kaip tikimasi, kaina svyruos per laikotarpį. Kintamumo matas, naudojamas pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metoduose, yra nuolat sudedamos akcijų grąžos normos per laikotarpį metinis standartinis nukrypimas. Kintamumas paprastai išreiškiamas metiniais terminais, palyginamais neatsižvelgiant į laikotarpius, naudojamus apskaičiavimams, pvz., savaitės ar mėnesio kainos stebėjimais.

B23. Akcijų grąžos norma, galinti būti teigiama ar neigiama, per laikotarpį parodo, kiek akcininkas gauna naudos iš dividendų ir iš akcijų kainos padidėjimo (ar sumažėjimo).

B24. Laukiamas akcijų metinis kintamumas yra spektras, kurio ribose nuolat sudedama metinė grąžos norma gali kristi apytikriai du trečdalius laiko. Pavyzdžiui, tarkime, kad akcijos, kurios laukiama nuolat sudedama grąžos norma yra 12 %, kintamumas – 30 %; tai reiškia apytiksliai dviejų trečiųjų tikimybę, kad akcijos grąžos norma per metus bus tarp –18 % (12 % – 30 %) ir 42 % (12 % + 30 %). Jeigu akcijos kaina metų pradžioje buvo 100 PV ir dividendai nebuvo mokami, tikėtina, kad metų gale akcijos kaina bus tarp 83,53 PV (100 PV × $e^{-0,18}$) ir 152,20 PV (100 PV × $e^{0,42}$) apytikriai dvi trečiąsias laiko.

B25. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant laukiamą kintamumą, be kita ko, yra:

a) numanomas ūkio subjekto akcijoms prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų ūkio subjekto priemonių, turinčių pasirinkimo sandorių savybių (pvz., konvertuojama skola), jeigu tokių yra, kintamumas;

b) akcijų kainos kintamumas per paskutinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei (atsižvelgiant į likusį pasirinkimo sandorio sutartinį galiojimo laiką ir išankstinio pasinaudojimo juo poveikį);

c) viešos prekybos ūkio subjekto akcijomis laikotarpio trukmė. Ūkio subjektui, kurio vertybiniais popieriais neseniai pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, būdingas didesnis kintamumas praeities atžvilgiu, palyginti su panašiais ūkio subjektais, kurių vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose prekiaujama ilgiau. Išsamesnės nuorodos dėl ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais pradedama prekiauti reguliuojamose rinkose, yra pateikiamos toliau;

d) kintamumo tendencija sugrįžti į savo vidurkį, t. y. savo ilgalaikį vidutinį lygį ir kitus veiksnius, parodančius, kad laukiamas būsimas kintamumas gali skirtis nuo praeityje buvusiojo. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjekto akcijų kaina buvo išskirtinai kintanti tam tikrą laiko tarpą dėl nepavykusio siūlomo perėmimo arba svarbaus restruktūrizavimo, skaičiuojant praeities vidutinį metinį kintamumą į tą laikotarpį galėtų būti neatsižvelgiama;

▼B

e) tinkami ir reguliarūs kainų stebėjimo intervalai. Kainų stebėjimo intervalai kiekvienu laikotarpiu turi sutapti. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali naudoti kiekvienos savaitės rinkos uždarymo kainą arba aukščiausią savaitės kainą, tačiau neturi kelias savaites naudoti rinkos uždarymo kainų, o kitas savaites – aukščiausių kainų. Be to, kainos stebėjimai turi būti išreiškiami tokia pačia valiuta kaip ir pasinaudojimo kaina.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose

B26. Kaip pažymima B25 straipsnyje, ūkio subjektas turi atsižvelgti į akcijos kainos kintamumą per paskutinį laikotarpį, kuris paprastai yra proporcingas laukiamai pasirinkimo sandorio trukmei. Jeigu ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, neturi pakankamos informacijos apie kintamumą praeityje, nepaisant to, jis vis tiek turi apskaičiuoti kintamumą ilgiausiam laikotarpiui, per kurį buvo vykdoma prekybos veikla. Jis taip pat galėtų atsižvelgti į panašių ūkio subjektų kintamumą praeityje, remdamasis jų gyvavimo palyginamu laikotarpiu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kurio vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose prekiaujama tik vienerius metus ir kuris suteikia pasirinkimo sandorius su vidutine laukiama penkerių metų gyvavimo trukme, galėtų apsvarstyti grafiką ir tokios pat pramonės šakos ūkio subjektų kintamumo praeityje lygį pirmais šešeriais metais, per kuriuos tų ūkio subjektų akcijomis buvo viešai prekiaujama.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose

B27. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose, neturi praeities informacijos, į kurią būtų galima atsižvelgti vertinant laukiamą kintamumą. Toliau pateikiami keli veiksniai, į kuriuos turėtų būti atsižvelgiama.

B28. Kai kuriais atvejais ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose ir kurie reguliariai išleidžia akcijas arba pasirinkimo sandorius savo darbuotojams (ar kitoms šalims), gali sukurti vidinę rinką savo akcijoms. Tada, vertinant laukiamą kintamumą, būtų galima atsižvelgti į tų akcijų kainų kintamumą.

B29. Kitais atvejais, vertindamas laukiamą kintamumą, ūkio subjektas galėtų atsižvelgti į praeities arba numanomą panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose ir kurių akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių kainos yra prieinamos, kintamumą. Tai būtų tinkama, jeigu ūkio subjektas grįstų savo akcijų vertę panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose, akcijų kainomis.

B30. Jeigu ūkio subjektas nepagrindė savo akcijų vertės vertinimo panašių ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama reguliuojamose rinkose, akcijų kainomis, o vietoj to naudojo kitokį savo akcijų vertinimo metodą, jis galėtų išvesti tą vertinimo metodą atitinkančią laukiamo kintamumo vertę. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įvertinti savo akcijas grynojo turto ar pelno pagrindu. Jis galėtų atsižvelgti į šio grynojo turto vertės ar pelno laukiamą kintamumą.

Laukiami dividendai

B31. Ar į laukiamus dividendus turi būti atsižvelgiama, vertinant suteiktų akcijų ar pasirinkimo sandorių tikrąją vertę, nulemia tai, ar kita sandorio šalis turi teisę į dividendus ar dividendų ekvivalentus.

▼B

B32. Pavyzdžiui, jeigu darbuotojams suteikiami pasirinkimo sandoriai ir teisė į esamų akcijų dividendus ar jų ekvivalentus (kurie gali būti apmokami pinigais arba taikomi įvykdymo kainos sumažinimui) tarp suteikimo datos ir įvykdymo datos, tai suteiktieji pasirinkimo sandoriai turi būti įvertinami taip, tarsi dividendai už esamas akcijas nebūtų mokami, t. y. laukiamų dividendų įvesties duomenys būtų lygūs nuliui.

B33. Panašiai, kai suteikimo datą nustatoma darbuotojams suteiktų akcijų tikroji vertė, dėl laukiamų dividendų nereikalaujama jokių pakoregavimų, jei darbuotojas turi teisę gauti dividendus, mokamus per teisių suteikimo laikotarpį.

B34. Priešingu atveju, jeigu darbuotojai neturi teisės į dividendus ar dividendų ekvivalentus per teisių suteikimo laikotarpį (ar pasirinkimo sandorių atveju – prieš jų įvykdymą), tai suteikimo dieną, vertinant teises į akcijas ar pasirinkimo sandorius, reikia atsižvelgti į laukiamus dividendus. Galima teigti, kad kai nustatoma suteikto pasirinkimo sandorio tikroji vertė, taikant pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodą, turėtų būti atsižvelgiama į laukiamus dividendus. Kai vertinama suteiktų akcijų tikroji vertė, šio įvertinimo reikšmė turi būti sumažinama dividendų, kurių išmokėjimo tikimasi teisių suteikimo laikotarpiu, dabartine verte.

B35. Pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodams paprastai reikalingas laukiamų dividendų pelningumas. Tačiau metodai gali būti modifikuojami taip, kad būtų naudojamas ne pelningumas, o tikėtinų dividendų suma. Ūkio subjektas gali naudoti arba laukiamą pelningumą, arba laukiamus dividendų mokėjimus. Jeigu ūkio subjektas naudoja pastaruosius, jis turi atsižvelgti į savo dividendų augimo praeities modelius. Pavyzdžiui, jeigu pagal ūkio subjekto politiką dividendai buvo didinami apytiksliai po 3 procentus per metus, jo įvertinta pasirinkimo sandorio vertė neturi atspindėti fiksuotos dividendų sumos per visą pasirinkimo sandorio gyvavimo laikotarpį – nebent būtų akivaizdžių argumentų, palaikančių šią prielaidą.

B36. Paprastai prielaidos dėl laukiamų dividendų turi būti pagrįstos viešai pateikiama informacija. Ūkio subjektas, nemokantis dividendų ir neketinantis to daryti, daro prielaidą, kad laukiamas dividendų pelningumas yra lygus nuliui. Tačiau augantis ūkio subjektas, neturintis dividendų mokėjimo praeities, gali tikėtis pradėti mokėti dividendus per darbuotojų akcijų pasirinkimo sandorių laukiamą gyvavimo laikotarpį. Toks ūkio subjektas gali naudoti savo buvusių dividendų pelningumo vidurkį (nulį) ir atitinkamai palyginamos panašios grupės vidutinį dividendų pelningumą.

Nerizikinga palūkanų norma

B37. Paprastai nerizikinga palūkanų norma yra valstybės, kurios valiuta yra išreikšta pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų numatomas pelningumas dabartiniu metu, kai likęs laikotarpis lygus laukiamam vertinamo pasirinkimo sandorio laikotarpiui (remiantis likusia pasirinkimo sandorio sutartine gyvavimo trukme ir atsižvelgiant į laukiamo išankstinio įvykdymo poveikį). Jeigu nėra tokių vyriausybės išleistų obligacijų arba aplinkybės rodo, kad numanoma vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų

▼B

norma neatspindi nerizikingos palūkanų normos (pavyzdžiui, didelės infliacijos ekonomikoje), gali tekti naudoti atitinkamą reikalingo duomens pakaitalą. Taip pat nustatant pasirinkimo sandorio, kurio gyvavimo trukmė lygi vertinamo pasirinkimo sandorio laukiamai trukmei, tikrąją vertę, turi būti naudojami atitinkami reikalingų duomenų pakaitalai, jeigu rinkos dalyviai paprastai apibrėžia nerizikingą palūkanų normą naudodami šį pakaitalą, o ne numanomą vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų normą.

Kapitalo struktūros poveikis

B38. Paprastai ne ūkio subjektas, o trečiosios šalys parduoda prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorius. Kai šie akcijų pasirinkimo sandoriai įvykdomi, pardavėjas pasirinkimo sandorio turėtojui pateikia akcijas. Tos akcijos įsigyjamos iš esančių akcininkų. Dėl to pasirinkimo sandorių akcijomis, kuriomis prekiaujama, įvykdymas neturi mažinančio poveikio.

B39. Ir priešingai, jeigu akcijų pasirinkimo sandorius parduoda pats ūkio subjektas, kai šie akcijų pasirinkimo sandoriai yra įvykdomi, yra išleidžiamos naujos akcijos (išleidžiamos faktiškai arba teoriškai, jeigu akcijos anksčiau buvo supirktos ir laikomos kaip nuosavos). Darant prielaidą, kad akcijos bus išleistos įvykdymo kaina, o ne dabartine rinkos kaina įvykdymo datą, šis faktinis ar potencialus mažinantis poveikis („atskiedimas“) gali sumažinti akcijos kainą tiek, kad pasirinkimo sandorio turėtojas, įvykdęs pasirinkimo sandorį, neuždirbs tokio didelio pelno, kokį galėtų uždirbti įvykdęs kitą panašų pasirinkimo sandorį, neturintį mažinančio poveikio akcijos kainai.

B40. Ar tai turi reikšmingą poveikį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrajai vertei, nulemia įvairūs veiksniai, pvz., naujų akcijų, būsiančių išleistų pasirinkimo sandoriams įvykdyti, skaičius, palyginti jį su jau išleistų akcijų skaičiumi. Taip pat, jeigu rinka jau tikisi, kad įvyks pasirinkimo sandorių suteikimas, ji gali būti įtraukusi potencialų mažinantį poveikį į akcijos kainą suteikimo datą.

B41. Tačiau ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į tai, ar galimas būsimo suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių įvykdymo mažinantis poveikis gali turėti įtakos įvertintai tų sandorių tikrajai vertei suteikimo datą. Pasirinkimo sandorių kainos nustatymo metodai gali būti pritaikyti taip, kad būtų atsižvelgiama į potencialiai mažinantį poveikį.

Susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, pakeitimai

B42. Pagal 27 straipsnį reikalaujama, kad, nepriklausomai nuo to, kokie nuosavybės priemonių suteikimo sąlygų pakeitimai arba šio nuosavybės priemonių suteikimo atšaukimai ar apmokėjimai buvo atlikti, ūkio subjektas turi pripažinti bent gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai teisės į šias nuosavybės priemones nesuteikiamos dėl nejvykdytų suteikimo datą nustatytų teisių suteikimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos). Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, dėl kurio padidėja susitarimų dėl mokėjimo akcijomis bendra tikroji vertė arba kuris yra kitaip naudingas darbuotojui.

▼B

B43. Kad būtų įvykdyti 27 straipsnio reikalavimai:

a) jeigu dėl pakeitimų padidėja suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų iš karto prieš pakeitimus ir po jų, tikroji vertė (pvz., sumažinant pasinaudojimo kainą), tai ūkio subjektas turi įtraukti padidintą suteiktą tikrąją vertę į sumos, pripažintos už gautas paslaugas, laikomas mokėjimais už suteiktas nuosavybės priemones, apskaičiavimą. Padidinta suteikta tikroji vertė yra skirtumas tarp modifikuotos nuosavybės priemonės tikrosios vertės ir pradinės nuosavybės priemonės tikrosios vertės, abi šias vertes įvertinus modifikavimo datą. Jeigu pakeitimai įvyksta teisių suteikimo laikotarpiu, tuomet suteikta padidinta tikroji vertė įtraukiama į sumos, pripažintos už gautas paslaugas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki pakeistos nuosavybės priemonės suteikimo datos, apskaičiavimą papildomai greta sumos, pagrįstos suteikimo datos pradinių nuosavybės priemonių tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį. Jeigu pakeitimai įsigalioja po teisių suteikimo datos, suteikta padidinta tikroji vertė pripažįstama iš karto arba per teisių suteikimo laikotarpį, jei iš darbuotojo yra reikalaujama užbaigti papildomą tarnavimo laikotarpį iki to, kai jis įgauna besąlygišką teisę į šias modifikuotas nuosavybės priemones;

b) taip pat, jeigu dėl pakeitimo padidėja suteiktų nuosavybės priemonių skaičius, ūkio subjektas turi įtraukti sumą, pripažintą už gautas paslaugas, laikomas atlygiu už suteiktas nuosavybės priemones, į papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą pakeitimo datą, atitinkamai anksčiau pateiktiems a punkto reikalavimams. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimas įvyksta teisių suteikimo laikotarpiu, tada papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra įtraukiama į sumą, pripažintą už paslaugas, gautas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki datos, kada suteikiamos teisės į papildomas nuosavybės priemones, apskaičiuojamą papildomai greta sumos, pagrįstos pradžioje suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių suteikimo laikotarpio likusią dalį;

c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui naudingu būdu, pavyzdžiui, sutrumpindamas teisių suteikimo laikotarpį arba pakeisdamas ar panaikindamas su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai apskaitoje registruojami pagal a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, turi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

B44. Be to, jeigu ūkio subjektas pakeičia savo suteikiamų nuosavybės priemonių sąlygas, sumažindamas bendrą susitarimo dėl mokėjimo akcijomis tikrąją vertę, arba kitu darbuotojui nenaudingu būdu, jis ir toliau apskaitoje gautas paslaugas registruoja kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, tarsi toks sąlygų pakeitimas nebūtų įvykęs (išskyrus dalies ar visų suteiktų nuosavybės priemonių atšaukimą, registruojamą pagal 28 straipsnį). Pavyzdžiui:

▼B

a) jeigu dėl pakeitimo sumažėja suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė, įvertinta prieš pakeitimą arba iškart po jo, ūkio subjektas neturi atsižvelgti į tokį tikrosios vertės sumažėjimą ir toliau vertinti sumą, pripažįstamą už gautas paslaugas, kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte;

b) jeigu dėl pakeitimo sumažėja darbuotojui suteiktų nuosavybės priemonių kiekis, toks sumažinimas turi būti apskaitoje registruojamas kaip dalies suteiktų priemonių atšaukimas pagal 28 straipsnio reikalavimus;

c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių suteikimo sąlygas darbuotojui nenaudingu būdu, pavyzdžiui, pailgindamas teisių suteikimo laikotarpį ar pakeisdamas (papildydamas) su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai registruojami pagal aukščiau pateiktą a punktą), jis, vykdydamas 19–21 straipsnių reikalavimus, neturi atsižvelgti į pakeistas teisių suteikimo sąlygas.

▼M60

Mokėjimo akcijomis sandorio pakeitimo, dėl kurio pasikeičia jo grupavimas, t. y. iš padengiamo grynaisiais pinigais jis tampa padengiamu nuosavybės priemonėmis, apskaita

B44A. Jeigu pakeičiamos mokėjimo akcijomis sandorio, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, sąlygos ir dėl to jis tampa mokėjimo akcijomis sandoriu, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, sandoris taip ir įtraukiamas į apskaitą nuo pakeitimo datos. Konkrečiai:

a) mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, yra vertinamas suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte pakeitimo datą. Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis, pripažįstamas nuosavybe pakeitimo datą tokiu mastu, kokiu buvo gautos prekės ir paslaugos;

b) pakeitimo datą egzistuojančio įsipareigojimo, susijusio su mokėjimo akcijomis sandoriu, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, pripažinimas nutraukiamas tą datą;

c) bet koks skirtumas tarp įsipareigojimo, kurio pripažinimas nutrauktas, balansinės vertės ir nuosavybės sumos, pripažintos pakeitimo datą, nedelsiant pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B44B. Jeigu dėl pakeitimo teisių suteikimo laikotarpis pailginamas arba sutrumpinamas, taikant B44A straipsnio reikalavimus atsižvelgiama į pakeistą teisių suteikimo laikotarpį. B44A straipsnio reikalavimai taikomi net jei pakeitimas padaromas po teisių suteikimo laikotarpio.

B44C. Mokėjimo akcijomis sandoris, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, gali būti atšauktas arba padengtas (išskyrus sandorius, atšaukiamus konfiskuojant, jei nevykdomos teisių suteikimo sąlygos). Jeigu suteikiamos nuosavybės priemonės ir tą suteikimo datą ūkio subjektas pripažįsta, kad jos pakeičia atšauktą mokėjimo akcijomis sandorį, kuris padengiamas grynaisiais pinigais, ūkio subjektas turi taikyti B44A ir B44B straipsnius.

▼M23

Mokėjimo akcijomis sandoriai tarp grupės ūkio subjektų (2009 m. pataisos)

B45. 43A–43C straipsniuose aptariama mokėjimo akcijomis sandorių tarp grupės ūkio subjektų apskaita kiekvieno ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose. B46–B61 straipsniuose aptariama, kaip taikyti 43A–43C straipsnių reikalavimus. Kaip pažymima 43D straipsnyje, mokėjimo akcijomis sandoriai tarp grupės ūkio subjektų gali būti sudaromi dėl įvairių priežasčių, kurios priklauso nuo faktų ir aplinkybių. Todėl šis aptarimas nėra baigtinis ir daroma prielaida, kad jeigu prekes arba paslaugas gaunantis ūkio subjektas neprivalo atsiskaityti už sandorį, tas sandoris yra patronuojančios įmonės įnašas nuosavybės priemonėmis dukterinei įmonei, nepaisant grąžinimų grupės viduje tvarkos.

B46. Nors toliau daugiausia aptariami sandoriai su darbuotojais, šios nuostatos taip pat taikomos panašiems mokėjimo akcijomis sandoriams su prekių arba paslaugų tiekėjais, kurie nėra darbuotojai. Pagal patronuojančios įmonės ir jos dukterinės įmonės susitarimą gali būti reikalaujama, kad dukterinė įmonė sumokėtų patronuojančiai įmonei už darbuotojams suteiktas nuosavybės priemones. Toliau neaptariama, kaip įtraukti į apskaitą tokį grupės vidaus mokėjimo susitarimą.

B47. Yra keturi klausimai, su kuriais dažniausiai susiduriama, kai mokėjimo akcijomis sandoriai sudaromi tarp grupės ūkio subjektų. Kad būtų patogiau, toliau aptariami klausimai, kylantys tarp patronuojančios įmonės ir jos dukterinės įmonės.

Susitarimai dėl mokėjimo akcijomis, kuriuose naudojamos paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės

B48. Pirmas klausimas – ar toliau nurodytus sandorius, kuriuose naudojamos paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, pagal šio TFAS reikalavimus reikėtų įtraukti į apskaitą kaip padengiamus nuosavybės priemonėmis ar kaip padengiamus grynaisiais pinigais:

a) ūkio subjektas suteikia savo darbuotojams teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius) ir arba nusprendžia, arba iš jo reikalaujama nupirkti nuosavybės priemones (t. y. nuosavas akcijas) iš kitos šalies, kad įvykdytų savo įsipareigojimus darbuotojams; ir

b) pats ūkio subjektas ar jo akcininkai suteikia ūkio subjekto darbuotojams teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones (pvz., akcijų pasirinkimo sandorius), o ūkio subjekto akcininkai pateikia reikiamas nuosavybės priemones.

B49. Ūkio subjektas mokėjimo akcijomis sandorius, pagal kuriuos gauna paslaugas kaip atlygį už savo paties nuosavybės priemones, įtraukia į apskaitą kaip mokėjimo akcijomis sandorius, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis. Ši nuostata taikoma nepaisant to, ar ūkio subjektas pats nusprendžia, ar iš jo reikalaujama nupirkti tas nuosavybės priemones iš kitos šalies, kad įvykdytų įsipareigojimus savo darbuotojams pagal mokėjimo akcijomis susitarimą. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, ar:

a) darbuotojui teises į ūkio subjekto nuosavybės priemones suteikė pats ūkio subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai); arba

b) pagal susitarimą dėl mokėjimo akcijomis atsiskaitė pats ūkio subjektas, ar jo akcininkas (akcininkai).

▼**M23**

B50. Jeigu akcininkas privalo atsiskaityti už sandorį su ūkio subjekto, į kurį investuoja, darbuotojais, jis mieliau suteikia ūkio subjekto, į kurį investuoja, o ne savo nuosavybės priemones. Todėl jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, priklauso tai pačiai grupei kaip ir akcininkas, pagal 43C straipsnį akcininkas įvertina savo įsipareigojimą atskirose finansinėse ataskaitose, vadovaudamasis mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais, taikomais reikalavimais, o akcininko konsoliduotose finansinėse ataskaitose – mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis, taikomais reikalavimais.

Susitarimai dėl mokėjimo akcijomis, kuriuose naudojamos patronuojančios įmonės nuosavybės priemonės

B51. Antras klausimas kyla dėl mokėjimo akcijomis sandorių tarp dviejų arba daugiau tos pačios grupės ūkio subjektų, kuriuose naudojamos kito grupės ūkio subjekto nuosavybės priemonės. Pavyzdžiui, dukterinės įmonės darbuotojams suteikiamos teisės į patronuojančios įmonės nuosavybės priemones kaip atlygis už dukterinei įmonei suteiktas paslaugas.

B52. Todėl antras klausimas susijęs su šiais susitarimais dėl mokėjimo akcijomis:

a) patronuojanti įmonė savo dukterinės įmonės darbuotojams tiesiogiai suteikia teises į savo nuosavybės priemones: patronuojanti įmonė (ne dukterinė įmonė) įsipareigoja dukterinės įmonės darbuotojams suteikti nuosavybės priemones; ir

b) dukterinė įmonė suteikia savo darbuotojams teises į ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemones: dukterinė įmonė įsipareigoja savo darbuotojams suteikti nuosavybės priemones.

Patronuojanti įmonė suteikia teises į savo nuosavybės priemones savo dukterinės įmonės darbuotojams (B52 straipsnio a punktas)

B53. Dukterinė įmonė neprivalo suteikti ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemonių dukterinės įmonės darbuotojams. Todėl pagal 43B straipsnį dukterinė įmonė įvertina iš savo darbuotojų gautas paslaugas pagal mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie yra padengiami nuosavybės priemonėmis, taikomus reikalavimus ir pripažįsta atitinkamą nuosavybės padidėjimą kaip patronuojančios įmonės įnašą.

B54. Patronuojanti įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su dukterinės įmonės darbuotojais suteikdama savo, patronuojančios įmonės, nuosavybės priemonių. Todėl pagal 43C straipsnį patronuojanti įmonė įvertina savo įsipareigojimą pagal mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie yra padengiami nuosavybės priemonėmis, taikomus reikalavimus.

Dukterinė įmonė suteikia teises į ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemones savo darbuotojams (B52 straipsnio b punktas)

B55. Kadangi dukterinė įmonė neatitinka nė vienos 43B straipsnio sąlygos, ji apskaito sandorį su savo darbuotojais kaip padengiamą grynaisiais pinigais. Šis reikalavimas taikomas nepaisant to, kaip dukterinė įmonė gauna nuosavybės priemones savo įsipareigojimams darbuotojams įvykdyti.

▼**M23**

Susitarimai dėl mokėjimo akcijomis, kuriuose naudojami mokėjimai darbuotojams grynaisiais pinigais

B56. Trečias klausimas – kaip prekes arba paslaugas iš tiekėjų (įskaitant darbuotojus) gaunantis ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą susitarimus dėl mokėjimo akcijomis, kurie yra padengiami grynaisiais pinigais, kai pats ūkio subjektas neprivalo atlikti tų mokėjimų savo tiekėjams. Pavyzdžiui, kai sudaromi tokie susitarimai, pagal kuriuos patronuojanti įmonė (ne pats ūkio subjektas) privalo atlikti atitinkamą mokėjimą grynaisiais pinigais ūkio subjekto darbuotojams:

a) ūkio subjekto darbuotojai gaus mokėjimus grynaisiais pinigais, susijusius su ūkio subjekto nuosavybės priemonių kaina;

b) ūkio subjekto darbuotojai gaus mokėjimus grynaisiais pinigais, susijusius su patronuojančios įmonės nuosavybės priemonių kaina.

B57. Dukterinė įmonė neprivalo atsiskaityti už sandorį su savo darbuotojais. Todėl dukterinė įmonė sandorį su savo darbuotojais įtraukia į apskaitą kaip padengiamą nuosavybės priemonėmis ir pripažįsta atitinkamą nuosavybės padidėjimą kaip ją patronuojančios įmonės įnašą. Dukterinė įmonė iš naujo įvertina sandorio išlaidas, pakoreguodama jas pagal pokyčius, kuriuos lemia teisių suteikimo ne pagal rinkos principus sąlygos, kurios nebuvo įvykdytos pagal 19–21 straipsnius. Tai skiriasi nuo sandorių, kurie padengiami grynaisiais pinigais, įvertinimo konsoliduotose grupės finansinėse ataskaitose.

B58. Kadangi patronuojanti įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su darbuotojais ir mokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais, patronuojanti įmonė (ir konsoliduota grupė) įvertina savo įsipareigojimą pagal mokėjimo akcijomis sandoriams, kurie padengiami grynaisiais pinigais, taikomus reikalavimus, nurodytus 43C straipsnyje.

Darbuotojų perkėlimas tarp grupės ūkio subjektų

B59. Ketvirtas klausimas kyla dėl grupės susitarimų dėl mokėjimo akcijomis, susijusių su daugiau nei vieno grupės ūkio subjekto darbuotojais. Pavyzdžiui, patronuojanti įmonė teises į savo nuosavybės priemones savo dukterinių įmonių darbuotojams gali suteikti su sąlyga, kad jie įmonių grupėje dirbs nustatytą laiką. Vienos dukterinės įmonės darbuotojas gali pereiti dirbti į kitą dukterinę įmonę per nustatytą teisių suteikimo laikotarpį, tačiau darbuotojo teisėms į patronuojančios įmonės nuosavybės priemones pagal pradinį mokėjimo akcijomis susitarimą tai nedaro jokio poveikio. Jeigu dukterinės įmonės neprivalo atsiskaityti už mokėjimo akcijomis sandorį su savo darbuotojais, jos tokį sandorį įtraukia į apskaitą kaip sandorį, kuris padengiamas nuosavybės priemonėmis. Kiekviena dukterinė įmonė darbuotojo jai suteiktų paslaugų vertę nustato pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę tą datą, kai patronuojanti įmonė teises į tas nuosavybės priemones iš pradžių suteikė darbuotojui, kaip nurodyta A priede, ir atsižvelgdama į teisių suteikimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje, dalį.

▼**M23**

B60. Jeigu dukterinė įmonė privalo atsiskaityti už sandorį su savo darbuotojais ją patronuojančios įmonės nuosavybės priemonėmis, dukterinė įmonė tokį sandorį įtraukia į apskaitą kaip padengiamą grynaisiais pinigais. Kiekviena dukterinė įmonė vertina gautas paslaugas pagal nuosavybės priemonių tikrąją vertę jų suteikimo datą, atsižvelgdama į teisių suteikimo laikotarpio, kurį darbuotojas dirbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje, dalį. Kiekviena dukterinė įmonė taip pat pripažįsta visus nuosavybės priemonių tikrosios vertės pokyčius per darbuotojo darbo kiekvienoje dukterinėje įmonėje laikotarpį.

B61. Toks darbuotojas, perėjęs dirbti į kitą grupės ūkio subjektą, gali neįvykdyti teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, kaip nurodyta A priede, pvz., darbuotojas gali išeiti iš grupės nesibaigus nustatytam jo tarnybos laikotarpiui. Tokiu atveju, kadangi teisių suteikimo sąlyga yra paslaugų teikimas grupei, kiekviena dukterinė įmonė tikslina anksčiau pripažintą sumą už tokio darbuotojo suteiktas paslaugas pagal 19 straipsnyje nustatytus principus. Vadinasi, jeigu patronuojančios įmonės suteiktos teisės į nuosavybės priemones teisėtai neįgyjamos dėl to, kad darbuotojas neįvykdo teisių suteikimo sąlygos, kitos nei rinkos sąlyga, joks grupės ūkio subjektas savo finansinėse ataskaitose nepripažįsta jokios bendros sumos už iš to darbuotojo gautas paslaugas.

▼M12

3-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Verslo jungimai“

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – pagerinti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto informacijos apie *verslo jungimą* ir jo poveikį finansinėse ataskaitose aktualumą, patikimumą ir palyginamumą. Siekiant tai įvykdyti, šiame TFAS nustatomi principai ir reikalavimai, kurių laikydamasis *įsigyjantis ūkio subjektas*:

a) pripažįsta ir įvertina savo finansinėse ataskaitose *identifikuojamą* įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir *nekontroliuojamą dalį įsigyjamame ūkio subjekte;*

b) pripažįsta ir įvertina verslo jungimo metu įgytą *prestižą* arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina; ir

c) nustato, kokią informaciją atskleisti, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti verslo jungimo pobūdį ir finansinį poveikį.

▼M42

TAIKYMAS

2. Šis TFAS taikomas sandoriui arba kitam įvykiui, atitinkančiam verslo jungimo apibrėžimą. Šis TFAS netaikomas:

a) jungtinės veiklos formavimo apskaitai pačios jungtinės veiklos finansinėse ataskaitose;

▼M12

b) įsigyjant turto arba turto grupę, kuri nėra *verslas*. Tokiais atvejais įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti ir pripažinti atskirą įsigytą identifikuojamą turtą (įskaitant turtą, kuris atitinka 38-ajame TAS *Nematerialusis turtas* esantį *nematerialiojo turto* apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus) ir prisiimtus įsipareigojimus. Grupės išlaidos turi būti paskirstytos atskiram identifikuojamam turtui ir įsipareigojimams, remiantis jų santykinėmis *tikrosiomis vertėmis* pirkimo datą. Dėl tokio sandorio arba įvykio prestižas neturi padidėti;

c) jungiant bendrai valdomus ūkio subjektus arba verslo vienetus (B1–B4 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos).

▼M38

2A. Šio standarto reikalavimai netaikomi tuomet, kai investicinis subjektas, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, įsigyja investiciją patronuojamojoje (dukterinėje) įmonėje, kuri turi būti vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

▼M12

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS

3. **Ūkio subjektas turi nustatyti, ar sandoris arba kitas įvykis yra verslo jungimas, taikydamas šiame TFAS pateiktą apibrėžimą, kuriame reikalaujama, kad įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai būtų verslas. Jeigu įsigytas turtas nėra verslas, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas turi apskaityti sandorį arba kitą įvykį kaip turto įsigijimą. B5–B12 straipsniuose pateikiamos verslo jungimo identifikavimo rekomendacijos ir verslo apibrėžimas.**

▼M12

ĮSIGIJIMO METODAS

4. **Ūkio subjektas turi apskaityti kiekvieną verslo jungimą taikydamas įsigijimo metodą.**

5. Taikant įsigijimo metodą būtina:

a) identifikuoti įsigyjantį ūkio subjektą;

b) nustatyti *įsigijimo datą*;

c) pripažinti ir įvertinti įsigytą identifikuojamą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir visas nekontroliuojamas dalis įsigyjamame ūkio subjekte; ir

d) pripažinti ir įvertinti prestižą arba pelną, gautą perkant pigiau nei rinkos kaina.

Įsigyjančio ūkio subjekto identifikavimas

6. **Kiekviename verslo jungime vienas iš jungiamų ūkio subjektų turi būti identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas.**

▼M32

►M38 7. Įsigyjančiam ūkio subjektui (ūkio subjektui, kuris įgyja kito, t. y. įsigyjamo, ūkio subjekto kontrolę) identifikuoti turi būti taikomos 10-ojo TFAS rekomendacijos. ◄ Jeigu įvyko verslo jungimas, bet 10-ojo TFAS rekomendacijose aiškiai nenurodyta, kuris iš jungiamų ūkio subjektų yra įsigyjantis ūkio subjektas, tai nustatant reikia įvertinti B14–B18 straipsniuose nurodytus veiksnius.

▼M12

Įsigijimo datos nustatymas

8. Įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti įsigijimo datą, kurią jis įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę.

9. Data, kurią įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, paprastai yra data, kurią įsigyjantis ūkio subjektas pagal įstatymus perduoda atlygį, įsigyja įsigyjamo ūkio subjekto turtą ir prisiima įsipareigojimus – uždarymo data. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas gali įgyti kontrolę datą, kuri yra ankstesnė arba vėlesnė nei uždarymo data. Pavyzdžiui, įsigijimo data yra ankstesnė nei uždarymo data, jeigu rašytiniame susitarime nustatyta, kad įsigyjantis ūkio subjektas įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę prieš uždarymo datą. Įsigyjantis ūkio subjektas, nustatydamas įsigijimo datą, turi apsvarstyti visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Identifikuojamo įsigyto turto, prisiimtų įsipareigojimų ir visų nekontroliuojamų dalių įsigyjamame ūkio subjekte pripažinimas ir įvertinimas

Pripažinimo principas

10. Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifikuojamą įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir visas įsigyjamo ūkio subjekto nekontroliuojamas dalis. Identifikuojamam įsigytam turtui ir prisiimtiems įsipareigojimams taikomos 11 ir 12 straipsniuose nustatytos sąlygos.

▼M12

Pripažinimo sąlygos

11. Kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai įsigijimo datą turi atitikti turto ir įsipareigojimų apibrėžimus, pateiktus *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrinduose*. Pavyzdžiui, išlaidos, kurių įsigyjantis ūkio subjektas tikisi, bet nėra įpareigotas ateityje padengti dėl savo plano pasitraukti iš įsigyjamo ūkio subjekto vykdomos veiklos arba nutraukti darbo santykius su įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojais ar perkelti juos į kitą vietą, įsigijimo datą nėra įsipareigojimai. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta šių išlaidų kaip įsigijimo metodo taikymo dalies. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta tas išlaidas savo finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po susijungimo, pagal kitus TFAS.

12. Be to, kad galėtų būti pripažinti taikant įsigijimo metodą, įsigytas identifikuojamas turtas ir prisiimti įsipareigojimai turi būti dalis to, kuo įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba jo ankstesni *savininkai*) apsikeitė sudarydami verslo jungimo sandorį, o ne atskirų sandorių rezultatas. Įsigyjantis ūkio subjektas turi taikyti 51–53 straipsnių rekomendacijas, norėdamas nustatyti, kuris įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai yra apsikeitimo siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, o kurie, jei yra, yra atskirų sandorių, apskaitytinų atsižvelgiant į jų pobūdį ir taikomus TFAS, rezultatas.

13. Įsigyjančiam ūkio subjektui taikant pripažinimo principą ir sąlygas, gali būti pripažintas kai kuris turtas ir įsipareigojimai, kurių įsigyjamas ūkio subjektas anksčiau savo finansinėse ataskaitose nepripažino kaip turto ir įsipareigojimų. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta įsigytą identifikuojamą nematerialųjį turtą, pvz., prekės vardą, patentą arba ryšį su klientais, kurio įsigyjamas ūkio subjektas nepripažino kaip turto savo finansinėse ataskaitose, nes plėtojo jį viduje ir susijusias išlaidas priskirdavo sąnaudoms.

▼M54

14. B31–B40 straipsniuose pateikiami nurodymai dėl nematerialiojo turto pripažinimo. 22–28B straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos pripažinimo principo ir sąlygų ribotos išimtys.

▼M12

Verslo jungimo metu įsigyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų grupavimas arba apibrėžimas

15. Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi sugrupuoti arba apibrėžti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus; tai būtina, norint vėliau taikyti kitus TFAS. Įsigyjantis ūkio subjektas tokius grupavimus arba apibrėžimus turi atlikti remdamasis sutartinėmis, ekonominėmis sąlygomis, savo veiklos arba apskaitos politika bei kitomis tinkamomis sąlygomis, esančiomis įsigijimo datą.

▼M53

16. Pagal TFAS kai kuriomis aplinkybėmis numatyta skirtinga apskaita atsižvelgiant į tai, kaip ūkio subjektas grupuoja arba priskiria tam tikrą turtą arba įsipareigojimą. Grupavimo arba priskyrimo, kurį įsigyjantysis ūkio subjektas atlieka atsižvelgdamas į įsigijimo datą esančias susijusias sąlygas, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):

▼M53

a) konkretaus finansinio turto ir įsipareigojimų grupavimas kaip vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba kaip vertinamų amortizuota savikaina, arba finansinio turto grupavimas kaip vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“;

b) išvestinės finansinės priemonės priskyrimas prie apsidraudimo priemonių pagal 9-ąjį TFAS; ir

c) įvertinimas, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė turėtų būti atskirta nuo pagrindinės sutarties pagal 9-ąjį TFAS („grupavimo“ dalykas pagal tai, kaip tas terminas vartojamas šiame TFAS).

▼M54

17. Šiame TFAS pateikiamos dvi 15 straipsnio principo išimtys:

a) nuomos sutarties, pagal kurią įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas, priskyrimas prie veiklos nuomos arba finansinės nuomos pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“; ir

▼M12

b) sutarties grupavimas kaip draudimo sutarties pagal 4-ąjį TFAS *Draudimo sutartys*.

Įsigyjantis ūkio subjektas tas sutartis grupuoja sutarties įsigaliojimo pradžioje, remdamasis sutarčių sąlygomis ir kitais veiksniais (arba, jei sutarties sąlygos pakeistos taip, kad pasikeičia grupavimas, to pakeitimo datą, kuri gali būti įsigijimo data).

Vertinimo principas

18. Įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

▼M29

19. Kiekvieno verslo jungimo atveju įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti įsigyjamo ūkio subjekto nekontroliuojamų dalių komponentus, kurie yra dabartinės nuosavybės dalys ir suteikia teisę jų turėtojams į proporcingą ūkio subjekto grynojo turto dalį likvidavimo atveju:

(a) tikrąja verte; arba

(b) dabartinės nuosavybės priemonių proporcinga dalimi pripažintose įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo grynojo turto sumose.

Visi kiti nekontroliuojamų dalių komponentai įvertinami tikrąja verte jų įsigijimo datą, jeigu TFAS nereikalaujama taikyti kitą vertinimo pagrindą.

▼M33

20. 24–31 straipsniuose nustatyti identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tipai, apimantys objektus, kuriems šiame TFAS numatytos vertinimo principo ribotos išimtys.

▼**M12**

Pripažinimo arba vertinimo principų išimtys

21. Šiame TFAS pateikiamos ribotos pripažinimo ir vertinimo principų išimtys. 22–31 straipsniuose nustatytas tam tikras turtas ir įsipareigojimai, kuriems taikomos išimtys, ir tų išimčių pobūdis. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apskaityti tą turtą ir įsipareigojimus, laikydamasis 22–31 straipsnių reikalavimų, pagal kuriuos kai kuris turtas ir įsipareigojimai:

a) pripažįstami arba taikant pripažinimo sąlygas kartu su 11 ir 12 straipsnių sąlygomis, arba taikant kitų TFAS reikalavimus, kurie skiriasi nuo taikomo pripažinimo principo ir sąlygų;

b) vertinami kita suma nei jų tikrosios vertės įsigijimo datą.

Pripažinimo principo išimtis

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

22. 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* neapibrėžtuosius įsipareigojimus apibrėžia kaip:

a) dėl praeities įvykių galinčią atsirasti prievolę, kurios buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba

b) dabartinę prievolę, atsirandančią dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamą, nes:

i) nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba

ii) prievolės suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.

23. 37-ojo TAS reikalavimai netaikomi nustatant, kuriuos neapibrėžtuosius įsipareigojimus pripažinti įsigijimo datą. Vietoj to, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti įsigijimo datą prisiimtus neapibrėžtuosius verslo jungimo įsipareigojimus, jei tai yra dabartinė prievolė, atsirandanti dėl praeities įvykių, ir galima patikimai nustatyti jos tikrąją vertę. Todėl, priešingai 37-ajam TAS, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta prisiimtus neapibrėžtuosius verslo jungimo įsipareigojimus įsigijimo datą, net jei nėra tikėtina, kad šiai prievolei įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai. 56 straipsnyje pateikiamos vėlesnės neapibrėžtųjų įsipareigojimų apskaitos rekomendacijos.

Pripažinimo ir vertinimo principų išimtys

Pelno mokesčiai

24. Įsigyjantis ūkio subjektas atidėtųjų mokesčių turtą arba įsipareigojimą, atsirandančius dėl verslo jungimo metu įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų, turi pripažinti ir įvertinti pagal 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai*.

▼M12

25. Įsigyjantis ūkio subjektas galimą įsigyjamo ūkio subjekto laikinųjų skirtumų ir perkėlimo mokesčių poveikį įsigijimo datą arba poveikį, atsirandantį dėl įsigijimo, turi apskaityti pagal 12-ąjį TAS.

Išmokos darbuotojams

26. Įsigyjantis ūkio subjektas įsipareigojimą (arba turtą, jei yra), susijusį su įsigyjamo ūkio subjekto išmokų darbuotojams sutartimis, turi pripažinti ir įvertinti pagal 19-ąjį TAS *Išmokos darbuotojams*.

Kompensacinis turtas

27. Pardavėjas verslo jungimo metu gali pagal sutartį kompensuoti įsigyjančiam ūkio subjektui neapibrėžtumo arba netikrumo padarinius, susijusius su visu tam tikru turtu ar įsipareigojimu arba tik dalimi. Pavyzdžiui, pardavėjas gali kompensuoti įsigyjančiam ūkio subjektui nuostolius, viršijančius nustatytą sumą, dėl įsipareigojimo, atsirandančio dėl tam tikro neapibrėžtumo. Kitaip sakant, pardavėjas garantuos, kad įsigyjančio ūkio subjekto įsipareigojimas neviršys nustatytos sumos. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas įsigyja ir kompensacinį turtą. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą tuo pačiu metu, kai pripažįsta kompensuojamą objektą, įvertintą tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamą objektą, esant poreikiui pataisyti vertę dėl sumų, kurių negalima atgauti. Todėl jei kompensavimas yra susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kurie pripažinti įsigijimo datą ir įvertinti tikrąja verte įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kompensacinį turtą įsigijimo datą, įvertintą jo tikrąja verte, buvusia įsigijimo datą. Tikrąja verte įvertintam kompensaciniam turtui, netikrumo dėl būsimų pinigų srautų poveikiai, susiję su galimybe surinkti atlygį, yra įtraukti į tikrosios vertės nustatymą ir atskira vertės pataisa nebūtina (B41 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos).

28. Kai kuriomis aplinkybėmis kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, kuris yra pripažinimo arba vertinimo principų išimtis. Pavyzdžiui, kompensavimas gali būti susijęs su neapibrėžtuoju įsipareigojimu, kuris nėra pripažintas įsigijimo datą, nes tada negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės. Arba kompensavimas gali būti susijęs su turtu arba įsipareigojimu, pavyzdžiui, atsirandančiu dėl išmokos darbuotojui, kuri įvertinama remiantis ne įsigijimo datos tikrąja verte. Tokiomis aplinkybėmis kompensacinis turtas turi būti pripažintas ir įvertintas taikant prielaidas, suderinamas su tomis, kurios taikomos vertinant kompensuojamą objektą, atsižvelgiant į vadovybės atliktą galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimą ir visus kompensuojamos sumos sutartinius apribojimus. 57 straipsnyje pateikiamos vėlesnės kompensacinio turto apskaitos rekomendacijos.

▼M54

Nuomos sutartys, kuriose įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas

28A. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimus pagal 16-ąjį TFAS identifikuotų nuomos sutarčių, pagal kurias įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomininkas, atveju. Įsigyjantis ūkio subjektas neprivalo pripažinti naudojimo teise valdomo turto ir nuomos įsipareigojimų šiais atvejais:

a) nuomos, kurios laikotarpis (kaip apibrėžta 16-ajame TFAS) baigiasi per 12 mėnesių nuo įsigijimo datos; arba

▼M54

b) nuomos, kurios nuomojamo turto vertė yra maža (kaip aprašyta 16-ojo TFAS B3–B8 straipsniuose).

28B. Įsigyjantis ūkio subjektas nuomos įsipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte (kaip apibrėžta 16-ajame TFAS), tarsi įsigyjama nuoma įsigijimo dieną būtų nauja nuoma. Įsigyjantis ūkio subjektas naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti ta pačia suma kaip ir nuomos įsipareigojimą, pakoreguotą atsižvelgiant į palankias arba nepalankias nuomos sąlygas, palyginti su rinkos sąlygomis.

▼M12

Vertinimo principo išimtys

Pakartotinai įgytos teisės

▼M33

29. Įsigyjantysis ūkio subjektas turi įvertinti pakartotinai įgytos teisės, pripažintos nematerialiuoju turtu, vertę remdamasis likusiu susijusios sutarties galiojimo terminu, nepaisydamas to, ar rinkos dalyviai apsvarstytų galimus sutarties atnaujinimus nustatant jos tikrąją vertę. B35 ir B36 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo nuorodos.

▼M29

Mokėjimo akcijomis sandoriai

30. Įsigijimo datą įsigyjantis ūkio subjektas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę, susijusią su įsigyjamo ūkio subjekto mokėjimo akcijomis sandoriais arba įsigyjamo ūkio subjekto mokėjimo akcijomis sandorių pakeitimu įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis sandoriais, turi įvertinti pagal 2-ajame TFAS „Mokėjimas akcijomis“ aprašytą metodą. (Šiame TFAS to metodo rezultatas nurodomas kaip mokėjimo akcijomis sandorio „rinkos priemonė“.)

▼M12

Parduoti laikomas turtas

31. Įsigyjantis ūkio subjektas įsigytą ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris įsigijimo datą grupuojamas kaip laikomas parduoti pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla,* turi įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal to TFAS 15–18 straipsnius.

Prestižo arba pelno, gauto perkant pigiau nei rinkos kaina, pripažinimas ir įvertinimas

32. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti prestižą įsigijimo datą, įvertintą kaip a perviršis b atžvilgiu, kaip pateikta toliau:

a) nurodytų dalykų suma:

i) perleistas atlygis, įvertintas pagal šį TFAS, kuriame paprastai reikalaujama įsigijimo datą buvusios tikrosios vertės (žr. 37 straipsnį);

ii) bet kokios nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, nustatyta pagal šį TFAS; ir

iii) kai verslo jungimas atliekamas etapais (žr. 41 ir 42 straipsnius) – įsigijimo datą buvusi tikroji įsigyjančio ūkio subjekto *nuosavybės dalies* įsigyjamame ūkio subjekte vertė;

▼**M12**

b) identifikuojamo įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų, įvertintų pagal šį TFAS, grynosios sumos įsigijimo datą.

33. Verslo jungimo metu, kai įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba ankstesni jo savininkai) apsikeičia tik nuosavybės dalimis, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą gali būti įvertinta patikimiau nei įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių tikroji vertė įsigijimo datą. Jei taip yra, įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti prestižo vertę naudodamas įsigyjamo ūkio subjekto įsigijimo datą buvusią nuosavybės dalių tikrąją vertę, o ne perleistų nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą. ►**M33** Siekiant nustatyti prestižo vertę verslo jungimo metu, kai neperleidžiamas joks atlygis, įsigyjantysis ūkio subjektas turi naudoti įsigijimo datą buvusią įsigyjančiojo ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę, o ne įsigijimo datą buvusią tikrąją perleisto atlygio vertę (32 straipsnio a punkto i papunktis). ◄ B46–B49 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Pirkimas pigiau nei rinkos kaina

34. Kartais įsigyjantis ūkio subjektas pirks pigiau nei rinkos kaina; tai toks verslo jungimas, kai 32 straipsnio b punkto suma viršija 32 straipsnio a punkte nurodytas sumas. Jeigu tas perviršis išlieka pritaikius 36 straipsnio reikalavimus, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti gautą pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje įsigijimo datą. Pelnas turi būti priskirtas įsigyjančiam ūkio subjektui.

35. Pirkimas pigiau nei rinkos kaina galimas, pavyzdžiui, verslo jungimo metu, kai tai yra priverstinis pardavimas, kuriame pardavėjas veikia verčiamas. Tačiau dėl pripažinimo arba vertinimo išimčių, taikomų tam tikriems 22–31 straipsniuose aptartiems objektams, gali reikėti pripažinti perkant pigiau nei rinkos kaina gaunamą pelną (arba pakeisti pripažinto pelno sumą).

36. Prieš pripažindamas perkant pigiau nei rinkos kaina gaunamą pelną, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti, ar teisingai nustatė visą įsigytą turtą ir visus prisiimtus įsipareigojimus, taip pat turi pripažinti visą papildomą turtą arba įsipareigojimus, nustatytus atliekant tokią peržiūrą. Tada įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti procedūras, naudojamas siekiant įvertinti sumas, kurias šis TFAS reikalauja pripažinti įsigijimo datą, išvardytiems dalykams:

a) identifikuojamas įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai;

b) nekontroliuojama dalis įsigyjamame ūkio subjekte, jei yra;

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju įsigyjančio ūkio subjekto anksčiau įsigyjamame ūkio subjekte turėtos nuosavybės dalis; ir

d) perleistas atlygis.

Peržiūros tikslas yra įsitikinti, ar vertinimai tinkamai atspindi visą įsigijimo datą turimą informaciją.

▼M12

Perleistas atlygis

37. Verslo jungimo metu perleistas atlygis turi būti vertinamas tikrąja verte, kuri apskaičiuojama kaip įsigyjančio ūkio subjekto perduoto turto tikrųjų verčių įsigijimo datą suma, įsigyjančio ūkio subjekto prisiimti įsipareigojimai ankstesniems įsigyjamo ūkio subjekto savininkams ir įsigyjančio ūkio subjekto išleistos nuosavybės dalys. (Tačiau bet kuri įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijų, pakeistų į premijas, kurias gauna įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojai, dalis, įtraukta į atlygį, perleidžiamą verslo jungimo metu, turi būti įvertinta pagal 30 straipsnį, o ne tikrąja verte.) Galimų atlygio formų pavyzdžiai: pinigai, kitas turtas, verslas arba įsigyjančio ūkio subjekto dukterinė įmonė, *neapibrėžtasis atlygis*, paprastosios arba privilegijuotosios nuosavybės priemonės, pasirinkimo sandoriai, varantai ir *kolektyvinio investavimo ūkio subjektų* narių dalys.

38. Perleistas atlygis gali apimti įsigyjančio ūkio subjekto turtą arba įsipareigojimus, kurių balansinės vertės skiriasi nuo įsigijimo datą buvusių tikrųjų verčių (pavyzdžiui, įsigyjančio ūkio subjekto nepiniginis turtas arba verslo vienetas). Jei taip yra, įsigyjantis ūkio subjektas turi pakartotinai įvertinti perleistą turtą arba įsipareigojimus, atsižvelgdamas į jų tikrąsias vertes įsigijimo datą, ir pripažinti gautą pelną arba nuostolius, jei yra, pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau kartais perleistas turtas arba įsipareigojimai išlieka sujungtajame ūkio subjekte po verslo jungimo (pavyzdžiui, todėl, kad turtas arba įsipareigojimai buvo perleisti įsigyjamam ūkio subjektui, o ne jo ankstesniems savininkams), todėl įsigyjantis ūkio subjektas išlaiko jų kontrolę. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti tą turtą ir įsipareigojimus jų balansine verte, buvusia prieš pat įsigijimo datą, ir neturi pripažinti pelno arba nuostolių savo kontroliuojamo turto arba įsipareigojimų pelno (nuostolių) ataskaitoje prieš verslo jungimą ir po jo.

Neapibrėžtasis atlygis

39. Atlygis, kurį įsigyjantis ūkio subjektas perleidžia mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, apima visą turtą arba įsipareigojimus, atsirandančius iš neapibrėžtojo atlygio susitarimo (žr. 37 straipsnį). Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti neapibrėžtojo atlygio tikrąją vertę, buvusią įsigijimo datą, kaip atlygio, perleisto mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, dalį.

▼M43

40. Įsigyjantis ūkio subjektas turi grupuoti prievolę mokėti neapibrėžtąjį atlygį, kuris atitinka finansinės priemonės apibrėžtį, kaip finansinį įsipareigojimą arba kaip nuosavybę, remdamasis nuosavybės priemonės ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimais, pateiktais 32-ojo TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ 11 straipsnyje. Įsigyjantis ūkio subjektas turi priskirti turtui teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei laikomasi nustatytų sąlygų. 58 straipsnyje pateikiamos vėlesnės neapibrėžtojo atlygio apskaitos rekomendacijos.

▼M12

Papildomos įsigijimo metodo taikymo tam tikriems verslo jungimo tipams rekomendacijos

Etapais atliekamas verslo jungimas

41. Įsigyjantis ūkio subjektas kartais įgyja įsigyjamo ūkio objekto, kuriame turi nuosavybės dalį, kontrolę prieš pat įsigijimo datą. Pavyzdžiui, 20X1 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas A valdo 35 % dydžio nekontroliuojamą ūkio subjekto B nuosavybės dalį. Tą datą ūkio subjektas A nuperka papildomą 40 % dydžio ūkio subjekto B dalį ir taip įgyja ūkio subjekto B kontrolę. Šiame TFAS toks sandoris vadinamas etapais atliktu verslo jungimu, kartais – etapiniu įsigijimu.

▼M53

42. Per etapais atliekamą verslo jungimą įsigyjantysis ūkio subjektas pakartotinai įvertina įsigyjamajame ūkio subjekte anksčiau turėtą nuosavybės dalį jos tikrąja verte įsigijimo datą ir gautą pelną arba nuostolius, jei jų yra, atitinkamai pripažįsta pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis. Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais įsigyjantysis ūkio subjektas galėjo būti pripažinęs savo nuosavybės dalies įsigyjamajame ūkio subjekte vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis. Šiuo atveju suma, kuri buvo pripažinta kitomis bendrosiomis pajamomis, turi būti pripažįstama remiantis tuo pačiu pagrindu, kaip būtų reikalaujama, jei įsigyjantysis ūkio subjektas būtų tiesiogiai perdavęs anksčiau turėtą nuosavybės dalį.

▼M67

42A. Kai jungtinės veiklos susitarimo šalis (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“) įgyja verslo, kuris yra bendra veikla (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS), kontrolę ir turėjo teisių į turtą, susijusį su ta bendra veikla, ir prievolių vykdyti su ja susijusius įsipareigojimus prieš pat įsigijimo datą, sandoris yra etapais atliekamas verslo jungimas. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas turi taikyti etapais atliekamo verslo jungimo reikalavimus, įskaitant anksčiau turėtos bendros veiklos dalies pakartotinį įvertinimą, kaip aprašyta 42 straipsnyje. Tuo tikslu įsigyjantis ūkio subjektas pakartotinai įvertina visą anksčiau turėtą bendros veiklos dalį.

▼M12

Verslo jungimas, atliktas neperleidžiant atlygio

43. Įsigyjantis ūkio subjektas kartais įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę neperleisdamas atlygio. Tokiems jungimams taikomas verslo jungimo apskaitos įsigijimo metodas. Tokios aplinkybės yra:

a) Įsigyjamas ūkio subjektas atperka pakankamą skaičių savo akcijų, kad esamas investuotojas (įsigyjantis ūkio subjektas) įgytų kontrolę.

b) Nustoja galioti mažumos veto teisės, kurios anksčiau įsigyjančiam ūkio subjektui neleido kontroliuoti įsigyjamo ūkio subjekto, kuriame įsigyjantis ūkio subjektas turėjo daugumą balsavimo teisių.

c) Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas sutinka sujungti savo verslo vienetus remdamiesi tik sutartimi. Įsigyjantis ūkio subjektas už įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę neperleidžia jokio atlygio ir įsigyjamame ūkio subjekte neturi jokių nuosavybės dalių įsigijimo datą arba anksčiau. Verslo jungimų, atliktų remiantis tik sutartimi, pavyzdžiai apima dviejų verslo vienetų sujungimą naudojant sujungimo susitarimą arba sukuriant įmonę, kuri listinguojama dviejose biržose.

44. Verslo jungime, kuris atliktas remiantis tik sutartimi, įsigyjantis ūkio subjektas turi priskirti įsigyjamo ūkio subjekto savininkams įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto, pripažinto pagal šį TFAS, sumą. Kitaip sakant, įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalys, kurios priklauso ne įsigyjančiam ūkio subjektui, yra nekontroliuojama dalis įsigyjančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose, kurios parengiamos po sujungimo, net jeigu visos nuosavybės dalys įsigyjamame ūkio subjekte priskiriamos nekontroliuojamai daliai.

Vertinimo laikotarpis

45. Jeigu pirminė verslo jungimo apskaita nebaigta ataskaitinio laikotarpio, per kurį įvyksta jungimas, pabaigoje, įsigyjantis ūkio subjektas turi savo finansinėse ataskaitose pranešti apie laikinas turto ir įsipareigojimų sumas, kurių apskaita nebaigta. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas turi retrospektyviai pakoreguoti laikinas sumas, kurios pripažintos įsigijimo datą, kad būtų atspindėta nauja informacija, gauta apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką tą datą pripažintų sumų vertinimui. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas taip pat turi pripažinti papildomą

▼M12

turtą arba įsipareigojimus, jeigu gaunama naujos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą ir, jei žinoma, galėjusias daryti įtaką pripažįstant turtą ir įsipareigojimus tą datą. Vertinimo laikotarpis pasibaigia tada, kai įsigyjantis ūkio subjektas gauna ieškomos informacijos apie faktus ir aplinkybes, egzistavusias įsigijimo datą, arba sužino, kad daugiau informacijos gauti negalima. Tačiau vertinimo laikotarpis neturi būti ilgesnis kaip vieneri metai nuo įsigijimo datos.

46. Vertinimo laikotarpis yra laikotarpis po įsigijimo datos, per kurį įsigyjantis ūkio subjektas gali pakoreguoti laikinas sumas, pripažintas verslo jungimui. Vertinimo laikotarpis suteikia įsigyjančiam ūkio subjektui pakankamai laiko gauti informaciją, kuri reikalinga toliau nurodytiems dalykams nustatyti ir įvertinti įsigijimo datą pagal šio TFAS reikalavimus:

a) įsigytas identifikuojamas turtas, prisiimti įsipareigojimai ir visos nekontroliuojamos dalys įsigyjamame ūkio subjekte;

b) už įsigyjamą ūkio subjektą perleistas atlygis (arba kita suma, naudota prestižui įvertinti);

c) etapais atlikto verslo jungimo atveju, įsigyjančio ūkio subjekto anksčiau įsigyjamame ūkio subjekte turėtos nuosavybės dalis; ir

d) gautas prestižas arba pelnas perkant pigiau nei rinkos kaina.

47. Įsigyjantis ūkio subjektas turi apsvarstyti visus susijusius veiksnius, svarbius nustatant, ar dėl informacijos, gautos po įsigijimo datos, reikėtų pakoreguoti laikinas pripažintas sumas arba ar ta informacija yra susijusi su įvykiais, kurie įvyko po įsigijimo datos. Susiję veiksniai apima papildomos informacijos gavimo datą ir tai, ar įsigyjantis ūkio subjektas gali nustatyti laikinų sumų pakeitimo priežastį. Tikėtina, kad netrukus po įsigijimo datos gauta informacija geriau atspindės įsigijimo datą egzistavusias aplinkybes nei keletu mėnesių vėliau gauta informacija. ►**M33** Pavyzdžiui, turto pardavimas trečiajai šaliai netrukus po įsigijimo datos už sumą, kuri labai skiriasi nuo laikinos tą datą nustatytos tikrosios vertės, veikiausiai rodys laikinosios sumos klaidą, nebent galima nustatyti įvykį, kuris pakeitė tikrąją vertę. ◄

48. Įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta laikinos sumos, pripažintos identifikuojamam turtui (įsipareigojimams), padidėjimą (sumažėjimą) mažindamas (didindamas) prestižą. Tačiau per vertinimo laikotarpį gauta nauja informacija kartais gali lemti daugiau nei vieno turto ar įsipareigojimo laikinos sumos koregavimą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas galėjo būti prisiėmęs įsipareigojimą atlyginti žalą, susijusią su nelaimingu atsitikimu vienoje iš įsigyjamo ūkio subjekto gamyklų, kurios daliai arba jai visai taikomas įsigyjamo ūkio subjekto įsipareigojimo draudimo polisas. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas vertinimo laikotarpio metu gauna naujos informacijos apie to įsipareigojimo tikrąją vertę įsigijimo datą, prestižo koregavimas, sąlygojamas laikinos įsipareigojimui pripažintos sumos pokyčio, būtų padengtas (visas arba iš dalies) atitinkamo prestižo koregavimo, atliekamo dėl laikinos sumos, pripažintos iš draudiko gaunamam ieškiniui, pokyčio.

▼M12

49. Vertinimo laikotarpio metu įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti laikinų sumų koregavimus taip, lyg verslo jungimo apskaita būtų baigta įsigijimo datą. Vadinasi, prireikus įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių lyginamąją informaciją, pateiktą finansinėse ataskaitose, taip pat atlikti bet kokius nusidėvėjimo, amortizacijos arba kito pajamų poveikio pakeitimus, pripažintus baigiant pirminę apskaitą.

50. Pasibaigus vertinimo laikotarpiui, įsigyjantis ūkio subjektas turi peržiūrėti verslo jungimo apskaitą tik tam, kad pataisytų klaidas pagal 8-ąjį TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*.

Nustatymas, kas yra verslo jungimo sandorio dalis

51. Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti anksčiau egzistavusių ryšių arba kitų susitarimų prieš prasidedant deryboms dėl verslo jungimo arba jie gali sudaryti susitarimą derybų metu, atskirai nuo verslo jungimo. Bet kuriuo atveju įsigyjantis ūkio subjektas turi nustatyti visas sumas, kurios nėra dalis to, kuo įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas (arba jo ankstesni savininkai) apsikeitė verslo jungimo metu, t. y. sumas, kurios nėra mainų siekiant įsigyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Įsigyjantis ūkio subjektas taikydamas įsigijimo metodą turi pripažinti tik atlygį, perleistą už įsigyjamą ūkio subjektą ir įsigytą turtą bei prisiimtus įsipareigojimus mainais už įsigyjamą ūkio subjektą. Atskiri sandoriai turi būti apskaitomi pagal susijusius TFAS.

52. Įsigyjančio ūkio subjekto, jo vardu ir visų pirma jo arba sujungtojo ūkio subjekto naudai, o ne įsigyjamo ūkio subjekto (arba jo ankstesnių savininkų) naudai, prieš sujungimą sudarytas sandoris veikiausiai yra atskiras sandoris. Pateikiami atskirų sandorių, kurie neturi būti įtraukiami taikant įsigijimo metodą, pavyzdžiai:

a) sandoris, kuris iš esmės nustato anksčiau egzistavusius įsigyjančio ir įsigyjamo ūkio subjektų santykius;

b) sandoris, kuriuo įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojams arba ankstesniems savininkams atlyginama už būsimas paslaugas; ir

c) sandoris, kuris įsigyjamam ūkio subjektui arba jo ankstesniems savininkams kompensuoja įsigyjančio ūkio subjekto su įsigijimu susijusias išlaidas.

B50–B62 straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Su įsigijimu susijusios išlaidos

▼M53

53. Su įsigijimu susijusios sąnaudos yra sąnaudos, kurias įsigyjantysis ūkio subjektas patiria vykdydamas verslo jungimą. Prie šių sąnaudų priskiriami tarpininkavimo mokesčiai, konsultavimo, advokato, apskaitos, vertinimo ir kiti mokesčiai specialistams, bendrosios administracinės sąnaudos, įskaitant vidaus įsigijimo skyriaus išlaikymo sąnaudas, taip pat skolos ir nuosavybės vertybinių popierių registravimo ir išleidimo sąnaudos. Įsigyjantysis ūkio subjektas turi apskaityti su įsigijimu susijusias sąnaudas kaip sąnaudas tais ataskaitiniais laikotarpiais, kai patiriamos sąnaudos ir gaunamos paslaugos, išskyrus vieną išimtį. Skolos arba nuosavybės vertybinių popierių išleidimo sąnaudos pripažįstamos pagal 32-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS.

▼M12

VĖLESNIS VERTINIMAS IR APSKAITA

54. Apskritai įsigyjantis ūkio subjektas vėliau turi įvertinti ir apskaityti įsigytą turtą, prisiimtus arba gautus įsipareigojimus bei verslo jungimo metu išleistas nuosavybės priemones pagal kitus tam turtui ir įsipareigojimams, atsižvelgiant į jų pobūdį, taikomus TFAS. Tačiau šiame TFAS pateikiamos rekomendacijos, taikomos vėlesniam verslo jungimo metu įsigyto turto, prisiimtų arba gautų įsipareigojimų bei išleistų nuosavybės priemonių vertinimui ir apskaitai:

a) pakartotinai įgytos teisės;

b) neapibrėžtieji įsipareigojimai, pripažinti įsigijimo datą;

c) kompensacinis turtas; ir

d) neapibrėžtasis atlygis.

B63 straipsnyje pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

Pakartotinai įgytos teisės

55. Pakartotinai įgyta teisė, pripažinta kaip nematerialusis turtas, turi būti amortizuojama per likusį sutarties, kuria teisė buvo suteikta, galiojimo laikotarpį. Įsigyjantis ūkio subjektas, kuris vėliau parduoda pakartotinai įgytą teisę trečiajai šaliai, nustatydamas pardavimo pelną arba nuostolius turi įtraukti nematerialiojo turto balansinę vertę.

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

▼M53

56. Po pirminio pripažinimo ir tol, kol įsipareigojimas įvykdomas, atšaukiamas arba baigiasi jo terminas, įsigyjantysis ūkio subjektas turi vertinti neapibrėžtąjį įsipareigojimą, pripažintą verslo jungimo metu, didesniąja iš šių sumų:

a) suma, kuri būtų pripažinta pagal 37-ąjį TAS; ir

b) iš pradžių pripažinta suma, iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ principus.

Šis reikalavimas netaikomas sutartims, apskaitomoms pagal 9-ąjį TFAS.

▼M12

Kompensacinis turtas

57. Kiekvieno vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti kompensacinį turtą, kuris buvo pripažintas įsigijimo datą, tuo pačiu pagrindu kaip ir kompensuojamas įsipareigojimas arba turtas, kurio sumai taikomi kokie nors sutarties apribojimai, o kompensacinį turtą, kuris vėliau nėra vertinamas remiantis tikrąja verte, – vadovybės atliktu galimybės gauti kompensacinį turtą įvertinimu. Įsigyjantis ūkio subjektas turi nutraukti kompensacinio turto pripažinimą tik tada, kai gauna turtą, jį parduoda arba kitaip praranda teisę į jį.

▼M12

Neapibrėžtasis atlygis

▼M53

58. Kai kurie neapibrėžtojo atlygio, kurį įsigyjantysis ūkio subjektas pripažįsta po įsigijimo datos, tikrosios vertės pasikeitimai gali būti papildomos informacijos, kurią įsigyjantysis ūkio subjektas gavo po tos datos apie įsigijimo datą buvusius faktus ir aplinkybes, padarinys. Tokie pasikeitimai yra vertinimo laikotarpio koregavimai pagal 45–49 straipsnius. Vis dėlto pasikeitimai, atsiradę dėl įvykių po įsigijimo datos, pvz., pajamų tikslo įvykdymo, nustatytos akcijos kainos pasiekimo arba tyrimo ir plėtros projekto svarbaus etapo pasiekimo, nėra vertinimo laikotarpio koregavimai. Neapibrėžtojo atlygio tikrosios vertės pasikeitimus, kurie nėra vertinimo laikotarpio koregavimai, įsigyjantysis ūkio subjektas turi apskaityti taip:

a) neapibrėžtasis atlygis, grupuojamas kaip nuosavybė, neturi būti pakartotinai vertinamas, o jo vėlesnis mokėjimas turi būti apskaitomas nuosavybės dalyje;

b) kitas neapibrėžtasis atlygis, kuris:

i) patenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį, turi būti vertinamas tikrąja verte kiekvieną finansinių ataskaitų datą, o tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais pagal 9-ąjį TFAS;

ii) nepatenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį, turi būti vertinamas tikrąja verte kiekvieną finansinių ataskaitų datą, o tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

▼M12

ATSKLEIDIMAS

59. Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti verslo jungimo pobūdį bei finansinį poveikį, kai verslo jungimas atliktas:

a) einamojo ataskaitinio laikotarpio metu; arba

b) pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas.

60. Siekdamas įvykdyti 59 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti B64–B66 straipsniuose nurodytą informaciją.

61. Įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, leidžiančią jo finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti einamąjį ataskaitinį laikotarpį pripažintų koregavimų finansinį poveikį, kuris yra susijęs su verslo jungimais, atliktais tuo laikotarpiu arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

62. Siekdamas įvykdyti 61 straipsnyje nurodytą tikslą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti B67 straipsnyje nurodytą informaciją.

63. Jeigu šiame ir kituose TFAS reikalaujami tam tikri atskleidimai neatitinka 59 ir 61 straipsniuose nustatytų tikslų, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti bet kokią papildomą informaciją, reikalingą tiems tikslams pasiekti.

▼M12

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Įsigaliojimo data

64. Šis TFAS turi būti perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa arba yra po pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau, pradžios. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau šis TFAS turi būti taikomas tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atkleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).

▼M29

64B. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisyti 19, 30 ir B56 straipsniai ir įterpti B62A ir B62B straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą. Taikyti reikėtų perspektyviai nuo tos datos, kurią ūkio subjektas pirmą kartą taikė šį TFAS.

64C. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterpti 65A–65E straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą. Pataisos taikomos neapibrėžtojo atlygio likučiams, atsirandantiems dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS, paskelbto 2008 m., taikymo data.

▼M32

64E. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS pataisyti 7 ir B13 straipsniai, B63 straipsnio e punktas ir A priedas. Taikydamas 10-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

64F. 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pataisyti 20, 29, 33 ir 47 straipsniai, pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priede ir pataisyti B22, B40, B43–B46, B49 ir B64 straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M38

64G. 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 7 straipsnis ir įterptas 2A straipsnis. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼M43

64I. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisyti 40 ir 58 straipsniai ir įterptas 67A straipsnis bei susijusi antraštė. Ūkio subjektas perspektyviai taiko šią pataisą verslo jungimams, kurių įsigijimo data yra 2014 m. liepos 1 d. arba vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Ūkio subjektas gali šią pataisą taikyti anksčiau, su sąlyga, kad būtų taikomi ir 9-asis TFAS bei 37-asis TAS (abu pataisyti *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais*). Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M42

64J. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2011–2013 m. ciklo metiniais patobulinimais* pataisytas 2 straipsnio a punktas. Ūkio subjektas šią pataisą taiko perspektyviai 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M52

64K. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas 56 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M53

64L. 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 16, 42, 53, 56, 58 ir B41 straipsniai ir išbraukti 64A, 64D ir 64H straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

64M. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 14, 17, B32 ir B42 straipsniai, išbraukti B28–B30 straipsniai ir su jais susijusi antraštė ir įterpti 28A–28B straipsniai ir su ja susijusi antraštė. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M67

64O. 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* įterptas 42A straipsnis. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M12

Pereinamasis laikotarpis

65. Turtas ir įsipareigojimai, atsirandantys dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo datos yra ankstesnės nei šio TFAS taikymo data, neturi būti koreguojami taikant šį TFAS.

▼M29

65A. Neapibrėžtojo atlygio likučiai, atsirandantys dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo datos yra ankstesnės nei data, kurią ūkio subjektas pirmą kartą taiko šį TFAS, paskelbtą 2008 m., neturi būti koreguojami taikant šį TFAS pirmą kartą. 65B–65E straipsniai turi būti taikomi vėlesnei šių likučių apskaitai. 65B–65E straipsniai netaikomi neapibrėžtojo atlygio likučių, atsirandančių dėl verslo jungimų, kurių įsigijimo datos yra vėlesnės nei data, kurią ūkio subjektas pirmą kartą taiko šį TFAS, paskelbtą 2008 m., arba sutampa su šia data, apskaitai. 65B–65E straipsniuose verslo jungimas reiškia tik tuos verslo jungimus, kurių įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS, paskelbto 2008 m., taikymo data.

▼M29

65B. Kai verslo jungimo sutartyje numatyta koreguoti verslo jungimo savikainą dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių, koregavimo sumą įsigyjantis ūkio subjektas turi įtraukti į verslo jungimo savikainą įsigijimo datą, jeigu koregavimas tikėtinas ir jo sumą galima patikimai nustatyti.

65C. Pagal verslo jungimo sutartį verslo jungimo savikainą galima koreguoti dėl vieno arba kelių neapibrėžtųjų būsimųjų įvykių. Koregavimas, pavyzdžiui, gali būti reikalingas dėl tam tikro neapibrėžto pelno lygio, kuris bus sukauptas arba uždirbtas būsimaisiais laikotarpiais, arba nuo išleistų priemonių rinkos kainos. Registruojant verslo jungimą apskaitoje, paprastai įmanoma įvertinti kiekvieną tokio koregavimo sumą, nepakenkiant informacijos patikimumui, nors ir lieka tam tikrų abejonių. Jei tų įvykių ateityje nebūna arba įvertinimą reikia peržiūrėti, jungimo savikaina turi būti atitinkamai koreguojama.

65D. Tačiau kai verslo jungimo sutartyje toks koregavimas yra numatytas, registruojant verslo jungimą apskaitoje jis nėra įtraukiamas į verslo jungimo savikainą, jeigu koregavimas nėra tikėtinas arba jo sumos negalima patikimai nustatyti. Jei tokio koregavimo tikimasi ir galima patikimai apskaičiuoti koregavimo sumą, gauta papildoma suma turi būti laikoma verslo jungimo savikainos koregavimu.

65E. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti reikalaujama, kad įsigyjantis ūkio subjektas vėliau papildomai sumokėtų pardavėjui ir kompensuotų (už tai gaudamas teisę kontroliuoti įsigyjamą ūkio subjektą) suteikto turto, išleistų nuosavybės priemonių arba prisiimtų įsipareigojimų vertės sumažėjimą. Taip, pavyzdžiui, atsitinka, kai įsigyjantis ūkio subjektas garantuoja nuosavybės arba skolos priemonių, išleidžiamų kaip jungimo savikainos dalis, rinkos kainą ir privalo toliau papildomai leisti nuosavybės arba skolos priemones, siekdamas sugrąžinti pradžioje nustatytą jungimo savikainą. Tokiais atvejais verslo jungimo savikainos padidėjimas nėra pripažįstamas. Nuosavybės priemonių atveju papildomo mokėjimo tikroji vertė ir atitinkamas lygus pradžioje išleistų priemonių vertės sumažėjimas yra tarpusavyje užskaitomi. Skolos priemonių atveju papildomas mokėjimas laikomas pirmojo išleidimo premijos sumažinimu arba nuolaidos padidinimu.

▼M12

66. Ūkio subjektas, pvz., kolektyvinio investavimo ūkio subjektas, kuris dar netaikė 3-ojo TFAS ir turėjo vieną arba daugiau verslo jungimų, kurie buvo apskaitomi taikant pirkimo metodą, turi taikyti B68 ir B69 straipsniuose pateiktas pereinamojo laikotarpio nuostatas.

Pelno mokesčiai

67. Verslo jungimams, kurių įsigijimo data ankstesnė nei šio TFAS taikymo data, įsigyjantis ūkio subjektas perspektyviai turi taikyti 12-ojo TAS 68 straipsnio reikalavimus su šiuo TFAS padarytais pakeitimais. Tuo norima pasakyti, kad įsigyjantis ūkio subjektas neturi taisyti apskaitos dėl ankstesnių verslo jungimų, anksčiau pripažinto atidėtųjų mokesčių turto pakeitimų. Tačiau nuo šio TFAS taikymo datos pripažinto atidėtųjų mokesčių turto pakeitimus įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti kaip pelno arba nuostolių koregavimą (arba, jei reikalaujama 12-ajame TAS, ne pelno arba nuostolių).

▼M43

NUORODOS Į 9-ĄJĮ TFAS

67A. Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos nuorodos į 9-ąjį TFAS turėtų būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS.

▼M12

3-OJO TFAS (2004 M.) PANAIKINIMAS

68. Šis TFAS pakeičia 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* (išleistą 2004 m.).

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

įsigyjamas ūkio subjektas	Verslo vienetas arba verslo vienetai, kurių kontrolę **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja **verslo jungimo** metu.
įsigyjantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, įgyjantis **įsigyjamo ūkio subjekto** kontrolę.
įsigijimo data	Data, kada **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja **įsigyjamo ūkio subjekto** kontrolę.
verslas	Bendras veiklos ir turto junginys, kurį galima valdyti siekiant gauti pelno dividendų, mažesnių išlaidų arba kitokios ekonominės naudos pavidalu tiesiogiai investuotojams arba kitiems savininkams, nariams arba dalyviams.
verslo jungimas	Sandoris arba kitas įvykis, kurio metu **įsigyjantis ūkio subjektas** įgyja vieno arba daugiau **verslų** kontrolę. Sandoriai, kartais vadinami „tikraisiais jungimais“ arba „lygių subjektų jungimais“, taip pat yra **verslo jungimai** šiame TFAS vartojama reikšme.
neapibrėžtasis atlygis	Paprastai **įsigyjančio ūkio subjekto** prievolė perleisti papildomą turtą arba **nuosavybės dalis** ankstesniems **įsigyjamo ūkio objekto** savininkams kaip mainų siekiant įgyti **įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę** dalis, jei įvyksta nustatyti būsimi įvykiai arba įvykdomos sąlygos. Tačiau neapibrėžtasis atlygis taip pat gali suteikti **įsigyjančiam ūkio subjektui** teisę susigrąžinti anksčiau perleistą atlygį, jei įvykdomos nustatytos sąlygos.

▼M32

_____

▼M12

nuosavybės dalys	Šiame TFAS terminas *nuosavybės dalys* daugiausia vartojamas įvardyti pagrindines investuotojui priklausančių ūkio subjektų nuosavybės dalis ir savininko, nario arba dalyvio dalis **kolektyvinio investavimo ūkio subjektuose**.

▼M33

tikroji vertė	yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS.)

▼**M12**

prestižas	Turtas, nusakantis būsimą ekonominę naudą, atsirandančią dėl kito turto, įsigyto **verslo jungimo** metu, kuris nėra atskirai nustatomas ir pripažįstamas.
identifikuojamas	Turtas yra *identifikuojamas,* jeigu: a) gali būti išskirtas, t. y. gali būti atskirtas arba atidalintas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba iškeičiamas, atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu, nepaisant to, ar ūkio subjektas ketina tai daryti; arba b) atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.
nematerialusis turtas	Identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.
kolektyvinio investavimo ūkio subjektas	Ūkio subjektas, išskyrus investuotojui priklausantį ūkio subjektą, kuris suteikia dividendų, mažesnes išlaidas arba kitokios ekonominės naudos tiesiogiai jo **savininkams**, nariams arba dalyviams. Pavyzdžiui, savidraudos draugija, kredito unija ir jungtinis ūkio subjektas yra kolektyvinio investavimo ūkio subjektai.
nekontroliuojama dalis	Dukterinės įmonės nuosavybės dalis, tiesiogiai arba netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiai įmonei.
savininkai	Šiame TFAS terminas *savininkai* daugiausia vartojamas investuotojui priklausančių ūkio subjektų ir jų savininkų arba narių **nuosavybės dalių** valdytojams arba **kolektyvinio investavimo ūkio subjektų** dalyviams įvardyti.

B priedas

Taikymo rekomendacijos

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

BENDRO PAVALDUMO ŪKIO SUBJEKTŲ VERSLO JUNGIMAI (2 STRAIPSNIO C PUNKTO TAIKYMAS)

B1. Šis TFAS netaikomas bendro pavaldumo ūkio subjektams arba verslams jungti. Bendro pavaldumo ūkio subjektų arba verslų jungimas – tai verslo jungimas, kai visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslo vienetus prieš verslo jungimą ir po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ta kontrolė nėra laikina.

▼**M12**

B2. Asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia ūkio subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos. Todėl šis TFAS nėra taikomas verslo jungimui, kai ta pati asmenų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi bendrą teisę valdyti kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų finansinę ir veiklos politiką, siekdami gauti naudos iš tų ūkio subjektų veiklos, ir tas bendras valdymas nėra laikinas.

B3. Ūkio subjektą gali kontroliuoti asmuo arba pagal sutartimi įformintą susitarimą veikianti asmenų grupė, ir šis asmuo arba grupė gali nesilaikyti TFAS nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų. Todėl besijungiantys ūkio subjektai nebūtinai turi būti įtraukiami į tas pačias konsoliduotas finansines ataskaitas, kad verslo jungimas būtų laikomas bendro pavaldumo ūkio subjektų sujungimu.

B4. Kiekvieno iš besijungiančių ūkio subjektų nekontroliuojamos dalys prieš verslo jungimą ir po jo nėra svarbios nustatant, ar jungiamus ūkio subjektus kontroliuoja ta pati šalis. Panašiai ir faktas, kad vienas iš besijungiančių ūkio subjektų yra dukterinė įmonė, kuri nebuvo įtraukta į konsoliduotas finansines ataskaitas, neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar jungiami ūkio subjektai pavaldūs vienai šaliai.

VERSLO JUNGIMO IDENTIFIKAVIMAS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B5. Šiame TFAS verslo jungimas apibrėžiamas kaip sandoris arba kitas įvykis, per kurį įsigyjantis ūkio subjektas įgyja vieno arba daugiau verslų kontrolę. Įsigyjantis ūkio subjektas gali įgyti įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę įvairiais būdais, pavyzdžiui:

a) perleisdamas pinigus, pinigų ekvivalentus arba kitokį turtą (įskaitant verslą sudarantį grynąjį turtą);

b) prisiimdamas įsipareigojimus;

c) išleisdamas nuosavybės dalis;

d) pateikdamas daugiau kaip vieno tipo atlygį; arba

e) neperleisdamas atlygio, įskaitant rėmimąsi tik sutartimi (žr. 43 straipsnį).

B6. Verslo jungimas gali būti grupuojamas įvairiais būdais dėl teisinių, apmokestinimo arba kitų priežasčių (sąrašas nėra baigtinis):

a) vienas arba daugiau verslo vienetų tampa įsigyjančio ūkio subjekto dukterinėmis įmonėmis arba vieno ar daugiau verslo vienetų grynasis turtas teisėtai sujungiamas su įsigyjančiu ūkio subjektu;

b) vienas besijungiantis ūkio subjektas perduoda savo grynąjį turtą arba jo savininkai perduoda savo nuosavybės dalis kitam besijungiančiam ūkio subjektui arba jo savininkams;

▼**M12**

c) visi besijungiantys ūkio subjektai perduoda savo grynąjį turtą arba tų ūkio subjektų savininkai perduoda savo nuosavybės dalis naujai sukurtam ūkio subjektui (kartais vadinama sujungimo sandoriu (angl. *roll-up* arba *put-together transaction*); arba

d) vieno iš besijungiančių ūkio subjektų ankstesnių savininkų grupė įgyja sujungtojo ūkio subjekto kontrolę.

VERSLO APIBRĖŽIMAS (3 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B7. Verslą sudaro ištekliai ir procesai, taikomi tiems ištekliams, galintys sukurti produkciją. Nors verslo vienetai paprastai sukuria produkciją, ji nėra būtina, kad bendrą veiklą būtų galima pavadinti verslu. Trys verslo elementai apibrėžiami taip:

a) **Ištekliai:** Bet koks ekonominis išteklius, kuris sukuria arba turi galimybę sukurti produkciją, kai jam taikomas vienas arba daugiau procesų. Pavyzdžiai gali būti ilgalaikis turtas (įskaitant nematerialųjį turtą arba teises naudoti ilgalaikį turtą), intelektinė nuosavybė, galimybė gauti prieigą prie reikalingų medžiagų arba teisės ir darbuotojai.

b) **Procesas:** Bet kokia sistema, standartas, protokolas, konvencija arba taisyklė, kurie, kai taikomi ištekliams, sukuria arba gali sukurti produkciją. Pavyzdžiai gali būti strateginio valdymo procesai, darbo procesai ir išteklių valdymo procesai. Šie procesai paprastai yra dokumentuojami, bet organizuota darbo jėga, turinti būtinų taisyklių ir konvencijų laikymosi įgūdžių bei patirties, gali sukurti reikiamus procesus, kuriuos galima taikyti ištekliams, siekiant sukurti produkciją. (Apskaita, sąskaitų išrašymas, algalapiai ir kitos administravimo sistemos paprastai nėra procesai, naudojami produkcijai sukurti.)

c) **Produkcija:** Išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, dėl kurių gaunamas arba gali būti gaunamas pelnas dividendų, mažesnių išlaidų arba kitokios tiesioginės ekonominės naudos investuotojams arba kitiems savininkams, nariams ar dalyviams pavidalu, rezultatas.

B8. Kad būtų galima valdyti siekiant nustatytų tikslų, integruotiems veiklos ir turto junginiams reikia dviejų esminių elementų – išteklių ir tiems ištekliams taikomų procesų, kurie visi kartu yra arba bus naudojami produkcijai kurti. Tačiau verslui nėra reikalingi visi ištekliai arba procesai, kuriuos pardavėjas naudojo vykdydamas tą verslo veiklą, jei rinkos dalyviai gali įsigyti verslą ir tęsti produkcijos gamybą, pavyzdžiui, integruodami į verslą savo išteklius ir procesus.

▼M12

B9. Verslo elementų pobūdis įvairiose pramonės šakose ir atsižvelgiant į ūkio subjekto operacijų (veiklos) struktūrą skiriasi, įskaitant ūkio subjekto plėtros etapą. Įkurtame versle dažnai yra daug skirtingų išteklių tipų, procesų ir produkcijos, o nauji verslai dažnai turi nedaug išteklių ir procesų, o kartais tik vieną produktą. Beveik visi verslai taip pat turi ir įsipareigojimų, bet verslui jie nėra būtini.

B10. Integruotas veiklos ir turto junginys kūrimo etape gali neturėti produkcijos. Jei taip, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti kitus veiksnius, siekdamas nustatyti, ar tai verslas. Šie veiksniai apima (sąrašas nėra baigtinis), ar junginys:

a) yra pradėjęs suplanuotą pagrindinę veiklą;

b) turi darbuotojų, intelektinės nuosavybės ir kitų išteklių bei procesų, kurie galėtų būti taikomi tiems ištekliams;

c) planuoja gaminti produkciją; ir

d) turės klientų, kurie pirks produkciją.

Ne visi šie veiksniai turi būti tam tikrame integruotame kūrimo etapo veiklos ir turto junginyje, kad jį būtų galima laikyti verslu.

B11. Nustatant, ar tam tikras turto ir veiklos junginys yra verslas, turėtų būti remiamasi tuo, ar integruotą junginį rinkos dalyvis galės valdyti kaip verslą. Vadinasi, vertinant, ar tam tikras junginys yra verslas, nesvarbu, ar pardavėjas valdė junginį kaip verslą ir ar įsigyjantis ūkio subjektas ketina valdyti junginį kaip verslą.

B12. Jeigu nėra priešingų įrodymų, tam tikras turto ir veiklos junginys, kuriam būdingas prestižas, turi būti laikomas verslu. Tačiau verslas gali prestižo ir neturėti.

ĮSIGYJANČIO ŪKIO SUBJEKTO IDENTIFIKAVIMAS (6 IR 7 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

▼M32

B13. Įsigyjančiam ūkio subjektui – ūkio subjektui, kuris įgyja įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę, – identifikuoti turi būti taikomos 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ rekomendacijos. Jeigu įvyko verslo jungimas, bet 10-ojo TFAS rekomendacijose aiškiai nenurodyta, kuris iš jungiamų ūkio subjektų yra įsigyjantis ūkio subjektas, tai nustatant reikia įvertinti B14–B18 straipsniuose nurodytus veiksnius.

▼M12

B14. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas perleidžiant pinigus arba kitą turtą ar prisiimant įsipareigojimus, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, kuris perleidžia pinigus arba kitą turtą ar prisiima įsipareigojimus.

▼**M12**

B15. Verslo jungime, kuris visų pirma vykdomas apsikeičiant nuosavybės dalimis, įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra ūkio subjektas, išleidžiantis savo nuosavybės dalis. Tačiau kai kuriuose verslo jungimuose, kurie paprastai vadinami „atvirkštiniais įsigijimais“, išleidžiantis ūkio subjektas yra įsigyjamas ūkio subjektas. B19–B27 straipsniuose pateikiamos atvirkštinių įsigijimų apskaitos rekomendacijos. Verslo jungime, kuriame apsikeičiama nuosavybės dalimis, identifikuojant įsigyjantį ūkio subjektą taip pat reikia apsvarstyti kitus susijusius faktus ir aplinkybes, įskaitant:

a) *santykines balsavimo teises sujungtajame ūkio subjekte po verslo jungimo* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio savininkai kaip grupė išlaiko arba gauna didžiausią dalį balsavimo teisių sujungtajame ūkio subjekte. Nustatydamas, kuri savininkų grupė išlaiko arba gauna didžiausią balsavimo teisių dalį, ūkio subjektas turi apsvarstyti bet kokių neįprastų arba specialių balsavimo susitarimų ir pasirinkimo sandorių, varantų arba konvertuojamų vertybinių popierių buvimą.

b) *didelės mažumos balsų dalies sujungtajame ūkio subjekte buvimą, jeigu joks kitas savininkas arba organizuota savininkų grupė neturi reikšmingos balsų dalies* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio vienas savininkas arba organizuota savininkų grupė turi didžiausią mažumos balsų dalį sujungtajame ūkio subjekte.

c) *sujungtojo ūkio subjekto valdymo organo sudarymą* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio savininkai turi galimybę išrinkti, paskirti arba pašalinti didžiąją dalį sujungtojo ūkio subjekto valdymo organo narių.

d) *sujungtojo ūkio subjekto vyriausiosios vadovybės sudarymą* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio (ankstesnė) vadovybė vyrauja sujungtojo ūkio subjekto valdyme.

e) *apsikeitimo nuosavybės dalimis sąlygas* – įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kuris moka premiją, viršijančią kito besijungiančio ūkio subjekto arba ūkio subjektų nuosavybės dalių tikrąją vertę prieš sujungimą.

B16. Įsigyjantis ūkio subjektas paprastai yra besijungiantis ūkio subjektas, kurio santykinis dydis (pavyzdžiui, vertinant turtą, pajamas arba pelną) yra žymiai didesnis nei kito besijungiančio ūkio subjekto arba ūkio subjektų.

B17. Kai verslo jungime dalyvauja daugiau kaip du ūkio subjektai, nustatant įsigyjantį ūkio subjektą reikia atsižvelgti ir į kitus dalykus, pvz., kuris iš besijungiančių ūkio subjektų inicijavo jungimą, taip pat – santykinį besijungiančių ūkio subjektų dydį.

B18. Naujas verslui sujungti sudarytas ūkio subjektas nebūtinai yra įsigyjantis ūkio subjektas. Jei nuosavybės dalims, siekiant atlikti verslo jungimą, išleisti sudaromas naujas ūkio subjektas, tada vienas iš besijungiančių ūkio subjektų, egzistavusių prieš sujungiant verslą, taikant B13–B17 straipsnių rekomendacijas, turi būti identifikuojamas kaip įsigyjantis ūkio subjektas. Priešingai, naujas ūkio subjektas, perleidžiantis pinigus arba kitą turtą ar kaip atlygį prisiimantis įsipareigojimus, gali būti įsigyjantis ūkio subjektas.

▼M12

ATVIRKŠTINIAI ĮSIGIJIMAI

B19. Atvirkštinis įsigijimas įvyksta, kai vertybinius popierius išleidžiantis ūkio subjektas (įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas) identifikuojamas kaip įsigyjamas ūkio subjektas apskaitos tikslais, remiantis B13–B18 straipsnių rekomendacijomis. Ūkio subjektas, kurio nuosavybės dalys yra įsigyjamos (įteisintas įsigyjamas ūkio subjektas) turi būti įsigyjantis ūkio subjektas apskaitos tikslais, kad sandoris būtų laikomas atvirkštiniu įsigijimu. Pavyzdžiui, atvirkštiniai įsigijimai kartais įvyksta, kai privatusis ūkio subjektas nori tapti viešuoju ūkio subjektu, bet nenori registruoti savo nuosavybės dalių. Kad tai atliktų, privatusis ūkio subjektas susitars, kad viešasis ūkio subjektas įsigytų jo nuosavybės dalis mainais už viešojo ūkio subjekto nuosavybės dalis. Šiame pavyzdyje viešasis ūkio subjektas yra **įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas**, nes jis išleido savo nuosavybės dalis, o privatusis ūkio subjektas yra **įteisintas įsigyjamas ūkio subjektas**, nes buvo įsigytos jo nuosavybės dalys. Tačiau B13–B18 straipsnių rekomendacijų taikymas identifikuojant lemia, kad:

a) viešasis ūkio subjektas yra **įsigyjamas ūkio subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas); ir

b) privatusis ūkio subjektas yra **įsigyjantis ūkio subjektas** apskaitos tikslais (apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas).

Apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas turi atitikti verslo apibrėžimą, kad sandoris būtų apskaitomas kaip atvirkštinis įsigijimas, ir taikyti visus šio TFAS pripažinimo ir vertinimo principus, įskaitant reikalavimą pripažinti prestižą.

Perleisto atlygio vertinimas

B20. Atvirkštinio įsigijimo metu apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas įsigyjamam ūkio subjektui paprastai neišleidžia jokio atlygio. Vietoj to, apskaitinis įsigyjamas ūkio subjektas paprastai išleidžia savo akcijas, skirtas apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto savininkams. Atitinkamai, atlygio, kurį apskaitinis įsigyjantis ūkio subjektas perleido dėl savo dalies apskaitiniame įsigyjamame ūkio subjekte, tikroji vertė įsigijimo datą yra pagrįsta nuosavybės dalių skaičiumi, kurį įteisinta dukterinė įmonė būtų turėjusi išleisti, kad įteisintos patronuojančios įmonės savininkai turėtų vienodą nuosavybės dalį (procentine išraiška) sujungtajame ūkio subjekte, kuris sukuriamas atliekant atvirkštinį įsigijimą. Tokiu būdu apskaičiuota nuosavybės dalių skaičiaus tikroji vertė gali būti naudojama kaip mainais už įsigyjamą ūkio subjektą perleisto atlygio tikroji vertė.

Konsoliduotų finansinių ataskaitų parengimas ir pateikimas

B21. Konsoliduotos finansinės ataskaitos, parengtos po atvirkštinio įsigijimo, yra išleidžiamos su įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) pavadinimu, bet aiškinamuosiuose raštuose aprašomos kaip įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) finansinių ataskaitų tęsinys su vienu koregavimu, kuriuo retrospektyviai pataisomas apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto juridinis kapitalas, kad būtų atspindėtas apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto juridinis kapitalas. Koregavimas reikalingas, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) kapitalas. Tose konsoliduotose finansinėse ataskaitose pateikta lyginamoji informacija taip pat retrospektyviai pataisoma, siekiant parodyti įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) juridinį kapitalą.

▼**M33**

B22. Kadangi konsoliduotosios finansinės ataskaitos yra įteisintos patronuojamosios (dukterinės) įmonės finansinių ataskaitų tęsinys, išskyrus jos kapitalo struktūrą, konsoliduotosios finansinės ataskaitos rodo:

▼**M12**

a) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus, atsižvelgiant į jų balansines vertes prieš sujungimą;

b) įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) turtą ir įsipareigojimus, pripažintus ir įvertintus pagal šį TFAS;

c) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nepaskirstytąjį pelną ir kitus nuosavybės likučius **prieš** verslo jungimą;

►**M33** d) sumą, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažintą išleistomis nuosavybės dalimis, nustatytą pridedant išleistą įteisintos patronuojamosios įmonės (apskaitinio įsigyjančiojo ūkio subjekto) nuosavybės dalį iš karto prieš verslo jungimą prie įteisintos patronuojančiosios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) tikrosios vertės. ◄ Tačiau nuosavybės struktūra (t. y. išleistų nuosavybės dalių skaičius ir tipas) rodo įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisinta patronuojanti įmonė išleido dėl sujungimo. Atitinkamai, įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nuosavybės struktūra yra tikslinama taikant įsigijimo sutartyje nustatytą mainų koeficientą, kad būtų parodytas įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) per atvirkštinį įsigijimą išleistų akcijų skaičius;

e) įteisintos dukterinės įmonės (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) nekontroliuojamos proporcingos dalies nepaskirstytojo pelno ir kitų nuosavybės dalių balansines vertes prieš sujungimą, kaip aptarta B23 ir B24 straipsniuose.

Nekontroliuojama dalis

B23. Atvirkštinio įsigijimo metu kai kurie įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) savininkai negali keisti savo nuosavybės dalių į įteisintos patronuojančios įmonės (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės dalis. Šie savininkai konsoliduotose finansinėse ataskaitose po atvirkštinio įsigijimo laikomi nekontroliuojama dalimi. Taip yra todėl, kad įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto savininkai, kurie savo nuosavybės dalių nekeičia į įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalis, turi teisę tik į įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto, o ne sujungtojo ūkio subjekto, veiklos rezultatus ir grynąjį turtą. Atvirkščiai, net jei įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas yra įsigyjamas ūkio subjektas apskaitos tikslais, įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto savininkai turi teisę į sujungtojo ūkio subjekto rezultatus ir grynąjį turtą.

B24. Įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai vertinami ir pripažįstami konsoliduotose finansinėse ataskaitose jų balansinėmis vertėmis prieš sujungimą (žr. B22 straipsnio a punktą). Todėl atvirkštinio įsigijimo metu nekontroliuojama dalis rodo nekontroliuojamą proporcingą akcininkų dalį įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto balansinėse vertėse prieš sujungimą, net jei nekontroliuojamos dalys kituose įsigijimuose vertinamos jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

▼M12

Pelnas, tenkantis vienai akcijai

B25. Kaip pažymėta B22 straipsnio d punkte, nuosavybės struktūra, pateikta konsoliduotose finansinėse ataskaitose, parengtose po atvirkštinio įsigijimo, rodo įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) nuosavybės struktūrą, įskaitant nuosavybės dalis, kurias įteisintas įsigyjantis ūkio subjektas išleido verslo jungimui įvykdyti.

B26. Skaičiuojant per atvirkštinio įsigijimo laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį (pelno, tenkančio vienai akcijai, skaičiavimo daliklis):

a) paprastųjų akcijų, išleistų nuo to laikotarpio pradžios iki įsigijimo datos, skaičius turi būti apskaičiuojamas remiantis įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjančio ūkio subjekto) per ataskaitinį laikotarpį išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus svertiniu vidurkiu, padaugintu iš mainų koeficiento, nustatyto sujungimo sutartyje; ir

b) nuo įsigijimo datos iki to ataskaitinio laikotarpio pabaigos išleistų paprastųjų akcijų skaičius turi būti faktinis per tą laikotarpį išleistų įteisinto įsigyjančio ūkio subjekto (apskaitinio įsigyjamo ūkio subjekto) paprastųjų akcijų skaičius.

B27. Pagrindinis pelnas, tenkantis vienai akcijai, kiekvieną lyginamąjį laikotarpį prieš įsigijimo datą, pateiktą konsoliduotose finansinėse ataskaitose, po atvirkštinio įsigijimo turi būti apskaičiuotas padalijant:

a) įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto pelną arba nuostolius, kiekvieną iš tų laikotarpių priskiriamus paprastiesiems akcininkams, iš

b) įteisinto įsigyjamo ūkio subjekto išleistų paprastųjų akcijų istorinio svertinio vidurkio, padauginto iš įsigijimo sutartyje nustatyto mainų koeficiento.

TAM TIKRO ĮSIGYTO TURTO IR PRISIIMTŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMAS (10–13 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

▼M54

_____

B28. [Išbraukta]

B29. [Išbraukta]

B30. [Išbraukta]

▼M12

Nematerialusis turtas

B31. Įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti, atskirai nuo prestižo, identifikuojamą nekilnojamąjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu. Nematerialusis turtas yra identifikuojamas, jeigu atitinka arba atskiriamumo kriterijų, arba sutartinį-juridinį kriterijų.

▼M54

B32. Sutartinį-juridinį kriterijų atitinkantis nematerialusis turtas identifikuojamas, net jei turtas negali būti perleidžiamas arba atskiriamas nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba nuo kitų teisių bei prievolių. Pavyzdžiui:

a) [išbraukta]

▼M12

b) įsigyjamas ūkio subjektas valdo atominę elektrinę. Tos elektrinės naudojimo licencija yra nematerialusis turtas, atitinkantis sutartinį-juridinį kriterijų, siekiant pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei įsigyjantis ūkio subjektas negali parduoti arba perleisti jos atskirai nuo įsigytos elektrinės. Įsigyjantis ūkio subjektas gali pripažinti veiklos licencijos tikrąją vertę ir elektrinės tikrąją vertę kaip vieną turtą finansinės atskaitomybės tikslais, jeigu to turto naudingo tarnavimo laikas yra panašus.

c) įsigyjamas ūkio subjektas turi technologijos patentą. Jis licencijavo tą patentą kitiems išskirtinai naudoti ne vidaus rinkoje ir už tai jam atiteks nustatyto procentinio dydžio užsienyje gausimo pelno dalis. Ir technologijos patentas, ir susijusi licencinė sutartis atitinka sutartinį-juridinį kriterijų, taikomą norint pripažinti atskirai nuo prestižo, net jei patento ir susijusios licencinės sutarties pardavimas arba mainymas atskirai vienas nuo kito būtų nepraktiškas.

B33. Atskiriamumo kriterijus reiškia, kad įsigytas nekilnojamasis turtas gali būti atskirtas nuo įsigyjamo ūkio subjekto ir parduotas, perleistas, licencijuotas, išnuomotas arba išmainytas atskirai arba kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Nematerialusis turtas, kurį įsigyjantis ūkio subjektas galėtų parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti į ką nors kita vertinga, atitinka atskiriamumo kriterijų, net jei įsigyjantis ūkio subjektas neketina jo parduoti, licencijuoti arba kitaip iškeisti. Įsigytas nematerialusis turtas atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra to turto tipo arba panašaus tipo mainų sandorių įrodymų, net jei tie sandoriai yra reti ir nepaisant to, ar įsigyjantis ūkio subjektas juose dalyvauja. Pavyzdžiui, klientų ir prenumeratorių sąrašai yra dažnai licencijuojami ir todėl atitinka atskiriamumo kriterijų. NET jei įsigyjamas ūkio subjektas tiki, kad jo klientų sąrašų charakteristikos skiriasi nuo kitų klientų sąrašų, faktas, kad klientų sąrašai dažnai licencijuojami, paprastai reiškia, kad įsigytas klientų sąrašas atitinka atskiriamumo kriterijų. Tačiau verslo jungimo metu įsigytas klientų sąrašas neatitiktų atskiriamumo kriterijaus, jei konfidencialumo arba kitų sutarčių sąlygos draustų ūkio subjektui parduoti, nuomoti arba kitaip keistis informacija apie jo klientus.

B34. Nematerialusis turtas, kuris nėra atskiriamas nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto, atitinka atskiriamumo kriterijų, jei yra atskiriamas kartu su susijusia sutartimi, identifikuojamu turtu arba įsipareigojimu. Pavyzdžiui:

a) rinkos dalyviai apsikeičia depozitų įsipareigojimais ir susijusiu depozitoriaus ryšių nematerialiuoju turtu stebimuose mainų sandoriuose. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas turėtų pripažinti depozitoriaus ryšių nematerialųjį turtą atskirai nuo prestižo.

b) įsigyjamas ūkio subjektas valdo registruotąjį prekės ženklą ir dokumentuotas bet nepatentuotas technines žinias, naudotas prekės ženklą turinčiam produktui gaminti. Norėdamas perleisti prekės ženklo nuosavybę, savininkas taip pat turi perleisti visa kita, ko naujajam savininkui gali reikėti norint gaminti produktą arba teikti paslaugą, neatskiriamą nuo ankstesnio savininko produkto arba paslaugos. Kadangi nepatentuotos techninės žinios turi būti atskirtos nuo įsigyjamo ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto ir parduotos, jei parduodamas susijęs prekės ženklas, jos atitinka atskiriamumo kriterijų.

▼M12

Pakartotinai įgytos teisės

B35. Verslo jungimo metu įsigyjantis ūkio subjektas gali pakartotinai įsigyti teisę, kuri anksčiau buvo suteikta įsigyjamam ūkio subjektui naudoti vieną arba daugiau įsigyjančio ūkio subjekto pripažinto arba nepripažinto turto vienetų. Tokių teisių pavyzdžiams priskiriama teisė naudoti įsigyjančio ūkio subjekto prekės vardą pagal frančizės sutartį arba teisė naudoti įsigyjančio ūkio subjekto technologiją pagal technologijos licencijavimo sutartį. Pakartotinai įgyta teisė yra identifikuojamas nematerialusis turtas, kurį įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta atskirai nuo prestižo. 29 straipsnyje pateikiamos pakartotinai įgytos teisės vertinimo rekomendacijos, o 55 straipsnyje pateikiamos pakartotinai įgytos teisės vėlesnės apskaitos rekomendacijos.

B36. Jeigu sutarties sąlygos, leidžiančios pakartotinai įgyti teisę, yra palankios arba nepalankios, atsižvelgiant į dabartinių rinkos sandorių, kurių objektai tokie patys arba panašūs, sąlygas, įsigyjantis ūkio subjektas turi pripažinti susitarimo pelną arba nuostolius. B52 straipsnyje pateikiamos to susitarimo pelno arba nuostolių vertinimo rekomendacijos.

Sukaupta darbo jėga ir kiti neidentifikuojami objektai

B37. Įsigyjantis ūkio subjektas į prestižą įtraukia įsigyto nematerialiojo turto, kuris neidentifikuojamas įsigijimo datą, vertę. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas gali priskirti vertę esamai sukauptai darbo jėgai, kuri yra esama darbuotojų grupė, leidžianti įsigyjančiam ūkio subjektui toliau vykdyti įsigyto verslo veiklą nuo įsigijimo datos. Sukaupta darbo jėga nėra kvalifikuotos darbo jėgos intelektinis kapitalas – (dažnai specializuotos) žinios ir patirtis, kurią įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojai atsineša į darbą. Kadangi sukaupta darbo jėga nėra identifikuojamas turtas, pripažįstamas atskirai nuo prestižo, bet kokia jai priskirta vertė yra įtraukiama į prestižą.

B38. Įsigyjantis ūkio subjektas į prestižą taip pat įtraukia bet kokią vertę, priskirtą objektams, kurie nepriskiriami turtui įsigijimo datą. Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas galėtų priskirti vertę galimoms sutartims, dėl kurių įsigyjamas ūkio subjektas derasi su būsimais naujais klientais įsigijimo datą. Kadangi tos galimos sutartys nėra turtas įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta jų atskirai nuo prestižo. Įsigyjantis ūkio subjektas vėliau neturėtų pergrupuoti tų sutarčių vertės iš prestižo į įvykius, kurie įvyksta po įsigijimo datos. Tačiau įsigyjantis ūkio subjektas turėtų įvertinti įvykių, įvykstančių netrukus po įsigijimo, faktus ir aplinkybes, kad nustatytų, ar atskirai pripažįstamas nematerialusis turtas egzistavo įsigijimo datą.

B39. Po pirminio pripažinimo įsigyjantis ūkio subjektas apskaito nematerialųjį turtą, įsigytą verslo jungimo metu, pagal 38-ojo TAS *Nematerialusis turtas* nuostatas. Tačiau, kaip aprašyta 38-ojo TAS 3 straipsnyje, kai kurio įsigyto nematerialiojo turto apskaita po pirminio pripažinimo yra aprašyta kituose TFAS.

►M33 B40. Pagal identifikavimo kriterijus nustatoma, ar nematerialusis turtas yra pripažįstamas atskirai nuo prestižo. Tačiau kriterijai nei pateikia nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatymo rekomendacijų, nei apriboja prielaidas, taikomas nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę. Pavyzdžiui, įsigyjantysis ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į prielaidas, į kurias įkainodami nematerialųjį turtą atsižvelgtų rinkos dalyviai, kaip antai būsimų sutarčių atnaujinimų lūkesčius nustatant tikrąją vertę. ◄ Pavyzdžiui, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į

▼M12

prielaidas, į kurias vertindami tikrąją vertę atsižvelgtų rinkos dalyviai, kaip antai būsimų sutarčių atnaujinimų lūkesčiai. Patys atnaujinimai neturi atitikti identifikavimo kriterijų. (Tačiau žr. 29 straipsnį, kuriame nustatyta tikrosios vertės nustatymo principo išimtis pakartotinai įgytoms teisėms, pripažintoms verslo jungimo metu.) 38-ojo TAS 36 ir 37 straipsniuose pateikiama rekomendacijų, kaip nustatyti, ar nematerialusis turtas turėtų būti jungiamas į vieną apskaitos grupę su kitu nematerialiuoju arba materialiuoju turtu.

TAM TIKRO IDENTIFIKUOJAMO TURTO IR NEKONTROLIUOJAMOS DALIES ĮSIGYJAMAME ŪKIO SUBJEKTE VERTINIMAS (18 IR 19 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

Turtas su neapibrėžtaisiais pinigų srautais (vertės pataisos)

▼M53

B41. Įsigyjantysis ūkio subjektas neturi pripažinti atskiros vertės pataisos įsigijimo datą verslo jungimo metu įsigytam turtui, kuris vertinamas pagal tikrąsias vertes įsigijimo datą, nes būsimų pinigų srautų neapibrėžtumo poveikis yra įtrauktas į tikrosios vertės nustatymą. Pavyzdžiui, kadangi šiame TFAS reikalaujama, kad įsigyjantysis ūkio subjektas, vykdydamas verslo jungimo apskaitą, įvertintų įgytas gautinas sumas, įskaitant paskolas, jų tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą, įsigyjantysis ūkio subjektas nepripažįsta atskiros vertės pataisos sutartyje numatytiems pinigų srautams, dėl kurių manoma, kad tą datą nebus surinkti, arba tikėtinų kredito nuostolių atidėjinio nuostoliams.

▼M12

Turtas, kuriam taikoma veiklos nuoma, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas

▼M54

B42. Nustatydamas turto, pvz., pastato arba patento, naudojamo veiklos nuomai, kur įsigyjamas ūkio subjektas yra nuomotojas, tikrąją vertę įsigijimo datą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atsižvelgti į nuomos sąlygas. Įsigyjantis ūkio subjektas nepripažįsta atskiro turto ar įsipareigojimo, jei veiklos nuomos sąlygos yra palankios arba nepalankios, palyginti su rinkos sąlygomis.

▼M12

Turtas, kurio įsigyjantis ūkio subjektas neketina naudoti arba naudotų kitokiu būdu nei kiti rinkos dalyviai

▼M33

B43. Siekdamas išsaugoti savo konkurencinę padėtį arba dėl kitų priežasčių įsigyjantysis ūkio subjektas gali ketinti nenaudoti įsigyto nefinansinio turto arba gali ketinti naudoti turtą ne jo pirmuoju ir geriausiu naudojimo būdu. Pavyzdžiui, įsigyjantysis ūkio subjektas gali įsigyti moksliniams tyrimams ir technologinei plėtrai skirto nematerialiojo turto, ketindamas turėti jį tam, kad jo negalėtų naudoti kiti. Nepaisant to, įsigyjantysis ūkio subjektas nustato nefinansinio turto tikrąją vertę, atsižvelgdamas į tai, kokiu pirmuoju ir geriausiu būdu tą turtą naudotų rinkos dalyviai, darydamas tinkamą vertinimo prielaidą tiek pirmą kartą, tiek vėliau nustatydamas tikrąją vertę atėmus perleidimo išlaidas, kai reikia patikrinti, ar nesumažėjo turto vertė.

▼M12

Nekontroliuojama dalis įsigyjamame ūkio subjekte

▼M33

B44. Šiuo TFAS leidžiama įsigyjančiajam ūkio subjektui įvertinti nekontroliuojamą dalį įsigyjamame ūkio subjekte tikrąja verte įsigijimo datą. Kartais įsigyjantysis ūkio subjektas galės nustatyti nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę įsigijimo datą, remdamasis nuosavybės dalių (t. y. tų, kurios nepriklauso įsigyjančiajam ūkio subjektui) kotiruojama

▼M33

aktyviosios rinkos kaina. Tačiau kitomis aplinkybėmis nuosavybės dalių kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje gali būti nežinoma. Tokiose situacijose įsigyjantysis ūkio subjektas nustatytų nekontroliuojamos dalies tikrąją vertę taikydamas kitą vertinimo būdą.

B45. Įsigyjančiojo ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte ir nekontroliuojamos dalies, tenkančios vienai akcijai, tikrosios vertės gali skirtis. Pagrindinis skirtumas veikiausiai yra įsigyjančiojo ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte kontrolės priemokos įtraukimas į vienai akcijai tenkančią tikrąją vertę arba, priešingai, nuolaidos įtraukimas dėl kontrolės trūkumo (taip pat vadinama nekontroliuojamos dalies nuolaida) į nekontroliuojamos dalies akcijai tenkančią tikrąją vertę, jeigu rinkos dalyviai atsižvelgtų į tokią priemoką arba nuolaidą įkainodami nekontroliuojamą dalį.

▼M12

PRESTIŽO ARBA PELNO VERTINIMAS PERKANT PIGIAU NEI RINKOS KAINA

Įsigyjančio ūkio subjekto dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrosios vertės įsigijimo datą vertinimas taikant vertinimo būdus (33 straipsnio taikymas)

▼M33

B46. Per verslo jungimą, kuris atliktas neperleidžiant atlygio, įsigyjantysis ūkio subjektas savo dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę įsigijimo datą turi pakeisti atlygio, perleisto siekiant įvertinti prestižą arba pelną perkant pigiau nei rinkos kaina, tikrąją vertę įsigijimo datą (žr. 32–34 straipsnius).

▼M12

Specialūs atlygiai įsigijimo metodą taikant kolektyvinio investavimo ūkio subjektų jungimams (33 straipsnio taikymas)

B47. Kai sujungiami du kolektyvinio investavimo ūkio subjektai, nuosavybės arba narių dalių įsigyjamame ūkio subjekte tikrąją vertę (arba įsigyjamo ūkio subjekto tikrąją vertę) galima įvertinti patikimiau nei narių dalių, kurias perleido įsigyjantis ūkio subjektas, tikrąją vertę. Tokioje situacijoje 33 straipsnyje reikalaujama, kad įsigyjantis ūkio subjektas nustatytų prestižo sumą naudodamas įsigyjamo ūkio subjekto nuosavybės dalių tikrąją vertę įsigijimo datą, o ne įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalių, kurios perleidžiamos kaip atlygis, tikrąją vertę įsigijimo datą. Be to, įsigyjantis ūkio subjektas, jungiant kolektyvinio investavimo ūkio subjektus, turi pripažinti įsigyjamo ūkio subjekto grynąjį turtą kaip tiesioginį kapitalo arba nuosavybės papildymą savo finansinės būklės ataskaitoje, o ne kaip nepaskirstytojo pelno papildymą; ataskaita yra nuosekli kitų nuosavybės tipų, kuriems taikomas įsigijimo metodas, atžvilgiu.

B48. Nors daug kuo panašūs į kitus verslus, kolektyvinio investavimo ūkio subjektai turi skirtingų ypatybių, kurios visų pirma atsiranda dėl to, kad jų nariai yra ir klientai, ir savininkai. Kolektyvinio investavimo ūkio subjektų nariai paprastai tikisi naudos iš savo narystės, dažnai sumažintų mokesčių už prekes ir paslaugas arba nuo pirkimų priklausančių dividendų pavidalu. Nuo pirkimų priklausančių dividendų dalies paskirstymas kiekvienam nariui dažnai yra pagrįstas verslo veiklos, kurią narys vykdė su kolektyvinio investavimo ūkio subjektu per metus, apimties.

▼M33

B49. Į kolektyvinio investavimo ūkio subjekto tikrosios vertės nustatymą turėtų būti įtrauktos prielaidos dėl rinkos dalyvių požiūrio į būsimą narių naudą, taip pat kitos svarbios prielaidos dėl rinkos dalyvių požiūrio į kolektyvinio investavimo ūkio subjektą. Pavyzdžiui, kolektyvinio investavimo ūkio subjekto tikrajai vertei nustatyti gali būti

▼M33

taikoma dabartinės vertės metodika. Taikant modelį naudojami pinigų srautai turėtų būti pagrįsti numatomais kolektyvinio investavimo ūkio subjekto pinigų srautais, kurie, tikėtina, parodys nariui naudingus sumažinimus, pvz., mažesnius mokesčius už prekes ir paslaugas.

▼M12

NUSTATYMAS, KAS YRA VERSLO JUNGIMO SANDORIO DALIS (51 IR 52 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

B50. Įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti veiksnius, kurie nėra nei nesuderinami, nei suderinami, norėdamas nustatyti, ar sandoris yra apsikeitimo siekiant gauti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, ar tai atskiras sandoris, nepriklausantis verslo jungimui:

a) **sandorio priežastys –** priežasčių, kodėl jungimo šalys (įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas, jų savininkai, direktoriai ir vadovai bei jų agentai), sudarančios tam tikrą sandorį arba susitarimą, supratimas gali padėti išsiaiškinti, ar tai perleidžiamo atlygio dalis ir įsigytas turtas arba prisiimti įsipareigojimai. Pavyzdžiui, jei sandoris sudaromas visų pirma įsigyjančio ūkio subjekto arba sujungtojo ūkio subjekto naudai, o ne įsigyjamo ūkio subjekto arba jo ankstesnių savininkų naudai, mažiau tikėtina, kad ta mokamos sandorio kainos dalis (ir viso susijusio turto arba įsipareigojimų) bus mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Atitinkamai, įsigyjantis ūkio subjektas apskaitytų tą dalį atskirai nuo verslo jungimo.

b) **kas inicijavo sandorį –** supratimas, kas inicijavo sandorį, gali padėti suprasti, ar tai yra mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Pavyzdžiui, sandoris arba kitas įvykis, kurį inicijavo įsigyjantis ūkio subjektas, gali būti sudarytas siekiant būsimos ekonominės naudos įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui, o įsigyjamas ūkio subjektas arba ankstesni jo savininkai naudos gautų mažai arba visai negautų. Antra vertus, mažiau tikėtina, kad įsigyjamo ūkio subjekto arba jo ankstesnių savininkų inicijuotas sandoris arba susitarimas duotų naudos įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui; labiau tikėtina, kad tai verslo jungimo sandorio dalis.

c) **sandorio laikas –** sandorio laikas gali padėti suprasti, ar tai mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis. Pavyzdžiui, įsigyjančio ūkio subjekto ir įsigyjamo ūkio subjekto sandoris, sudaromas per derybas dėl verslo jungimo sąlygų, gali būti sudaromas apsvarstant būsimą verslo jungimo ekonominę naudą įsigyjančiam ūkio subjektui arba sujungtajam ūkio subjektui. Jei taip yra, tikėtina, kad įsigyjamas ūkio subjektas arba jo ankstesni savininkai iš sandorio gaus mažai naudos arba visai negaus, išskyrus naudą, kurią gaus kaip sujungtojo ūkio subjekto dalį.

Efektyvus ankstesnių įsigyjančio ūkio subjekto ir verslo jungimo metu įsigyjamo ūkio subjekto ryšių vykdymas (52 straipsnio a punkto taikymas)

B51. Įsigyjantis ūkio subjektas ir įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti ryšių, egzistavusių prieš apsvarstant verslo jungimą, vadinamų „ankstesniais ryšiais“. Ankstesni įsigyjančio ūkio subjekto ir įsigyjamo ūkio subjekto ryšiai gali būti sutartiniai (pavyzdžiui, tiekėjo ir kliento arba licencijos išdavėjo ir licencijos turėtojo) arba nesutartiniai (pavyzdžiui, ieškovo ir atsakovo).

▼**M12**

B52. Jei galiojantis verslo jungimas apima ankstesnius ryšius, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta pelną arba nuostolius, įvertintus taip:

a) susijusius su ankstesniais nesutartiniais ryšiais (pvz., teismo procesas) – tikrąja verte;

b) susijusius su ankstesniais sutartiniais ryšiais – mažesniąja iš i ir ii punktų sumų:

i) suma, kuria sutartis yra palanki arba nepalanki įsigyjančio ūkio subjekto požiūriu, lyginant su dabartinių rinkos sandorių dėl tų pačių arba panašių objektų sąlygomis. (Nepalanki sutartis yra tokia, kuri nepalanki dabartinių rinkos sąlygų atžvilgiu. Tai nebūtinai nepelninga sutartis, pagal kurią vykdant nustatytas prievoles neišvengiamos išlaidos, viršijančios tikėtiną ekonominę naudą);

ii) visų sutartyje nustatytų atidėjinių atsiskaitymams, taikomiems sutarties šaliai, kuriai sutartis nepalanki, suma.

Jeigu ii punkto suma mažesnė nei i punkto suma, skirtumas įtraukiamas kaip verslo jungimo apskaitos dalis.

Pripažinto pelno arba nuostolių dalis iš dalies gali priklausyti nuo to, ar įsigyjantis ūkio subjektas anksčiau pripažino susijusį turtą arba įsipareigojimus; todėl ataskaitoje pateiktas pelnas arba nuostoliai gali skirtis nuo sumos, apskaičiuotos taikant pirmiau pateiktus reikalavimus.

B53. Ankstesni ryšiai gali būti sutartis, kurią įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta kaip pakartotinai įgytą teisę. Jeigu sutartyje yra sąlygų, kurios palankios arba nepalankios, lyginant su dabartinių rinkos sandorių kainų tokiems patiems arba panašiems objektams nustatymu, įsigyjantis ūkio subjektas pripažįsta, atskirai nuo verslo jungimo, efektyvaus sutarties vykdymo pelną arba nuostolius, nustatytus pagal B52 straipsnį.

Susitarimai dėl neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams (52 straipsnio b punkto taikymas)

B54. Ar neapibrėžtųjų mokėjimų darbuotojams arba parduodantiems akcininkams susitarimai yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu, ar atskiri sandoriai, priklauso nuo susitarimų pobūdžio. Vertinant susitarimo pobūdį gali būti naudinga suprasti priežastis, kodėl įsigijimo sutartyje yra atidėjinys neapibrėžtiesiems mokėjimams, kas inicijavo susitarimą ir kada šalys sudarė susitarimą.

B55. Jeigu nėra aišku, ar susitarimas dėl mokėjimo darbuotojams arba parduodantiems akcininkams yra mainų siekiant įgyti įsigyjamą ūkio subjektą dalis, ar tai atskiras, verslo jungimui nepriklausantis sandoris, įsigyjantis ūkio subjektas turėtų apsvarstyti tokius veiksnius:

a) *Tolesnis įdarbinimas* – tolesnio parduodančių akcininkų, kurie tampa pagrindiniais darbuotojais, įdarbinimo sąlygos gali būti susitarimo dėl neapibrėžtojo atlygio esmė. Svarbios tolesnio įdarbinimo sąlygos gali būti įtrauktos į įdarbinimo sutartį, įsigijimo sutartį arba kurį nors kitą dokumentą. Susitarimas dėl neapibrėžtojo atlygio, kuriame mokėjimai automatiškai sustabdomi nutraukus įdarbinimą, yra kompensacija už paslaugas, teikiamas po sujungimo. Susitarimai, kuriuose įdarbinimo nutraukimas nedaro poveikio neapibrėžtiesiems mokėjimams, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne kompensacija.

b) *Tolesnio įdarbinimo trukmė* – jeigu reikalaujamo įdarbinimo laikotarpis sutampa su neapibrėžtojo mokėjimo laikotarpiu arba yra ilgesnis, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai iš esmės yra kompensacija.

▼**M12**

c) *Kompensacijos lygis* – situacijos, kuriose darbuotojo kompensacijos, išskyrus neapibrėžtuosius mokėjimus, lygis yra pagrįstas, palyginti su kitais pagrindiniais sujungtojo ūkio subjekto darbuotojais, gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis, o ne kompensacija.

d) *Didėjantys mokėjimai darbuotojams* – jei parduodantys akcininkai, kurie netampa darbuotojais, gauna mažesnius neapibrėžtuosius mokėjimus, tenkančius vienai akcijai, palyginti su parduodančiais akcininkais, kurie tampa sujungtojo ūkio subjekto darbuotojais, tai gali rodyti, kad didėjanti neapibrėžtųjų mokėjimų parduodantiems akcininkams suma yra kompensacija.

e) *Valdomų akcijų skaičius* – parduodančių akcininkų, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, valdytų akcijų santykinis skaičius gali būti neapibrėžtojo atlygio susitarimo rodiklis. Pavyzdžiui, jeigu parduodantys akcininkai, kurie valdė iš esmės visas įsigyjamo ūkio subjekto akcijas, toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, tai gali rodyti, kad susitarimas iš esmės yra pelno pasidalijimo susitarimas, skirtas atlyginti už paslaugas po sujungimo. Arba, jei parduodantys akcininkai, kurie toliau lieka pagrindiniai darbuotojai, valdo tik mažą skaičių įsigyjamo ūkio subjekto akcijų, o parduodantys akcininkai gauna tokią pačią neapibrėžtojo atlygio sumą, tenkančią vienai akcijai, tai gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Taip pat turėtų būti atsižvelgta į šalims, susijusioms su parduodančiais akcininkais, kurie išlieka pagrindiniai darbuotojai, pvz., šeimos nariai, prieš įsigijimą priklausančios nuosavybės dalis.

f) *Ryšys su vertinimu* – jei pirminis įsigijimo datą perleistas atlygis yra pagrįstas intervalo, nustatyto įsigyjamo ūkio subjekto vertinime, apatine dalimi, o neapibrėžta formulė yra susijusi su vertinimo principu, tai gali leisti manyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra papildomas atlygis. Arba, jei neapibrėžtojo mokėjimo formulė yra suderinta su ankstesniais pelno dalijimosi susitarimais, tai gali leisti manyti, kad susitarimo esmė yra suteikti kompensaciją.

g) *Atlygio nustatymo formulė* – formulė, naudota neapibrėžtajam mokėjimui nustatyti, gali būti naudinga vertinant susitarimo esmę. Pavyzdžiui, jei neapibrėžtasis mokėjimas yra nustatytas remiantis įvairiomis pajamomis, tai gali leisti manyti, kad prievolė yra neapibrėžtasis atlygis verslo jungime, o ta formule siekiama nustatyti arba patikrinti įsigyjamo ūkio subjekto tikrąją vertę. Priešingai, neapibrėžtasis mokėjimas, kuris yra nustatytas procentinis pajamų dydis, gali leisti manyti, kad prievolė darbuotojams yra pelno dalijimosi susitarimas, kuriuo siekiama atlyginti darbuotojams už suteiktas paslaugas.

h) *Kiti susitarimai ir klausimai* – kitų susitarimų su parduodančiais akcininkais (pvz., susitarimai nekonkuruoti, vykdomos sutartys, konsultavimo ir turto nuomos sutartys) sąlygos ir neapibrėžtųjų mokėjimų pelno mokesčio traktavimas gali rodyti, kad neapibrėžtieji mokėjimai yra nepriskirtini atlygiui, kuris mokamas už įsigyjamą ūkio subjektą. Pavyzdžiui, ryšium su įsigijimu įsigyjantis ūkio subjektas galėtų sudaryti turto nuomos susitarimą su reikšmingu parduodančiu akcininku. Jeigu nuomos sutartyje nustatytos nuomos įmokos yra žymiai mažesnės už rinkos įmokas, kai

▼M12

kurie arba visi neapibrėžtieji mokėjimai nuomotojui (parduodantis akcininkas), kurių reikalaujama atskira neapibrėžtųjų įmokų sutartimi, gali būti iš esmės mokėjimai už naudojimąsi išnuomotu turtu, kurį įsigyjantis ūkio subjektas po sujungimo turėtų atskirai pripažinti savo finansinėse ataskaitose. Priešingai, jei nuomos sutartyje išnuomotam turtui yra nustatytos nuomos įmokos, atitinkančios rinkos sąlygas, susitarimas dėl neapibrėžtųjų įmokų parduodančiam akcininkui gali būti neapibrėžtasis atlygis verslo jungimo metu.

Įsigyjančio ūkio subjekto mokėjimo akcijomis premijos mainais už įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojams mokamas premijas (52 straipsnio b punkto taikymas)

▼M29

B56. Įsigyjantis ūkio subjektas gali savo mokėjimo akcijomis premijas ([1]) (pakeitimo premijas) iškeisti į įsigyjamo ūkio subjekto darbuotojų gaunamas premijas. Akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų mokėjimo akcijomis premijų mainai kartu su verslo jungimu yra įtraukiami į apskaitą kaip akcijomis mokamų premijų modifikacijos pagal 2-ąjį TFAS „Mokėjimas akcijomis“. Jeigu įsigyjantis ūkio subjektas pakeičia įsigyjamo ūkio subjekto premijas, visos arba dalis įsigyjančio ūkio subjekto pakeitimo premijų turi būti įtrauktos nustatant atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu. B57–B62 straipsniuose pateikti nurodymai, kaip paskirstyti rinkos priemonę.

Tačiau situacijose, kai įsigyjamo ūkio subjekto premijų mokėjimas baigiasi kaip verslo jungimo pasekmė, ir jeigu įsigyjantis ūkio subjektas pakeičia tas premijas, net jeigu nėra įpareigotas tai daryti, visos pakeitimo premijos finansinėse ataskaitose po sujungimo turi būti pripažintos kaip kompensavimo išlaidos pagal 2-ąjį TFAS. Tuo norima pasakyti, kad jokia tų premijų rinkos priemonė neturi būti įtraukta nustatant atlygį, perleistą verslo jungimo metu. Įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, jeigu įsigyjamas ūkio subjektas arba jo darbuotojai turi galimybę išsireikalauti pakeitimo. Pavyzdžiui, šio nurodymo taikymo tikslais įsigyjantis ūkio subjektas yra įpareigotas pakeisti įsigyjamo ūkio subjekto premijas, jeigu pakeitimo reikalauja:

(a) įsigijimo sutarties sąlygos;

(b) įsigyjamo ūkio subjekto premijų sąlygos; arba

(c) taikomi įstatymai ar taisyklės.

▼M12

B57. Siekdamas nustatyti pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo už įsigyjamą ūkio subjektą, dalis, dydį ir dalį, kuri yra kompensacija už paslaugas po sujungimo, įsigyjantis ūkio subjektas turi įvertinti savo paties mokamas pakeitimo premijas ir įsigyjamo ūkio subjekto premijas įsigijimo datą pagal 2-ąjį TFAS. Pakeitimo premijos, kuri yra atlygio, perleidžiamo mainais už įsigyjamą ūkio subjektą, rinkos priemonės dalis, dydis lygus įsigyjamo ūkio subjekto premijos, kuri priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, daliai.

([1]) B56–B62 straipsniuose terminas „mokėjimo akcijomis premijos“ reiškia mokėjimo akcijomis sandorius, į kuriuos suteiktos arba nesuteiktos teisės.

▼M12

B58. Pakeitimo premijos dalis, priskiriama paslaugoms prieš sujungimą, yra įsigyjamo ūkio subjekto premijos rinkos priemonė, padauginta iš pasibaigusio teisių suteikimo laikotarpio dalies koeficiento iki didesnio iš šių dviejų laikotarpių: viso teisių suteikimo laikotarpio arba pirminio įsigyjamo ūkio subjekto premijos teisių suteikimo laikotarpio. Teisių suteikimo laikotarpis yra laikotarpis, per kurį turi būti įvykdytos visos nustatytos teisių suteikimo sąlygos. Teisių suteikimo sąlygos yra apibrėžtos 2-jame TFAS.

B59. Nesuteiktos pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms po sujungimo, todėl finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažintos kaip kompensavimo išlaidos, dalis yra lygi visai pakeitimo premijos rinkos priemonei, atėmus sumą, priskirtą paslaugoms prieš sujungimą. Todėl įsigyjantis ūkio subjektas visą pakeitimo premijos rinkos priemonės perviršį, palyginti su įsigyjamo ūkio subjekto premijos rinkos priemone, priskiria paslaugoms po sujungimo ir tą perviršį finansinėse ataskaitose po sujungimo pripažįsta kaip kompensavimo išlaidas. Įsigyjantis ūkio subjektas turi dalį pakeitimo premijos priskirti paslaugoms po sujungimo, jeigu jos reikalingos, nepaisant to, ar darbuotojai suteikė visas paslaugas, reikalingas jų įsigyjamo ūkio subjekto premijoms suteikti prieš įsigijimo datą.

B60. Pakeitimo premijos, į kurią nesuteiktos teisės, dalis, priskirtina paslaugoms prieš sujungimą, taip pat dalis, priskirtina paslaugoms po sujungimo, turi rodyti geriausią įmanomą pakeitimo premijų, kurias tikimasi suteikti, skaičių. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimo premijos, priskirtos paslaugoms prieš sujungimą, dalies rinkos priemonė yra 100 PV, o įsigyjantis ūkio subjektas tikisi, kad bus suteikta tik 95 % premijos, į atlygį, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, įtraukta suma yra 95 PV. Numatomo pakeitimo premijų, kurias ketinama suteikti, skaičiaus pokyčiai rodomi kompensavimo išlaidose tų ataskaitinių laikotarpių, kuriuose įvyksta pokyčiai arba praradimas – ne kaip atlygio, kuris perleidžiamas verslo jungimo metu, koregavimai. Panašiai ir kitų įvykių, pvz., modifikacijų arba premijų su efektyvumo sąlygomis pasekmių poveikiai, pasireiškiantys po įsigijimo datos, apskaitomi pagal 2-ąjį TFAS nustatant kompensavimo išlaidas tam ataskaitiniam laikotarpiui, kurį įvyksta įvykis.

B61. Tie patys pakeitimo premijos, priskirtinos paslaugoms prieš sujungimą ir po sujungimo, dalių nustatymo reikalavimai taikomi nepaisant to, ar pakeitimo premija grupuojama kaip įsipareigojimas, ar kaip nuosavybės priemonė pagal 2-ojo TFAS nuostatas. Visi premijų, grupuojamų kaip įsipareigojimai po įsigijimo datos, rinkos priemonės pokyčiai ir susiję pelno mokesčio poveikiai pripažįstami įsigyjančio ūkio subjekto finansinėse ataskaitose po sujungimo tą ataskaitinį laikotarpį (-ius), kai įvyksta pokyčiai.

B62. Pelno mokesčio poveikiai akcijomis mokamoms pakeitimo premijoms turi būti pripažįstami pagal 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai*.

▼M29

Įsigyjamo ūkio subjekto mokėjimo akcijomis sandoriai, kurie padengiami nuosavybės priemonėmis

B62A. Įsigyjamas ūkio subjektas gali turėti neapmokėtų mokėjimo akcijomis sandorių, kurių įsigyjantis ūkio subjektas neiškeičia į savo mokėjimo akcijomis sandorius. Jeigu teisės suteiktos, šie įsigyjamo ūkio subjekto mokėjimo akcijomis sandoriai sudaro įsigyjamo ūkio subjekto nekontroliuojamą dalį ir yra vertinami pagal rinkos priemonę. Jeigu teisės nesuteiktos, jie yra vertinami pagal rinkos priemonę, tarsi įsigijimo data būtų suteikimo data pagal 19 ir 30 straipsnius.

▼**M29**

B62B. Mokėjimo akcijomis sandorių, į kuriuos teisės nesuteiktos, rinkos priemonė priskiriama nekontroliuojamai daliai remiantis pasibaigusio teisių suteikimo laikotarpio dalies ir viso teisių suteikimo laikotarpio arba pradinio mokėjimo akcijomis sandorio teisių suteikimo laikotarpio, atsižvelgiant į tai, kuris iš jų ilgesnis, koeficientu. Likutis priskiriamas paslaugoms, teikiamoms po sujungimo.

▼**M12**

KITI TFAS, KURIUOSE PATEIKIAMOS REKOMENDACIJOS DĖL VĖLESNIO VERTINIMO IR APSKAITOS (54 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

▼**M32**

B63. Kitų TFAS, kuriuose pateikiamos rekomendacijos dėl vėlesnio verslo jungimo metu įsigyto turto ir prisiimtų arba gautų įsipareigojimų nustatymo ir apskaitos, pavyzdžiai:

▼**M12**

a) 38-ajame TAS aprašoma identifikuojamo nematerialiojo turto, įsigyto verslo jungimo metu, apskaita. Įsigyjantis ūkio subjektas įvertina prestižą pagal sumą, pripažintą įsigijimo datą, iš kurios atimami visi sukaupti vertės sumažėjimo nuostoliai. 36-ajame TAS *Turto vertės sumažėjimas* aprašyta vertės sumažėjimo nuostolių apskaita.

b) 4-ajame TAS *Draudimo sutartys* pateikiamos draudimo sutarties, įgytos verslo jungimo metu, vėlesnės apskaitos rekomendacijos.

c) 12-ajame TAS aprašoma vėlesnė atidėtųjų mokesčių turto (įskaitant nepripažintą atidėtųjų mokesčių turtą) ir verslo jungimo metu įgytų įsipareigojimų apskaita.

d) 2-ajame TFAS pateikiamos mokėjimo akcijomis pakeitimo premijų, kurias moka įsigyjantis ūkio subjektas, priskirtinų būsimoms darbuotojų paslaugoms, vėlesnio įvertinimo ir apskaitos rekomendacijos.

▼**M32**

e) 10-ajame TFAS pateikiamos patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje (dukterinėje) įmonėje po kontrolės įgijimo pokyčių apskaitos rekomendacijos.

▼**M12**

ATSKLEIDIMAS (59 IR 61 STRAIPSNIŲ TAIKYMAS)

▼**M33**

B64. Siekdamas 59 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigyjantysis ūkio subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno verslo jungimo, kuris įvyksta per ataskaitinį laikotarpį, atveju:

▼**M12**

a) įsigyjamo ūkio subjekto pavadinimas ir aprašymas;

b) įsigijimo data;

c) įgytų nuosavybės priemonių, suteikiančių balsavimo teisę, procentinė dalis;

d) pagrindinės verslo jungimo priežastys ir aprašymas, kaip įsigyjantis ūkio subjektas įgijo įsigyjamo ūkio subjekto kontrolę;

e) kokybinis veiksnių, sudarančių pripažintą prestižą, pvz., tikėtina sinergija sujungus įsigyjamo ūkio subjekto ir įsigyjančio ūkio subjekto veiklą, nematerialusis turtas, kuris netinkamas atskirai pripažinti, arba kitų veiksnių aprašymas;

▼**M33**

f) viso perleisto atlygio tikroji vertė įsigijimo datą ir kiekvienos pagrindinės atlygio klasės tikroji vertė įsigijimo datą, pvz.:

▼**M12**

i) pinigai;

ii) kitas materialusis arba nematerialusis turtas, įskaitant įsigyjančio ūkio subjekto verslą arba dukterinę įmonę;

iii) gauti įsipareigojimai, pavyzdžiui, įsipareigojimas mokėti neapibrėžtąjį atlygį; ir

▼**M33**

iv) įsigyjančiojo ūkio subjekto nuosavybės dalių, įskaitant išleistų ar išleistinų priemonių arba dalių skaičių, ir tų priemonių arba dalių tikrosios vertės nustatymo metodas;

▼**M12**

g) neapibrėžtojo atlygio susitarimams ir kompensaciniam turtui:

i) įsigijimo datą pripažinta suma;

ii) susitarimo aprašymas ir mokėjimo sumos nustatymo pagrindas; ir

iii) rezultatų (nediskontuotų) intervalo įvertinimas arba, jeigu intervalo negalima įvertinti, faktas ir priežastys, kodėl intervalo negalima įvertinti. Jei didžiausia mokėjimo suma neribota, įsigyjantis ūkio subjektas turi tą faktą atskleisti;

h) įgytoms gautinoms sumoms:

i) gautinų sumų tikroji vertė;

ii) bendros pagal sutartį gautinos sumos; ir

iii) geriausias sutartinių pinigų srautų, kurių nesitikima surinkti, įvertinimas įsigijimo datą.

Informacija turi būti atskleidžiama pagal pagrindines gautinų sumų grupes, pvz., paskolos, tiesioginė finansinė nuoma ir bet kuri kita gautinų sumų grupė;

i) kiekvienai pagrindinei įsigyto turto arba prisiimtų įsipareigojimų grupei įsigijimo datą pripažintos sumos;

j) kiekvienam pagal 23 straipsnį pripažintam neapibrėžtajam įsipareigojimui būtina informacija, kurios reikalaujama 37-ojo TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas* 85 straipsnyje. Jeigu neapibrėžtasis įsipareigojimas nėra pripažintas, nes negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti:

i) informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 86 straipsnyje; ir

ii) priežastis, kodėl įsipareigojimo negalima patikimai įvertinti;

k) visa prestižo suma, kurią tikimasi išskaičiuoti mokesčių tikslais;

l) sandoriams, kurie pripažinti atskirai nuo turto įsigijimo ir įsipareigojimų prisiėmimo verslo jungime pagal 51 straipsnį:

i) kiekvieno sandorio aprašymas;

ii) kaip įsigyjantis ūkio subjektas apskaito kiekvieną sandorį;

▼M12

iii) kiekvienam sandoriui pripažintos sumos ir straipsnio eilutė finansinėse ataskaitose, kuriose pripažinta kiekviena suma; ir

iv) jeigu sandoris yra efektyvus ankstesnių ryšių vykdymas, metodas, taikytas atsiskaitymo sumai nustatyti;

m) atskleidžiant l punkte reikalaujamą informaciją apie atskirai pripažintus sandorius, turi būti atskleidžiama su įsigijimu susijusių išlaidų suma ir, atskirai, tų sąnaudomis pripažintų išlaidų suma ir straipsnio eilutė arba bendrųjų pajamų ataskaitos eilutės, kuriose pripažintos tos sąnaudos. Taip pat turi būti atskleista visų išleidimo išlaidų, kurios nepripažintos kaip sąnaudos, suma ir tai, kaip jos buvo pripažintos;

n) perkant pigiau nei rinkos kaina (žr. 34–36 straipsnius):

i) bet kokio pelno, pripažinto pagal 34 straipsnį, suma ir straipsnio eilutė bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje pripažintas pelnas; ir

ii) priežasčių, kodėl sandoris davė pelno, aprašymas;

▼M33

o) kiekvienam verslo jungimui, kai įsigyjantysis ūkio subjektas įsigijimo datą įsigyjamame ūkio subjekte turi mažiau kaip 100 % nuosavybės dalių:

▼M12

i) nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte suma, pripažinta įsigijimo datą, ir tos sumos nustatymo pagrindas; ir

▼M33

ii) kiekvienos tikrąja verte įvertintos nekontroliuojamos dalies įsigyjamame ūkio subjekte vertinimo būdas arba būdai ir reikšmingi duomenys, naudoti tai vertei nustatyti.

▼M12

p) etapais atliktame verslo jungime:

i) įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikroji vertė prieš pat įsigijimo datą; ir

ii) bet kokio pelno arba nuostolių, pripažintų kaip įsigyjančio ūkio subjekto nuosavybės dalies įsigyjamame ūkio subjekte tikrosios vertės pakartotinio nustatymo rezultatas prieš verslo jungimą (žr. 42 straipsnį), suma ir straipsnio eilutė bendrųjų pajamų ataskaitoje, kurioje pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

q) ši informacija:

i) įsigyjamo ūkio subjekto pajamų ir pelno arba nuostolių sumos nuo įsigijimo datos, įtrauktos į konsoliduotą ataskaitinio laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaitą; ir

ii) sujungtojo ūkio subjekto pajamos ir pelnas arba nuostoliai, gauti per dabartinį ataskaitinį laikotarpį taip, tarsi visų verslo jungimų, įvykdytų per metus, įsigijimo data būtų buvusi metinio ataskaitinio laikotarpio pradžios data.

▼**M12**

Jeigu bet kurios informacijos, kurios reikalaujama pagal šį skirsnį, atskleisti neįmanoma, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir paaiškinti, kodėl tos informacijos atskleisti neįmanoma. Šiame TFAS vartojamo termino „neįmanoma“ reikšmė yra tokia pati kaip 8-ajame TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos.*

B65. Dėl atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie įvyksta per ataskaitinį laikotarpį ir yra reikšmingi bendrai, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnio e–q punktuose.

B66. Jeigu verslo jungimo įsigijimo data yra po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, bet prieš finansinių ataskaitų paskelbimo įgaliojimo gavimą, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama B64 straipsnyje, nebent pirminė verslo jungimo apskaita yra nebaigta tuo metu, kai įgaliojama paskelbti finansines ataskaitas. Tokioje situacijoje įsigyjantis ūkio subjektas turi aprašyti, kokia informacija nebus atskleista, ir priežastis, kodėl jos negalima atskleisti.

B67. Siekdamas 61 straipsnyje nurodyto tikslo, įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti nurodytą informaciją kiekvieno reikšmingo verslo jungimo arba atskirų nereikšmingų verslo jungimų, kurie reikšmingi bendrai, atveju:

a) jeigu verslo jungimo pirminė apskaita yra nebaigta (žr. 45 straipsnį) tam tikram turtui, įsipareigojimams, nekontroliuojamoms dalims arba atlygio objektams ir todėl finansinėse verslo jungimo ataskaitose pripažintos sumos nustatytos tik laikinai:

   i) priežastys, kodėl nebaigta verslo jungimo pirminė apskaita;

   ii) turtas, įsipareigojimai, nuosavybės dalys arba atlygio objektai, kurių pirminė apskaita nebaigta; ir

   iii) bet kokio vertinimo laikotarpio koregavimų, pripažintų per ataskaitinį laikotarpį, pobūdis ir suma pagal 49 straipsnį;

b) kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui po įsigijimo datos, kol ūkio subjektas gauna, parduoda arba kitaip netenka teisės į neapibrėžtojo atlygio turtą arba kol ūkio subjektas įvykdo neapibrėžtojo atlygio įsipareigojimą arba įsipareigojimas atšaukiamas ar nustoja galioti:

   i) bet kokie pripažintų sumų pokyčiai, įskaitant visus vykdant atsirandančius skirtumus;

   ii) visi rezultatų (nediskontuotų) intervalo pokyčiai ir tų pokyčių priežastys; ir

   iii) vertinimo būdai ir pagrindinio modelio įvestys, naudojamos neapibrėžtajam atlygiui įvertinti;

c) dėl verslo jungime pripažintų neapibrėžtųjų įsipareigojimų įsigyjantis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 37-ojo TAS 84 ir 85 straipsniuose kiekvienai atidėjinių klasei;

d) prestižo balansinių verčių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas, atskirai parodant:

   i) bendrą sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

▼**M12**

ii) papildomą prestižą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, kuri įsigijimo metu atitinka kriterijus, kad būtų laikoma parduoti skirtu turtu pagal 5-ąjį TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*;

iii) koregavimus, atsirandančius per ataskaitinį laikotarpį dėl atidėtųjų mokesčių turto vėlesnio pripažinimo pagal 67 straipsnį;

iv) prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, grupuojamą kaip laikomą parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ir prestižą, nepripažintą per ataskaitinį laikotarpį ir neįtrauktą į perleidžiamą grupę, grupuojamą kaip skirtą parduoti;

v) vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus per ataskaitinį laikotarpį pagal 36-ąjį TAS (36-jame TAS, be šio reikalavimo, reikalaujama atskleisti informaciją apie atsiperkamąją vertę ir prestižo vertės sumažėjimą);

vi) grynuosius valiutos keitimo skirtumus, susidarančius per ataskaitinį laikotarpį pagal 21-ąjį TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka;*

vii) visus kitus balansinės vertės pokyčius per ataskaitinį laikotarpį;

viii) bendrą sumą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

e) suma ir paaiškinimas viso per dabartinį ataskaitinį laikotarpį pripažinto pelno arba nuostolių:

i) kurie susiję su dabartinį arba ankstesnį ataskaitinį laikotarpį įvykdyto verslo jungimo metu identifikuojamu įsigytu turtu arba prisiimtais įsipareigojimais; ir

ii) kurių dydis, pobūdis arba dažnumas yra toks, kad atskleidimas yra svarbus siekiant suprasti sujungtojo ūkio subjekto finansines ataskaitas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS, TAIKOMOS VERSLO JUNGIMAMS, APIMANTIEMS TIK KOLEKTYVINIO INVESTAVIMO ŪKIO SUBJEKTUS ARBA ATLIKTIEMS REMIANTIS TIK SUTARTIMI (66 STRAIPSNIO TAIKYMAS)

B68. 64 straipsnyje nurodoma, kad šis TFAS perspektyviai taikomas verslo jungimams, kurių įsigijimo data sutampa su pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2009 m. liepos 1 d., pradžia arba yra vėlesnė. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti tik nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasideda 2007 m. birželio 30 d. arba vėliau, pradžios. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS anksčiau nei nuo įsigaliojimo datos, jis turi atkleisti tą faktą ir tuo pačiu metu taikyti 27-ąjį TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytą 2008 m.).

▼**M12**

B69. Reikalavimas taikyti šį TFAS perspektyviai turi poveikį verslo jungimui, apimančiam tik kolektyvinio investavimo ūkio subjektus arba atliktam remiantis tik sutartimi, jei to verslo jungimo įsigijimo data yra ankstesnė nei šio TFAS taikymo pradžios data:

a) *Grupavimas.* Ūkio subjektas turi toliau grupuoti ankstesnį verslo jungimą pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką, taikomą tokiems jungimams.

b) *Anksčiau pripažintas prestižas.* Pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje balansinė prestižo vertė, atsirandanti dėl ankstesnio verslo jungimo, turi būti balansinė vertė tą datą pagal ankstesnę ūkio subjekto apskaitos politiką. Nustatydamas tą sumą, ūkio subjektas turi pašalinti bet kokios sukauptos to prestižo amortizacijos balansinę vertę ir atitinkamą prestižo sumažėjimą. Jokie kiti prestižo balansinės vertės koregavimai neturi būti atliekami.

c) *Prestižas, anksčiau pripažintas kaip išskaitymas iš nuosavybės.* Ankstesnė ūkio subjekto apskaitos politika galėjo sąlygoti, kad prestižas, atsiradęs dėl ankstesnio verslo jungimo, pripažįstamas kaip išskaitymas iš nuosavybės. Tokioje situacijoje ūkio subjektas neturi pripažinti to prestižo kaip turto pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje. Be to, ūkio subjektas neturi pripažinti pelnu arba nuostoliais jokios to prestižo dalies, kai perleidžia visą verslą, su kuriuo tas prestižas siejamas, ar jo dalį arba kai sumažėja pinigus kuriančio vieneto, su kuriuo prestižas siejamas, vertė.

d) *Vėlesnė prestižo apskaita.* Nuo pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžios ūkio subjektas turi nutraukti prestižo, atsirandančio dėl ankstesnio verslo jungimo, amortizaciją ir patikrinti, ar nesumažėjo prestižo vertė pagal 36-ąjį TAS.

e) *Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas.* Ūkio subjektas, kuris ankstesnį verslo jungimą apskaitė taikydamas pirkimo metodą, galėjo pripažinti atidėtąjį kreditą savo dalies įsigyjamo ūkio subjekto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų grynojoje tikrojoje vertėje perviršiui (kartais vadinama neigiamu prestižu). Jei taip, ūkio subjektas turi nutraukti to atidėtojo kredito balansinės vertės pripažinimą pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, kurį taikomas šis TFAS, pradžioje su atitinkamu nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimu tą datą.

▼B

4-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Draudimo sutartys“

TIKSLAS

1 Šiuo standartu siekiama apibrėžti *draudimo sutarčių* pateikimo atskaitomybėje tvarką, kurią turi taikyti bet kuris šių sutarčių sudarytojas (šiame standarte apibrėžiamas kaip *draudikas*) tol, kol Valdyba užbaigs savo projekto apie draudimo sutartis antrąjį etapą. Šiame standarte konkrečiai reikalaujama:

a) nežymiai patobulinti draudikų taikomą draudimo sutarčių apskaitą;

b) pateikti informaciją taip, kad būtų parodytos ir paaiškintos draudiko finansinėse ataskaitose dėl draudimo sutarčių atsirandančios sumos ir būtų padėta tokių finansinių ataskaitų informacijos vartotojams nustatyti draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų sumas, periodiškumą ir neapibrėžtumą.

TAIKYMAS

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą:

a) savo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant *perdraudimo sutartis*) ir turimoms perdraudimo sutartims;

b) savo išleidžiamoms finansinėms priemonėms su *savarankišku dalyvavimo elementu* (žr. 35 straipsnį). 7 TFAS „*Finansinės priemonės. Atskleidimas“* reikalaujama atskleisti informaciją apie finansinių priemonių pateikimą, įskaitant finansines priemones su šiuo elementu.

▼M56

3 Šiame TFAS nenagrinėjami kiti draudikų apskaitos aspektai, pvz., draudikų turimo finansinio turto ir išleidžiamų finansinių įsipareigojimų apskaita (žr. 32-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“, 7-ąjį TFAS ir 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“), išskyrus:

a) 20A straipsniu draudikams, atitinkantiems nurodytus kriterijus, leidžiama taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį;

b) 35B straipsniu draudikams leidžiama taikyti persidengimo metodą priskirtam finansiniam turtui; ir

c) 45 straipsniu draudikams leidžiama nurodytomis aplinkybėmis pergrupuoti tam tikrą arba visą jų finansinį turtą taip, kad turtas būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M54

4 Ūkio subjektas šio standarto neturi taikyti:

▼B

a) gamintojo, tarpininko arba mažmeninės prekybos atstovo tiesiogiai suteikiamoms produktų garantinio aptarnavimo sutartims (žr. 18-ąjį TAS „*Pajamos*“ ir 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“);

▼B

b) darbdavių turtui ir įsipareigojimams pagal išmokų darbuotojams planus (žr. 19-ąjį TAS „*Išmokos darbuotojams*“ ir 2-ąjį TFAS „*Mokėjimas akcijomis*“), taip pat pensinio aprūpinimo įsipareigojimams, apskaitomiems pagal nustatytus pensinio aprūpinimo planus (žr. 26-ąjį TAS „*Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė*“);

▼M54

c) sutartinėms teisėms arba sutartinėms prievolėms, neapibrėžtoms dėl būsimo nefinansinio straipsnio panaudojimo arba dėl teisės juo naudotis (pavyzdžiui, kai kuriems licencijų mokesčiams, autoriniams atlyginimams, kintamiesiems nuomos mokesčiams ir panašiems straipsniams), be to, nuomininko likvidacinės vertės garantijai, įterptai į nuomos sutartį (žr. 16-ąjį TFAS „Nuoma“, 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ ir 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“);

▼M53

d) finansinių garantijų sutartims, nebent jas suteikiantis ūkio subjektas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, – šiuo atveju jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti 32-ąjį TAS, 7-ąjį TFAS ir 9-ąjį TFAS arba šį TFAS. Tą sprendimą emitentas gali priimti dėl kiekvienos konkrečios sutarties atskirai, bet kiekvienai sutarčiai pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas;

▼B

e) neapibrėžtiems atsiskaitymams, mokėtiniems arba gautiniems dėl verslo jungimo (žr. 3-ąjį TFAS „*Verslo jungimai*“);

f) *tiesioginio draudimo sutartims*, turimoms šio ūkio subjekto (t. y. tiesioginio draudimo sutartims, pagal kurias šis ūkio subjektas yra *draudėjas*). Tačiau *perdraudėjas* turi taikyti šį standartą savo turimoms perdraudimo sutartims.

▼M56

5 Paprastumo sumetimais šiame standarte bet kuris ūkio subjektas, sudarantis draudimo sutartį, apibūdinamas kaip draudikas, nepaisant to, ar toks emitentas teisiniu arba priežiūros požiūriu yra laikomas draudiku, ar ne. Visos nuorodos į draudiką 3 straipsnio a–b punktuose, 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M ir 46–49 straipsniuose taip pat turi būti suprantamos kaip nuorodos į finansinės priemonės, apimančios savarankišką dalyvavimo elementą, emitentą.

▼B

6 Perdraudimo sutartis yra draudimo sutarties tipas. Dėl to visos šiame standarte esančios nuorodos į draudimo sutartis taip pat taikomos perdraudimo sutartims.

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės

▼M53

7 9-ajame TFAS reikalaujama, kad ūkio subjektas kai kurias įterptąsias išvestines finansines priemones atskirtų nuo jų pagrindinės sutarties, vertintų jas *tikrąja verte* ir įtrauktų jų tikrosios vertės pasikeitimus į pelną arba nuostolius. Į draudimo sutartį įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms taikomas 9-asis TFAS, išskyrus atvejį, kai įterptoji išvestinė finansinė priemonė pati yra draudimo sutartis.

▼M53

8 Pagal 9-ojo TFAS reikalavimų taikymo išimtį draudikui nereikia atskirti ir tikrąja verte vertinti draudėjo pasirinkimo teisės nutraukti draudimo sutartį už fiksuotą sumą (arba sumą, pagrįstą fiksuota suma ir palūkanų norma), net jei pasinaudojimo šia teise kaina skiriasi nuo pagrindinio *draudimo įsipareigojimo* balansinės vertės. Tačiau 9-ojo TFAS reikalavimai taikomi pasirinkimo parduoti sandoriui arba grynųjų pinigų grąžinimo pasirinkimo sandoriui, įterptam į draudimo sutartį, jei grąžinamoji suma kinta atsižvelgiant į finansinio kintamojo (pvz., nuosavybės ar biržos prekių kainos arba indekso) arba nefinansinio kintamojo, kuris nėra būdingas sutarties šaliai, pasikeitimo. Šie reikalavimai taip pat taikomi, jei turėtojo galimybę pasinaudoti pasirinkimo parduoti sandoriu arba pasirinkimo grąžinti grynuosius pinigus sandoriu lemia tokio kintamojo pasikeitimas (pvz., pasirinkimo parduoti sandoriu gali būti pasinaudota, jei akcijų biržos indeksas pasiekia nustatytą lygį).

▼B

9 8 straipsnis taip pat taikomas pasirinkimo sandoriui grąžinti finansinę priemonę su savarankišku dalyvavimo elementu.

Indėlio komponentų išskaidymas

10 Kai kurios draudimo sutartys apima draudimo komponentą ir *indėlio komponentą*. Reikalaujama arba leidžiama, kad draudikas *išskaidytų* komponentus šiais atvejais:

a) išskaidymas reikalaujamas, jeigu tenkinamos abi šios sąlygos:

i) draudikas gali atskirai (t. y. neatsižvelgdamas į draudimo komponentą) įvertinti indėlio komponentą (įskaitant bet kokius įterptuosius grąžinimo pasirinkimo sandorius);

ii) tais atvejais, kai draudiko apskaitos politika nereikalauja, kad jis pripažintų visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento;

b) išskaidymas leidžiamas, bet jo nereikalaujama, jeigu draudikas gali atskirai vertinti indėlio komponentą pagal a punkto i papunktį, bet pagal jo apskaitos politiką reikalaujama pripažinti visas prievoles ir teises, atsirandančias dėl indėlio komponento, nežiūrint to, koks pagrindas naudojamas šioms teisėms ir prievolėms vertinti;

c) išskaidymas draudžiamas, jeigu draudikas negali atskirai vertinti indėlio komponento pagal a punkto i papunktį.

11 Toliau pateikiamas pavyzdinis atvejis, kada pagal draudiko apskaitos politiką iš jo nereikalaujama pripažinti visų prievolių, atsirandančių dėl indėlio komponento. Perdraudėjas iš *perdraudiko* gauna kompensaciją nuostoliams padengti, bet sutartis įpareigoja perdraudėją vėlesniais metais šią kompensaciją grąžinti. Ši prievolė atsiranda dėl indėlio komponento. Jeigu kitu atveju perdraudėjo apskaitos politika leistų jam kompensaciją pripažinti pajamomis nepripažįstant atsirandančios prievolės, būtų reikalaujama išskaidyti sutartį.

▼**M53**

12 Kad išskaidytų sutartį, draudikas turi:

a) taikyti šį TFAS draudimo komponentui;

b) taikyti 9-ąjį TFAS indėlio komponentui.

▼**B**

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Laikinos kai kurių kitų TFAS taikymo išimtys

13 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ 10–12 straipsniuose apibrėžiami kriterijai, pagal kuriuos ūkio subjektas turi pasirinkti apskaitos politiką, jeigu konkrečiam straipsniui negalima pritaikyti jokio TFAS. Tačiau šiuo standartu draudikas atleidžiamas nuo minėtų apskaitos politikos kriterijų taikymo:

a) jo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant susijusias įsigijimo sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, aprašytą 31 ir 32 straipsniuose); ir

b) jo turimoms perdraudimo sutartims.

14 Nepaisant to, draudikas šiuo standartu neatleidžiamas nuo 8-ojo TAS 10–12 straipsnių kai kurių kriterijų taikymo. Draudikas:

a) neturi pripažinti įsipareigojimais jokių atidėjinių galimoms ateities išmokoms, jeigu tos išmokos atsiranda dėl draudimo sutarčių, kurios neegzistuoja finansinių ataskaitų dieną (pvz., atidėjinių katastrofoms ir nuostolių svyravimo išlyginimo atidėjinių);

b) turi atlikti 15–19 straipsniuose aprašytą *įsipareigojimo pakankamumo testą*;

c) turi pašalinti draudimo įsipareigojimą (arba draudimo įsipareigojimo dalį) iš savo ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ tada ir tik tada, kuomet šis išnyksta – t. y. kai už sutartimi apibrėžtą prievolę yra atsiskaitoma, ji nutraukiama arba jos galiojimo laikas baigiasi;

d) tarpusavyje užskaityti neturi:

i) *perdraudimo turto* su susijusiais draudimo įsipareigojimais; arba

ii) perdraudimo sutarčių pajamų ar sąnaudų su susijusių draudimo sutarčių pajamomis ar sąnaudomis;

e) turi įvertinti, ar nėra sumažėjusi jo perdraudimo turto vertė (žr. 20 straipsnį).

Įsipareigojimo pakankamumo testas

15 Kiekvieną finansinių ataskaitų sudarymo dieną draudikas turi įvertinti, ar jo pripažįstami draudimo įsipareigojimai yra pakankami, panaudodamas savo draudimo sutarčių būsimųjų pinigų srautų dabartinius įvertinimus. Jeigu toks įvertinimas parodo, kad jo draudimo įsipareigojimų balansinė vertė (atėmus susijusias atidėtąsias įsigijimo sąnaudas ir 31 ir 32 straipsniuose aptariamą susijusį nematerialųjį turtą) nėra pakankama įvertintų būsimųjų pinigų srautų atžvilgiu, rezultatas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.

▼B

16 Jeigu draudikas taiko įsipareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį nustatytus minimalius reikalavimus, šiuo TFAS nekeliama papildomų reikalavimų. Minimalūs reikalavimai yra šie:

a) atliekant testą, reikia atsižvelgti į visų sutartinių pinigų srautų, su jais susijusių pinigų srautų (pvz., išmokų sureguliavimo sąnaudų), dėl įterptųjų pasirinkimo sandorių ir garantijų atsirandančių pinigų srautų dabartinius įvertinimus;

b) jeigu testas parodo, kad įsipareigojimas yra nepakankamas, rezultatas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

17 Jeigu pagal draudiko apskaitos politiką nereikalaujama atlikti įsipareigojimo pakankamumo testą, atitinkantį 16 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus, draudikas turi:

a) nustatyti aktualių draudimo įsipareigojimų ([1]) balansinę vertę, atėmęs šias balansines vertes:

i) bet kokių susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų; ir

ii) bet kokio susijusio nematerialiojo turto, pvz., įsigyto sujungus verslą arba perdavus sutarčių portfelį (žr. 31 ir 32 straipsnius). Tačiau į susijusį perdraudimo turtą neatsižvelgiama, nes draudikas jo apskaitą tvarko atskirai (žr. 20 straipsnį);

b) nustatyti, ar a punkte apibūdintoji suma yra mažesnė už balansinę vertę, kuri būtų reikalinga, jeigu aktualūs draudimo įsipareigojimai patektų į 37-ojo TAS reguliavimo sritį. Jei ši suma yra mažesnė, draudikas turi visą skirtumą pripažinti pelnu arba nuostoliu ir sumažinti susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ar susijusio nematerialiojo turto balansines vertes arba padidinti aktualių draudimo įsipareigojimų balansinę vertę.

18 Jeigu draudiko įsipareigojimo pakankamumo testas atitinka minimalius 16 straipsnyje nurodytus reikalavimus, testas yra taikomas taip, kaip nustatyta minėtame straipsnyje. Jeigu įsipareigojimo pakankamumo testas neatitinka tų minimalių reikalavimų, 17 straipsnyje aprašytas palyginimas turi būti atliekamas tų sutarčių, kurių objektas turi maždaug panašią riziką ir kurios turi būti valdomos kartu kaip vienas portfelis.

19 17 straipsnio b punkte apibūdintoji suma (t. y. 37-ojo TAS taikymo rezultatas) turi atspindėti būsimą investavimo pelną (žr. 27–29 straipsnius) tada ir tik tada, jeigu 17 straipsnio a punkte apibūdintoji suma taip pat atspindi šį pelną.

Perdraudimo turto vertės sumažėjimas

20 Jeigu perdraudėjui priklausančio perdraudimo turto vertė sumažėja, perdraudėjas turi atitinkamai sumažinti to turto balansinę vertę ir pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu. Perdraudimo turto vertė yra sumažėjusi tada ir tik tada, kai:

([1]) Šiuo atveju draudimo įsipareigojimai yra tokie (taip pat susijusios atidėtosios įsigijimo sąnaudos ir susijęs nematerialusis turtas), kai pagal draudiko apskaitos politiką nebūtina atlikti įsipareigojimo pakankamumo testo, jei jie atitinka 16 straipsnyje nurodytus minimalius reikalavimus.

▼B

a) dėl įvykio, įvykusio po perdraudimo turto pirminio pripažinimo, atsiranda objektyvių įrodymų, kad perdraudėjas gali neatgauti visų pagal sutarties sąlygas jam priklausančių sumų; ir

b) šio įvykio poveikį sumoms, kurias perdraudėjas gaus iš perdraudiko, galima patikimai įvertinti.

▼M56

Laikina 9-ojo TFAS išimtis

20A **9-ajame TFAS nagrinėjama finansinių priemonių apskaita, jis galioja 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tačiau draudikui, atitinkančiam 20B straipsnyje nustatytus kriterijus, šiuo TFAS numatyta laikina išimtis, pagal kurią leidžiama, tačiau nereikalaujama, kad draudikas metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2021 m. sausio 1 d., taikytų 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, o ne 9-ąjį TFAS. Draudikas, taikantis laikiną 9-ojo TFAS išimtį, turi:**

a) naudoti 9-ojo TFAS reikalavimus, būtinus siekiant atskleisti informaciją, reikalaujamą pagal šio TFAS 39B–39J straipsnius; ir

b) taikyti visus kitus taikytinus TFAS savo finansinėms priemonėms, išskyrus atvejus, aprašytus šio TFAS 20A–20Q, 39B–39J ir 46–47 straipsniuose.

20B **Draudikas gali taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį tik jeigu:**

a) jis anksčiau netaikė jokios 9-ojo TFAS versijos [1]**, išskyrus tik 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo; ir**

b) jo veikla yra daugiausia susijusi su draudimu, kaip aprašyta 20D straipsnyje, paskutinę metinių finansinių ataskaitų datą prieš 2016 m. balandžio 1 d. arba vėlesnę metinių finansinių ataskaitų datą, kaip nurodyta 20G straipsnyje.

20C Draudikas, taikantis laikiną 9-ojo TFAS išimtį, gali pasirinkti taikyti tik 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo. Jei draudikas pasirenka taikyti tuos reikalavimus, jis turi taikyti atitinkamas 9-ajame TFAS nustatytas pereinamojo laikotarpio nuostatas, atskleisti faktą, kad taikė tuos reikalavimus, ir reguliariai atskleisti susijusią informaciją, nurodytą 7-ojo TFAS (pataisyto 9-uoju TFAS (2010)) 10–11 straipsniuose.

[1] Valdyba vieną po kitos paskelbė 9-ojo TFAS versijas 2009, 2010, 2013 ir 2014 m.

▼**M56**

20D Draudiko veikla yra daugiausia susijusi su draudimu tik jeigu:

a) jo įsipareigojimų, atsirandančių dėl sutarčių, kurioms taikomas šis TFAS, balansinė vertė, įskaitant bet kokius indėlių komponentus ar įterptąsias išvestines finansines priemones, atskirtus nuo draudimo sutarčių taikant šio TFAS 7–12 straipsnius, yra reikšminga, palyginti su bendra visų jo įsipareigojimų balansine verte; ir

b) jo įsipareigojimų, susijusių su draudimu (žr. 20E straipsnį), bendros balansinės vertės procentinė dalis, palyginti su bendra visų jo įsipareigojimų balansine verte, yra:

i) didesnė nei 90 procentų arba

ii) 90 procentų arba mažesnė, bet didesnė nei 80 procentų, ir draudikas nevykdo reikšmingos su draudimu nesusijusios veiklos (žr. 20F straipsnį).

20E Taikant 20D straipsnio b punktą, įsipareigojimai, susiję su draudimu, apima:

a) įsipareigojimus, atsiradusius dėl sutarčių, kurioms taikomas šis TFAS, kaip aprašyta 20D straipsnio a punkte;

b) ne išvestinių finansinių priemonių investicinių sutarčių įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 39-ąjį TAS (įskaitant priskirtus prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kuriems draudikas taikė 9-ojo TFAS reikalavimus dėl pelno ir nuostolių pateikimo (žr. 20B straipsnio a punktą ir 20C straipsnį)); ir

c) įsipareigojimus, kurių atsiranda dėl to, kad draudikas prisiima arba įvykdo įsipareigojimus, susijusius su a ir b punktuose nurodytomis sutartimis. Tokių įsipareigojimų pavyzdžiai apima išvestines finansines priemones, naudojamas dėl tų sutarčių ir dėl turto, kuriuo tos sutartys užtikrintos, kylančiai rizikai mažinti, atitinkamus mokesčių įsipareigojimus, tokius kaip atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai apmokestinamiesiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su dėl tų sutarčių atsiradusiais įsipareigojimais, ir skolos priemones, įtrauktas į draudiko reguliuojamąjį kapitalą.

20F 20D straipsnio b punkto ii papunkčio taikymo tikslais vertindamas, ar vykdo reikšmingą su draudimu nesusijusią veiklą, draudikas atsižvelgia:

a) tik į tą veiklą, kurią vykdydamas jis gali uždirbti pajamų ir patirti sąnaudų; ir

b) į kiekybinius ar kokybinius (arba abiejų rūšių) veiksnius, įskaitant viešai prieinamą informaciją, tokią kaip pramonės klasifikacija, kurią finansinių ataskaitų vartotojai taiko draudikui.

20G 20B straipsnio b punktu reikalaujama, kad ūkio subjektas įvertintų, ar jis atitinka reikalavimus, kad galėtų taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, paskutinę savo metinių finansinių ataskaitų datą prieš 2016 m. balandžio 1 d. Po tos datos:

a) ūkio subjektas, kuris anksčiau atitiko reikalavimus, kad galėtų taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, turi iš naujo įvertinti, ar jo veikla yra daugiausia susijusi su draudimu, vėlesnę metinių finansinių ataskaitų datą tik jeigu per tą datą pasibaigusį metinį ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veikla pasikeitė, kaip aprašyta 20H–20I straipsniuose;

▼**M56**

b) ūkio subjektui, kuris anksčiau neatitiko reikalavimų, kad galėtų taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, leidžiama iš naujo įvertinti, ar jo veikla yra daugiausia susijusi su draudimu, vėlesnę metinių finansinių ataskaitų datą iki 2018 m. gruodžio 31 d. tik jeigu per tą datą pasibaigusį metinį ataskaitinį laikotarpį ūkio subjekto veikla pasikeitė, kaip aprašyta 20H–20I straipsniuose.

20H Taikant 20G straipsnį, ūkio subjekto veiklos pasikeitimas yra toks pasikeitimas:

a) kurį nustato ūkio subjekto vyresnioji vadovybė po išorinių ar vidinių pasikeitimų;

b) kuris yra reikšmingas ūkio subjekto operacijoms ir

c) kurį galima įrodyti išorės šalims.

Atitinkamai toks pasikeitimas įvyksta tik tada, kai ūkio subjektas pradeda arba baigia vykdyti veiklą, kuri yra reikšminga jo operacijoms arba kuri reikšmingai pakeičia vienos iš jo veiklos rūšių mastą; taip gali būti, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas įsigyja, parduoda arba nutraukia verslo liniją.

20I Ūkio subjekto veiklos pasikeitimai, kaip aprašyta 20H straipsnyje, turėtų būti labai reti. Taikant 20G straipsnį ūkio subjekto veiklos pasikeitimais nelaikomi šie pasikeitimai:

a) ūkio subjekto finansavimo struktūros pasikeitimas, kuris pats savaime neturi įtakos veiklai, kurią vykdydamas ūkio subjektas uždirba pajamų arba patiria sąnaudų;

b) ūkio subjekto planas parduoti verslo liniją, net jeigu turtas ir įsipareigojimai grupuojami kaip skirti parduoti taikant 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“. Planas parduoti verslo liniją galėtų pakeisti ūkio subjekto veiklą ir tapti priežastimi atlikti pakartotinį vertinimą ateityje, tačiau jis dar nepaveikė įsipareigojimų, pripažintų finansinės būklės ataskaitoje.

20J Jeigu po pakartotinio įvertinimo (žr. 20G straipsnio a punktą) ūkio subjektas nebeatitinka reikalavimų, kad galėtų taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, ūkio subjektui leidžiama toliau taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį tik iki metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris prasidėjo iš karto po to pakartotinio įvertinimo, pabaigos. Nepaisant to, ūkio subjektas turi taikyti 9-ąjį TFAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2021 m. sausio 1 d. ar vėliau. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas pagal 20G straipsnio a punktą 2018 m. gruodžio 31 d. (savo metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) nusprendžia, kad jis nebeatitinka reikalavimų, kad galėtų taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, ūkio subjektui leidžiama toliau taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį tik iki 2019 m. gruodžio 31 d.

▼**M56**

20K Draudikas, kuris anksčiau nusprendė taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, bet kurio vėlesnio metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje gali neatšaukiamai nuspręsti taikyti 9-ąjį TFAS.

Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas

20L Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, kaip apibrėžta 1-ajame TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“, gali taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, aprašytą 20A straipsnyje, tik jeigu jis atitinka 20B straipsnyje pateiktus kriterijus. Taikydamas 20B straipsnio b punktą, pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas turi naudoti balansines vertes, nustatytas taikant TFAS tame straipsnyje nurodytą datą.

20M 1-ajame TFAS pateikti reikalavimai ir išimtys, taikomi pirmą kartą standartus taikančiam ūkio subjektui. Tie reikalavimai ir išimtys (pavyzdžiui, 1-ojo TFAS D16–D17 straipsniai) nėra viršesni už šio TFAS 20A–20Q ir 39B–39J straipsniuose pateiktus reikalavimus. Pavyzdžiui, 1-ojo TFAS reikalavimai ir išimtys nėra viršesni už reikalavimą pirmą kartą standartus taikančiam ūkio subjektui atitikti 20L straipsnyje nustatytus kriterijus, kad jis galėtų taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį.

20N Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas, atskleidžiantis pagal 39B–39J straipsnius reikalaujamą informaciją, taiko 1-ajame TFAS nustatytus reikalavimus ir išimtis, kurie yra svarbūs atliekant tos informacijos atskleidimui būtinus vertinimus.

Laikina konkrečių 28-ojo TAS reikalavimų išimtis

20O Pagal 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ 35–36 straipsnius reikalaujama, kad ūkio subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, taikytų vienodą apskaitos politiką. Nepaisant to, metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais iki 2021 m. sausio 1 d., ūkio subjektui leidžiama, bet nereikalaujama, išlaikyti atitinkamą apskaitos politiką, kurią taiko asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė, tokiu būdu:

a) ūkio subjektas taiko 9-ąjį TFAS, tačiau asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė taiko laikiną 9-ojo TFAS išimtį, arba

b) ūkio subjektas taiko laikiną 9-ojo TFAS išimtį, tačiau asocijuotoji įmonė arba bendroji įmonė taiko 9-ąjį TFAS.

20P Kai ūkio subjektas savo investicijoms į asocijuotąją įmonę arba bendrąją įmonę apskaityti taiko nuosavybės metodą:

a) jeigu 9-asis TFAS buvo anksčiau taikytas finansinėse ataskaitose taikant nuosavybės metodą tai asocijuotajai ar bendrajai įmonei (atsižvelgus į bet kokius ūkio subjekto atliktus koregavimus), tuomet 9-asis TFAS taikomas ir toliau;

▼M56

b) jeigu laikina 9-ojo TFAS išimtis buvo anksčiau taikyta finansinėse ataskaitose taikant nuosavybės metodą tai asocijuotajai ar bendrajai įmonei (atsižvelgus į bet kokius ūkio subjekto atliktus koregavimus), tuomet vėliau gali būti taikomas 9-asis TFAS.

20Q Ūkio subjektas gali taikyti 20O straipsnį ir 20P straipsnio b punktą atskirai kiekvienai asocijuotajai ar bendrajai įmonei.

▼B

Apskaitos politikos keitimas

21 22–30 straipsniai taikomi tiek draudiko, jau taikančio TFAS, tiek draudiko, taikančio TFAS pirmą kartą, vykdomiems apskaitos politikos keitimams.

22 Draudikas draudimo sutarčių apskaitos politiką gali keisti tada ir tik tada, jeigu pakeitus ją finansinių ataskaitų informacija pasidaro tikslesnė – tai padeda vartotojui priimti ekonominius sprendimus, o jų patikimumas nesumažėja, arba jos tampa labiau patikimos. Draudikas gali įvertinti svarbumą ir patikimumą pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.

23 Draudimo sutarčių apskaitos politikos keitimams pateisinti draudikas turi parodyti, kad dėl keitimų jo finansinės ataskaitos geriau atitinka 8-ojo TAS kriterijus, nors dėl keitimo pasiekti visiško šių kriterijų atitikimo nebūtina. Toliau aptariami šie konkretūs klausimai:

a) dabartinės palūkanų normos (24 straipsnis);

b) dabartinės praktikos tąsa (25 straipsnis);

c) atsargumas (26 straipsnis);

d) būsimasis investavimo pelningumas (27–29 straipsniai); ir

e) šešėlinė apskaita (30 straipsnis).

Dabartinės rinkos palūkanų normos

24 Draudikui leidžiama (tačiau iš jo nereikalaujama) pakeisti savo apskaitos politiką iš naujo įvertinant įvardytus draudimo įsipareigojimus ([1]) taip, kad jie atspindėtų dabartines rinkos palūkanų normas, ir pripažįstant šių įsipareigojimų pokyčius ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Tuo pačiu metu jis gali įdiegti apskaitos politiką, kurią taikant įvardytiems įsipareigojimams įvertinti reikėtų kitų įvertinimo metodų ir prielaidų. Šiame straipsnyje esantis pasirinkimas leidžia draudikui keisti įvardytų įsipareigojimų apskaitos politiką nuosekliai netaikant jos visiems panašiems įsipareigojimams, kaip kitu atveju būtų reikalaujama pagal 8-ąjį TAS. Jeigu draudikas įvardija įsipareigojimus, priskiriamus šiai išimčiai, jis turi nuosekliai taikyti dabartines rinkos palūkanų normas (ir kitus taikytinus dabartinius įvertinimus bei prielaidas) visiems šiems įsipareigojimams visais ataskaitiniais laikotarpiais tol, kol tie įsipareigojimai išnyks.

([1]) Šiame straipsnyje draudimo įsipareigojimai apima susijusiųjų atidėtųjų įsigijimų sąnaudas ir susijusį nematerialųjį turtą, kurie yra minimi 31 ir 32 straipsniuose.

▼B

Dabartinės praktikos tąsa

25 Draudikas gali tęsti toliau nurodytą praktiką, jei ją vykdė anksčiau, tačiau bet kurios iš šių praktikų įdiegimas neatitiktų 22 straipsnio reikalavimų:

a) draudimo įsipareigojimų vertinimo nediskontuotu pagrindu;

b) sutartinių teisių į būsimus investicijų valdymo atlygius vertinimo suma, viršijančia jų tikrąją vertę, palyginti šiuos atlygius su dabartiniais atlygiais, nustatytais už panašias paslaugas kitų rinkos dalyvių. Tikėtina, kad tų sutartinių teisių įsteigimo pradžios tikroji vertė yra lygi jų įsteigimo savikainai, išskyrus atvejį, kai būsimiems investicijos valdymo mokesčiams ir susijusioms išlaidoms rinkoje negalima rasti palyginamų pavyzdžių;

c) nevienodos apskaitos politikos taikymo dukterinių įmonių draudimo sutartims (ir bet kokioms susijusioms atidėtosioms įsigijimo sąnaudoms ir susijusiam nematerialiajam turtui), išskyrus 24 straipsnyje leidžiamas išimtis. Jeigu apskaitos politika nėra vienoda, draudikas gali ją pakeisti tada, jei dėl pakeitimo ši politika netaps dar prieštaringesnė ir atitiks kitus šio standarto reikalavimus.

Atsargumas

26 Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos dėl to, kad išvengtų pernelyg didelio atsargumo. Tačiau, jeigu draudikas savo draudimo sutartis vertina pakankamai atsargiai, papildomų atsargumo priemonių imtis nereikia.

Būsimasis investavimo pelningumas

27 Draudikas neturi keisti savo draudimo sutarčių apskaitos politikos tam, kad eliminuotų būsimąjį investavimo pelningumą. Tačiau egzistuoja ginčytina prielaida, kad draudiko finansinės ataskaitos taps mažiau svarbios ir patikimos, jeigu jis draudimo sutartims vertinti įdiegs apskaitos politiką, atspindinčią būsimąjį investavimo pelningumą, tuo atveju, kai šis pelningumas nedaro įtakos sutartiniams mokėjimams. Apskaitos politikos, atspindinčios tokį pelningumą, pavyzdžiai:

a) diskonto normos, atspindinčios tikėtiną draudiko turto grąžą, naudojimas; arba

b) šio turto atsiperkamumo planavimas pagal tikėtiną grąžos normą, diskontuojant planuojamąsias atsiperkamąsias sumas skirtinga norma ir įtraukiant rezultatą į įsipareigojimo vertinimą.

▼B

28 Draudikas 27 straipsnyje apibūdintos ginčijamos prielaidos gali nepaisyti tada ir tik tada, jeigu kiti apskaitos politikos keitimo komponentai padidina jo finansinių ataskaitų tikslumą ir patikimumą tiek, kad atsvertų svarbumo ir patikimumo sumažėjimą įtraukus būsimąjį investavimo pelningumą. Pavyzdžiui, manykime, kad draudiko dabartinė draudimo sutarčių apskaitos politika susijusi su pernelyg dideliu atsargumu, taikomu nuo sutarties pradžios, ir priežiūros institucijos nustatyta diskonto norma, neturinčia tiesioginio ryšio su rinkos sąlygomis, bet nėra paremta tam tikrais įterptaisiais pasirinkimo sandoriais ir garantijomis. Draudikas gali paversti savo finansines ataskaitas svarbesnėmis ir ne ką mažiau patikimomis, taikydamas visapusišką investuotojams naudingą principą, kuris yra plačiai naudojamas ir apima:

a) dabartinius įvertinimus ir prielaidas;

b) pagrįstus (tačiau be pernelyg didelio atsargumo) koregavimus rizikai ir neapibrėžtumui atspindėti;

c) vertinimus, atspindinčius tiek įterptųjų pasirinkimo sandorių ir garantijų vidinę vertę, tiek jų laiko vertę; ir

d) dabartinę rinkos diskonto normą, net jeigu ji atspindi tikėtiną draudiko turto grąžą.

29 Pagal kai kurias vertinimo traktuotes diskonto norma naudojama būsimosios pelno normos dabartinei vertei nustatyti. Tokia pelno norma tada, panaudojant formulę, priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams. Remiantis šiomis nuostatomis, diskonto norma įsipareigojimo vertinimą veikia tik netiesiogiai. Ypač mažiau tinkamos diskonto normos naudojimas turi ribotą poveikį arba iš viso neturi jokio poveikio įsipareigojimo vertinimui jo įsteigimo metu. Tačiau vadovaujantis kitomis nuostatomis diskonto norma tiesiogiai veikia įsipareigojimo vertinimą. Pastaruoju atveju, kadangi su turtu susijusios diskonto normos įvedimas turi ryškesnį poveikį, nelabai tikėtina, kad draudikas galėtų nepaisyti ginčijamos prielaidos, apibūdintos 27 straipsnyje.

Šešėlinė apskaita

30 Pagal kai kuriuos apskaitos modelius realizuotas draudiko turto pelnas arba nuostolis turi tiesioginį poveikį vertinimui kai kurių arba visų jo: a) draudimo įsipareigojimų, b) susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ir c) susijusio nematerialiojo turto, aprašyto 31 ir 32 straipsniuose, vienetų. Draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) pakeisti apskaitos politiką taip, kad pripažintas, bet nerealizuotas turto pelnas arba nuostolis veiktų minėtus vertinimus tuo pačiu būdu, kaip veikia realizuotas pelnas arba nuostolis. ►**M5** Susijęs draudimo įsipareigojimo (arba atidėtųjų įsigijimo sąnaudų ar nematerialiojo turto) koregavimas turi būti pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi tada ir tik tada, kai nerealizuotas pelnas arba nuostoliai tiesiogiai pripažįstami kitų bendrųjų pajamų dalimi. ◄ Ši praktika kai kada apibūdinama kaip šešėlinė apskaita.

▼B

Draudimo sutartys, įgytos sujungus verslą arba perdavus (įsigijus) portfelį

31 Kad būtų vykdomi 3-iojo TFAS reikalavimai, draudikas privalo įsigijimo dieną tikrąja verte įvertinti prisiimtus draudimo įsipareigojimus ir verslo jungimo metu įgytą *draudimo turtą*. Tačiau draudikui leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) naudoti išplėstą pateikimą, kai įsigytų draudimo sutarčių tikroji vertė dalijama į du komponentus:

a) įsipareigojimą, vertinamą pagal draudiko apskaitos politiką, taikomą jo sudaromoms draudimo sutartims; ir

b) nematerialųjį turtą, perteikiantį skirtumą tarp: i) įsigytų sutartinių draudimo teisių ir prisiimtų draudimo įsipareigojimų tikrosios vertės ii) a punkte aprašytos sumos. Vėlesnis šio turto vertinimas turi būti suderintas su susijusio draudimo įsipareigojimo vertinimu.

32 Draudikas, įsigydamas draudimo sutarčių portfelį, gali naudoti 31 straipsnyje aprašytą išplėstą pateikimą.

33 31 ir 32 straipsniuose apibūdintas nematerialusis turtas 36-uoju TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ ir 38-uoju TAS nereglamentuojamas. Tačiau 36-asis TAS ir 38-asis TAS taikomi klientų sąrašams ir klientų santykiams, atspindintiems būsimų sutarčių, kurios nėra sutartinių draudimo teisių dalis, lūkesčius, taip pat sutarčių draudimo įsipareigojimų, egzistavusių verslo jungimo arba portfelio perdavimo metu, įgyvendinimą.

Savarankiški dalyvavimo elementai

Draudimo sutarčių savarankiški dalyvavimo elementai

▼M53

34 Į kai kurias draudimo sutartis įtrauktas savarankiškas dalyvavimo elementas ir *garantuotasis elementas*. Tokios sutarties draudikas:

▼B

a) gali, tačiau neprivalo, garantuotąjį elementą pripažinti atskirai nuo savarankiško dalyvavimo elemento. Jeigu išleidėjas šių elementų atskirai nepripažįsta, jis visą sutartį turi paskirti įsipareigojimams. Jeigu išleidėjas juos klasifikuoja atskirai, jis garantuotąjį elementą turi pripažinti įsipareigojimu;

b) jei savarankišką dalyvavimo elementą pripažįsta atskirai nuo garantuotojo elemento, tai privalo klasifikuoti savarankišką dalyvavimo elementą arba kaip įsipareigojimą, arba kaip atskirą nuosavybės vienetą. Šiame TFAS tiksliai nenurodoma, kaip išleidėjas turi nustatyti, ar šis elementas yra įsipareigojimas, ar nuosavybė. Išleidėjas, naudodamas atitinkamą apskaitos politiką, šį elementą gali padalinti į įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus. Išleidėjas negali šio elemento palikti nepripažinto nei įsipareigojimu, nei nuosavybe;

▼B

c) gali visas gautas įmokas pripažinti pajamomis, neatskirdamas jokios dalies, siejamos su nuosavybės komponentu. Atsirandantys garantuotojo elemento ir savarankiško dalyvavimo elemento dalies, pripažintos įsipareigojimu, pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu. Jeigu visas savarankiškas dalyvavimo elementas arba jo dalis yra laikomas nuosavybe, jam gali būti priskiriama pelno arba nuostolio dalis tokiu pačiu būdu, kokiu pelno arba nuostolio dalis gali būti priskiriama ►M11 nekontroliuojamai ◄ daliai. Bet kokiam savarankiško dalyvavimo elemento nuosavybės komponentui priskirtiną pelno arba nuostolio dalį išleidėjas turi pripažinti pelno arba nuostolio paskirstymu, o ne pajamomis ar sąnaudomis (žr. 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“);

▼M53

d) jeigu sutartis apima įterptąją išvestinę finansinę priemonę, patenkančią į 9-ojo TFAS taikymo sritį, turi taikyti tai įterptajai išvestinei finansinei priemonei 9-ąjį TFAS;

▼B

e) visais atvejais, neaprašytais 14–20 straipsniuose ir 34 straipsnio a–d punktuose, jis turi tęsti savo dabartinę tokių sutarčių apskaitymo politiką, jeigu jos nekeičia apskaitos politikos būdu, sutampančiu su 21–30 straipsnių reikalavimais.

Finansinių priemonių savarankiški dalyvavimo elementai

▼M53

35 34 straipsnyje nustatyti reikalavimai taip pat taikomi finansinei priemonei, apimančiai savarankišką dalyvavimo elementą. Be to:

a) jei emitentas visą savarankišką dalyvavimo elementą priskiria prie įsipareigojimo, jis visai sutarčiai (t. y. tiek garantuotajam elementui, tiek savarankiškam dalyvavimo elementui) turi taikyti 15–19 straipsniuose nurodytą įsipareigojimo pakankamumo testą. Emitentas neprivalo nustatyti sumos, kuri atsirastų garantuotajam elementui taikant 9-ąjį TFAS;

b) jei emitentas priskiria visą šį elementą arba jo dalį prie atskiro nuosavybės komponento, pripažintas visos sutarties įsipareigojimas neturi būti mažesnis už sumą, kuri atsirastų garantuotajam elementui taikant 9-ąjį TFAS. Į šią sumą turi būti įtraukta pasirinkimo nutraukti sutartį sandorio vidinė vertė, bet į ją nereikia įtraukti jo laiko vertės, jei pagal 9 straipsnį šiam pasirinkimo sandoriui taikoma vertinimo tikrąja verte išimtis. Emitentas neprivalo atskleisti sumos, kuri atsirastų garantuotajam elementui taikant 9-ąjį TFAS, arba pateikti jos atskirai. Be to, emitentas neprivalo nustatyti šios sumos, jei visas pripažintas įsipareigojimas yra akivaizdžiai didesnis;

▼B

c) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas gali ir toliau pagal šias sutartis gaunamas įmokas pripažinti pajamomis, o atsirandantį įsipareigojimo balansinės vertės padidėjimą – sąnaudomis;

d) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, išleidėjas, sutarčiai su savarankišku dalyvavimo elementu taikantis 7-ojo TFAS 20 straipsnio b punktą, visas palūkanų išlaidas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu, bet tokių išlaidų skaičiavimui neturi taikyti faktinių palūkanų metodo.

▼M56

35A 20A, 20L ir 20O straipsniuose nustatytas laikinas išimtis ir 35B straipsnyje nustatytą persidengimo metodą taip pat gali taikyti finansinės priemonės, apimančios savarankišką dalyvavimo elementą, emitentas. Atitinkamai visos nuorodos į draudiką 3 straipsnio a–b punktuose, 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M ir 46–49 straipsniuose taip pat turi būti suprantamos kaip nuorodos į finansinės priemonės, apimančios savarankišką dalyvavimo elementą, emitentą.

PATEIKIMAS

Persidengimo metodas

35B Draudikui leidžiama taikyti persidengimo metodą priskirtam finansiniam turtui, tačiau to nereikalaujama. Persidengimo metodą taikantis draudikas turi:

a) tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų pergrupuoti tokią sumą, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje priskirto finansinio turto pelnas arba nuostoliai būtų tokie patys kaip ir tuo atveju, jei draudikas priskirtam finansiniam turtui būtų taikęs 39-ąjį TAS. Atitinkamai pergrupuota suma yra lygi skirtumui tarp:

i) sumos, nurodytos kaip priskirto finansinio turto pelnas arba nuostoliai taikant 9-ąjį TFAS; ir

ii) sumos, kuri būtų buvusi nurodyta kaip priskirto finansinio turto pelnas arba nuostoliai, jeigu draudikas būtų taikęs 39-ąjį TAS;

b) taikyti visus kitus taikytinus TFAS savo finansinėms priemonėms, išskyrus atvejus, aprašytus šio TFAS 35B–35N, 39K–39M ir 48–49 straipsniuose.

35C Draudikas gali pasirinkti taikyti 35B straipsnyje aprašytą persidengimo metodą tik kai jis pirmą kartą taiko 9-ąjį TFAS, įskaitant atvejus, kai jis pirmą kartą taiko 9-ąjį TFAS po to, kai anksčiau taikė:

a) 20A straipsnyje aprašytą laikiną 9-ojo TFAS išimtį; arba

b) tik 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo.

35D Draudikas turi pateikti tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų pergrupuotą sumą taikydamas persidengimo metodą:

a) pelne arba nuostoliuose kaip atskirą straipsnio eilutę ir

b) kitose bendrosiose pajamose kaip atskirą kitų bendrųjų pajamų komponentą.

▼**M56**

35E Finansinį turtą galima priskirti prie turto, kuriam galima taikyti persidengimo metodą, tik jeigu atitinkami šie kriterijai:

a) jis vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, taikant 9-ąjį TFAS, tačiau visas nebūtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, taikant 39-ąjį TAS; ir

b) jis nėra skirtas veiklai, nesusijusiai su sutartimis, kurioms taikomas šis TFAS. Finansinio turto, kuriam nebūtų galima taikyti persidengimo metodo, pavyzdžiai yra turtas, susijęs su bankine veikla, arba finansinis turtas, laikomas fonduose, susijusiuose su investicinėmis sutartimis, kurioms šis TFAS netaikomas.

35F Ūkio subjektas gali priskirti finansinį turtą prie turto, kuriam galima taikyti persidengimo metodą, kai jis nusprendžia taikyti persidengimo metodą (žr. 35C straipsnį). Vėliau jis gali priskirti finansinį turtą prie turto, kuriam galima taikyti persidengimo metodą, tik tada, kai:

a) tas turtas pripažįstamas pirmą kartą arba

b) tas turtas vėl atitinka 35E straipsnio b punkto kriterijų, bet anksčiau to kriterijaus neatitiko.

35G Draudikui leidžiama priskirti finansinį turtą prie turto, kuriam galima taikyti persidengimo metodą, taikant 35F straipsnį kiekvienos atskiros priemonės atveju.

35H Kai tinka, siekiant taikyti persidengimo metodą naujai priskirtam finansiniam turtui pagal 35F straipsnio b punktą:

a) priskyrimo datą jo tikroji vertė turi būti nauja amortizuotos savikainos balansinė vertė; ir

b) faktinių palūkanų norma turi būti nustatyta remiantis jo tikrąja verte priskyrimo datą.

35I Ūkio subjektas turi ir toliau taikyti persidengimo metodą priskirtam finansiniam turtui tol, kol to finansinio turto pripažinimas nutraukiamas. Tačiau ūkio subjektas:

a) turi panaikinti finansinio turto priskyrimą, kai finansinis turtas nebeatitinka 35E straipsnio b punkto kriterijaus. Pavyzdžiui, finansinis turtas nebeatitinka to kriterijaus, kai ūkio subjektas tą turtą perkelia taip, kad jis tampa susijęs su ūkio subjekto bankine veikla, arba kai ūkio subjektas nustoja būti draudiku;

b) bet kurio metinio ataskaitinio laikotarpio pradžioje gali nustoti taikyti persidengimo metodą visam priskirtam finansiniam turtui. Ūkio subjektas, kuris nusprendžia nustoti taikyti persidengimo metodą, turi taikyti 8-ąjį TAS, kad apskaitoje parodytų apskaitos politikos keitimą.

▼**M56**

35J Kai ūkio subjektas panaikina finansinio turto priskyrimą taikydamas 35I straipsnio a punktą, bet kokį su tuo finansiniu turtu susijusį likutį jis turi pergrupuoti iš sukauptų kitų bendrųjų pajamų į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotą sumą (žr. 1-ąjį TAS).

35K Jeigu ūkio subjektas nustoja taikyti persidengimo metodą pagal 35I straipsnio b punktą arba dėl to, kad nustoja būti draudiku, vėliau jis negali taikyti persidengimo metodo. Draudikas, kuris nusprendžia taikyti persidengimo metodą (žr. 35C straipsnį), tačiau neturi kriterijus atitinkančio finansinio turto (žr. 35E straipsnį), vėliau, kai įgyja kriterijus atitinkančio finansinio turto, gali taikyti persidengimo metodą.

Sąsaja su kitais reikalavimais

35L Šio TFAS 30 straipsniu leidžiama praktika, kuri kartais apibūdinama kaip „šešėlinė apskaita“. Jeigu draudikas taiko persidengimo metodą, šešėlinė apskaita gali būti taikoma.

35M Sumos pergrupavimas tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų pagal 35B straipsnį gali turėti svarbų poveikį, dėl kurio į kitas bendrąsias pajamas gali būti įtrauktos kitos sumos, tokios kaip pelno mokesčiai. Draudikas turi taikyti atitinkamą TFAS, kaip antai 12-ąjį TAS „Pelno mokesčiai“, kad nustatytų tokį svarbų poveikį.

Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas

35N Jeigu pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nusprendžia taikyti persidengimo metodą, jis turi pataisyti lyginamąją informaciją, kad būtų atsižvelgta į persidengimo metodą, tik jeigu jis taiso lyginamąją informaciją siekdamas laikytis 9-ojo TFAS (žr. 1-ojo TFAS E1–E2 straipsnius).

▼**B**

ATSKLEIDIMAS

Pripažįstamų sumų paaiškinimas

36 Draudikas turi pateikti informaciją, kuria identifikuojamos ir paaiškinamos jo finansinėse ataskaitose esančios sumos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių.

37 Vykdydamas 36 straipsnio reikalavimus, draudikas turi pateikti:

a) savo draudimo sutarčių ir susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitos politiką;

b) dėl draudimo sutarčių atsirandantį pripažintą turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir, jeigu pateikiama pinigų srautų ataskaita naudojant tiesioginį metodą, pinigų srautus. Be to, jeigu draudikas yra ir perdraudėjas, jis turi pateikti:

i) perdraudimo pirkimo pelną ar nuostolį, pripažįstamą pelnu arba nuostoliu; ir

ii) jeigu perdraudėjas dėl perdraudimo pirkimo atsirandantį pelną arba nuostolį atideda ir amortizuoja – ataskaitinio laikotarpio amortizaciją ir sumas, likusias neamortizuotas laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

▼B

c) prielaidų, turinčių didžiausią poveikį b punkte aprašytų pripažintų sumų vertinimui, nustatymo procesą. Kada tai įmanoma, draudikas taip pat turi pateikti su šiomis prielaidomis susijusius skaičius;

d) prielaidų, naudojamų draudimo turtui ir draudimo įsipareigojimams vertinti, pokyčių poveikį, atskirai parodydamas kiekvieno finansinėms ataskaitoms reikšmingo pokyčio poveikį;

e) draudimo įsipareigojimų, perdraudimo turto ir (jeigu tokių yra) susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų pokyčių sutikrinimus.

Rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdis ir mastas

38 Draudikas turi finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pateikti informaciją, padedančią įvertinti draudimo sutarčių rizikos pobūdį ir mastą

39 Vykdydamas 38 straipsnio reikalavimus, draudikas turi pateikti:

a) savo tikslus, politiką ir procesus, susijusius su rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, valdymu ir tokios rizikos valdymo būdus;

b) (panaikintas);

c) informaciją apie *draudimo riziką* iki perdraudimo (prieš sumažinant riziką perdraudimo būdu ir po to), įskaitant informaciją apie:

i) jautrumą draudimo rizikai (žr. 39A straipsnį);

ii) draudimo rizikos koncentraciją, įskaitant apibūdinimą, kaip vadovybė nustato koncentraciją, ir kiekvienai koncentracijai būdingo bendro požymio (pvz., draudžiamojo įvykio rūšies, geografinės teritorijos arba valiutos) apibūdinimą;

iii) faktinius reikalavimus, lyginant su ankstesniais įvertinimais (t. y. reikalavimų kaitą). Duomenys, pateikiami atskleidžiant reikalavimų kaitą, turi apimti ankstesnį, tačiau ne daugiau kaip dešimties metų, ataskaitinį laikotarpį, per kurį buvo pateiktas ankstyviausias reikšmingas reikalavimas, kurio mastas ir išmokėjimo laikas tebėra neaiškūs. Kai reikalavimų mastas ir išmokėjimo laikas paprastai nustatomi per vienerius metus, draudikas neturi atskleisti minėtos informacijos;

▼M19

d) informaciją apie kredito, likvidumo ir rinkos riziką, kurią reikėtų pateikti pagal 7-ojo TFAS 31–42 straipsnius, jeigu draudimo sutartims būtų taikomas 7-asis TFAS. Tačiau:

i) nereikalaujama, kad draudikas pateiktų 7-ojo TFAS 39 straipsnio a ir b punktuose nurodytą terminų analizę, jeigu jis nurodo išmokėtų grynųjų pinigų sumų, susijusių su pripažintais draudimo įsipareigojimais, apytikrius terminus. Tokius duomenis galima pateikti analizės forma, apskaičiuojant finansinės būklės ataskaitoje pripažintų sumų apytikrius terminus;

▼B

ii) jeigu draudikas jautrumui rinkos sąlygoms valdyti taiko alternatyvų metodą, kaip, pavyzdžiui, įterptosios vertės analizę, jis gali taikyti tokią jautrumo analizę, kad atitiktų 7-ojo TFAS 40 straipsnio a punkto reikalavimus. Toks draudikas taip pat turi atskleisti 7-ojo TFAS 41 straipsnyje reikalaujamą informaciją;

e) informaciją apie rinkos rizikos, atsirandančios dėl pagrindinėje draudimo sutartyje įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, poveikį, jeigu draudikui įterptųjų išvestinių finansinių priemonių nereikia apskaityti tikrąja verte, ir jis to nedaro.

39A Vykdydamas 39 straipsnio b punkto i papunkčio reikalavimus, draudikas atskleidžia toliau pateiktuose a arba b punktuose nurodytą informaciją:

►M5 a) jautrumo analizę, kuri parodo, koks poveikis būtų padarytas pelnui ar nuostoliams ir nuosavybei, jei ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtų įvykę pagrįstai galimų atitinkamų rizikos kintamojo pokyčių; metodus ir prielaidas, naudotus rengiant jautrumo analizę; ir bet kokius naudojamų metodų ir prielaidų pokyčius, lyginant su ankstesniu laikotarpiu. ◄ Tačiau, jeigu jautrumui rinkos sąlygoms valdyti draudikas taiko alternatyvų metodą, kaip antai įterptosios vertės analizė, minėtą reikalavimą jis gali įvykdyti, apibūdindamas tokią alternatyvią jautrumo analizę ir atskleisdamas 7-ojo TFAS 41 straipsnyje reikalaujamus duomenis;

b) kokybinius jautrumo duomenis ir informaciją apie tas draudimo sutarčių nuostatas ir sąlygas, kurios daro reikšmingą poveikį draudiko būsimų pinigų srautų dydžiui, terminams ir neapibrėžtumui.

▼M56

Informacijos apie laikiną 9-ojo TFAS išimtį atskleidimas

39B Draudikas, kuris nusprendžia taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, turi atskleisti informaciją, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų:

a) suprasti, kaip draudikas atitiko laikinos išimties taikymo reikalavimus; ir

b) palyginti laikiną išimtį taikančius draudikus su 9-ąjį TFAS taikančiais ūkio subjektais.

▼**M56**

39C Siekdamas laikytis 39B straipsnio a punkto, draudikas turi atskleisti faktą, kad jis taiko laikiną 9-ojo TFAS išimtį, ir tai, kaip 20B straipsnio b punkte nurodytą datą draudikas priėjo prie išvados, kad jis atitinka laikinos 9-ojo TFAS išimties taikymo reikalavimus, įskaitant:

a) jeigu įsipareigojimų, atsirandančių dėl sutarčių, kurioms taikomas šis TFAS (t. y. 20E straipsnio a punkte aprašytų įsipareigojimų), balansinė vertė buvo lygi 90 procentų visų jo įsipareigojimų bendros balansinės vertės arba mažesnė, įsipareigojimų, susijusių su draudimu, kurie nėra įsipareigojimai, atsirandantys dėl sutarčių, kurioms taikomas šis TFAS (t. y. 20E straipsnio b punkte ir 20E straipsnio c punkte aprašytų įsipareigojimų), pobūdį ir balansines vertes;

b) jeigu jo įsipareigojimų, susijusių su draudimu, bendros balansinės vertės procentinė dalis, palyginti su bendra visų jo įsipareigojimų balansine verte, buvo lygi 90 procentų arba mažesnė, bet didesnė nei 80 procentų, tai, kaip draudikas nustatė, kad jis nevykdo reikšmingos su draudimu nesusijusios veiklos, įskaitant tai, į kokią informaciją jis atsižvelgė; ir

c) jeigu draudikas laikinos 9-ojo TFAS išimties taikymo reikalavimus atitiko remiantis pakartotiniu vertinimu, atliktu taikant 20G straipsnio b punktą:

i) pakartotinio vertinimo priežastį;

ii) datą, kurią įvyksta atitinkamas jo veiklos pasikeitimas; ir

iii) išsamų veiklos pasikeitimo paaiškinimą ir kokybinį to pasikeitimo poveikio draudiko finansinėms ataskaitoms aprašą.

39D Jeigu taikydamas 20G straipsnio a punktą ūkio subjektas prieina prie išvados, kad jo veikla nebėra daugiausia susijusi su draudimu, kiekvieną ataskaitinį laikotarpį prieš pradėdamas taikyti 9-ąjį TFAS jis turi atskleisti šią informaciją:

a) faktą, kad jis nebeatitinka laikinos 9-ojo TFAS išimties taikymo reikalavimų;

b) datą, kurią įvyksta atitinkamas jo veiklos pasikeitimas; ir

c) išsamų veiklos pasikeitimo paaiškinimą ir kokybinį to pasikeitimo poveikio ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms aprašą.

39E Siekdamas laikytis 39B straipsnio b punkto, draudikas turi atskirai atskleisti toliau nurodytų dviejų grupių finansinio turto tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir tikrosios vertės pasikeitimo per tą laikotarpį sumą:

a) finansinio turto, dėl kurio sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (t. y. finansinio turto, kuris atitinka 9-ojo TFAS 4.1.2 straipsnio b punkto ir 4.1.2A straipsnio b punkto sąlygą), išskyrus finansinį turtą, kuris atitinka 9-ajame TFAS pateiktą prekybai laikomo turto apibrėžtį arba kuris yra valdomas ir kurio rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte (žr. 9-ojo TFAS B4.1.6 straipsnį);

▼**M56**

b) viso finansinio turto, išskyrus nurodytąjį 39E straipsnio a punkte; t. y. bet kokio finansinio turto:

i) dėl kurio sutarties sąlygų nustatytomis datomis negali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai;

ii) kuris atitinka 9-ajame TFAS pateiktą laikomo prekybai turto apibrėžtį; arba

iii) kuris yra valdomas ir kurio rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte.

39F Atskleisdamas informaciją, nurodytą 39E straipsnyje, draudikas:

a) gali laikyti, kad finansinio turto balansinė vertė, nustatyta taikant 39-ąjį TAS, yra pagrįstai artima jo tikrajai vertei, jeigu draudikas neprivalo atskleisti jo tikrosios vertės pagal 7-ojo TFAS 29 straipsnio a punktą (t. y. trumpalaikės gautinos prekybos sumos); ir

b) turi apsvarstyti, kokio išsamumo lygio informacija yra būtina, kad finansinių ataskaitų vartotojai suprastų finansinio turto ypatybes.

39G Siekdamas laikytis 39B straipsnio b punkto, draudikas turi atskleisti informaciją apie kredito rizikos poziciją, įskaitant reikšmingą kredito rizikos koncentraciją, būdingą finansiniam turtui, kaip aprašyta 39E straipsnio a punkte. Draudikas turi atskleisti bent toliau nurodytą informaciją apie tą finansinį turtą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:

a) balansines vertes, nustatytas taikant 39-ąjį TAS (finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina, atveju prieš koregavimą dėl vertės sumažėjimo atidėjinių), pagal kredito rizikos reitingo rangus, kaip apibrėžta 7-ajame TFAS;

b) 39E straipsnio a punkte aprašyto finansinio turto, kurio kredito rizika ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra maža, atveju tikrąją vertę ir balansinę vertę, nustatytą taikant 39-ąjį TAS (finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina, atveju prieš koregavimą dėl vertės sumažėjimo atidėjinių). Šio atskleidimo tikslais 9-ojo TFAS B5.5.22 straipsnyje nustatyti atitinkami reikalavimai, skirti įvertinti, ar finansinės priemonės kredito rizika laikoma maža.

39H Siekdamas laikytis 39B straipsnio b punkto, draudikas turi atskleisti informaciją apie tai, kur finansinių ataskaitų vartotojas gali gauti bet kokią viešai prieinamą 9-ojo TFAS informaciją, susijusią su grupės ūkio subjektu ir nepateiktą atitinkamo ataskaitinio laikotarpio grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, tokią 9-ojo TFAS informaciją būtų galima gauti iš viešai prieinamų grupės ūkio subjekto, kuris taikė 9-ąjį TFAS, individualių ar atskirų finansinių ataskaitų.

39I Jeigu ūkio subjektas nusprendė taikyti 20O straipsnyje nustatytą tam tikrų 28-ojo TAS reikalavimų išimtį, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M56

39J Jeigu ūkio subjektas apskaitydamas savo investiciją į asocijuotąją ar bendrąją įmonę pagal nuosavybės metodą taikė laikiną 9-ojo TFAS išimtį (pavyzdžiui, žr. 20O straipsnio a punktą), be 12-uoju TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ reikalaujamos informacijos, jis turi atskleisti šią informaciją:

a) 39B–39H straipsniuose aprašytą informaciją apie kiekvieną asocijuotąją ar bendrąją įmonę, kuri yra reikšminga ūkio subjektui. Atskleistos sumos turi būti tos sumos, kurios yra įtrauktos į asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansines ataskaitas, parengtas pagal TFAS, atsižvelgus į visus ūkio subjekto atliktus koregavimus taikant nuosavybės metodą (žr. 12-ojo TFAS B14 straipsnio a punktą), o ne ūkio subjektui priklausanti tų sumų dalis;

b) 39B–39H straipsniuose aprašytą kiekybinę informaciją apie visas atskirai nereikšmingas asocijuotąsias ar bendrąsias įmones agreguotu lygmeniu. Agreguotos sumos:

i) kurios yra atskleidžiamos, turi būti ūkio subjektui priklausanti tų sumų dalis; ir

ii) asocijuotųjų įmonių atveju turi būti atskleidžiamos atskirai nuo bendrųjų įmonių agreguotų sumų.

Apie persidengimo metodą atskleidžiama informacija

39K Persidengimo metodą taikantis draudikas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams suprasti:

a) kaip apskaičiuojama bendra suma, ataskaitiniu laikotarpiu pergrupuota tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų; ir

b) to pergrupavimo poveikį finansinėms ataskaitoms.

39L Kad įvykdytų 39K straipsnio reikalavimus, draudikas turi atskleisti:

a) faktą, kad jis taiko persidengimo metodą;

b) finansinio turto, kuriam draudikas taiko persidengimo metodą, balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal finansinio turto grupes;

c) finansinio turto priskyrimo prie turto, kuriam taikomas persidengimo metodas, pagrindą, įskaitant paaiškinimą dėl kiekvieno priskirto finansinio turto, laikomo ne juridiniame subjekte, sudarančiame sutartis, kurioms taikomas šis TFAS;

d) bendros sumos, ataskaitiniu laikotarpiu pergrupuotos tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų, paaiškinimą taip, kad finansinių ataskaitų vartotojai suprastų, kaip ta suma gaunama, įskaitant:

i) sumą, nurodytą kaip priskirto finansinio turto pelnas arba nuostoliai taikant 9-ąjį TFAS; ir

ii) sumą, kuri būtų buvusi nurodyta kaip priskirto finansinio turto pelnas arba nuostoliai, jeigu draudikas būtų taikęs 39-ąjį TAS;

▼M56

e) 35B ir 35M straipsniuose aprašyto pergrupavimo poveikį kiekvienai paveiktai pelno arba nuostolių straipsnio eilutei ir

f) jeigu per ataskaitinį laikotarpį draudikas pakeitė finansinio turto priskyrimą:

i) sumą, ataskaitiniu laikotarpiu pergrupuotą tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų, susijusią su naujai priskirtu finansiniu turtu, taikant persidengimo metodą (žr. 35F straipsnio b punktą);

ii) sumą, kuri ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvusi pergrupuota tarp pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų, jeigu finansinio turto priskyrimas nebūtų buvęs panaikintas (žr. 35I straipsnio a punktą); ir

iii) finansinio turto, kurio priskyrimas buvo panaikintas, sumą, ataskaitiniu laikotarpiu pergrupuotą iš sukauptų kitų bendrųjų pajamų į pelną arba nuostolius (žr. 35J straipsnį).

39M Jeigu ūkio subjektas apskaitydamas savo investiciją į asocijuotąją ar bendrąją įmonę pagal nuosavybės metodą taikė persidengimo metodą, be 12-uoju TFAS reikalaujamos informacijos, jis turi atskleisti šią informaciją:

a) 39K–39L straipsniuose aprašytą informaciją apie kiekvieną asocijuotąją ar bendrąją įmonę, kuri yra reikšminga ūkio subjektui. Atskleistos sumos turi būti tos sumos, kurios yra įtrauktos į asocijuotosios ar bendrosios įmonės finansines ataskaitas, parengtas pagal TFAS, atsižvelgus į visus ūkio subjekto atliktus koregavimus taikant nuosavybės metodą (žr. 12-ojo TFAS B14 straipsnio a punktą), o ne ūkio subjektui priklausanti tų sumų dalis;

b) apie visas atskirai nereikšmingas asocijuotąsias ar bendrąsias įmones agreguotu lygmeniu 39K–39L straipsnio d punkte ir 39L straipsnio f punkte aprašytą kiekybinę informaciją ir 35B straipsnyje aprašyto pergrupavimo poveikį pelnui arba nuostoliams ir kitoms bendrosioms pajamoms. Agreguotos sumos:

i) kurios yra atskleidžiamos, turi būti ūkio subjektui priklausanti tų sumų dalis ir

ii) asocijuotųjų įmonių atveju turi būti atskleidžiamos atskirai nuo bendrųjų įmonių agreguotų sumų.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

40 Pereinamosios nuostatos, aprašomos 41–45 straipsniuose, taikomos tiek ūkio subjektui, jau taikančiam TFAS, kada jis pirmą kartą pritaiko TFAS, tiek subjektui, taikančiam TFAS pirmą kartą.

41 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.

▼B

41A 2005 m. rugpjūčio mėn. paskelbtu dokumentu *Finansinių garantijų sutartys* (39-ojo TAS ir 4-ojo TFAS pakeitimai) buvo pakeistas 4 straipsnio d punktas, 18B straipsnio g punktas ir 19B straipsnio f punktas. Ūkio subjektas šiuos pakeitimus taiko 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Ūkio subjektas, kuris minėtus pakeitimus taiko ankstesniam laikotarpiui, turi tai nurodyti ir kartu taikyti susijusius 39-ojo TAS ir 32-ojo TAS ([1]) pakeitimus.

▼M5

41B 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 30 straipsnis. Ukio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba veliau. Jei ukio subjektas taiko 1-aji TAS (persvarstyta 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi buti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M33

41E 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priede. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 13-ąjį TFAS.

▼M52

41G 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisyti 4 straipsnio a ir c punktai, B7 straipsnis, B18 straipsnio h punktas ir B21 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

41H 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45 straipsniai, A priedas ir B18–B20 straipsniai ir išbraukti 41C, 41D ir 41F straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

41I 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 4 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼B

Atskleidimas

42 Ūkio subjektas neprivalo taikyti šiame TFAS esančių pateikimo reikalavimų lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., išskyrus informaciją, kurios reikalaujama pagal 37 straipsnio a ir b punktus apie apskaitos politiką ir pripažintąjį turtą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas (ir pinigų srautus, jeigu naudojamas tiesioginis metodas).

43 Jeigu specifinio 10–35 straipsnių reikalavimo lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais ataskaitiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2005 m. sausio 1 d., taikyti neįmanoma, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą. Įsipareigojimo pakankamumo testo (15–19 straipsniai) taikymas tokiai lyginamajai informacijai kai kada gali būti neįmanomas, tačiau mažai tikėtina, kad šiai informacijai būtų neįmanoma taikyti kitų 10–35 straipsniuose nustatytų reikalavimų. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8-ajame TAS.

44 Ūkio subjektas, taikydamas 39 straipsnio c punkto i papunkčio reikalavimus, neprivalo pateikti informacijos apie ieškinius, buvusius anksčiau negu prieš penkerius metus iki pirmųjų finansinių metų, kuriems taikomas šis TFAS, pabaigos. Be to, jeigu ūkio subjektas, pirmą kartą

([1]) Jeigu ūkio subjektas taiko 7-ąjį TFAS, nuoroda į 32-ąjį TAS keičiama nuoroda į 7-ąjį TFAS.

▼B

taikantis šį TFAS, negali paruošti informacijos apie ieškinius, buvusius dar iki anksčiausio ataskaitinio laikotarpio, kuriam buvo paruošta visa lyginamoji šį TFAS atitinkanti informacija pradžios, jis turi nurodyti šį faktą.

Finansinio turto pervardijimas

▼M53

45 Nepaisant 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnio, kai draudikas keičia savo draudimo įsipareigojimų apskaitos politiką, jam leidžiama (bet iš jo nereikalaujama) dalį arba visą finansinį turtą pergrupuoti taip, kad jis būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Taip pergrupuoti leidžiama, jei draudikas keičia apskaitos politiką pirmą kartą taikydamas šį TFAS ir jei jis atlieka vėlesnį politikos keitimą, leidžiamą pagal 22 straipsnį. Pergrupavimas yra apskaitos politikos keitimas, todėl jam taikomas 8-asis TAS.

▼M56

4-ojo TFAS taikymas su 9-uoju TFAS

Laikina 9-ojo TFAS išimtis

46 2016 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu *9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymas su 4-uoju TFAS „Draudimo sutartys“* (4-ojo TFAS pataisos) pataisyti 3 ir 5 straipsniai, taip pat įterpti 20A–20Q, 35A ir 39B–39J straipsniai ir antraštės po 20, 20K, 20N ir 39A straipsnių. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas, kuriomis nurodytus kriterijus atitinkantiems draudikams leidžiama taikyti laikiną 9-ojo TFAS išimtį, 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams.

47 Ūkio subjektas, atskleidžiantis pagal 39B–39J straipsnius reikalaujamą informaciją, taiko 9-ajame TFAS nustatytas pereinamojo laikotarpio nuostatas, kurios yra svarbios atliekant tos informacijos atskleidimui būtinus vertinimus. Tuo tikslu laikoma, kad taikymo pirmą kartą data yra pirmojo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžia.

Persidengimo metodas

48 2016 m. rugsėjo mėn. paskelbtu dokumentu *9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymas su 4-uoju TFAS „Draudimo sutartys“* (4-ojo TFAS pataisos) pataisyti 3 ir 5 straipsniai, taip pat įterpti 35A–35N ir 39K–39M straipsniai ir antraštės po 35A, 35K, 35M ir 39J straipsnių. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas, kuriomis draudikams leidžiama taikyti persidengimo metodą priskirtam finansiniam turtui, kai jis pirmą kartą taiko 9-ąjį TFAS (žr. 35C straipsnį).

49 Ūkio subjektas, kuris nusprendžia taikyti persidengimo metodą, turi:

a) tą metodą taikyti retrospektyviai priskirtam finansiniam turtui pradėjęs taikyti 9-ąjį TFAS. Atitinkamai, pavyzdžiui, ūkio subjektas kaip sukauptų kitų bendrųjų pajamų pradinio likučio koregavimą turi pripažinti sumą, lygią priskirto finansinio turto tikrosios vertės, nustatytos taikant 9-ąjį TFAS, ir jo balansinės vertės, nustatytos taikant 39-ąjį TAS, skirtumui;

b) pataisyti lyginamąją informaciją, kad būtų atsižvelgta į persidengimo metodą, tik jeigu ūkio subjektas taiso lyginamąją informaciją taikydamas 9-ąjį TFAS.

▼B

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Perdraudėjas	**Draudėjas** pagal **perdraudimo sutartį**.

▼M53

Indėlio komponentas	Sutarties komponentas, kuris nėra apskaitomas kaip išvestinė finansinė priemonė pagal 9-ąjį TFAS, bet kuris patektų į 9-ojo TFAS taikymo sritį, jei būtų atskira priemonė.

▼B

Tiesioginio draudimo sutartis	**Draudimo sutartis**, kuri nėra **perdraudimo sutartis**.
Savarankiškas dalyvavimo elementas	Sutartinė teisė gauti papildomą naudą kaip priedą prie **garantuotosios naudos**: a) naudą, kuri gali būti reikšminga visos sutartinės naudos dalis; b) naudą, kurios suma arba pasiskirstymas per laikotarpį pagal sutartį nustatoma draudiko nuožiūra; ir c) naudą, pagrįstą sutartimi dėl: i) konkretaus sutarčių junginio ar konkrečios sutarčių rūšies vykdymo; ii) realizuotos ir (arba) nerealizuotos investavimo grąžos išleidėjo turimo konkretaus turto junginio atžvilgiu; arba iii) bendrijos, fondo arba kito ūkio subjekto, sudarančio sutartį, pelno arba nuostolio.

▼M33

Tikroji vertė	yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS.)

▼B

Finansinės garantijos sutartis	Sutartis, įpareigojanti suteikėją sumokėti nustatytas sumas kaip kompensaciją už nuostolius, kuriuos patiria skolos priemonės turėtojas dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pinigų pagal skolos priemonės pradines arba pakeistas sąlygas.
Finansinė rizika	Vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kurso, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo, kredito indeksų arba kitų kintamųjų galimų būsimų pasikeitimų rizika ar kita rizika, o ne finansinio kintamojo atveju – rizika, nebūdinga sutarties šaliai.
Garantuotoji nauda	Mokėjimai arba kitokia nauda, į kurią konkretus **draudėjas** arba investuotojas turi besąlygišką teisę, nepriklausomą nuo draudiko teisių.

▼B

Garantuotasis elementas	Įsipareigojimas mokėti **garantuotosios naudos** mokėjimus, įtrauktas į sutartį, kurioje taip pat yra **savarankiškas dalyvavimo elementas**.
Draudimo turtas	Grynosios **draudiko** teisės pagal **draudimo sutartį**.
Draudimo sutartis	Sutartis, pagal kurią viena šalis (**draudikas**) perima reikšmingą **draudimo riziką** iš kitos šalies (**draudėjo**), sutikdama kompensuoti draudėjui už apibrėžtą neužtikrintą būsimąjį įvykį (**draudžiamąjį įvykį**), kuris neigiamai paveiktų šį draudėją. (Žr. B priedą dėl detalesnių apibrėžimo nuorodų.)
Draudimo įsipareigojimai	Grynosios **draudiko** prievolės pagal **draudimo sutartį**.
Draudimo rizika	Kitokia nei **finansinė rizika**, sutarties turėtojo perduodama jos išleidėjui.
Draudžiamasis įvykis	Neužtikrintas būsimasis įvykis, numatomas **draudimo sutartyje** ir kuriantis **draudimo riziką**.
Draudikas	Šalis, pagal **draudimo sutartį** turinti įsipareigojimą mokėti kompensaciją **draudėjui**, jeigu įvyksta **draudžiamasis įvykis**.
Įsipareigojimo pakankamumo testas	Įvertinimas, ar **draudimo įsipareigojimo** balansinę vertę reikia padidinti (arba susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų ar susijusio nematerialiojo turto balansinę vertę sumažinti), paremtas būsimųjų pinigų srautų patikrinimu.
Draudėjas	Šalis, turinti teisę į kompensaciją pagal **draudimo sutartį**, jeigu įvyksta **draudžiamasis įvykis**.
Perdraudimo turtas	Grynosios **perdraudėjo** teisės pagal **perdraudimo sutartį**.
Perdraudimo sutartis	Vieno draudiko (**perdraudiko**) išleidžiama **draudimo sutartis**, kad kompensuotų kito draudiko (**perdraudėjo**) patiriamus nuostolius dėl vienos arba daugiau perdraudėjo sudarytų sutarčių.
Perdraudikas	Šalis, pagal **perdraudimo sutartį** turinti įsipareigojimą mokėti kompensaciją **perdraudėjui**, jeigu įvyksta **draudžiamasis įvykis**.
Išskaidymas	Tokia sutarties komponentų apskaita, tarsi jie būtų atskiros sutartys.

▼B

B priedas

Draudimo sutarties apibrėžimas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

B1. Šiame priede pateikiamos tolesnės draudimo sutarties, minimos A priede, apibrėžimo nuostatos. Aptariami šie dalykai:

a) sąvoka „galimas būsimasis įvykis“ (B2–B4 straipsniai);

b) mokėjimai natūra (B5–B7 straipsniai);

c) draudimo rizika ir kitos rizikos rūšys (B8–B17 straipsniai);

d) draudimo sutarčių pavyzdžiai (B18–B21 straipsniai);

e) reikšminga draudimo rizika (B22–B28 straipsniai); ir

f) draudimo rizikos lygio pakitimai (B29–B30 straipsniai).

Galimas būsimasis įvykis

B2. Rizikingumas yra draudimo sutarties esmė. Dėl to draudimo sutarties pasirašymo metu nežinomas yra bent vienas iš šių dalykų:

a) tai, ar *draudžiamasis įvykis* įvyks;

b) tai, kada jis įvyks; arba

c) tai, kiek draudikas turės sumokėti, jeigu jis įvyks.

B3. Kai kuriose draudimo sutartyse draudžiamuoju įvykiu yra nuostolio atsiradimas tą laikotarpį, kada galioja draudimo sutartis – net jeigu nuostolis atsiranda dėl įvykio, įvykusio dar iki sutaries pradžios. Kitose draudimo sutartyse draudžiamuoju įvykiu yra įvykis, įvykstantis sutarties galiojimo metu, net jeigu dėl jo atsiradęs nuostolis aptinkamas tik po sutarties galiojimo pabaigos.

B4. Kai kurios draudimo sutartys apima įvykius, kurie jau yra įvykę, bet kurių finansinis poveikis iki šiol nėra aiškus. Pavyzdžiu gali būti perdraudimo sutartis, apsauganti tiesioginį draudiką nuo nuostolių dėl draudėjo jau praneštos žalos galimo nepalankaus didėjimo. Tokių sutarčių draudžiamasis įvykis yra žalos galutinės mokėjimo sumos nustatymas.

Mokėjimai natūra

B5. Kai kuriose draudimo sutartyse reikalaujama arba leidžiama atlikti mokėjimus natūra. Pavyzdys: draudikas tiesiogiai pakeičia pavogtą daiktą, užuot sumokėjęs už jį draudėjui. Kitas pavyzdys: draudikas naudoja savo ligonines ir medicinos personalą tam, kad suteiktų pagal sutartis numatytas medicinines paslaugas.

▼B

B6. Kai kurios fiksuoto mokesčio paslaugų sutartys, kuriose numatytų teikiamų paslaugų lygis priklauso nuo galimo įvykio, atitinka šio standarto draudimo sutarties apibrėžimą, bet ne visose valstybėse jos yra laikomos draudimo sutartimis. Pavyzdžiui gali būti priežiūros sutartis, pagal kurią paslaugų teikėjas sutinka suremontuoti tam tikrą įrenginį, jeigu šis sugestų. Fiksuotas paslaugų mokestis grindžiamas tikėtinu tokių gedimų skaičiumi, tačiau nėra žinoma, ar konkretus įrenginys suges. Įrenginio gedimas neigiamai veikia jo savininką, bet pagal draudimo sutartį savininkui sumokama kompensacija (natūra, o ne grynaisiais pinigais). Kitas pavyzdys: automobilių remonto paslaugų sutartis, pagal kurią paslaugų teikėjas sutinka už fiksuotą metinį atlygį teikti pagalbą kelyje arba nuvilkti automobilį iki artimiausių remonto dirbtuvių. Pastaroji sutartis galėtų atitikti draudimo sutarties apibrėžimą, jeigu paslaugų teikėjas net nesutiktų atlikti remonto darbų arba keisti detalių.

▼M52

B7. Tikėtina, kad šio standarto taikymas sutartims, aprašytoms B6 straipsnyje, nebūtų sudėtingesnis negu kitų TFAS taikymas, jei tokios sutartys nepatektų į šio TFAS taikymo sritį:

▼B

a) nelabai tikėtina, kad yra reikšmingų įsipareigojimų dėl jau įvykusių veikimo sutrikimų ir gedimų;

▼M52

b) jeigu taikomas 15-asis TFAS, paslaugų teikėjas pripažintų pajamas tada, kai jis suteikė (arba tuo metu, kai suteikia) paslaugas klientui (laikydamasis kitų nurodytų kriterijų). Toks metodas priimtinas ir pagal šį TFAS, kuriame paslaugų teikėjui leidžiama: i) tęsti dabartinę šių sutarčių apskaitos politiką, jeigu ji neapima veiklos, draudžiamos pagal 14 straipsnį, ir ii) patobulinti savo apskaitos politiką, jeigu tai leidžiama pagal 22–30 straipsnius;

▼B

c) paslaugų teikėjas apsvarsto, ar išlaidos dėl jo sutartinio įsipareigojimo teikti paslaugas viršija jo avansu gaunamas pajamas. Norėdamas tai padaryti, jis taiko įsipareigojimo pakankamumo testą, apibūdintą šio standarto 15–19 straipsniuose. Jeigu šis standartas netiktų tokioms sutartims, paslaugų teikėjas taikytų 37-ąjį TAS tam, kad nustatytų, ar sutartys yra nuostolingos;

d) šio standarto pateikimo reikalavimai tokioms sutartims veikiausiai reikšmingai nepapildytų kitų TFAS pateikimo reikalavimų.

Skirtumas tarp draudimo rizikos ir kitų rizikos rūšių

B8. Draudimo sutarties apibrėžime minima draudimo rizika, kuri šiame standarte apibrėžiama kaip rizika, kitokia negu *finansinė rizika*, ir kurią sutarties turėtojas perduoda jos sudarytojui. Sutartis, suteikianti draudikui finansinę riziką be reikšmingos draudimo rizikos, nėra draudimo sutartis.

▼B

B9. A priede finansinės rizikos apibrėžime pateikiamas finansinių ir nefinansinių kintamųjų sąrašas. Minėtame sąraše pateikti nefinansiniai kintamieji, nebūdingi sutarties šaliai, pvz., žemės drebėjimų konkrečiame regione nuostolių indeksas arba konkretaus miesto oro temperatūrų indeksas. Į sąrašą neįtraukti nefinansiniai kintamieji, būdingi sutarties šaliai, pvz., gaisras, pažeidžiantis arba sunaikinantis šios šalies turtą, arba jo nebuvimas. Be to, nefinansinio turto tikrosios vertės pokyčių rizika nėra finansinė rizika, jeigu tikroji vertė atspindi ne tik tokio turto kainos pokyčius rinkoje (finansinį kintamąjį), bet ir sutarties šalies turimo specifinio nefinansinio turto būklę (nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantija sukelia garantuotojui automobilio fizinės būklės pasikeitimo riziką, tokia rizika yra draudimo rizika, o ne finansinė rizika.

B10. Kai kurios sutartys sukelia jų leidėjui finansinę riziką kartu su reikšminga draudimo rizika. Pavyzdžiui, daug gyvybės draudimo sutarčių garantuoja draudėjui tiek minimalią grąžos normą (tuo sukurdamos finansinę riziką), tiek išmoką, kartais reikšmingai viršijančią draudėjo sąskaitos balansą, mirties atveju (sukurdamos mirtingumo rizikos formos draudimo riziką). Tokios sutartys yra draudimo sutartys.

B11. Pagal kai kurias sutartis draudžiamasis įvykis sąlygoja sumos, susijusios su kainų indeksu, mokėjimą. Tokios sutartys yra draudimo sutartys, jeigu neapibrėžta išmoka, skiriama draudžiamajam įvykiui, gali būti reikšminga. Pavyzdžiui, anuitetas iki gyvenimo pabaigos, susijęs su pragyvenimo lygio indeksu, perduoda draudimo riziką, nes išmoką sąlygoja neapibrėžtas įvykis – anuiteto gavėjo gyvenimo trukmė. Ryšys su kainos indeksu yra įterptoji išvestinė finansinė priemonė, bet ji taip pat sukelia draudimo riziką. Jeigu atsirandanti draudimo rizika yra reikšminga, tada įterptoji išvestinė finansinė priemonė atitinka draudimo sutarties apibrėžimą. Tokiu atveju jos nereikia atskirti ir vertinti tikrąja verte (žr. šio standarto 7 straipsnį).

B12. Draudimo rizikos apibrėžimas taikomas rizikai, kurią draudikas perima iš draudėjo. Kitaip tariant, draudimo rizika yra draudėjo galimos rizikos perdavimas draudikui. Dėl to šia sutartimi sukuriama nauja rizika nėra draudimo rizika.

B13. Draudimo sutarties apibrėžime minimas neigiamas poveikis draudėjui. Šis apibrėžimas nenurodo, kad draudiko išmokos suma būtų lygi neigiamo įvykio finansiniam poveikiui. Pavyzdžiui, šiuo apibrėžimu neatmetamas „seno nauju“ padengimas, kada draudėjui sumokama pakankamai, kad jis galėtų leisti sau sugadintą seną turtą pakeisti nauju. Panašiai apibrėžimu neapribojama išmoka pagal terminuotą gyvybės draudimo sutartį finansiniais nuostoliais, kuriuos patirtų mirusiojo išlaikytieji asmenys, neužkertamas kelias mokėti pagal sutartį iš anksto numatytą sumą, skirtą nuostoliui, patirtam dėl mirties arba nelaimingo atsitikimo, padengti.

▼B

B14. Kai kuriose sutartyse reikalaujama išmokos, jeigu įvyksta tam tikras nenumatytas įvykis, tačiau išmokos dėl tokio įvykio neigiamo poveikio draudėjui numatyti išankstinių sąlygų sutartyje nereikalaujama. Tokia sutartis nėra draudimo sutartis net tada, jeigu turėtojas naudoja sutartį galimai rizikos grėsmei sumažinti. Pavyzdžiui, jeigu turėtojas naudoja išvestinę finansinę priemonę apdrausti pagrindiniam nefinansiniam kintamajam, susijusiam su šio turėtojo turto pinigų srautais, tokia išvestinė finansinė priemonė nėra draudimo sutartis, nes išmokos neparodo to, ar turėtoją neigiamai paveiks turto pinigų srautų sumažėjimas. Ir atvirkščiai, draudimo sutarties apibrėžime minimas konkretus įvykis, kurio neigiamas poveikis draudėjui yra išankstinė sutarties sąlyga mokėti išmoką. Dėl sutarties šios išankstinės sąlygos draudikas nebūtinai atlieka tyrimą, ar įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį, tačiau turi teisę atsisakyti mokėti išmoką, jeigu įvykis nesukelia neigiamo poveikio.

B15. Sutarties nutraukimo arba užtęsimo rizika (t. y. rizika, kad kita šalis sutartį nutrauks anksčiau arba vėliau, negu draudikas nustatydamas sutarties kainas to tikisi) nėra draudimo rizika, nes mokėjimas kitai šaliai dėl netikėto ateities įvykio, kuris neigiamai paveiktų kitą šalį, nėra neapibrėžtas. Taip pat draudimo rizika nėra ir sąnaudų rizika (t. y. netikėtai padidėjusių administracinių sąnaudų, susijusių su sutarties aptarnavimu, rizika, o ne sąnaudų, susijusių su draudžiamaisiais įvykiais, rizika), nes netikėtas sąnaudų padidėjimas kitai sutarties šaliai nesukelia neigiamų pasekmių.

B16. Todėl sąlyga, sukelianti jos leidėjui nutraukimo, užtęsimo arba sąnaudų padidėjimo riziką, nėra draudimo sutarties objektas, jeigu ji draudikui taip pat nesukelia draudimo rizikos. Tačiau jeigu sutarties sudarytojas šią riziką sumažina pasinaudodamas kita sutartimi, kad dalį šios rizikos perduotų kitai šaliai, antroji sutartis sukuria tai kitai šaliai draudimo riziką.

B17. Perimti reikšmingą draudimo riziką iš draudėjo draudikas gali tik tada, jeigu jis yra atskiras nuo draudėjo ūkio subjektas. Savidraudos draugijos atveju draudikas perima riziką iš visų draudėjų ir tą riziką kaupia. Nors draudėjai su tokia bendrai sukaupta rizika tvarkosi kolektyvinėmis savininkų teisėmis, savidraudos draugija vis viena turi perėmusi riziką, nustatytą draudimo sutartyje.

Draudimo sutarčių pavyzdžiai

▼M53

B18. Toliau pateikiami draudimo sutarčių, kuriomis perduodama draudimo rizika yra reikšminga, pavyzdžiai:

▼B

a) nekilnojamojo turto draudimas nuo vagystės arba sugadinimo;

b) įsipareigojimo dėl produkto, profesinio įsipareigojimo, pilietinio įsipareigojimo arba teisinių išlaidų draudimas;

c) gyvybės draudimas ir iš anksto apmokami laidojimo planai (nors mirtis yra užtikrintas įvykis, tačiau nėra aišku, kada ji įvyks; o kai kurių gyvybės draudimo tipų sutartyse – tai, ar mirtis ištiks perdraudimo sutarties galiojimo laikotarpį);

d) anuitetas iki gyvenimo pabaigos, taip pat pensijos (t. y. sutartys, teikiančios kompensaciją už neapibrėžtą būsimąjį įvykį – anuiteto arba pensijos gavėjo gyvenimo trukmę dėl to, kad padėtų anuiteto arba pensijos gavėjui palaikyti normalų gyvenimo lygį, kuris kitaip jam sulaukus pensijos pasikeistų į neigiamą pusę);

▼B

e) neįgalumas ir medicininė priežiūra;

f) laidavimo, lojalumo, veiklos rezultatų ir siūlymo garantijos (t. y. sutartys, kompensuojančios kitos šalies sutartinių įsipareigojimų nevykdymą – pavyzdžiui, įsipareigojimo pastatyti pastatą);

▼M53

g) kredito draudimas, pagal kurį numatoma atlikti konkrečius mokėjimus siekiant kompensuoti turėtojui nuostolius, kurių jis patiria dėl to, kad konkretus skolininkas neatlieka mokėjimo tada, kai jį reikia atlikti pagal pirmines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas. Šios sutartys gali būti įvairių teisinių formų, pvz., garantijos, tam tikrų rūšių akredityvai, kredito išvestinės finansinės priemonės įsipareigojimų nevykdymo atveju arba draudimo sutartis. Vis dėlto, nors šios sutartys atitinka draudimo sutarties apibrėžtį, jos atitinka ir 9-ojo TFAS finansinės garantijos sutarties apibrėžtį, todėl patenka į 32-ojo TAS ir 9-ojo TFAS taikymo sritį, bet ne į šio TFAS taikymo sritį (žr. 4 straipsnio d punktą). Vis dėlto, jei finansinės garantijos sutarties emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis gali pasirinkti tokioms finansinės garantijos sutartims taikyti 32-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS arba šį TFAS;

▼B

h) produktų garantijos. Produktų garantijoms, suteikiamoms kitos šalies už gamintojo, tarpininko arba mažmeninio prekybininko parduotas prekes, taikomas šis standartas. Tačiau produktų garantijos, tiesiogiai suteiktos paties gamintojo, tarpininko arba prekybininko, nepatenka į šio standarto taikymo sritį, nes joms yra taikomi 18-asis TAS ir 37-asis TAS;

i) turto nuosavybės teisės draudimas (t. y. draudimas nuo nuosavybės teisės į žemę trūkumų, nenumatytų tada, kai draudimo sutartis buvo pasirašoma, atsiradimo). Šiuo atveju draudžiamasis įvykis yra nuosavybės teisės trūkumo atsiradimas, o ne pats trūkumas;

j) pagalba kelionėse (t. y. kompensacija draudėjui grynaisiais pinigais arba natūra už jo nuostolius, patiriamus keliaujant). B6 ir B7 straipsniuose svarstoma keletas tokios rūšies sutarčių;

k) katastrofų obligacijos, leidžiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų arba abiejų šių sumų mokėjimus, jeigu apibrėžtas įvykis neigiamai paveikia tokių obligacijų išleidėją (išskyrus tą atvejį, kai konkretus įvykis nesukuria reikšmingos draudimo rizikos, pvz., kai tai yra palūkanų normos arba užsienio valiutų keitimo kurso pokytis);

l) apsikeitimo draudimu ir kitos sutartys, pagal kurias reikia mokėti dėl klimato, geologinių arba kitų aplinkos pasikeitimų, būdingų sutarties šaliai;

m) perdraudimo sutartys.

▼M53

B19. Toliau pateikiami straipsnių, kurie nėra draudimo sutartys, pavyzdžiai:

▼B

a) investicijų sutartys, turinčios draudimo sutarčių teisinę formą, bet nesuteikiančios draudikui reikšmingos draudimo rizikos, pavyzdžiui, gyvybės draudimo sutartys, kuriose draudikui nenumatyta reikšminga mirties atvejo rizika (tokios sutartys yra nedraudžiamosios finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys, žr. B20 ir B21 straipsnius);

b) sutartys, turinčios teisinę draudimo formą, bet visą reikšmingą draudimo riziką grąžinančios draudėjui per nenutraukiamus ir privalomus mechanizmus, pakoreguojančius paties draudėjo būsimus mokėjimus dėl draudžiamųjų nuostolių, pavyzdžiui, kai kurios finansinio perdraudimo sutartys arba kai kurios grupinės sutartys. Tokios sutartys paprastai yra nedraudžiamosios finansinės priemonės arba aptarnavimo sutartys (žr. B20 ir B21 straipsnius);

c) savidrauda, kitaip tariant, rizikos, kuri galėjo būti apdrausta, pasilikimas (draudimo sutarties nėra, nes nėra jokio susitarimo su kita šalimi);

d) sutartys (pvz., lošimo sutartys), pagal kurias reikia mokėti, jeigu įvyksta specifinis nenumatytas ateities įvykis, tačiau nereikalaujama iš anksto nustatyti mokėjimo sąlygą sutartyje, kad įvykis neigiamai veiktų draudėją. Tačiau tai nedraudžia iš anksto apskaičiuoti tokią apibrėžtą išmoką, kuri padengtų nuostolį, sukeliamą apibrėžto įvykio, pvz., mirties arba nelaimingo atsitikimo atveju (žr. taip pat B13 straipsnį);

▼M53

e) išvestinės finansinės priemonės, dėl kurios vienai šaliai kyla finansinė rizika, bet ne draudimo rizika, nes pagal jas reikalaujama, kad ta šalis atliktų mokėjimą, grindžiamą tik vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, biržos prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kurso, kainų indekso arba normų, kredito reitingo, kredito indekso arba kitų kintamųjų pasikeitimais, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai (žr. 9-ąjį TFAS);

f) su kreditu susijusi garantija (arba akredityvas, kredito išvestinė finansinė priemonė įsipareigojimų nevykdymo atveju arba kredito draudimo sutartis), pagal kurią reikia atlikti mokėjimus, net jei jos turėtojas nepatyrė nuostolių dėl to, kad skolininkas neatliko mokėjimų laiku (žr. 9-ąjį TFAS);

▼B

g) sutartys, pagal kurias reikia mokėti dėl klimato, geologinių arba kitų fizinių aplinkos kintamųjų, nebūdingų sutarties šaliai (dažnai apibūdinamos kaip oro rizikos išvestinės finansinės priemonės);

h) katastrofų obligacijos, teikiančios sumažintus pagrindinės, palūkanų sumos arba jų abiejų mokėjimus dėl klimato, geologinių arba kitų fizinių kintamųjų, nebūdingų sutarties šaliai.

▼M53

B20. Jei B19 straipsnyje aprašytomis sutartimis sukuriamas finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, jos patenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį. Be kita ko, tai reiškia, kad sutarties šalys taiko vadinamąją apskaitą depozitų metodu, kurią taikant:

▼B

a) viena šalis pripažįsta gautą atlygį kaip finansinį įsipareigojimą, o ne kaip pajamas;

b) kita šalis pripažįsta savo sumokėtą atlygį kaip finansinį turtą, o ne kaip sąnaudas.

▼M52

B21. Jeigu B19 straipsnyje aprašytos sutartys nekuria finansinio turto akurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojorba finansinių įsipareigojimų, taikomas 15-asis TFAS. Pagal 15-ąjį TFAS pajamos pripažįstamos, kai ūkio subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo (arba tuo metu, kai vykdo) klientui perduodamas pažadėtą prekę ar paslaugą, suma, atitinkančia atlygį, į kurį ūkio subjektas tikisi turėti teisę.

▼B

Reikšminga draudimo rizika

B22. Sutartis yra draudimo sutartis tik tada, jei ja perduodama reikšminga draudimo rizika. B8–B21 straipsniuose aptariama draudimo rizika. Toliau pateikiamuose straipsniuose aptariamas draudimo rizikos reikšmingumo įvertinimas.

B23. Draudimo rizika yra reikšminga tada ir tik tada, jeigu draudžiamasis įvykis galėtų priversti draudiką suteikti reikšmingą papildomą naudą bet kokiais atvejais, išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo (t. y. jie neturi pastebimo poveikio sandorio rentabilumui). Jeigu svarbi papildoma nauda būtų teikiama komercinį pagrindą turinčiais atvejais, tada ankstesniame sakinyje esanti sąlyga gali būti įvykdoma netgi tada, kai draudžiamasis įvykis yra ypatingai retas, arba tada, jeigu tikėtina (t. y. pasverta dėl visų tikimybių) neapibrėžtųjų pinigų srautų dabartinė vertė yra tik maža visų likusių sutartinių pinigų srautų tikėtinos dabartinės vertės dalis.

B24. Papildoma nauda, apibūdinta B23 straipsnyje, reiškia sumas, viršijančias tas, kurios būtų mokamos, jeigu draudžiamasis įvykis nebūtų įvykęs (išskyrus atvejus, kuriems trūksta komercinio pagrindo). Šios papildomos sumos apima ieškinių nagrinėjimo ir įvertinimo išlaidas, bet išskyrus:

a) galimybės apmokestinti draudėją už ateities paslaugas praradimą. Pavyzdžiui, su investavimu susijusios gyvybės draudimo sutarties atveju draudėjo mirtis reiškia, kad draudikas nebegalės atlikti investicijos valdymo paslaugų ir imti atlygio už tai. Tačiau šis draudiko ekonominis nuostolis neatspindi draudimo rizikos, taip pat, pvz., kolektyvinio investavimo fondo valdytojas neprisiima draudimo rizikos, susijusios su galima kliento mirtimi. Todėl potencialus būsimas investicijos valdymo įmokų praradimas nėra reikšmingas vertinant, kiek draudimo rizikos yra perduodama pagal sutartį;

b) mokesčių, kurie būtų mokami nutraukiant arba grąžinant sutartį, negavimą, mirus kitai sutarties šaliai. Kadangi tokios išmokos tapo galiojančiomis tik dėl sutarties, negalėjimas jų mokėti nekompensuoja ankstesnės draudėjo rizikos. Taigi jos nėra reikšmingos vertinant, kiek draudimo rizikos perduodama pagal sutartį;

▼B

c) mokėjimą dėl įvykio, nekuriančio reikšmingų nuostolių sutarties turėtojui. Įsivaizduokite sutartį, pagal kurią reikalaujama, kad išleidėjas sumokėtų milijoną valiutos vienetų, jeigu turtas patirtų fizinę žalą, o turto turėtojui ši žala sukuria tik nedidelius vieno valiutos vieneto ekonominius nuostolius. Tokios sutarties atveju turėtojas perduoda draudikui nereikšmingą vieno valiutos vieneto praradimo riziką. Tuo pačiu metu sutartis sukuria nedraudžiamąją riziką, kad išleidėjas turės sumokėti 999,999 valiutos vienetus, jeigu numatytasis įvykis ateityje įvyks. Kadangi išleidėjas iš turėtojo neperima reikšmingos draudimo rizikos, ši sutartis nėra draudimo sutartis;

d) galimus atgavimus dėl perdraudimo. Juos draudikas apskaitoje registruoja atskirai.

B25. Draudimo rizikos svarbą draudikas turi įvertinti nuosekliai vertindamas kiekvieną sutartį, užuot rėmęsis jų reikšmingumo nuoroda finansinėms ataskaitoms ([1]). Dėl to draudimo rizika gali būti reikšminga net ir tada, kai yra tik maža reikšmingų nuostolių tikimybė visų sutarčių atžvilgiu. Toks nuoseklus įvertinimas leidžia lengviau nustatyti draudimo sutartis. Tačiau, jeigu egzistuoja santykinai vienodų mažų sutarčių komplektas, kurio sutartys, kaip žinoma, perleidžia draudimo riziką, draudikas neturi ištirti kiekvienos sutarties dėl to, kad atrastų vos kelias neišvestinių finansinių priemonių sutartis, kurių perleidžiama draudimo rizika yra nedidelė.

B26. Iš B23–B25 straipsnių galima daryti išvadą, kad, jeigu mirties atveju pagal sutartį mokama išmoka viršija sumą, mokamą išgyvenimo atveju, tokia sutartis yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai papildoma išmoka mirties atveju yra nereikšminga (tai įvertinama remiantis šia konkrečia sutartimi, o ne visu sutarčių sąrašu). Kaip pažymima B24 straipsnio b punkte, sutarties nutraukimo arba grąžinimo mokesčių nesumokėjimas mirties atveju nėra įtraukiamas į vertinimą, jeigu toks nejvykdymas draudėjui neteikia kompensacijos už ankstesnę riziką. Panašiai ir anuiteto sutartis, pagal kurią mokamos reguliarios išmokos per visą likusį draudėjo gyvenimo laiką, yra draudimo sutartis, išskyrus atvejį, kai bendros išmokos, skirtos pragyvenimui, nėra reikšmingos.

B27. B23 straipsnyje minima papildoma nauda. Tokia papildoma nauda galėtų apimti reikalavimą išmokėti išmokas anksčiau, jeigu draudžiamajam įvykiui atsitikus anksčiau, o išmokos nėra koreguojamos pagal pinigų laiko vertę. Pavyzdys yra viso gyvenimo gyvybės draudimas už fiksuotą sumą (kitaip tariant, draudikas, išmoka fiksuotą išmoką mirties atveju, nepaisydamas to, kada draudėjas miršta, neturinčią galiojimo termino). Yra aišku, kad draudėjas mirs, tačiau nėra aiški mirties data. Draudikas patirs nuostolį dėl tokių atskirų sutarčių, kurių draudėjai mirs anksti, net jeigu ir nebus patirta bendro nuostolio pagal visą sutarčių sąrašą.

B28. Jeigu draudimo sutartis išskaidoma į indėlio komponentą ir draudimo komponentą, draudimo rizikos perdavimo reikšmingumas įvertinamas remiantis draudimo komponentu. Draudimo rizikos reikšmingumas, perduodamas įterptąja išvestine finansine priemone, įvertinamas atsižvelgiant į šią įterptąją išvestinę finansinę priemonę.

([1]) Tuo tikslu sutartis, sudaryta su viena šalimi (arba sutartys, kurios yra atskiros), yra pripažįstama viena sutartimi.

▼B

Draudimo rizikos lygio pakitimai

B29. Pagal kai kurias sutartis išleidėjui sutarties pradžioje jokia draudimo rizika neperduodama, nors ji perduodama vėliau. Įsivaizduokite, kad sutartis, pagal kurią mokami nustatyti investicijos grąžinimo mokėjimai, taip pat apima ir draudėjo pasirinkimo teisę panaudoti investavimo lėšas termino pabaigos dieną anuitetui iki gyvenimo pabaigos pirkti dabartinėmis anuiteto sąlygomis, nustatomomis draudiko kitiems naujiems anuiteto gavėjams tuo metu, kai draudėjas pasinaudoja šia pasirinkimo teise. Jokia draudimo rizika sutartimi išleidėjui neperduodama tol, kol nepasinaudojama pasirinkimo teise, o draudikas, įkainodamas anuitetą, įvertina jam tuo metu perduodamą draudimo riziką. Tačiau jeigu sutartimi yra nustatomos anuiteto normos (arba pagrindas anuiteto normoms nustatyti), šia sutartimi draudimo rizika perduodama išleidėjui nuo pat sutarties pasirašymo.

B30. Sutartis, atitinkanti draudimo sutarties kriterijus, išlieka draudimo sutartis tol, kol visos teisės ir prievolės išnyksta arba jų galiojimo laikas baigiasi.

▼B

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas yra apibrėžti turto, skirto parduoti, apskaitos tvarką ir informacijos apie *nutrauktą veiklą* pateikimą. Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama, kad:

a) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų apibrėžtas kaip turtas, skirtas parduoti, būtų į apskaitą įtraukiamas mažesniąja verte – balansine arba *tikrąja verte* atėmus *pardavimo išlaidas*, o tokio turto nusidėvėjimą būtų nustojama skaičiuoti; ir

b) turtas, kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ būtų parodytas atskirai, o nutrauktos veiklos rezultatai būtų atskirai parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje.

TAIKYMAS

2 Šio TFAS reikalavimai, susiję su turto klasifikavimu ir pateikimu, yra taikomi visam pripažintam *ilgalaikiam turtui* ([1]) ir visoms ūkio subjekto *perleidžiamoms grupėms*. Šio TFAS reikalavimai taikomi viso pripažinto ilgalaikio turto vertinimui ir perleidžiamoms grupėms (kaip nustatyta 4 straipsnyje), išskyrus turtą, išvardytą 5 straipsnyje, kuris ir toliau turi būti vertinamas pagal paminėtą standartą.

3 Turtas, pripažintas ilgalaikiu turtu pagal 1-ąjį TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ ►M5 ———————— ◄, neturi būti perkeliamas į *trumpalaikį turtą*, kol jis neatitinka kriterijų, kad būtų klasifikuotas kaip turtas, skirtas parduoti, pagal šį TFAS. Turtas, ūkio subjekto priskirtas ilgalaikio turto grupei ir kuris yra įsigytas turint tikslą jį perparduoti, nelaikomas trumpalaikiu turtu, nebent jis atitinka šiame TFAS nurodytus kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, skirtas parduoti.

4 Kartais ūkio subjektas vienu sandoriu turto grupę perleidžia kartu su tiesiogiai susijusiais įsipareigojimais. Tokia perleidžiama grupe gali

([1]) Klasifikuojant turtą pagal jo likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas toks turtas, kurį sudaro sumos, kurias tikimasi padengti vėliau nei per dvylika mėnesių nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄. Tokio turto klasifikavimui taikomas 3 straipsnis.

▼B

būti *pinigus kuriančių vienetų* grupė, atskiras pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančio vieneto dalis ([1]). Grupė gali apimti bet kokį ūkio subjekto turtą ar įsipareigojimus, įskaitant trumpalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus ir turtą, kuriam pagal 5 straipsnį nėra taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai. Jei ilgalaikis turtas, kuriam taikomi šio TFAS reikalavimai, yra perleidžiamos grupės dalis, šio TFAS vertinimo reikalavimai, susiję su jo vertinimu, taikomi visai grupei tokiu būdu, kad grupė būtų įvertinama mažesniąja verte iš jos apskaitinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas. Reikalavimai, susiję su atskiro turto vienetų ir įsipareigojimų vertinimu perleidžiamos grupės viduje, yra nustatyti 18, 19 ir 23 straipsniuose.

▼M53

5. Šio TFAS vertinimo nuostatos netaikomos toliau nurodytam turtui, kuriam taikomi nurodyti TFAS ir kuris yra atskiras turtas arba perleidžiamos grupės dalis:

▼B

a) atidėtųjų mokesčių turtas (12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“);

b) turtas, sukauptas darbuotojų išmokoms (19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“);

▼M53

c) finansinis turtas, patenkantis į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ taikymo sritį;

▼B

d) ilgalaikis turtas, kuris apskaitoje yra įvertinamas tikrosios vertės metodu, pateiktu 40-ajame TAS „*Investicinis turtas*“;

▼M8

e) ilgalaikis turtas, kuris yra vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 41-ąjį TAS „*Žemės ūkis*“;

▼B

f) sutartinės teisės pagal draudimo sutartis, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS „*Draudimo sutartys*“.

▼M17

5A Šio TFAS priskyrimo, pateikimo ir vertinimo reikalavimai, taikomi ilgalaikiam turtui (arba perleidimo grupei), kuris priskiriamas skirtam parduoti turtui, taikomi ir ilgalaikiam turtui (arba perleidimo grupei), kuris bus paskirstytas savininkams, veikiantiems kaip nuosavybės valdytojai (laikomas paskirstyti savininkams).

▼M22

5B Šiame TFAS nurodoma, kokią informaciją reikalaujama atskleisti apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), priskiriamą skirtam parduoti turtui arba nutrauktai veiklai. Kituose TFAS nurodyti atskleidimo reikalavimai tokiam turtui (arba perleidžiamoms grupėms) netaikomi, jei tuose TFAS nereikalaujama:

a) specialiai atskleisti informacijos apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), kuris priskiriamas skirtam parduoti turtui arba nutrauktai veiklai; arba

([1]) Tačiau, kai tikimasi pinigų srautus gauti iš turto ar turto grupės pardavimo, o ne tęstinio naudojimo, jie tampa mažiau priklausomi nuo pinigų srautų iš kito turto ir perleidžiama grupė, kuri yra pinigus kuriančio vieneto dalis, tampa atskiru pinigus kuriančiu vienetu.

▼M22

b) atskleisti informacijos, susijusios su perleidžiamos grupės turto ir įsipareigojimų, kurie nepatenka į 5-ojo TFAS reikalavimų taikymo sritį, vertinimu, ir kai tokia informacija neatskleista kituose finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose.

Siekiant įvykdyti bendruosius 1-ojo TAS reikalavimus, visų pirma pateiktus to standarto 15 ir 125 straipsniuose, gali reikėti papildomai atskleisti informaciją apie ilgalaikį turtą (arba perleidžiamas grupes), kuris priskiriamas skirtam parduoti turtui arba nutrauktai veiklai.

▼M17

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ) PRISKYRIMAS TURTUI, KURIS YRA SKIRTAS PARDUOTI ARBA PASKIRSTYTI SAVININKAMS

▼B

6 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) pripažįsta turtu, skirtu parduoti, jeigu jo balansinę vertę praktiškai padengs pardavimo sandorio suma, o ne tolesnis jo naudojimas.

7 Kad taip atsitiktų, turtą (arba perleidžiamą grupę) turi būti labai tikėtina galimybė greitai parduoti esant dabartinei jo būklei, įprastoms tokio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo sąlygoms.

▼M17

8 Kad pardavimas būtų labai tikėtinas, atitinkamo lygio vadovybė turi būti įsipareigojusi planuoti turto (ar perleidimo grupės) pardavimą, turi pradėti vykdyti to plano įgyvendinimą ir pirkėjo paieškas. Be to, turtu (ar perleidimo grupe) turi būti aktyviai prekiaujama rinkoje tokia kaina, kuri yra pagrįsta turto tikrąja verte. Taip pat, kad atitiktų šio turto pripažinimo reikalavimus, pardavimas turėtų būti įvykdytas per metus nuo pripažinimo turtu, skirtu parduoti, datos, išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus, o planui įvykdyti reikalingi veiksmai turi rodyti, kad nėra požymių, rodančių atliekamus reikšmingus plano pakeitimus arba kad plano bus atsisakyta. Akcininkų patvirtinimo tikimybė (jeigu reikalaujama jurisdikcijoje) turėtų būti laikoma įvertinimo, ar pardavimas labai tikėtinas, dalimi.

▼M8

8A Ūkio subjektas, įsipareigojęs vykdyti pardavimo planą, kuriame numatytas dukterinės įmonės kontrolės praradimas, pripažįsta visą tos dukterinės įmonės turtą ir įsipareigojimus skirtais parduoti, kai laikomasi 6–8 straipsniuose nustatytų kriterijų, nepaisant to, ar ūkio subjektas po pardavimo išlaikys nekontroliuojamą savo buvusios dukterinės įmonės dalį.

▼B

9 Susidarę įvykiai ir aplinkybės gali užtęsti pardavimo įvykdymo laikotarpį ilgiau nei vienerius metus. Dėl laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimo nereikia parduoti skirto turto (ar perleidžiamos grupės) perklasifikuoti, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas ketina įsipareigojimą įgyvendinti, t. y. savo turtą (ar perleidžiamą grupę) parduoti. Taip atsitiks tuo atveju, kai B priede nurodyti kriterijai bus įvykdyti.

▼B

10 Pardavimo sandoriai apima ilgalaikio turto mainus į kitokį ilgalaikį turtą, kai mainai yra komercinio turinio pagal 16-ąjį TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“.

11 Kai ūkio subjektas įsigyja ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) išskirtinai tikėdamasis vėliau jį parduoti, jis tokį ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) registruoja įsigijimo datą kaip skirtą parduoti, jeigu bus įvykdytas 8 straipsnio vienerių metų reikalavimas (išskyrus 9 straipsnyje numatytus atvejus) ir labai tikėtina, kad bet koks kitas 7 ir 8 straipsnių reikalavimas, kuris nėra įvykdytas šią datą, bus įvykdytas per trumpą laikotarpį po įsigijimo (paprastai per tris mėnesius).

12 Jeigu 7 ir 8 straipsnių reikalavimai bus įvykdomi ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄, ūkio subjektas sudaromose finansinėse ataskaitose ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) neparodo kaip skirto parduoti. Tačiau, kai šie reikalavimai yra įvykdomi ►**M5** po ataskaitinio laikotarpio ◄, tačiau prieš finansinių ataskaitų patvirtinimą, ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti 41 straipsnio a, b ir d punktuose apibrėžtą informaciją.

▼M17

12A Ilgalaikis turtas (arba perleidimo grupė) priskiriamas turtui, kuris bus paskirstytas savininkams, kai ūkio subjektas įsipareigoja savininkams paskirstyti turtą (arba perleidimo grupę). Kad taip įvyktų, esamos būklės turtą turi būti įmanoma nedelsiant paskirstyti, o paskirstymas turi būti labai tikėtinas. Kad paskirstymas būtų labai tikėtinas, turi būti inicijuojami paskirstymo veiksmai ir juos turėtų būti numatoma atlikti per vienerius metus nuo priskyrimo datos. Paskirstymui atlikti reikalingi veiksmai turėtų rodyti, kad mažai tikėtina, jog bus reikšmingų paskirstymo pakeitimų arba kad paskirstymo bus atsisakyta. Akcininkų patvirtinimo tikimybė (jeigu reikalaujama jurisdikcijoje) turėtų būti laikoma įvertinimo, ar paskirstymas labai tikėtinas, dalimi.

▼B

Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma

13 Ūkio subjektas ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakoma, nepriskiria skirtam parduoti. Taip yra todėl, kad jo balansinė vertė bus padengta toliau jį naudojant. Tačiau, jeigu perleidžiama grupė, kurios bus atsisakoma, atitinka 32 straipsnio a–c punktų reikalavimus, ūkio subjektas turi pateikti perleidžiamos grupės rezultatus ir pinigų srautus kaip nutrauktą veiklą pagal 33 ir 34 straipsnius tą datą, kai nustojama ją naudoti. Ilgalaikis turtas (ar perleidžiamos grupės), kurio bus atsisakyta, apima ilgalaikį turtą (ar perleidžiamos grupės), kuris bus naudojamas iki jo ekonominio tarnavimo laiko pabaigos, ir ilgalaikį turtą (ar perleidžiamas grupes), kuris bus uždarytas, o ne parduotas.

14 Ilgalaikio turto, kuris laikinai buvo nenaudojamas, ūkio subjektas nelaiko turtu, kurio buvo atsisakyta.

▼B

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDŽIAMŲ GRUPIŲ), PRISKIRIAMO TURTUI, SKIRTAM PARDUOTI, VERTINIMAS

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) vertinimas

15 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), priskirtą turtui, skirtam parduoti, vertina mažesniąja verte – balansine verte ar tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.

▼M17

15A Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupę), priskirtą turtui, kuris laikomas paskirstyti savininkams, vertina mažesniąja verte – balansine verte ir tikrąja verte atėmus paskirstymo išlaidas ([1]).

▼B

16 Jeigu naujai įsigytas turtas (ar perleidžiama grupė) atitinka kriterijus, kad būtų laikomas turtu, skirtu parduoti (žr. 11 straipsnį), 15 straipsnio taikymas nulems, kad turtas (ar perleidžiama grupė) iš pradžių bus vertinamas balansine verte, jeigu jis nebūtų laikomas turtu, skirtu parduoti, ir būtų įvertintas, pavyzdžiui savikaina, arba tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas – ta, kuri iš jų mažesnė. Jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) yra įgyjamas kaip verslo sujungimo dalis, jis turi būti vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.

17 Kai tikimasi, kad bus parduota vėliau nei po metų, ūkio subjektas turi įvertinti pardavimo išlaidas jų dabartine verte. Bet koks pardavimo išlaidų dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis dėl laikotarpio pasikeitimo, įtraukiamas į pelną ar nuostolį kaip finansinės sąnaudos.

18 Iš karto prieš turto (ar perleidžiamos grupės) priskyrimą skirtam parduoti, turto (ar viso turto ir įsipareigojimų grupėje) balansinė vertė nustatoma pagal taikomus TFAS.

19 Kitą kartą įvertinant perleidžiamą grupę, bet kokio turto ir įsipareigojimų, kurie neatitinka šiame TFAS nurodytų vertinimo reikalavimų, tačiau yra įtraukti į perleidžiamą grupę, skirtą parduoti, balansinė vertė nustatoma iš naujo pagal taikomus TFAS prieš tai, kai iš naujo yra nustatoma perleidžiamos grupės tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.

Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertės atkūrimas

20 Ūkio subjektas turi pripažinti bet kurį pradinį ar vėlesnį turto (ar perleidžiamos grupės) vertės sumažėjimo iki tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nuostolį, tačiau tik tada, kai nuostolis nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį.

21 Ūkio subjektas pripažįsta bet kokį tolesnį turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo pelną, bet neviršijantį sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“.

([1]) Skirstymo išlaidos yra papildomos išlaidos, tiesiogiai priskiriamos skirstymui, išskyrus finansines ir pajamų mokesčio išlaidas.

▼B

22 Ūkio subjektas turės pripažinti bet kokį tolimesnį perleidžiamos grupės tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas padidėjimo pelną:

a) iki lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 straipsnį; bet

b) neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, kuris buvo pripažintas tiek pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36-ąjį TAS ilgalaikiam turtui, kuriam taikomi šio TFAS nustatyti vertinimo reikalavimai.

23 Vertės sumažėjimo nuostolis (arba bet koks paskesnis pelnas), pripažintas perleidžiamai grupei, sumažina (padidina) ilgalaikio turto, priklausančio tai grupei, kurios vertinimui taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, balansinę vertę dėl paskirstymo, aprašyto 36-ojo TAS (persvarstyto 2004 m.) 104 straipsnio a ir b punktuose ir 122 straipsnyje.

24 Pelnas arba nuostolis, kuris iki ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo datos nebuvo pripažintas, turi būti pripažintas to ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pripažinimo nutraukimo datą. Reikalavimai, susiję su pripažinimo nutraukimu, yra išdėstyti:

a) 16-ojo TAS (persvarstyto 2003 m.) 67–72 straipsniuose nekilnojamam turtui, įrangai ir įrengimams;

b) 38-ojo TAS „*Nematerialus turtas*“ (persvarstyto 2004 m.) 112–117 straipsniuose nematerialiajam turtui.

25 Ūkio subjektas neskaičiuoja ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) tol, kol tas turtas yra laikomas skirtu parduoti, arba kol jis yra perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, dalis. Palūkanos ir kitos sąnaudos, priskiriamos perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, įsipareigojimams, pripažįstamos ir toliau.

▼M48

Pardavimo plano arba paskirstymo savininkams plano pakeitimai

26 Jeigu ūkio subjektas priskyrė turtą (ar perleidžiamą grupę) prie skirto parduoti arba skirto paskirstyti savininkams turto, tačiau 7–9 straipsnių kriterijai (dėl skirto parduoti turto) arba 12A straipsnio kriterijai (dėl skirto paskirstyti savininkams turto) nebetenkinami, jis privalo nebepriskirti tokio turto (ar perleidžiamos grupės) prie skirto parduoti ar paskirstyti savininkams (atitinkamai). Tokiais atvejais, kad apskaitoje atsižvelgtų į šį pakeitimą, ūkio subjektas turi vadovautis 27–29 straipsnių nurodymais, išskyrus atvejus, kai taikomas 26A straipsnis.

26A Jeigu ūkio subjektas perklasifikuoja turtą (arba perleidžiamą grupę) tiesiogiai iš skirto parduoti į skirtą paskirstyti savininkams arba tiesiogiai iš skirto paskirstyti savininkams į skirtą parduoti, tuomet klasifikacijos pakeitimas laikomas pradinio perleidimo plano tęsiniu. Ūkio subjektas:

a) nesivadovauja 27–29 straipsnių nurodymais, kad apskaitoje atsižvelgtų į šį pakeitimą. Ūkio subjektas turi taikyti tokius šiame TFAS pateiktus priskyrimo, pateikimo ir vertinimo reikalavimus, kokie taikomi naujam perleidimo metodui;

b) vertina ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę) laikydamasis 15 straipsnio reikalavimų (jei perklasifikuojamas kaip skirtas parduoti) arba 15A straipsnio reikalavimų (jei perklasifikuojamas kaip skirtas paskirstyti savininkams) ir pripažįsta bet kokį ilgalaikio turto (arba perleidžiamos grupės) tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas arba paskirstymo išlaidas sumažėjimą, laikydamasis 20–25 straipsnių reikalavimų;

▼M48

c) nekeičia priskyrimo datos pagal 8 ir 12A straipsnius. Tai netrukdo pratęsti laikotarpį, reikalingą pardavimui ar paskirstymui savininkams užbaigti, jei tenkinamos 9 straipsnio sąlygos.

27 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą (arba perleidžiamą grupę), kuris nebepriskiriamas prie skirto parduoti arba skirto paskirstyti savininkams (arba išbraukiamas iš perleidžiamos grupės, laikytos skirta parduoti arba paskirstyti savininkams), vertina mažesniąja iš šių verčių:

a) balansine verte prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo priskirtas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams, pakoreguota dėl bet kokio nusidėvėjimo, amortizacijos ar perkainojimų, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) nebūtų priskirtas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams;

b) *atsiperkamąja verte* kiekvieną datą, kada dar kartą nusprendžiama jo neparduoti arba nepaskirstyti. [išnaša praleista].

28 Ūkio subjektas įtraukia bet kuriuos reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris nebepriskiriamas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams turto, balansinės vertės koregavimus į tęsiamos veiklos pelną arba nuostolius [išnaša praleista] tą laikotarpį, kada turtas neatitiko atitinkamai 7–9 straipsnių arba 12A straipsnio reikalavimų. Laikotarpių, kada turtas buvo priskiriamas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams, finansinės ataskaitos turi būti tinkamai pataisytos, jei perleidžiama grupė arba ilgalaikis turtas, kuris nebepriskiriamas prie skirto parduoti arba paskirstyti savininkams turto, yra patronuojamoji įmonė, bendra veikla, bendra įmonė, asocijuotoji įmonė arba dalies bendroje įmonėje ar asocijuotojoje įmonėje dalis. Ūkio subjektas pateikia tą koregavimą toje pačioje bendrųjų pajamų ataskaitos dalyje, kuri yra naudojama pateikti pelną arba nuostolius, jei tokių yra, pripažintus pagal 37 straipsnio reikalavimus.

29 Jeigu ūkio subjektas išbraukia atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, likęs perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti parduoti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė tik jeigu grupė atitinka 7–9 straipsniuose nurodytus kriterijus. Jeigu ūkio subjektas išbraukia atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, skirtos paskirstyti savininkams, likęs perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti paskirstyti, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė tik jeigu grupė atitinka 12A straipsnyje nurodytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, kurio atskiri vienetai atitinka reikalavimus, kad būtų priskiriami prie skirto parduoti (arba skirto paskirstyti savininkams) turto, vertinamas atskirai mažesniąja iš šių verčių: balansine verte arba tikrąja verte atėmus pardavimo (arba paskirstymo) išlaidas tą datą. Bet kokio ilgalaikio turto, neatitinkančio skirto parduoti turto kriterijų, priskyrimas prie skirto parduoti turto nutraukiamas pagal 26 straipsnį. Bet kokio ilgalaikio turto, neatitinkančio skirto paskirstyti savininkams turto kriterijų, priskyrimas prie skirto paskirstyti savininkams turto nutraukiamas pagal 26 straipsnį.

▼B

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

30 Ūkio subjektas turi pateikti ir atskleisti informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams padėtų įvertinti nutrauktos veiklos ir ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) finansinį poveikį.

▼B

Nutrauktos veiklos pateikimas

31 *Ūkio subjekto komponentas* apima veiklą ir pinigų srautus, kurie gali būti aiškiai atskirti veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais nuo likusios subjekto dalies. Kitaip tariant, ūkio subjekto komponentas turėtų būti pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė, kol jie naudojami.

32 Nutraukta veikla yra ūkio subjekto komponentas, kuris arba perleidžiamas, arba priskiriamas skirtam parduoti turtui:

a) kuris atspindi atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį;

b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis; arba

c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai su tikslu perparduoti.

33 Ūkio subjektas turėtų atskleisti:

a) vieną sumą ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, sudarytą iš:

i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolių po apmokestinimo;

ii) nutrauktą veiklą sudarančio turto ar perleidžiamos grupės pelno ar nuostolių po apmokestinimo, pripažinto įvertinus tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas arba perleidus tą turtą;

b) atskiros sumos, pateiktos pagal a punkto reikalavimus, analizę:

i) iš nutrauktos veiklos gautas pajamas, sąnaudas ir pelną ar nuostolius prieš apmokestinimą;

ii) pelno mokesčio susijusias sąnaudas, kaip reikalaujama 12-ojo TAS 81 straipsnio h punkte;

iii) pelną ar nuostolius, pripažintus įvertinant turtą tikrąją verte atėmus pardavimo išlaidas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę, sudarančią nutrauktą veiklą; ir

iv) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12-ojo TAS 81 straipsnio h punktą.

Informacija gali būti pateikta aiškinamajame rašte arba ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄. Jeigu ji yra pateikta ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, ji turi būti pateikiama nutrauktos veiklos skyriuje, t. y. atskirai nuo tęsiamos veiklos. Nereikalaujama pateikti informacijos apie perleidžiamas grupes, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės ir kurios įsigijimo metu atitiko priskyrimo parduoti skirtam turtui kriterijus (žr. 11 straipsnį);

c) grynuosius pinigų srautus, priskirtus nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai. Ši informacija gali būti pateikta finansinėse ataskaitose arba aiškinamajame rašte. Nereikalaujama pateikti informacijos apie perleidžiamas grupes, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės ir kurios įsigijimo metu atitiko priskyrimo laikomoms parduoti reikalavimus (žr. 11 straipsnį);

▼M11

d) pajamų iš tęsiamos veiklos ir nutrauktos veiklos sumą, priskirtiną patronuojančios įmonės savininkams. Ši informacija gali būti pateikta bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamuosiuose raštuose.

▼M31

33A Jei ūkio subjektas pateikia pelno arba nuostolių straipsnius atskiroje ataskaitoje, kaip nurodyta 1-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10A straipsnyje, tai skyrius, susijęs su nutraukta veikla, pateikiamas toje ataskaitoje.

▼B

34 Ūkio subjektas pagal 33 straipsnį praėjusių laikotarpių informaciją finansinėse ataskaitose pateikia taip, kad ji atspindėtų visą veiklą, kuri buvo nutraukta iki paskutinio pateikto ataskaitinio laikotarpio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

35 Nutrauktos veiklos, kuri praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu buvo perleista, koregavimai einamuoju laikotarpiu parodomi atskirai nutrauktos veiklos dalyje. Atskleidžiamas tokių koregavimų pobūdis ir sumos. Toliau pateikiami aplinkybių, kurioms esant gali atsirasti tokie koregavimai, pavyzdžiai:

a) kai paaiškėja perleidimo pirkėjui sąlygos, tokios kaip pirkimo kainos koregavimo detalizavimas ir kompensavimo pirkėjui klausimai;

b) kai paaiškėja pardavėjo įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su komponento veikla iki jo perleidimo, tokie kaip aplinkos apsauga ir gaminio garantija;

c) įsipareigojimų pagal darbuotojų išmokų planą įvykdymas su sąlyga, kad toks įvykdymas yra tiesiogiai susijęs su perleidimo sandoriu.

36 Jeigu ūkio subjektas nustoja turtą ar jo dalį laikyti pardavimui, komponento veiklos rezultatai, anksčiau pateikti nutrauktos veiklos skiltyje pagal 33–35 straipsnius, perklasifikuojami ir įtraukiami į tęsiamos veiklos pajamas per visus pateiktus laikotarpius. Praėjusių laikotarpių sumos paaiškinamos kaip pateiktos iš naujo.

▼M8

36A Ūkio subjektas, įsipareigojęs vykdyti pardavimo planą, kuriame numatytas dukterinės įmonės kontrolės praradimas, atskleidžia 33–36 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kai dukterinė įmonė yra perleidžiama grupė, atitinkanti nutrauktos veiklos apibrėžtį pagal 32 straipsnį.

▼B

Pelnas ar nuostoliai, susiję su tęsiama veikla

37 Bet koks ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), skirto parduoti, ir nebeatitinkančio nutrauktos veiklos apibrėžimo, perkainojimo pelnas arba nuostolis, turi būti įtraukiamas į tęsiamos veiklos pelną ar nuostolį.

Ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių), skirto parduoti, pateikimas

38 Ūkio subjektas ilgalaikį turtą ir perleidžiamą grupę, skirtą parduoti, ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikia atskirai nuo kito turto. Perleidžiamos grupės, skirtos parduoti, įsipareigojimai ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikiami atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Šis turtas ir įsipareigojimai neturi būti užskaitomi tarpusavyje ir bendra suma nepateikiami. Parduoti skirto turto ir įsipareigojimų klasės ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ arba aiškinamajame rašte atskleidžiamos atskirai, išskyrus 39 straipsnyje numatytą atvejį. Ūkio subjektas atskirai parodo bet kurias sukauptas pajamas ar sąnaudas, ►M5 pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi ◄, kurios susijusios su ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe), skirtu parduoti.

▼B

39 Jeigu perleidžiama grupė yra naujai įsigyta dukterinė įmonė, kuri įsigijimo metu atitinka parduoti skirto turto kriterijus (žr. 11 straipsnį), tai atskleisti pagrindines turto ar įsipareigojimų klases nebūtina.

40 Ūkio subjektas neturi perklasifikuoti ar iš naujo pateikti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu arba perleidžiamomis grupėmis, klasifikuojamais kaip laikomi parduoti, arba turtu ir įsipareigojimais ankstesnių laikotarpių ►M5 finansinės būklės ataskaitose ◄, kad atspindėtų paskutinio pateikto laikotarpio ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ klasifikaciją.

Papildomas atskleidimas

41 Ūkio subjektas, pateikdamas laikotarpio, per kurį ilgalaikis turtas (arba perleidžiama grupė) buvo klasifikuojamas kaip laikomas parduoti arba parduotas turtas, aiškinamajame rašte turi nurodyti:

a) ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) aprašymą;

b) faktų ar aplinkybių, susijusių su turto pardavimu ar tikėtinu jo perleidimu ir tikėtinu šio perleidimo būdu ir laiku, aprašymą;

c) pelną ar nuostolį, pripažintą pagal 20–22 straipsnius ir, jeigu nėra atskirai pateikta ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitos ◄ dalį, kuri apima šį pelną ar nuostolį;

d) prireikus apskaitytiną segmentą, kuriame ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė) pateikiamas pagal 8-ąjį TFAS *„Veiklos segmentai“*.

42 Jeigu yra taikomi 26 arba 29 straipsniai, ūkio subjektas atskleidžia laikotarpio, kada buvo priimtas sprendimas pakeisti ilgalaikio turto (perleidžiamų grupių) pardavimo planus, faktus ar aplinkybes, kurios lėmė tokį sprendimą, ir sprendimo poveikį laikotarpio ir bet kurio ankstesnio pateikto laikotarpio veiklos rezultatams.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43 Šis TFAS turi būti taikomas perspektyviniai ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, po šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (perleidžiamoms grupėms), kuris atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas parduoti, ir veiklai, kuri atitinka nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu vertinimai ir kita informacija, reikalinga taikyti TFAS, buvo gauta tada, kai atsirado atitiktis šiems kriterijams.

ĮSIGALIOJIMO DATA

44 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M5

44A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 3 ir 38 straipsniai ir pridėtas 33A straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

44B 27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) įtrauktas 33 straipsnio d punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Pataisa turi būti taikoma retrospektyviai.

▼M8

44C 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ įterpti 8A ir 36A straipsniai. Šias pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šių pataisų metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems anksčiau kaip 2009 m. liepos 1 d., nebent jis taip pat taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m. gegužės mėn.). Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko anksčiau nei nuo 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą. Laikantis 27-ojo TAS (pataisyto 2008 m. gegužės mėn.) 45 straipsnio pereinamųjų nuostatų, ūkio subjektas turi taikyti pataisas perspektyviai nuo tos dienos, kai pirmą kartą taikė 5-ąjį TFAS.

▼M17

44D 2008 m. lapkričio mėn. TFAAK 17-uoju aiškinimu *Nepiniginio turto paskirstymas savininkams* buvo įtraukti 5A, 12A ir 15A straipsniai ir pataisytas 8 straipsnis. Tos pataisos turi būti perspektyviai taikomos ilgalaikiam turtui (arba perleidimo grupėms), kuris bus paskirstytas savininkams per metinius ataskaitinius laikotarpius, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Neleidžiama taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko pataisas laikotarpiui, kuris prasideda prieš 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat taikyti 3-ąjį TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.), 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m. gegužės mėn.) ir TFAAK 17-ąjį aiškinimą.

▼M22

44E 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* įterptas 5B straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti perspektyviai 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

44G 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 28 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 11-ąjį TFAS.

▼M33

44H 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ pakeista tikrosios vertės apibrėžtis A priede. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą taikydamas 13-ąjį TFAS.

▼M31

44I 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 33A straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M53**

44K 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir išbraukti 44F ir 44J straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M48**

44L 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 26–29 straipsniai ir įterptas 26A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti perspektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ perleidimo metodo pakeitimams, padarytiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**B**

35-OJO TAS PANAIKINIMAS

45 Šiuo TFAS pakeičiamas 35-asis TAS „*Nutrauktoji veikla*“.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Pinigus kuriantis vienetas	Mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, kurios didžiąja dalimi nepriklauso nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.
Ūkio subjekto komponentas	Veikla ir pinigų srautai, kurie gali būti aiškiai atskirti veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais nuo likusios ūkio subjekto dalies.
Pardavimo išlaidos	Papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto (ar **perleidžiamos grupės**) perleidimui, išskyrus finansines ir pelno mokesčio sąnaudas.
Trumpalaikis turtas	►**M5** Ūkio subjektas turtą turi priskirti trumpalaikiam, jeigu: a) jis tikisi realizuoti turtą, ketina jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį veiklos ciklą; b) jis laiko turtą visų pirma pardavimui; c) jis tikisi realizuoti turtą per 12 mėnesių po ataskaitinio laikotarpio; arba d) turtas yra pinigai ar pinigų ekvivalentai (kaip nurodyta 7-ajame TAS), išskyrus tuos atvejus, kai mažiausiai dvylika mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui padengti. ◄
Nutrauktoji veikla	**Ūkio subjekto komponentas**, kuris arba buvo perleistas, arba yra pripažįstamas kaip skirtas parduoti, ir: a) kuris atspindi atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį; b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis; arba c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai su tikslu perparduoti.

▼B

Perleidžiama grupė	Vienu sandoriu pardavimo ar kitokiu būdu planuojama perleisti turto grupė ir įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su turtu, kuris bus perleistas sandorio metu. Grupė apima ir verslo sujungimo metu įgytą prestižą, jeigu grupė yra **pinigus kuriantis vienetas**, kuriam prestižas buvo priskirtas pagal 36-ojo TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (persvarstyto 2004 m.) 80–87 straipsnius, arba jeigu šiame pinigus kuriančiame vienete vyksta veikla.

▼M33

Tikroji vertė	yra kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių (žr. 13-ąjį TFAS.)

▼B

Tvirtas pasižadėjimas pirkti	Susitarimas su nesusijusia šalimi, įpareigojantis abi šalis ir paprastai teisiškai įvykdomas: a) kuriuo apibrėžiamos visos reikšmingos sąlygos, įskaitant sandorio kainą ir laiką; ir b) kuris apima priemones, kurios neskatina įsipareigojimo nevykdymo ir yra pakankamai brangios, kad įsipareigojimo įvykdymas taptų **labai tikėtinas**.
Labai tikėtinas	Daug labiau **tikėtinas** nei galimas.
Ilgalaikis turtas	Turtas, kuris neatitinka trumpalaikio turto apibrėžimo.
Tikėtinas	Labiau galimas, negu negalimas.
Atsiperkamoji vertė	Didesnioji vertė iš turto **tikrosios vertės**, atėmus **pardavimo išlaidas**, ar **naudojimo vertės**.
Naudojimo vertė	Dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

B priedas

Papildomas taikymas

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

LAIKOTARPIO, REIKALINGO PARDAVIMUI ĮVYKDYTI, PRATĘSIMAS

B1. Kaip minėta 9 straipsnyje, laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimas netrukdo turto (ar perleidžiamos grupės) pripažinti turtu, skirtu parduoti, jeigu uždelsimas yra nulemtas įvykių ir aplinkybių, nepriklausančių nuo ūkio subjekto pastangų, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs įvykdyti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Išimtis vienerių metų reikalavimui pagal 8 straipsnį turi būti taikoma toliau nurodytose situacijose, kuriose atsiranda šie įvykiai ar aplinkybės:

▼B

a) tą datą, kai ūkio subjektas įsipareigoja įvykdyti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą, jis pagrįstai tikisi, kad kiti (ne pirkėjas) sudarys tokias turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimo sąlygas, kurios pratęs laikotarpį, reikalingą pardavimui įvykdyti, ir:

   i) veiksmai, reikalingi įvykdyti šias sąlygas, negali būti inicijuoti, kol *tvirtas pasižadėjimas pirkti* galioja;

   ii) tvirtas pasižadėjimas pirkti yra labai tikėtinas vienerius metus;

b) ūkio subjektas gauna tvirtą pasižadėjimą pirkti, todėl pirkėjas ar kiti netikėtai nustato ilgalaikio turto (perleidžiamos grupės), anksčiau priskirto skirtam parduoti, perleidimo sąlygas, kurios pratęs laikotarpį, reikalingą pardavimui įvykdyti, ir:

   i) veiksmai, būtini įvykdyti sąlygoms, buvo atlikti;

   ii) tikėtina palanki uždelsimo faktorių atomazga;

c) per pirmą vienerių metų laikotarpį, atsiranda aplinkybių, kurios anksčiau buvo laikomos mažai tikėtinomis, todėl ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), anksčiau pripažintas skirtu parduoti, nėra parduodamas iki to laikotarpio pabaigos, ir:

   i) per tų vienerių metų laikotarpį ūkio subjektas atlieka veiksmus, kurie tapo būtini pasikeitus aplinkybėms;

   ii) ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe) yra aktyviai prekiaujama rinkoje pagrįsta kaina, įvertinus aplinkybių pasikeitimus;

   iii) 7 ir 8 straipsniuose nurodyti kriterijai yra įvykdyti.

▼B

6-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip *mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas* turėtų būti pateikiamas finansinėse ataskaitose.

2 Konkrečiai šiuo TFAS reikalaujama:

a) nežymiai patobulinti esamą *tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų* apskaitos praktiką;

b) kad ūkio subjektai, kurie pripažįsta *tyrinėjamą ir vertinamą turtą*, tokio turto vertės sumažėjimą vertintų pagal šį standartą, o bet kokį vertės sumažėjimą skaičiuotų pagal 36-ąjį TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“;

c) atskleisti informaciją, kuri paaiškina ūkio subjekto finansinėse ataskaitose pateikiamas sumas, gautas atlikus mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą. Tokių sumų paaiškinimas padeda finansinių ataskaitų vartotojams suprasti būsimųjų pinigų srautų, gautų iš bet kokio pripažinto tyrinėjamo ir vertinamo turto, kiekį, laiką ir tikrumą.

TAIKYMAS

3 Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą tyrinėjimo ir vertinimo išlaidoms.

4 TFAS netaikomas kitiems ūkio subjektų, vykdančių mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą, apskaitos aspektams.

5 Ūkio subjektas šio standarto reikalavimų neturi taikyti išlaidoms, kurios patiriamos:

a) prieš mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimą ir vertinimą, pavyzdžiui, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria prieš gaudamas specialias juridines teises tyrinėti nustatytą vietovę;

b) po to, kai mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrindimas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs.

TYRINĖJAMO IR VERTINAMO TURTO PRIPAŽINIMAS

Laikina išlyga iš 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsnių

6 Ūkio subjektas, kuris pripažįsta tyrinėjamą ir vertinamą turtą, rengdamas savo apskaitos politiką turi taikyti 8-ojo TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ 10 straipsnį.

▼B

7 8-ojo TAS 11 ir 12 straipsniuose nustatyti griežti reikalavimai ir nurodymai, pagal kuriuos vadovybė turi nuspręsti formuoti atskirą apskaitos politiką straipsniui, kuriam nėra specialaus TFAS. Pagal toliau pateiktus 9 ir 10 straipsnius šis standartas atleidžia ūkio subjektą nuo tų straipsnių taikymo apskaitos politikai dėl tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimo ir vertinimo.

TYRINĖJAMO IR VERTINAMO TURTO VERTINIMAS

Vertinimas pripažinimo metu

8 Tyrinėjamas ir vertinamas turtas turi būti vertinamas savikaina.

Tyrinėjamo ir vertinamo turto savikainos elementai

9 Ūkio subjektas nustato politiką, apibrėžiančią, kokios išlaidos pripažįstamos tyrinėjamu ir vertinamu turtu, ir ją nuosekliai taiko. Tai nustatydamas ūkio subjektas apsvarsto, kiek išlaidų gali būti siejama su specifinių mineralinių žaliavų išteklių paieška. Toliau pateikiami išlaidų, kurios gali būti įtrauktos į pradinį tyrinėjamo ir vertinamo turto įvertinimą, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):

a) tyrinėjimo teisių įsigijimas;

b) topografinės, geologinės, geocheminės ir geofizinės studijos;

c) tiriamasis gręžimas;

d) griovių kasimas;

e) pavyzdžių ėmimas; ir

f) veikla, susijusi su mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninio pagrindimo ir komercinio naudingumo vertinimu.

10 Išlaidos, susijusios su mineralinių žaliavų išteklių plėtra, nepripažįstamos tyrinėjamu ir vertinamu turtu. Pagrinduose ir 38-ajame TAS „*Nematerialusis turtas*“ nustatomi reikalavimai dėl turto, atsirandančio dėl plėtros, pripažinimo.

11 Pagal 37-ąjį TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“ ūkio subjektas pripažįsta visus pašalinimo ir atkūrimo įsipareigojimus, atsirandančius tam tikru laikotarpiu, kai įvykdomas mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas.

Vertinimas po pripažinimo

12 Atlikęs pripažinimą, tolesniam tyrinėjamo ir vertinamo turto vertinimui ūkio subjektas taiko arba savikainos metodą, arba perkainojimo metodą. Jei taikomas perkainojimo metodas (16-ajame TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*“ arba 38-ajame TAS nurodytas metodas), jis suderinamas su turto klasifikacija (žr. 15 straipsnį).

▼B

Apskaitos politikos keitimas

13 Ūkio subjektas gali keisti savo tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, jei dėl to finansinės ataskaitos taps tinkamesnės ekonominius sprendimus priimančių vartotojų poreikiams tenkinti, bet nebus mažiau patikimos, arba taps patikimesnės ir ne mažiau tinkamos tiems poreikiams tenkinti. Ūkio subjektas svarbą ir patikimumą vertina pagal 8-ajame TAS pateiktus kriterijus.

14 Pateisindamas tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politikos keitimą ūkio subjektas įrodo, kad pakeitus politiką finansinės ataskaitos geriau atitinka 8-ojo TAS, nors ir ne visus, kriterijus.

PATEIKIMAS

Tyrinėjamo ir vertinamo turto klasifikacija

15 Ūkio subjektas tyrinėjamą ir vertinamą turtą klasifikuoja nuosekliai kaip materialųjį arba nematerialųjį turtą pagal įgyto turto pobūdį.

16 Tam tikras tyrinėjamas ir vertinamas turtas apskaitoje registruojamas kaip nematerialusis turtas (pvz., gręžimo teisės), o kitas – kaip materialusis (pvz., transporto priemonės ir gręžimo įranga). Jei materialiojo turto dalis sunaudojama plėtojant nematerialųjį turtą, tą sunaudojimą atspindinti suma yra nematerialiojo turto savikainos dalis. Dėl to, kad materialusis turtas naudojamas nematerialiojo turto plėtrai, materialusis turtas netampa nematerialiuoju turtu.

Tyrinėjamo ir vertinamo turto perklasifikavimas

17 Turtas neturi būti klasifikuojamas kaip tyrinėjamas ir vertinamas turtas, jei mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrindimas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs. Prieš perklasifikavimą turi būti įvertinamas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas ir pripažįstamas bet koks vertės sumažėjimo nuostolis.

VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Pripažinimas ir įvertinimas

18 Tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas nustatomas, kai informacija ir aplinkybės rodo, kad tyrinėjamo ir vertinamo turto balansinė vertė gali viršyti atsiperkamąją vertę. Kai faktai ir aplinkybės rodo, kad balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, ūkio subjektas turi įvertinti, pateikti ir atskleisti bet kokį vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36-ąjį TAS, išskyrus 21 straipsnyje nurodytus atvejus.

19 Kai nustatomas tyrinėjamas ir vertinamas turtas, kurio vertė gali būti sumažėjusi, tyrinėjamo ir vertinamo turto apskaitai turi būti taikomas tik šio standarto 20 straipsnis, o ne 36-ojo TAS 8–17 straipsniai. 20 straipsnyje nurodytas terminas „turtas“ taip pat taikomas tiek atskiram tyrinėjamam ir vertinamam turtui, tiek ir pinigus kuriančiam vienetui apibrėžti.

▼B

20 Vienas arba daugiau toliau pateiktų faktų ir aplinkybių rodo, kad ūkio subjektas turėtų patikrinti, ar sumažėjo tiriamo ir vertinamo turto vertė (sąrašas nėra baigtinis):

a) laikotarpis, kai ūkio subjektas turėjo teisę tyrinėti nurodytoje vietovėje, pasibaigė arba greitai pasibaigs ir nesitikima, kad bus pratęstas;

b) biudžete nėra numatomos ir neplanuojamos reikšmingos išlaidos tolesniam mineralinių žaliavų išteklių nurodytose vietovėse tyrinėjimui ir vertinimui;

c) atlikus mineralinių žaliavų išteklių nurodytoje vietovėje tyrinėjimą ir vertinimą nebuvo atrasta komerciškai naudingo mineralinių žaliavų išteklių kiekio, todėl ūkio subjektas nusprendė nutraukti tokią veiklą, vykdomą šioje vietovėje;

d) turima pakankamai duomenų, rodančių, kad, nors plėtra nurodytoje vietovėje tikriausiai bus tęsiama, mažai tikėtina, kad tyrinėjamo ir vertinamo turto balansinė vertė bus visiškai padengta iš sėkmingos plėtros arba pardavimo.

Bet kokiu tokiu atveju arba panašiais atvejais ūkio subjektas atlieka vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36-ąjį TAS. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 36-ąjį TAS.

Lygio, kuriam esant skaičiuojamas tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas, nustatymas

21 Ūkio subjektas nustato apskaitos politiką, pagal kurią turtas, susijęs su gamtinių išteklių tyrinėjimu ir vertinimu, turi būti priskirtas pinigus kuriantiems vienetams arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, siekiant įvertinti tokio turto vertės sumažėjimą. Kiekvienas pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė, kuriems priskiriamas turtas, susijęs su gamtinių išteklių tyrinėjimu ir vertinimu, neturi būti didesnis už veiklos segmentą, nustatytą pagal 8 TFAS *„Veiklos segmentai“*.

22 Ūkio subjekto nustatomas lygis, skirtas tyrinėjamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimui įvertinti, gali apimti vieną arba daugiau pinigus kuriančių vienetų.

ATSKLEIDIMAS

23 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria parodomos ir paaiškinamos pripažintos jo finansinėse ataskaitose sumos, kurios susidaro tyrinėjant ir vertinant mineralinių žaliavų išteklius.

24 Kad būtų tenkinami 23 straipsnio reikalavimai, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) tyrinėjimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, įskaitant tyrinėjamo ir vertinamo turto pripažinimą;

b) turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumas, pagrindinės ir investicinės veiklos pinigų srautus, susidarančius tyrinėjant ir vertinant mineralinių žaliavų išteklius.

▼B

25 Tyrinėjamą ir vertinamą turtą ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti kaip atskirą turto grupę ir atskleisti informaciją, reikalaujamą 16-ojo TAS ar 38-ojo TAS, atsižvelgiant į tai, kaip turtas buvo suklasifikuotas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

26 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

27 Jei lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2006 m. sausio 1 d., neįmanoma taikyti kurio nors 18 straipsnio reikalavimo, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą. Sąvoka „neįmanoma“ paaiškinama 8-ajame TAS.

Priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Tyrinėjamas ir vertinamas turtas	**Tyrinėjimo ir vertinimo išlaidos** pripažintos turtu pagal ūkio subjekto apskaitos politiką.
Tyrinėjimo ir vertinimo išlaidos	Ūkio subjekto išlaidos, patirtos dėl **mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimo ir vertinimo** prieš tai, kai akivaizdžiai matomas mineralinių žaliavų išteklių gavybos techninis pagrįstumas ir komercinis naudingumas.
Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas	Mineralinių žaliavų išteklių, įskaitant mineralus, naftą, gamtines dujas ir panašius neatsikuriančius išteklius, paieška po to, kai ūkio subjektas gavo juridines teises tyrinėti tam tikrą vietovę, taip pat mineralinių išteklių gavybos techninio pagrįstumo ir komercinio naudingumo nustatymas.

▼B

7-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Finansinės priemonės. Atskleidimas“

TIKSLAS

1 Šio standarto tikslas – reikalauti, kad ūkio subjektai savo finansinėse ataskaitose atskleistų duomenis, kurie vartotojams leistų įvertinti:

a) finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams; ir

b) per ataskaitinį laikotarpį ir finansinių ataskaitų datą ūkio subjekto patiriamos dėl finansinių priemonių kylančios rizikos pobūdį, mastą ir jos valdymo būdą.

▼M53

2 Šio TFAS principais papildomi 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ ir 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“ nustatyti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo, vertinimo ir pateikimo principai.

▼B

TAIKYMAS

▼M53

3 Šį standartą taiko taikyti visi ūkio subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

a) dalis patronuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ar bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“. Tačiau kai kuriais atvejais 10-ajame TFAS, 27-ajame TAS ar 28-ajame TAS reikalaujama arba leidžiama, kad ūkio subjektas savo dalį patronuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje įtrauktų į apskaitą pagal 9-ąjį TFAS; tais atvejais ūkio subjektai taiko šio TFAS reikalavimus. Jei išvestinė finansinė priemonė neatitinka 32-ajame TAS pateiktos nuosavybės priemonės apibrėžties, ūkio subjektai taip pat turi taikyti šį TFAS visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis patronuojamosiose, asocijuotosiose ar bendrosiose įmonėse;

▼B

b) darbdavių teises ir pareigas pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19-asis TAS „*Išmokos darbuotojams*“;

▼M12

_____

▼M53

d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“. Tačiau šis TFAS taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jei pagal 9-ąjį TFAS reikalaujama, kad ūkio subjektas jas apskaitoje parodytų atskirai. Be to, emitentas turi taikyti šį TFAS *finansinių garantijų sutartims*, jei sutarčių pripažinimui ir vertinimui emitentas taiko 9-ąjį TFAS, tačiau joms pripažinti ir įvertinti emitentas gali pasirinkti taikyti 4-ąjį TFAS pagal 4-ojo TFAS 4 straipsnio d punktą;

▼M53

e) mokėjimo akcijomis sandorių finansines priemones, sutartis ir prievoles, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus atvejus, kai šis TFAS taikomas į 9-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms sutartims;

▼M6

f) priemones, kurias reikalaujama priskirti nuosavybės priemonėms pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.

▼M53

4 Šis TFAS taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės apima finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie patenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurios patenka į šio TFAS taikymo sritį, nors ir nepatenka į 9-ojo TFAS taikymo sritį.

5 Šis TFAS taikomas į 9-ojo TFAS taikymo sritį patenkančioms nefinansinių straipsnių pirkimo ar pardavimo sutartims.

5A 35A–35N straipsniuose nustatyti kredito rizikos atskleidimo reikalavimai taikomi toms teisėms, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius tvarkoma pagal 9-ąjį TFAS. Jei nenurodyta kitaip, visos nuorodos į finansinį turtą arba finansines priemones šiuose straipsniuose apima tas teises.

▼B

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS

6 Jeigu šis standartas reikalauja finansines priemones atskleisti pagal klases, ūkio subjektas, skirstydamas jas į grupes, atsižvelgia į atskleidžiamos informacijos pobūdį ir į tų finansinių priemonių požymius. Ūkio subjektas pateikia pakankamą informaciją, kad būtų galima sutikrinti ją su ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ straipsnių eilutėmis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

7 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padeda suprasti finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams.

▼M5

Finansinės būklės ataskaita

▼B

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės

▼M53

8 Visų toliau nurodytų grupių, apibrėžtų 9-ajame TFAS, balansinė vertė turi būti atskleidžiama finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte:

a) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, kuris taip priskiriamas pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir ii) finansinį turtą, kuris privalomai vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ąjį TFAS;

▼M53

B-d) [Išbraukta]

e) finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodant: i) finansinius įsipareigojimus, kurie taip priskiriami pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir ii) finansinius įsipareigojimus, kurie atitinka 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį;

f) finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina;

g) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

h) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, atskirai nurodant: i) finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį; ii) investicijas į nuosavybės priemones, kurios taip priskiriamos pirminio pripažinimo metu pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį.

Finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

9 Jeigu ūkio subjektas finansinį turtą (arba finansinio turto grupę), kuris kitu atveju būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba amortizuota savikaina, priskyrė prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jis turi atskleisti:

a) didžiausią finansinio turto (arba finansinio turto grupės) *kredito rizikos* poziciją (žr. 36 straipsnio a punktą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

b) sumą, kuria visos susijusios kredito išvestinės finansinės priemonės arba panašios priemonės sumažina tą didžiausią kredito rizikos poziciją (žr. 36 straipsnio b punktą);

c) finansinio turto (arba finansinio turto grupės) tikrosios vertės pasikeitimo per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pasikeitimo, priskiriamo finansinio turto kredito rizikos pasikeitimams, sumą, kuri apskaičiuojama:

▼B

i) kaip jos tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda *rinkos rizika*, suma; arba

ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pasikeitimo, priskiriamo turto kredito rizikos pokyčiams, sumą.

Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima nustatytos (lyginamosios) palūkanų normos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pokyčius;

▼M53

d) visų susijusių kredito išvestinių finansinių priemonių arba panašių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo per ataskaitinį laikotarpį ir pasikeitimo, sukaupto nuo tada, kai buvo nuspręsta priskirti finansinį turtą, sumą.

▼**M53**

10 Jei ūkio subjektas priskyrė finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnį, ir turi nurodyti to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnį), jis turi atskleisti:

a) finansinio įsipareigojimo sukaupto tikrosios vertės pasikeitimo, priskiriamo prie to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų, sumą (žr. 9-ojo TFAS B5.7.13–B5.7.20 straipsnius, kuriuose pateiktos įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymo nuorodos);

b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui;

c) bet kokį sukaupto pelno arba nuostolių perkėlimą iš vienos nuosavybės dalies į kitą šiuo laikotarpiu, įskaitant tokio perkėlimo priežastis;

d) jei šiuo laikotarpiu nutrauktas įsipareigojimo pripažinimas, – kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktą sumą (jei ji pateikta), realizuotą nutraukiant pripažinimą.

10A Jei ūkio subjektas priskyrė finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnį, ir turi pateikti visus to įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius), jis turi atskleisti:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pasikeitimo, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, sumą (žr. 9-ojo TFAS B5.7.13–B5.7.20 straipsnius, kuriuose pateiktos įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymo nuorodos); ir

b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui.

11 Ūkio subjektas taip pat turi atskleisti:

a) išsamų metodų, taikytų siekiant įvykdyti 9 straipsnio c punkte, 10 straipsnio a punkte ir 10A straipsnio a punkte, taip pat 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytus reikalavimus, aprašą, įskaitant paaiškinimą, kodėl šis metodas tinkamas;

b) jo manymu, svarbius veiksnius ir priežastis, dėl kurių padarė išvadą, kad informacija, pagal 9 straipsnio c punkto, 10 straipsnio a punkto, 10A straipsnio a punkto arba 9-ojo TFAS 5.7.7 straipsnio a punkto reikalavimus atskleista finansinės būklės ataskaitoje arba aiškinamajame rašte, ne visiškai tiksliai perteikiamas su finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo kredito rizika sietinas jo tikrosios vertės pasikeitimas;

▼M53

c) išsamų metodikos arba metodikų, taikytos (-ų) nustatant, ar, nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius), aprašą. Jei reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 9-ojo TFAS 5.7.8 straipsnį), į atskleidžiamą informaciją būtina įtraukti išsamų 9-ojo TFAS B5.7.6 straipsnyje aprašyto ekonominio ryšio aprašą.

Investicijos į nuosavybės priemones, priskirtas prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis

11A Jei ūkio subjektas priskiria investicijas į nuosavybės priemones prie vertintinų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip leidžiama pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį, jis turi atskleisti:

a) kurios investicijos į nuosavybės priemones priskirtos prie vertintinų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis;

b) šio alternatyvaus pateikimo priežastis;

c) kiekvienos iš tokių investicijų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

d) šiuo laikotarpiu pripažintus dividendus, atskirai nurodydamas tuos dividendus, kurie susiję su investicijomis, kurių pripažinimas nutrauktas ataskaitiniu laikotarpiu, ir tuos dividendus, kurie susiję su investicijomis, turimomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

e) bet kokį sukaupto pelno arba nuostolių perkėlimą iš vienos nuosavybės dalies į kitą šiuo laikotarpiu, įskaitant tokio perkėlimo priežastis.

11B Jei ūkio subjektas ataskaitiniu laikotarpiu nutraukė investicijų į nuosavybės priemones, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pripažinimą, jis turi atskleisti:

a) investicijų perleidimo priežastis;

b) investicijų tikrąją vertę pripažinimo nutraukimo datą;

c) sukauptą perleidimo pelną arba nuostolius.

▼B

Perklasifikavimas

▼M53

12–12A [Išbraukta]

12B Ūkio subjektas turi atskleisti, ar dabartiniu arba ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais jis pergrupavo finansinį turtą pagal 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnį. Dėl kiekvieno tokio įvykio ūkio subjektas turi atskleisti:

a) pergrupavimo datą;

b) išsamų verslo modelio pasikeitimo paaiškinimą ir kokybinį jo poveikio ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms aprašą;

c) į kiekvieną grupę ir iš kiekvienos grupės perkeltą sumą.

▼M53

12C Kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu po pergrupavimo iki pripažinimo nutraukimo ūkio subjektas turi atskleisti turto, perkelto iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, kad jis būtų vertinamas amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.4.1 straipsnį:

a) faktinių palūkanų normą, nustatytą pergrupavimo datą; ir

b) pripažintas palūkanų pajamas.

12D Jei nuo paskutinės metinių finansinių ataskaitų datos ūkio subjektas perkėlė finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę arba iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, jis turi atskleisti:

a) finansinio turto tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir

b) pelno arba nuostolio, kurie ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvę pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas nebūtų buvęs pergrupuotas, tikrąją vertę.

▼M34

_____

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita

13A 13B–13E straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai papildo kitus šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimus; reikalaujamą informaciją būtina atskleisti apie visas pripažintas finansines priemones, kurios užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Šie informacijos atskleidimo reikalavimai taip pat taikomi pripažintoms finansinėms priemonėms, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas, nepriklausomai nuo to, ar jos užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį.

13B Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kad jo finansinių ataskaitų naudotojai galėtų įvertinti užskaitos sutarčių poveikį ar potencialų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei. Be kita ko, įtraukiamas užskaitos teisių, susijusių su ūkio subjekto pripažintu finansiniu turtu ir pripažintais finansiniais įsipareigojimai, kuriems taikomas 13A straipsnis, poveikis ar potencialus poveikis.

13C Kad įvykdytų 13B straipsnyje nustatytą tikslą, ūkio subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apie pripažintą finansinį turtą ir pripažintus finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 13A straipsnis, turi atskirai atskleisti toliau nurodytą kiekybinę informaciją:

(a) bendrąsias to pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų sumas,

(b) sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, kai nustatomos finansinės būklės ataskaitoje pateikiamos grynosios sumos,

(c) finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas grynąsias sumas,

▼M34

(d) sumas, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte, įskaitant:

(i) sumas, susijusias su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios neatitinka kai kurių arba visų 32-ojo TAS 42 straipsnyje nurodytų užskaitos kriterijų, ir

(ii) sumas, susijusias su finansiniu užstatu (įskaitant piniginį užstatą), ir

(e) grynąją sumą, gautą iš c punkte nurodytų sumų atėmus d punkte nurodytas sumas.

Informacija, kurios reikalaujama pagal šį straipsnį, pateikiama lentelės forma atskirai apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

13D Pagal 13C straipsnio d punktą atskleidžiama bendra tam tikros priemonės suma turi neviršyti pagal 13C straipsnio c punktą atskleidžiamos tos priemonės sumos.

13E Ūkio subjektas, atskleisdamas informaciją pagal 13C straipsnio d punktą, aprašo užskaitos teises, susijusias su ūkio subjekto pripažintu finansiniu turtu ir pripažintais finansiniais įsipareigojimais, kuriems taikomos vykdytinos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys ir panašūs susitarimai, įskaitant tų teisių pobūdį.

13F Jeigu informacija, kurios reikalaujama pagal 13B–13E straipsnius, atskleidžiama daugiau nei viename finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte, ūkio subjektas tuose aiškinamuosiuose raštuose turi pateikti kryžmines nuorodas.

▼B

Užstatas

▼M53

14 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) finansinio turto, kurį jis pateikė kaip įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų užstatą, balansinę vertę, įskaitant sumas, kurios buvo pergrupuotos pagal 9-ojo TFAS 3.2.23 straipsnio a punktą; ir

b) su įkeitimu susijusias sąlygas.

▼B

15 Kai ūkio subjektas laiko užstatą (finansinį arba nefinansinį turtą), kurį leidžiama parduoti arba dar kartą įkeisti, jeigu nėra jokių įkeisto turto savininko įsipareigojimų nevykdymo požymių, jis atskleidžia:

a) turimo užstato tikrąją vertę;

b) tokio parduoto arba dar kartą įkeisto užstato tikrąją vertę ir tai, ar šis ūkio subjektas yra įsipareigojęs jį susigrąžinti; ir

c) su užstato naudojimu susijusias sąlygas.

Sumažinimo sąskaita

▼M53

16 [Išbraukta]

▼M53

16A Finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, balansinė vertė nemažinama atidėjinio nuostoliams suma ir ūkio subjektas atidėjinio nuostoliams sumos finansinės būklės ataskaitoje nepateikia atskirai kaip finansinio turto balansinės vertės sumažinimo. Vis dėlto atidėjinį nuostoliams ūkio subjektas turi atskleisti finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose.

▼B

Sudėtinės finansinės priemonės, apimančios įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones

17 Jeigu ūkio subjektas išleidžia priemonę, susidedančią iš įsipareigojimo ir nuosavybės dalių (žr. 32-ojo TAS 28 straipsnį) ir apimančią įvairias įterptąsias išvestines finansines priemones, kurių vertės yra tarpusavyje susijusios (kaip antai išpirktina konvertuojamoji skolos priemonė), jis privalo parodyti tokius esamus požymius.

Įsipareigojimų nevykdymas ir pažeidimai

18 Ūkio subjektas apie *mokėtinas paskolas*, pripažintas ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, atskleidžia:

a) duomenis apie bet kokių įsipareigojimų neįvykdymą, padarytą per pagrindinės paskolos sumos, palūkanų, skolų padengimo fondo laikotarpį, arba tokių mokėtinų paskolų grąžinimo sąlygas;

b) ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ grąžintinų paskolų balansinę vertę, kai nevykdomi įsipareigojimai; ir

c) informaciją, ar anksčiau nevykdytas įsipareigojimas buvo įvykdytas, ar mokėtinos paskolos sąlygos buvo persvarstytos prieš skelbiant finansines ataskaitas.

19 Jeigu per ataskaitinį laikotarpį buvo pažeistos kitos nei 18 straipsnyje apibūdintos paskolos sutarties sąlygos, ūkio subjektas pateikia tokią pat informaciją, kokios reikalaujama pagal 18 straipsnį, jeigu dėl padarytų pažeidimų skolintojas turėjo teisę reikalauti, kad paskola būtų grąžinta greičiau (išskyrus atvejus, kai pažeidimai buvo ištaisyti arba buvo persvarstytos paskolos sąlygos ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ar anksčiau).

▼M5

Bendrųjų pajamų ataskaita ir nuosavybė

▼B

Pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsniai

▼M53

20 Ūkio subjektas bendrųjų pajamų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte turi atskleisti informaciją apie šiuos pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsnius:

a) grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, atskirai nurodydamas grynąjį pelną arba grynuosius nuostolius iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie taip priskirti pirminio pripažinimo metu arba vėliau pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, ir iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie privalomai vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS (pvz., finansinių įsipareigojimų, atitinkančių 9-ajame TFAS pateiktą laikomų prekybai apibrėžtį). Ūkio subjektas turi atskirai nurodyti finansinių įsipareigojimų, kurie priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno arba nuostolių sumą, pripažintą kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais;

▼M53

ii–iv) [Išbraukta]

v) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

vi) finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina;

vii) investicijų į nuosavybės priemones, kurios priskirtos prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį;

viii) finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį, atskirai nurodydamas pelno arba nuostolių sumą, šiuo laikotarpiu pripažintą kitomis bendrosiomis pajamomis, ir sumą, pripažinimo nutraukimo metu pergrupuotą iš sukauptų bendrųjų pajamų į laikotarpio pelną arba nuostolius;

b) visas (taikant faktinių palūkanų metodą apskaičiuotas) palūkanų pajamas ir visas palūkanų sąnaudas iš finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 9-ojo TFAS 4.1.2A straipsnį (nurodydamas šias sumas atskirai), arba finansinių įsipareigojimų, kurie nėra vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

c) rinkliavų pajamas ir sąnaudas (kitas nei sumas, įtrauktas nustatant faktinių palūkanų normą), susidarančias iš:

i) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie nėra vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais; ir

ii) patikos ir kitos patikėjimo veiklos, sąlygojančios turto laikymą ar investavimą pavienių asmenų, patikos fondų, pensijų išmokų planų ir kitų institucijų vardu.

d) [Išbraukta]

e) [Išbraukta]

20A Ūkio subjektas turi atskleisti nutraukus finansinio turto, vertinamo amortizuota savikaina, pripažinimą atsirandančio pelno arba nuostolių, pripažintų bendrųjų pajamų ataskaitoje, analizę; nutraukus šio finansinio turto pripažinimą atsirandantį pelną ir nuostolius jis nurodo atskirai. Į šią analizę turi būti įtrauktos finansinio turto pripažinimo nutraukimo priežastys.

▼B

Kita atskleidžiama informacija

Apskaitos politika

▼M49

21 Remdamasis 1-ojo TAS Finansinių ataskaitų pateikimas (persvarstyto 2007 m.) 117 straipsniu, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie svarbias apskaitos politikos priemones, įskaitant finansinėms ataskaitoms rengti taikomą vertinimo pagrindą (ar pagrindus) ir kitą taikomą apskaitos politiką, svarbią finansinių ataskaitų supratimui.

▼B

Apsidraudimo sandorių apskaita

▼M53

21A Ūkio subjektas turi taikyti 21B–24F straipsniuose nustatytus atskleidimo reikalavimus toms rizikos pozicijoms, kurias apdraudžia ir kurioms pasirenka taikyti apsidraudimo apskaitą. Į atskleidžiamą apsidraudimo apskaitos informaciją turi būti įtraukta informacija apie:

a) ūkio subjekto rizikos valdymo strategiją ir tai, kaip ji taikoma rizikai valdyti;

b) tai, kokią įtaką ūkio subjekto apsidraudimo veikla galėtų turėti būsimų pinigų srautų sumai, laikui ir neapibrėžtumui; ir

c) poveikį, kurį apsidraudimo apskaita darė ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitai, bendrųjų pajamų ataskaitai ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitai.

21B Reikalaujamą atskleidžiamą informaciją ūkio subjektas pateikia viename aiškinamajame dokumente arba atskirame savo finansinių ataskaitų skirsnyje. Vis dėlto nereikalaujama, kad ūkio subjektas dubliuotų kituose dokumentuose jau pateiktą informaciją, jei ji kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pvz., į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip ir finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra neišsamios.

21C Jei 22A–24F straipsniuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų atskleidžiamą informaciją pagal rizikos kategorijas, ūkio subjektas turi nustatyti kiekvieną rizikos kategoriją remdamasis rizikos pozicijomis, kurias ūkio subjektas nusprendžia apdrausti ir kurioms taikoma apsidraudimo apskaita. Atskleisdamas visą apsidraudimo apskaitos informaciją, ūkio subjektas rizikos grupes turi nustatyti nuosekliai.

21D Siekdamas įgyvendinti 21A straipsnyje nustatytus tikslus, ūkio subjektas (nebent toliau nurodyta kitaip) turi nustatyti atskleidžiamos informacijos išsamumą, kiek dėmesio skirti įvairiems atskleidimo reikalavimų aspektams, tinkamą apibendrinimo arba išskaidymo lygį ir ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomų paaiškinimų, kad įvertintų atskleistą kiekybinę informaciją. Vis dėlto ūkio subjektas turi taikyti tokį pat apibendrinimo arba išskaidymo lygį, kokį taiko įgyvendindamas susijusios šiame TFAS ir 13-ajame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ nurodytos informacijos atskleidimo reikalavimus.

Rizikos valdymo strategija

22 [Išbraukta]

22A Ūkio subjektas turi paaiškinti savo rizikos valdymo strategiją, taikomą kiekvienai rizikos pozicijų, kurias jis nusprendžia apdrausti ir kurioms taikoma apsidraudimo apskaita, rizikos kategorijai. Remdamiesi šiuo paaiškinimu, finansinių ataskaitų vartotojai turėtų galėti įvertinti (pavyzdžiui):

a) kaip susidaro kiekviena rizika;

b) kaip ūkio subjektas valdo kiekvieną riziką; šiuo atžvilgiu nurodoma, ar ūkio subjektas apdraudžia visą objektą dėl visų rūšių rizikos, ar objekto rizikos komponentą (-us), ir kodėl;

c) rizikos pozicijų, kurias ūkio subjektas valdo, mastą.

▼**M53**

22B Kad būtų įvykdyti 22A straipsnyje nustatyti reikalavimai, pateikiant informaciją reikėtų aprašyti (toliau pateiktas sąrašas nėra baigtinis):

a) rizikos pozicijoms apdrausti taikomas apsidraudimo priemones (ir kaip jos taikomos);

b) kaip, siekdamas įvertinti apsidraudimo veiksmingumą, ūkio subjektas nustato apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominį ryšį; ir

c) kaip ūkio subjektas nustato apsidraudimo santykį ir kokios yra apsidraudimo neveiksmingumo priežastys.

22C Kai ūkio subjektas laiko konkretų rizikos komponentą apdraustuoju objektu (žr. 9-ojo TFAS 6.3.7 straipsnį), be informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 22A ir 22B straipsnius, jis turi pateikti kokybinę arba kiekybinę informaciją apie tai:

a) kaip jis nustatė rizikos komponentą, kuris laikomas apdraustuoju objektu (įskaitant rizikos komponento ir viso objekto ryšio pobūdžio aprašą); ir

b) kaip rizikos komponentas susijęs su visu objektu (pvz., priskirtas rizikos komponentas anksčiau sudarydavo vidutiniškai 80 % viso objekto tikrosios vertės pasikeitimų).

Būsimų pinigų srautų suma, laikas ir neapibrėžtumas

23 [Išbraukta]

23A Jei netaikoma 23C straipsnyje nurodyta išimtis, ūkio subjektas pagal rizikos kategorijas turi atskleisti kiekybinę informaciją, kuria remdamiesi jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti apsidraudimo priemonių sąlygas ir tai, kaip jos veikia ūkio subjekto būsimų pinigų srautų sumą, laiką ir neapibrėžtumą.

23B Siekdamas įgyvendinti 23A straipsnyje nustatytą reikalavimą, ūkio subjektas turi pateikti išskaidytą informaciją, kuria atskleidžiama:

a) apsidraudimo priemonės nominaliosios sumos laiko profilis; ir

b) jei taikoma, apsidraudimo priemonės vidutinė kaina arba norma (pvz., vykdymo arba išankstinės kainos ir pan.).

23C Tais atvejais, kai ūkio subjektas dažnai tikslina apsidraudimo sandorius (t. y. juos nutraukia ir vėl sudaro) dėl dažnų apsidraudimo priemonės ir apsidraudimo objekto pasikeitimų (t. y. ūkio subjektas taiko dinamišką procesą, kurio metu pozicija ir šiai pozicijai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės neišlieka tokios pat ilgai, pvz., kaip 9-ojo TFAS B6.5.24 straipsnio b punkte nurodytame pavyzdyje):

a) ūkio subjektui taikoma išimtis, pagal kurią nereikia atskleisti 23A ir 23B straipsniuose reikalaujamos informacijos;

b) ūkio subjektas turi:

i) atskleisti informaciją apie tai, kokia yra pagrindinė rizikos valdymo strategija, susijusi su tais apsidraudimo sandoriais;

▼**M53**

ii) aprašyti, kaip laikosi savo rizikos valdymo strategijos taikydamas apsidraudimo apskaitą ir apibrėždamas tuos konkrečius apsidraudimo sandorius; ir

iii) nurodyti, kaip dažnai apsidraudimo sandoriai nutraukiami ir iš naujo sudaromi vykdant su šiais apsidraudimo sandoriais susijusį ūkio subjekto procesą.

23D Ūkio subjektas turi atskleisti pagal rizikos kategorijas aprašytas apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo galiojimo laikotarpiu.

23E Jei pagal apsidraudimo sandorį atsiranda kitų apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių, ūkio subjektas turi atskleisti tas priežastis pagal rizikos kategorijas ir paaiškinti dėl jų atsirandantį apsidraudimo neveiksmingumą.

23F Dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ūkio subjektas turi atskleisti kiekvieno prognozuojamo sandorio, kuriam ankstesniu laikotarpiu taikyta apsidraudimo apskaita, bet kuris nebėra tikėtinas, aprašą.

Apsidraudimo apskaitos poveikis finansinei būklei ir rezultatams

24 [Išbraukta]

24A Ūkio subjektas lentelėje dėl kiekvieno tipo apsidraudimo sandorio (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio, pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjekto apsidraudimo sandorio) atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias sumas, susijusias su objektais, kurie laikomi apsidraudimo priemonėmis:

a) apsidraudimo priemonių balansinę vertę (finansinis turtas nurodomas atskirai nuo finansinių įsipareigojimų);

b) finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta apsidraudimo priemonė;

c) apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas; ir

d) apsidraudimo priemonių nominaliąsias sumas (įskaitant kiekį, pvz., tonas arba kubinius metrus).

24B Ūkio subjektas dėl toliau nurodytų apsidraudimo sandorių tipų lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias su apdraustaisiais objektais susijusias sumas:

a) dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorių:

i) finansinės būklės ataskaitoje pripažinto apdraustojo objekto balansinę sumą (turtas nurodomas atskirai nuo įsipareigojimų);

ii) sukauptą apdraustojo objekto tikrosios vertės apsidraudimo koregavimo sumą, įtrauktą į finansinės būklės ataskaitoje pripažinto apdraustojo objekto balansinę vertę (turtas pateikiamas atskirai nuo įsipareigojimų);

iii) finansinės būklės ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas apdraustasis objektas;

▼**M53**

iv) apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas; ir

v) finansinės būklės ataskaitoje liekančią visų apdraustųjų objektų, kurie nustojo būti koreguojami dėl apsidraudimo pelno ir nuostolių pagal 9-ojo TFAS 6.5.10 straipsnį, sukauptą tikrosios vertės apsidraudimo koregavimo sumą;

b) dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ir grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių:

i) apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis pripažintas laikotarpio apsidraudimo neveiksmingumas (t. y. dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių – vertės pasikeitimą, kuriuo remiantis nustatytas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio c punktą);

ii) tęsiamų apsidraudimo sandorių, apskaitomų pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnį ir 6.5.13 straipsnio a punktą, likučius pinigų srautų apsidraudimo rezerve ir užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve; ir

iii) visų apsidraudimo sandorių, kuriems nebetaikoma apsidraudimo apskaita, likučius pinigų srautų apsidraudimo rezerve ir užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve.

24C Ūkio subjektas dėl toliau nurodytų apsidraudimo sandorių tipų lentelėje atskirai pagal rizikos kategorijas turi atskleisti šias sumas:

a) dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorių:

i) apsidraudimo neveiksmingumą, t. y. apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto apsidraudimo pelno arba nuostolių skirtumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais (arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei tai nuosavybės priemonių, kurių tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 9-ojo TFAS 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, apsidraudimas); ir

ii) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas;

b) dėl pinigų srautų apsidraudimo sandorių ir grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių:

i) ataskaitinio laikotarpio apsidraudimo pelną arba nuostolius, pripažintus kitomis bendrosiomis pajamomis;

ii) apsidraudimo neveiksmingumą, pripažintą pelnu arba nuostoliais;

iii) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtrauktas pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas;

iv) sumą, kuri kaip pergrupuota suma perkelta iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo arba užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) (skiriant sumas, kurioms anksčiau taikyta apsidraudimo apskaita, bet kurių apdraustųjų būsimų pinigų srautų nebesitikima, ir sumas, kurios perkeltos dėl to, kad apdraustasis objektas turėjo įtakos pelnui arba nuostoliams);

v) bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutę, į kurią įtraukta pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS); ir

▼M53

vi) grynųjų pozicijų apsidraudimo sandorių apsidraudimo pelną arba nuostolius, pripažintus atskiroje bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje (žr. 9-ojo TFAS 6.6.4 straipsnį).

24D Jei apsidraudimo sandorių, kuriems taikoma 23C straipsnyje nurodyta išimtis, apimtis nėra tipinė įprastinė apimtis per laikotarpį (t. y. apimtis finansinių ataskaitų datą neatitinka apimties per laikotarpį), ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir nurodyti priežastį, dėl kurios, jo manymu, apimtis yra netipinė.

24E Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno nuosavybės komponento sutikrinimą ir kitų bendrųjų pajamų analizę pagal 1-ąjį TAS, kuriuose, vertinant kartu:

a) bent atskiriamos sumos, susijusios su 24C straipsnio b punkto i ir iv papunkčiuose nurodyta atskleidžiama informacija, ir sumos, apskaitomos pagal 9-ojo TFAS 6.5.11 straipsnio d punkto i ir iii papunkčius;

b) atskiriamos sumos, susijusios su pasirinkimo sandorių, kuriais apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, laiko verte, ir sumos, susijusios su pasirinkimo sandorių, kuriais apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, laiko verte, jei ūkio subjektas apskaito pasirinkimo sandorio laiko vertę pagal 9-ojo TFAS 6.5.15 straipsnį; ir

c) atskiriamos sumos, susijusios su išankstinių sandorių, kuriais apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, išankstiniais elementais ir finansinių priemonių, kuriomis apdraudžiami su sandoriais susiję apdraustieji objektai, užsienio valiutos bazės skirtumais, ir sumos, susijusios su išankstinių sandorių, kuriais apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, išankstiniais elementais ir finansinių priemonių, kuriomis apdraudžiami su laikotarpiu susiję apdraustieji objektai, užsienio valiutos bazės skirtumais, jei ūkio subjektas apskaito šias sumas pagal 9-ojo TFAS 6.5.16 straipsnį.

24F Ūkio subjektas 24E straipsnyje reikalaujamą informaciją turi atskleisti atskirai pagal rizikos kategorijas. Šis išskaidymas pagal riziką gali būti pateikiamas finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose.

Galimybė priskirti kredito poziciją prie pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

24G Jei ūkio subjektas priskyrė finansinę priemonę arba jos dalį prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nes šios finansinės priemonės kredito rizikai valdyti taiko kredito išvestinę finansinę priemonę, jis turi atskleisti:

a) dėl kredito išvestinių finansinių priemonių, kurios naudotos finansinių priemonių, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį, kredito rizikai valdyti, – kiekvienos iš nominaliųjų sumų ir tikrosios vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą;

b) pelną arba nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliais priskiriant finansinę priemonę arba jos dalį prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 9-ojo TFAS 6.7.1 straipsnį; ir

c) jei nutraukiamas finansinės priemonės arba jos dalies vertinimas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, – tos finansinės priemonės tikrąją vertę, kuri tapo naująja balansine verte pagal 9-ojo TFAS 6.7.4 straipsnio b punktą, ir susijusią nominaliąją arba pagrindinę sumą (išskyrus atvejus, kai teikiama lyginamoji informacija pagal 1-ąjį TAS, nereikalaujama, kad ūkio subjektas toliau atskleistų šią informaciją tolesniais laikotarpiais).

▼B

Tikroji vertė

25 Išskyrus 29 straipsnio reikalavimus, pateikdamas duomenis apie kiekvienos grupės finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus (žr. 6 straipsnį), ūkio subjektas atitinkamos turto ir įsipareigojimų grupės tikrąją vertę parodo taip, kad ją būtų galima palyginti su jų balansine verte.

26 Atskleisdamas tikrąsias vertes, ūkio subjektas finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus suskirsto į grupes, tačiau jas tarpusavyje užskaito tik tiek, kiek jų balansinės vertės ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ yra užskaitomos tarpusavyje.

▼M33

_____

▼M53

28 Kai kuriais atvejais ūkio subjektas nepripažįsta pelno arba nuostolių finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pirminio pripažinimo metu, nes tikrosios vertės nerodo tokio paties turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) ir jos negalima nustatyti taikant vertinimo metodiką, pagal kurią naudojami tik stebimų rinkų duomenys (žr. 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnį). Tokiais atvejais ūkio subjektas turi atskleisti kiekvienos finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų grupės:

a) apskaitos politiką, kurią taiko pripažindamas tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą pelnu arba nuostoliais, siekdamas atsižvelgti į veiksnių (įskaitant laiką) pasikeitimą, į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą arba įsipareigojimą (žr. 9-ojo TFAS B5.1.2A straipsnio b punktą);

b) bendrą skirtumą, kurį dar reikia pripažinti pelnu arba nuostoliais laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, taip pat šio skirtumo likučių pasikeitimų sutikrinimą;

c) priežastis, dėl kurių ūkio subjektas padarė išvadą, kad sandorio kaina nebuvo patikimiausias tikrosios vertės įrodymas, įskaitant įrodymų, kuriais patvirtinama tikroji vertė, aprašą.

▼M54

29 Tikrosios vertės atskleisti nereikia:

▼B

a) kai balansinė vertė yra pagrįstai artima tikrajai vertei, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip trumpalaikės gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;

▼M54

b) kai investicija į nuosavybės priemones, neturinčias tokios pačios priemonės kotiruotės aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenų), arba išvestinės finansinės priemonės, susijusios su tokiomis nuosavybės priemonėmis, vertinamos savikaina pagal 39-ąjį TAS, nes tokių investicijų arba išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti; arba

c) kai sutartis apima savarankiškus dalyvavimo elementus (kaip nurodoma 4-ajame TFAS), jeigu tokio elemento tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti; arba

d) nuomos įsipareigojimų atveju.

▼M53

30 29 straipsnio c punkte aprašytu atveju ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kad finansinių ataskaitų vartotojams būtų lengviau patiems susidaryti nuomonę apie šių sutarčių galimų balansinės ir tikrosios vertės skirtumų mastą, įskaitant:

▼B

a) faktą, kad informacija apie šių priemonių tikrąją vertę nebuvo atskleista dėl to, kad jos neįmanoma patikimai nustatyti;

▼B

b) finansinių priemonių apibūdinimą, jų balansinę vertę ir paaiškinimą, kodėl jų tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti;

c) informaciją apie priemonių rinką;

d) informaciją apie ūkio subjekto ketinimą perleisti finansines priemones ir kaip jis ketina tą padaryti; ir

e) jei nutraukiamas finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės anksčiau nebuvo įmanoma patikimai nustatyti, pripažinimas, pripažinimo nutraukimo faktą, jų balansinę vertę pripažinimo nutraukimo metu ir pripažintą pelno arba nuostolio sumą.

RIZIKOS, ATSIRANDANČIOS DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS

31 Ūkio subjektas pateikia informaciją, kuri finansinių ataskaitų vartotojams leidžia įvertinti rizikos, atsirandančios iš finansinių priemonių ir veikiančios ūkio subjektą ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, pobūdį ir mastą.

32 Ūkio subjektas pateikia 33–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją apie finansinių priemonių riziką ir jos valdymo būdus. Ši rizika paprastai apima kredito riziką, *likvidumo riziką* ir rinkos riziką, tačiau jomis neapsiriboja.

▼M29

32A Kokybinės informacijos atskleidimas atskleidžiant kiekybinę informaciją leidžia vartotojams susieti susijusią atskleidžiamą informaciją ir taip susidaryti bendrą rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdžio ir masto vaizdą. Kokybinės informacijos atskleidimo ir kiekybinės informacijos atskleidimo sąveika padeda atskleisti informaciją taip, kad vartotojai galėtų geriau įvertinti ūkio subjekto riziką.

▼B

Kokybės atskleidimas

33 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

a) galimą riziką ir jos atsiradimo būdą;

b) rizikos valdymo tikslus, politiką, procesus ir rizikos vertinimo būdus; ir

c) visus a arba b punkte pateikiamos informacijos pokyčius, palyginamas su praėjusiu laikotarpiu.

Kiekybės atskleidimas

▼M29

34 Apie visų rūšių riziką, atsirandančią dėl finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

(a) kiekybinių duomenų santrauką apie galimą riziką ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Šis atskleidimas turėtų būti pagrįstas vidine informacija, pateikiama ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip nurodoma 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai arba vyriausiam atsakingam pareigūnui;

(b) 36–42 straipsniuose reikalaujamą informaciją, kuri nepateikta pagal a punktą;

(c) informaciją apie rizikos koncentraciją, jeigu ji nėra atskleista pagal a ir b punktus.

▼B

35 Jeigu kiekybiniai duomenys, atskleisti ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, neatspindi galimos ūkio subjekto rizikos per ataskaitinį laikotarpį, ūkio subjektas turi pateikti papildomos informacijos.

Kredito rizika

▼M53

Taikymo sritis ir tikslai

35A Ūkio subjektas turi taikyti 35F–35N straipsniuose nustatytus atskleidimo reikalavimus finansinėms priemonėms, kurioms taikomi 9-ajame TFAS nustatyti vertės sumažėjimo reikalavimai. Tačiau:

a) gautinų prekybos sumų, sutartyje numatyto turto ir už nuomą gautinų sumų atveju 35J straipsnis taikomas toms gautinoms prekybos sumoms, sutartyje numatytam turtui arba už nuomą gautinoms sumoms, kurių tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai pripažįstami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį, jei šis finansinis turtas pakeičiamas terminui pasibaigus prieš daugiau kaip 30 dienų; ir

b) už nuomą gautinoms sumoms 35K straipsnio b punktas netaikomas.

35B Remdamiesi pagal 35F–35N straipsnius atskleidžiama kredito rizikos informacija, finansinių ataskaitų vartotojai turi galėti suprasti kredito rizikos poveikį būsimų pinigų srautų sumai, laikui ir neapibrėžtumui. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, į atskleidžiamą kredito rizikos informaciją turi būti įtraukiama:

a) informacija apie ūkio subjekto kredito rizikos valdymo praktiką ir tai, kaip ji susijusi su tikėtinų kredito nuostolių pripažinimu ir vertinimu, įskaitant tikėtiniems kredito nuostoliams įvertinti taikomus metodus, prielaidas ir informaciją;

b) kiekybinė ir kokybinė informacija, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai gali įvertinti finansinėse ataskaitose pateiktas sumas, susidarančias dėl tikėtinų kredito nuostolių, įskaitant tikėtinų kredito nuostolių sumos pasikeitimus ir šių pasikeitimų priežastis; ir

c) informacija apie ūkio subjekto kredito rizikos poziciją (t. y. ūkio subjekto finansiniam turtui ir įsipareigojimams suteikti kreditą būdingą kredito riziką), įskaitant reikšmingą kredito rizikos koncentraciją.

35C Nereikalaujama, kad ūkio subjektas dubliuotų jau kituose dokumentuose pateiktą informaciją, jei ji kryžminės nuorodos būdu iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kitas ataskaitas, pvz., į vadovybės pastabas arba rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip finansinės ataskaitos. Jei informacija kryžminės nuorodos būdu neįtraukta, finansinės ataskaitos yra neišsamios.

35D Siekdamas įgyvendinti 35B straipsnyje nustatytus tikslus, ūkio subjektas (nebent nurodyta kitaip) turi apsvarstyti, kokio išsamumo informaciją atskleisti, kiek dėmesio skirti įvairiems atskleidimo reikalavimų aspektams, tinkamą apibendrinimo arba išskaidymo lygį ir ar finansinių ataskaitų vartotojams reikia papildomų paaiškinimų, kad įvertintų atskleistą kiekybinę informaciją.

▼**M53**

35E Jei pagal 35F–35N straipsnius atskleistos informacijos nepakanka 35B straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kurios reikia šiems tikslams pasiekti.

Kredito rizikos valdymo praktika

35F Ūkio subjektas turi paaiškinti savo kredito rizikos valdymo praktiką ir, kaip ji susijusi su tikėtinų kredito nuostolių pripažinimu ir vertinimu. Siekdamas įgyvendinti šį tikslą, ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai gali suprasti ir įvertinti:

a) kaip ūkio subjektas nustatė, ar finansinių priemonių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, įskaitant, ar (ir kodėl):

i) laikoma, kad finansinių priemonių kredito rizika pagal 9-ojo TFAS 5.5.10 straipsnį yra nedidelė, įskaitant finansinių priemonių, kurioms tai taikoma, grupes; ir

ii) atmesta 9-ojo TFAS 5.5.11 straipsnyje nurodyta prielaida, kad kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, jei finansinio turto terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų;

b) ūkio subjekto įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis, įskaitant šių apibrėžčių pasirinkimo priežastis;

c) kaip priemonės grupuotos, jei tikėtini kredito nuostoliai buvo vertinti bendrai;

d) kaip ūkio subjektas nustatė, kad finansinis turtas yra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

e) ūkio subjekto nurašymo politiką, įskaitant rodiklius, kad negalima pagrįstai tikėtis susigrąžinimo, ir informaciją apie politiką, taikomą finansiniam turtui, kuris yra nurašytas, bet kuriam dar taikoma vykdymo užtikrinimo veikla; ir

f) kaip taikyti 9-ojo TFAS 5.5.12 straipsnyje nustatyti finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų pakeitimo reikalavimai, įskaitant, kaip ūkio subjektas:

i) nustato, ar finansinio turto, kuris buvo pakeistas, kol atidėjinys nuostoliams buvo vertinamas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, kredito rizika pagerėjo tiek, kad atidėjinys nuostoliams pagal 9-ojo TFAS 5.5.5 straipsnį ir vėl vertinamas suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams; ir

ii) stebi, kiek i papunkčio kriterijus atitinkančio finansinio turto atidėjinys nuostoliams vėliau pagal 9-ojo TFAS 5.5.3 straipsnį vėl vertinamas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams.

▼**M53**

35G Ūkio subjektas turi paaiškinti duomenis, prielaidas ir įvertinimo metodus, taikytus siekiant įgyvendinti 9-ojo TFAS 5.5 skirsnyje nustatytus reikalavimus. Šiuo tikslu ūkio subjektas turi atskleisti:

a) duomenų ir prielaidų pagrindą ir įvertinimo metodus, taikytus:

i) tikėtiniems 12 mėnesių ir galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams įvertinti;

ii) siekiant nustatyti, ar finansinių priemonių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo; ir

iii) siekiant nustatyti, ar finansinis turtas yra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

b) kaip į ateitį orientuota informacija įtraukta nustatant tikėtinus kredito nuostolius, įskaitant rėmimąsi makroekonomine informacija; ir

c) įvertinimo metodų arba reikšmingų prielaidų pasikeitimus ataskaitiniu laikotarpiu ir tų pasikeitimų priežastis.

Kiekybinė ir kokybinė informacija apie sumas, susidarančias dėl tikėtinų kredito nuostolių

35H Siekdamas paaiškinti atidėjinio nuostoliams pasikeitimus ir tų pasikeitimų priežastis, ūkio subjektas lentelėje pagal finansinės priemonės grupę turi pateikti atidėjinio nuostoliams pradinio likučio sutikrinimą su pabaigos likučiu, atskirai nurodydamas tuo laikotarpiu įvykusius pasikeitimus, susijusius su:

a) atidėjiniu nuostoliams, vertinamu suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams;

b) atidėjiniu nuostoliams, vertinamu suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, susijusiems su;

i) finansinėmis priemonėmis, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, bet kurios nėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

ii) finansiniu turtu, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos (bet kuris nebuvo nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės); ir

iii) gautinomis prekybos sumomis, sutartyje numatytu turtu arba už nuomą gautinomis sumomis, kurių atidėjiniai nuostoliams vertinami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį;

c) finansiniu turtu, kuris nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės. Be sutikrinimo, ūkio subjektas turi atskleisti ataskaitiniu laikotarpiu pirmą kartą pripažinto finansinio turto bendrą nediskontuotų tikėtinų kredito nuostolių sumą pirminio pripažinimo metu.

▼**M53**

35I Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti pagal 35H straipsnį atskleisto atidėjinio nuostoliams pasikeitimus, ūkio subjektas turi pateikti paaiškinimą, kokią įtaką reikšmingi finansinių priemonių bendrosios balansinės sumos pasikeitimai per laikotarpį turėjo atidėjinio nuostoliams pasikeitimams. Informacija dėl finansinių priemonių, atitinkančių 35H straipsnio a–c punktuose nurodytą atidėjinį nuostoliams, pateikiama atskirai; ji turi apimti susijusią kokybinę ir kiekybinę informaciją. Finansinių priemonių balansinės vertės pasikeitimai, turėję įtakos atidėjinio nuostoliams pasikeitimams, galėtų būti, pavyzdžiui:

a) pasikeitimai dėl ataskaitiniu laikotarpiu suteiktų arba įsigytų finansinių priemonių;

b) sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakeitimas, dėl kurio to finansinio turto pripažinimas pagal 9-ąjį TFAS nenutraukiamas;

c) pasikeitimai dėl finansinių priemonių, kurių pripažinimas ataskaitiniu laikotarpiu buvo nutrauktas (įskaitant nurašytas finansines priemones); ir

d) pasikeitimai, atsirandantys dėl to, kokia – 12 mėnesių ar galiojimo laikotarpio tikėtinų kredito nuostolių – suma vertinamas atidėjinys nuostoliams.

35J Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakeitimų, dėl kurių nenutrauktas pripažinimas, pobūdį ir poveikį, taip pat tokių pakeitimų poveikį tikėtinų kreditų nuostolių vertinimui, ūkio subjektas turi atskleisti:

a) amortizuotą savikainą prieš pakeitimą ir grynąjį pakeitimo pelną arba nuostolius, pripažintus dėl finansinio turto, kurio sutartyje numatyti pinigų srautai ataskaitiniu laikotarpiu pakeisti tuo metu, kai jo atidėjinys nuostoliams vertintas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams; ir

b) finansinio turto, kuris nuo pirminio pripažinimo buvo pakeistas tuo metu, kai atidėjinys nuostoliams buvo vertinamas suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, ir kurio atidėjinys nuostoliams per ataskaitinį laikotarpį pasikeitė į sumą, lygią 12 mėnesių tikėtiniems kredito nuostoliams, bendrąją balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

35K Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti užstato ir kitokio kredito vertės padidinimo poveikį sumoms, susidarančioms dėl tikėtinų kredito nuostolių, ūkio subjektas pagal finansinės priemonės grupę turi atskleisti:

a) sumą, kuri geriausiai atitinka maksimalią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatsižvelgiant į jokius turimus užstatus arba kitokį kredito vertės padidinimą (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32-ąjį TAS);

b) užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito vertės padidinimo paaiškinimą, įskaitant:

▼**M53**

i) laikomo užstato pobūdžio ir kokybės aprašą;

ii) visų reikšmingų to užstato arba kredito vertės didinimo kokybės pasikeitimų, atsiradusių dėl ūkio subjekto užstato politikos suprastėjimo arba pasikeitimų ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimą; ir

iii) informaciją apie finansines priemones, kurių atidėjinio nuostoliams ūkio subjektas nepripažino dėl užstato;

c) kiekybinę informaciją apie užstatą, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokį kredito vertės padidinimą (pvz., kiekybinį įvertinimą, kiek užstatu arba kitokiu kredito vertės padidinimu mažinama kredito rizika), taikomą finansiniam turtui, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos.

35L Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto, kuris buvo nurašytas ataskaitiniu laikotarpiu, bet kuriam vis dar taikoma vykdymo užtikrinimo veikla, nepadengtąją sutartyje numatytą sumą.

Kredito rizikos pozicija

35M Kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ūkio subjekto kredito rizikos poziciją ir suprasti reikšmingą kredito rizikos koncentraciją, ūkio subjektas pagal *kredito rizikos reitingo rangus* turi atskleisti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, taip pat kreditavimo įsipareigojimų ir finansinės garantijos sutarčių kredito rizikos poziciją. Ši informacija turi būti pateikta atskirai nurodant finansines priemones:

a) kurių atidėjinys nuostoliams vertinamas suma, lygia 12 mėnesių tikėtiniems kredito nuostoliams;

b) kurių atidėjinys nuostoliams vertinamas suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito nuostoliams, ir kurios yra:

i) finansinės priemonės, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, bet kurios nėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

ii) finansinis turtas, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos (bet kuris nebuvo nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės); ir

iii) gautinos prekybos sumos, sutartyje numatytas turtas arba už nuomą gautinos sumos, kurių atidėjiniai nuostoliams vertinami pagal 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį;

c) kurios yra nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas.

35N Pagal 35M straipsnį teikiama informacija apie gautinas prekybos sumas, sutartyje numatytą turtą ir už nuomą gautinas sumas, kurioms ūkio subjektas taiko 9-ojo TFAS 5.5.15 straipsnį, gali būti grindžiama atidėjinių matrica (žr. 9-ojo TFAS B5.5.35 straipsnį).

▼M53

36 Dėl visų finansinių priemonių, kurios patenka į šio TFAS taikymo sritį, bet kurioms netaikomi 9-ojo TFAS vertės sumažėjimo reikalavimai, ūkio subjektas pagal finansinės priemonės grupę turi atskleisti:

a) sumą, kuri geriausiai atitinka maksimalią kredito rizikos poziciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, neatsižvelgiant į jokius turimus užstatus arba kitokį kredito vertės didinimą (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32-ąjį TAS); šios informacijos nereikalaujama atskleisti apie finansines priemones, kurių balansinė vertė geriausiai atitinka maksimalią kredito rizikos poziciją;

b) užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito vertės didinimo, taip pat jų finansinio poveikio (pvz., masto, kuriuo užstatas ir kitos kredito vertės didinimo priemonės sumažina kredito riziką, kiekybinis įvertinimas) aprašymą atsižvelgiant į sumą, kuri geriausiai atitinka maksimalią kredito riziką (atskleistą pagal a punktą arba kurią rodo finansinės priemonės balansinė vertė).

c) [Išbraukta]

▼M29

d) [panaikinta]

Finansinis turtas, kurio mokėjimų terminas yra praleistas arba vertė sumažėjusi

▼M53

37 [Išbraukta]

▼M29

Gauti užstatai ir kitos kredito prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės

38 Jeigu ūkio subjektas per ataskaitinį laikotarpį finansinį arba nefinansinį turtą įgyja perimdamas teisę į užstatą, kurį jis laiko kaip užtikrinimą, arba naudodamas kitas prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones (pvz., garantijas), ir toks turtas atitinka kituose TFAS nustatytus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas finansinių ataskaitų datą apie tokį turimą turtą atskleidžia:

(a) įgyto turto pobūdį ir balansinę vertę; ir

(b) turto perleidimo arba naudojimo savo veikloje politiką, kai jo negalima tiesiogiai konvertuoti į pinigus.

▼B

Likvidumo rizika

▼M19

39 Ūkio subjektas turi atskleisti:

a) neišvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę (įskaitant išleistas finansinių garantijų sutartis), rodančią likusius iki sutarties užbaigimo terminus;

b) išvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę. Terminų analizė turi apimti likusius iki sutarties užbaigimo terminus tų išvestinių finansinių įsipareigojimų, kurių sutartiniai terminai labai svarbūs, siekiant suprasti pinigų srautų kitimą laiko atžvilgiu (žr. B11B straipsnį);

▼M19

c) likvidumo rizikos, susijusios su a ir b punktais, valdymo aprašymą.

▼B

Rinkos rizika

Jautrumo analizė

40 Jeigu ūkio subjektas nevykdo 41 straipsnio reikalavimų, jis privalo atskleisti:

a) ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ jį veikiančios visų rūšių rinkos rizikos jautrumo analizę, nurodydamas atitinkamų rizikos kintamųjų pokyčių, galėjusių atsirasti minėtą datą, poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei;

b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis buvo atlikta jautrumo analizė; ir

c) metodų ir prielaidų pokyčius, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, ir tokių pokyčių priežastis.

41 Jeigu ūkio subjektas atlieka jautrumo analizę, pavyzdžiui, atsižvelgdamas į riziką, atspindint ryšius tarp rizikos kintamųjų (pvz., palūkanų normų ir valiutos keitimo kursų), ir juo remiasi valdydamas finansinę riziką, jis gali naudoti tokią jautrumo analizę vietoj 40 straipsnyje nurodytos analizės. Be to, ūkio subjektas pateikia:

a) metodo, kurį taikė tokiai jautrumo analizei atlikti, pagrindinių rodiklių ir prielaidų, kuriais paremti pateikti duomenys, paaiškinimą; ir

b) taikyto metodo tikslo ir apribojimų, dėl kurių gali būti pateikta netiksli informacija apie susijusio turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę, paaiškinimą.

Kitos rinkos rizikos informacijos atskleidimas

42 Kai jautrumo analizė, pateikta pagal 40 arba 41 straipsnį, neatspindi finansinei priemonei būdingos rizikos (pavyzdžiui, todėl, kad rizikos poveikis metų pabaigoje neatspindi rizikos poveikio per metus), ūkio subjektas nurodo šį faktą ir priežastį, dėl kurios, jo nuomone, jautrumo analizės yra nereprezentatyvios.

▼M30

FINANSINIO TURTO PERDAVIMAS

42A 42B–42H straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai, susiję su finansinio turto perdavimu, papildo kitus šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimus. Informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 42B–42H straipsnius, ūkio subjektas savo finansinėse ataskaitose pateikia viename aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas reikalaujamą informaciją apie visą perduotą finansinį turtą, kurio pripažinimas nėra nutrauktas, ir apie bet kokią tolesnę perduoto turto kontrolę, egzistuojančią finansinių ataskaitų datą, atskleidžia neatsižvelgdamas į tai, kada įvyko susijęs perdavimo sandoris. Taikant tuose straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, ūkio subjektas perduoda visą finansinį turtą ar jo dalį (toliau – perduotas finansinis turtas) tik jeigu jis:

▼M30

a) perduoda sutartines teises gauti to finansinio turto pinigų srautus; arba

b) pasilieka sutartines teises gauti to finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti šiuos pinigų srautus vienam ar daugiau gavėjų pagal susitarimą.

42B Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padeda:

a) suprasti perduoto finansinio turto, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas, ir susijusių įsipareigojimų ryšį; ir

b) įvertinti ūkio subjekto finansinio turto, kurio pripažinimas yra nutrauktas, tolesnės kontrolės pobūdį ir su tuo susijusią riziką.

▼M53

42C Taikant 42E–42H straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, laikoma, kad ūkio subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jei pagal perdavimo sąlygas ūkio subjektas išlaiko bet kokias su perduotu finansiniu turtu susijusias sutartyje numatytas teises ar prievoles arba įgyja naujų su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartyje numatytų teisių arba prievolių. Taikant 42E–42H straipsniuose nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus, tolesne kontrole nelaikoma:

▼M30

a) įprasti pareiškimai ir garantijos, susiję su apgaulingu perdavimu ir pagrįstumo, garbingumo ir sąžiningų sandorių koncepcijomis, dėl kurių ėmusis teisinių veiksmų perdavimą būtų galima pripažinti negaliojančiu;

▼M53

b) susitarimas, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartyje numatytą prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems ūkio subjektams ir laikomasi 9-ojo TFAS 3.2.5 straipsnio a–c punktuose nustatytų sąlygų.

▼M30

c) susitarimas, pagal kurį ūkio subjektas išlaiko sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam ar keliems ūkio subjektams ir laikomasi 39-ojo TAS 19 straipsnio a–c punktų sąlygų.

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas

▼M53

42D Ūkio subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą taip, kad visas finansinis turtas arba jo dalis neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų. Kad įvykdytų 42B straipsnio a punkte nustatytus tikslus, ūkio subjektas kiekvieną finansinių ataskaitų datą apie kiekvieną perduoto finansinio turto, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas, grupę turi atskleisti šią informaciją:

▼M30

a) perduoto turto pobūdį;

b) su nuosavybe susijusios rizikos, kuri kyla ūkio subjektui, ir naudos, kurią jis gali gauti, pobūdį;

▼M30

c) sąsajos tarp perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų pobūdžio aprašą, įskaitant su perdavimu susijusius apribojimus, taikomus ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui naudojant perduotą turtą;

d) planą, kuriame nurodoma perduoto turto tikroji vertė, susijusių įsipareigojimų tikroji vertė ir grynoji pozicija (perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų tikrosios vertės skirtumas), kai susijusių įsipareigojimų sandorio šalis (sandorio šalys) turi atgręžtinio reikalavimo teisę tik į perduotą turtą;

e) perduoto turto ir susijusių įsipareigojimų balansines vertes, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą;

▼M53

f) visą pradinio turto balansinę vertę prieš perdavimą, turto, kurį ūkio subjektas ir toliau pripažįsta, balansinę vertę ir susijusių įsipareigojimų balansinę vertę, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta turtą, atsižvelgdamas į savo tolesnės turto kontrolės mastą (žr. 9-ojo TFAS 3.2.6 straipsnio c punkto ii papunktį ir 3.2.16 straipsnį).

▼M30

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nutrauktas

▼M53

42E Kai ūkio subjektas nutraukia viso perduoto finansinio turto pripažinimą (žr. 9-ojo TFAS 3.2.6 straipsnio a punktą ir c punkto i papunktį), bet toliau jį kontroliuoja, kad įvykdytų 42B straipsnio b punkte nustatytus tikslus, ūkio subjektas kiekvieną finansinių ataskaitų datą apie kiekvienos rūšies tolesnę kontrolę turi atskleisti bent šią informaciją:

▼M30

a) turto ir įsipareigojimų, kurie pripažįstami ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitoje ir rodo ūkio subjekto tolesnę finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę, balansinę vertę ir straipsnių eilutes, kuriose pripažįstama to turto ir įsipareigojimų balansinė vertė;

b) turto ir įsipareigojimų, kurie rodo ūkio subjekto tolesnę finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę, tikrąją vertę;

c) sumą, kuri geriausiai parodo ūkio subjekto maksimalią nuostolių riziką dėl jo toliau kontroliuojamo finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, ir informaciją, iš kurios matyti, kaip maksimali nuostolių rizika nustatyta;

d) nediskontuotas pinigų išmokas, kurių reikėtų arba gali reikėti siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas (pvz., pasirinkimo sandorio iš anksto nustatyta kaina), ar kitas sumas, mokėtinas gavėjui už perduotą turtą. Jei pinigų išmokos kinta, atskleidžiama suma turėtų būti pagrįsta kiekvieną finansinių ataskaitų datą esančiomis sąlygomis;

▼M30

e) nediskontuotų pinigų išmokų, kurių reikėtų arba gali reikėti siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ar kitų sumų, mokėtinų gavėjui už perduotą turtą, terminų analizę, rodančią ūkio subjekto tolesnės kontrolės likusius iki sutarties užbaigimo terminus;

f) kokybinę informaciją, kuri paaiškina ir papildo a–e punktuose reikalaujamą atskleisti kiekybinę informaciją.

42F Jei ūkio subjektas toliau kontroliuoja tam tikrą finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ir tolesnė kontrolė yra daugiau nei vienos rūšies, ūkio subjektas gali sujungti pagal 42E straipsnį reikalaujamą informaciją apie tą turtą ir ją pateikti kaip vienos rūšies tolesnės kontrolės informaciją.

42G Be to, apie kiekvienos rūšies tolesnę kontrolę ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) turto perdavimo datą pripažintą pelną arba nuostolius;

b) tiek ataskaitiniu laikotarpiu, tiek apskritai ūkio subjekto pripažintas pajamas ir išlaidas dėl finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, tolesnės kontrolės (pvz., išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pokyčiai);

c) jei tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu bendra pajamų iš perdavimo veiklos (kuri atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus) suma nevienodai pasiskirsčiusi per visą ataskaitinį laikotarpį (pvz., jei didelė visos perdavimo veiklos dalis vykdoma paskutinėmis ataskaitinio laikotarpio dienomis):

i) kada vykdyta didžioji dalis perdavimo veiklos tą ataskaitinį laikotarpį (pvz., per paskutines penkias dienas iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos);

ii) tą ataskaitinio laikotarpio dalį pripažinta perdavimo veiklos suma (pvz., susijęs pelnas ar nuostoliai); ir

iii) bendra pajamų iš perdavimo veiklos suma, gauta tą ataskaitinio laikotarpio dalį.

Ūkio subjektas šią informaciją pateikia apie kiekvieną laikotarpį, kurio bendrųjų pajamų ataskaita teikiama.

Papildoma informacija

42H Ūkio subjektas pateikia bet kokią papildomą informaciją, kuri, jo nuomone, yra būtina 42B straipsnyje nurodytiems informacijos atskleidimo tikslams pasiekti.

▼M53

9-OJO TFAS TAIKYMAS PIRMĄ KARTĄ

42I Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas taikymo pirmą kartą datą turi atskleisti šią informaciją apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę:

a) pradinę vertinimo grupę ir bendrąją balansinę vertę, nustatytą pagal 39-ąjį TAS arba pagal ankstesnę 9-ojo TFAS versiją (jei taikant ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą dėl įvairių reikalavimų taikoma daugiau nei viena taikymo pirmą kartą data);

▼**M53**

b) naująją vertinimo grupę ir balansinę sumą, nustatytą pagal 9-ąjį TFAS;

c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodyto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie iš pradžių buvo priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, suma, atskiriant turtą ir įsipareigojimus, kuriuos, kaip reikalaujama 9-ajame TFAS, ūkio subjektas turi pergrupuoti ir kuriuos ūkio subjektas pasirenka pergrupuoti taikymo pirmą kartą datą.

Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.2 straipsnyje, atsižvelgiant į ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena. Todėl pagal šį straipsnį informacija gali būti atskleidžiama daugiau nei vieną taikymo pirmą kartą datą. Jei nėra tinkamesnės formos, ūkio subjektas šią kiekybinę informaciją turi atskleisti lentelėje.

42J Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas turi atskleisti kokybinę informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti:

a) kaip jis taikė 9-ajame TFAS nustatytus grupavimo reikalavimus tam finansiniam turtui, kurio grupavimas pasikeitė taikant 9-ąjį TFAS;

b) priežastis, dėl kurių finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai taikymo pirmą kartą datą priskirti prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba toks priskyrimas nutrauktas.

Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.2 straipsnyje, atsižvelgiant į ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena. Todėl pagal šį straipsnį informacija gali būti atskleidžiama daugiau nei vieną taikymo pirmą kartą datą.

42K Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko finansiniam turtui 9-ajame TFAS nustatytus grupavimo ir vertinimo reikalavimus (t. y. kai ūkio subjektas finansiniam turtui vietoj 39-ojo TAS pradeda taikyti 9-ąjį TFAS), ūkio subjektas, kaip reikalaujama 9-ojo TFAS 7.2.15 straipsnyje, turi atskleisti šio TFAS 42L–42O straipsniuose nurodytą informaciją.

42L Jei reikalaujama 42K straipsnyje, ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupavimo pasikeitimus 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą, atskirai nurodydamas:

a) balansinių verčių pasikeitimus, remdamasis jų vertinimo grupėmis pagal 39-ąjį TAS (t. y. ne dėl vertinimo kriterijaus pasikeitimo pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS); ir

b) balansinių verčių pasikeitimus, kurie atsirado pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS pasikeitus vertinimo kriterijui.

Šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto grupavimo ir vertinimo reikalavimus.

▼**M53**

42M Jei reikalaujama 42K straipsnyje, ūkio subjektas dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS buvo perkelti į vertinimo amortizuota savikaina grupę, ir finansinio turto, kuris perkeltas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, turi atskleisti:

a) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir

b) pelno arba nuostolių, kurie ataskaitiniu laikotarpiu būtų buvę pripažinti pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai nebūtų buvę pergrupuoti, tikrąją vertę.

Šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto grupavimo ir vertinimo reikalavimus.

42N Jei reikalaujama 42K straipsnyje, ūkio subjektas dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie pradėjus taikyti 9-ąjį TFAS buvo perkelti iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, turi atskleisti:

a) faktinių palūkanų normą, nustatytą taikymo pirmą kartą datą; ir

b) pripažintas palūkanų pajamas arba sąnaudas.

Jei finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę ūkio subjektas laiko naująja bendrąja balansine verte taikymo pirmą kartą datą (žr. 9-ojo TFAS 7.2.11 straipsnį), šiame straipsnyje nurodyta informacija turi būti atskleista dėl kiekvieno ataskaitinio laikotarpio, kol nutraukiamas pripažinimas. Kitu atveju šiame straipsnyje nurodytos informacijos atskleisti nereikia pasibaigus metiniam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko 9-ajame TFAS nustatytus finansinio turto grupavimo ir vertinimo reikalavimus.

42O Jei ūkio subjektas atskleidžia 42K–42N straipsniuose nurodytą informaciją, remiantis šia informacija ir šio TFAS 25 straipsnyje nurodyta atskleista informacija turi būti galima sutikrinti:

a) pagal 39-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS pateiktas vertinimo grupes ir

b) finansinės priemonės grupę

taikymo pirmą kartą datą.

42P 9-ojo TFAS 5.5 skirsnio taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuria remiantis būtų galima sutikrinti pabaigos vertės sumažėjimo atidėjinius pagal 39-ąjį TAS ir atidėjinius pagal 37-ąjį TAS su pradžios atidėjiniais nuostoliams, nustatytais pagal 9-ąjį TFAS. Dėl finansinio turto ši informacija atskleidžiama pagal susijusio finansinio turto vertinimo grupes pagal 39-ąjį TAS ir 9-ąjį TFAS; iš jos turi būti atskirai matyti vertinimo grupės pasikeitimų poveikis atidėjiniui nuostoliams tą datą.

▼**M53**

42Q Nereikalaujama, kad ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas atskleistų straipsnio eilutės sumas, kurios būtų buvusios praneštos pagal grupavimo ir vertinimo reikalavimus (įskaitant 9-ojo TFAS 5.4 ir 5.5 skirsniuose nustatytus reikalavimus, susijusius su finansinio turto amortizuotos savikainos vertinimu ir vertės sumažėjimu), nustatytus:

a) 9-ajame TFAS, susijusias su ankstesniais laikotarpiais; ir

b) 39-ajame TAS, susijusias su dabartiniu laikotarpiu.

42R Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.4 straipsnyje, jei įvertinti pakeistą pinigų laiko vertės elementą pagal 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis ūkio subjektui 9-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), ūkio subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikas remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytu pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto, kurio sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikos buvo vertinamos remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis neatsižvelgiant į 9-ojo TFAS B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytus reikalavimus, susijusius su pinigų laiko vertės elemento pakeitimu, balansinę vertę finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas to finansinio turto pripažinimas.

42S Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 7.2.5 straipsnyje, jei ūkio subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis pagal B4.1.12 straipsnio d punktą įvertinti, ar išankstinio mokėjimo savybės tikroji vertė buvo nereikšminga, taikymo pirmą kartą datą neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), ūkio subjektas turi įvertinti to finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikas remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį. Ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto, kurio sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikos įvertintos remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis neatsižvelgiant į 9-ojo TFAS B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį, balansinę vertę finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas to finansinio turto pripažinimas.

▼**B**

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2007 m. sausio 1 d. ar vėliau. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi nurodyti šį faktą.

▼**B**

44 Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems iki 2006 m. sausio 1 d., jis neturi atskleisti 31–42 straipsniuose reikalaujamos palyginamosios informacijos apie rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdį ir mastą.

▼**M5**

44A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisyti 20, 21 straipsniai, 23 straipsnio c ir d punktai, 27 straipsnio c punktas ir B priedo B5 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M29**

44B 3-iuoju TFAS (persvarstytu 2008 m.) panaikintas 3 straipsnio c punktas. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 3-iąjį TFAS (persvarstytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa taip pat turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui. Tačiau pataisa netaikoma neapibrėžtajam atlygiui, atsirandančiam dėl verslo sujungimo, kurio įsigijimo data yra ankstesnė nei 3-iojo TFAS (persvarstyto 2008 m.) taikymo data. Vietoj to, ūkio subjektas registruoja tokį atlygį apskaitoje pagal 3-iojo TFAS (pataisyto 2010 m.) 65A–65E straipsnius.

▼**M6**

44C 3 straipsnio pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas 2008 m. vasario mėn. 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ taiko ankstesniam laikotarpiui, 3 straipsnio pataisos taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M8**

44D 2008 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „*TFAS patobulinimas*“ pataisytas 3 straipsnio a punktas. Šią pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą ir kartu tam ankstesniam laikotarpiui taikyti 28-ojo TAS 1 straipsnio, 31-ojo TAS 1 straipsnio ir 32-ojo TAS 4 straipsnio pataisas, paskelbtas 2008 m. gegužės mėn. Ūkio subjektui leidžiama taikyti pataisą perspektyviai.

▼**M53**

44E [Išbraukta]

44F [Išbraukta]

▼**M25**

~~44G~~ ~~2009 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7 ojo TFAS pataisos) pataisyti 27, 39 ir B11 straipsniai ir įterpti 27A, 27B, B10A ir B11A–B11F straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas taiko 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Pirmaisiais taikymo metais ūkio subjektui nereikia pateikti pataisose nurodytos lyginamosios informacijos. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.~~

▼**M25**

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

44G 2009 m. kovo mėn. paskelbtu dokumentu *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7-ojo TFAS pataisos) iš dalies pakeisti 27, 39 ir B11 straipsniai ir įterpti 27A, 27B, B10A ir B11A–B11F straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektui nereikia atskleisti informacijos, kurios reikalaujama pataisomis:

a) teikiant bet kokią metinę ar tarpinę ataskaitą, įskaitant bet kokią finansinės būklės ataskaitą, pateiktą per metinį lyginamąjį laikotarpį, kuris baigėsi iki 2009 m. gruodžio 31 d.; arba

b) teikiant bet kokią finansinės būklės anksčiausio lyginamojo laikotarpio, prasidėjusio iki 2009 m. gruodžio 31 d., pradžioje ataskaitą.

Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, ji turi atskleisti šį faktą (*).

(*) 44G straipsnis iš dalies pakeistas, 2010 m. sausio mėn. priėmus dokumentą *Ribota lyginamosios informacijos atskleidimo pagal 7-ąjį TFAS išimtis pirmą kartą standartus taikantiems ūkio subjektams* (1-ojo TFAS pataisa). Valdyba iš dalies pakeitė 44G straipsnį, siekdama paaiškinti savo išvadas ir numatomą perėjimą prie dokumento *Informacijos apie finansines priemones atskleidimo tobulinimas* (7-ojo TFAS pataisos) nuostatų.

▼**M29**

44K 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 44B straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

44L 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ įterptas 32A straipsnis ir pataisyti 34 ir 36–38 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼**M30**

44M 2010 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu *Informacijos atskleidimas. Finansinio turto perdavimas* (7-ojo TFAS pataisos) išbrauktas 13 straipsnis ir įterpti 42A–42H ir B29–B39 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2011 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą. Ūkio subjektui nereikia atskleisti pateikiamo laikotarpio, prasidedančio iki šių pataisų taikymo pirmą kartą datos, informacijos, kurios reikalaujama tomis pataisomis.

▼**M32**

44O 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS „Jungtinė veikla“ pataisytas 3 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M33**

44P 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 3, 28, 29, B4 ir B26 straipsniai ir A priedas, taip pat išbraukti 27–27B straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M31**

44Q 2011 m. birželio mėn. paskelbtu dokumentu *Kitų bendrųjų pajamų straipsnių pateikimas* (1-ojo TAS pataisos) pataisytas 27B straipsnis. Taikydamas 2011 m. birželio mėn. pataisytą 1-ąjį TAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M48**

44R 2011 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu Informacijos atskleidimas. Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita (7-ojo TFAS pataisos) įterpti 13A–13F ir B40–B53 straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektas tomis pataisomis reikalaujamą atskleisti informaciją pateikia retrospektyviai.

▼**M38**

44X 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 3 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Dokumentą „Investiciniai subjektai“ leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šią pataisą taiko anksčiau, visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, jis turi taikyti tuo pačiu metu.

▼**M53**

44Z 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E straipsniai, A priedas, B1, B5, B9, B10, B22 ir B27 straipsniai, išbraukti 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 straipsniai ir D priedas ir įterpti 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ir B8A–B8J straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas. Tų pataisų nereikia taikyti lyginamajai informacijai, teikiamai dėl laikotarpių iki 9-TFAS taikymo pirmą kartą datos.

44ZA Kaip nustatyta 9-ojo TFAS 7.1.2 straipsnyje, iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais ūkio subjektas gali pasirinkti anksčiau taikyti tik 5.7.1 straipsnio c punkte, 9-ojo TFAS 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo, bet netaikyti kitų 9-ojo TFAS reikalavimų. Pasirinkęs taikyti tik tuos 9-ojo TFAS straipsnius, ūkio subjektas turi atskleisti tą faktą ir reguliariai teikti susijusią informaciją, nurodytą šio TFAS (pataisyto 9-uoju TFAS (2010)) 10–11 straipsniuose.

▼**M48**

44AA 2014 m. rugsėjo mėn. paskelbtais 2012–2014 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais pataisyti 44R ir B30 straipsniai ir įterptas B30A straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, išskyrus tai, kad ūkio subjektas neturi taikyti B30 ir B30A straipsnių pataisų jokiam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš metinį ataskaitinį laikotarpį, kuriam ūkio subjektas tas pataisas taiko pirmą kartą. 44R, B30 ir B30A straipsnių pataisas leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M49

44BB 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu Atskleidimo iniciatyva (1-ojo TAS pataisos) pataisyti 21 ir B5 straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Tas pataisas leidžiama taikyti anksčiau.

▼M54

44CC 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 29 ir B11D straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

30-OJO TAS PANAIKINIMAS

45 Šiuo standartu pakeičiamas 30-asis TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose*“.

A priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Kredito rizika Rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės.

▼M53

Kredito rizikos reitingo rangai Finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika grindžiamas kredito rizikos reitingas.

▼B

Valiutos rizika Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl užsienio valiutos keitimo kurso pokyčių.

Palūkanų normos rizika Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos palūkanų normos pokyčių.

▼M19

Likvidumo rizika Rizika, kad ūkio subjektas patirs sunkumų vykdydamas prievoles, susijusias su finansiniais įsipareigojimais, kurie įvykdomi sumokant pinigus arba pateikiant kitokį finansinį turtą.

▼B

Mokėtinos paskolos Mokėtinos paskolos yra finansiniai įsipareigojimai, kiti nei trumpalaikės prekybos sumos, mokėtinos esant įprastoms kredito sąlygoms.

Rinkos rizika Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių. Rinkos rizika apima šias tris rizikos rūšis: **valiutos riziką, palūkanų normos riziką** ir **kitą kainos riziką**.

▼**M33**

Kita kainos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių (kitų nei pokyčiai, atsirandantys dėl **palūkanų normos rizikos** arba **valiutos rizikos**), kai tokius pokyčius lemia veiksniai, būdingi atskirai finansinei priemonei ar jos emitentui, arba veiksniai, darantys įtaką visoms panašioms finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje.

▼**M53**

———————

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 32-ojo TAS 11 straipsnyje, 39-ojo TAS 9 straipsnyje, 9-ojo TFAS A priede arba 13-ojo TFAS A priede ir šiame TFAS vartojami 32-ajame TAS, 39-ajame TAS, 9-ajame TFAS ir 13-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina;

— sutartyje numatytas turtas;

— dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

— pripažinimo nutraukimas;

— išvestinė finansinė priemonė;

— dividendai;

— faktinių palūkanų metodas;

— nuosavybės priemonė;

— tikėtini kredito nuostoliai;

— tikroji vertė;

— finansinis turtas;

— finansinės garantijos sutartis;

— finansinė priemonė;

— finansinis įsipareigojimas;

— finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais;

— prognozuojamas sandoris;

— bendroji balansinė vertė;

— apsidraudimo priemonė;

— laikomas prekybai;

— vertės sumažėjimo pelnas arba nuostoliai;

— atidėjinys nuostoliams;

— nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas;

— pergrupavimo data;

— įprastas pirkimas arba pardavimas.

▼B

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS (6 STRAIPSNIS)

▼M53

B1. 6 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas suskirstytų finansines priemones į klases, kurios atitiktų atskleidžiamos informacijos pobūdį ir būtų nustatomos atsižvelgiant į tų finansinių priemonių požymius. Kadangi 6 straipsnyje apibūdintas klases nustato ūkio subjektas, jos skiriasi nuo finansinių priemonių grupių, nurodytų 9-ajame TFAS (kur nustatoma, kaip turi būti vertinamos finansinės priemonės ir kur pripažįstami jų tikrosios vertės pasikeitimai).

▼B

B2. Ūkio subjektas, nustatydamas finansinių priemonių klases, bent jau:

a) atskirai nurodo priemones, vertinamas amortizuota savikaina, nuo tų, kurios vertinamos tikrąja verte;

b) finansines priemones, kurioms šis standartas netaikomas, priskiria atskirai klasei arba klasėms.

B3. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į aplinkybes, nusprendžia, kaip išsamiai jis turi atskleisti informaciją, kad įvykdytų šio standarto reikalavimus, kaip turi vertinti atskirus minėtų reikalavimų aspektus ir kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas informacijos, turinčios skirtingų požymių. Atskleidžiant duomenis, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinės ataskaitos nebūtų perkrautos pernelyg smulkia informacija, kuri jų vartotojams gali būti visai nenaudinga, ir kad perdaug apibendrinta informacija neužgožtų svarbios informacijos. Pavyzdžiui, svarbi informacija neturėtų likti nepastebėta dėl to, kad ūkio subjektas ją pateikia kartu su pernelyg dideliu kiekiu nereikšmingos informacijos. Be to, ūkio subjektas neturi pernelyg apibendrinti informacijos, kuri neleistų pastebėti atskirų svarbių sandorių arba susijusios rizikos skirtumų.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI BŪKLEI IR VEIKLOS REZULTATAMS

Finansiniai įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ (10 ir 11 straipsniai)

▼M53

B4. [Išbraukta]

▼B

Kita atskleidžiama informacija – Apskaitos politika (21 straipsnis)

▼M53

B5. 21 straipsnyje reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindą, kuriuo remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kitą taikomą apskaitos politiką, kuri yra svarbi, kad būtų galima suprasti finansines ataskaitas. Apie finansines priemones gali būti atskleidžiama tokia informacija:

▼M53

a) dėl finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais:

i) finansinių įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pobūdis;

ii) tokių finansinių įsipareigojimų priskyrimo pirminio pripažinimo metu kriterijai; ir

iii) kaip ūkio subjektas įvykdė 9-ojo TFAS 4.2.2 straipsnyje nustatytas tokio priskyrimo sąlygas;

aa) dėl finansinio turto, priskirto prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais:

i) finansinio turto, kurį ūkio subjektas priskyrė prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pobūdis; ir

ii) kaip ūkio subjektas įvykdė 9-ojo TFAS 4.1.5 straipsnyje nustatytus tokio priskyrimo kriterijus;

b) [Išbraukta]

c) ar įprastas finansinio turto pirkimas ir pardavimas registruojamas prekybos arba atsiskaitymo datą (žr. 9-ojo TFAS 3.1.2 straipsnį).

d) [Išbraukta]

▼B

e) kaip nustatomas kiekvienos finansinių priemonių kategorijos grynasis pelnas arba grynasis nuostolis (žr. 20 straipsnio a punktą), pavyzdžiui, ar straipsnių, vertinamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą parodant ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, grynasis pelnas arba grynasis nuostolis apima palūkanų ar dividendų pajamas;

▼M53

f) [Išbraukta]

g) [Išbraukta]

▼M49

Pagal 1-ojo TAS (persvarstyto 2007 m.) 122 straipsnį kartu su svarbiomis apskaitos politikos priemonėmis ar kitomis aiškinamojo rašto pastabomis ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus, išskyrus siejamus su įvertinimais, kurie taikant ūkio subjekto apskaitos politiką turėjo reikšmingiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažįstamoms sumoms.

▼B

RIZIKOS, ATSIRANDANČIOS DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS (31–42 STRAIPSNIAI)

B6. 31–42 straipsniuose reikalaujama informacija atskleidžiama finansinėse ataskaitose arba pagal kryžminę nuorodą iš finansinių ataskaitų įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pavyzdžiui, į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinių ataskaitų vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu kaip ir finansinės ataskaitos. Nepateikus pagal kryžminę nuorodą įtrauktos informacijos, finansinės ataskaitos laikomos neišsamiomis.

▼B

Kiekybės atskleidimas (34 straipsnis)

B7. 34 straipsnio a punkte reikalaujama pateikti suvestinius duomenis apie galimą ūkio subjekto riziką, remiantis vidine informacija, kurią ūkio subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. Kai ūkio subjektas taiko kelis galimos rizikos valdymo metodus, jis atskleidžia informaciją, remdamasis metodu ar metodais, kuriais užtikrinama, kad būtų pateikta reikšmingiausia ir patikimiausia informacija. Reikšmingumo ir patikimumo klausimai aptariami 8-ajame TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“.

B8. 34 straipsnio c punkte reikalaujama atskleisti duomenis apie rizikos koncentraciją. Rizikos koncentracija atsiranda dėl finansinių priemonių, kurios turi panašių požymių ir yra panašiai veikiamos ekonominių ir kitų sąlygų pokyčių. Nustatant rizikos koncentraciją, sprendimas turi būti priimamas atsižvelgiant į ūkio subjekto aplinkybes. Rizikos koncentracijos atskleidimas apima:

a) apibūdinimą, kaip vadovybė nustato šią koncentraciją;

b) bendro požymio (pvz., sandorio šalies, geografinės teritorijos, valiutos arba rinkos), pagal kurį nustatoma kiekviena koncentracija, apibūdinimą; ir

c) galimos rizikos, susijusios su visomis finansinėmis priemonėmis, kurias sieja toks bendras požymis, mastą.

▼M53

Kredito rizikos valdymo praktika (35F–35G straipsniai)

B8A. 35F straipsnio b punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie tai, kaip ūkio subjektas apibrėžė įvairių finansinių priemonių įsipareigojimų neįvykdymą, ir tų apibrėžčių pasirinkimo priežastis. Kaip nurodyta 9-ojo TFAS 5.5.9 straipsnyje, tai, ar turėtų būti pripažįstami galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai, nustatoma remiantis nuo pirminio pripažinimo padidėjusia įsipareigojimų neįvykdymo rizika. Informacijoje apie ūkio subjekto taikomas įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis, kuria remiantis finansinių ataskaitų vartotojams bus lengviau suprasti, kaip ūkio subjektas taikė 9-ajame TFAS nustatytus tikėtinų kredito nuostolių reikalavimus, gali būti nurodoma:

a) kokybiniai ir kiekybiniai veiksniai, į kuriuos atsižvelgiama apibrėžiant įsipareigojimų neįvykdymą;

b) ar įvairių rūšių finansinėms priemonėms taikytos skirtingos apibrėžtys; ir

c) įsipareigojimų įvykdymo normos prielaidos (t. y. kiek finansinio turto vėl tampa veiksniu) neįvykdžius finansinio turto įsipareigojimų.

B8B. Siekiant padėti finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti ūkio subjekto restruktūrizavimo ir pakeitimo politiką, 35F straipsnio f punkto i papunktyje reikalaujama atskleisti informaciją apie tai, kaip ūkio subjektas stebi, kiek finansinio turto atidėjinys nuostoliams, kuris pirmiau buvo atskleistas pagal 35F straipsnio f punkto i papunktį, vėliau vertinamas suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito

▼M53

nuostoliams, pagal 9-ojo TFAS 5.5.3 straipsnį. Į kiekybinę informaciją, kuria remiantis finansinių ataskaitų vartotojams bus lengviau suprasti vėlesnį pakeisto finansinio turto kredito rizikos padidėjimą, gali būti įtraukiama informacija apie pakeistą finansinį turtą, atitinkantį 35F straipsnio f punkto i papunktyje išdėstytus kriterijus, kurio atidėjinys nuostoliams vėl vertinamas suma, lygia galiojimo laikotarpio tikėtiniems kredito nuostoliams (t. y. suprastėjimo norma).

B8C. 35G straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie duomenų ir prielaidų pagrindą ir įvertinimo metodus, taikomus siekiant taikyti 9-ajame TFAS nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus. Į ūkio subjekto prielaidas ir duomenis, taikomus tikėtiniems kredito nuostoliams įvertinti arba kredito rizikos padidėjimui nuo pirminio pripažinimo nustatyti, gali būti įtraukiama informacija, gauta iš vidaus istorinės informacijos arba reitingų ataskaitų, ir prielaidos apie tikėtiną finansinių priemonių galiojimo trukmę ir užstato pardavimo laiką.

Atidėjinio nuostoliams pasikeitimai (35H straipsnis)

B8D. 35H straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas paaiškintų atidėjinio nuostoliams pasikeitimų per laikotarpį priežastis. Be atidėjinio nuostoliams pradžios likučio ir pabaigos likučio sutikrinimo, gali reikėti paaiškinti pasikeitimus. Į šį paaiškinimą gali būti įtraukiama atidėjinio nuostoliams pasikeitimų per laikotarpį priežasčių analizė, įskaitant:

a) portfelio sudėtį;

b) nusipirktų arba suteiktų finansinių priemonių apimtį; ir

c) tikėtinų kredito nuostolių dydį.

B8E. Kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atidėjinys nuostoliams pripažįstamas kaip atidėjinys. Informaciją apie finansinio turto atidėjinio nuostoliams pasikeitimus ūkio subjektas turi atskleisti atskirai nuo kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atidėjinio nuostoliams pasikeitimų informacijos. Vis dėlto, jei į finansinę priemonę įtrauktas ir paskolos (t. y. finansinio turto), ir nepanaudoto įsipareigojimo (t. y. kreditavimo įsipareigojimo) komponentas, ir kreditavimo įsipareigojimo komponento tikėtinų kredito nuostolių ūkio subjektas negali nustatyti atskirai nuo finansinio turto komponento tikėtinų kredito nuostolių, kreditavimo įsipareigojimo tikėtini kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami kartu su finansinio turto atidėjiniu nuostoliams. Tiek, kiek bendri tikėtini kredito nuostoliai viršija finansinio turto bendrąją balansinę vertę, tikėtini kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami kaip atidėjinys.

▼M53

Užstatas (35K straipsnis)

B8F. 35K straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galės suprasti užstato ir kitokio kredito vertės didinimo poveikį tikėtinų kredito nuostolių sumai. Nereikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie užstato ar kitokio kredito vertės didinimo tikrąją vertę arba kiekybiškai įvertintų tikslią užstato vertę, kuri buvo įtraukta apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius (t. y. nuostolius dėl įsipareigojimų neįvykdymo).

B8G. Į užstato ir jo poveikio tikėtinų kredito nuostolių sumoms paaiškinimą gali būti įtraukiama informacija apie:

a) pagrindinius užstato, kuris laikomas kaip užtikrinimo priemonė, ir kitokio kredito vertės didinimo rūšis (pastarasis galėtų būti, pvz., garantijos, kredito išvestinės finansinės priemonės ir užskaitos susitarimai, kuriems negalima taikyti užskaitos pagal 32-ąjį TAS);

b) laikomo užstato ir kitokio kredito vertės didinimo mastą ir jo svarbą atidėjinio nuostoliams atžvilgiu;

c) užstato ir kitokio kredito vertės didinimo vertinimo ir valdymo politiką ir procesus;

d) pagrindinius užstato ir kitokio kredito vertės didinimo sandorio šalių tipus ir tų šalių kreditingumą; ir

e) užstato ir kitokio kredito vertės didinimo rizikos koncentraciją.

Kredito rizikos pozicija (35M–35N straipsniai)

B8H. 35M straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją apie ūkio subjekto kredito rizikos poziciją ir reikšmingą kredito rizikos koncentraciją finansinių ataskaitų datą. Kredito rizikos koncentracija egzistuoja tada, kai kelios sandorio šalys yra įsisteigusios geografiniame regione arba vykdo panašią veiklą ir pasižymi panašiomis ekonominėmis charakteristikomis, dėl kurių ekonominių arba kitų sąlygų pokyčiai gali turėti panašų poveikį jų gebėjimui įvykdyti sutartyje numatytus įsipareigojimus. Ūkio subjektas turėtų pateikti informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti, ar esama finansinių priemonių grupių arba portfelių, pasižyminčių tam tikromis savybėmis, kurios galėtų turėti įtakos didelei tos finansinių priemonių grupės daliai, pvz., konkrečios rizikos koncentracija. Jos galėtų būti, pvz., paskolos ir vertės grupavimas, geografinė, sektoriaus arba emitento tipo koncentracija.

B8I. Kredito rizikos reitingo rangų skaičius, taikomas atskleidžiant informaciją pagal 35M straipsnį, turi derėti su skaičiumi, kurį subjektas pateikia pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams kredito rizikos valdymo tikslais. Jei informacija apie pradelstus mokėjimus yra vienintelė su skolininku susijusi turima informacija ir ūkio subjektas informaciją apie pradelstus mokėjimus naudoja pagal 9-ojo TFAS 5.5.10 straipsnį vertindamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas turi pateikti analizę pagal šio finansinio turto neapmokėjimo laiku statusą.

▼M53

B8J. Jei ūkio subjektas įvertino tikėtinus kredito nuostolius bendrai, jam gali būti neįmanoma priskirti atskirų finansinių priemonių arba finansinio turto bendrosios balansinės vertės arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių, dėl kurių pripažinti galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai, kredito rizikos pozicijos kredito rizikos reitingo rangams. Šiuo atveju ūkio subjektas turėtų taikyti 35M straipsnyje nustatytą reikalavimą toms finansinėms priemonėms, kurias galima tiesiogiai priskirti kredito rizikos reitingo rangui, ir atskirai atskleisti finansinių priemonių, kurių galiojimo laikotarpio tikėtini kredito nuostoliai įvertinti bendrai, bendrąją balansinę vertę.

▼B

Maksimali kredito rizika (36 straipsnio a punktas)

▼M53

B9. 35K straipsnio a punkte ir 36 straipsnio a punkte reikalaujama atskleisti sumą, geriausiai atitinkančią ūkio subjekto maksimalią kredito rizikos poziciją. Kalbant apie finansinį turtą, paprastai tai yra bendroji balansinė vertė, atėmus:

▼B

a) visas sumas, užskaitytas pagal 32-ąjį TAS; ir

▼M53

b) visus atidėjinius nuostoliams, pripažintus pagal 9-ąjį TFAS.

B10. Veiklos rūšys, dėl kurių atsiranda kredito rizika ir susijusi maksimali kredito rizikos pozicija, gali būti, pavyzdžiui:

a) paskolų teikimas klientams ir indėlių deponavimas kitose įstaigose. Šiais atvejais maksimali kredito rizikos pozicija yra lygi susijusio finansinio turto balansinei vertei;

▼B

b) išvestinių finansinių priemonių sutarčių sudarymas, pvz., užsienio valiutos keitimo sutartys, palūkanų normos apsikeitimo sandoriai ir kredito išvestinės finansinės priemonės. Kai susidaręs turtas vertinamas tikrąja verte, maksimali kredito rizika ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ yra lygi balansinei vertei;

c) finansinių garantijų teikimas. Šiuo atveju maksimali kredito rizika yra lygi maksimaliai sumai, kurią ūkio subjektui tektų sumokėti, jeigu būtų pareikalauta įvykdyti garantiją, kuri gali būti reikšmingai didesnė už sumą, pripažintą įsipareigojimu;

d) kreditavimo įsipareigojimo arba įsipareigojimo suteikti paskolą, kuris yra neatšaukiamas per visą finansavimo priemonės terminą arba atšaukiamas tik įvykus dideliam neigiamam pokyčiui, prisiėmimas. Jeigu suteikėjas negali įvykdyti kreditavimo įsipareigojimo arba įsipareigojimo suteikti paskolą grynaisiais pinigais arba kita finansine priemone, maksimali kredito rizika yra lygi visai įsipareigojimo sumai. Taip yra dėl to, kad nėra žinoma, ar bet kurios neišmokėtos dalies suma bus išmokėta ateityje. Ši suma gali būti reikšmingai didesnė už sumą, kuri pripažinta įsipareigojimu.

▼M19

Likvidumo rizikos kiekybinių duomenų atskleidimas (34 straipsnio a punktas ir 39 straipsnio a ir b punktai)

B10A. Pagal 34 straipsnio a dalį ūkio subjektas atskleidžia kiekybinių duomenų santrauką apie savo likvidumo riziką, remdamasis pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams pateikta vidine informacija. Ūkio subjektas turi paaiškinti, kaip tie duomenys nustatomi. Jeigu pinigų (arba kitokio finansinio turto) išmokos, susijusios su tais duomenimis, gali:

a) būti patiriamos gerokai anksčiau, nei nurodyta duomenyse, arba

b) žymiai skirtis nuo duomenyse nurodytų sumų (pvz., išvestinė finansinė priemonė, įtraukta į duomenis kaip grynasis atsiskaitymas, tačiau dėl kurios sandorio šalis turi galimybę prašyti bendrojo atsiskaitymo),

ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą ir pateikti kiekybinę informaciją, kuria remdamiesi finansinių ataskaitų naudotojai galėtų įvertinti rizikos mastą, jei ši informacija neįtraukta į sutartinių terminų analizę, kurios reikalaujama 39 straipsnio a arba b punkte.

B11. Analizuodamas sutartinius terminus pagal 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimus, ūkio subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti tokius terminų intervalus:

a) ne ilgiau kaip vienas mėnuo;

b) nuo vieno mėnesio iki trijų mėnesių;

c) nuo trijų mėnesių iki vienerių metų ir

d) nuo vienerių metų iki penkerių metų.

B11A. Laikydamasis 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimų, ūkio subjektas neturi įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirti nuo mišrios (sudėtinės) finansinės priemonės. Tokiai priemonei ūkio subjektas turi taikyti 39 straipsnio a punktą.

B11B. 39 straipsnio b punkte reikalaujama, kad ūkio objektas atskleistų kiekybinę išvestinių finansinių įsipareigojimų terminų analizę, parodančią likusius iki sutarties užbaigimo terminus, jeigu jie svarbūs norint suprasti pinigų srautų kitimą laiko atžvilgiu. Pavyzdžiui, tai galėtų būti:

a) palūkanų normų apsikeitimo sandoris, kurio likutinis terminas yra penkeri metai kintamos normos finansinio turto arba įsipareigojimo pinigų srautų apsidraudimo sandoryje.

b) visi kreditavimo įsipareigojimai.

▼M19

B11C. 39 straipsnio a ir b punktuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie finansinių įsipareigojimų terminų analizę, kuriose parodomi kai kurių finansinių įsipareigojimų terminai, likę iki sutarties užbaigimo. Atskleidžiant šią informaciją:

a) kai sandorio šalis gali rinktis, kada mokėti, įsipareigojimas priskiriamas anksčiausiam laikotarpiui, kurį ūkio subjekto gali būti pareikalauta sumokėti. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektui gali tekti įvykdyti, kai to bus pareikalauta (pvz., indėliai iki pareikalavimo), įtraukiami į anksčiausių terminų intervalą;

b) kai ūkio subjektas įsipareigoja sumas sumokėti dalimis, kiekviena dalis priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, per kurį ūkio subjektui gali tekti ją sumokėti. Pavyzdžiui, neatšaukiamas kreditavimo įsipareigojimas priskiriamas terminų intervalui, kuriam priskiriama anksčiausia galimo išmokėjimo data;

c) suteiktų finansinių garantijų sutarčių atveju didžiausia garantijos suma priskiriama anksčiausiam laikotarpiui, kurį gali būti pareikalauta garantijos.

▼M54

B11D. Terminų analizėse atskleistos sutarčių sumos, kaip reikalaujama 39 straipsnio a ir b punktuose, yra sutartiniai nediskontuoti pinigų srautai, pavyzdžiui:

a) bendrieji nuomos įsipareigojimai (neatskaičius finansavimo sąnaudų);

▼M19

b) kainos, nurodytos išankstiniuose sandoriuose dėl finansinio turto pirkimo už grynuosius pinigus;

c) grynosios sumos už kintamos pirkimo (fiksuotos pardavimo) palūkanų normos apsikeitimo sandorius, pagal kuriuos apsikeičiama grynaisiais pinigų srautais;

d) sutartinės sumos, kurios turi būti keičiamos į išvestines finansines priemones (pvz., valiutų apsikeitimo sandoris), kai apsikeičiama bendraisiais pinigų srautais, ir

e) bendrieji kreditavimo įsipareigojimai.

Tokie nediskontuoti pinigų srautai skiriasi nuo finansinės būklės ataskaitoje nurodytos sumos, nes toje ataskaitoje esanti suma pagrįsta diskontuotais pinigų srautais. Kai mokėtina suma nėra fiksuota, suma, kurią reikia atskleisti, nustatoma atsižvelgiant į ataskaitinio laikotarpio pabaigoje esančias sąlygas. Pavyzdžiui, kai mokėtina suma kinta keičiantis indeksui, suma, kurią reikia atskleisti, gali būti nustatoma pagal indekso dydį laikotarpio pabaigoje.

B11E. 39 straipsnio c punkte reikalaujama, kad ūkio subjektas apibūdintų, kaip valdo likvidumo riziką, susijusią su objektais, apie kuriuos pagal 39 straipsnio a ir b punktų reikalavimus atskleidžiama kiekybinė informacija. Ūkio subjektas turi atskleisti savo finansinio turto (pvz., paklausaus arba galinčio kurti pinigų įplaukas, siekiant atlikti su finansiniais įsipareigojimais susijusias pinigų išmokas, finansinio turto), laikomo likvidumo rizikai valdyti, terminų analizę, jeigu tokia informacija būtina, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų įvertinti likvidumo rizikos pobūdį ir mastą.

B11F. Kiti veiksniai (sąrašas nebaigtinis), kuriuos ūkio subjektas gali apsvarstyti, atskleisdamas informaciją pagal 39 straipsnio c punkto reikalavimus:

a) ar ūkio subjektas turi skolinimosi priemonių (pvz., trumpalaikio skolinimosi) arba kitų kredito linijų (pvz., rezervinio kredito priemonių), kuriomis gali naudotis likvidumo poreikiams tenkinti;

b) turi likvidumo poreikiams skirtų indėlių centriniuose bankuose;

▼M19

c) turi labai įvairių finansavimo šaltinių;

d) jo turtui arba finansavimo šaltiniams būdinga didelė likvidumo rizikos koncentracija;

e) taiko vidinius likvidumo rizikos valdymo procesus ir turi veikimo ypatingais atvejais planus;

f) turi priemonių, apimančių spartesnį išmokų mokėjimą (pvz., sumažėjus ūkio subjekto kredito reitingui);

g) turi priemonių, kurioms gali reikėti įnešti užstatą (pvz., užstato vertės išlaikymo prievolės vykdymas);

h) turi priemonių, leidžiančių ūkio subjektui pasirinkti, ar įvykdyti savo finansinius įsipareigojimus įmokant pinigus (arba kitu finansiniu turtu), ar pateikiant savo akcijas, arba

i) turi priemonių, kurioms taikomos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys.

———————

▼B

Rinkos rizika – Jautrumo analizė (40 ir 41 straipsniai)

B17. 40 straipsnio a punkte reikalaujama atlikti visų rūšių rinkos rizikos, kuri veikia ūkio subjektą, jautrumo analizę. Pagal B3 straipsnį ūkio subjektas nusprendžia, kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas skirtingų požymių turinčios informacijos apie galimą riziką labai nevienodoje ekonominėje aplinkoje. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas, kuris prekiauja finansinėmis priemonėmis, šią informaciją apie prekybai laikomas finansines priemones ir kitas, prekybai nelaikomas finansines priemones, turėtų pateikti atskirai;

b) ūkio subjektas informacijos apie rinkos rizikos poveikį didelės infliacijos sąlygomis neturėtų pateikti kartu su informacija apie tos pačios rinkos rizikos poveikį srityse, kurioms būdinga labai maža infliacija.

Ūkio subjektui, kurį veikia tik vienos rūšies rinkos rizika tik vienos rūšies ekonominėje aplinkoje, minėtos informacijos atskirai pateikti nereikia.

B18. 40 straipsnio a punkte reikalaujama, kad jautrumo analizė parodytų atitinkamo rizikos kintamojo (pvz., vyraujančių rinkos palūkanų normų, valiutos kursų, akcijų arba biržos prekių kainų) pagrįstai tikėtinų pokyčių poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Šiam tikslui:

a) iš ūkio subjektų nereikalaujama nustatyti, koks būtų buvęs laikotarpio pelnas arba nuostolis, jeigu atitinkami rizikos kintamieji būtų buvę kitokie. Ūkio subjektai parodo poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄, remdamiesi prielaida, kad pagrįstai tikėtinas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis įvyko ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ ir buvo priskirtas tada buvusiems rizikos poveikiams. Pavyzdžiui, jeigu metų pabaigoje ūkio subjektas turi kintamos normos įsipareigojimą, jis turėtų atskleisti einamųjų metų poveikį pelnui arba nuostoliui (t. y. palūkanų sąnaudoms), jeigu palūkanų normos svyravo nepažeisdamos pagrįstai tikėtinų sumų ribų;

b) iš ūkio subjektų nereikalaujama atskleisti poveikio pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, kurį daro kiekvienas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis nepažeisdamas pagristai tikėtinų pokyčių ribų. Pakanka atskleisti pokyčių poveikį atsižvelgiant į pagrįstai tikėtinas ribas.

▼B

B19. Kad nustatytų, koks yra atitinkamo rizikos kintamojo pagrįstai tikėtinas poveikis, ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į:

a) ekonomines sąlygas, kuriomis jis veikia. Pagrįstai tikėtinas pokytis neturėtų apimti nesusijusių arba blogiausių atvejų scenarijų ar testavimo nepalankiausiomis sąlygomis. Be to, jeigu pagrindinio rizikos kintamojo pokyčio rodiklis yra stabilus, ūkio subjektui nereikia keisti pasirinkto rizikos kintamojo pagristai tikėtino pokyčio. Sakykime, kad palūkanų normos yra 5 %, o ūkio subjektas nustato, kad jos pagristai gali svyruoti ± 50 bazinių punktų. Palūkanų normoms pasikeitus iki 4,5 % arba 5,5 %, ūkio subjektas tūrėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Per kitą ataskaitinį laikotarpį palūkanų normos padidėja iki 5,5 %. Ūkio subjektas ir toliau tikisi, kad jos gali svyruoti ± 50 bazinių punktų (t. y. kad palūkanų normų pokyčio rodiklis yra stabilus). Ūkio subjektas turėtų atskleisti poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei tuo atveju, jeigu palūkanų normos pasikeistų iki 5 % arba 6 %. Ūkio subjektui nereikės peržiūrėti savo įvertinimo dėl pagristai tikėtino palūkanų normų svyravimo ± 50 bazinių punktų, jeigu neatsiras įrodymų, kad palūkanų normos ėmė reikšmingai svyruoti;

b) laikotarpį, kada atliekami vertinimai. Jautrumo analizė turėtų atspindėti poveikį pokyčių, kurie laikomi pagrįstai tikėtinais per ataskaitinį laikotarpį iki kito šių duomenų atskleidimo, kuris paprastai būna kitą ūkio subjekto metinį ataskaitinį laikotarpį.

B20. 41 straipsnyje numatyta, kad ūkio subjektas gali taikyti jautrumo analizę, atspindinčią rizikos kintamųjų tarpusavio ryšius, atsižvelgiant į riziką, jeigu tokią analizę jis taiko savo finansinei rizikai valdyti. Tas taikoma net ir tuo atveju, kai minėtas metodas padeda nustatyti tik galimą nuostolį, o galimo pelno nustatyti nepadeda. Toks ūkio subjektas gali vadovautis 41 straipsnio a punkto reikalavimais, atskleisdamas informaciją apie taikomo rizikos įvertinimo rūšį (pvz., ar jis paremtas Monte Karlo modeliu), pateikdamas paaiškinimą, kaip jis taikomas, ir išdėstydamas pagrindines prielaidas (pvz., laikymo laikotarpį ir patikimumo lygį). Ūkio subjektas taip pat gali atskleisti praėjusių ataskaitinių laikotarpių stebėjimo duomenis ir svorio koeficientus, taikytus tų laikotarpių stebėjimams, paaiškinti, kaip atliekant apskaičiavimus atsižvelgiama į galimybes, kokie svyravimai ir koreliacijos (arba, kitaip sakant, Monte Karlo tikimybės pasiskirstymo modelis) yra naudojami.

B21. Ūkio subjektas pateikia visos savo veiklos jautrumo analizes, tačiau įvairių klasių finansinėms priemonėms jis gali pateikti skirtingų rūšių jautrumo analizes.

Palūkanų normos rizika

▼M53

B22. *Palūkanų normos rizika* atsiranda dėl finansinės būklės ataskaitoje pripažįstamų palūkanas duodančių finansinių priemonių (pvz., įsigytų arba išleistų skolos priemonių) ir dėl kai kurių finansinių priemonių, kurios finansinės būklės ataskaitoje nepripažįstamos (pvz., kai kurių kreditavimo įsipareigojimų).

▼B

Valiutos rizika

B23. *Valiutos rizika* (arba užsienio valiutos kurso keitimo rizika) atsiranda dėl finansinių priemonių, išreikštų užsienio valiuta, t. y. kita nei jų funkcinė valiuta, kuria jos vertinamos. Pagal šį standartą valiutos rizika neatsiranda dėl finansinių priemonių, kurios priskiriamos nepiniginiams straipsniams arba išreikštos funkcine valiuta.

B24. Jautrumo analizė turi būti taikoma kiekvienai valiutai, kuri yra reikšminga ūkio subjektui.

Kita kainos rizika

B25. *Kita kainos rizika* atsiranda dėl finansinių priemonių, pasikeitus, pavyzdžiui, biržos prekių arba akcijų kainoms. Kad atitiktų 40 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas galėtų atskleisti informaciją apie konkretaus vertybinių popierių biržos indekso, biržos prekės kainos arba kito rizikos kintamojo sumažėjimo poveikį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, pateikiantis likutinės vertės garantijas, kurios yra finansinės priemonės, atskleidžia turto, kuriam taikoma garantija, vertės padidėjimą arba sumažėjimą.

B26. Du finansinių priemonių, dėl kurių atsiranda akcijų kainų rizika, pavyzdžiai yra turimos kito ūkio subjekto akcijos ir investicija į patikos fondą, kuris taip pat investuoja į nuosavybės priemones. Kiti pavyzdžiai apima išankstinius sandorius, pasirinkimo sandorius dėl nustatytų nuosavybės priemonių kiekių pirkimo arba pardavimo ir apsikeitimo sandorius, indeksuojamus pagal akcijų kainas. Tokių finansinių priemonių tikrosioms vertėms poveikį daro pagrindinių nuosavybės priemonių rinkos kainos pokyčiai.

▼M53

B27. Pagal 40 straipsnio a punktą pelno arba nuostolių jautrumas (atsirandantis, pvz., dėl priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais) atskleidžiamas atskirai nuo kitų bendrųjų pajamų jautrumo (atsirandančio, pvz., dėl investicijų į nuosavybės priemones, kurių tikrosios vertės pasikeitimai pateikiami kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje).

▼B

B28. Finansinių priemonių, kurias ūkio subjektas priskiria nuosavybės priemonėms, vertės iš naujo nustatyti nereikia. Šių priemonių nuosavybės kainos rizika neturės poveikio nei pelnui arba nuostoliui, nei nuosavybei. Dėl to jautrumo analizės atlikti nereikia.

▼M30

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (42C–42H STRAIPSNIAI)

Tolesnė kontrolė (42C dalis)

B29. Taikant 42E–42H straipsnių informacijos atskleidimo reikalavimus, tolesnė perduoto finansinio turto kontrolė vertinama ataskaitas teikiančio ūkio subjekto lygmeniu. Pavyzdžiui, jei dukterinė įmonė nesusijusiai trečiajai šaliai perduoda finansinį turtą, kurį toliau kontroliuoja tos dukterinės įmonės patronuojančioji įmonė, savo atskirose finansinėse ataskaitose vertindama, ar toliau kontroliuoja perduotą turtą, dukterinė įmonė (kai dukterinė įmonė yra ataskaitas teikiantis subjektas) neįtraukia informacijos apie patronuojančiosios įmonės tolesnę kontrolę. Tačiau patronuojančioji įmonė (kai ataskaitas teikiantis subjektas yra grupė) savo konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose vertindama, ar toliau kontroliuoja perduotą turtą, įtrauktų informaciją apie savo (ar kito grupės nario) dukterinės įmonės perduoto finansinio turto tolesnę kontrolę.

▼M48

B30. Ūkio subjektas toliau nekontroliuoja perduoto finansinio turto, jei pagal perdavimo sąlygas ūkio subjektas neišlaiko jokių su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių ar prievolių ir neįgyja naujų su perduotu finansiniu turtu susijusių sutartinių teisių ar prievolių. Ūkio subjektas toliau nekontroliuoja perduoto finansinio turto, jei jis nėra suinteresuotas būsimais perduoto finansinio turto rezultatais ir jokiomis aplinkybėmis nėra įpareigotas ateityje atlikti su perduotu finansiniu turtu susijusius mokėjimus. Sąvoka mokėjimas šiame kontekste neapima perduoto finansinio turto pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas gauna ir kuriuos privalo pervesti gavėjui.

B30A. Kai ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, jis gali išlaikyti teisę prižiūrėti tą finansinį turtą už mokestį, kuris, pavyzdžiui, įtraukiamas į priežiūros sutartį. Ūkio subjektas įvertina priežiūros sutartį pagal 42C ir B30 straipsnių nurodymus, siekdamas nuspręsti, ar taikant informacijos atskleidimo reikalavimus laikoma, kad dėl priežiūros sutarties jis išlaiko tolesnę kontrolę. Pavyzdžiui, taikant atskleidimo reikalavimus laikoma, kad prižiūrintis subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jeigu priežiūros mokestis priklauso nuo pinigų srautų iš perduoto finansinio turto sumos arba laiko. Panašiai, taikant atskleidimo reikalavimus laikoma, kad prižiūrintis subjektas toliau kontroliuoja perduotą finansinį turtą, jeigu dėl perduoto finansinio turto neveiksnumo nebūtų sumokėtas visas fiksuotas mokestis. Pagal šiuos pavyzdžius prižiūrintis subjektas yra suinteresuotas būsimais perduoto finansinio turto rezultatais. Šis vertinimas atliekamas nepriklausomai nuo to, ar gautinas mokestis yra adekvati kompensacija ūkio subjektui už teikiamas priežiūros paslaugas.

▼M30

B31. Tolesnė perduoto finansinio turto kontrolė gali atsirasti dėl sutartinių nuostatų, įrašytų perdavimo susitarime arba atskirame dėl perdavimo sudarytame susitarime su gavėju ar trečiąja šalimi.

Perduotas finansinis turtas, kurio viso pripažinimas nėra nutrauktas

B32. 42D straipsnyje reikalaujama atskleisti informaciją, kai visas perduotas finansinis turtas arba jo dalis neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų. Tą informaciją reikalaujama atskleisti kiekvieną finansinių ataskaitų datą, kurią ūkio subjektas ir toliau pripažįsta perduotą finansinį turtą, nepaisant to, kada įvyko perdavimas.

Tolesnės kontrolės rūšys (42E–42H straipsniai)

B33. 42E–42H straipsniuose reikalaujama atskleisti kokybinę ir kiekybinę informaciją apie kiekvienos rūšies tolesnę perduoto finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, kontrolę. Ūkio subjektas sujungia informaciją apie savo tolesnę kontrolę pagal rūšis, kurios atitinka ūkio subjektui kylančią riziką. Pavyzdžiui, informaciją apie savo tolesnę kontrolę ūkio subjektas gali jungti pagal finansinių priemonių rūšis (pvz., garantijos arba pasirinkimo pirkti sandoriai) arba pagal perdavimo rūšis (pvz., gautinų sumų faktoringas, pakeitimas vertybiniais popieriais ir vertybinių popierių skolinimas).

▼M30

Nediskontuotų pinigų išmokų siekiant atpirkti perduotą turtą terminų analizė (42E straipsnio e punktas)

B34. 42E straipsnio e punkte reikalaujama atskleisti informaciją apie nediskontuotų pinigų išmokų siekiant atpirkti finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, ar kitų sumų, mokėtinų gavėjui už finansinį turtą, kurio pripažinimas nutrauktas, terminų analizę, rodančią ūkio subjekto tolesnės kontrolės likusius iki sutarties užbaigimo terminus. Šioje analizėje atskiriami pinigų srautai, kai sumokėti privaloma (pvz., išankstiniai sandoriai), pinigų srautai, kai iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta sumokėti (pvz., pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai), ir pinigų srautai, kai ūkio subjektas gali pasirinkti sumokėti (pvz., įsigyti pasirinkimo pirkti sandoriai).

B35. Rengdamas 42E straipsnio e punkte reikalaujamą terminų analizę, ūkio subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti tokius intervalus:

a) ne ilgiau kaip vienas mėnuo;

b) nuo vieno mėnesio iki trijų mėnesių;

c) nuo trijų mėnesių iki šešių mėnesių;

d) nuo šešių mėnesių iki vienerių metų;

e) nuo vienerių metų iki trejų metų;

f) nuo trejų metų iki penkerių metų; ir

g) daugiau kaip penkeri metai.

B36. Jei nustatytas galimų terminų intervalas, pinigų srautai įtraukiami pagal anksčiausią datą, kurią gali būti pareikalauta arba leista, kad ūkio subjektas sumokėtų.

Kokybinė informacija (42E straipsnio f punktas)

B37. Kokybinė informacija, kurios reikalaujama pagal 42E straipsnio f punktą, apima finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, aprašą ir perdavus tą turtą išlaikytos tolesnės kontrolės pobūdį ir paskirtį. Ji taip pat apima ūkio subjektui kylančios rizikos aprašą, įskaitant:

a) aprašą, kaip ūkio subjektas valdo su finansinio turto, kurio pripažinimas nutrauktas, tolesne kontrole susijusią riziką;

b) ar reikalaujama, kad ūkio subjektas padengtų nuostolius kitoms šalims, ir nuostolių, kuriuos padengia šalys, kurių turto dalys priskiriamos žemesnei grupei nei ūkio subjekto turto dalis (t. y. to turto tolesnė kontrolė), eiliškumą ir sumas;

c) bet kokių lemiamų įvykių, susijusių su prievolėmis teikti finansinę paramą ar atpirkti perduotą finansinį turtą, aprašą.

▼M30

Pelnas arba nuostoliai nutraukus turto pripažinimą (42G straipsnio a punktas)

B38. 42G straipsnio a punkte reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų pelną ar nuostolius, atsiradusius nutraukus turto, kurį ūkio subjektas toliau kontroliuoja, pripažinimą. Ūkio subjektas nurodo, ar nutraukus turto pripažinimą pelnas arba nuostoliai atsiranda dėl to, kad anksčiau pripažinto turto komponentų (t. y. turto, kurio pripažinimas nutrauktas, dalies ir ūkio subjekto išlaikomos dalies) tikrosios vertės skiriasi nuo viso anksčiau pripažinto turto tikrosios vertės. Tokiu atveju ūkio subjektas taip pat atskleidžia informaciją, ar nustatant tikrąją vertę atsižvelgta į reikšmingus duomenis, nepagrįstus stebimos rinkos duomenimis, kaip aprašyta 27A straipsnyje.

Papildoma informacija (42H straipsnis)

B39. Informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 42D–42G straipsnius, gali nepakakti tam, kad būtų įgyvendinti 42B straipsnyje nustatyti atskleidimo tikslai. Jei taip yra, ūkio subjektas atskleidžia bet kokią papildomą informaciją, kuri būtina informacijos atskleidimo tikslams pasiekti. Atsižvelgdamas į aplinkybes, ūkio subjektas nusprendžia, kiek papildomos informacijos jis turi pateikti, kad patenkintų vartotojų informacijos poreikius, ir kiek jis turi pabrėžti skirtingus papildomos informacijos aspektus. Atskleidžiant informaciją, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinės ataskaitos nebūtų perkrautos pernelyg išsamia informacija, kuri jų vartotojams gali būti visai nenaudinga, ir kad perdaug apibendrinta informacija netaptų neaiški.

▼M34

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų užskaita

(13A–13F straipsniai)

Taikymo sritis (13A straipsnis)

B40 13B–13E straipsniuose nurodytą informaciją reikalaujama atskleisti apie visas pripažintas finansines priemones, kurios užskaitomos pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Be to, finansinėms priemonėms taikomi 13B–13E straipsniuose pateikti informacijos atskleidimo reikalavimai, jei joms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas, kuris apima panašias finansines priemones ir sandorius, nepriklausomai nuo to, ar finansinės priemonės užskaitomos tarpusavyje pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį.

B41 13A ir B40 straipsniuose nurodyti panašūs susitarimai yra, be kita ko, išvestinių finansinių priemonių tarpuskaitos susitarimai, visuotiniai pagrindiniai atpirkimo susitarimai, visuotiniai pagrindiniai vertybinių popierių skolinimo susitarimai ir bet kokios susijusios teisės į finansinį užstatą. B40 straipsnyje nurodytos panašios finansinės priemonės ir sandoriai yra, be kita ko, išvestinės finansinės priemonės, pardavimo ir atpirkimo sandoriai, atvirkštinio pardavimo ir atpirkimo sandoriai, vertybinių popierių skolinimosi ir skolinimo susitarimai. Finansinių priemonių, kurioms netaikomas 13A straipsnis, pavyzdžiai: paskolos ir klientų indėliai toje pačioje įstaigoje (nebent jie užskaitomi finansinės būklės ataskaitoje), taip pat finansinės priemonės, kurioms taikomas tik užtikrinimo susitarimas.

Kiekybinės informacijos apie pripažintą finansinį turtą ir pripažintus finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 13A straipsnis, atskleidimas (13C straipsnis)

B42 Finansinėms priemonėms, apie kurias informacija atskleidžiama pagal 13C straipsnį, gali būti taikomi skirtingi vertinimo reikalavimai (pavyzdžiui, mokėtina suma, susijusi su atpirkimo sandoriu, gali būti vertinama amortizuota savikaina, o išvestinė finansinė priemonė bus vertinama tikrąja verte). Ūkio subjektas, atskleisdamas atitinkamą informaciją, turi nurodyti priemones jų pripažintomis sumomis ir aprašyti visus gaunamus vertinimo skirtumus.

▼**M34**

Informacijos apie pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų, kuriems taikomas 13A straipsnis, bendrąsias sumas atskleidimas (13C straipsnio a punktas)

B43 Sumos, kurių reikalaujama pagal 13C straipsnio a punktą, yra susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios užskaitomos pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį. Sumos, kurių reikalaujama pagal 13C straipsnio a punktą, taip pat susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas, nepriklausomai nuo to, ar jos atitinka užskaitos kriterijus. Tačiau informacija, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a punktą, nesusijusi su sumomis, pripažintomis pagal užtikrinimo susitarimus, kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijų. Informaciją apie tokias sumas reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio d punktą.

Informacijos apie sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijus, atskleidimas (13C straipsnio b punktas)

B44 13C straipsnio b punkte reikalaujama, kad ūkio subjektai atskleistų informaciją apie sumas, užskaitomas pagal 32-ojo TAS 42 straipsnį, kai nustatomos finansinės būklės ataskaitoje pateikiamos grynosios sumos. Pripažinto finansinio turto ir pripažintų finansinių įsipareigojimų sumos, kurioms taikoma užskaita pagal tą patį susitarimą, pateikiamos atskleidžiant informaciją tiek apie finansinį turtą, tiek apie finansinius įsipareigojimus. Tačiau atskleidžiamos tik tos sumos (pavyzdžiui, lentelėje), kurioms taikoma užskaita. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali turėti pripažintą išvestinį turtą ir pripažintą išvestinį įsipareigojimą, kurie atitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijus. Jei išvestinio turto bendroji suma yra didesnė už išvestinio įsipareigojimo bendrąją sumą, lentelėje, kurioje atskleidžiama informacija apie finansinį turtą, bus įtraukta visa išvestinio turto suma (pagal 13C straipsnio a punktą) ir visa išvestinio įsipareigojimo suma (pagal 13C straipsnio b punktą). Kita vertus, lentelėje, kurioje atskleidžiama informacija apie finansinį įsipareigojimą, bus pateikta visa išvestinio įsipareigojimo suma (pagal 13C straipsnio a punktą), tačiau į tą lentelę bus įtraukiama tik tokia išvestinio turto suma (pagal 13C straipsnio b punktą), kuri yra lygi išvestinio įsipareigojimo sumai.

Informacijos apie finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas grynąsias sumas atskleidimas (13C straipsnio c punktas)

B45 Jei ūkio subjektas turi priemonių, kurioms taikomi šie informacijos atskleidimo reikalavimai (kaip nurodyta 13A straipsnyje), bet kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio užskaitos kriterijų, sumos, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c punktą, būtų lygios sumoms, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a punktą.

B46 Sumos, kurias reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c punktą, turi būti suderinamos su atskirų straipsnių eilučių sumomis, pateiktomis finansinės būklės ataskaitoje. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas nustato, kad apibendrinus ar išskaidžius atskirų finansinės ataskaitos straipsnių eilučių sumas būtų pateikta aktualesnė informacija, jis turi suderinti apibendrintas ar išskaidytas sumas, atskleidžiamas pagal 13C straipsnio c punktą, su atskirų straipsnių eilučių sumomis, pateiktomis finansinės būklės ataskaitoje.

▼**M34**

Informacijos apie sumas, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte, atskleidimas (13C straipsnio d punktas)

B47 13C straipsnio d punkte reikalaujama, kad ūkio subjektai atskleistų informaciją apie sumas, kurioms taikoma vykdytina bendroji tarpusavio užskaitos sutartis ar panašus susitarimas ir kurios nenurodytos 13C straipsnio b punkte. 13C straipsnio d punkto i papunktyje nurodytos sumos susijusios su pripažintomis finansinėmis priemonėmis, kurios neatitinka kai kurių arba visų 32-ojo TAS 42 straipsnyje nurodytų užskaitos kriterijų (pavyzdžiui, šiuo metu turimos užskaitos teisės, kurios neatitinka 32-ojo TAS 42 straipsnio b punkto kriterijaus, arba sąlyginės užskaitos teisės, kurios yra įgyvendinamos ir kuriomis galima pasinaudoti tik kurios nors sandorio šalies įsipareigojimų neįvykdymo, nemokumo ar bankroto atveju).

B48 13C straipsnio d punkto ii papunktyje nurodytos sumos, susijusios tiek su gautu, tiek su pateiktu finansiniu užstatu, įskaitant piniginį užstatą. Ūkio subjektas turi atskleisti finansinių priemonių, pateiktų ar gautų kaip užstatas, tikrąją vertę. Pagal 13C straipsnio d punkto ii papunktį atskleidžiamos sumos turėtų būti susijusios su faktiškai gautu ar pateiktu užstatu, o ne su mokėtinomis ar gautinomis sumomis, kurios pripažįstamos siekiant grąžinti ar atgauti tokį užstatą.

Sumų, atskleidžiamų pagal 13C straipsnio d punktą, apribojimai (13D straipsnis)

B49 Atskleisdamas sumas pagal 13C straipsnio d punktą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į kiekvienos finansinės priemonės užstato perviršio poveikį. Kad tą padarytų, ūkio subjektas pirmiausia turi iš sumos, atskleidžiamos pagal 13C straipsnio c punktą, atimti sumas, atskleidžiamas pagal 13C straipsnio d punkto i papunktį. Tuomet ūkio subjektas turi užtikrinti, kad pagal 13C straipsnio d punkto ii papunktį atskleidžiamos sumos neviršytų pagal 13C straipsnio c punktą atskleidžiamos atitinkamos finansinės priemonės likusios sumos. Tačiau jei teisės į užstatą gali būti įgyvendinamos visų finansinių priemonių atžvilgiu, tokias teises galima įtraukti atskleidžiant informaciją pagal 13D straipsnį.

Užskaitos teisių, kurioms taikomos vykdytinos bendrosios tarpusavio užskaitos sutartys ir panašūs susitarimai, aprašymas (13E straipsnis)

B50 Ūkio subjektas turi aprašyti užskaitos teisių ir panašių susitarimų, apie kuriuos informacija atskleidžiama pagal 13C straipsnio d punktą, tipus, įskaitant tų teisių pobūdį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi aprašyti sąlygines teises. Priemonių, kurioms taikomos užskaitos teisės, nepriklausančios nuo ateities įvykio, tačiau neatitinkančios likusių 32-ojo TAS 42 straipsnio kriterijų, atveju ūkio subjektas aprašo kriterijų neatitikimo priežastį (-is). Kiekvieno gauto ar pateikto finansinio užstato atveju ūkio subjektas aprašo užtikrinimo susitarimo sąlygas (pavyzdžiui, kada užstatui taikomi apribojimai).

Informacijos atskleidimas pagal finansinių priemonių rūšis arba pagal sandorio šalis

B51 Kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a–e punktus, galima grupuoti pagal finansinių priemonių ar sandorių rūšis (pavyzdžiui, išvestinės finansinės priemonės, atpirkimo ir atvirkštinio atpirkimo sandoriai arba vertybinių popierių skolinimosi ir skolinimo susitarimai).

▼**M34**

B52 Ūkio subjektas taip pat gali grupuoti kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio a–c punktus, pagal finansinių priemonių rūšis, o kiekybinę informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal 13C straipsnio c–e punktus, – pagal sandorio šalis. Jei ūkio subjektas reikalaujamą informaciją pateikia pagal sandorio šalis, nereikalaujama, kad ūkio subjektas identifikuotų sandorio šalis pagal pavadinimus. Tačiau kiekvienais metais, kurių informacija pateikiama, sandorio šalys turi būti identifikuojamos nuosekliai (sandorio šalis A, sandorio šalis B, sandorio šalis C ir t. t.), kad informacija būtų palyginama. Siekiant pateikti daugiau informacijos apie sandorio šalių tipus, reikia apsvarstyti galimybę atskleisti kokybinę informaciją. Kai 13C straipsnio c–e punktuose nurodytos sumos atskleidžiamos pagal sandorio šalis, atskirai reikšmingos sumos, palyginti su bendromis sandorio šalių sumomis, atskleidžiamos atskirai, o likusios atskirai nereikšmingos sandorio šalių sumos jungiamos į vieną straipsnio eilutę.

Kita

B53 13C–13E straipsniuose nurodyti konkretūs informacijos atskleidimo reikalavimai yra būtiniausi reikalavimai. Kad įvykdytų 13B straipsnio tikslą, ūkio subjektui gali reikėti pateikti papildomos (kokybinės) informacijos, priklausomai nuo vykdytinų bendrųjų tarpusavio užskaitos sutarčių ar panašių susitarimų, įskaitant informaciją apie užskaitos teisių pobūdį ir jų poveikį ar potencialų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei.

▼B

8-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Veiklos segmentai“

PAGRINDINIS PRINCIPAS

1 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją taip, kad jos finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ekonominės veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinius rezultatus ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.

TAIKYMAS

2 Šis TFAS yra taikomas:

a) atskiroms ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokio ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vietinėje ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas); arba

ii) kai toks ūkio subjektas savo finansines ataskaitas visada ar tuo metu teikia vertybinių popierių komisijai arba kitai priežiūros organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje; ir

b) grupės, turinčios patronuojančią įmonę, konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms:

i) kai tokio ūkio subjekto skolos arba nuosavybės priemonėmis yra prekiaujama viešojoje rinkoje (vietinėje ar užsienio vertybinių popierių biržoje ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietines ir regionines rinkas);

ii) kai toks ūkio subjektas savo konsoliduotas finansines ataskaitas visada ar tuo metu teikia vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros organizacijai, siekdamas išleisti bet kokios kategorijos finansines priemones viešojoje rinkoje.

3 Jeigu TFAS taikyti neprivalantis ūkio subjektas nusprendžia apie segmentus pateikti informaciją, kuri neatitinka šio TFAS, tokios informacijos jis neturi apibūdinti kaip segmentų informacijos.

4 Jeigu finansines ataskaitas sudaro šiame TFAS numatytos patronuojančios įmonės konsoliduotos finansinės ataskaitos ir tokios patronuojančios įmonės atskiros finansinės ataskaitos, informaciją apie segmentus reikia pateikti tik konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

VEIKLOS SEGMENTAI

5 Veiklos segmentas yra ūkio subjekto dalis:

a) dalyvaujanti ekonominėje veikloje, iš kurios ji gali uždirbti pajamų ir patirti sąnaudų (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitomis to paties ūkio subjekto dalimis);

b) kurios veiklos rezultatus reguliariai tikrina pagrindinis ūkio subjekto asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus; ir

▼B

c) kuri yra pateikusi atskirą finansinę informaciją.

Veiklos segmentas gali dalyvauti ekonominėje veikloje, iš kurios jis neuždirba pajamų, pavyzdžiui, veiklos segmentais gali būti naujai įsteigti, bet pajamų dar negavę skyriai.

6 Ne kiekviena ūkio subjekto dalis yra veiklos segmentas arba veiklos segmento dalis. Pavyzdžiui, ūkio subjekto centrinis skyrius ar kai kurie funkciniai departamentai gali neuždirbti pajamų ar uždirbti tik tokias pajamas, kurios yra atsitiktinės ūkio subjekto veikloje, ir dėl to nebus laikomi veiklos segmentais. Pagal šį TFAS ūkio subjekto išmokų išėjusiems į pensiją darbuotojams planai veiklos segmentams nepriskiriami.

7 Sąvoka „pagrindinis sprendimus priimantis asmuo“ vartojama kalbant ne tik apie konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir apie funkciją. Tokia funkcija yra susijusi su išteklių paskirstymu ir ūkio subjekto veiklos segmentų veiklos rezultatų vertinimu. Pagrindinis sprendimus priimantis ūkio subjekto asmuo dažnai būna ūkio subjekto direktorius ar skyriaus vadovas, bet, pavyzdžiui, jį gali sudaryti ir vykdomųjų direktorių ar kitų pareigūnų grupė.

8 Anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintomis trimis veiklos segmentų ypatybėmis aiškiai apibrėžiami daugelio ūkio subjektų veiklos segmentai. Tačiau ūkio subjekto teikiamose ataskaitose jo ekonominė veikla gali būti pristatoma įvairiais būdais. Jeigu pagrindinis sprendimus priimantis asmuo naudoja daugiau kaip vieną segmentų grupę informacijai pateikti, kiti veiksniai gali nulemti atskirą padalinių grupę, priskiriamą ūkio subjekto veiklos segmentams, įskaitant kiekvieno padalinio ekonominės veiklos pobūdį, už juos paskirtus atsakingus vadovus ir direktorių valdybai teikiamą informaciją.

9 Apskritai veiklos segmentas turi savo vadovą, kuris yra tiesiogiai atskaitingas pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir nuolat su pastaruoju aptaria segmento veiklą, finansinius rezultatus, prognozes ar planus. Sąvoka „segmento vadovas“ vartojama kalbant ne tik apie konkrečias pareigas einantį vadovą, bet ir apie funkciją. Pagrindinis sprendimus priimantis asmuo gali vadovauti ir kai kuriems veiklos segmentams. Atskiras vadovas gali vadovauti daugiau kaip vienam veiklos segmentui. Jeigu anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintos ypatybės taikomos daugiau kaip vienai organizacijos padalinių grupei, tačiau segmentų vadovai yra laikomi atsakingais tik už vieną grupę, tokių padalinių grupė priskiriama veiklos segmentams.

10 Anksčiau pateiktame 5 straipsnyje apibūdintos charakteristikos gali būti taikomos dviem sutampančioms padalinių grupėms ar didesniam tokių grupių, už kurias yra atsakingi vadovai, skaičiui. Tokia struktūra kartais vadinama organizacijos matricos forma. Pavyzdžiui, kai kuriuose ūkio subjektuose vieni vadovai yra atsakingi už atskirų prekių asortimentą ir paslaugų rūšį visame pasaulyje, o kiti vadovai – tik už konkrečias geografines teritorijas. Pagrindinis sprendimus priimantis asmuo reguliariai tikrina abiejų padalinių grupių veiklos rezultatus, o finansinė informacija yra teikiama apie jas abi. Taip ūkio subjektas, vadovaudamasis pagrindiniu principu, nustato, kokia padalinių grupė priskiriama veiklos segmentams.

▼B

APSKAITYTINI SEGMENTAI

11 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie kiekvieną veiklos segmentą, kuris:

a) atitinka 5–10 straipsniuose pateiktą apibūdinimą arba pateikiamas sujungiant du tokius segmentus arba daugiau, kaip nurodyta 12 straipsnyje;

b) viršija 13 straipsnyje nustatytus kiekybinius reikalavimus.

14–19 straipsniuose yra apibūdinti kiti atskiros informacijos apie veiklos segmentą pateikimo atvejai.

Jungimo kriterijai

12 Veiklos segmentų ilgalaikės finansinės veiklos rezultatai dažnai būna panašūs, jeigu jų ekonominės charakteristikos yra vienodos. Pavyzdžiui, galima tikėtis, kad du veiklos segmentai, kurių ekonominės ypatybės yra vienodos, gaus vienodą ilgalaikį vidutinį bendrąjį pelną. Du veiklos segmentus arba daugiau galima sujungti į vieną atskirą veiklos segmentą, jeigu toks sujungimas atitinka pagrindinį šio TFAS principą, segmentai turi panašias ekonomines charakteristikas ir yra vienas į kitą panašūs toliau išvardytais atžvilgiais:

a) produktų ir paslaugų pobūdžiu;

b) gamybos procesų pobūdžiu;

c) produktų ir paslaugų klientų rūšimi ar kategorija;

d) savo produktų platinimo arba paslaugų teikimo būdais; ir

e) prireikus teisinio reglamentavimo pobūdžiu, pavyzdžiui, bankininkystės, draudimo ar komunalinių paslaugų veiklos rūšyse.

Kiekybiniai reikalavimai

13 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie veiklos segmentą, kuri turi atitikti toliau išvardytus kiekybės kriterijus:

a) jo apskaitytos pajamos, įskaitant pajamas iš pardavimų išoriniams klientams ir pardavimus arba perdavimus tarp segmentų, sudaro 10 procentų ar daugiau visų veiklos segmentų bendrųjų vidinių ar išorinių pajamų;

b) jo apskaityto pelno arba nuostolių galutinė suma 10 ar daugiau procentų viršija toliau nurodytas galutines sumas: i) visų veiklos segmentų, kurių ataskaitose nebuvo parodyta nuostolių, bendrą apskaitytą pelną; ir ii) visų veiklos segmentų, kurių ataskaitose nuostoliai buvo nurodyti, bendrus apskaitytus nuostolius;

c) jo turtas sudaro 10 ar daugiau procentų visų veiklos segmentų bendrojo turto.

▼B

Veiklos segmentai, kurie neatitinka jokių toliau išvardytų kiekybės reikalavimų, gali būti laikomi apskaitytinais ir parodomi atskirai, jeigu, vadovybės nuomone, tokia informacija apie segmentą galėtų būti vertinga finansinių ataskaitų vartotojams.

14 Ūkio subjektas, pateikdamas informaciją apie apskaitytiną segmentą, gali sujungti informaciją apie veiklos segmentus, kurie neatitinka kiekybės reikalavimų, su informacija apie kitus veiklos segmentus, kurie tokius kiekybės reikalavimus atitinka, tik tuo atveju, jeigu veiklos segmentai turi panašių ekonominių ypatybių ir jeigu beveik visi jiems taikomi jungimo kriterijai, išvardyti 12 straipsnyje, yra panašūs.

15 Jeigu veiklos segmentų apskaičiuotos bendros išorinės pajamos sudaro mažiau kaip 75 procentus ūkio subjekto pajamų, tai papildomi veiklos segmentai turės būti priskiriami apskaitytiniems (net jei jie neatitinka 13 straipsnyje nustatytų kriterijų), kol apskaitytinų segmentų pajamos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus ūkio subjekto pajamų.

16 Informacija apie kitą ekonominę veiklą ir veiklos segmentus, kurie nėra apskaitytini, sujungiama ir pateikiama visų kitų segmentų kategorijoje atskirai nuo kitų pagal 28 straipsnio reikalavimus suderintų straipsnių. Reikia apibūdinti pajamų, įtrauktų į visų kitų segmentų kategoriją šaltinius.

17 Jeigu vadovybė nusprendžia, kad veiklos segmentas, per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį nurodytas kaip apskaitytinas segmentas, ir toliau yra svarbus, tai per einamąjį ataskaitinį laikotarpį informaciją apie jį toliau reikia pateikti atskirai, net jei segmentas neatitinka 13 straipsnyje nustatyto kiekybės kriterijaus.

18 Jeigu per einamąjį ataskaitinį laikotarpį veiklos segmentas yra nurodomas kaip apskaitytinas pagal kiekybės reikalavimus, tokio segmento ankstesnio ataskaitinio laikotarpio duomenis, pateiktus palyginimo tikslais, reikia parodyti iš naujo, kad naujai apskaitomą segmentą būtų galima pateikti kaip atskirą segmentą, net jei per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį jis neatitiko kiekybės kriterijų, nustatytų 13 straipsnyje.

19 Apskaitytinų segmentų, kuriuos ūkio subjektas apskaito atskirai, skaičiui gali būti taikoma praktinė riba, kurią viršijus, informacija, pateikiama apie segmentą, gali tapti per daug detali. Nors jokia tiksli riba nebuvo nustatyta, kai segmentų, kurie yra apskaitytini pagal 13–18 straipsnius, skaičius išauga, viršydamas dešimt segmentų, ūkio subjektas turėtų įvertinti, ar nustatyta praktinė riba buvo pasiekta.

ATSKLEIDIMAS

20 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją taip, kad jos finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti ekonominės veiklos, kurią jis vykdo, pobūdį, finansinius rezultatus ir ekonominę aplinką, kurioje jis veikia.

21 Ūkio subjektas, laikydamasis 20 straipsnyje nustatyto principo, apie kiekvieną laikotarpį, kurio pajamų ataskaitas teikia, turi pateikti šią informaciją:

a) 22 straipsnyje apibūdintą bendro pobūdžio informaciją;

▼B

b) informaciją apie segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelną ar nuostolius, įskaitant nurodytas pajamas ir sąnaudas, įtrauktas į tokio segmento pelną ar nuostolius, segmento turtą, segmento įsipareigojimus ir vertinimo pagrindą, kaip nurodyta 23–27 straipsniuose; ir

c) segmento pajamų sumos, apskaitytino segmento pelno ar nuostolių, segmento turto, segmento įsipareigojimų ir kitų reikšmingų straipsnių suderinimą su atitinkamomis ūkio subjekto sumomis, kaip nurodyta 28 straipsnyje.

▼M5

Reikia sutikrinti finansinės būklės ataskaitoje pateiktinų segmentų sumas su ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitos sumomis kiekvieną datą, kuria pateikiama finansinės būklės ataskaita. Ankstesnių laikotarpių informacija turi būti pataisyta, kaip nurodyta 29 ir 30 straipsniuose.

▼B

Bendro pobūdžio informacija

▼M43

22 Ūkio subjektas turi pateikti šią bendro pobūdžio informaciją:

a) požymius, naudojamus ūkio subjekto apskaitytiniems segmentams nustatyti, įskaitant organizavimo pagrindą (pavyzdžiui, ar vadovybė nusprendė ūkio subjekto veiklą organizuoti pagal skirtingus produktus ir paslaugas, geografines teritorijas, reglamentavimo sąlygas, ar įvairių veiksnių derinį, ir ar veiklos segmentai buvo sujungti);

aa) vadovybės priimtus sprendimus taikant 12 straipsnio jungimo kriterijus. Čia įeina trumpas tokiu būdu sujungtų veiklos segmentų ir ekonominių rodiklių, kurie buvo vertinami nustatant, kad sujungtieji veiklos segmentai turi panašias ekonomines charakteristikas, aprašymas; ir

b) produktų ir paslaugų, iš kurių apskaitytinas segmentas gauna savo pajamas, rūšis.

▼B

Informacija apie pelną ar nuostolius, turtą ir įsipareigojimus

▼M22

23 Ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno apskaitytino segmento pelno ar nuostolių sumas. Ūkio subjektas turi parodyti kiekvieno apskaitytino segmento viso turto ir įsipareigojimų sumas, jeigu tokios sumos nuolat pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui. Be to, apie kiekvieną apskaitytiną segmentą ūkio subjektas turi pateikti toliau nurodytą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos į segmento pelno ar nuostolių apskaičiavimą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, ar kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tuo atveju, jeigu jos neįtraukiamos į tokį segmento pelno ar nuostolių įvertinimą:

a) pajamas iš išorinių klientų;

▼B

b) pajamas iš operacijų su kitais veiklos to paties ūkio subjekto padaliniais;

c) palūkanų pajamas;

d) palūkanų sąnaudas;

▼B

e) nusidėvėjimą ir amortizaciją;

▼M5

f) reikšmingus pajamų ir sąnaudų straipsnius, atskleidžiamus pagal 1-ojo TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstyto 2007 m.) 97 straipsnį;

▼B

g) ūkio subjektui tenkančią susijusių ir bendro kapitalo įmonių pelno ar nuostolių dalį, apskaitomą nuosavybės metodu;

h) pajamų mokesčio sąnaudas arba pajamas; ir

i) svarbius nepiniginius straipsnius, kitus nei nusidėvėjimas ir amortizacija.

Ūkio subjektas atskirai parodo kiekvieno apskaitytino segmento palūkanų pajamas ir sąnaudas, jeigu didžiąją dalį savo pajamų segmentas gauna iš palūkanų, o pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimus dėl išteklių paskyrimo segmentui, pirmiausia atsižvelgia į grynąsias palūkanų pajamas. Tokiu atveju ūkio subjektas gali parodyti minėto segmento palūkanų pajamas be palūkanų sąnaudų ir pateikti atitinkamą pastabą.

▼M31

24 Ūkio subjektas apie kiekvieną apskaitytiną segmentą atskleidžia toliau reikalaujamą informaciją, jeigu nurodytos sumos įtraukiamos vertinant segmento turtą, kurį tikrina pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, arba kitaip reguliariai pateikiamos pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui net ir tada, kai jos neįtraukiamos vertinant segmento turtą:

▼B

a) investicijų į susijusias ir bendro kapitalo įmones sumą, apskaitomą nuosavybės metodu;

▼M31

b) ilgalaikio turto ([1]), kito nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turto, grynojo apibrėžtųjų išmokų turto (žr. 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“) padidėjimo sumas ir teises, susijusias su draudimo sutartimis.

▼B

ĮVERTINIMAS

25 Kiekvieno segmento parodomo straipsnio suma turi būti ta, kuri pateikiama pagrindiniam sprendimus priimančiam asmeniui ir kurios pagrindu jis priima sprendimus dėl išteklių paskyrimo segmentui ir vertina jo veiklos rezultatus. Patikslinimai ir išbraukimai daromi rengiant ūkio subjekto finansines ataskaitas, paskirstant pajamas, sąnaudas, pelną ar nuostolius segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ir nuostoliams apskaičiuoti naudojamos tik tada, jeigu jos įtraukiamos skaičiuojant segmento pelno ar nuostolių sumą, kurią naudoja pagrindinis sprendimus priimantis asmuo. Atitinkamai vertinant segmento turtą ir įsipareigojimus yra įtraukiamas tik tas turtas ir įsipareigojimai, apie kuriuos informuojamas pagrindinis sprendimus priimantis asmuo. Segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ar nuostoliui ir turtui ar įsipareigojimams tam tikros sumos turi būti priskiriamos pagrįstai.

([1]) Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi susigrąžinti ilgiau nei per dvylika mėnesių nuo ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

▼B

26 Jeigu pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, vertindamas segmento veiklos rezultatus ir priimdamas sprendimą, kaip paskirstyti išteklius, naudoja tik vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar įsipareigojimų sumą, tai ji turi būti nurodyta pateikiamoje informacijoje apie segmento pelną ar nuostolius, turtą ir įsipareigojimus. Jeigu pagrindinis sprendimus priimantis asmuo naudoja daugiau kaip vieną veiklos segmento pelno ar nuostolių, segmento turto ar segmento įsipareigojimų sumą, reikia pateikti tas sumas, kurios, vadovybės nuomone, yra apskaičiuotos laikantis vertinimo principų, labiausiai atitinkančių tuos principus, kurie naudojami atitinkamoms sumoms ūkio subjekto finansinėse ataskaitose apskaičiuoti.

27 Ūkio subjektas turi pateikti kiekvieno apskaitytino segmento pelno ar nuostolių, turto ir įsipareigojimų sumų paaiškinimą. Ūkio subjektas turi pateikti bent jau šią informaciją:

a) visų sandorių tarp apskaitytinų segmentų apskaitos pagrindą;

b) visų skirtumų tarp apskaitytinų segmentų pelno ar nuostolių ir ūkio subjekto pelno ir nuostolių prieš patiriant pelno mokesčio sąnaudas ir nutraukiant veiklą sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir patirtų išlaidų centralizuotą paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

c) visų tarp apskaitytino segmento turto ir ūkio subjekto turto sumų skirtumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamo turto paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

d) visų skirtumų tarp apskaitytino segmento įsipareigojimų ir ūkio subjekto įsipareigojimų sumų pobūdį (jeigu jis neaiškus iš suderintų sumų, pateiktų pagal 28 straipsnį). Tokie skirtumai gali apimti apskaitos politiką ir bendrai naudojamų įsipareigojimų paskirstymo politiką, kurios padeda suprasti pateikiamą segmento informaciją;

e) visų vertinimo metodų ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais naudotų segmento, kurio ataskaitos pateikiamos, pelnui ar nuostoliams apskaičiuoti, pakeitimus ir prireikus tokių pakeitimų poveikį segmento pelno ar nuostolių sumai;

f) visų apskaitytiniems segmentams asimetrinių paskirstytų sumų pobūdį ir poveikį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, nurodydamas segmento nusidėvėjimo sąnaudas, gali neparodyti su juo susijusio turto, kuriam skaičiuojamas nusidėvėjimas.

Suderinimas

▼M43

28 Ūkio subjektas turi suderinti visus toliau išvardytus duomenis:

▼B

a) apskaitytino segmento galutinę pajamų sumą, suderintą su ūkio subjekto pajamomis;

▼B

b) apskaitytino segmento galutinę pelno ar nuostolių sumą, suderintą su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais prieš mokesčių sąnaudas (mokesčių pajamas) ir veiklos nutraukimą. Tačiau, jeigu ūkio subjektas apskaitytiniems segmentams priskiria tokius straipsnius, kaip mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos), ūkio subjektas gali suderinti galutines segmento pelno ar nuostolių sumas su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliais po minėtų straipsnių;

▼M43

c) apskaitytinų segmentų galutinę turto sumą su ūkio subjekto turtu, jei segmento turtas apskaitomas pagal 23 straipsnį;

▼B

d) apskaitytinų segmentų galutinę įsipareigojimų sumą su ūkio subjekto įsipareigojimais, jeigu segmento įsipareigojimai apskaitomi pagal 23 straipsnį;

e) nurodytą apskaitytinų segmentų galutinę kiekvieno kito svarbaus informacijos straipsnio sumą, suderintą su atitinkama ūkio subjekto suma.

Visus svarbius suderintus straipsnius reikia parodyti atskirai ir pateikti jų apibūdinimą. Pavyzdžiui, turi būti atskirai pateikta ir apibūdinta kiekvieno svarbaus koregavimo, kurio reikia apskaitytino segmento pelnui ar nuostoliams suderinti su ūkio subjekto pelnu arba nuostoliais pagal įvairių rūšių apskaitos politiką, suma.

Ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijos pateikimas

29 Jeigu ūkio subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jos apskaitytinų segmentų struktūra, reikia naujai pateikti atitinkamą ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informaciją, įskaitant tarpinius laikotarpius, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai. Ar ūkio subjektas turi informaciją ir ar ją parengti labai brangiai kainuotų, sprendimas turi būti priimtas dėl kiekvieno pateikiamo straipsnio. Pasikeitus ūkio subjekto apskaitytinų segmentų struktūrai, ūkio subjektas nurodo, ar atitinkami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmento informacijos straipsniai buvo pateikti naujai.

30 Jeigu ūkio subjektas savo vidaus struktūrą pakeičia taip, kad pasikeičia ir jos apskaitytinų segmentų struktūra, ir jeigu ankstesnių ataskaitinių laikotarpių segmentų informacija, įskaitant tarpinius laikotarpius, naujai nepateikiama pasikeitimui pailiustruoti, tai tais metais, kai toks pakeitimas įvyko, ūkio subjektas turi pateikti einamojo ataskaitinio laikotarpio informaciją apie segmentą senuoju ir naujuoju skirstymo į segmentus pagrindu, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai.

INFORMACIJOS APIE VISĄ ŪKIO SUBJEKTĄ PATEIKIMAS

31 Šio standarto 32–34 straipsniai taikomi visiems ūkio subjektams, kurie laikosi šio TFAS, įskaitant tuos ūkio subjektus, kurie turi tik vieną apskaitytiną segmentą. Kai kurie ūkio subjektai savo ekonominės veiklos neskirsto pagal gaminamus produktus ir teikiamas paslaugas arba pagal geografines teritorijas, kuriose jie vykdo savo operacijas. Tokio ūkio subjekto apskaitytini segmentai gali apie savo pajamas pateikti duomenis, apimančius plačią įvairių rūšių iš esmės skirtingų

▼B

produktų ir paslaugų sritį, arba keli tokio ūkio subjekto segmentai gali pateikti informaciją iš esmės apie tokius pačius produktus ir paslaugas. Atitinkamai ūkio subjekto apskaitytini segmentai gali turėti turto skirtingose geografinėse teritorijose ar keli jo apskaitytini segmentai gali veikti toje pačioje geografinėje teritorijoje. Informaciją, reikalaujamą 32–34 straipsniuose, reikia pateikti tik tuo atveju, jeigu ji nebuvo įtraukta į apskaitytino segmento informaciją, kurią reikia pateikti pagal šio TFAS reikalavimus.

Informacija apie produktus ir paslaugas

32 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas iš išorinių klientų kiekvieno produkto ir paslaugos arba kiekvienos panašių produktų ir paslaugų grupės atskirai, nebent ūkio subjektas tokios informacijos neturėtų, o ją gauti jam kainuotų labai brangiai. Pastarąjį faktą reikia nurodyti. Pateikiamos pajamų sumos turi būti paremtos finansine informacija, kurią ūkio subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti.

Informacija apie geografines teritorijas

33 Ūkio subjektas turi pateikti toliau reikalaujamą informaciją apie geografines teritorijas, nebent jis tokios informacijos neturėtų, o ją gauti kainuotų labai brangiai:

a) pajamas iš išorinių klientų: i) priskiriamas šaliai, kurioje yra ūkio subjekto nuolatinė buveinė; ir ii) bendrai priskiriamas visoms užsienio šalims, iš kurių ūkio subjektas gauna pajamų. Jeigu pajamos, priskiriamos atskirai užsienio šaliai, iš nepriklausomų klientų, yra didelės, jas reikėtų nurodyti atskirai. Ūkio subjektas turi nurodyti, kokiu pagrindu pajamas iš išorinių klientų jis priskiria atskiroms šalims;

b) ilgalaikį turtą ([1]), kitą nei finansinės priemonės, atidėtųjų mokesčių turtą, išmokų darbuotojams turtą ir teises, susijusias su draudimo sutartimis: i) esantį šalyje, kurioje yra ūkio subjekto nuolatinė buveinė; ir ii) esantį visose užsienio šalyse, kuriose ūkio subjektas turi turto, kartu. Jeigu turtas atskiroje užsienio šalyje yra didelis, jį reikia nurodyti atskirai.

Pateikiamos sumos turi būti paremtos finansine informacija, kurią ūkio subjektas naudoja savo finansinėms ataskaitoms rengti. Jeigu ūkio subjektas reikiamos informacijos neturi, o ją gauti kainuotų labai brangiai, šį faktą reikia atskleisti. Kartu su informacija, kurią reikia pateikti pagal šį straipsnį, ūkio subjektas turi pateikti šalių grupių tarpines galutines sumas pagal geografines teritorijas.

([1]) Jeigu turtas klasifikuojamas pagal likvidumą, ilgalaikiam turtui priskiriamas turtas, apimantis sumas, kurias tikimasi susigrąžinti ilgiau nei per dvylika mėnesių nuo ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

▼B

Informacija apie pagrindinius klientus

▼M26

34 Ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie pajamas, kurias jis gauna iš savo pagrindinių klientų. Jeigu pajamos iš sandorių su vienu išorės klientu sudaro 10 ar daugiau procentų ūkio subjekto pajamų, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą, bendrą pajamų, gaunamų iš kiekvieno tokio kliento, sumą ir segmentą arba segmentus, kurie teikia pajamų duomenis. Ūkio subjektas neturi atskleisti pagrindinio kliento tapatybės ar pajamų sumos, gaunamos iš tokio kliento, kurią nurodo kiekvienas segmentas. Pagal šį TFAS ūkio subjektų grupė, kuri, ataskaitas teikiančio ūkio subjekto žiniomis, yra bendrai kontroliuojama, yra laikoma vienu klientu. Tačiau reikia pasitelkti nuovoką, siekiant įvertinti, ar valdžios institucija (~~nacionalinė~~, ~~valstijos~~, ~~provincijos~~, ~~teritorinės~~, ~~vietinės arba užsienio~~ įskaitant vyriausybės agentūras ir panašias institucijas, vietines nacionalines ar tarptautines) ir ūkio subjektai, kurie, ataskaitas teikiančio ūkio subjekto žiniomis, yra tokios institucijos bendrai kontroliuojami, taip pat yra laikomi vienu klientu. Vertindamas tai, ataskaitas teikiantis ūkio subjektas atsižvelgia į tų ūkio subjektų ekonominės integracijos laipsnį.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

35 Ūkio subjektas šį TFAS taiko savo metinėms finansinėms ataskaitoms, susijusioms su ataskaitiniais laikotarpiais, kurie prasideda 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Šį aiškinimą galima taikyti ir anksčiau. Ūkio subjektas, kuris šį TFAS taiko savo finansinėms ataskaitoms, susijusioms su laikotarpiu iki 2009 m. sausio 1 d., turi atskleisti šį faktą.

▼M22

35A 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* pataisytas 23 straipsnis. Ūkio subjektas šią pataisą turi taikyti 2010 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

36 Laikantis šio TFAS reikalavimų, praėjusių metų informaciją, kuri pateikiama kaip lyginamoji pirmųjų standarto taikymo metų (įskaitant 2009 m. balandžio mėn. 23 straipsnio pataisos taikymą) informacija apie segmentus, reikia nurodyti pakartotinai, nebent ūkio subjektas reikiamos informacijos neturi, o ją gauti kainuotų labai brangiai.

▼M5

36A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 23 straipsnio f punktas. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M26

36B 24-uoju TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ (persvarstytas 2009 m.) 34 straipsnis iš dalies pakeistas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jei ūkio subjektas 24-ąjį TAS (persvarstytą 2009 m.) taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 34 straipsnio pataisa turi būti taikoma tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M43**

36C 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2010–2012 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* pataisyti 22 ir 28 straipsniai. Ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**B**

14-OJO TAS PANAIKINIMAS

37 Šiuo TFAS panaikinamas 14-asis TAS *„Segmento atskaitomybė“*.

▼B

Priedas

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis.

Veiklos segmentas yra ūkio subjekto dalis:

a) dalyvaujanti ekonominėje veikloje, iš kurios ji gali uždirbti pajamas ir patirti išlaidas (įskaitant pajamas ir sąnaudas, susijusias su sandoriais, vykdomais su kitomis to paties ūkio subjekto dalimis);

b) kurios veiklos rezultatus reguliariai tikrina pagrindinis ūkio subjekto asmuo, priimdamas sprendimą dėl išteklių, kuriuos reikia paskirti segmentui, ir siekdamas įvertinti jo finansinius rezultatus; ir

c) kuri yra pateikusi atskirą finansinę informaciją.

▼M53

9-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Finansinės priemonės“

1 SKYRIUS. Tikslas

1.1. Šio standarto tikslas – nustatyti su *finansiniu turtu* ir *finansiniais įsipareigojimais* susijusios finansinės atskaitomybės principus, kurie bus svarbi ir naudinga informacija finansinių ataskaitų vartotojams vertinant ūkio subjekto būsimų pinigų srautų sumas, laiką ir neapibrėžtumą.

2 SKYRIUS. Taikymo sritis

▼M54

2.1. Šį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visų rūšių finansinėms priemonėms, išskyrus:

▼M53

a) tas dalis patronuojamosiose įmonėse, asocijuotosiose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, kurių apskaita tvarkoma pagal 10-ąjį TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ arba 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“. Vis dėlto kai kuriais atvejais pagal 10-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS arba 28-ąjį TAS reikalaujama arba leidžiama, kad ūkio subjektas savo dalies patronuojamojoje, asocijuotojoje arba bendrojoje įmonėje apskaitą tvarkytų pagal kai kuriuos arba visus šio standarto reikalavimus. Ūkio subjektai taip pat turi taikyti šį standartą patronuojamosios įmonės, asocijuotosios įmonės arba bendrosios įmonės dalies išvestinėms finansinėms priemonėms, nebent išvestinė finansinė priemonė atitinka 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ pateiktą ūkio subjekto nuosavybės priemonės apibrėžtį;

▼M54

b) teises ir prievoles pagal nuomos sutartis, kurioms taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“. Tačiau:

i) nuomotojo pripažintoms už finansinę nuomą gautinoms sumoms (t. y. grynosios investicijos į finansinę nuomą) ir už veiklos nuomą gautinoms sumoms taikomi šio standarto pripažinimo nutraukimo ir vertės sumažėjimo reikalavimai;

ii) nuomininko pripažintiems nuomos įsipareigojimams taikomi šios standarto 3.3.1 straipsnyje nustatyti pripažinimo nutraukimo reikalavimai; ir

iii) į nuomos sutartis įterptoms išvestinėms finansinėms priemonėms taikomi šio standarto įterptųjų išvestinių finansinių priemonių reikalavimai;

▼M53

c) darbdavių teises ir prievoles pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;

d) ūkio subjekto išleistas finansines priemones, kurios atitinka 32-ajame TAS pateiktą nuosavybės priemonės apibrėžtį (įskaitant pasirinkimo sandorius ir varantus) arba kurias pagal 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius reikalaujama priskirti prie nuosavybės priemonių. Vis dėlto tokių nuosavybės priemonių turėtojas šį standartą turi taikyti toms priemonėms, nebent jos atitinka a punkte nurodytą išimtį;

▼M53

e) teises ir prievoles, atsirandančias iš: i) draudimo sutarties, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS „Draudimo sutartys“, išskyrus emitento teises ir prievoles, atsirandančias iš draudimo sutarties, atitinkančios finansinės garantijos sutarties apibrėžtį; arba ii) sutarties, patenkančios į 4-ojo TFAS taikymo sritį, nes ji apima savarankišką dalyvavimo elementą. Vis dėlto šis standartas taikomas išvestinei finansinei priemonei, įterptai į sutartį, patenkančią į 4-ojo TFAS taikymo sritį, jei pati išvestinė finansinė priemonė nėra sutartis, patenkanti į 4-ojo TFAS taikymo sritį. Be to, jei finansinių garantijų sutarčių emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad laiko tokias sutartis draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS (žr. B2.5–B2.6 straipsnius). Šį sprendimą emitentas gali priimti dėl kiekvienos konkrečios sutarties atskirai, bet kiekvienai sutarčiai pasirinktas taikyti sprendimas yra neatšaukiamas;

f) bet kokius įsigyjančiojo ūkio subjekto ir parduodančiojo akcininko išankstinius sandorius dėl įsigyjamojo ūkio subjekto pirkimo arba pardavimo, pagal kuriuos sujungiamas verslas pagal 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“ būsimą įsigijimo datą. Išankstinio sandorio terminas neturėtų viršyti pagrįsto laikotarpio, kurio paprastai reikia būtiniems pritarimams gauti ir sandoriui įvykdyti;

g) kreditavimo įsipareigojimus, išskyrus aprašytuosius 2.3 straipsnyje. Vis dėlto į šio standarto taikymo sritį nepatenkantiems kreditavimo įsipareigojimams jų emitentas turi taikyti šiame standarte nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus. Be to, visiems kreditavimo įsipareigojimams taikomi šio standarto pripažinimo nutraukimo reikalavimai;

h) finansines priemones, sutartis ir prievoles pagal mokėjimo akcijomis sandorius, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“, išskyrus į šio standarto 2.4–2.7 straipsnių taikymo sritį patenkančias sutartis, kurioms taikomas šis standartas;

i) teises į mokėjimus, kuriais ūkio subjektui būtų galima kompensuoti sąnaudas, būtinas, kad jis įvykdytų įsipareigojimą, kurį jis pripažįsta atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ arba kurį jis ankstesniu laikotarpiu pripažino atidėjiniu pagal 37-ąjį TAS;

j) teises ir prievoles, patenkančias į 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ taikymo sritį, kurios yra finansinės priemonės, išskyrus finansines priemones, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS, tvarkoma pagal šį standartą.

2.2. **Šio standarto vertės sumažėjimo reikalavimai turi būti taikomi toms teisėms, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius, tvarkoma pagal šį standartą.**

▼M53

2.3. **Į šio standarto taikymo sritį patenka šie kreditavimo įsipareigojimai:**

a) kreditavimo įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektas priskiria prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (žr. 4.2.2 straipsnį). Ūkio subjektas, kuris turtą, susijusį su savo kreditavimo įsipareigojimų sutartimis, paprastai parduoda greitai po sutarties sudarymo, taiko šį standartą visiems prie tos pačios grupės priskiriamiems savo kreditavimo įsipareigojimams;

b) kreditavimo įsipareigojimai, kurių grynąją vertę galima padengti pinigais arba pristatant ar išleidžiant kitą finansinę priemonę. Šie kreditavimo įsipareigojimai yra išvestinės finansinės priemonės. Kreditavimo įsipareigojimas nelaikomas įvykdytu grynąja verte vien dėl to, kad paskola išmokama dalimis (pvz., už užstatą gauta paskola statybai, kuri išmokama dalimis per statybos laiką);

c) prievolės suteikti paskolą, kuriai taikoma mažesnė nei rinkos palūkanų norma (žr. 4.2.1 straipsnio d punktą).

2.4. **Šis standartas turi būti taikomas nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutartims, už kurias galima atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Vis dėlto šis standartas turi būti taikomas sutartims, kurias ūkio subjektas pagal 2.5 straipsnį priskiria prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.**

2.5. **Nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutartis, už kurią galima atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis, lyg sutartis būtų finansinė priemonė, gali būti neatšaukiamai priskirta prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, net jei ji sudaryta siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Toks priskyrimas galimas tik sutarties pradžioje, bet tik jei dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų pripažinimo neatitikimas (kartais jis vadinamas apskaitos neatitikimu), kuris atsirastų nepripažinus tos sutarties, nes ji nepatenka į šio standarto taikymo sritį (žr. 2.4 straipsnį).**

2.6. Už nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sutartis galima atsiskaityti įvairiais būdais grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui:

a) kai pagal sutarties sąlygas kiekvienai šaliai leidžiama atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis;

▼M53

b) kai galimybė atsiskaityti grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis sutarties sąlygose aiškiai nenurodyta, bet ūkio subjektas turi atsiskaitymo už panašias sutartis grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis (su sandorio šalimi, sudarant tarpusavio užskaitos sutartis arba parduodant sutartį prieš ją įvykdant arba prieš baigiantis jos galiojimo trukmei) patirties;

c) kai ūkio subjektas turi su panašiomis sutartimis susijusios pristatytos pagrindinės finansinės priemonės priėmimo ir pardavimo per trumpą laikotarpį nuo jos pristatymo siekiant sukurti pelną dėl trumpalaikių kainos arba prekybos tarpininko pelno svyravimų patirties; ir

d) kai nefinansinis straipsnis, kuris yra sutarties objektas, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

Sutartis, kuriai taikomas b arba c punktas, nėra sudaroma siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius ir todėl patenka į šio standarto taikymo sritį. Kitos sutartys, kurioms taikomas 2.4 straipsnis, vertinamos siekiant nustatyti, ar jos sudarytos ir toliau laikomos siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius ir ar todėl jos patenka į šio standarto taikymo sritį.

2.7. Pasirašytas pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti nefinansinį turtą sandoris, už kurį gali būti atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis pagal 2.6 straipsnio a arba d punktą, patenka į šio standarto taikymo sritį. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į tikėtinus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius.

3 SKYRIUS. Pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas

3.1. PIRMINIS PRIPAŽINIMAS

3.1.1. Ūkio subjektas turi pripažinti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą finansinės būklės ataskaitoje tik kai ūkio subjektas tampa finansinės priemonės sutarties nuostatų šalimi (žr. B3.1.1 ir B3.1.2 straipsnius). Pirmą kartą pripažįstamą finansinį turtą ūkio subjektas grupuoja pagal 4.1.1–4.1.5 straipsnius, o vertina pagal 5.1.1–5.1.3 straipsnius. Pirmą kartą pripažįstamą finansinį įsipareigojimą ūkio subjektas grupuoja pagal 4.2.1 ir 4.2.2 straipsnius, o vertina pagal 5.1.1 straipsnį.

Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas

3.1.2. *Įprastas* finansinio turto *pirkimas arba pardavimas* pripažįstamas arba jo pripažinimas nutraukiamas, jei taikoma, taikant apskaitą pagal prekybos datą arba apskaitą pagal atsiskaitymo datą (žr. B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

▼**M53**

3.2. FINANSINIO TURTO PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

3.2.1. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ir B3.2.1–B3.2.17 straipsniai taikomi konsoliduotu lygmeniu. Taigi ūkio subjektas pirmiausia konsoliduoja visas patronuojamąsias įmones pagal 10-ąjį TFAS, paskui taiko tuos straipsnius susidariusiai grupei.

3.2.2. Prieš nustatydamas, ar (ir kokiu mastu) tinkama nutraukti pripažinimą pagal 3.2.3–3.2.9 straipsnius, ūkio subjektas nustato, kam – finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) ar visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei) – turėtų būti taikomi šie straipsniai.

a) 3.2.3–3.2.9 straipsniai finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) taikomi tik jei dalis, kurios pripažinimą svarstoma galimybė nutraukti, atitinka vieną iš šių trijų sąlygų:

i) dalį sudaro tik konkrečiai nurodyti finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautai. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas atskiria palūkanų normą nuo pagrindinės skolos ir todėl sandorio šalis įgyja teisę ne į pagrindinės sumos, bet į palūkanų pinigų srautus, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi palūkanų pinigų srautams;

ii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga (*pro rata*) finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią sandorio šalis įgyja teisę į 90 % visų skolos priemonės pinigų srautų dalį, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi 90 % tų pinigų srautų. Jei sandorio šalių daugiau nei viena, nebūtina, kad kiekviena iš jų turėtų proporcingą pinigų srautų dalį, bet turtą perduodantis ūkio subjektas turi turėti visiškai proporcingą dalį;

iii) dalį sudaro tik visiškai proporcinga (*pro rata*) konkrečiai nustatytų finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią sandorio šalis įgyja teises į 90 % finansinio turto palūkanų pinigų srautų dalį, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi 90 % tų palūkanų pinigų srautų. Jei sandorio šalių daugiau nei viena, nebūtina, kad kiekviena iš jų turėtų proporcingą konkrečiai nustatytų pinigų srautų dalį, bet turtą perduodantis ūkio subjektas turi turėti visiškai proporcingą dalį;

b) visais kitais atvejais 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (arba viso panašaus finansinio turto grupei). Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas perduoda: i) teises į pirmuosius arba paskutiniuosius 90 % surinktų finansinio turto (arba finansinio turto grupės) pinigų; arba ii) teises į 90 % gautinų

▼M53

sumų grupės pinigų srautų, bet suteikia garantiją siekdamas kompensuoti pirkėjui visus iki 8 % pagrindinės gautinos sumos kredito nuostolius, 3.2.3–3.2.9 straipsniai taikomi visam finansiniam turtui (arba panašaus finansinio turto grupei).

3.2.3–3.2.12 straipsniuose vartojamas terminas „finansinis turtas“ reiškia bet kurią finansinio turto dalį (arba panašaus finansinio turto grupės dalį), nurodytą šio straipsnio a punkte, arba visą finansinį turtą (arba panašaus finansinio turto grupę).

3.2.3. **Ūkio subjektas nutraukia finansinio turto pripažinimą tik tada, kai:**

a) baigiasi sutartyje numatytų teisių į finansinio turto pinigų srautus galiojimo laikas arba

b) jis perduoda finansinį turtą, kaip nustatyta 3.2.4 ir 3.2.5 straipsniuose, ir šio perduoto turto pripažinimas pagal 3.2.6 straipsnį gali būti nutraukiamas.

(Dėl įprasto finansinio turto pardavimo žr. 3.1.2 straipsnį.)

3.2.4. **Ūkio subjektas perduoda finansinį turtą tik jei jis:**

a) perduoda sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautų arba

b) išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautų, bet prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti pinigų srautus vienam arba daugiau gavėjų pagal susitarimą, atitinkantį 3.2.5 straipsnyje nustatytas sąlygas.

3.2.5. **Jei ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto (pradinio turto) pinigų srautų, bet prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti tuos pinigų srautus vienam arba daugiau ūkio subjektų (galutiniams gavėjams), šį sandorį jis laiko finansinio turto perdavimu, tik jei įvykdomos visos šios trys sąlygos:**

a) ūkio subjektas neturi prievolės mokėti sumų galutiniams gavėjams, nebent jis surenka lygiavertes pradinio turto sumas. Trumpalaikiai ūkio subjekto avansai su teise visiškai atgauti paskolintą sumą ir sukauptas rinkos palūkanų normų dydžio palūkanas šios sąlygos nepažeidžia;

b) pagal perdavimo sutarties sąlygas ūkio subjektui draudžiama perduoti arba įkeisti pradinį turtą, nebent jis įkeičiamas kaip užtikrinimo galutiniams gavėjams priemonė siekiant įvykdyti prievolę mokėti jiems pinigų srautus;

c) ūkio subjektui tenka prievolė iš esmės nevėluojant pervesti visus pinigų srautus, kuriuos surenka galutinių gavėjų vardu. Be to, ūkio subjektas neturi teisės investuoti šių pinigų srautų iš naujo, nebent investuojama į pinigus arba pinigų ekvivalentus (kaip apibrėžta 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaitos“) trumpuoju atsiskaitymo laikotarpiu nuo surinkimo datos iki reikalaujamo pervedimo galutiniams gavėjams datos, o gautos šių investicijų palūkanos perduodamos galutiniams gavėjams.

▼M53

3.2.6. Jei ūkio subjektas perduoda finansinį turtą (žr. 3.2.4 straipsnį), jis turi įvertinti, kiek išlaiko su finansinio turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos. Šiuo atveju:

a) jei ūkio subjektas perduoda iš esmės visą su perduoto finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas perduodant sukurtas arba išlaikytas teises ir prievoles atskirai pripažįsta turtu arba įsipareigojimais;

b) jei ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą su finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jis šį finansinį turtą turi pripažinti toliau;

c) jei ūkio subjektas neperduoda ir neišlaiko iš esmės visos su finansinio turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, jis turi nustatyti, ar išlaikė finansinio turto kontrolę. Šiuo atveju:

i) jei ūkio subjektas neišlaikė kontrolės, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas perduodant sukurtas arba išlaikytas teises ir prievoles turi pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais;

ii) jei ūkio subjektas išlaikė kontrolę, jis turi toliau pripažinti finansinį turtą tiek, kiek toliau kontroliuoja finansinį turtą (žr. 3.2.16 straipsnį).

3.2.7. Rizikos ir naudos perdavimas (žr. 3.2.6 straipsnį) įvertinamas lyginant ūkio subjekto pozicijas prieš perdavimą ir po jo, atsižvelgiant į perduodamo turto grynųjų pinigų srautų sumų ir pinigų srautų susidarymo laiko kintamumą. Ūkio subjektas išlaikė iš esmės visą su finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jei jo būsimų finansinio turto grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumo pozicija perdavus turtą reikšmingai nepakinta (pvz., todėl, kad ūkio subjektas pardavė finansinį turtą, kuriam taikomas susitarimas, pagal kurį jis atperkamas fiksuota kaina arba pardavimo kaina, prie kurios pridedama skolintojo grąža). Ūkio subjektas perdavė iš esmės visą su finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jei jo tokio kintamumo pozicija nebėra reikšminga, palyginti su bendru būsimų grynųjų pinigų srautų, susijusių su finansiniu turtu, dabartinės vertės kintamumu (pvz., todėl, kad ūkio subjektas pardavė finansinį turtą, kuriam taikoma tik galimybė atpirkimo metu jį atpirkti *tikrąja verte*, arba perdavė visiškai proporcingą sutartyje numatyto 3.2.5 straipsnyje nustatytas sąlygas atitinkančio didesnio finansinio turto, pvz., bendros paskolos, pinigų srautų dalį).

3.2.8. Dažnai būna akivaizdu, ar ūkio subjektas perdavė arba išlaikė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, todėl skaičiavimų atlikti nereikia. Kitais atvejais reikia apskaičiuoti ir palyginti ūkio subjekto būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumo poziciją prieš turto perdavimą ir po jo. Skaičiavimas ir lyginimas atliekami kaip diskonto normą taikant atitinkamą dabartinę rinkos palūkanų normą. Apsvarstomas visas pagrįstai įmanomas grynųjų pinigų srautų kintamumas, daugiau dėmesio skiriant labiau tikėtiniems rezultatams.

▼M53

3.2.9. Tai, ar ūkio subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę (žr. 3.2.6 straipsnio c punktą), lemia gavėjo gebėjimas parduoti šį turtą. Jei gavėjas praktiškai geba parduoti visą turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir atlikti tai vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų, ūkio subjektas kontrolės neišlaikė. Visais kitais atvejais ūkio subjektas kontrolę išlaikė.

Perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

3.2.10. Jei ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, kai viso perduoto turto pripažinimą galima nutraukti, ir išlaiko teisę prižiūrėti šį finansinį turtą už mokestį, jis dėl šių paslaugų sandorio pripažįsta prižiūrimą turtą arba prižiūrimą įsipareigojimą. Jei nėra tikėtina, kad gautinu mokesčiu ūkio subjektui bus tinkamai atlyginama už priežiūrą, priežiūros įsipareigojimas už priežiūros prievolę turi būti pripažįstamas tikrąja verte. Jei tikėtina, kad gautinas mokestis viršys tinkamą atlygį už priežiūrą, dėl priežiūros teisės prižiūrimas turtas turi būti pripažįstamas suma, nustatyta remiantis didesnio finansinio turto balansinės vertės paskirstymu pagal 3.2.13 straipsnį.

3.2.11. Jei dėl perdavimo nutraukiamas viso finansinio turto pripažinimas, bet ūkio subjektas įgyja naują finansinį turtą arba prisiima naują finansinį įsipareigojimą ar priežiūros įsipareigojimą, ūkio subjektas turi pripažinti naują finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą arba priežiūros įsipareigojimą tikrąja verte.

3.2.12. Nutraukiant viso finansinio turto pripažinimą skirtumas tarp:

a) balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) gauto atlygio (įskaitant visą naują įgytą turtą, atėmus visus naujus prisiimtus įsipareigojimus)

turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

3.2.13. Jei perduotas turtas yra didesnio finansinio turto dalis (pvz., kai ūkio subjektas perduoda palūkanų pinigų srautus, kurie yra skolos priemonės dalis, žr. 3.2.2 straipsnio a punktą) ir galima nutraukti visos perduotos dalies pripažinimą, ankstesnė didesnio finansinio turto balansinė vertė turi būti paskirstoma toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, remiantis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo datą. Šiuo tikslu išlaikytas prižiūrimas turtas turi būti laikomas toliau pripažįstama dalimi. Skirtumas tarp:

a) daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, paskirtos balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, gauto atlygio (įskaitant bet kokį naują įgytą turtą, atėmus bet kokį naują prisiimtą įsipareigojimą)

turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M53

3.2.14. Jei ankstesnę balansinę didesnio finansinio turto vertę ūkio subjektas paskirsto toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, būtina įvertinti toliau pripažįstamos dalies tikrąją vertę. Jei ūkio subjektas anksčiau yra pardavęs dalių, panašių į toliau pripažįstamą dalį, arba dėl tokių dalių sudaryta kitų rinkos sandorių, tikroji vertė geriausiai matyti iš faktinių sandorių naujausių kainų. Jei kainų arba neseniai sudarytų rinkos sandorių, kuriais remiantis būtų galima nustatyti toliau pripažįstamos dalies tikrąją vertę, nėra, geriausias tikrosios vertės įvertis yra viso didesnio finansinio turto tikrosios vertės ir iš gavėjo už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, gauto atlygio skirtumas.

Perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

3.2.15. Jei dėl perdavimo pripažinimas nenutraukiamas, nes ūkio subjektas išlaikė iš esmės visą su perduoto finansinio turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, ūkio subjektas turi toliau pripažinti visą perduotą turtą, o gaunamą atlygį turi pripažinti finansiniu įsipareigojimu. Vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais ūkio subjektas turi pripažinti visas perduoto turto pajamas ir visas finansinio įsipareigojimo sąnaudas.

Tolesnė perduoto turto kontrolė

3.2.16. Jei ūkio subjektas neperduoda ir neišlaiko iš esmės visos su perduoto turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, bet išlaiko perduoto turto kontrolę, jis toliau pripažįsta perduotą turtą tiek, kiek toliau jį kontroliuoja. Ūkio subjekto perduoto turto tolesnės kontrolės mastas atitinka jam kylančią perduoto turto vertės pasikeitimo riziką. Pavyzdžiui:

a) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas turtas tampa garantija, toliau kontroliuojama dalis vertinama mažesniąja iš šių sumų: i) turto suma; ii) maksimalia gauto atlygio suma, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos suma);

b) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas toliau kontroliuojamas turtas tampa pasirašyto arba įsigyto pasirinkimo sandorio (arba abiejų pasirinkimo sandorių kartu) objektu, toliau kontroliuojama dalis vertinama suma, už kurią ūkio subjektas gali atpirkti tą turtą. Vis dėlto tikrąja verte vertinamo turto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio atveju ūkio subjekto tolesnė kontrolė ribojama mažesniąja iš šių sumų: perduoto turto tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina (žr. B3.2.13 straipsnį);

c) kai su ūkio subjektu susijęs perduotas toliau kontroliuojamas turtas tampa atsiskaitymo pinigais pasirinkimo sandorio objektu arba panašaus atidėjinio objektu, toliau kontroliuojama dalis vertinama taip, kaip ir nepiniginio atsiskaitymo pasirinkimo sandorių atveju, kaip nurodyta šio straipsnio b punkte.

▼M53

3.2.17. **Jei ūkio subjektas toliau pripažįsta turtą tiek, kiek išlaiko tolesnę jo kontrolę, ūkio subjektas taip pat pripažįsta susijusį įsipareigojimą. Nepaisant kitų šiame standarte numatytų vertinimo reikalavimų, perduotas turtas ir susijęs įsipareigojimas vertinami remiantis pagrindu, atitinkančiu ūkio subjekto išlaikytas teises ir prievoles. Susijęs įsipareigojimas vertinamas taip, kad perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų:**

a) ūkio subjekto išlaikytų teisių ir prievolių amortizuota savikaina, jei perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina, arba

b) lygi ūkio subjekto išlaikytų teisių ir prievolių tikrajai vertei, vertinamai atskiru pagrindu, jei perduotas turtas vertinamas tikrąja verte.

3.2.18. **Ūkio subjektas turi toliau pripažinti visas dėl perduoto turto atsirandančias pajamas tiek, kiek išlaiko tolesnę turto kontrolę, ir turi pripažinti visas susijusio įsipareigojimo sąnaudas.**

3.2.19. **Vėlesnio vertinimo tikslu pripažinti perduoto turto ir susijusio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimai apskaitomi nuosekliai vienas kito atžvilgiu pagal 5.7.1 straipsnį ir tarpusavyje neužskaitomi.**

3.2.20. **Jei ūkio subjektas toliau kontroliuoja tik finansinio turto dalį (pvz., jei ūkio subjektas išlaiko pasirinkimo teisę atpirkti dalį perduoto turto arba išlaiko likusią dalį, dėl kurios neišlaikoma iš esmės visa su nuosavybe susijusi rizika ir nauda, bet ūkio subjektas išlaiko kontrolę), finansinio turto ankstesnę balansinę vertę ūkio subjektas paskirsto daliai, kurią jis toliau pripažįsta vykdydamas tolesnę kontrolę, ir daliai, kurios nebepripažįsta, remdamasis šių dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo datą. Šiuo tikslu taikomi 3.2.14 straipsnio reikalavimai. Skirtumas tarp:**

a) nebepripažįstamai daliai paskirtos balansinės vertės (įvertintos pripažinimo nutraukimo datą) ir

b) už nebepripažįstamą dalį gauto atlygio

turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

3.2.21. Jei perduotas turtas vertinamas amortizuota savikaina, šiame standarte nurodyta pasirinkimo teisė priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, susijusiam įsipareigojimui netaikoma.

Visi perdavimai

3.2.22. **Jei perduotas turtas toliau pripažįstamas, turtas ir susijęs įsipareigojimas neturi būti tarpusavyje užskaitomi. Ūkio subjektas panašiai neturi užskaityti tarpusavyje dėl perduoto turto atsirandančių pajamų ir susijusio įsipareigojimo sąnaudų (žr. 32-ojo TAS 42 straipsnį).**

▼M53

3.2.23. Jei perdavėjas pateikia gavėjui nepiniginį užstatą (pvz., skolos arba nuosavybės priemonių), perdavėjo ir gavėjo tvarkoma šio užstato apskaita priklauso nuo to, ar gavėjas turi teisę parduoti arba dar kartą įkeisti užstatą ir ar perdavėjas įvykdė įsipareigojimus. Perdavėjas ir gavėjas užstato apskaitą turi tvarkyti laikydamiesi šių nurodymų:

a) jei gavėjas pagal sutartį arba įprastai turi teisę parduoti arba pakartotinai įkeisti užstatą, perdavėjas turi pergrupuoti šį turtą savo finansinės būklės ataskaitoje (pvz., kaip paskolintą turtą, įkeistas nuosavybės priemones arba pagal atpirkimo sandorį gautiną sumą) atskirai nuo kito turto;

b) jei gavėjas parduoda jam įkeistą turtą, jis turi pripažinti pardavimo pajamas ir įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, dėl savo prievolės grąžinti užstatą;

c) jei perdavėjas neįvykdo įsipareigojimų pagal sutarties sąlygas ir nebeturi teisės atgauti užstatą, jis turi nutraukti užstato pripažinimą, o gavėjas turi pripažinti užstatą savo turtu, iš pradžių įvertintu tikrąja verte, arba, jei jis užstatą jau pardavė, nutraukti savo prievolės grąžinti užstatą pripažinimą;

d) išskyrus c punkte nurodytą atvejį, perdavėjas turi toliau apskaityti užstatą kaip savo turtą, o gavėjas užstato neturi pripažinti turtu.

3.3. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

3.3.1. Ūkio subjektas turi pašalinti finansinį įsipareigojimą (ar finansinio įsipareigojimo dalį) iš savo finansinės būklės ataskaitos tik kai šis įsipareigojimas panaikinamas, t. y. kai sutartyje numatyta prievolė įvykdoma, atšaukiama arba kai baigiasi jos galiojimo laikas.

3.3.2. Esamo skolininko ir skolintojo apsikeitimas skolos priemonėmis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, turi būti apskaitomas kaip pradinio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas. Panašiai ir esminis esamo finansinio įsipareigojimo arba jo dalies sąlygų pakeitimas (neatsižvelgiant į tai, ar jis sietinas su skolininko finansiniais sunkumais) turi būti apskaitomas kaip pradinio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas.

3.3.3. Panaikinto arba kitai šaliai perduoto finansinio įsipareigojimo (arba finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir sumokėto atlygio, įskaitant visą perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

3.3.4. Jei ūkio subjektas atperka finansinio įsipareigojimo dalį, ankstesnę finansinio įsipareigojimo balansinę vertę jis turi paskirstyti toliau pripažįstamai daliai ir daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, remdamasis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis atpirkimo datą. Skirtumas tarp: a) daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, paskirtos balansinės vertės ir b) už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas, sumokėto atlygio, įskaitant visą perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M53

4 SKYRIUS. Grupavimas

4.1. FINANSINIO TURTO GRUPAVIMAS

4.1.1. Išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.1.5 straipsnis, ūkio subjektas turi priskirti finansinį turtą prie vėliau įvertinto amortizuota savikaina, tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis abiem šiais dalykais:

a) finansiniam turtui valdyti skirtu ūkio subjekto verslo modeliu;

b) sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų charakteristikomis.

4.1.2. Finansinis turtas turi būti vertinamas amortizuota savikaina, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

a) finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus;

b) dėl finansinio turto sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

Šių sąlygų taikymo nuorodos pateiktos B4.1.1–B4.1.26 straipsniuose.

4.1.2A Finansinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

a) finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą;

b) dėl finansinio turto sutarties sąlygų nustatytomis datomis gali atsirasti pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

Šių sąlygų taikymo nuorodos pateiktos B4.1.1–B4.1.26 straipsniuose.

4.1.3. Taikant 4.1.2 straipsnio b punktą ir 4.1.2A straipsnio b punktą:

a) pagrindinė suma yra finansinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu. Daugiau pagrindinės sumos reikšmės nuorodų pateikta B4.1.7B straipsnyje;

b) palūkanas sudaro atlygis už pinigų laiko vertę, su pagrindine nepadengtąja suma susijusią kredito riziką tam tikru laikotarpiu ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno marža. Daugiau palūkanų reikšmės, įskaitant pinigų laiko vertės reikšmę, nuorodų pateikta B4.1.7A ir B4.1.9A–B4.1.9E straipsniuose.

▼M53

4.1.4. Finansinis turtas turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nebent jis vertinamas pagal 4.1.2 straipsnį amortizuota savikaina arba pagal 4.1.2A straipsnį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis. Vis dėlto pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai pasirinkti tam tikrų investicijų į *nuosavybės priemones*, kurios kitu atveju būtų vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, vėlesnius tikrosios vertės pasikeitimus pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. 5.7.5–5.7.6 straipsnius).

Galimybė priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

4.1.5. Nepaisydamas 4.1.1–4.1.4 straipsnių, pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų vertinimo arba pripažinimo neatitikimas (kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), kuris kitaip atsirastų, jei turtas arba įsipareigojimai būtų vertinami arba jų pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami remiantis skirtingu pagrindu (žr. B4.1.29–B4.1.32 straipsnius).

4.2. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ GRUPAVIMAS

4.2.1. Prie vėliau vertinamų amortizuota savikaina ūkio subjektas turi priskirti visus finansinius įsipareigojimus, išskyrus:

a) *finansinius įsipareigojimus, vertinamus tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais*. Tokie įsipareigojimai, įskaitant *išvestines finansines priemones*, kurios yra įsipareigojimai, vėliau turi būti vertinami tikrąja verte;

b) finansinius įsipareigojimus, atsirandančius, jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba jei taikomas tolesnės kontrolės metodas. Tokių finansinių įsipareigojimų vertinimui taikomi 3.2.15 ir 3.2.17 straipsniai;

c) *finansinių garantijų sutartis.* Po pirminio pripažinimo tokios sutarties emitentas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.2.1 straipsnio a arba b punktas) vėliau ją turi vertinti didesniąja iš šių sumų:

i) atidėjinio nuostoliams suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį;

ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 5.1.1 straipsnį), iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS principus;

d) įsipareigojimus suteikti paskolą, kuriai taikoma mažesnė nei rinkos palūkanų norma. Tokio įsipareigojimo emitentas (išskyrus tuos atvejus, kai taikomas 4.2.1 straipsnio a punktas) vėliau jį turi vertinti didesniąja iš šių sumų:

i) atidėjinio nuostoliams suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį;

ii) iš pradžių pripažinta suma (žr. 5.1.1 straipsnį), iš kurios prireikus atimama sukaupta pajamų suma, pripažinta pagal 15-ojo TFAS principus;

▼M53

e) neapibrėžtąjį atlygį, kurį įsigyjantysis ūkio subjektas pripažino verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, metu. Šis neapibrėžtasis atlygis vėliau turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

Galimybė priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

4.2.2. Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei leidžiama pagal 4.3.5 straipsnį arba jei jį taip priskyrus būtų pateikiama svarbesnė informacija, nes:

a) dėl to išnyktų arba reikšmingai sumažėtų vertinimo arba pripažinimo neatitikimas (kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), kuris kitaip atsirastų, jei turtas arba įsipareigojimai būtų vertinami arba jų pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami remiantis skirtingu pagrindu (žr. B4.1.29–B4.1.32 straipsnius), arba

b) finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte pagal dokumentais patvirtintą rizikos valdymo arba investavimo strategiją, o informacija apie grupę remiantis šiuo pagrindu teikiama viduje ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“), pvz., ūkio subjekto direktorių valdybai ir vadovui (žr. B4.1.33–B4.1.36 straipsnius).

4.3. ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS FINANSINĖS PRIEMONĖS

4.3.1. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra mišriosios sutarties sudedamoji dalis. Mišriąją sutartį taip pat sudaro neišvestinė pagrindinė priemonė, todėl kai kurie mišriosios priemonės pinigų srautai kinta panašiai kaip atskiros išvestinės finansinės priemonės pinigų srautai. Dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės kai kurie arba visi pinigų srautai, kurių būtų reikalaujama pagal sutartį, turi būti keičiami pagal nustatytą palūkanų normą, finansinės priemonės kainą, biržos prekės kainą, užsienio valiutos kursą, kainų arba tarifų indeksą, kredito reitingą, kredito indeksą arba kitą kintamąjį, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai. Išvestinė finansinė priemonė, kuri yra priskirta prie *finansinės priemonės*, bet kurią pagal sutartį galima laisvai perleisti atskirai nuo šios priemonės arba kurios sandorio šalis yra kita, yra ne įterptoji išvestinė finansinė priemonė, bet atskira finansinė priemonė.

Mišriosios sutartys, į kurias įtrauktas pagrindinis finansinis turtas

4.3.2. Jei į mišriąją sutartį įtraukta pagrindinė priemonė, kuri yra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, ūkio subjektas visai mišriajai sutarčiai turi taikyti 4.1.1–4.1.5 straipsniuose nustatytus reikalavimus.

Kitos mišriosios sutartys

4.3.3. Jei į mišriąją sutartį įtraukta pagrindinė priemonė, kuri nėra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, įterptoji išvestinė finansinė priemonė turi būti atskiriama nuo pagrindinės priemonės ir apskaitoma kaip išvestinė finansinė priemonė pagal šį standartą, bet tik jei:

a) įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominiai požymiai ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės priemonės ekonominiais požymiais ir rizikos rūšimis (žr. B4.3.5 ir B4.3.8 straipsnius);

▼M53

b) atskira priemonė, kuriai taikomos tokios pat sąlygos, kaip ir įterptajai išvestinei finansinei priemonei, atitiktų išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį; ir

c) mišrioji sutartis nėra vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais (t. y. išvestinė finansinė priemonė, įterpta į finansinį įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nėra atskiriama).

4.3.4. Jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė atskiriama, pagrindinės sutarties apskaita turi būti tvarkoma pagal atitinkamus standartus. Šiame standarte nenurodoma, ar įterptoji išvestinė finansinė priemonė finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateikiama atskirai.

4.3.5. Nepaisydamas 4.3.3 ir 4.3.4 straipsnių, jei sutartį sudaro viena arba daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, o pagrindinė priemonė nėra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, ūkio subjektas gali priskirti visą mišriąją sutartį prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nebent:

a) įterptoji (-osios) išvestinė (-ės) finansinė (-ės) priemonė (-ės) iš esmės nekeičia pinigų srautų, kurių kitu atveju būtų reikalaujama pagal sutartį, arba

b) pirmą kartą vertinant panašią mišriąją priemonę atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja arba jos neatlikus yra aišku, kad įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskyrimas yra draudžiamas, pvz., jei į paskolą įterptas išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, pagal kurį turėtojas gali iš anksto sumokėti paskolą, sumokėdamas apytiksliai jos amortizuotą savikainą atitinkančią sumą.

4.3.6. Jei pagal šį standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų įterptąją išvestinę finansinę priemonę nuo jos pagrindinės priemonės, bet jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėlesnio finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, visą mišriąją sutartį jis turi priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

4.3.7. Jei ūkio subjektas negali patikimai įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės remdamasis jos sąlygomis, įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrąją vertę sudaro mišriosios sutarties tikrosios vertės ir pagrindinės priemonės tikrosios vertės skirtumas. Jei ūkio subjektas negali įvertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės šiuo metodu, taikomas 4.3.6 straipsnis ir mišrioji sutartis priskiriama prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

4.4. PERGRUPAVIMAS

4.4.1. Ūkio subjektas visą susijusį finansinį turtą pagal 4.1.1–4.1.4 straipsnius turi pergrupuoti tik keisdamas finansiniam turtui valdyti skirtą savo verslo modelį. Daugiau finansinio turto pergrupavimo nuorodų pateikta 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ir B5.6.1–B5.6.2 straipsniuose.

4.4.2. Finansinių įsipareigojimų ūkio subjektas nepergrupuoja.

4.4.3. Taikant 4.4.1–4.4.2 straipsnius, toliau nurodyti aplinkybių pokyčiai nėra pergrupavimas:

a) straipsnis, kuris anksčiau buvo priskirta ir veiksminga pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynųjų investicijų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė, tokiu nebelaikomas;

▼M53

b) straipsnis tampa priskirta ir veiksminga pinigų srautų apsidraudimo sandorio arba grynųjų investicijų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone; ir

c) pasikeičia vertinimas pagal 6.7 skirsnį.

5 SKYRIUS. Vertinimas

5.1. PIRMINIS VERTINIMAS

5.1.1. Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, išskyrus į 5.1.3 straipsnio taikymo sritį patenkančias gautinas prekybos sumas, turi vertinti tikrąja verte, o tuo atveju, kai finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas vertinamas ne tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, turi pridėti arba atimti sandorio sąnaudas, tiesiogiai priskirtinas prie finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įsigijimo arba išleidimo.

5.1.1A Vis dėlto, jei pirminio pripažinimo metu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikroji vertė skiriasi nuo sandorio kainos, ūkio subjektas turi taikyti B5.1.2A straipsnį.

5.1.2. Jei turtui, kuris vėliau vertinamas amortizuota savikaina, ūkio subjektas taiko apskaitą pagal atsiskaitymo datą, prekybos datą šis turtas iš pradžių pripažįstamas tikrąja verte (žr. B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

5.1.3. Nepaisydamas 5.1.1 straipsnyje nustatyto reikalavimo, gautinas prekybos sumas, į kurias neįtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas (nustatytas pagal 15-ąjį TFAS), pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas turi vertinti jų sandorio kaina (kaip apibrėžta 15-ajame TFAS).

5.2. VĖLESNIS FINANSINIO TURTO VERTINIMAS

5.2.1. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį turtą turi vertinti pagal 4.1.1–4.1.5 straipsnius:

a) amortizuota savikaina;

b) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba

c) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

5.2.2. 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus ūkio subjektas turi taikyti finansiniam turtui, pagal 4.1.2 straipsnį vertinamam amortizuota savikaina, ir finansiniam turtui, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamam tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

5.2.3. Finansiniam turtui, kuris laikomas apdraustuoju objektu, ūkio subjektas turi taikyti apsidraudimo apskaitos reikalavimus, nustatytus 6.5.8–6.5.14 straipsniuose (ir, jei taikoma, 39-ojo TAS 89–94 straipsniuose nustatytus tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos) ([1]).

([1]) Pagal 7.2.21 straipsnį ūkio subjektas gali pasirinkti kaip savo apskaitos politiką vietoj šio standarto 6 skyriuje nustatytų reikalavimų toliau taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Ūkio subjektui pasirinkus šią galimybę, šiame standarte pateiktos nuorodos į konkrečius 6 skyriuje nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus nėra aktualios. Vietoj jų ūkio subjektas taiko atitinkamus 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus.

▼M53

5.3. VĖLESNIS FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ VERTINIMAS

5.3.1. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi vertinti pagal 4.2.1–4.2.2 straipsnius.

5.3.2. Finansiniam įsipareigojimui, kuris laikomas apdraustuoju objektu, ūkio subjektas turi taikyti apsidraudimo apskaitos reikalavimus, nustatytus 6.5.8–6.5.14 straipsniuose (ir, jei taikoma, 39-ojo TAS 89–94 straipsniuose nustatytus tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos).

5.4. VERTINIMAS AMORTIZUOTA SAVIKAINA

Finansinis turtas

Faktinių palūkanų metodas

5.4.1. Palūkanų pajamos turi būti apskaičiuojamos taikant *faktinių palūkanų metodą* (žr. A priedą ir B5.4.1–B5.4.7 straipsnius). Jos turi būti apskaičiuojamos *finansinio turto bendrajai balansinei vertei taikant faktinių palūkanų normą*, nebent:

a) *nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas.* Dėl to finansinio turto ūkio subjektas per pirminį pripažinimą nustatytai *amortizuotai finansinio turto savikainai* turi taikyti *dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą*;

b) finansinis turtas nėra nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, bet vėliau tapo *dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu.* Dėl to finansinio turto ūkio subjektas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais nustatytai amortizuotai finansinio turto savikainai turi taikyti faktinių palūkanų normą.

5.4.2. Ūkio subjektas, kuris palūkanų pajamas ataskaitiniu laikotarpiu apskaičiuoja pagal 5.4.1 straipsnio b punktą amortizuotai finansinio turto savikainai taikydamas faktinių palūkanų metodą, palūkanų pajamas vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais turi apskaičiuoti finansinio turto bendrajai balansinei vertei taikydamas faktinių palūkanų normą, jei finansinės priemonės kredito rizika pagerėja taip, kad finansinis turtas nebėra dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, ir šį pagerėjimą galima objektyviai susieti su įvykiu, nutikusiu po to, kai buvo pradėtas taikyti 5.4.1 straipsnio b punkte nustatytas reikalavimas (pvz., pagerėjus skolininko kreditingumui).

Sutartyje numatytų pinigų srautų pakeitimas

5.4.3. Jei sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai persvarstomi arba kitaip pakeičiami ir dėl persvarstymo arba pakeitimo to finansinio turto pripažinimas pagal šį standartą nenutraukiamas, ūkio subjektas turi perskaičiuoti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, o *pakeitimo pelną ar nuostolius* pripažinti pelnu arba nuostoliais. Finansinio turto bendroji balansinė vertė turi būti perskaičiuojama kaip persvarstytų arba pakeistų sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie diskontuoti

▼M53

taikant finansinio turto pradinę faktinių palūkanų normą (arba, jei finansinis turtas nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, – dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą) arba, jei taikoma, patikslintą faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą pagal 6.5.10 straipsnį, dabartinė vertė. Atsižvelgiant į visas patirtas sąnaudas arba sumokėtus atlygius, yra koreguojama pakeisto finansinio turto balansinė vertė; šios sąnaudos arba atlygiai amortizuojami per likusį pakeisto finansinio turto galiojimo laikotarpį.

Nurašymas

5.4.4. Ūkio subjektas turi tiesiogiai sumažinti finansinio turto bendrąją balansinę vertę, jei negali pagrįstai tikėtis atgauti visą finansinį turtą arba jo dalį. Nurašymas yra pripažinimo nutraukimo įvykis (žr. B3.2.16 straipsnio r punktą).

5.5. VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Tikėtinų kredito nuostolių pripažinimas

Bendrasis metodas

5.5.1. Ūkio subjektas turi pripažinti finansinio turto, vertinamo pagal 4.1.2 arba 4.1.2A straipsnį, už nuomą gautinų sumų, sutartyje numatyto turto arba kreditavimo įsipareigojimo ir finansinės garantijos sutarties, kuriems taikomi vertės sumažėjimo reikalavimai pagal 2.1 straipsnio g punktą, 4.2.1 straipsnio c punktą arba 4.2.1 straipsnio d punktą, *tikėtinų kredito nuostolių atidėjinį nuostoliams*.

5.5.2. Pripažindamas ir vertindamas finansinio turto, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, atidėjinį nuostoliams, ūkio subjektas turi taikyti vertės sumažėjimo reikalavimus. Vis dėlto atidėjinys nuostoliams turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis ir dėl jo finansinės būklės ataskaitoje nurodyta finansinio turto balansinė vertė nemažėja.

5.5.3. Jei finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taikydamas 5.5.13–5.5.16 straipsnius, ūkio subjektas tos finansinės priemonės atidėjinį nuostoliams kiekvieną finansinių ataskaitų datą turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams*.

5.5.4. Vertės sumažėjimo reikalavimų tikslas – pripažinti visų finansinių priemonių, kurių individualiai arba bendrai įvertinta kredito rizika, atsižvelgiant į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą informaciją, nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius.

5.5.5. Jei finansinių ataskaitų datą finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo, taikydamas 5.5.13–5.5.16 straipsnius, ūkio subjektas tos finansinės priemonės atidėjinį nuostoliams turi įvertinti suma, lygia *tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams*.

5.5.6. Kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju pirminio pripažinimo data taikant vertės sumažėjimo reikalavimus turi būti laikoma data, kurią ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi.

5.5.7. Jei ūkio subjektas įvertino finansinės priemonės atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, bet dabartinę finansinių ataskaitų datą nustato, kad 5.5.3 straipsnis nebeįvykdomas, jis atidėjinį nuostoliams įvertina suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams dabartinę finansinių ataskaitų datą.

▼M53

5.5.8. Ūkio subjektas pelnu arba nuostoliais dėl vertės sumažėjimo turi pripažinti tikėtinų kredito nuostolių (arba nuvertėjimo panaikinimo) sumą, kurios reikia, kad atidėjinys nuostoliams finansinių ataskaitų datą būtų pakoreguotas suma, kurią reikia pripažinti pagal šį standartą.

Reikšmingo kredito rizikos padidėjimo nustatymas

5.5.9. Kiekvieną finansinių ataskaitų datą ūkio subjektas turi įvertinti, ar nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika. Vertindamas ūkio subjektas turi atsižvelgti ne į tikėtinų kredito nuostolių sumos pasikeitimą, bet į tikėtinu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu kylančios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą. Siekdamas atlikti tą vertinimą, ūkio subjektas turi palyginti finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo riziką finansinių ataskaitų datą su finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo datą ir atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir iš kurios matyti reikšmingas kredito rizikos padidėjimas nuo pirminio pripažinimo.

5.5.10. Jei finansinių ataskaitų datą nustatoma, kad finansinės priemonės kredito rizika maža (žr. B5.5.22–B5.5.24 straipsnius), ūkio subjektas gali daryti prielaidą, kad finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo.

5.5.11. Jei ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galima gauti pagrįstos ir patvirtinamos į ateitį orientuotos informacijos, nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas negali remtis tik informacija apie pradelstus mokėjimus. Vis dėlto, jei labiau į ateitį orientuotos nei pradelstų mokėjimų informacijos (vertinant individualiai arba bendrai) ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis negalima gauti, siekdamas nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas gali remtis informacija apie pradelstus mokėjimus. Nepaisant to, kaip ūkio subjektas vertina reikšmingą kredito rizikos padidėjimą, jei sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigęs daugiau kaip prieš 30 dienų, galima daryti atmetamą prielaidą, kad finansinio turto kredito rizika nuo pirminio pripažinimo padidėjo reikšmingai. Ūkio subjektas šią prielaidą gali atmesti, jei turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuria įrodoma, kad kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai nepadidėjo, nors sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų. Jei ūkio subjektas nustato, kad kredito rizika reikšmingai padidėjo nepraėjus 30 dienų nuo sutartyje numatytų mokėjimų termino, ši atmetama prielaida netaikoma.

Pakeistas finansinis turtas

5.5.12. Jei sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai buvo persvarstyti arba pakeisti ir finansinio turto pripažinimas nebuvo nutrauktas, ūkio subjektas pagal 5.5.3 straipsnį turi įvertinti, ar reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika, lygindamas:

a) finansinių ataskaitų datą kylančią įsipareigojimų neįvykdymo riziką (grindžiamą pakeistomis sutarties sąlygomis); ir

b) pirminio pripažinimo metu kylančią įsipareigojimų neįvykdymo riziką (grindžiamą pirminėmis nepakeistomis sutarties sąlygomis).

▼M53

Nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas

5.5.13. Nepaisydamas 5.5.3 ir 5.5.5 straipsnių, nusipirkto arba suteikto dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinio turto atidėjiniu nuostoliams ūkio subjektas finansinių ataskaitų datą turi pripažinti tik sukauptus tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimus nuo pirminio pripažinimo.

5.5.14. Kiekvieną finansinių ataskaitų datą tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimo sumą kaip vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais. Palankius tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pasikeitimus ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo pelnu net jei tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai yra mažesni už tikėtinų kredito nuostolių sumą, kuri į apskaičiuotus pinigų srautus buvo įtraukta pirminio pripažinimo metu.

Gautinoms prekybos sumoms, sutartyse numatytam turtui ir už nuomą gautinoms sumoms taikytinas supaprastintas metodas

▼M54

5.5.15. Nepaisydamas 5.5.3 ir 5.5.5 straipsnių, atidėjinį nuostoliams ūkio subjektas visada turi vertinti suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, vertindamas:

▼M53

a) gautinas prekybos sumas arba sutartyje numatytą turtą, kurie atsiranda iš sandorių, patenkančių į 15-ojo TFAS taikymo sritį, ir į kuriuos:

i) neįtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas (arba jei ūkio subjektas taiko praktinę priemonę vienų metų arba trumpesnio galiojimo laikotarpio sutartims) pagal 15-ąjį TFAS arba

ii) įtrauktas reikšmingas finansavimo komponentas pagal 15-ąjį TFAS, jei ūkio subjektas kaip apskaitos politiką pasirenka vertinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams. Ši apskaitos politika turi būti taikoma visoms tokioms gautinoms prekybos sumoms arba sutartyje numatytam turtui, bet gautinoms prekybos sumoms ir sutartyje numatytam turtui gali būti taikoma atskirai;

▼M54

b) už nuomą gautinas sumas, atsirandančias iš sandorių, patenkančių į 16-ojo TFAS taikymo sritį, jei ūkio subjektas kaip apskaitos politiką pasirenka vertinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams. Ši apskaitos politika turi būti taikoma visoms už nuomą gautinoms sumoms, bet už finansinę ir veiklos nuomą gautinoms sumoms gali būti taikoma atskirai.

▼M53

5.5.16. Gautinoms prekybos sumoms, už nuomą gautinoms sumoms ir sutartyje numatytam turtui taikytiną apskaitos politiką ūkio subjektas gali pasirinkti nepriklausomai vieną nuo kitos.

Tikėtinų kredito nuostolių vertinimas

5.5.17. Ūkio subjektas turi vertinti finansinės priemonės tikėtinus kredito nuostolius atsižvelgdamas į:

a) nešališką ir atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotą sumą, nustatytą įvertinus įvairius galimus rezultatus;

b) pinigų laiko vertę; ir

▼M53

c) pagrįstą ir patvirtinamą ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galimą gauti informaciją finansinių ataskaitų datą apie praeities įvykius, dabartines sąlygas ir būsimų ekonominių sąlygų prognozes.

5.5.18. Vertinant tikėtinus kredito nuostolius ūkio subjektui nebūtina nustatyti kiekvieną galimą scenarijų. Vis dėlto jis turi apsvarstyti riziką arba tikimybę, kad kredito nuostolių atsiras, atsižvelgdamas į galimybę, kad kredito nuostolių atsiras, ir į galimybę, kad kredito nuostolių neatsiras, net jei kredito nuostolių atsiradimo galimybė yra labai maža.

5.5.19. Ilgiausias laikotarpis, į kurį reikia atsižvelgti vertinant tikėtinus kredito nuostolius, yra ilgiausias sutarties galiojimo laikotarpis (įskaitant pratęsimo galimybes), per kurį ūkio subjektui kyla kredito rizika, – jis neturi būti ilgesnis net jei ilgesnis laikotarpis atitinka verslo praktiką.

5.5.20. Vis dėlto kai kurias finansines priemones sudaro paskola ir nepanaudoto įsipareigojimo komponentas, ir sutartyje numatyta ūkio subjekto galimybė reikalauti grąžinimo ir atšaukti nepanaudotą įsipareigojimą ūkio subjekto kredito nuostolių rizikos pozicijos neriboja iki sutartyje numatyto pranešimo laikotarpio. Tik tokių finansinių priemonių tikėtinus kredito nuostolius ūkio subjektas turi įvertinti per laikotarpį, kuriuo jam kyla kredito rizika, ir tikėtini kredito nuostoliai nebūtų sumažinti kredito rizikos valdymo veiksmais, net jei šis laikotarpis yra ilgesnis už ilgiausią sutarties galiojimo laikotarpį.

5.6. FINANSINIO TURTO PERGRUPAVIMAS

5.6.1. Pergrupuodamas finansinį turtą pagal 4.4.1 straipsnį, ūkio subjektas taiko pergrupavimą perspektyviai nuo *pergrupavimo datos*. Ūkio subjektas netaiso anksčiau pripažinto pelno, nuostolių (įskaitant vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius) arba palūkanų duomenų. Pergrupavimo reikalavimai nustatyti 5.6.2–5.6.7 straipsniuose.

5.6.2. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupę, finansinio turto tikroji vertė vertinama pergrupavimo datą. Visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir tikrosios vertės skirtumo, pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

5.6.3. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę, finansinio turto tikroji vertė pergrupavimo datą tampa jo naująja bendrąja balansine verte. (Faktinių palūkanų normos ir atidėjinio nuostoliams nustatymo pergrupavimo datą nuorodos pateiktos B5.6.2 straipsnyje.)

5.6.4. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, finansinio turto tikroji vertė vertinama pergrupavimo datą. Visas pelnas arba nuostoliai, susidarantys dėl finansinio turto ankstesnės amortizuotos savikainos ir tikrosios vertės skirtumo, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis. Faktinė palūkanų norma ir tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas pergrupuojant nekoreguojami. (Žr. B5.6.1 straipsnį.)

▼M53

5.6.5. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę, finansinis turtas pergrupuojamas jo tikrąja verte pergrupavimo datą. Vis dėlto anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai pašalinami iš nuosavybės ir pakoreguojami atsižvelgiant į finansinio turto tikrąją vertę pergrupavimo datą. Todėl finansinis turtas pergrupavimo datą vertinamas taip, lyg jis visada būtų buvęs vertintas amortizuota savikaina. Šis koregavimas turi įtakos kitoms bendrosioms pajamoms, bet neturi įtakos pelnui arba nuostoliams, todėl nėra pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“). Faktinė palūkanų norma ir tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas pergrupuojant nekoreguojami. (Žr. B5.6.1 straipsnį.)

5.6.6. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, finansinis turtas toliau vertinamas tikrąja verte. (Faktinių palūkanų normos ir atidėjinio nuostoliams nustatymo pergrupavimo datą nuorodos pateiktos B5.6.2 straipsnyje.)

5.6.7. Jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupę, finansinis turtas toliau vertinamas tikrąja verte. Sukauptas pelnas arba nuostoliai, anksčiau pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, pergrupavimo datą kaip pergrupuota suma perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

5.7. PELNAS IR NUOSTOLIAI

5.7.1. Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pelnas arba nuostoliai, įvertinti tikrąja verte, turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, nebent jie yra:

a) apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius);

b) investicija į nuosavybės priemonę ir ūkio subjektas pasirinko pateikti šios investicijos pelną ir nuostolius kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.5 straipsnį;

c) finansinis įsipareigojimas, priskirtas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir pagal 5.7.7 straipsnį reikalaujama, kad įsipareigojimo *kredito rizikos* pasikeitimų poveikį ūkio subjektas nurodytų kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, arba

d) finansinis turtas, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir pagal 5.7.10 straipsnį reikalaujama, kad kai kuriuos tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis.

▼M53

5.7.1A *Dividendai* pelnu ar nuostoliais pripažįstami tik jei:

a) nustatyta ūkio subjekto teisė gauti dividendų mokėjimą;

b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su dividendais susijusios ekonominės naudos; ir

c) dividendų suma gali būti patikimai įvertinta.

5.7.2. Finansinio turto, kuris vertinamas amortizuota savikaina ir nėra apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius), pelnas ar nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, kai nutraukiamas finansinio turto pripažinimas, kai finansinis turtas pergrupuojamas pagal 5.6.2 straipsnį, kai jis yra amortizuojamas arba siekiant pripažinti vertės sumažėjimo pelną ar nuostolius. Perkeldamas finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės, ūkio subjektas turi taikyti 5.6.2 ir 5.6.4 straipsnius. Finansinio įsipareigojimo, kuris vertinamas amortizuota savikaina ir nėra apsidraudimo sandorių dalis (žr. 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – 39-ojo TAS 89–94 straipsnius), pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais, kai nutraukiamas finansinio įsipareigojimo pripažinimas ir kai finansinis įsipareigojimas yra amortizuojamas. (Užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių nuorodos pateiktos B5.7.2 straipsnyje.)

5.7.3. Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie yra apsidraudimo sandorių apdraustieji objektai, pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pagal 6.5.8–6.5.14 straipsnius ir, jei taikoma, portfelio apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos tikslais – pagal 39-ojo TAS 89–94 straipsnius.

5.7.4. Jei ūkio subjektas pripažįsta finansinį turtą taikydamas apskaitą pagal atsiskaitymo datą (žr. 3.1.2, B3.1.3 ir B3.1.6 straipsnius), nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos gautino turto tikrosios vertės pasikeitimas nepripažįstamas, jei turtas vertinamas amortizuota savikaina. Vis dėlto, jei turtas vertinamas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimas pagal 5.7.1 straipsnį turi būti pripažįstamas atitinkamai pelnu arba nuostoliais arba kitomis bendrosiomis pajamomis. Vertės sumažėjimo reikalavimų taikymo tikslais prekybos data laikoma pirminio pripažinimo data.

Investicijos į nuosavybės priemones

5.7.5. Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali neatšaukiamai pasirinkti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikti į šio standarto taikymo sritį patenkančios investicijos į nuosavybės priemonę, kuri nėra nei *laikoma prekybai*, nei neapibrėžtasis atlygis, kurį įsigyjantysis ūkio subjektas pripažino verslo jungimo, kuriam taikomas 3-iasis TFAS, metu, vėlesnius tikrosios vertės pasikeitimus. (Užsienio valiutos keitimo pelno arba nuostolių nuorodos pateiktos B5.7.3 straipsnyje.)

5.7.6. 5.7.5 straipsnyje nurodytą galimybę pasirinkęs ūkio subjektas pagal 5.7.1A straipsnį pelnu arba nuostoliais turi pripažinti tos investicijos dividendus.

▼M53

Įsipareigojimai, priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

5.7.7. Finansinio įsipareigojimo, priskirto prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelną arba nuostolius ūkio subjektas turi pateikti pagal 4.2.2 arba 4.3.5 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo, sietino su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, suma turi būti pateikta kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje (žr. B5.7.13–B5.7.20 straipsnius);

b) likusi įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo suma turi būti pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje,

nebent vertinant a punkte aprašytų įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas (šiuo atveju būtų taikomas 5.7.8 straipsnis). Kaip nustatyti, ar atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas, nurodyta B5.7.5–B5.7.7 ir B5.7.10–B5.7.12 straipsniuose.

5.7.8. Jei taikant 5.7.7 straipsnyje nustatytus reikalavimus pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas, visą to įsipareigojimo pelną arba nuostolius (įskaitant to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) ūkio subjektas turi pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje.

5.7.9. Nepaisydamas 5.7.7 ir 5.7.8 straipsniuose nustatytų reikalavimų, pelno (nuostolių) ataskaitoje ūkio subjektas turi pateikti visą kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelną ir nuostolius.

Tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, vertinamas turtas

5.7.10. Finansinio turto, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis, išskyrus vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius (žr. 5.5 skirsnį) ir užsienio valiutų keitimo pelną arba nuostolius (žr. B5.7.2–B5.7.2A straipsnius), kol nutraukiamas finansinio turto pripažinimas arba finansinis turtas pergrupuojamas. Jei nutraukiamas finansinio turto pripažinimas, sukauptas pelnas arba nuostoliai, anksčiau pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip pergrupuota suma perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės, sukauptą pelną arba nuostolius, kurie anksčiau buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, ūkio subjektas turi apskaityti pagal 5.6.5 ir 5.6.7 straipsnius. Taikant faktinių palūkanų metodą apskaičiuotos palūkanos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais.

5.7.11. Kaip aprašyta 5.7.10 straipsnyje, jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pelnu arba nuostoliais pripažintos sumos yra tos pačios, kaip sumos, kurios būtų buvusios pripažintos pelnu arba nuostoliais, jei finansinis turtas būtų buvęs vertintas amortizuota savikaina.

▼M53

6 SKYRIUS. Apsidraudimo apskaita

6.1. APSIDRAUDIMO APSKAITOS TIKSLAS IR TAIKYMO SRITIS

6.1.1. Apsidraudimo apskaitos tikslas – parodyti finansinėse ataskaitose ūkio subjekto rizikos valdymo veiklos, kurią vykdant taikomos finansinės priemonės, siekiant valdyti pozicijas, atsirandančias dėl konkrečios rizikos, kuri galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (arba kitoms bendrosioms pajamoms, jei investuojama į nuosavybės priemones, kurių tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje), poveikį. Šiuo metodu siekiama išsiaiškinti apsidraudimo priemonių, kurioms taikoma apsidraudimo apskaita, aplinkybes, kad būtų galima suprasti šių priemonių paskirtį ir poveikį.

6.1.2. Ūkio subjektas gali pasirinkti apibrėžti apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto apsidraudimo sandorius pagal 6.2.1–6.3.7 ir B6.2.1–B6.3.25 straipsnius. Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelną arba nuostolius ūkio subjektas turi apskaityti pagal 6.5.1–6.5.14 ir B6.5.1–B6.5.28 straipsnius. Jei apdraustasis objektas yra objektų grupė, ūkio subjektas turi įvykdyti papildomus 6.6.1–6.6.6 ir B6.6.1–B6.6.16 straipsniuose nustatytus reikalavimus.

6.1.3. Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio palūkanų normos pozicijos tikrosios vertės apsidraudimui (ir tik tokiam apsidraudimui) ūkio subjektas vietoj šio standarto reikalavimų gali taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Tuo atveju ūkio subjektas taip pat privalo taikyti konkrečius tikrosios vertės apsidraudimo apskaitos reikalavimus portfelio apdraudimui nuo palūkanų normos rizikos ir apdraustuoju objektu laikyti dalį, kuri yra valiutos suma (žr. 39-ojo TAS 81A, 89A ir 114TN–132TN straipsnius).

6.2. APSIDRAUDIMO PRIEMONĖS

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

6.2.1. Išvestinė finansinė priemonė, išskyrus kai kuriuos pasirašytus pasirinkimo sandorius (žr. B6.2.4 straipsnį), vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikoma apsidraudimo priemone.

6.2.2. Neišvestinis finansinis turtas arba neišvestinis finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikomas apsidraudimo priemone, nebent jis yra finansinis įsipareigojimas, priskiriamas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kurio tikrosios vertės pasikeitimo suma, sietina su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais, pagal 5.7.7 straipsnį pateikiama kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandorio neišvestinio finansinio turto arba neišvestinio finansinio įsipareigojimo užsienio valiutos rizikos komponentas gali būti laikomas apsidraudimo priemone, jei tai nėra investicija į nuosavybės priemonę, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

6.2.3. Apsidraudimo apskaitos tikslais apsidraudimo priemonėmis gali būti laikomos tik sutartys su šalimi, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atžvilgiu (t. y. išorės šalis grupės arba atskiro ūkio subjekto, kurio finansinės ataskaitos teikiamos, atžvilgiu).

▼**M53**

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

6.2.4. Apsidraudimo priemone turi būti laikoma visa tinkamumo kriterijus atitinkanti priemonė. Leidžiamos tik šios išimtys:

a) galima atskirti pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę ir apsidraudimo priemone laikyti ne pasirinkimo sandorio laiko vertės, bet tik jo vidinės vertės pasikeitimą (žr. 6.5.15 ir B6.5.29–B6.5.33 straipsnius);

b) galima atskirti išankstinio sandorio išankstinį elementą ir momentinį elementą ir apsidraudimo priemone laikyti ne išankstinio sandorio išankstinio elemento vertės, bet tik momentinio elemento vertės pasikeitimą; panašiai ir užsienio valiutos bazės skirtumas gali būti atskiriamas ir neįtraukiamas priskiriant finansinę priemonę prie apsidraudimo priemonių (žr. 6.5.16 ir B6.5.34–B6.5.39 straipsnius); ir

c) apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti laikoma proporcinė visos apsidraudimo priemonės dalis, pvz., 50 % nominaliosios sumos. Vis dėlto apsidraudimo priemone negali būti laikoma tikrosios vertės pasikeitimo dalis, kuri susidaro tik dėl laikotarpio, kuriuo apsidraudimo priemonė lieka nepanaudota, dalies.

6.2.5. Ūkio subjektas gali kartu vertinti ir bendrai laikyti apsidraudimo priemone bet kokį toliau nurodytų elementų derinį (įskaitant aplinkybes, kuriomis dėl vienų apsidraudimo priemonių kylanti rizika ir dėl kitų apsidraudimo priemonių kylanti rizika užskaitoma tarpusavyje):

a) išvestines finansines priemones arba proporcinę jų dalį; ir

b) neišvestines finansines priemones arba proporcinę jų dalį.

6.2.6. Vis dėlto išvestinė finansinė priemonė, kurią sudaro pasirašytas pasirinkimo sandoris ir nusipirktas pasirinkimo sandoris (pvz., palūkanų normos riba), negali būti laikoma apsidraudimo priemone, jei priskyrimo datą ji iš tikrųjų yra grynasis pasirašytas pasirinkimo sandoris (nebent jis atitinka kriterijus pagal B6.2.4 straipsnį). Panašiai ir dvi arba daugiau priemonių (arba proporcinės jų dalys) gali būti kartu laikomos apsidraudimo priemone tik jei priskyrimo datą jos kartu iš tikrųjų nėra grynasis pasirašytas pasirinkimo sandoris (nebent jis atitinka kriterijus pagal B6.2.4 straipsnį).

6.3. APDRAUSTIEJI OBJEKTAI

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

6.3.1. Apdraustasis objektas gali būti pripažintas turtas arba įsipareigojimas, nepripažintas *tvirtas pasižadėjimas, prognozuojamas sandoris* arba grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apdraustasis objektas gali būti:

a) pavienis objektas arba

b) objektų grupė (jai taikomi 6.6.1–6.6.6 ir B6.6.1–B6.6.16 straipsniai).

Apdraustasis objektas taip pat gali būti tokio objekto arba objektų grupės komponentas (žr. 6.3.7 ir B6.3.7–B6.3.25 straipsnius).

▼M53

6.3.2. Apdraustąjį objektą turi būti galima patikimai įvertinti.

6.3.3. Jei apdraustasis objektas yra prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas), tas sandoris turi būti labai tikėtinas.

6.3.4. Bendroji pozicija, sudaryta iš pozicijos, kurią būtų galima laikyti apdraustuoju objektu pagal 6.3.1 straipsnį, ir išvestinės finansinės priemonės, gali būti laikoma apdraustuoju objektu (žr. B6.3.3–B6.3.4 straipsnius). Tai taikoma ir prognozuojamam bendrosios pozicijos sandoriui (t. y. neįpareigojamiems, bet numatomiems būsimiems sandoriams, dėl kurių galėtų susidaryti pozicija, ir išvestinei priemonei), jei ta bendroji pozicija labai tikėtina ir ją, kai ji atsiranda ir nebėra prognozuojama, galima laikyti apdraustuoju objektu.

6.3.5. Apsidraudimo apskaitos tikslais apdraustaisiais objektais galima laikyti tik turtą, įsipareigojimus, tvirtus pasižadėjimus arba labai tikėtinus prognozuojamus sandorius su šalimi, kuri yra išorės šalis ataskaitas teikiančio ūkio subjekto atžvilgiu. Apsidraudimo apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės ūkio subjektų sandoriams tik tų ūkio subjektų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, bet ne grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, išskyrus investicinio subjekto, kaip apibrėžta 10-ajame TFAS, konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jei tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, vertinami investicinio subjekto ir jo patronuojamųjų įmonių sandoriai nėra eliminuojami rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

6.3.6. Vis dėlto kaip 6.3.5 straipsnio išimtis grupės vidaus piniginio straipsnio (pvz., dviejų patronuojamųjų įmonių mokėtinos ir (arba) gautinos sumos) užsienio valiutos rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei dėl jos susidaro užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelno arba nuostolių pozicija, kuri nėra visiškai eliminuojama konsolidavimo metu pagal 21-ąjį TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“. 21-ajame TAS nurodyta, kad grupės vidaus piniginių straipsnių užsienio valiutos kurso pasikeitimo pelnas ir nuostoliai konsolidavimo metu nėra visiškai eliminuojami, jei grupės vidaus piniginio straipsnio sandorį sudaro du grupės ūkio subjektai, kurių funkcinės valiutos skiriasi. Be to, labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti laikoma apdraustuoju objektu, jei sandoris išreikštas ne šį sandorį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta ir užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Apdraustųjų objektų priskyrimas

6.3.7. Ūkio subjektas apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu gali laikyti visą objektą arba jo komponentą. Visą objektą sudaro visi objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimai. Komponentą sudaro mažiau nei visas objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimas. Šiuo atveju ūkio subjektas apdraustaisiais objektais gali laikyti tik šių rūšių komponentus (įskaitant jų derinius):

a) tik objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su konkrečia rizika arba įvairių rūšių rizika (rizikos komponentu), jei, remiantis vertinimu atsižvelgiant į konkrečią rinkos struktūrą, rizikos komponentą galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti (žr. B6.3.8–B6.3.15 straipsnius). Rizikos komponentus sudaro tik priskirti apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimai, didesni arba mažesni už nustatytą kainą arba kitą kintamąjį (vienpusė rizika);

▼M53

b) vieną arba kelis pasirinktus sutartyje numatytus pinigų srautus;

c) nominaliosios sumos komponentus, t. y. nurodytą objekto sumos dalį (žr. B6.3.16–B6.3.20 straipsnius).

6.4. APSIDRAUDIMO APSKAITOS TAIKYMO TINKAMUMO KRITERIJAI

6.4.1. Apsidraudimo sandoriui galima taikyti apsidraudimo apskaitą tik jei įvykdomi visi šie kriterijai:

a) apsidraudimo sandorį sudaro tik tinkamos apsidraudimo priemonės ir tinkami apdraustieji objektai;

b) apsidraudimo sandorio pradžioje oficialiai apibrėžiamas ir dokumentais patvirtinamas apsidraudimo sandoris, taip pat ūkio subjekto rizikos valdymo tikslas ir apsidraudimo sandorio strategija. Tuose dokumentuose turi būti nurodyta apsidraudimo priemonė, apdraustasis objektas, rizikos, nuo kurios draudžiamasi, pobūdis ir tai, kaip ūkio subjektas vertins, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus (įskaitant jo apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių analizę ir tai, kaip jis nustato *apsidraudimo santykį*);

c) apsidraudimo sandoris atitinka visus šiuos apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus:

i) apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius);

ii) kredito rizikos poveikis neturi lemiamos įtakos dėl šio ekonominio ryšio atsirandantiems vertės pasikeitimams (žr. B6.4.7–B6.4.8 straipsnius); ir

iii) apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykis lygus apdraustojo objekto kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų apdraudžia, ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko šiam apdraustojo objekto kiekiui apdrausti, santykiui. Vis dėlto toks priskyrimas neturi rodyti apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būtų gaunamas su apsidraudimo apskaitos tikslu nederantis apskaitos rezultatas (žr. B6.4.9–B6.4.11 straipsnius).

6.5. TINKAMUMO KRITERIJUS ATITINKANČIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIŲ APSKAITA

6.5.1. Ūkio subjektas taiko apsidraudimo apskaitą apsidraudimo sandoriams, atitinkantiems 6.4.1 straipsnyje nustatytus tinkamumo kriterijus (prie jų priskiriamas ūkio subjekto sprendimas apibrėžti apsidraudimo sandorį).

6.5.2. Išskiriamos trys apsidraudimo sandorių rūšys:

a) tikrosios vertės apsidraudimo sandoris – apsidraudimas nuo pripažinto turto arba įsipareigojimo, nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba kurios nors iš šių objektų dalies tikrosios vertės pasikeitimų, kuriuos galima susieti su konkrečia rizika ir kurie galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams;

▼M53

b) pinigų srautų apsidraudimo sandoris – apsidraudimas nuo pinigų srautų kintamumo, kurį galima susieti su konkrečia rizika, susijusia su visu pripažintu turtu arba įsipareigojimu arba jo dalimi (pvz., visais arba kai kuriais būsimais kintamosios palūkanų normos skolos priemonės palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu prognozuojamu sandoriu, ir kuris galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams;

c) grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris, kaip apibrėžta 21-ajame TAS.

6.5.3. Jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, 6.5.2 straipsnio a punkte nurodyta apdraustoji pozicija turi būti pozicija, galinti turėti įtakos kitoms bendrosioms pajamoms. Tik tuo atveju pripažintas apsidraudimo neveiksmingumas nurodomas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

6.5.4. Tvirto pasižadėjimo apdraudimas nuo užsienio valiutos rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apsidraudimas arba pinigų srautų apsidraudimas.

6.5.5. Jei apsidraudimo sandoris nebeatitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimo, susijusio su apsidraudimo santykiu (žr. 6.4.1 straipsnio c punkto iii papunktį), bet to apibrėžto apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas lieka tas pats, ūkio subjektas turi pakoreguoti apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykį taip, kad jis vėl atitiktų tinkamumo kriterijus (šiame standarte šis koregavimas vadinamas perbalansavimu, žr. B6.5.7–B6.5.21 straipsnius).

6.5.6. Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti apsidraudimo apskaitą tik jei apsidraudimo sandoris (arba apsidraudimo sandorio dalis) nebeatitinka tinkamumo kriterijų (atsižvelgus, jei taikoma, į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą). Tai taikoma ir tais atvejais, kai baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama arba įvykdoma. Šiuo atveju apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko pasibaigimas arba panaikinimas, jei toks pakeitimas arba pavertimas yra ūkio subjekto dokumentais patvirtinto rizikos valdymo tikslo dalis ir su juo dera. Be to, šiuo atveju nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

a) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena arba daugiau tarpuskaitos šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa naująja abiejų šalių sandorio šalimi. Šiuo atveju tarpuskaitą vykdanti sandorio šalis yra pagrindinė sandorio šalis (ji kartais vadinama tarpuskaitos organizacija arba tarpuskaitos agentūra), ūkio subjektas arba ūkio subjektai, pvz., tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos narys arba tarpuskaitos organizacijos tarpuskaitos nario klientas, veikiantys kaip sandorio šalis, kad pagrindinė sandorio šalis galėtų vykdyti tarpuskaitą. Vis dėlto, jei apsidraudimo priemonės sandorio šalys savo pradines sandorio šalis pakeičia skirtingomis sandorio šalimis, šio punkto reikalavimas įvykdomas tik jei kiekviena iš šių šalių vykdo tarpuskaitą su ta pačia pagrindine sandorio šalimi;

▼M53

b) kiti apsidraudimo priemonės pasikeitimai, jei jie atliekami, ribojami pasikeitimais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti. Tokie pakeitimai ribojami pakeitimais, derančiais su sąlygomis, kurių būtų tikimasi, jei apsidraudimo priemonės tarpuskaita iš pradžių būtų buvusi vykdyta su tarpuskaitos sandorio šalimi. Prie šių pakeitimų priskiriami užstato reikalavimų, teisių atlikti gautinų ir mokėtinų sumų likučių užskaitą ir taikomų mokesčių pakeitimai.

Apsidraudimo apskaitos nutraukimas gali turėti įtakos visam apsidraudimo sandoriui arba tik jo daliai (pastaruoju atveju kitoms apsidraudimo sandorio dalims apsidraudimo apskaita taikoma toliau).

6.5.7. Ūkio subjektas turi taikyti:

a) 6.5.10 straipsnį, jei nutraukia tikrosios vertės apsidraudimo, kurio apdraustasis objektas (arba jo komponentas) yra finansinė priemonė, vertinama amortizuota savikaina, apsidraudimo apskaitą; ir

b) 6.5.12 straipsnį, jei nutraukia pinigų srautų apsidraudimo sandorių apsidraudimo apskaitą.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

6.5.8. Tol, kol tikrosios vertės apsidraudimas atitinka 6.4.1 straipsnyje išdėstytus tinkamumo kriterijus, jis turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

a) apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais (arba, jei apsidraudimo priemone apdraudžiama nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, – kitomis bendrosiomis pajamomis);

b) apdraustojo objekto apsidraudimo pelnu arba nuostoliais turi būti koreguojama apdraustojo objekto balansinė vertė (jei taikoma); šis pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Jei apdraustasis objektas yra finansinis turtas (arba jo komponentas), pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, apdraustojo objekto apsidraudimo pelnas arba nuostoliai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto, jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, šios sumos turi likti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Jei apdraustasis objektas yra nepripažintas tvirtas pasižadėjimas (arba jo komponentas), po apdraustojo objekto priskyrimo sukauptas šio objekto tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu, o atitinkamas pelnas arba nuostoliai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

6.5.9. Jei tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustasis objektas yra tvirtas pasižadėjimas įsigyti turtą arba prisiimti įsipareigojimą (arba jo komponentas), turto arba įsipareigojimo pradinė balansinė vertė, susidaranti dėl ūkio subjekto prisiimto tvirto pasižadėjimo, koreguojama siekiant įtraukti sukauptą apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą, kuris buvo pripažintas finansinės būklės ataskaitoje.

▼M53

6.5.10. Jei apdraustasis objektas yra amortizuota savikaina vertinama finansinė priemonė (arba jos komponentas), bet kokia koregavimo dėl 6.5.8 straipsnio b punkte nurodytų priežasčių suma turi būti amortizuojama pelno (nuostolių) ataskaitoje. Amortizuoti galima pradėti iš karto, kai tik pradedamas koregavimas, bet ne vėliau nei nuo tada, kai apdraustasis objektas nustoja būti koreguojamas dėl apsidraudimo pelno ir nuostolių. Amortizavimas grindžiamas perskaičiuota faktinių palūkanų norma amortizacijos pradžios datą. Finansiniam turtui (arba jo komponentui), kuris yra apdraustasis objektas ir kuris pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, amortizavimas taikomas taip pat, bet koreguojama ne balansinė vertė, o suma, sudaranti sukauptą pelną arba nuostolius, pirmiau pripažintus pagal 6.5.8 straipsnio b punktą.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

6.5.11. Tol, kol pinigų srautų apsidraudimo sandoris atitinka 6.4.1 straipsnyje išdėstytus tinkamumo kriterijus, jis turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

a) atskiras su apdraustuoju objektu (pinigų srautų apsidraudimo rezervu) susietas nuosavybės komponentas koreguojamas iki mažesnės iš šių (absoliučiųjų) sumų:

i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio; ir

ii) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apdraustojo objekto tikrosios vertės (dabartinės vertės) pasikeitimo (t. y. sukaupto apdraustųjų numatomų būsimų pinigų srautų pasikeitimo dabartinės vertės);

b) apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių dalis, kuri buvo nustatyta kaip veiksminga apsidraudimo priemonė (t. y. dalis, kuri užskaitoma pagal a punktą apskaičiuotu pinigų srautų apsidraudimo rezervo pasikeitimu), pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis;

c) visas kitas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai (arba visas kitas pelnas arba nuostoliai, kurių reikia siekiant nustatyti pagal a punktą apskaičiuotą pinigų srautų apsidraudimo rezervo pasikeitimo pusiausvyrą) yra apsidraudimo neveiksmingumas, kuris turi būti pripažintas pelnu arba nuostoliais;

d) pagal a punktą sukaupta pinigų srautų apsidraudimo rezervo suma turi būti apskaitoma laikantis šių nurodymų:

i) jei dėl apdraustojo prognozuojamo sandorio vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas ar nefinansinis įsipareigojimas arba jei nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo apdraustasis prognozuojamas sandoris tampa tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo apskaita, ūkio subjektas šią sumą turi pašalinti iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo ir įtraukti ją tiesiai į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą arba kitą balansinę vertę. Tai nėra pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS), todėl ji kitoms bendrosioms pajamoms įtakos neturi;

▼M53

ii) pinigų srautų apsidraudimo sandorių, kuriems netaikomas i papunktis, atveju ta suma kaip pergrupuota suma turi būti perkelta iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo grupės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kuriais apdraustieji numatomi būsimi pinigų srautai turi įtakos pelnui arba nuostoliams (pvz., laikotarpiais, kuriais pripažįstamos palūkanų pajamos arba palūkanų sąnaudos arba kuriais įvyksta prognozuotas pardavimas);

iii) vis dėlto, jei ta suma yra nuostolis ir ūkio subjektas nesitiki, kad visas šis nuostolis arba jo dalis bus susigrąžintas (-a) per vieną arba kelis būsimus laikotarpius, sumą, kurios nesitikima susigrąžinti, ūkio subjektas turi nedelsdamas perkelti kaip pergrupuotą sumą į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

6.5.12. Jei ūkio subjektas nutraukia grynųjų pinigų apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaitą (žr. 6.5.6 straipsnį ir 6.5.7 straipsnio b punktą), sumą, kuri susikaupė pinigų srautų apsidraudimo rezerve pagal 6.5.11 straipsnio a punktą, jis turi apskaityti laikydamasis šių nurodymų:

a) jei apdraustųjų būsimų pinigų srautų vis dar tikimasi, ta suma lieka pinigų srautų apsidraudimo rezerve tol, kol būsimi pinigų srautai atsiras arba kol taikomas 6.5.11 straipsnio d punkto iii papunktis. Atsiradus būsimiems pinigų srautams, taikomas 6.5.11 straipsnio d punktas;

b) jei apdraustųjų būsimų pinigų srautų nebesitikima, ta suma kaip pergrupuota suma nedelsiant perkeliama iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Jei apdraustasis būsimas pinigų srautas nebėra labai tikėtinas, vis dar gali būti tikimasi, kad jis atsiras.

Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai

6.5.13. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, kuris apskaitomas kaip grynosios investicijos dalis, apsidraudimo sandorį (žr. 21-ąjį TAS), apskaita panaši į pinigų srautų apsidraudimo sandorių apskaitą:

a) apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimas, pripažįstama kitomis bendrosiomis pajamomis (žr. 6.5.11 straipsnį); ir

b) neveiksmingoji dalis pripažįstama pelnu arba nuostoliais.

6.5.14. Sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostoliai, susiję su veiksmingąja apsidraudimo dalimi ir sukaupti užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, perleidžiant arba iš dalies perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą pagal 21-ojo TAS 48–49 straipsnius kaip pergrupuota suma turi būti perkeliami iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita

6.5.15. Jei ūkio subjektas atskiria pasirinkimo sandorio vidinę vertę ir laiko vertę ir apsidraudimo priemone laiko tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimą (žr. 6.2.4 straipsnio a punktą), jis pasirinkimo sandorio laiko vertę turi apskaityti taip (žr. B6.5.29–B6.5.33 straipsnius):

▼M53

a) ūkio subjektas išskiria pasirinkimo sandorių laiko vertę pagal apdraustojo objekto, kuris apdraudžiamas pasirinkimo sandoriu, rūšį (žr. B6.5.29 straipsnį):

i) su sandoriu susijęs apdraustasis objektas arba

ii) su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas;

b) pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su sandoriu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimas turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek jis susijęs su apdraustuoju objektu, ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas. Dėl pasirinkimo sandorio laiko vertės susidaręs kaip atskiras nuosavybės komponentas sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas (suma) turi būti apskaitomas laikantis šių nurodymų:

i) jei dėl apdraustojo objekto vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas arba tvirtas pasižadėjimas dėl nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo, kuriam taikoma tikrosios vertės apsidraudimo apskaita, ūkio subjektas turi pašalinti šią sumą iš atskiro nuosavybės komponento ir įtraukti ją tiesiai į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą arba kitą balansinę vertę. Tai nėra pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS), todėl ji kitoms bendrosioms pajamoms įtakos neturi;

ii) apsidraudimo sandorių, kuriems netaikomas i papunktis, atveju ši suma kaip pergrupuota suma turi būti perkelta iš atskiro nuosavybės komponento į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS) tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kuriais apdraustieji numatomi būsimi pinigų srautai turi įtakos pelnui arba nuostoliams (pvz., įvykus prognozuotam pardavimui);

iii) vis dėlto, jei visos šios sumos arba jos dalies nesitikima atgauti per vieną arba kelis būsimus laikotarpius, suma, kurios nesitikima atgauti, kaip pergrupuota suma nedelsiant turi būti perkelta į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS);

c) pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimas turi būti pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis tiek, kiek jis susijęs su apdraustuoju objektu, ir kaupiamas kaip atskiras nuosavybės komponentas. Laiko vertė datą, kurią pasirinkimo sandoris pradedamas laikyti apsidraudimo priemone, tiek, kiek ji susijusi su apdraustuoju objektu, nuosekliu ir racionaliu būdu turi būti amortizuojama laikotarpiu, kuriuo pasirinkimo sandorio vidinės vertės apsidraudimo koregavimas galėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (arba, jei apdraustasis objektas yra nuosavybės priemonė, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pagal 5.7.5 straipsnį pasirinko nurodyti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, – kitoms bendrosioms pajamoms). Taigi kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu amortizacijos suma kaip pergrupuota suma turi būti perkeliama iš atskiro nuosavybės komponento į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS). Vis dėlto, jei apsidraudimo sandorio, į kurį kaip apsidraudimo priemonė įtrauktas pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimas, apsidraudimo apskaita nutraukiama, grynoji suma (t. y. įskaitant sukauptą amortizacijos sumą), kuri buvo sukaupta kaip atskiras nuosavybės komponentas, turi būti nedelsiant perkeliama į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma (žr. 1-ąjį TAS).

▼M53

Išankstinių sandorių išankstinio elemento ir finansinių priemonių užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita

6.5.16. Jei ūkio subjektas atskiria išankstinio sandorio išankstinį elementą ir momentinį elementą ir apsidraudimo priemone laiko tik išankstinio sandorio momentinio elemento vertės pasikeitimą arba jei ūkio subjektas atskiria užsienio valiutos bazės skirtumą nuo finansinės priemonės ir neįtraukia jo priskirdamas tą finansinę priemonę prie apsidraudimo priemonių (žr. 6.2.4 straipsnio b punktą), 6.5.15 straipsnį išankstinio sandorio išankstiniam elementui arba užsienio valiutos bazės skirtumui jis gali taikyti taip, kaip jis taikomas pasirinkimo sandorio laiko vertei. Šiuo atveju ūkio subjektas turi laikytis B6.5.34–B6.5.39 straipsniuose pateiktų taikymo nuorodų.

6.6. OBJEKTŲ GRUPIŲ APSIDRAUDIMO SANDORIAI

Tinkamumas laikyti objektų grupę apdraustuoju objektu

6.6.1. Objektų grupę (įskaitant grynąją poziciją sudarančių objektų grupę, žr. B6.6.1–B6.6.8 straipsnius) tinkama laikyti apdraustuoju objektu tik jei:

a) ją sudaro objektai (įskaitant objektų komponentus), kuriuos, vertinant atskirai, tinkama laikyti apdraustaisiais objektais;

b) grupės objektai rizikos valdymo tikslais valdomi kartu kaip grupė; ir

c) objektų, kurių pinigų srautų kintamumas, kaip tikimasi, nebus apytiksliai proporcingas bendrajam grupės pinigų srautų kintamumui ir todėl susidaro užskaitomos rizikos pozicijos, grupės pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju:

i) ji yra užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoris; ir

ii) priskiriant tą grynąją poziciją nurodomas ataskaitinis laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, prognozuojami sandoriai turės įtakos pelnui arba nuostoliams, taip pat jų pobūdis ir apimtis (žr. B6.6.7–B6.6.8 straipsnius).

Nominaliosios sumos komponento priskyrimas

6.6.2. Komponentas, kuris yra tinkamos objektų grupės dalis, yra tinkamas apdraustasis objektas, jei toks priskyrimas dera su ūkio subjekto rizikos valdymo tikslu.

6.6.3. Visos objektų grupės lygmens komponentui (pvz., apatinio lygmens) galima taikyti apsidraudimo apskaitą tik jei:

a) jį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti;

b) rizikos valdymo tikslas yra apdrausti lygmens komponentą;

c) visos grupės, kurios lygmuo nustatytas, objektams kyla ta pati apdraustoji rizika (todėl apdraustojo lygmens įvertinimui neturi reikšmingos įtakos tai, kurie konkretūs visos grupės objektai sudaro apdraustojo lygmens dalį);

▼M53

d) esamų objektų apsidraudimo sandorio (pvz., nepripažinto tvirto pasižadėjimo arba pripažinto turto) atveju ūkio subjektas gali nustatyti ir atsekti visą objektų grupę, kurios apdraustasis lygmuo nustatytas (kad ūkio subjektas galėtų vykdyti tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus); ir

e) visi grupės objektai, į kuriuos įtraukti išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoriai, atitinka nominaliosios sumos komponentų reikalavimus (žr. B6.3.20 straipsnį).

Pateikimas

6.6.4. Jei apsidraudimo sandoris taikomas grupei objektų, kurių rizikos pozicijos užskaitomos tarpusavyje (t. y. grynosios pozicijos apsidraudimo sandoris) ir kurių apdraustoji rizika turi įtakos skirtingoms pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnių eilutėms, apsidraudimo pelnas arba nuostoliai toje ataskaitoje turi būti pateikiami nuo pelno arba nuostolių, kuriems turi įtakos apdraustieji objektai, atskiroje eilutėje. Taigi su pačiu apdraustuoju objektu susijusi straipsnio eilutės suma (pvz., pardavimo pajamos arba sąnaudos) toje ataskaitoje lieka nepaveikta.

6.6.5. Turto ir įsipareigojimų, kurie yra apdrausti kartu kaip grupė pagal tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, pavienio turto ir įsipareigojimų pelnas arba nuostoliai finansinės būklės ataskaitoje turi būti pripažįstami kaip atitinkamų grupę sudarančių pavienių objektų balansinės vertės koregavimas pagal 6.5.8 straipsnio b punktą.

Nulinės grynosios pozicijos

6.6.6. Jei apdraustasis objektas yra grupė, kurios grynoji pozicija yra lygi nuliui (t. y. apdraustieji objektai tarpusavio užskaitomis padengia visą grupės lygmeniu valdomą riziką), ūkio subjektui leidžiama jį priskirti apsidraudimo sandoriui, kuris neapima apsidraudimo priemonės, jei:

a) toks apsidraudimas yra apsidraudimo nuo perskaičiuojamosios grynosios rizikos strategijos dalis, pagal kurią ūkio subjektas nuolat įprastai apdraudžia naujas to paties tipo pozicijas (pvz., sandoriams perėjus į laikotarpį, kurį ūkio subjektas apdraudžia);

b) apsidraudimo nuo perskaičiuojamosios grynosios rizikos strategijos taikymo laikotarpiu pakinta apdraustosios grynosios pozicijos dydis ir ūkio subjektas tinkamomis apsidraudimo priemonėmis apdraudžia grynąją riziką (t. y. kai grynoji pozicija nėra nulinė);

c) apsidraudimo apskaita paprastai taikoma tokioms grynosioms pozicijoms, kai grynoji pozicija nėra nulinė ir yra apdraudžiama tinkamomis apsidraudimo priemonėmis; ir

d) nulinei grynajai pozicijai netaikant apsidraudimo apskaitos būtų gaunami nenuoseklūs apskaitos rezultatai, nes tvarkant apskaitą nebūtų pripažįstamas rizikos pozicijų užskaitymas tarpusavyje, kuris kitu atveju apdraudžiant grynąją poziciją būtų pripažįstamas.

▼M53

6.7. GALIMYBĖ PRISKIRTI KREDITO POZICIJĄ PRIE POZICIJŲ, VERTINAMŲ TIKRĄJA VERTE, KURIOS PASIKEITIMAS PRIPAŽĮSTAMAS PELNU ARBA NUOSTOLIAIS

Tinkamumas priskirti kredito pozicijas prie pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

6.7.1. Jei ūkio objektas naudoja kredito išvestinę finansinę priemonę, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, siekdamas valdyti visos finansinės priemonės arba jos dalies kredito riziką (kredito poziciją), tą finansinę priemonę tiek, kiek rizika taip valdoma (t. y. visa arba jos dalis), jis gali priskirti prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei:

a) kredito pozicijos pavadinimas (pvz., skolininkas arba kreditavimo įsipareigojimo turėtojas) atitinka kredito išvestinės finansinės priemonės referencinį ūkio subjektą (pavadinimų atitiktis); ir

b) finansinės priemonės prioritetas atitinka priemonių, kurias galima pateikti pagal kredito išvestinę finansinę priemonę, prioritetą.

Taip priskirti ūkio subjektas gali neatsižvelgdamas į tai, ar kredito rizikai valdyti naudojama finansinė priemonė patenka į šio standarto taikymo sritį (pvz., ūkio subjektas gali priskirti į šio standarto taikymo sritį nepatenkančius kreditavimo įsipareigojimus). Tą finansinę priemonę ūkio subjektas gali priskirti pirminio pripažinimo metu, vėliau arba tol, kol ji yra nepripažinta. Kartu ūkio subjektas priskyrimą turi patvirtinti dokumentais.

Kredito pozicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, apskaita

6.7.2. Jei finansinė priemonė pagal 6.7.1 straipsnį priskiriama prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, po jos pirminio pripažinimo arba jei ji anksčiau nebuvo pripažinta, priskyrimo metu susidarantis balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas (jei jis susidaro) nedelsiant turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Pagal 4.1.2A straipsnį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, vertinamo finansinio turto sukauptas pelnas arba nuostoliai, kurie anksčiau buvo pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis, kaip pergrupuota suma nedelsiant turi būti perkelti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius (žr. 1-ąjį TAS).

6.7.3. Ūkio subjektas turi nustoti vertinti finansinę priemonę, dėl kurios kilo kredito rizika, arba tos finansinės priemonės dalį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei:

a) nebeįvykdomi 6.7.1 straipsnyje išdėstyti tinkamumo kriterijai, pvz.:

i) baigiasi kredito išvestinės finansinės priemonės arba susijusios finansinės priemonės, dėl kurios kyla kredito rizika, galiojimo laikas, ji yra parduodama, panaikinama, įvykdoma arba

ii) finansinės priemonės kredito rizika nebevaldoma taikant kredito išvestines finansines priemones. Taip, pvz., galėtų būti pagerėjus skolininko arba kreditavimo įsipareigojimo turėtojo kredito kokybei arba pasikeitus ūkio subjektui taikomiems kapitalo reikalavimams; ir

▼M53

b) kitu atveju nereikalaujama, kad finansinė priemonė, dėl kurios kyla kredito rizika, būtų vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (t. y. ūkio subjekto verslo modelis kol kas nepasikeitė taip, kad reikėtų pergrupavimo pagal 4.4.1 straipsnį).

6.7.4. Ūkio subjektui nustojus vertinti finansinę priemonę, dėl kurios kyla kredito rizika, arba tos finansinės priemonės dalį tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tos finansinės priemonės tikroji vertė vertinimo nutraukimo datą tampa naująja jos balansine verte. Paskui ji vertinama taip, kaip buvo vertinta prieš priskiriant finansinę priemonę prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (įskaitant amortizacijos sumą, susidarančią dėl naujos balansinės vertės). Pavyzdžiui, finansinis turtas, kuris iš pradžių buvo priskirtas prie vertinamo amortizuota savikaina, ir vėl būtų taip vertinamas, o jo faktinių palūkanų norma būtų perskaičiuojama remiantis jo naująja bendrąja balansine verte vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, nutraukimo datą.

7 SKYRIUS. Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

7.1. ĮSIGALIOJIMO DATA

7.1.1. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas pasirenka šį standartą taikyti anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir taikyti visus šio standarto reikalavimus vienu metu (vis dėlto taip pat žr. 7.1.2, 7.2.21 ir 7.3.2 straipsnius). Jis taip pat kartu turi taikyti C priede išdėstytas pataisas.

7.1.2. Nepaisydamas 7.1.1 straipsnyje nustatytų reikalavimų, iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedančiais metiniais ataskaitiniais laikotarpiais ūkio subjektas gali pasirinkti anksčiau taikyti tik 5.7.1 straipsnio c punkte, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ir B5.7.5–B5.7.20 straipsniuose nustatytus reikalavimus dėl finansinių įsipareigojimų, kurie priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo, bet netaikyti kitų šio standarto reikalavimų. Jei ūkio subjektas pasirenka taikyti tik tuos straipsnius, jis turi atskleisti tą faktą ir reguliariai teikti susijusią informaciją, nurodytą 7-ojo TFAS (pataisyto 9-uoju TFAS (2010)) 10–11 straipsniuose. (Taip pat žr. 7.2.2 ir 7.2.15 straipsnius.)

7.1.3. 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „2010–2012 m. ciklo TFAS metiniai patobulinimai“ pataisyti 4.2.1 ir 5.7.5 straipsniai; jie pataisyti dėl 3-iojo TFAS pataisos. Ūkio subjektas tą pataisą turi perspektyviai taikyti verslo jungimui, kuriam taikoma 3-iojo TFAS pataisa.

7.1.4. 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS pataisyti 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ir C42 straipsniai, išbrauktas C16 straipsnis ir susijusi jo antraštė. Įterpti 5.1.3 ir 5.7.1A straipsniai, o į A priedą – apibrėžtis. Taikydamas 15-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

7.1.5. 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ir B5.5.46 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼**M62**

7.1.7. 2017 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Išankstinio mokėjimo savybės su neigiama kompensacija“ (9-ojo TFAS pataisos) įterpti 7.2.29–7.2.34 ir B4.1.12A straipsniai ir pataisytas B4.1.11 straipsnio b punktas ir B4.1.12 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M53**

7.2. PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

7.2.1. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, išskyrus 7.2.4–7.2.26 ir 7.2.28 straipsniuose nurodytus atvejus. Šis standartas netaikomas objektams, kurių pripažinimas jau buvo nutrauktas taikymo pirmą kartą datą.

7.2.2. Taikant 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ir 7.3.2 straipsniuose išdėstytas pereinamojo laikotarpio nuostatas, taikymo pirmą kartą data laikoma ta data, kurią ūkio subjektas šio standarto reikalavimus taiko pirmą kartą; paskelbus šį standartą, ji turi būti ataskaitinio laikotarpio pradžia. Atsižvelgiant į ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą, pereinamuoju laikotarpiu įvairių reikalavimų taikymo pirmą kartą datų gali būti daugiau nei viena.

Pereinamasis grupavimo ir vertinimo (4 ir 5 skyriai) laikotarpis

7.2.3. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas, remdamasis tos datos faktais ir aplinkybėmis, turi įvertinti, ar finansinis turtas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą. Nustatytas grupavimas taikomas retrospektyviai, neatsižvelgiant į ūkio subjekto ankstesnių ataskaitinių laikotarpių verslo modelį.

7.2.4. Jei taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, įvertinti pagal B4.1.9B–B4.1.9D straipsnius pakeisto pinigų laiko vertės elemento neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų charakteristikas turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į reikalavimus, susijusius su B4.1.9B–B4.1.9D straipsniuose nustatytu pinigų laiko vertės elemento pakeitimu. (Taip pat žr. 7-ojo TFAS 42R straipsnį.)

7.2.5. Jei taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektui, remiantis finansinio turto pirminio pripažinimo datą buvusiais faktais ir aplinkybėmis, pagal B4.1.12 straipsnio c punktą įvertinti, ar išankstinio mokėjimo savybės tikroji vertė buvo nereikšminga, neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), jis sutartyje numatytų to finansinio turto pinigų srautų charakteristikas turi vertinti remdamasis finansinio turto pirminio pripažinimo metu buvusiais faktais ir aplinkybėmis, neatsižvelgdamas į B4.1.12 straipsnyje nustatytą išankstinio mokėjimo savybėms taikomą išimtį. (Taip pat žr. 7-ojo TFAS 42S straipsnį.)

▼**M53**

7.2.6. Jei ūkio subjektas vertina mišriąją sutartį tikrąja verte pagal 4.1.2A, 4.1.4 arba 4.1.5 straipsnį, bet mišriosios sutarties tikroji vertė nebuvo įvertinta lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, mišriosios sutarties tikroji vertė lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais yra komponentų (t. y. neišvestinės pagrindinės finansinės priemonės ir įterptosios išvestinės finansinės priemonės) tikrųjų verčių suma kiekvieno lyginamojo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jei ūkio subjektas taiso ankstesnių laikotarpių informaciją (žr. 7.2.15 straipsnį).

7.2.7. Jei ūkio subjektas taikė 7.2.6 straipsnį, taikymo pirmą kartą datą visus visos mišriosios sutarties tikrosios vertės taikymo pirmą kartą datą ir mišriosios sutarties komponentų tikrųjų verčių sumos taikymo pirmą kartą datą skirtumus jis turi pripažinti ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

7.2.8. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas gali priskirti:

a) finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.1.5 straipsnį, arba

b) investiciją į nuosavybės priemonę prie investicijų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, pagal 5.7.5 straipsnį.

Toks priskyrimas turi būti grindžiamas taikymo pirmą kartą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.9. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas:

a) turi atšaukti ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tas finansinis turtas neatitinka 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos;

b) gali atšaukti ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei tas finansinis turtas atitinka 4.1.5 straipsnyje nustatytą sąlygą.

Toks atšaukimas turi būti grindžiamas taikymo pirmą kartą datą esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.10. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas:

a) gali priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.2.2 straipsnio a punktą;

b) turi atšaukti ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip priskirtas pirminio pripažinimo metu pagal dabar 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą ir toks priskyrimas neatitinka tos sąlygos taikymo pirmą kartą datą;

▼M53

c) gali atšaukti ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip priskirtas pirminio pripažinimo metu pagal dabar 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą ir toks priskyrimas atitinka tą sąlygą taikymo pirmą kartą datą.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Tas grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.11. Jei ūkio subjektui neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS) retrospektyviai taikyti faktinių palūkanų metodo, jis:

a) finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno lyginamojo laikotarpio pabaigoje turi vertinti kaip šio finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba šio finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą, jei ūkio subjektas taiso ankstesnių laikotarpių informaciją; ir

b) finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę taikymo pirmą kartą datą turi vertinti kaip šio finansinio turto naująją bendrąją balansinę vertę arba šio finansinio įsipareigojimo naująją amortizuotą savikainą šio standarto taikymo pirmą kartą datą.

7.2.12. Jei ūkio subjektas (pagal 39-ąjį TAS) investiciją į nuosavybės priemonę, kuriai identiškos priemonės kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) nenustatyta (arba išvestinių finansinių priemonių turtą, kuris yra susijęs su tokia nuosavybės priemone ir už kurį turi būti atsiskaitoma perduodant tokią nuosavybės priemonę), anksčiau apskaitė savikaina, tą priemonę jis turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradinis nepaskirstytasis pelnas (arba, jei taikoma, kitas nuosavybės komponentas).

7.2.13. Jei ūkio subjektas išvestinių finansinių priemonių įsipareigojimą, kuris yra susijęs su nuosavybės priemone ir už kurį turi būti atsiskaitoma perduodant nuosavybės priemonę, kuriai identiškos priemonės kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys) nenustatyta, apskaito savikaina pagal 39-ąjį TAS, jis tą išvestinių finansinių priemonių įsipareigojimą turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą. Bet koks ankstesnės balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumas turi būti pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradinis nepaskirstytasis pelnas.

7.2.14. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas, remdamasis taikymo pirmą kartą datą esamais faktais ir aplinkybėmis, turi nustatyti, ar taikant 5.7.7 straipsnyje nustatytą metodą pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų arba padidėtų apskaitos neatitikimas. Šis standartas turi būti taikomas retrospektyviai, remiantis šiuo nustatymu.

▼**M53**

7.2.15. Nepaisydamas 7.2.1 straipsnyje nustatyto reikalavimo, ūkio subjektas, taikantis šio standarto grupavimo ir vertinimo reikalavimus (įskaitant su finansinio turto amortizuotos savikainos vertinimu ir vertės sumažėjimu susijusius reikalavimus, nustatytus 5.4 ir 5.5 skirsniuose), turi atskleisti 7-ojo TFAS 42L–42O straipsniuose nurodytą informaciją, bet taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos jam nereikia. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis. Jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradžioje susidariusius skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu). Vis dėlto, jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informaciją taiso, pataisytose finansinėse ataskaitose būtina atsižvelgti į visus šio standarto reikalavimus. Jei pagal ūkio subjekto pasirinktą 9-ojo TFAS taikymo metodą įvairių reikalavimų taikymo pirmą kartą datų yra daugiau nei viena, šis straipsnis taikomas kiekvieną taikymo pirmą kartą datą (žr. 7.2.2 straipsnį). Taip būtų, pvz., ūkio subjektui pagal 7.1.2 straipsnį pasirinkus, prieš taikant kitus šio standarto reikalavimus, anksčiau taikyti tik finansinių įsipareigojimų, priskirtų prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pelno ir nuostolių pateikimo reikalavimus.

7.2.16. Tarpines finansines ataskaitas pagal 34-ąjį TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ rengiančiam ūkio subjektui nereikia taikyti šio standarto reikalavimų tarpiniais laikotarpiais iki taikymo pirmą kartą datos, jei tai neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS).

Vertės sumažėjimas (5.5 skirsnis)

7.2.17. Ūkio subjektas turi taikyti 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, laikydamasis 7.2.15 ir 7.2.18–7.2.20 straipsnių.

7.2.18. Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas, remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, nustato kredito riziką tos finansinės priemonės pirminio pripažinimo datą (arba kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju – 5.5.6 straipsnyje nurodytą datą, kurią ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo šalimi) ir palygina ją su kredito rizika šio standarto taikymo pirmą kartą datą.

7.2.19. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas gali taikyti:

a) 5.5.10 ir B5.5.22–B5.5.24 straipsniuose nustatytus reikalavimus; ir

b) 5.5.11 straipsnyje nurodytą atmetamą prielaidą sutartyje numatytiems mokėjimams, kurių terminas pasibaigęs daugiau kaip prieš 30 dienų, jei taikydamas vertės sumažėjimo reikalavimus ūkio subjektas nustatys reikšmingą tų finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo remdamasis informacija apie pradelstus mokėjimus.

▼M53

7.2.20. Jei, siekiant nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taikymo pirmą kartą datą reikėtų per didelių išlaidų ar pastangų, kiekvieną finansinių ataskaitų datą, kol nutraukiamas tos finansinės priemonės pripažinimas, ūkio subjektas turi pripažinti atidėjinį nuostoliams suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams (nebent tos finansinės priemonės kredito rizika finansinių ataskaitų datą yra maža – tuo atveju taikomas 7.2.19 straipsnio a punktas).

Pereinamasis apsidraudimo apskaitos (6 skyrius) laikotarpis

7.2.21. Taikydamas šį standartą pirmą kartą, ūkio subjektas gali pasirinkti vietoj šio standarto 6 skyriuje nustatytų reikalavimų kaip savo apskaitos politiką toliau taikyti 39-ajame TAS nustatytus apsidraudimo apskaitos reikalavimus. Tą politiką ūkio subjektas turi taikyti visiems savo apsidraudimo sandoriams. Pasirinkęs tą politiką ūkio subjektas taip pat turi taikyti TFAAK 16-ąjį aiškinimą „Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai“ be pataisų, kuriomis tas aiškinimas suderinamas su šio standarto 6 skirsnio reikalavimais.

7.2.22. Šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimus, išskyrus 7.2.26 straipsnyje nurodytus atvejus, ūkio subjektas turi taikyti perspektyviai.

7.2.23. Kad būtų galima taikyti apsidraudimo apskaitą nuo šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimų taikymo pirmą kartą datos, tą datą turi būti įvykdyti visi tinkamumo kriterijai.

7.2.24. Apsidraudimo sandoriai, kuriems buvo galima taikyti apsidraudimo apskaitą pagal 39-ąjį TAS ir kuriems taip pat galima taikyti apsidraudimo apskaitą pagal šio standarto kriterijus (žr. 6.4.1 straipsnį), atsižvelgus į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą pereinamuoju laikotarpiu (žr. 7.2.25 straipsnio b punktą), turi būti laikomi tęstiniais apsidraudimo sandoriais.

7.2.25. Taikydamas šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimus pirmą kartą, ūkio subjektas:

a) gali pradėti tuos šiuos reikalavimus nuo tada, kai nustoja taikyti 39-ojo TAS apsidraudimo apskaitos reikalavimus; ir

b) apsidraudimo santykį pagal 39-ąjį TAS turi laikyti tęstinio apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykio perbalansavimo atskaitos tašku, jei taikoma. Visas pelnas arba nuostoliai dėl tokio perbalansavimo pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

7.2.26. Kaip šio standarto apsidraudimo apskaitos reikalavimų perspektyvaus taikymo išimtį ūkio subjektas:

a) turi taikyti pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaitą pagal 6.5.15 straipsnį retrospektyviai, jei pagal 39-ąjį TAS apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone laikomas tik pasirinkimo sandorio vidinės vertės pasikeitimas. Ši retrospektyvaus taikymo nuostata taikoma tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau;

▼M53

b) gali taikyti apskaitą išankstinių sandorių išankstiniam elementui pagal 6.5.16 straipsnį retrospektyviai, jei pagal 39-ąjį TAS apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone buvo laikomas tik išankstinio sandorio momentinio elemento pasikeitimas. Ši retrospektyvaus taikymo nuostata taikoma tik tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau. Be to, jei ūkio subjektas pasirenka taikyti šią apskaitą retrospektyviai, ji turi būti taikoma visiems apsidraudimo sandoriams, kuriems ją galima taikyti (t. y. pereinamuoju laikotarpiu negalima rinktis taikymo kiekvieno konkretaus apsidraudimo sandorio atveju atskirai). Užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita (žr. 6.5.16 straipsnį) retrospektyviai gali būti taikoma tiems apsidraudimo sandoriams, kurie buvo sudaryti prieš prasidedant anksčiausiam lyginamajam laikotarpiui arba buvo priskirti vėliau;

c) retrospektyviai turi taikyti 6.5.6 straipsnio reikalavimą, kai nelaikoma, kad baigėsi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba kad ji yra panaikinta, jei:

i) dėl teisės aktų ar taisyklių arba priėmus teisės aktus ar taisykles apsidraudimo priemonės sandorio šalys susitaria, kad viena arba daugiau tarpuskaitos šalių pakeičia pradinę sandorio šalį ir tampa naująja abiejų šalių sandorio šalimi; ir

ii) kiti apsidraudimo priemonės pasikeitimai, jei jie atliekami, ribojami pasikeitimais, kurie yra būtini tokiam sandorio šalies pakeitimui atlikti.

Anksčiau 9-ąjį TFAS (2009), 9-ąjį TFAS (2010) arba 9-ąjį TFAS (2013) taikę ūkio subjektai

7.2.27. 7.2.1–7.2.26 straipsniuose nustatytus pereinamojo laikotarpio reikalavimus ūkio subjektas turi taikyti atitinkamą taikymo pirmą kartą datą. Kiekvieną iš 7.2.3–7.2.14 ir 7.2.17–7.2.26 straipsniuose išdėstytų pereinamojo laikotarpio nuostatų ūkio subjektas taiko tik vieną kartą (t. y. pasirinkęs tokį 9-ojo TFAS taikymo metodą, pagal kurį nustatoma daugiau kaip viena taikymo pirmą kartą data, nė vienos iš šių nuostatų ūkio subjektas negali taikyti iš naujo, jei jos jau buvo taikytos anksčiau). (Žr. 7.2.2 ir 7.3.2 straipsnius.)

7.2.28. 9-ąjį TFAS (2009), 9-ąjį TFAS (2010) arba 9-ąjį TFAS (2013) taikęs ir vėliau šį standartą taikantis ūkio subjektas:

a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis anksčiau taip priskirtas laikantis 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos, bet taikant šį standartą ši sąlyga nebeįvykdoma;

b) gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.1.5 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šį standartą ši sąlyga įvykdoma;

c) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šį standartą ši sąlyga nebeįvykdoma; ir

▼**M53**

d) gali priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnio a punkte nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šį standartą ši sąlyga įvykdoma.

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šio standarto taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Šis grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

▼**M62**

Perėjimas prie „Išankstinio mokėjimo savybių su neigiama kompensacija“

7.2.29. Ūkio subjektas turi taikyti 9-ojo TFAS pataisas „Išankstinio mokėjimo savybės su neigiama kompensacija“ retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS, išskyrus 7.2.30–7.2.34 straipsniuose nurodytus atvejus.

7.2.30. Ūkio subjektas, kuris šias pataisas pirmą kartą taiko tuo pat metu, kai jis pirmą kartą taiko šį standartą, užuot taikęs 7.2.31–7.2.34 straipsnius turi taikyti 7.2.1–7.2.28 straipsnius.

7.2.31. Ūkio subjektas, kuris šias pataisas pirmą kartą taiko po to, kai jis pirmą kartą taikė šį standartą, turi taikyti 7.2.32–7.2.34 straipsnius. Ūkio subjektas taip pat turi taikyti kitus šio standarto pereinamojo laikotarpio reikalavimus, kurie yra būtini norint taikyti šias pataisas. Tuo tikslu nuorodos į taikymo pirmą kartą datą turi būti suprantamos kaip nuorodos į ataskaitinio laikotarpio, kuriuo ūkio subjektas pirmą kartą taiko šias pataisas, pradžią (šių pataisų taikymo pirmą kartą data).

7.2.32. Priskirdamas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą prie turto ar įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ūkio subjektas:

a) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio turto priskyrimą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis anksčiau taip priskirtas laikantis 4.1.5 straipsnyje nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma;

b) gali priskirti finansinį turtą prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.1.5 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma;

c) turi atšaukti savo ankstesnį finansinio įsipareigojimo priskyrimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis taip anksčiau priskirtas laikantis 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos, bet taikant šias pataisas ši sąlyga nebeįvykdoma; ir

d) gali priskirti finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jį taip priskyrus anksčiau nebūtų buvusi įvykdyta 4.2.2 straipsnyje nustatyta sąlyga, bet dabar taikant šias pataisas ši sąlyga įvykdoma.

▼**M62**

Toks priskyrimas ir atšaukimas turi būti grindžiami šių pataisų taikymo pirmą kartą metu esančiais faktais ir aplinkybėmis. Šis grupavimas turi būti taikomas retrospektyviai.

7.2.33. Ūkio subjektas neprivalo taisyti ankstesnių laikotarpių informacijos, kad atsižvelgtų į šių pataisų taikymą. Taisyti ankstesnių laikotarpių informaciją ūkio subjektas gali, bet tik jei tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis, o pataisytose finansinėse ataskaitose atsižvelgiama į visus šio standarto reikalavimus. Jei ūkio subjektas ankstesnių laikotarpių informacijos netaiso, jis visus ankstesnės balansinės vertės ir balansinės vertės metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradžioje skirtumus turi pripažinti metinio ataskaitinio laikotarpio, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, pradiniu nepaskirstytuoju pelnu (arba, jei taikoma, kitu nuosavybės komponentu).

7.2.34. Ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį patenka šių pataisų taikymo pirmą kartą data, ūkio subjektas turi atskleisti toliau nurodytą informaciją tą taikymo pirmą kartą datą apie kiekvieną finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems šios pataisos turėjo įtakos, grupę:

a) ankstesnę vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą prieš pat taikant šias pataisas;

b) naują vertinimo grupę ir balansinę vertę, nustatytą pritaikius šias pataisas;

c) bet kurio finansinės būklės ataskaitoje nurodyto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kurie iš pradžių buvo priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, bet kurie taip nebepriskiriami, balansinę vertę; ir

d) priežastis, dėl kurių finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai priskirti prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba toks priskyrimas nutrauktas.

▼**M53**

7.3. TFAAK 9-OJO AIŠKINIMO, 9-OJO TFAS (2009), 9-OJO TFAS (2010) IR 9-OJO TFAS (2013) PANAIKINIMAS

7.3.1. Šiuo standartu pakeičiamas TFAAK 9-asis aiškinimas „Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių kartotinis įvertinimas“. 2010 m. spalio mėn. į 9-ąjį TFAS įtraukti reikalavimai apėmė pirmiau TFAAK 9-ojo aiškinimo 5 ir 7 straipsniuose nustatytus reikalavimus. Dėl šios pataisos į 1-ąjį TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“ įtraukti pirmiau TFAAK 9-ojo aiškinimo 8 straipsnyje nustatyti reikalavimai.

7.3.2. Šiuo standartu pakeičiami 9-asis TFAS (2009), 9-asis TFAS (2010) ir 9-asis TFAS (2013). Vis dėlto iki 2018 m. sausio 1 d. prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams ūkio subjektas gali pasirinkti vietoj šio standarto taikyti tas ankstesnes 9-ojo TFAS versijas, bet tik jei atitinkama ūkio subjekto taikymo pirmą kartą data yra iki 2015 m. vasario 1 d.

▼**M53**

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

Tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai	tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių dalis, atitinkanti tikėtinus kredito nuostolius, dėl finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo įvykių galinčius atsirasti per 12 mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos;
finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina	suma, kuria finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas **faktinių palūkanų metodu** vertinamas per pirminį pripažinimą, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus arba atėmus sukauptą pradinės ir galutinės sumos skirtumo amortizaciją; finansinio turto atveju ši suma pakoreguojama dėl bet kokio **atidėjinio nuostoliams**;
sutartyje numatytas turtas	teisės, kurių apskaita, kaip nurodyta 15-ajame TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, pripažįstant vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius tvarkoma pagal šį standartą;
dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas	finansinio turto vertė yra sumažėjusi dėl kredito rizikos įvykus vienam arba daugiau įvykių, neigiamai paveikusių apskaičiuotus būsimus to finansinio turto pinigų srautus. Finansinio turto vertės sumažėjimo dėl kredito rizikos įrodymai gali būti stebėjimais grindžiami duomenys apie šiuos įvykius: a) apie didelius emitento arba skolininko finansinius sunkumus; b) apie sutarties pažeidimą, pvz., įsipareigojimų neįvykdymo arba neapmokėjimo laiku įvykį; c) apie skolintojo (-ų) skolininkui suteiktą (-as) nuolaidą (-as), kurios (-ių) skolintojas (-ai) kitu atveju nebūtų suteikęs (-ę) dėl ekonominių ar sutartyje nurodytų priežasčių, siejamų su skolininko finansiniais sunkumais; d) apie tikimybę, kad skolininkas bankrutuos arba bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas; e) apie to finansinio turto aktyviosios rinkos išnykimą dėl finansinių sunkumų arba f) apie finansinio turto pirkimą arba suteikimą su didele nuolaida, iš kurio matyti patirti **kredito nuostoliai**. Gali būti neįmanoma nustatyti vieno atskiro įvykio – finansinio turto vertės sumažėjimą dėl kredito rizikos gali kartu lemti keli įvykiai;

▼M53

kredito nuostoliai visų sutartyje numatytų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas turi gauti pagal sutartį, ir visų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti, skirtumas (t. y. visas pinigų trūkumas), diskontuotas taikant pirminę **faktinių palūkanų normą** (arba, **jei nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą**). Pinigų srautus ūkio subjektas turi apskaičiuoti atsižvelgdamas į visas finansinės priemonės sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius) per tikėtiną tos finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Į vertinamus pinigų srautus įtraukiami turimo užstato pardavimo arba kitokio kredito vertės didinimo, kuris yra neatskiriamas nuo sutarties sąlygų, pinigų srautai. Daroma prielaida, kad tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto kartais, kai tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi taikyti sutartyje numatytą likusį finansinės priemonės galiojimo laikotarpį;

dėl kredito pakoreguota faktinių palūkanų norma norma, kurią taikant apskaičiuoti būsimi pinigų mokėjimai arba įplaukos tikėtinu finansinio turto galiojimo laikotarpiu tiksliai diskontuojami (-os) iki **finansinio turto**, kuris yra **nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, amortizuotos savikainos**. Apskaičiuodamas dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą, ūkio subjektas pinigų srautus turi įvertinti atsižvelgdamas į visas finansinio turto sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius) ir į **tikėtinus kredito nuostolius**. Skaičiuojant įtraukiami visi atlygiai ir kitos sumos, kuriuos sutarties šalys sumokėjo viena kitai arba gavo viena iš kitos ir kurie yra neatskiriama faktinių palūkanų normos dalis (žr. B5.4.1-B5.4.3 straipsnius), **sandorių sąnaudos**, taip pat visos kitos premijos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautus ir tikėtiną panašių finansinių priemonių grupės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) likusio galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartyje numatytus pinigų srautus per visą sutartyje numatytą finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) galiojimo laikotarpį;

pripažinimo nutraukimas anksčiau pripažinto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pašalinimas iš ūkio subjekto finansinės būklės ataskaitos;

išvestinė finansinė priemonė į šio standarto taikymo sritį patenkanti finansinė priemonė arba kita sutartis, kuriai būdingi visi šie trys požymiai:

a) jos vertė keičiasi dėl nustatytos palūkanų normos, finansinės priemonės kainos, biržos prekės kainos, užsienio valiutos kurso, kainų arba normų indekso, kredito reitingo, kredito indekso arba kito kintamojo, jei nefinansinis kintamasis yra nebūdingas sutarties šaliai, (kartais vadinamo pagrindine priemone) pasikeitimo;

▼M53

b) jai nereikia pirminės grynosios investicijos arba reikia tokios pirminės grynosios investicijos, kuri būtų mažesnė, nei reikėtų kitų rūšių sutartims, kurias turėtų panašiai veikti rinkos veiksnių pokyčiai;

c) už ją atsiskaitoma būsimą datą;

dividendai — pelno paskirstymas nuosavybės priemonių turėtojams proporcingai jų turimam tam tikros klasės kapitalui;

faktinių palūkanų metodas — metodas, taikomas apskaičiuojant **finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą**, taip pat atitinkamu laikotarpiu pelno (nuostolių) ataskaitoje paskirstant ir pripažįstant palūkanų pajamas arba palūkanų sąnaudas;

faktinių palūkanų norma — norma, kurią taikant apskaičiuoti (-os) būsimi pinigų mokėjimai arba įplaukos tikėtinu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo galiojimo laikotarpiu tiksliai diskontuojami (-os) iki **finansinio turto bendrosios balansinės vertės** arba **finansinio įsipareigojimo amortizuotos savikainos**. Skaičiuodamas faktinių palūkanų normą, tikėtinus pinigų srautus ūkio subjektas turi vertinti atsižvelgdamas į visas finansinės priemonės sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pratęsimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), bet neatsižvelgdamas į **tikėtinus kredito nuostolius**. Skaičiuojant įtraukiami visi atlygiai ir kitos sumos, kuriuos sutarties šalys sumokėjo arba gavo viena iš kitos ir kurie yra neatskiriama faktinių palūkanų normos dalis (žr. B5.4.1-B5.4.3 straipsnius), **sandorių sąnaudos**, taip pat visos kitos premijos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautus ir tikėtiną panašių finansinių priemonių grupės galiojimo laikotarpį galima patikimai įvertinti. Vis dėlto tais retais atvejais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) tikėtino galiojimo laikotarpio patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartyje numatytus pinigų srautus per visą sutartyje numatytą finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) galiojimo laikotarpį;

tikėtini kredito nuostoliai — svertinis **kredito nuostolių** vidurkis, nustatytas atsižvelgiant į atitinkamą įsipareigojimų neįvykdymo riziką;

finansinės garantijos sutartis — sutartis, kuria emitentas įpareigojamas sumokėti nustatytas sumas kaip kompensaciją už nuostolius, kuriuos turėtojas patiria dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pinigų pagal pradines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas;

▼**M53**

finansinis įsipareigojimas, vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais	finansinis įsipareigojimas, atitinkantis vieną iš šių sąlygų: a) atitinka termino **laikomas prekybai** apibrėžtį; b) per pirminį pripažinimą ūkio subjektas jį priskyrė prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 4.2.2 arba 4.3.5 straipsnį; c) per pirminį pripažinimą arba vėliau jis priskirtas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pagal 6.7.1 straipsnį;
tvirtas pasižadėjimas	įpareigojamas susitarimas pasikeisti nustatytu išteklių kiekiu už nustatytą kainą nustatytą ateities datą (-omis);
prognozuojamas sandoris	neįpareigojantis, bet numatomas ateities sandoris;
finansinio turto bendroji balansinė vertė	**finansinio turto amortizuota savikaina** prieš koregavimą dėl bet kokių **atidėjinių nuostoliams**;
apsidraudimo santykis	apsidraudimo priemonės kiekio ir apdraustojo objekto kiekio santykis pagal jų sąlyginį svorį;
laikomas prekybai	finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, kuris: a) yra įsigyjamas arba prisiimamas pirmiausia siekiant artimiausiu laiku jį parduoti arba perpirkti; b) per pirminį pripažinimą yra bendrai valdomų nustatytų finansinių priemonių portfelio dalis ir yra įrodymų, kad neseniai buvo panaudotas trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti; arba c) yra **išvestinė finansinė priemonė** (išskyrus išvestinę finansinę priemonę, kuri yra finansinės garantijos sutartis arba priskirta ir veiksminga apsidraudimo priemonė);
vertės sumažėjimo pelnas arba nuostoliai	pelnas arba nuostoliai, pripažįstami pelnu arba nuostoliais pagal 5.5.8 straipsnį, susidarantys taikant 5.5 skirsnyje nustatytus vertės sumažėjimo reikalavimus;

▼**M53**

tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai	**tikėtini kred ito nuostoliai**, susidarantys dėl visų galimų įsipareigojimų neįvykdymo įvykių per visą tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį;
atidėjinys nuostoliams	finansinio turto, vertinamo pagal 4.1.2 straipsnį, už nuomą gautinų sumų ir **sutartyje numatyto turto** atidėjinys **tikėtiniems kredito nuostoliams**, sukaupta pagal 4.1.2A straipsnį vertinamo finansinio turto vertės sumažėjimo suma, taip pat kreditavimo įsipareigojimų ir **finansinių garantijų sutarčių** atidėjinys tikėtiniems kredito nuostoliams;
pakeitimo pelnas arba nuostoliai	suma, susidaranti koreguojant **finansinio turto bendrąją balansinę vertę** pagal persvarstytus arba pakeistus sutartyje numatytus pinigų srautus. Finansinio turto bendrąją balansinę vertę ūkio subjektas perskaičiuoja kaip apskaičiuotų būsimų pinigų mokėjimų arba įplaukų tikėtinu persvarstyto arba pakeisto finansinio turto galiojimo laikotarpiu dabartinę vertę, diskontuotą taikant pradinę finansinio turto **faktinių palūkanų normą** (arba, jei **nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas**, – pradinę **dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą**) arba, jei taikoma, patikslintą **faktinių palūkanų normą**, apskaičiuotą pagal 6.5.10 straipsnį. Apskaičiuodamas tikėtinus finansinio turto pinigų srautus ūkio subjektas atsižvelgia į visas finansinio turto sutarties sąlygas (pvz., išankstinį mokėjimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), bet neatsižvelgia į **tikėtinus kredito nuostolius**, nebent finansinis turtas yra **nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas**; pastaruoju atveju ūkio subjektas taip pat atsižvelgia į pirminius tikėtinus kredito nuostolius, į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant pradinę **dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą**;
laiku neapmokėtas	finansinis turtas yra laiku neapmokėtas, kai sandorio šalis neatliko mokėjimo sutartyje nustatytą datą;
nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas	nusipirktas arba suteiktas finansinis turtas, kurio **vertė** per pirminį pripažinimą yra **sumažėjusi dėl kredito rizikos**;
pergrupavimo data	pirmojo ataskaitinio laikotarpio po verslo modelio pakeitimo, dėl kurio ūkio subjektas pergrupuoja finansinį turtą, pirmoji diena;

▼**M53**

įprastas pirkimas arba pardavimas	finansinio turto pirkimas arba pardavimas pagal sutartį, pagal kurios sąlygas turtą reikia pristatyti per tam tikrą, paprastai nustatytą atitinkamos rinkos taisyklėse arba susitarime, laikotarpį;
sandorio sąnaudos	papildomos sąnaudos, tiesiogiai sietinos su finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įsigijimu (prisiėmimu), išleidimu arba perleidimu (žr. B5.4.8 straipsnį). Papildomos sąnaudos yra tokios, kurių ūkio subjektas nebūtų patyręs, jei nebūtų įsigijęs, išleidęs arba perleidęs finansinės priemonės.

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 32-ojo TAS 11 straipsnyje, 7-ojo TFAS A priede, 13-ojo TFAS A priede arba 15-ojo TFAS A priede ir šiame standarte vartojami 32-ajame TAS, 7-ajame TFAS, 13-ajame TFAS arba 15-ajame TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

a) kredito rizika ([1]);

b) nuosavybės priemonė;

c) tikroji vertė;

d) finansinis turtas;

e) finansinė priemonė;

f) finansinis įsipareigojimas;

g) sandorio kaina.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

TAIKYMO SRITIS (2 SKYRIUS)

B2.1 Pagal kai kurias sutartis reikalaujama mokėjimų, grindžiamų klimato, geologiniais arba kitais fiziniais kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiami mokėjimai kartais vadinami oro rizikos išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.) Jei šios sutartys nepatenka į 4-ojo TFAS taikymo sritį, jos patenka į šio standarto taikymo sritį.

B2.2 Šiuo standartu nekeičiami reikalavimai, susiję su išmokų darbuotojams planais, atitinkančiais 26-ąjį TAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“, taip pat autorinėmis sutartimis, kurios priklauso nuo pardavimo arba paslaugų pajamų, kurių apskaita tvarkoma pagal 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, apimties.

([1]) Šis terminas (apibrėžtas 7-ajame TFAS) vartojamas įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, kredito rizikos pasikeitimų poveikio pateikimo reikalavimuose (žr. 5.7.7 straipsnį).

▼**M53**

B2.3 Kartais ūkio subjektas investuoja į kito ūkio subjekto išleistas nuosavybės priemones, pripažindamas jas strategine investicija ir turėdamas tikslą užmegzti arba palaikyti ilgalaikius veiklos santykius su tuo ūkio subjektu, į kurį investuojama. Taikydamas 28-ąjį TAS, investuotojas arba bendrosios įmonės dalininkas nustato, ar tokiai investicijai turi būti taikoma apskaita nuosavybės metodu.

B2.4 Šis standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kitiems nei teisės ir prievolės, kurios išskiriamos pagal 2.1 straipsnio e punktą, nes jos atsiranda dėl sutarčių, patenkančių į 4-ojo TFAS „Draudimo sutartys“ taikymo sritį.

B2.5 Finansinių garantijų sutarčių teisinė forma gali būti įvairi, pvz., garantija, kai kurių rūšių akredityvai, kreditinių įsipareigojimų neįvykdymo sutartis arba draudimo sutartis. Jų apskaitai jų teisinė forma įtakos neturi. Toliau pateikiami tinkamos apskaitos pavyzdžiai (žr. 2.1 straipsnio e punktą):

a) nors finansinės garantijos sutartis atitinka 4-ajame TFAS pateiktą draudimo sutarties apibrėžtį, jei perduodama rizika yra reikšminga, emitentas taiko šį standartą. Vis dėlto, jei emitentas anksčiau buvo aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis laiko draudimo sutartimis, ir taikė joms apskaitą, taikomą draudimo sutartims, jis tokioms finansinių garantijų sutartims gali pasirinkti taikyti šį standartą arba 4-ąjį TFAS. Jei taikomas šis standartas, 5.1.1 straipsnyje reikalaujama, kad emitentas finansinės garantijos sutartį iš pradžių pripažintų tikrąja verte. Jei finansinės garantijos sutartis buvo suteikta nesusijusiai šaliai, vykdant savarankišką sandorį tarp nesusijusių šalių, jos tikroji vertė sandorio pradžioje tikriausiai bus lygi gautai priemokai, nebent yra priešingų įrodymų. Vėliau, išskyrus atvejus, kai finansinės garantijos sutartis iš pradžių buvo priskirta prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, arba kai taikomi 3.2.15–3.2.23 ir B3.2.12–B3.2.17 straipsniai (jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba jei taikomas tolesnės kontrolės metodas), emitentas ją vertina didesniąja iš šių sumų:

   i) suma, nustatyta pagal 5.5 skirsnį; ir

   ii) iš pradžių pripažinta suma, atėmus, jei taikoma, sukauptą pajamų sumą, pripažintą vadovaujantis 15-ojo TFAS principais (žr. 4.2.1 straipsnio c punktą);

b) pagal kai kurias su kreditu susijusias garantijas nenustatytas reikalavimas, kaip būtina mokėjimo sąlyga, kad turėtojui kiltų rizika arba jis patirtų nuostolių dėl to, kad skolininkas suėjus terminui neatliko užtikrinto turto mokėjimų. Tokia būtų, pvz., garantija, pagal kurią reikalaujama atlikti mokėjimus atsižvelgiant į nustatyto kredito reitingo arba kredito indekso pokyčius. Tokios garantijos nėra finansinių garantijų sutartys, kaip apibrėžta šiame standarte, ir draudimo sutartys, kaip apibrėžta 4-ajame TFAS. Tokios garantijos yra išvestinės finansinės priemonės, ir emitentas joms taiko šį standartą;

▼M53

c) jei finansinės garantijos sutartis buvo suteikta kartu parduodant prekes, nustatydamas, kada pripažinti garantijos ir prekių pardavimo pajamas, emitentas taiko 15-ąjį TFAS.

B2.6 Patvirtinimai, kad emitentas sutartis laiko draudimo sutartimis, paprastai randami emitento bendravimo su klientais ir reguliavimo institucijomis dokumentuose, sutartyse, verslo dokumentuose ir finansinėse ataskaitose. Be to, draudimo sutartims dažnai yra taikomi apskaitos reikalavimai, kurie skiriasi nuo reikalavimų, taikomų kitų rūšių sandoriams, pvz., bankų ir komercinių įmonių sudarytoms sutartims. Tokiais atvejais emitento finansinėse ataskaitose paprastai pateikiamas pareiškimas, kad emitentas taikė tuos apskaitos reikalavimus.

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS (3 SKYRIUS)

Pirminis pripažinimas (3.1 skirsnis)

B3.1.1 Vadovaudamasis 3.1.1 straipsnyje nurodytu principu, ūkio subjektas visas sutartyje numatytas savo teises ir prievoles pagal išvestines finansines priemones finansinės būklės ataskaitoje pripažįsta atitinkamai turtu ir įsipareigojimais, išskyrus išvestines finansines priemones, pagal kurias finansinio turto perdavimo negalima apskaityti kaip pardavimo (žr. B3.2.14 straipsnį). Jei finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas perduoto turto nepripažįsta savo turtu (žr. B3.2.15 straipsnį).

B3.1.2 Toliau pateikta 3.1.1 straipsnyje nurodyto principo taikymo pavyzdžių:

a) besąlygiškai gautinos ir mokėtinos sumos pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais, kai ūkio subjektas tampa sutarties šalimi ir dėl to turi juridinę teisę gauti arba juridinę prievolę mokėti pinigus;

b) dėl tvirto pasižadėjimo pirkti ar parduoti prekes arba paslaugas įsigyjamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai paprastai nepripažįstami tol, kol bent viena šalis neįvykdo įsipareigojimų pagal sutartį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, gavęs tvirtą užsakymą, pasižadėjimo metu paprastai nepripažįsta turto (o užsakymą pateikęs subjektas nepripažįsta įsipareigojimo), bet atideda pripažinimą tol, kol užsakytos prekės arba paslaugos bus išsiųstos, pristatytos arba suteiktos. Jei tvirtas pasižadėjimas pirkti arba parduoti nefinansinį straipsnį pagal 2.4–2.7 straipsnius patenka į šio standarto taikymo sritį, jo grynoji tikroji vertė pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo datą (žr. B4.1.30 straipsnio c punktą). Be to, jei pirmiau nepripažintas tvirtas pasižadėjimas laikomas tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, visi su apdraustąja rizika sietini grynosios tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami turtu arba įsipareigojimu nuo apsidraudimo sandorio pradžios (žr. 6.5.8 straipsnio b punktą ir 6.5.9 straipsnį);

c) į šio standarto taikymo sritį patenkantis išankstinis sandoris (žr. 2.1 straipsnį) pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu ne atsiskaitymo, bet pasižadėjimo datą. Kai ūkio subjektas tampa išankstinio sandorio šalimi, teisės ir prievolės tikrosios vertės dažnai būna lygios, todėl išankstinio sandorio grynoji tikroji vertė yra lygi nuliui. Jei teisės ir prievolės grynoji tikroji vertė nėra lygi nuliui, sandoris pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu;

▼**M53**

d) į šio standarto taikymo sritį patenkantys pasirinkimo sandoriai (žr. 2.1 straipsnį) pripažįstami turtu arba įsipareigojimais tada, kai turėtojas arba pasirašantis ūkio subjektas tampa sandorio šalimi;

e) planuojami būsimi sandoriai, neatsižvelgiant į tai, kiek jie tikėtini, nėra nei turtas, nei įsipareigojimai, nes ūkio subjektas nėra tapęs sandorio šalimi.

Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas

B3.1.3 Įprastas finansinio turto pirkimas arba pardavimas pripažįstamas taikant apskaitą pagal prekybos datą arba apskaitą pagal atsiskaitymo datą, kaip aprašyta B3.1.5 ir B3.1.6 straipsniuose. Ūkio subjektas nuosekliai taiko tą patį metodą visam pagal šį standartą vienodai sugrupuoto finansinio turto pirkimui arba pardavimui. Dėl to turtas, kurį būtina vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, sudaro atskirą grupę nei turtas, priskirtas prie turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Be to, investicijos į nuosavybės priemones, apskaitomos taikant 5.7.5 straipsnyje nurodytą galimybę, sudaro atskirą grupę.

B3.1.4 Sutartis, pagal kurią reikalaujamas arba leidžiamas sutarties vertės pasikeitimo grynasis atsiskaitymas, nėra įprastinė sutartis. Ši sutartis apskaitoma kaip laikotarpio nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos išvestinė finansinė priemonė.

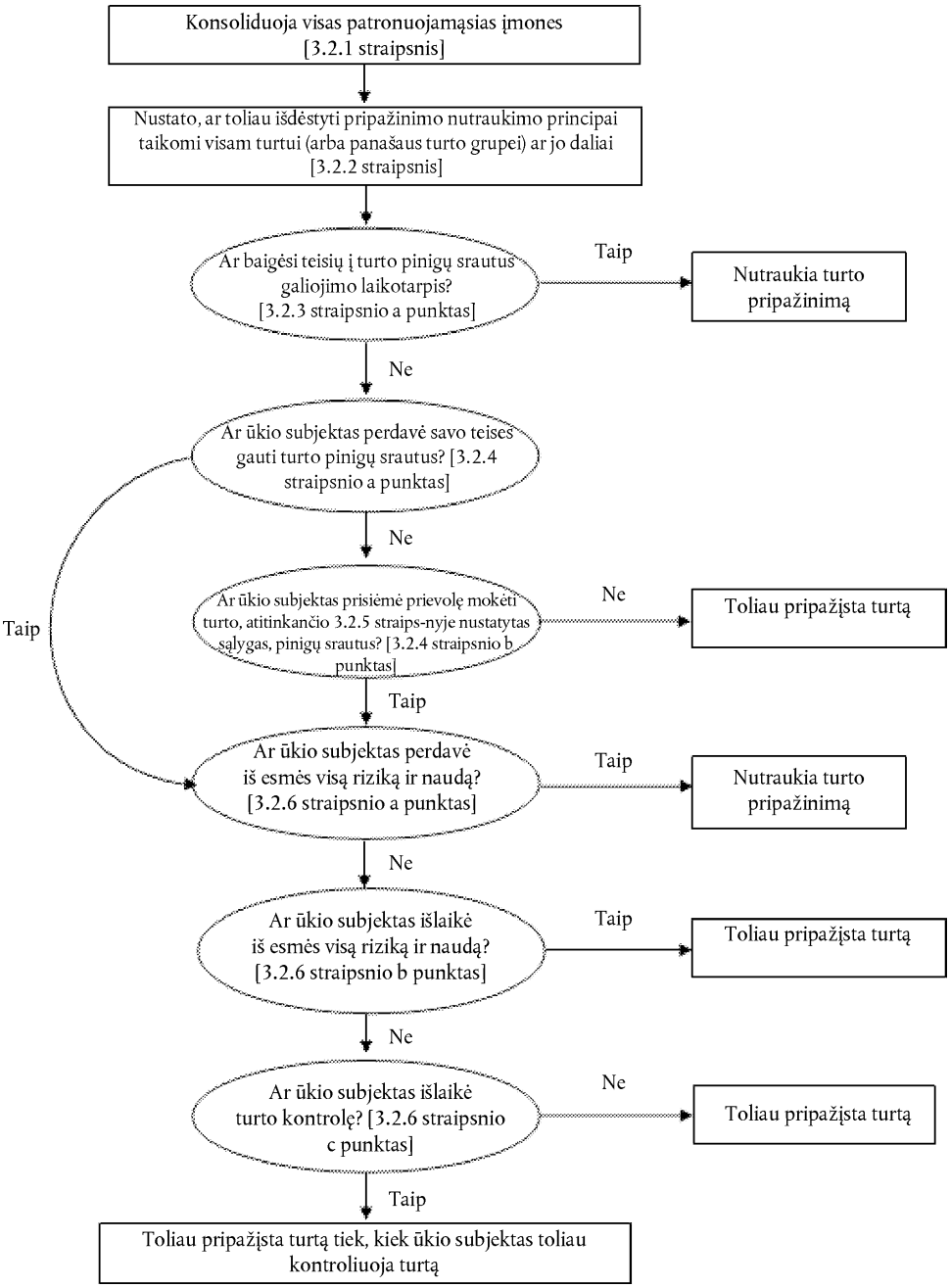
B3.1.5 Prekybos data – data, kurią ūkio subjektas įsipareigoja pirkti arba parduoti turtą. Taikant apskaitą pagal prekybos datą: a) pripažįstamas gautinas turtas ir įsipareigojimas už jį mokėti prekybos datą; b) nutraukiamas parduoto turto pripažinimas, pripažįstamas visas perleidimo pelnas arba nuostoliai ir pripažįstamos prekybos datą iš pirkėjo gautinos sumos. Paprastai, perduodant nuosavybės teisę, turto ir atitinkamo įsipareigojimo palūkanos nepradeda kauptis iki atsiskaitymo datos.

B3.1.6 Atsiskaitymo data – data, kurią turtas pristatomas ūkio subjektui arba kurią ūkio subjektas pristato turtą. Taikant apskaitą pagal atsiskaitymo datą: a) turtas pripažįstamas tą dieną, kurią ūkio subjektas jį gavo; b) turto pripažinimas nutraukiamas ir pripažįstamas visas perleidimo pelnas arba nuostoliai tą dieną, kurią ūkio subjektas pristato turtą. Jei taikoma apskaita pagal atsiskaitymo datą, ūkio subjektas apskaito visus turto, gautino per laikotarpį nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pasikeitimus taip, kaip jis apskaito įsigytą turtą. Kitaip tariant, amortizuota savikaina vertinamo turto vertės pasikeitimas nepripažįstamas; jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei turtas priskirtas prie finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais; jis pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, ir jei investicijos į nuosavybės priemones apskaitomos pagal 5.7.5 straipsnį.

▼M53

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas (3.2 skirsnis)

B3.2.1 Toliau pateikta struktūrograma, pagal kurią vertinama, ar nutraukiamas finansinio turto pripažinimas ir kiek jis nutraukiamas.



Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam arba keliems gavėjams (3.2.4 straipsnio b punktas)

B3.2.2 3.2.4 straipsnio b punkte aprašytos aplinkybės (kai ūkio subjektas išlaiko sutartyje numatytas teises gauti finansinio turto pinigų srautus, bet prisiima sutartyje numatytą prievolę mokėti šiuos pinigų srautus vienam arba keliems gavėjams) susidaro, pvz., jei ūkio subjektas yra patikos fondas, suteikiantis investuotojams palankias palūkanas pagrindiniam finansiniam turtui, kuris jam priklauso, ir teikiantis to finansinio turto priežiūrą. Tuo atveju, jei įvykdomos 3.2.5 ir 3.2.6 straipsniuose nustatytos sąlygos, galima nutraukti šio finansinio turto pripažinimą.

▼**M53**

B3.2.3 Taikant 3.2.5 straipsnį, ūkio subjektas galėtų būti, pvz., finansinio turto iniciatorius arba grupė, kuriai priklauso patronuojamoji įmonė, įsigijusi finansinį turtą ir perduodanti pinigų srautus nesusijusiai trečiajai šaliai – investuotojams.

Su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos perdavimo vertinimas (3.2.6 straipsnis)

B3.2.4 Ūkio subjektas perduoda iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, pavyzdžiui:

a) besąlygiškai parduodamas finansinį turtą;

b) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo sandoriu atpirkti jį tikrąja verte atpirkimo metu; ir

c) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoriu, kuris yra labai nepelningas (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris yra toks nepelningas, kad egzistuoja tik labai maža tikimybė, jog iki galiojimo pabaigos jis taps pelningas).

B3.2.5 Ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, pavyzdžiui:

a) sudarydamas pardavimo ir atpirkimo sandorį, kurio atpirkimo kaina yra fiksuota kaina arba pardavimo kaina kartu su skolintojo grąža;

b) sudarydamas vertybinių popierių skolinimo sutartį;

c) parduodamas finansinį turtą kartu su apsikeitimo grąžomis sandoriu, pagal kurį rinkos rizikos pozicija vėl perduodama ūkio subjektui;

d) parduodamas finansinį turtą kartu su pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoriu, kuris yra labai pelningas (t. y. pasirinkimo sandoriu, kuris yra toks pelningas, kad egzistuoja labai maža tikimybė, jog iki galiojimo pabaigos jis taps nepelningas); ir

e) parduodamas trumpalaikes gautinas sumas, kai ūkio subjektas gavėjui garantuoja kompensaciją už tikėtinus kredito nuostolius.

B3.2.6 Jei ūkio subjektas nustato, kad perduodamas turtą perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą, jis perduoto turto nebepripažįsta būsimais laikotarpiais, nebent iš naujo įsigyja perduotą turtą pagal naują sandorį.

Kontrolės perdavimo vertinimas

B3.2.7 Ūkio subjektas neišlaikė perduoto turto kontrolės, jei gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą. Ūkio subjektas išlaikė perduoto turto kontrolę, jei gavėjas neturi praktinės galimybės parduoti perduotą turtą. Gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą, jei juo prekiaujama aktyviojoje rinkoje, nes gavėjas galėtų atpirkti perduotą turtą rinkoje, jei jam reikėtų grąžinti turtą

▼M53

ūkio subjektui. Pavyzdžiui, gavėjas gali turėti praktinę galimybę parduoti perduotą turtą, jei perduotam turtui taikomas pasirinkimo sandoris, pagal kurį ūkio subjektas gali atpirkti perduotą turtą, bet gavėjas gali lengvai gauti perduotą turtą rinkoje, jei pasirinkimo sandoris įvykdomas. Gavėjas neturi praktinės galimybės parduoti perduoto turto, jei ūkio subjektas išlaiko šį pasirinkimo sandorį, o gavėjas negali lengvai gauti perduoto turto rinkoje, jei ūkio subjektas įvykdo šį pasirinkimo sandorį.

B3.2.8 Gavėjas turi praktinę galimybę parduoti perduotą turtą tik jei jis gali parduoti visą perduotą turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir šia galimybe gali pasinaudoti vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų. Svarbiausia ne tai, kokias sutartyje numatytas teises gavėjas turi dėl to, ką gali daryti su perduotu turtu, arba kokie sutartyje nustatyti apribojimai, bet tai, ką gavėjas gali daryti praktiškai. Visų pirma:

a) sutartyje numatytos teisės perleisti perduotą turtą praktinė vertė maža, jei nėra perduoto turto rinkos;

b) galimybės perleisti perduotą turtą praktinė vertė maža, jei šia galimybe negalima laisvai naudotis. Todėl:

i) gavėjo galimybė perleisti perduotą turtą turi būti nepriklausoma nuo kitų šalių veiksmų (t. y. ši galimybė turi būti vienašališka);

ii) gavėjas turi galėti perleisti perduotą turtą nesusiedamas su perdavimu ribojamųjų sąlygų ar išlygų (t. y. sąlygų, kaip turi būti prižiūrimas paskolos turtas, arba pasirinkimo sandorio, kuriuo gavėjui suteikiama teisė šį turtą atpirkti).

B3.2.9 Vien tai, kad nėra tikėtina, jog gavėjas parduos perduotą turtą, nereiškia, kad perdavėjas išlaikė perduoto turto kontrolę. Vis dėlto, jei pasirinkimo parduoti sandoriu arba garantija ribojamos gavėjo galimybės parduoti perduotą turtą, perdavėjas perduoto turto kontrolę išlaikė. Pavyzdžiui, jei pasirinkimo parduoti sandoris arba garantija yra pakankamai vertingi, jais ribojama gavėjo galimybė parduoti perduotą turtą, nes gavėjas praktiškai neparduotų perduoto turto trečiajai šaliai nesusiedamas perdavimo su panašiu pasirinkimo sandoriu arba kitokiomis ribojamosiomis sąlygomis. Užuot tai daręs, gavėjas laikytų perduotą turtą, kad gautų mokėjimus pagal garantiją arba pasirinkimo parduoti sandorį. Šiomis aplinkybėmis perdavėjas perduoto turto kontrolę išlaikė.

Perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

B3.2.10 Ūkio subjektas gali išlaikyti teisę į perduoto turto palūkanų mokėjimų dalį kaip kompensaciją už šio turto priežiūrą. Palūkanų mokėjimų dalis, kurios ūkio subjektas netektų nutraukęs arba perdavęs priežiūros sutartį, priskiriama prižiūrimam turtui arba įsipareigojimui. Palūkanų mokėjimų dalis, kurios ūkio subjektas neprarastų, yra gautina suma pagal vien tik palūkanų perdavimo sutartį. Pavyzdžiui, jei nutraukęs arba perdavęs turto priežiūros sutartį ūkio subjektas palūkanų neprarastų, tuomet visos jam priskiriamos palūkanos yra gautina suma pagal vien tik palūkanų perdavimo sutartį. Taikant 3.2.13 straipsnį, prižiūrimo turto ir gautinos sumos pagal vien tik palūkanų perdavimo sutartį tikrosios vertės naudojamos paskirstant gautinos sumos balansinę vertę turto daliai, kurios pripažinimas nutrauktas, ir daliai, kuri pripažįstama toliau. Jei priežiūros atlygis nenustatytas arba nesitikima, kad gautinu atlygiu ūkio subjektui bus tinkamai atlyginama už priežiūrą, priežiūros prievolės įsipareigojimas pripažįstamas tikrąja verte.

▼**M53**

B3.2.11 Nustatydamas dalies, kuri pripažįstama toliau, ir dalies, kurios pripažinimas nutrauktas, tikrąsias vertes 3.2.13 straipsnio taikymo tikslais, ūkio subjektas, be 3.2.14 straipsnyje nustatytų reikalavimų, taiko 13-ajame TFAS nustatytus tikrosios vertės nustatymo reikalavimus.

Perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

B3.2.12 Toliau nurodyta, kaip taikyti 3.2.15 straipsnyje nurodytą principą. Jei ūkio subjekto suteikta garantija dėl perduoto turto įsipareigojimų neįvykdymo nuostolių neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo, nes ūkio subjektas išlaikė iš esmės visą su perduoto turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, visas perduotas turtas toliau pripažįstamas, o gautas atlygis pripažįstamas įsipareigojimu.

Tolesnė perduoto turto kontrolė

B3.2.13 Toliau pateikta pavyzdžių, kaip ūkio subjektas vertina perduotą turtą ir susijusį įsipareigojimą pagal 3.2.16 straipsnį.

Visas turtas

a) Jei ūkio subjekto suteikta garantija apmokėti perduoto turto įsipareigojimų neįvykdymo nuostolius neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo tiek, kiek turtas toliau kontroliuojamas, perdavimo datą perduotas turtas vertinamas mažesniąja iš šių sumų: i) turto balansine verte; ii) maksimalia turto perdavimo metu gauto atlygio suma, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti (garantijos suma). Susijęs įsipareigojimas iš pradžių vertinamas garantijos suma, pridėjus garantijos tikrąją vertę (paprastai ją sudaro už garantiją gaunamas atlygis). Vėliau garantijos pradinė tikroji vertė pripažįstama pelnu arba nuostoliais, jei (arba kai) įvykdoma prievolė (vadovaujantis 15-ojo TFAS principais), o turto balansinė vertė sumažinama bet kokio atidėjinio nuostoliams suma.

Amortizuota savikaina vertinamas turtas

b) Jei ūkio subjekto pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio prievolė arba jo turimo pasirinkimo pirkti sandorio teisė neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo ir ūkio subjektas vertina perduotą turtą amortizuota savikaina, susijęs įsipareigojimas vertinamas savikaina (t. y. gauto atlygio suma), pakoreguota dėl bet kokios šios savikainos ir perduoto turto bendrosios balansinės vertės skirtumo pasirinkimo sandorio galiojimo pabaigos datą amortizacijos. Pavyzdžiui, tarkime, turto bendroji balansinė vertė perdavimo datą yra 98 PV, o gautas atlygis – 95 PV. Pasirinkimo sandorio įvykdymo datą turto bendroji balansinė vertė bus 100 PV. Pradinė susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 95 PV, o 95 PV ir 100 PV skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, taikant faktinių palūkanų normą. Jei pasirinkimo sandoris įvykdomas, visas susijusio įsipareigojimo balansinės vertės ir įvykdymo kainos skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

▼M53

Tikrąja verte vertinamas turtas

c) Jei pagal ūkio subjekto išlaikytą pasirinkimo pirkti sandorio teisę neleidžiama nutraukti perduoto turto pripažinimo ir ūkio subjektas perduotą turtą vertina tikrąja verte, turtas toliau vertinamas tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, atėmus jo laiko vertę, jei šis pasirinkimo sandoris yra pelningas, arba ii) perduoto turto tikrąja verte, atėmus pasirinkimo sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo sandoris yra nepelningas. Koreguojant susijusio įsipareigojimo vertinimą užtikrinama, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų pasirinkimo pirkti sandorio teisės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei pagrindinio turto tikroji vertė yra 80 PV, pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina – 95 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 75 PV (80 PV – 5 PV), o perduoto turto balansinė vertė – 80 PV (t. y. jo tikroji vertė).

d) Jei pagal ūkio subjekto pasirašytą pasirinkimo parduoti sandorį perduoto turto pripažinimo nutraukti negalima ir ūkio subjektas vertina perduotą turtą tikrąja verte, susijęs įsipareigojimas vertinamas pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, pridėjus pasirinkimo sandorio laiko vertę. Turto vertinimas tikrąja verte ribojamas mažesniąja iš šių verčių: jo tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina, nes ūkio subjektas neturi teisės į jokį perduoto turto tikrosios vertės perviršį, didesnį už pasirinkimo sandorio įvykdymo kainą. Taip užtikrinama, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų pasirinkimo parduoti sandorio prievolės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei pagrindinio turto tikroji vertė yra 120 PV, pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina – 100 PV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 PV, susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 105 PV (100 PV + 5 PV), o turto balansinė vertė – 100 PV (šiuo atveju ji yra pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina).

e) Jei apatinė riba, nustatyta nusipirkto pasirinkimo pirkti sandorio ir pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio forma, neleidžia nutraukti perduoto turto pripažinimo ir ūkio subjektas vertina turtą tikrąja verte, jis ir toliau vertina turtą tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo pirkti sandorio įvykdymo kainos ir pasirinkimo parduoti sandorio tikrosios vertės suma, atėmus pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo pirkti sandoris yra pelningas, arba ii) turto tikrosios vertės ir pasirinkimo parduoti sandorio tikrosios vertės suma, atėmus pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertę, jei pasirinkimo pirkti sandoris yra nepelningas. Koreguojant susijusį įsipareigojimą užtikrinama, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė. Pavyzdžiui, tarkime, ūkio subjektas perduoda tikrąja verte vertinamą finansinį turtą ir kartu nusiperka pasirinkimo pirkti sandorį, kurio įvykdymo kaina

▼M53

yra 120 PV, ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kurio įvykdymo kaina yra 80 PV. Taip pat tarkime, kad turto tikroji vertė perdavimo datą yra 100 PV. Pasirinkimo parduoti sandorio ir pasirinkimo pirkti sandorio laiko vertės yra atitinkamai 1 PV ir 5 PV. Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta 100 PV turtą (turto tikrąją vertę) ir 96 PV įsipareigojimą [(100 PV + 1 PV) – 5 PV]. Gaunama grynoji turto vertė yra 4 PV; ši vertė yra ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė.

Visi perdavimai

B3.2.14 Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, su perdavimu susijusios sutartyje numatytos perdavėjo teisės arba prievolės neapskaitomos atskirai kaip išvestinės finansinės priemonės, jei pripažinus išvestinę finansinę priemonę ir perduotą turtą arba dėl perdavimo atsiradusį įsipareigojimą tos pačios teisės arba prievolės būtų pripažintos du kartus. Pavyzdžiui, pagal perdavėjo išlaikytą pasirinkimo pirkti sandorį gali būti neleidžiama apskaityti finansinio turto perdavimo kaip pardavimo. Tokiu atveju pasirinkimo pirkti sandoris nėra atskirai pripažįstamas kaip išvestinis turtas.

B3.2.15 Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas nepripažįsta perduoto turto savo turtu. Gavėjas nutraukia pinigų arba kito sumokėto atlygio pripažinimą ir pripažįsta iš perdavėjo gautiną sumą. Jei perdavėjas turi teisę ir prievolę pakartotinai perimti viso perduoto turto kontrolę už fiksuotą sumą (pvz., numatytą atpirkimo susitarime), iš jo gautiną sumą gavėjas gali vertinti amortizuota savikaina, jei turtas atitinka 4.1.2 straipsnyje išdėstytus kriterijus.

Pavyzdžiai

B3.2.16 Toliau pateikiamais pavyzdžiais paaiškinama, kaip taikyti šiame standarte išdėstytus pripažinimo nutraukimo principus.

a) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas.* Jei finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti jį už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, arba paskolinamas pagal susitarimą grąžinti jį perdavėjui, šio turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą. Jei gavėjas įgyja teisę parduoti arba įkeisti turtą, tada perdavėjas pergrupuoja turtą savo finansinės būklės ataskaitoje, pvz., kaip paskolintą turtą arba gautiną atpirkimo sumą.

b) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas. Turtas, kuris iš esmės yra toks pats.* Jei finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą atpirkti tą patį ar iš esmės tokį patį turtą už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, arba jei finansinis turtas pasiskolinamas arba paskolinamas pagal susitarimą perdavėjui grąžinti tą patį arba iš esmės tokį patį turtą, to turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

c) *Atpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas. Teisė pakeisti turtą.* Jei pagal susitarimą atpirkti už fiksuotą atpirkimo kainą arba kainą, lygią pardavimo kainai, pridėjus skolintojo grąžą, arba panašų vertybinių popierių skolinimo sandorį gavėjui suteikiama teisė pakeisti turtą į panašų turtą, kurio tikroji vertė yra lygi perduoto turto tikrajai vertei atpirkimo datą, pagal atpirkimo arba vertybinių popierių skolinimo sandorį parduoto arba paskolinto turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas išlaiko iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

▼M53

d) *Pirmumo teisė atpirkti turtą tikrąja verte.* Jei ūkio subjektas parduoda finansinį turtą ir išlaiko tik pirmumo teisę atpirkti turtą tikrąja verte, jei gavėjas vėliau šį turtą parduotų, ūkio subjektas nutraukia turto pripažinimą, nes perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

e) *Greito pardavimo sandoris.* Finansinio turto atpirkimas netrukus po to, kai jis buvo parduotas, kartais vadinamas greitu pardavimu. Dėl tokio atpirkimo nėra neįmanoma nutraukti turto pripažinimą, jei pirminis sandoris atitinka pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Vis dėlto, jei susitarimas parduoti finansinį turtą sudaromas tuo pačiu metu, kai sudaromas to paties turto atpirkimo už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą, pridėjus skolintojo grąžą, susitarimas, turto pripažinimas nenutraukiamas.

f) *Labai pelningi pasirinkimo parduoti sandoriai ir pasirinkimo pirkti sandoriai* Jei perduotą finansinį turtą perdavėjas gali atpirkti ir pasirinkimo pirkti sandoris yra labai pelningas, perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą. Panašiai, jei gavėjas gali parduoti finansinį turtą ir pasirinkimo parduoti sandoris yra labai pelningas, perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

g) *Labai nepelningi pasirinkimo parduoti sandoriai ir pasirinkimo pirkti sandoriai.* Finansinio turto, perduodamo tik pagal gavėjo turimą pasirinkimo parduoti sandorį, kuris yra labai nepelningas, arba gavėjo turimą pasirinkimo pirkti sandorį, kuris yra labai nepelningas, pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad perdavėjas perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą.

h) *Lengvai gaunamas turtas, kuriam taikomas pasirinkimo pirkti sandoris, kuris nėra nei labai pelningas, nei labai nepelningas.* Jei ūkio subjektas turi turto, kurį galima lengvai gauti rinkoje, pasirinkimo pirkti sandorį ir šis sandoris nėra nei labai pelningas, nei labai nepelningas, turto pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas: i) neišlaikė ir neperdavė iš esmės visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos; ii) neišlaikė kontrolės. Vis dėlto, jei gauti turto rinkoje lengvai negalima, pripažinimo nutraukti neleidžiama tokia turto suma, kuriai taikomas pasirinkimo pirkti sandoris, nes ūkio subjektas išlaikė turto kontrolę.

i) *Turtas, kurio negalima lengvai gauti ir kuriam taikomas ūkio subjekto pasirašytas pasirinkimo parduoti sandoris, kuris nėra nei labai pelningas, nei labai nepelningas.* Jei ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, kurio negalima lengvai gauti rinkoje, ir pasirašo pasirinkimo parduoti sandorį, kuris nėra labai nepelningas, ūkio subjektas dėl pasirašyto pasirinkimo parduoti sandorio neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos su nuosavybe

▼M53

susijusios rizikos ir naudos. Ūkio subjektas išlaiko turto kontrolę, jei pasirinkimo parduoti sandoris yra pakankamai vertingas, kad gavėjas turto neparduotų; šiuo atveju turtas toliau pripažįstamas tiek, kiek perdavėjas jį toliau kontroliuoja (žr. B3.2.9 straipsnį). Ūkio subjektas perduoda turto kontrolę, jei pasirinkimo parduoti sandoris nėra pakankamai vertingas, kad gavėjas turto neparduotų; šiuo atveju turto pripažinimas nutraukiamas.

j) *Turtas, kuriam taikomas tikrosios vertės pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas.* Finansinio turto, kuriam taikomas tik pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas, kurio įvykdymo arba atpirkimo kaina yra lygi finansinio turto tikrajai vertei atpirkimo metu, pripažinimas nutraukiamas, nes perduodama iš esmės visa su nuosavybe susijusi rizika ir nauda.

k) *Pasirinkimo pirkti arba pasirinkimo parduoti sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais.* Ūkio subjektas įvertina finansinio turto, kuriam taikomas pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandoris arba išankstinis atpirkimo susitarimas, perleidimą, už kurį bus atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais, siekdamas nustatyti, ar jis išlaikė arba perdavė iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą. Jei ūkio subjektas neišlaikė iš esmės visos su perduoto turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, jis nustato, ar išlaikė perduoto turto kontrolę. Vien dėl to, kad už pasirinkimo parduoti arba pasirinkimo pirkti sandorį arba išankstinį atpirkimo susitarimą atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais, ūkio subjektas kontrolės neperduoda (žr. B3.2.9 straipsnio g, h ir i punktus).

l) *Atsiskaitymų panaikinimas.* Atsiskaitymų panaikinimas yra besąlygiškas pasirinkimo atpirkti (pirkti) sandoris, kuriuo ūkio subjektui suteikiama teisė susigrąžinti perduotą turtą, laikantis tam tikrų apribojimų. Jei dėl tokio pasirinkimo sandorio ūkio subjektas neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, nutraukti turto pripažinimo negalima tik tokia suma, kuria gali būti atperkama (darant prielaidą, kad gavėjas negali parduoti turto). Pavyzdžiui, jei perduoto paskolos turto balansinė vertė ir įplaukos yra 100 000 PV ir bet kurią atskirą paskolą būtų galima atpirkti, bet bendroji paskolų suma, kuria būtų galima atpirkti, negalėtų viršyti 10 000 PV, būtų galima nutraukti 90 000 PV paskolų pripažinimą.

m) *Pasirinkimo panaikinti sandoriai.* Perduotą turtą prižiūrintis ūkio subjektas (jis gali būti perdavėjas) gali turėti pasirinkimo panaikinti sandorį, kad galėtų nusipirkti likusį perduotą turtą likusio nepadengto turto sumai sumažėjus iki nurodyto lygio, kurį pasiekus šio turto priežiūros sąnaudos tampa nuostolingos, palyginti su priežiūros nauda. Jei dėl šio pasirinkimo panaikinti sandorio ūkio subjektas neišlaiko ir neperduoda iš esmės visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos ir gavėjas negali parduoti turto, nutraukti pripažinimo negalima tik tokia turto suma, kuriai taikomas pasirinkimo pirkti sandoris.

n) *Subordinuotos išlaikytosios dalys ir kredito garantijos.* Ūkio subjektas gali padidinti gavėjo kredito vertę subordinuodamas kai kurias arba visas savo perduoto turto išlaikytąsias dalis. Arba ūkio subjektas gali padidinti gavėjo kredito vertę suteikdamas kredito garantiją, kuri galėtų būti neribota arba apribota iki tam tikros sumos. Jei ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą su

▼M53

perduoto turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, ir toliau pripažįstamas visas turtas. Jei ūkio subjektas išlaiko kai kurią, bet ne iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą ir išlaikė kontrolę, nutraukti pripažinimo neleidžiama tokia pinigų arba kito turto suma, kurią iš ūkio subjekto galėtų būti pareikalauta sumokėti.

o) *Apsikeitimo grąžomis sandoriai.* Ūkio subjektas gali parduoti finansinį turtą gavėjui ir sudaryti su juo apsikeitimo grąžomis sandorį, pagal kurį visi pagrindinio turto palūkanų mokėjimo pinigų srautai perduodami ūkio subjektui mainais už fiksuotą arba kintamosios normos mokėjimą ir bet kokį valdomo turto tikrosios vertės padidėjimą arba sumažėjimą prisiima ūkio subjektas. Tokiu atveju draudžiama nutraukti viso turto pripažinimą.

p) *Palūkanų normų apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui fiksuotosios palūkanų normos finansinį turtą ir sudaryti su juo palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį gavėjas gautų fiksuotąją ir mokėtų kintamąją palūkanų normą, grindžiamą tariamąja suma, lygia perduoto finansinio turto pagrindinei sumai. Palūkanų normų apsikeitimo sandoris netrukdo nutraukti perduoto turto pripažinimo, jei apsikeitimo sandorio mokėjimai nepriklauso nuo to, ar bus atlikti mokėjimai už perduotą turtą.

q) *Amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui fiksuotosios palūkanų normos finansinį turtą, už kurį sumokama per tam tikrą laikotarpį, ir su gavėju sudaryti amortizuojamų palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį gavėjas gauna fiksuotąją palūkanų normą ir moka kintamąją palūkanų normą, grindžiamą tariamąja suma. Jei apsikeitimo sandorio tariamoji suma amortizuojama taip, kad kuriuo nors metu tampa lygi perduoto finansinio turto pagrindinei nepadengtajai sumai, dėl apsikeitimo sandorio ūkio subjektas paprastai išlaikytų esminę išankstinio mokėjimo riziką ir šiuo atveju ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotą turtą arba toliau pripažįsta perduotą turtą tiek, kiek jį toliau kontroliuoja. Priešingai, jei apsikeitimo sandorio tariamosios sumos amortizacija nėra susijusi su perduotojo turto pagrindine nepadengtąja suma, dėl tokio apsikeitimo sandorio ūkio subjektas išankstinio mokėjimo už turtą rizikos neišlaikytų. Taigi, tai netrukdytų nutraukti perduoto turto pripažinimo, jei apsikeitimo sandorio mokėjimai nebūtų priklausomi nuo to, ar bus atliekami palūkanų mokėjimai už perduotą turtą, ir dėl apsikeitimo sandorio ūkio subjektas neišlaikytų jokios kitos su perduoto turto nuosavybe susijusios reikšmingos rizikos ir naudos.

r) *Nurašymas.* Ūkio subjektas negali pagrįstai tikėtis susigrąžinti sutartyje numatytų viso arba dalies finansinio turto pinigų srautų.

▼**M53**

B3.2.17 Šiame straipsnyje paaiškinama, kaip taikyti tolesnės kontrolės metodą, jei ūkio subjektas toliau kontroliuoja dalį finansinio turto.

Tarkime, ūkio subjektas turi iš anksto apmokamų paskolų portfelį, kurio kuponas ir faktinių palūkanų norma yra 10 %, o pagrindinė suma ir amortizuota savikaina – 10 000 PV. Jis sudaro sandorį, pagal kurį mainais už 9 115 PV mokėjimą gavėjas įgyja teisę į 9 000 PV visos surinktos pagrindinės sumos ir 9,5 % jos palūkanų. Ūkio subjektas išlaiko teisę į 1 000 PV visos surinktos pagrindinės sumos ir 10 % jos palūkanų, taip pat į likusios 9 000 PV pagrindinės sumos 0,5 % perviršio skirtumą. Surinkti išankstiniai mokėjimai proporcingai paskirstomi ūkio subjektui ir gavėjui santykiu 1:9, bet visas įsipareigojimų neįvykdymas atimamas iš ūkio subjekto 1 000 PV dalies tol, kol šios dalies nelieka. Paskolų tikroji vertė sandorio datą yra 10 100 PV, o 0,5 % perviršio skirtumo tikroji vertė – 40 PV.

Ūkio subjektas nustato, kad perdavė kai kurią reikšmingą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą (pvz., reikšmingą išankstinio mokėjimo riziką), bet taip pat išlaikė kai kurią reikšmingą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą (dėl jo išlaikytos subordinuotos dalies) ir išlaikė kontrolę. Todėl jis taiko tolesnės kontrolės metodą.

Siekdamas taikyti šį standartą, ūkio subjektas analizuoja sandorį kaip: a) visiškai proporcingos išlaikytos 1 000 PV dalies išlaikymą; b) tos išlaikytos dalies subordinavimą siekiant padidinti gavėjo kredito vertę dėl kredito nuostolių.

Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad 9 090 PV (90 % × 10 100 PV) iš gauto 9 115 PV atlygio sudaro atlygį už visiškai proporcingą 90 % dalį. Likusi gauto atlygio dalis (25 PV) sudaro atlygį, gautą už jo išlaikytos dalies subordinavimą siekiant padidinti gavėjo kredito vertę dėl kredito nuostolių. Be to, 0,5 % perviršio skirtumas atitinka už kredito vertės padidinimą gautą atlygį. Taigi bendras už kredito vertės padidinimą gautas atlygis sudaro 65 PV (25 PV + 40 PV).

Ūkio subjektas apskaičiuoja 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną ar nuostolius. Darydamas prielaidą, kad 90 % perleistos dalies ir 10 % išlaikytos dalies atskiros tikrosios vertės perleidimo datą nėra žinomos, ūkio subjektas paskirsto turto balansinę vertę pagal 9-ojo TFAS 3.2.14 straipsnį, kaip nurodyta toliau:

	Tikroji vertė	*Procentinė dalis*	*Paskirstyta balansinė vertė*
Perduota dalis	9 090	90 %	9 000
Išlaikyta dalis	1 010	10 %	1 000
Iš viso	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Ūkio subjektas apskaičiuoja savo 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną ar nuostolius, iš gauto atlygio atimdamas paskirstytą perduotos dalies balansinę vertę, t. y. 90 PV (9 090 PV – 9 000 PV). Ūkio subjekto išlaikytos dalies balansinė vertė yra 1 000 PV.

Be to, ūkio subjektas pripažįsta tolesnę kontrolę, atsirandančią subordinuojant jo išlaikytą dalį dėl kredito nuostolių. Taigi jis pripažįsta 1 000 PV vertės turtą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negautų dėl subordinavimo) ir 1 065 PV vertės susijusį įsipareigojimą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negautų dėl subordinavimo, t. y. 1 000 PV, pridėjus 65 PV subordinavimo tikrąją vertę).

Ūkio subjektas naudoja visą pirmiau nurodytą informaciją apskaitydamas sandorį, kaip nurodyta toliau:

	Debetas	*Kreditas*
Pradinis turtas	—	9 000
Turtas, pripažintas subordinuoti, arba likusi dalis	1 000	—
Gauto atlygio turtas, gautas kaip perviršio skirtumas	40	—
Pelnas arba nuostoliai (perdavimo pelnas)	—	90
Įsipareigojimas	—	1 065
Gauti pinigai	9 115	—
Iš viso	**10 155**	**10 155**

Iš karto po sandorio turto balansinė vertė yra 2 040 PV; ją sudaro 1 000 PV suma, atitinkanti paskirstytas išlaikytos dalies išlaidas, ir 1 040 PV suma, atitinkanti ūkio subjekto papildomą tolesnę kontrolę, atsiradusią subordinavus jo išlaikytą dalį dėl kredito nuostolių (į šią sumą įtrauktas 40 PV perviršio skirtumas).

Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas pripažįsta už kredito vertės padidinimą gautą atlygį (65 PV) proporcingai laikui, kaupia pripažinto turto palūkanas taikydamas faktinių palūkanų metodą ir pripažįsta visus pripažinto turto vertės sumažėjimo nuostolius. Pastarojo atvejo pavyzdys: daroma prielaida, kad kitais metais pagrindinių paskolų vertės sumažėjimo nuostoliai sudaro 300 PV. Ūkio subjektas iš pripažinto turto atima 600 PV (300 PV, susijusius su išlaikyta dalimi, ir 300 PV, susijusius su papildoma tolesne kontrole, atsiradusia subordinavus išlaikytą dalį dėl vertės sumažėjimo nuostolių), o iš pripažinto įsipareigojimo atima 300 PV. Grynasis rezultatas įskaitomas į pelną arba nuostolius dėl 300 PV vertės sumažėjimo.

▼**M53**

Finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas (3.3 skirsnis)

B3.3.1 Finansinis įsipareigojimas (arba jo dalis) išnyksta, kai skolininkas:

a) įvykdo įsipareigojimą (arba jo dalį) sumokėdamas kreditoriui, paprastai pinigais, kitu finansiniu turtu, prekėmis arba paslaugomis, arba

b) teismo arba kreditoriaus yra juridiškai atleidžiamas nuo pirminės atsakomybės už įsipareigojimą (arba už jo dalį). (Jei skolininkas yra suteikęs garantiją, ši sąlyga vis tiek gali būti įvykdyta.)

B3.3.2 Jei skolos priemonės emitentas atperka šią priemonę, skola išnyksta net jei emitentas yra šios priemonės rinkos formuotojas arba ketina šią priemonę artimiausiu metu perparduoti.

B3.3.3 Vien dėl mokėjimo trečiajai šaliai, įskaitant patikėtosios nuosavybės juridinį asmenį (kartais vadinamas neesminiu anuliavimu), skolininkas neatleidžiamas nuo pirminės prievolės kreditoriui, jei nesuteiktas teisiškai pagrįstas atleidimas.

B3.3.4 Jei skolininkas moka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir savo kreditoriui praneša, kad jo skolinį įsipareigojimą prisiėmė trečioji šalis, skolininkas nenutraukia skolinio įsipareigojimo pripažinimo, nebent įvykdoma B3.3.1 straipsnio b punkte nustatyta sąlyga. Jei skolininkas sumoka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir gauna teisinį atleidimą iš kreditoriaus, skolininko skola panaikinama. Vis dėlto, jei skolininkas sutinka atlikti mokėjimus dėl skolos trečiajai šaliai arba tiesiogiai savo pirmajam kreditoriui, jis pripažįsta naują skolinį įsipareigojimą trečiajai šaliai.

B3.3.5 Nors dėl teismo arba kreditoriaus suteikto teisinio atleidimo nuo įsipareigojimo nutraukiamas įsipareigojimo pripažinimas, ūkio subjektas gali pripažinti naują įsipareigojimą, jei neįvykdomi 3.2.1–3.2.23 straipsniuose išdėstyti perduoto turto pripažinimo nutraukimo kriterijai. Jei šie kriterijai neįvykdomi, perduoto turto pripažinimas nenutraukiamas ir ūkio subjektas pripažįsta naują su perduotu turtu susijusį įsipareigojimą.

B3.3.6 Taikant 3.3.2 straipsnį sąlygos yra iš esmės skirtingos, jei diskontuota pinigų srautų dabartinė vertė pagal naująsias sąlygas, įskaitant visus sumokėtus atlygius, iš kurių atimti visi gauti mokesčiai ir kurie diskontuoti taikant pradinę faktinių palūkanų normą, bent 10 % skiriasi nuo pradinio finansinio įsipareigojimo likusių pinigų srautų diskontuotos dabartinės vertės. Jei skolos priemonių mainai arba sąlygų pakeitimas apskaitomas kaip išnykimas, visos patirtos sąnaudos arba sumokėti atlygiai pripažįstami išnykimo pelno arba nuostolio dalimi. Jei mainai arba sąlygų pakeitimas neapskaitomas kaip išnykimas, pagal visas patirtas sąnaudas arba sumokėtus atlygius koreguojama įsipareigojimo balansinė vertė ir šios sąnaudos arba atlygiai amortizuojami per likusį pakeisto įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

▼**M53**

B3.3.7 Kai kada kreditorius atleidžia skolininką nuo dabartinio įsipareigojimo atlikti mokėjimus, bet skolininkas prisiima garantinį įsipareigojimą mokėti, jei pirminę atsakomybę prisiėmusi šalis neįvykdys įsipareigojimų. Šiuo atveju skolininkas:

a) pripažįsta naują finansinį įsipareigojimą remdamasis savo garantijos įsipareigojimo tikrąja verte;

b) pripažįsta pelną arba nuostolius remdamasis: i) visų sumokėtų įplaukų ir ii) pradinio finansinio įsipareigojimo balansinės vertės, atėmus naujo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę, skirtumu.

GRUPAVIMAS (4 SKYRIUS)

Finansinio turto grupavimas (4.1 skirsnis)

Finansiniam turtui valdyti skirtas ūkio subjekto verslo modelis

B4.1.1 4.1.1 straipsnio a punkte reikalaujama, kad ūkio subjektas grupuotų finansinį turtą remdamasis savo finansiniam turtui valdyti skirtu verslo modeliu, nebent taikomas 4.1.5 straipsnis. Ūkio subjektas vertina, ar jo finansinis turtas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą, remdamasis savo pagrindinių vadovaujančių darbuotojų nustatytu verslo modeliu (kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“).

B4.1.2 Ūkio subjekto verslo modelis nustatomas lygmeniu, kuriuo matyti, kaip finansinio turto grupės kartu valdomos siekiant konkretaus verslo tikslo. Ūkio subjekto verslo modeliui neturi įtakos vadovybės ketinimai pavienės priemonės atžvilgiu. Taigi ši sąlyga nėra grupavimo pagal atskiras priemones požiūris ir turėtų būti nustatoma aukštesniu apibendrinimo lygmeniu. Vis dėlto vienas ūkio subjektas gali taikyti daugiau nei vieną verslo modelį savo finansinėms priemonėms valdyti. Todėl grupavimo nereikia nustatyti ataskaitas teikiančio ūkio subjekto lygmeniu. Pavyzdžiui, vieną savo valdomų investicijų portfelį ūkio subjektas gali laikyti siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, o kitą – siekdamas prekiauti, kad galėtų realizuoti tikrosios vertės pasikeitimus. Panašiai tam tikromis aplinkybėmis gali būti tinkama išskaidyti finansinio turto portfelį į dalis, siekiant atsižvelgti į lygmenį, kuriuo ūkio subjektas valdo šį finansinį turtą. Pavyzdžiui, taip gali būti, jei ūkio subjektas suteikia arba nusiperka nekilnojamojo turto paskolų portfelį ir kai kurias paskolas valdo siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, o kitas – siekdamas paskolas parduoti.

B4.1.2A Ūkio subjekto verslo modelis yra susijęs su tuo, kaip ūkio subjektas valdo savo finansinį turtą siekdamas sukurti pinigų srautus. Tai reiškia, kad ūkio subjekto verslo modeliu nustatoma, kaip bus kuriami pinigų srautai: renkant sutartyje numatytus pinigų srautus, parduodant finansinį turtą ar abiem šiais būdais. Todėl atliekant šį vertinimą nesiremiama scenarijais, kurių ūkio subjektas pagrįstai nesitiki, pvz., vadinamaisiais blogiausio atvejo arba nepalankiausio atvejo scenarijais.

▼**M53**

Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas tikisi tam tikrą finansinio turto portfelį parduoti tik nepalankiausio atvejo scenarijumi, tas scenarijus nedarytų poveikio tam, kaip ūkio subjektas vertina to turto verslo modelį, jei ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad toks scenarijus neįvyks. Jei pinigų srautai realizuojami kitaip, nei ūkio subjektas tikėjosi tą datą, kai jis įvertino verslo modelį, (pvz., jei ūkio subjektas parduoda daugiau arba mažiau finansinio turto, nei tikėjosi grupuodamas turtą), ūkio subjekto finansinėse ataskaitose neatsiranda ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidų (žr. 8-ąjį TAS) ir nepasikeičia pagal tą verslo modelį laikomo likusio finansinio turto (t. y. to turto, kurį ūkio subjektas pripažino ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais ir dar laiko) grupavimas, jei ūkio subjektas atsižvelgė į visą svarbią informaciją, kurią buvo galima gauti vertinant verslo modelį. Vis dėlto, vertindamas naujai suteikto arba naujai nusipirkto finansinio turto verslo modelį, ūkio subjektas turi atsižvelgti į informaciją apie tai, kaip pinigų srautai buvo realizuoti praeityje, ir į kitą svarbią informaciją.

B4.1.2B Finansiniam turtui valdyti taikomas ūkio subjekto verslo modelis grindžiamas ne vien tvirtinimu, bet faktais. Paprastai tai matyti iš veiklos, kurią ūkio subjektas vykdo siekdamas verslo modelio tikslo. Vertindamas finansiniam turtui valdyti taikomą verslo modelį, ūkio subjektas turės priimti sprendimą; šį įvertinimą lemia ne pavienis veiksnys arba veikla. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus atliekant vertinimą turimus susijusius įrodymus. Prie šių svarbių įrodymų priskiriama, pavyzdžiui:

a) kaip vertinami verslo modelio rezultatai ir pagal jį laikomas finansinis turtas, kaip apie juos pranešama ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams;

b) rizika, turinti įtakos verslo modelio rezultatams (ir pagal tą verslo modelį laikomam finansiniam turtui), pirmiausia, kaip ta rizika valdoma; ir

c) kaip atlyginama verslo valdytojams (pvz., kuo – valdomo turto tikrąja verte ar surinktais sutartyje numatytais pinigų srautais – grindžiamas atlyginimas).

▼**M53**

Verslo modelis, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus

B4.1.2C Finansinis turtas, laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, valdomas siekiant realizuoti pinigų srautus per priemonės galiojimo laikotarpį renkant sutartyje numatytus mokėjimus. Tai reiškia, kad ūkio subjektas valdo portfelyje laikomą turtą siekdamas surinkti šiuos konkrečius sutartyje numatytus pinigų srautus (užuot valdęs bendrąją portfelio grąžą tiek laikydamas, tiek parduodamas turtą). Nustatant, ar pinigų srautai bus realizuojami renkant sutartyje numatytus finansinio turto pinigų srautus, būtina atsižvelgti į pardavimo ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais dažnumą, vertę ir laiką, to pardavimo priežastis ir su būsima pardavimo veikla susijusius lūkesčius. Vis dėlto pats pardavimas lemiamos įtakos verslo modeliui neturi, todėl negali būti vertinamas atskirai. Iš informacijos apie ankstesnį pardavimą ir būsimo pardavimo lūkesčius galima gauti įrodymų, susijusių su tuo, kaip siekiama ūkio subjekto nurodyto finansinio turto valdymo tikslo ir konkrečiai – kaip realizuojami pinigų srautai. Ūkio subjektas privalo atsižvelgti į informaciją apie ankstesnį pardavimą atsižvelgdamas į to pardavimo priežastis ir į tuo metu buvusias sąlygas, palyginti su dabartinėmis sąlygomis.

B4.1.3 Nors ūkio subjekto verslo modelio tikslas gali būti laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, ūkio subjektui nebūtina laikyti visų šių priemonių iki termino. Taigi pagal ūkio subjekto verslo modelį finansinis turtas gali būti laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus net jei finansinio turto pardavimas vykdomas arba numatomas vykdyti ateityje.

B4.1.3A Pagal verslo modelį turtas gali būti laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus net jei ūkio subjektas finansinį turtą parduoda padidėjus turto kredito rizikai. Siekdamas nustatyti, ar padidėjo turto kredito rizika, ūkio subjektas atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, įskaitant išankstinę informaciją. Nepaisant pardavimo dažnumo ir vertės, padidėjus turto kredito rizikai vykdomas pardavimas nelaikomas nesuderinamu su verslo modeliu, kurio tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, nes finansinio turto kredito kokybė yra susijusi su ūkio subjekto gebėjimu rinkti pinigų srautus. Kredito rizikos valdymo veikla, kuria siekiama kuo labiau sumažinti galimus kredito nuostolius dėl kredito pablogėjimo, yra neatskiriama nuo tokio verslo modelio. Kaip pardavimo dėl padidėjusios kredito rizikos pavyzdį būtų galima nurodyti finansinio turto pardavimą dėl to, kad jis nebeatitinka kredito kriterijų, apibrėžtų ūkio subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Vis dėlto įrodyti, kad pardavimas vykdytas dėl padidėjusios kredito rizikos, jei tokia politika neparengta, ūkio subjektas gali ir kitais būdais.

▼M53

B4.1.3B Pardavimas dėl kitų priežasčių, pvz., siekiant valdyti kredito koncentracijos riziką (nepadidėjus turto kredito rizikai), taip pat gali būti suderinamas su verslo modeliu, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Visų pirma toks pardavimas gali būti suderinamas su verslo modeliu, kurio tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei toks pardavimas yra retas (net jei jo vertė didelė) arba jo vertė, vertinant atskirai ir bendrai, yra nereikšminga (net jei jis yra dažnas). Jei toks portfelio turto pardavimas yra dažnesnis nei retas ir šio pardavimo vertė yra didesnė nei nereikšminga (vertinant atskirai arba bendrai), ūkio subjektas turi įvertinti, ar pardavimas dera su pinigų srautų surinkimo tikslu ir kaip jis su šiuo tikslu dera. Atliekant šį vertinimą nėra svarbu, ar trečioji šalis nustato reikalavimą parduoti finansinį turtą, ar ši veikla vykdoma ūkio subjekto nuožiūra. Pardavimo dažnumo arba vertės padidėjimas konkrečiu laikotarpiu nebūtinai nedera su tikslu laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei ūkio subjektas gali paaiškinti šio pardavimo priežastis ir įrodyti, kad šis pardavimas nerodo ūkio subjekto verslo modelio pasikeitimo. Be to, pardavimas gali derėti su finansinio turto laikymo tikslu siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, jei jis vykdomas artėjant finansinio turto terminui ir pardavimo pajamos apytiksliai atitinka likusius surinktinus sutartyje numatytus pinigų srautus.

B4.1.4 Toliau pateikta pavyzdžių, kai ūkio subjekto verslo modelio tikslas gali būti laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis. Be to, šiuose pavyzdžiuose nesiekiama aprašyti visų veiksnių, kurie gali būti svarbūs vertinant ūkio subjekto verslo modelį, ir nurodyti santykinės veiksnių svarbos.

Pavyzdys	Analizė
1 pavyzdys Ūkio subjektas investuoja siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Ūkio subjekto finansavimo poreikiai yra nuspėjami, o jo finansinio turto terminas atitinka numatomus ūkio subjekto finansavimo poreikius. Ūkio subjektas vykdo kredito rizikos valdymo veiklą siekdamas kuo labiau sumažinti kredito nuostolius. Praeityje pardavimas paprastai būdavo vykdomas finansinio turto kredito rizikai padidėjus tiek, kad turtas nebeatitiko kredito kriterijų, nustatytų ūkio subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Be to, dėl nenumatytų finansavimo poreikių pardavimas vykdytas retai.	Nors ūkio subjektas, be kitos informacijos, atsižvelgia į finansinio turto tikrąsias vertes likvidumo požiūriu (t. y. į pinigų sumą, kuri būtų realizuojama, jei ūkio subjektui prireiktų parduoti turtą), ūkio subjekto tikslas yra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Pardavimas šiam tikslui neprieštarautų, jei jis būtų vykdomas atsižvelgiant į padidėjusią turto kredito riziką, pvz., jei turtas nebeatitiktų kredito kriterijų, apibrėžtų ūkio subjekto dokumentais patvirtinta investavimo politika. Retas pardavimas dėl nenumatytų finansavimo poreikių (pvz., pagal nepalankiausio atvejo scenarijų) taip pat neprieštarautų šiam tikslui net jei šio pardavimo vertė būtų reikšminga.

▼M53

Pavyzdys	Analizė
Pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams teikiamose ataskaitose daugiausia dėmesio skiriama finansinio turto kredito kokybei ir sutartyje numatytai grąžai. Ūkio subjektas, be kitos informacijos, taip pat stebi finansinio turto tikrąsias vertes.	
2 pavyzdys Taikant ūkio subjekto verslo modelį perkami finansinio turto portfeliai, pvz., paskolos. Į šiuos portfelius gali būti įtraukiamas arba neįtraukiamas dėl kredito sumažėjusios vertės finansinis turtas. Jei paskolos grąžinimo įmokos nemokamos laiku, ūkio subjektas bando realizuoti pinigų srautus įvairiomis priemonėmis, pvz., susisiekdamas su skolininku el. paštu, telefonu arba kitais būdais. Ūkio subjekto tikslas – surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus; ūkio subjektas jokių šio portfelio paskolų nevaldo, kad galėtų realizuoti pinigų srautus parduodamas paskolas. Kai kada ūkio subjektas sudaro palūkanų normų apsikeitimo sandorius siekdamas pakeisti konkretaus į portfelį įtraukto finansinio turto palūkanų normą iš kintamosios į fiksuotąją.	Ūkio subjekto verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Tokia pat analizė būtų taikoma net jei ūkio subjektas nesitiki gauti visų sutartyje numatytų pinigų srautų (pvz., jei kai kurio finansinio turto vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito). Be to, vien tai, kad ūkio subjektas sudaro išvestinių finansinių priemonių sutartis siekdamas pakeisti portfelio pinigų srautus, nėra ūkio subjekto verslo modelio pasikeitimas.
3 pavyzdys Ūkio subjektas taiko verslo modelį, kurio tikslas – suteikti paskolas klientams ir vėliau jas parduoti pakeitimo vertybiniais popieriais subjektui. Pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas išleidžia priemones investuotojams. Paskolas suteikiantis ūkio subjektas valdo pakeitimo vertybiniais popieriais subjektą, taigi jį konsoliduoja. Pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas renka sutartyje numatytus paskolų pinigų srautus ir perduoda juos investuotojams. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad paskolos ir toliau pripažįstamos konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje, nes pakeitimo vertybiniais popieriais subjektas jų pripažinimo nenutraukia.	Konsoliduotoji grupė suteikė paskolas siekdama jas laikyti, kad galėtų surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Vis dėlto paskolas suteikęs ūkio subjektas siekia realizuoti paskolų portfelio pinigų srautus parduodamas paskolas pakeitimo vertybiniais popieriais subjektui, taigi atskirose jo finansinėse ataskaitose nebūtų laikoma, kad jis šį portfelį valdo siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.
4 pavyzdys Finansų įstaiga laiko finansinį turtą siekdama patenkinti likvidumo poreikius esant nepalankiausio atvejo scenarijui (pvz., jei būtų masiškai atsiimami banko indėliai). Ūkio subjektas nenumato parduoti šio turto, nebent įvyktų tokie scenarijai. Ūkio subjektas stebi finansinio turto kredito kokybę ir valdo finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Ūkio subjektas vertina turto rezultatus remdamasis gautomis palūkanų pajamomis ir realizuotais kredito nuostoliais.	Ūkio subjekto verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Analizė nesikeistų net jei pagal ankstesnį nepalankiausio atvejo scenarijų ūkio subjektas, siekdamas patenkinti savo likvidumo poreikius, būtų įvykdęs reikšmingos vertės pardavimą. Panašiai ir kartotinis nereikšmingos vertės pardavimas nėra nesuderinamas su finansinio turto laikymu siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.

▼M53

Pavyzdys	Analizė
Vis dėlto ūkio subjektas taip pat stebi finansinio turto tikrąją vertę likvidumo požiūriu, siekdamas užtikrinti, kad pinigų suma, kuri būtų realizuojama, jei ūkio subjektui prireiktų parduoti turtą esant nepalankiausio atvejo scenarijui, būtų pakankama, kad būtų galima patenkinti ūkio subjekto likvidumo poreikius. Siekdamas įrodyti likvidumą, ūkio subjektas periodiškai vykdo nereikšmingos vertės pardavimą.	Kitaip yra, jei ūkio subjektas laiko finansinį turtą siekdamas patenkinti savo kasdienius likvidumo poreikius, o siekiant įgyvendinti šį tikslą reikia dažnai vykdyti reikšmingos vertės pardavimą, – šiuo atveju ūkio subjekto verslo modelio tikslas nėra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Panašiai ir tuo atveju, jei reguliavimo institucija reikalauja, kad ūkio subjektas reguliariai parduotų finansinį turtą siekdamas įrodyti, kad turtas yra likvidus, o parduoto turto vertė yra reikšminga, ūkio subjekto verslo modelio tikslas nėra laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Atliekant šią analizę nėra svarbu, ar trečioji šalis nustato reikalavimą parduoti finansinį turtą, ar ši veikla vykdoma ūkio subjekto nuožiūra.

Verslo modelis, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą

B4.1.4A Ūkio subjektas gali laikyti finansinį turtą pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Pagal šį verslo modelio tipą ūkio subjekto pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai yra priėmę sprendimą, kad sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis. Su šio tipo verslo modeliu gali derėti įvairūs tikslai. Verslo modelio tikslas gali būti, pavyzdžiui, valdyti kasdienius likvidumo poreikius, išlaikyti tam tikrą palūkanų pelno profilį arba suderinti finansinio turto galiojimo trukmę su įsipareigojimų, kurie finansuojami šiuo turtu, galiojimo trukme. Siekdamas šio tikslo, ūkio subjektas rinks sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduos finansinį turtą.

B4.1.4B Pardavimas pagal šį verslo modelį, palyginti su verslo modeliu, kurio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, bus dažnesnis ir didesnės vertės. Taip yra todėl, kad finansinio turto pardavimas ne tik yra susijęs su verslo modelio tikslo įgyvendinimu, bet ir yra neatskiriama jo dalis. Vis dėlto pardavimo, kurį reikia vykdyti pagal šį verslo modelį, dažnumo arba vertės riba nenustatyta, nes sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama jo tikslo įgyvendinimo dalis.

B4.1.4C Toliau pateikta pavyzdžių, kai ūkio subjekto verslo modelio tikslas gali būti pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis. Be to, šiuose pavyzdžiuose nesiekiama aprašyti visų veiksnių, kurie gali būti svarbūs vertinant ūkio subjekto verslo modelį, ir nurodyti santykinės veiksnių svarbos.

▼M53

Pavyzdys	Analizė
5 pavyzdys Ūkio subjektas tikisi kapitalo išlaidų po kelerių metų. Ūkio subjektas investuoja savo perteklinius pinigus į trumpalaikį ir ilgalaikį finansinį turtą, kad atsiradus poreikiams galėtų finansuoti išlaidas. Sutartyje nurodytas didelės dalies finansinio turto galiojimo laikotarpis viršija ūkio subjekto numatytą investavimo laikotarpį. Ūkio subjektas laikys finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir atsiradus galimybei parduos finansinį turtą, kad galėtų iš naujo investuoti pinigus į finansinį turtą, kurio grąža didesnė. Už portfelį atsakingiems vadovams atlyginama remiantis bendrąja portfelio grąža.	Verslo modelio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Ūkio subjektas reguliariai priims sprendimus dėl to, ar renkant sutartyje numatytus pinigų srautus arba parduodant finansinį turtą maksimaliai padidės portfelio grąža, kol atsiras investuotų pinigų poreikis. Kitaip yra, jei ūkio subjektas tikisi pinigų išmokų, kuriomis galėtų finansuoti kapitalo išlaidas, po penkerių metų ir investuoja perteklinius pinigus į trumpalaikį finansinį turtą. Suėjus investicijų terminui, ūkio subjektas iš naujo investuoja pinigus į naują trumpalaikį finansinį turtą. Šią strategiją ūkio subjektas taiko tol, kol prireikia lėšų; jų prireikus ūkio subjektas kapitalo išlaidoms finansuoti naudoja finansinio turto, kurio terminas sueina, įplaukas. Nesuėjus terminui vykdomas tik nereikšmingos vertės pardavimas (nebent padidėja kredito rizika). Šio skirtingo verslo modelio tikslas – laikyti finansinį turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus.
6 pavyzdys Finansų įstaiga laiko finansinį turtą siekdama patenkinti savo kasdienius likvidumo poreikius. Ūkio subjektas siekia kuo labiau sumažinti šių likvidumo poreikių valdymo sąnaudas, todėl aktyviai valdo portfelio grąžą. Šią grąžą sudaro surinkti sutartyje numatyti mokėjimai, taip pat finansinio turto pardavimo pelnas ir nuostoliai. Todėl ūkio subjektas laiko finansinį turtą siekdamas surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų iš naujo investuoti į pelningesnį finansinį turtą arba geriau atsižvelgti į savo įsipareigojimų trukmę. Praeityje taikant šią strategiją pardavimas vykdytas dažnai; jo vertė buvo reikšminga. Šią veiklą numatoma vykdyti ir ateityje.	Šio verslo modelio tikslas – kuo labiau padidinti portfelio grąžą siekiant patenkinti kasdienius likvidumo poreikius; šį tikslą ūkio subjektas įgyvendina rinkdamas sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodamas finansinį turtą. Kitaip tariant, sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.
7 pavyzdys Draudikas laiko finansinį turtą, kad galėtų finansuoti draudimo sutarties įsipareigojimus. Draudikas naudoja sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų įplaukas, kad suėjus terminui įvykdytų draudimo sutarties įsipareigojimus. Siekdamas užtikrinti, kad sutartyje numatytų finansinio turto pinigų srautų pakaktų tiems įsipareigojimams įvykdyti, draudikas reguliariai vykdo reikšmingą pirkimo ir pardavimo veiklą, kad galėtų perbalansuoti turto portfelį ir prireikus patenkinti pinigų srautų poreikius.	Šio verslo modelio tikslas – finansuoti draudimo sutarties įsipareigojimus. Siekdamas šio tikslo, ūkio subjektas renka sutartyje numatytus pinigų srautus suėjus jų terminui ir parduoda finansinį turtą, kad galėtų išlaikyti pageidaujamą turto portfelio profilį. Taigi sutartyje numatytų pinigų srautų rinkimas ir finansinio turto pardavimas yra neatskiriama verslo modelio tikslo įgyvendinimo dalis.

▼**M53**

Kiti verslo modeliai

B4.1.5 Finansinis turtas vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis nelaikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, arba pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą (taip pat žr. 5.7.5 straipsnį). Vienas verslo modelis, pagal kurį vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, yra toks, kurį taikydamas ūkio subjektas valdo finansinį turtą siekdamas realizuoti pinigų srautus parduodamas turtą. Ūkio subjektas priima sprendimus remdamasis turto tikrosiomis vertėmis ir valdo turtą siekdamas realizuoti šias tikrąsias vertes. Šiuo atveju siekdamas tikslo ūkio subjektas paprastai vykdys aktyvią pardavimo ir pirkimo veiklą. NET jei ūkio subjektas rinks sutartyje numatytus pinigų srautus laikydamas finansinį turtą, tokio verslo modelio tikslas nebus pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Taip yra todėl, kad sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas nėra neatskiriamas nuo verslo modelio tikslo įgyvendinimo, bet su juo susijęs.

B4.1.6 Finansinio turto portfelis, kuris valdomas ir kurio rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte (kaip aprašyta 4.2.2 straipsnio b punkte), nėra laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus arba surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoti finansinį turtą. Ūkio subjektas daugiausia dėmesio skiria tikrosios vertės informacijai; remdamasis ja jis vertina turto rezultatus ir priima sprendimus. Be to, prekybai laikomo apibrėžtį atitinkančio finansinio turto portfelis nėra laikomas siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus arba siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduoti finansinį turtą. Tokių portfelių sutartyje numatytų pinigų srautų surinkimas yra tik susijęs su verslo modelio tikslo įgyvendinimu. Todėl tokius finansinio turto portfelius reikia vertinti tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

Sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai

B4.1.7 4.1.1 straipsnio b punkte reikalaujama, kad, jei finansinis turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas – laikyti turtą siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus, arba pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą, ūkio subjektas finansinį turtą grupuotų remdamasis sutartyje numatytų jo pinigų srautų charakteristikomis, nebent taikomas 4.1.5 straipsnis. Kad jį taip būtų galima grupuoti, pagal 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų, ar sutartyje numatyti turto pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

▼**M53**

B4.1.7A Sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, yra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Prie svarbiausių pagrindinio skolinimo susitarimo palūkanų elementų paprastai priskiriamas atlygis už pinigų laiko vertę (žr. B4.1.9A–B4.1.9E straipsnius) ir kredito riziką. Vis dėlto tokio susitarimo palūkanos gali apimti ir atlygį už kitą pagrindinę skolinimo riziką (pvz., likvidumo riziką) ir sąnaudas (pvz., administracines sąnaudas), susijusias su finansinio turto laikymu tam tikrą laikotarpį. Be to, palūkanos gali apimti pelno maržą, derančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Kraštutinėmis ekonominėmis aplinkybėmis palūkanos gali būti neigiamos, jei, pvz., finansinio turto turėtojas tam tikrą laikotarpį tiesiogiai arba netiesiogiai moka už savo pinigų indėlį (ir tas mokestis viršija atlygį, kurį turėtojas gauna už pinigų laiko vertę, kredito riziką, taip pat už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas). Tačiau dėl sutarties sąlygų, dėl kurių susidaro rizikos arba sutartyje numatytų pinigų srautų svyravimų, nesusijusių su pagrindiniu skolinimo susitarimu, (pvz., nuosavybės vertybinių popierių arba biržos prekių kainų pasikeitimo rizika) pozicija, neatsiranda sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Suteiktas arba nusipirktas finansinis turtas gali būti pagrindinis skolinimo susitarimas neatsižvelgiant į tai, ar jo teisinė forma yra paskola.

B4.1.7B Pagal 4.1.3 straipsnio a punktą pagrindinė suma yra finansinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu. Vis dėlto ši pagrindinė suma finansinio turto galiojimo laikotarpiu gali kisti (pvz., jei atlikti pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimai).

B4.1.8 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, valiuta, kuria finansinis turtas yra išreikštas.

B4.1.9 Svertas yra kai kurio finansinio turto sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristika. Svertas didina sutartyje numatytų pinigų srautų kintamumą, todėl jie neturi palūkanų ekonominių požymių. Kaip finansinio turto, į kurį įtrauktas toks svertas, pavyzdžius būtų galima nurodyti savarankišką pasirinkimo sandorį, išankstinį ir apsikeitimo sandorius. Taigi tokie sandoriai neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos ir todėl negali būti vertinami amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

Atlygis už pinigų laiko vertę

B4.1.9A Pinigų laiko vertė yra palūkanų elementas, kuriuo atlyginama tik už praeinantį laiką. Taigi pinigų laiko vertės elementu neatlyginama už kitą su finansinio turto laikymu susijusią riziką arba sąnaudas. Siekdamas įvertinti, ar elementu atlyginama tik už praeinantį laiką, ūkio subjektas priima sprendimą ir atsižvelgia į svarbius veiksnius, pvz., į valiutą, kuria finansinis turtas išreikštas, ir į laikotarpį, kuriam nustatytos palūkanos.

▼**M53**

B4.1.9B Vis dėlto kai kada pinigų laiko vertės elementas gali būti pakeistas (t. y. netobulas). Taip būtų, pvz., jei finansinio turto palūkanų norma būtų periodiškai tikslinama, bet to tikslinimo dažnumas neatitiktų palūkanų normos pradinio termino (pvz., palūkanų norma kas mėnesį būtų tikslinama iki vienų metų normos) arba jei finansinio turto palūkanų norma periodiškai būtų tikslinama iki konkrečių trumpalaikių ir ilgalaikių palūkanų normų vidurkio. Tokiais atvejais ūkio subjektas turi įvertinti pakeitimą siekdamas nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektui gali pavykti tai nustatyti atliekant kokybinį pinigų laiko vertės elemento vertinimą, tačiau kai kada gali prireikti kiekybinio vertinimo.

B4.1.9C Vertinant pakeistą pinigų laiko vertės elementą siekiama nustatyti, kaip skirtųsi sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai nuo (nediskontuotų) pinigų srautų, kurie susidarytų, jei pinigų laiko vertės elementas būtų nepakeistas (lyginamųjų pinigų srautų). Pavyzdžiui, jei vertinamam finansiniam turtui taikoma kintamoji palūkanų norma, kuri kas mėnesį tikslinama iki vienų metų palūkanų normos, ūkio subjektas lygintų tą finansinį turtą su finansine priemone, kuriai taikomos tokios pat sutarties sąlygos ir su kuria susijusi tokia pat kredito rizika, tik kintamoji palūkanų norma kas mėnesį tikslinama iki vienų metų palūkanų normos. Jei dėl pakeisto pinigų laiko vertės elemento galėtų atsirasti tokie sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai, kurie labai skirtųsi nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka. Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pakeisto pinigų laiko vertės elemento poveikį kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu ir bendrą poveikį per finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Priežastis, dėl kurios palūkanų norma taip nustatyta, analizei nėra svarbi. Jei atlikus nesudėtingą analizę paaiškėja arba neatlikus analizės yra aišku, ar sutartyje numatyti (nediskontuoti) vertinamo finansinio turto pinigų srautai galėtų (arba negalėtų) reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, ūkio subjektui išsamaus vertinimo atlikti nereikia.

B4.1.9D Vertindamas pakeistą pinigų laiko vertės elementą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į veiksnius, kurie galėtų veikti būsimus sutartyje numatytus pinigų srautus. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas vertina penkerių metų galiojimo laikotarpio obligaciją, o kintamoji palūkanų norma kas šešis mėnesius tikslinama iki penkerių metų normos, ūkio subjektas negali daryti išvados, kad sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, nes palūkanų normos kreivė vertinimo metu yra tokia, kad

▼M53

skirtumas tarp penkerių metų palūkanų normos ir šešių mėnesių palūkanų normos yra nereikšmingas. Ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į tai, ar penkerių metų palūkanų normos ir šešių mėnesių palūkanų normos santykis priemonės galiojimo laikotarpiu galėtų pakisti taip, kad sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai priemonės galiojimo laikotarpiu galėtų reikšmingai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų. Vis dėlto ūkio subjektas turi atsižvelgti ne į kiekvieną galimą scenarijų, bet tik į pagrįstus galimus scenarijus. Jei ūkio subjektas padaro išvadą, kad sutartyje numatyti (nediskontuoti) pinigų srautai galėtų labai skirtis nuo (nediskontuotų) lyginamųjų pinigų srautų, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka, todėl negali būti vertinamas amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis.

B4.1.9E Kai kuriose jurisdikcijose palūkanų normas nustato Vyriausybė arba reguliavimo institucija. Pavyzdžiui, Vyriausybei taip reglamentuojant palūkanų normas gali būti įgyvendinama plataus masto makroekonominė politika arba jos gali būti nustatomos siekiant skatinti ūkio subjektus investuoti į tam tikrą ekonomikos sektorių. Kai kuriais iš šių atvejų pinigų laiko vertės elementu nesiekiama atlyginti tik už praeinantį laiką. Vis dėlto, nepaisant B4.1.9A–B4.1.9D straipsnių, reguliuojama palūkanų norma laikoma pakaitine pinigų laiko vertės elemento norma taikant 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą, jei ta reguliuojama palūkanų norma teikiamas atlygis, didžiąja dalimi derantis su praeinančiu laiku, ir dėl jos nesusidaro sutartyje numatytų pinigų srautų rizikos arba kintamumo, kurie nėra suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu, pozicija.

Sutarties sąlygos, kuriomis keičiamas sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma

B4.1.10 Jei į finansinį turtą įtraukta sutarties sąlyga, dėl kurios galėtų pakisti sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma (pvz., jei turtas gali būti apmokėtas iš anksto, nesuėjus terminui, arba jo terminą galima pratęsti), ūkio subjektas turi nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai, galintys atsirasti per priemonės galiojimo laikotarpį dėl tos sutarties sąlygos, yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi įvertinti sutartyje numatytus pinigų srautus, kurie galėtų atsirasti prieš pasikeičiant sutartyje numatytiems pinigų srautams ir jiems pasikeitus. Ūkio subjektui taip pat gali reikėti įvertinti bet kokio neapibrėžtojo įvykio (t. y. lemiamo įvykio) pobūdį, dėl kurio galėtų pakisti sutartyje numatytų pinigų srautų laikas arba suma. Neapibrėžtojo įvykio pobūdis savaime nėra lemiamas veiksnys vertinant, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, bet jis gali būti rodiklis. Pavyzdžiui, galima palyginti finansinę priemonę, kuriai taikoma palūkanų norma, tikslinama į didesnę normą, jei skolininkas praleidžia tam tikrą skaičių mokėjimų, su finansine priemone, kuriai taikoma palūkanų norma, tikslinama į didesnę normą, jei nurodytas akcijų indeksas pasiekia tam tikrą lygį. Pirmuoju atveju labiau tikėtina, kad sutartyje numatyti pinigų srautai per priemonės galiojimo laikotarpį bus tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai dėl praleistų mokėjimų ir padidėjusios kredito rizikos ryšio. (Taip pat žr. B4.1.18 straipsnį.)

▼M62

B4.1.11 Toliau pateikta sutarties sąlygų, dėl kurių sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių:

a) kintamoji palūkanų norma, kurią sudaro atlygis už pinigų laiko vertę, su pagrindinės sumos nepadengtąja suma tam tikru laikotarpiu susijusią kredito riziką (atlygis už kredito riziką gali būti nustatomas tik pirminio pripažinimo metu ir tik tada jis gali būti fiksuojamas) ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno marža;

▼**M62**

b) sutarties sąlyga, pagal kurią emitentui (t. y. skolininkui) leidžiama iš anksto apmokėti skolos priemonę arba turėtojui (t. y. kreditoriui) leidžiama pareikalauti skolos priemonės apmokėjimo iki išpirkimo termino, o išankstinio mokėjimo sumą iš esmės sudaro nesumokėtos pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų sumos, į kurias gali būti įtraukta pagrįsta kompensacija už pirmalaikį sutarties nutraukimą; ir

c) sutarties sąlyga, pagal kurią emitentui arba turėtojui leidžiama pratęsti skolos priemonės sutarties terminą (t. y. pratęsimo galimybė), o dėl pratęsimo galimybės sąlygų pratęsimo laikotarpiu susidaro sutartyje numatyti pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, į kuriuos gali būti įtraukta pagrįsta papildoma kompensacija už sutarties pratęsimą.

B4.1.12 Nepaisant B4.1.10 straipsnio, finansinį turtą, kuris atitiktų 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytą sąlygą, bet jos neatitinka tik dėl to, kad pagal sutarties sąlygą leidžiama (arba reikalaujama), kad emitentas iš anksto apmokėtų skolos priemonę, arba leidžiama (arba reikalaujama), kad turėtojas pareikalautų skolos priemonės apmokėjimo iki išpirkimo termino, tinkama vertinti amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis (jei jis atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą), jeigu:

a) ūkio subjektas įsigyja arba suteikia finansinį turtą sutartyje numatytai nominaliajai sumai taikant priemoką arba nuolaidą;

b) išankstinė suma iš esmės sudaro sutartyje numatytą nominaliąją sumą ir sukauptas (bet nesumokėtas) sutartyje numatytas palūkanas, į kurias gali būti įtraukta pagrįsta kompensacija už pirmalaikį sutarties nutraukimą; ir

c) išankstinės savybės tikroji vertė ūkio subjektui pripažįstant finansinį turtą pirmą kartą yra nereikšminga.

B4.1.12A Taikant B4.1.11 straipsnio b punktą ir B4.1.12 straipsnio b punktą, nepriklausomai nuo įvykio ar aplinkybės, kurie lemia pirmalaikį sutarties nutraukimą, šalis gali sumokėti **arba** gauti pagrįstą kompensaciją už tą pirmalaikį nutraukimą. Pavyzdžiui, šalis gali sumokėti arba gauti pagrįstą kompensaciją, jeigu ji nusprendžia nutraukti sutartį pirma laiko (arba kitaip lemia pirmalaikį nutraukimą).

▼**M53**

B4.1.13 Toliau pateikta sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis.

▼M53

Priemonė	Analizė
A priemonė A priemonė yra obligacija, kuriai taikoma nurodyta termino data. Pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai yra susiję su valiutos, kuria išleista priemonė, infliacijos indeksu. Infliacijos sąsajai svertas netaikomas, o pagrindinė suma yra apsaugota.	Sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Susiejant pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimus su infliacijos indeksu, kuriam netaikomas svertas, pinigų laiko vertė tikslinama iki dabartinio lygio. Kitaip tariant, priemonės palūkanų norma atitinka tikrąsias palūkanas. Taigi palūkanų sumos yra atlygis už pagrindinės nepadengtosios sumos pinigų laiko vertę. Vis dėlto, jei palūkanų mokėjimai buvo indeksuoti pagal kitą kintamąjį, pvz., pagal skolininko veiklos rezultatus (pvz., skolininko grynąsias pajamas) arba akcijų indeksą, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (nebent indeksavimas pagal skolininko veiklos rezultatus lemia koregavimą, kuriuo turėtojui tik kompensuojama už priemonės kredito rizikos pasikeitimus, todėl sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir palūkanų mokėjimai). Taip yra todėl, kad sutartyje numatyti pinigų srautai atitinka grąžą, nederančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu (žr. B4.1.7A straipsnį).
B priemonė B priemonė yra kintamosios palūkanų normos priemonė, kuriai taikoma nurodyta termino data ir pagal kurią skolininkui leidžiama reguliariai pasirinkti rinkos palūkanų normą. Pavyzdžiui, kiekvieną palūkanų normos tikslinimo datą skolininkas gali pasirinkti mokėti trijų mėnesių LIBOR trijų mėnesių laikotarpį arba vieno mėnesio LIBOR vieno mėnesio laikotarpį.	Sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei per priemonės galiojimo laikotarpį mokamos palūkanos atitinka atlygį už pinigų laiko vertę, su priemone susijusią kredito riziką ir kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą (žr. B4.1.7A straipsnį). Vien dėl to, kad LIBOR palūkanų norma priemonės galiojimo laikotarpiu tikslinama, priemonė netampa neatitinkanti tinkamumo kriterijų. Vis dėlto, jei skolininkas gali pasirinkti mokėti vieno mėnesio palūkanų normą, tikslinamą kas tris mėnesius, palūkanų norma tikslinama dažnumu, nederančiu su palūkanų normos pradiniu terminu. Todėl pinigų laiko vertės elementas yra pakeistas. Panašiai ir tuo atveju, jei priemonės sutartyje numatyta palūkanų norma grindžiama terminu, kuris gali viršyti likusį priemonės galiojimo laikotarpį (pvz., jei pagal priemonę, kurios terminas yra penkeri metai, mokama kintamoji palūkanų norma, kuri yra periodiškai tikslinama, bet visada atitinka penkerių metų terminą), pinigų laiko vertės elementas yra pakeistas. Taip yra todėl, kad kiekvienu laikotarpiu mokėtinos palūkanos yra atsietos nuo palūkanų laikotarpio. Tokiais atvejais, siekdamas nustatyti, ar pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, ūkio subjektas turi kokybiškai arba kiekybiškai įvertinti sutartyje numatytus pinigų srautus, lygindamas juos su priemonės, kuri yra visais atžvilgiais tokia pat, išskyrus tai, kad palūkanų normos pradinis terminas dera su palūkanų laikotarpiu, pinigų srautais. (Taip pat žr. B4.1.9E straipsnį, kuriame pateiktos nuorodos dėl reguliuojamų palūkanų.)

▼M53

Priemonė	Analizė
	Pavyzdžiui, vertindamas penkerių metų galiojimo laikotarpio obligaciją, pagal kurią mokama kintamoji palūkanų norma, tikslinama kas šešis mėnesius, bet visada atitinkanti penkerių metų terminą, ūkio subjektas atsižvelgia į priemonės, kurios palūkanų norma kas šešis mėnesius tikslinama iki šešių mėnesių palūkanų normos, bet kitais atžvilgiais yra tokia pat, sutartyje numatytus pinigų srautus. Tokia pat analizė būtų taikoma, jei skolininkas galėtų rinktis iš įvairių kreditoriaus paskelbtų palūkanų normų (pvz., skolininkas galėtų rinktis iš skolintojo paskelbtos vieno mėnesio kintamosios palūkanų normos ir skolintojo paskelbtos trijų mėnesių kintamosios palūkanų normos).
C priemonė C priemonė yra obligacija, kuriai taikoma nurodyta termino data ir pagal kurią mokama kintamoji rinkos palūkanų norma. Ši kintamoji palūkanų norma yra apribota.	Sutartyje numatyti: a) priemonės, kuriai taikoma fiksuotoji palūkanų norma, ir b) priemonės, kuriai taikoma kintamoji palūkanų norma, pinigų srautai yra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei palūkanų norma atitinka atlygį už pinigų laiko vertę, su priemone susijusią kredito riziką priemonės galiojimo laikotarpį ir už kitą pagrindinę skolinimo riziką ir sąnaudas, taip pat pelno maržą. (Žr. B4.1.7A straipsnį.) Taigi priemonės, kurią sudaro a ir b punktuose nurodytų priemonių derinys (pvz., obligacija, kuriai taikoma apribota palūkanų norma), pinigų srautai gali būti tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Šia sutarties sąlyga pinigų srautų kintamumas gali būti mažinamas nustatant kintamosios palūkanų normos ribą (pvz., viršutinę arba apatinę palūkanų normos ribą) arba didinamas, nes fiksuotoji palūkanų norma tampa kintamąja.
D priemonė D priemonė yra neapriboto regreso paskola, apsaugota užstatu.	Tai, kad neapriboto regreso paskola yra apsaugota užstatu, neturi įtakos analizei siekiant nustatyti, ar sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.
E priemonė E priemonę išleido reguliuojamas bankas; jai taikoma nurodyta termino data. Pagal priemonę mokama fiksuotoji palūkanų norma, o visi sutartyje numatyti pinigų srautai yra privalomieji.	Turėtojas analizuotų finansinės priemonės **sutarties sąlygas** siekdamas nustatyti, ar dėl jų atsiranda pinigų srautų, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai ir todėl būtų suderinami su pagrindiniu skolinimo susitarimu.

▼M53

Priemonė	Analizė
Vis dėlto emitentui taikomi teisės aktai, pagal kuriuos leidžiama arba reikalaujama, kad nacionalinė pertvarkymo institucija tam tikromis sąlygomis priskirtų nuostolius konkrečių priemonių, įskaitant E priemonę, turėtojams. Pavyzdžiui, nacionalinė pertvarkymo institucija turi įgaliojimą nurašyti E priemonės nominaliąją sumą arba konvertuoti ją į fiksuotą emitento paprastųjų akcijų skaičių, jei nacionalinė pertvarkymo institucija nustato, kad emitentas patiria didelių finansinių sunkumų, jam reikia papildomo reguliuojamojo kapitalo arba jis žlunga.	Atliekant tą analizę nebūtų atsižvelgiama į mokėjimus, kurie susidaro tik dėl nacionalinės pertvarkymo institucijos įgaliojimo priskirti nuostolius E priemonės turėtojams. Taip yra todėl, kad tas įgaliojimas ir susiję mokėjimai nėra finansinės priemonės **sutarties sąlygos**. Vis dėlto sutartyje numatyti pinigų srautai nebūtų tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei pagal finansinės priemonės **sutarties sąlygas** leidžiama arba reikalaujama, kad emitentas arba kitas ūkio subjektas priskirtų nuostolius turėtojui (pvz., nurašydamas nominaliąją sumą arba konvertuodamas priemonę į fiksuotą emitento paprastųjų akcijų skaičių), jei šios sutarties sąlygos yra esminės, net jei tikimybė, kad šie nuostoliai bus priskirti, yra nedidelė.

B4.1.14 Toliau pateikta sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie nėra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, pavyzdžių. Šis pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis.

Priemonė	Analizė
F priemonė F priemonė yra obligacija, kurią galima konvertuoti į fiksuotą emitento nuosavybės priemonių skaičių.	Turėtojas analizuotų visą konvertuojamą obligaciją. Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, nes atitinka grąžą, nederančią su pagrindiniu skolinimo susitarimu (žr. B4.1.7A straipsnį); t. y. grąža yra susijusi su emitento nuosavybės verte.
G priemonė G priemonė yra paskola, pagal kurią mokama atvirkštinė kintamoji palūkanų norma (t. y. palūkanų normos ir rinkos palūkanų normos ryšys yra atvirkštinis).	Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Palūkanų sumos nėra atlygis už pagrindinės nepadengtosios sumos pinigų laiko vertę.
H priemonė H priemonė yra neterminuota priemonė, bet emitentas bet kada gali nupirkti priemonę ir sumokėti turėtojui nominaliąją sumą ir sukauptas mokėtinas palūkanas. Pagal H priemonę mokama rinkos palūkanų norma, bet palūkanų mokėjimo atlikti negalima, nebent emitentas iš karto po to gali likti mokus. Dėl atidėtų palūkanų papildomų palūkanų nesusikaupia.	Sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Taip yra todėl, kad gali būti reikalaujama, kad emitentas atidėtų palūkanų mokėjimus, ir dėl šių atidėtų palūkanų sumų papildomų palūkanų nesusikaupia. Todėl palūkanų sumos nėra atlygis už pagrindinės nepadengtosios sumos pinigų laiko vertę. Jei susikaupė atidėtų sumų palūkanos, sutartyje numatyti pinigų srautai galėtų būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

▼M53

Priemonė	Analizė
	Vien dėl to, kad H priemonė yra neterminuota, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Iš tikrųjų neterminuotai priemonei taikomos nuolatinės (įvairios) pratęsimo galimybės. Dėl šių galimybių sutartyje numatyti pinigų srautai gali būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei palūkanų mokėjimai yra privalomi ir turi būti mokami neribotą laiką. Taip pat vien dėl to, kad H priemonę galima išpirkti, sutartyje numatyti pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, nebent ją galima išpirkti suma, kuri iš esmės neatitinka nepadengtosios pagrindinės sumos ir tos pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimų. NET jei į išpirkimo sumą įtraukta suma, kuria pagrįstai kompensuojama turėtojui už pirmalaikį priemonės sutarties nutraukimą, sutartyje numatyti pinigų srautai galėtų būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. (Taip pat žr. B4.1.12 straipsnį.)

B4.1.15 Kai kada į finansinį turtą gali būti įtraukti sutartyje numatyti pinigų srautai, apibūdinami kaip pagrindinė suma ir palūkanos, bet tie pinigų srautai nėra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimas, kaip aprašyta šio standarto 4.1.2 straipsnio b punkte, 4.1.2A straipsnio b punkte ir 4.1.3 straipsnyje.

B4.1.16 Taip gali būti, jei finansinis turtas yra investicija į konkretų turtą arba pinigų srautus, todėl sutartyje numatyti pinigų srautai nėra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Pavyzdžiui, jei sutarties sąlygose nurodyta, kad finansinio turto pinigų srautai didėja, kai konkrečiu apmokestinamu keliu naudojasi daugiau automobilių, šie sutartyje numatyti pinigų srautai nedera su pagrindiniu skolinimo susitarimu. Todėl priemonė neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos. Taip galėtų būti, jei kreditoriaus reikalavimas taikomas tik konkrečiam skolininko turtui arba konkretaus turto (pvz., nepadengto finansinio turto) pinigų srautams.

B4.1.17 Vis dėlto vien dėl to, kad finansinis turtas yra nepadengtas, finansinis turtas nebūtinai neatitinka 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos. Šiuo atveju reikalaujama, kad kreditorius įvertintų (peržiūrėtų) konkretų pagrindinį turtą arba pinigų srautus, siekdamas įvertinti, ar sutartyje numatyti grupuojamo finansinio turto pinigų srautai yra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Jei dėl finansinio turto sąlygų atsiranda bet kokių kitų pinigų srautų arba pinigų srautai ribojami su pagrindine sumą ir palūkanas atitinkančiais mokėjimais nesuderinamu būdu, finansinis turtas 4.1.2 straipsnio b punkte ir 4.1.2A straipsnio b punkte nustatytos sąlygos neatitinka. Tai, koks – finansinis ar nefinansinis – yra pagrindinis turtas, šiam vertinimui įtakos neturi.

▼**M53**

B4.1.18 Sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristika neturi įtakos finansinio turto grupavimui, jei ji galėtų turėti tik minimalų poveikį sutartyje numatytiems finansinio turto pinigų srautams. Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į galimą sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristikos poveikį kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu ir bendrą poveikį per finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Vis dėlto, jei sutartyje numatytų pinigų srautų charakteristika galėtų turėti didesnį nei minimalų poveikį sutartyje numatytiems pinigų srautams (poveikį pavieniu ataskaitiniu laikotarpiu arba bendrą poveikį), bet ši pinigų srautų charakteristika nėra esminė, ji finansinio turto grupavimui įtakos neturi. Pinigų srautų charakteristika nėra esminė, jei ji sutartyje numatytus priemonės pinigų srautus veikia tik įvykus itin retam, labai neįprastam ir labai netikėtinam įvykiui.

B4.1.19 Beveik kiekvieno skolinimo sandorio kreditoriaus priemonė ranguojama atsižvelgiant į kitų skolininko kreditorių priemones. Priemonės, kuri kitų priemonių atžvilgiu yra antraeilė, sutartyje numatyti pinigų srautai gali būti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai, jei skolininko nemokėjimas yra sutarties pažeidimas, o turėtojas turi sutartyje numatytą teisę į nesumokėtas pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų sumas net skolininko bankroto atveju. Pavyzdžiui, būtų laikoma, kad į gautiną prekybos sumą, pagal kurią jos kreditorius ranguojamas kaip bendrasis kreditorius, įtraukti pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai. Taip yra net jei skolininkas suteikė paskolas, kurios yra užtikrintos užstatu, todėl bankroto atveju tas paskolos turėtojas turėtų pirmumo teisę į užstatą prieš bendrojo kreditoriaus reikalavimus, bet tai neturi įtakos sutartyje numatytai bendrojo kreditoriaus teisei į nesumokėtą pagrindinę sumą ir kitas mokėtinas sumas.

Sutartimis susietos priemonės

B4.1.20 Pagal kai kurių rūšių sandorius emitentas gali teikti pirmenybę mokėjimams finansinio turto turėtojams naudodamasis keliomis sutartimis susietomis priemonėmis, dėl kurių atsiranda kredito rizikos koncentracija (segmentai). Kiekvienam segmentui taikomas subordinacijos reitingas, kuriuo nurodoma tvarka, pagal kurią emitento sukurti pinigų srautai priskiriami segmentui. Tokiais atvejais segmento turėtojai turi teisę į pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimus tik jei emitentas sukuria pakankamai pinigų srautų, kad galėtų patenkinti aukštesnio reitingo segmento poreikius.

B4.1.21 Pagal tokius sandorius segmentas pasižymi pinigų srautų charakteristikomis, kurios yra pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai tik jei:

a) dėl grupuojant vertinamo segmento (nevertinant pagrindinio finansinių priemonių fondo) sutarties sąlygų susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (pvz., segmento palūkanų norma nėra susieta su biržos prekių indeksu);

b) pagrindinis finansinių priemonių fondas pasižymi B4.1.23 ir B4.1.24 straipsniuose nurodytomis pinigų srautų charakteristikomis; ir

▼**M53**

c) pagrindinio finansinių priemonių fondo kredito rizikos pozicija segmente yra lygi pagrindinio finansinių priemonių fondo kredito rizikos pozicijai arba už ją mažesnė (pvz., grupuojant vertinamo segmento kredito reitingas yra lygus kredito reitingui, kuris būtų taikomas pavieniam segmentui, kuriuo finansuotas pagrindinis finansinių priemonių fondas, arba už jį aukštesnis).

B4.1.22 Ūkio subjektas turi peržiūrėti priemones, kol pavyksta nustatyti pagrindinį priemonių, kuriomis sukuriami (o ne perleidžiami) pinigų srautai, fondą. Tai yra pagrindinis finansinių priemonių fondas.

B4.1.23 Pagrindinį fondą turi sudaryti viena arba daugiau priemonių, kurių sutartyje numatyti pinigų srautai yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai.

B4.1.24 Pagrindinį priemonių fondą taip pat gali sudaryti priemonės, kuriomis:

a) mažinamas B4.1.23 straipsnyje nurodytų priemonių pinigų srautų kintamumas ir, derinant su B4.1.23 straipsnyje nurodytomis priemonėmis, susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos palūkanų mokėjimai (pvz., palūkanų normos viršutinė arba apatinė riba arba kai kurių arba visų B4.1.23 straipsnyje nurodytų priemonių kredito riziką mažinanti sutartis); arba

b) segmentų pinigų srautai suvienodinami su B4.1.23 straipsnyje nurodytų pagrindinių priemonių fondo pinigų srautais siekiant mažinti skirtumus, susijusius tik su:

i) tuo, kokia – fiksuotoji ar kintamoji – palūkanų norma taikoma;

ii) valiuta, kuria išreikšti pinigų srautai, įskaitant tos valiutos infliaciją, arba

iii) pinigų srautų laiku.

B4.1.25 Jei kuri nors fondo priemonė neatitinka B4.1.23 arba B4.1.24 straipsnyje nustatytų sąlygų, B4.1.21 straipsnio b punkte nustatyta sąlyga yra neįvykdyta. Atliekant šį vertinimą gali nereikėti išsamiai analizuoti kiekvienos fondo priemonės. Vis dėlto ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar fondo priemonės atitinka B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytas sąlygas, turi priimti sprendimą ir atlikti pakankamai išsamią analizę. (Taip pat žr. B4.1.18 straipsnį, kuriame pateiktos nuorodos dėl sutartyje numatytų tik minimalaus poveikio pinigų srautų charakteristikų.)

B4.1.26 Jei turėtojas negali įvertinti B4.1.21 straipsnyje nustatytų sąlygų pirminio pripažinimo metu, segmentas vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Jei pagrindinis priemonių fondas po pirminio pripažinimo gali pakisti taip, kad fondas gali nebeatitikti B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytų sąlygų, segmentas B4.1.21 straipsnyje nustatytų sąlygų neatitinka ir turi būti vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto, jei į pagrindinį fondą įtrauktos priemonės, užtikrintos turtu, kuris neatitinka B4.1.23–B4.1.24 straipsniuose nustatytų sąlygų, taikant šį straipsnį į ūkio subjekto galimybę perimti teisę į šį turtą neatsižvelgiama, nebent ūkio subjektas įsigijo segmentą ketindamas kontroliuoti užstatą.

▼M53

Galimybė priskirti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą prie turto ar įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (4.1 ir 4.2 skirsniai)

B4.1.27 Jei įvykdomos 4.1.5 ir 4.2.2 straipsniuose nustatytos sąlygos, pagal šį standartą finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą arba finansinių priemonių grupę (finansinio turto, finansinių įsipareigojimų arba jų abiejų) ūkio subjektui leidžiama priskirti prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei taip juos priskiriant pateikiama svarbesnė informacija.

B4.1.28 Ūkio subjekto sprendimas priskirti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, panašus į apskaitos politikos pasirinkimą (tačiau jo, kitaip nei pasirinktos apskaitos politikos, nereikalaujama nuosekliai taikyti visiems panašiems sandoriams). Jei ūkio subjektas turi tokio pasirinkimo galimybę, 8-ojo TAS 14 straipsnio b punkte reikalaujama, kad taikant pasirinktą apskaitos politiką finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikima ir svarbesnė informacija apie sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams arba pinigų srautams. Pvz., jei finansinis įsipareigojimas priskiriamas prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, 4.2.2 straipsnyje nustatytos dvi aplinkybės, kuriomis svarbesnės informacijos pateikimo reikalavimas bus įvykdytas. Atsižvelgdamas į tai, norėdamas pasirinkti tokį priskyrimą pagal 4.2.2 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas turi įrodyti, kad atitinka vieną iš šių dviejų aplinkybių (arba abi).

Priskyrimas panaikina arba reikšmingai sumažina apskaitos neatitikimą

B4.1.29 Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimą ir pripažintų jų vertės pasikeitimų grupavimą lemia objekto grupavimas ir tai, ar jis yra priskirto apsidraudimo sandorio dalis. Taikant šiuos reikalavimus gali atsirasti vertinimo arba pripažinimo neatitikimas (jis kartais vadinamas apskaitos neatitikimu), jei, pvz., nepriskyrus turto ar įsipareigojimo prie turto ar įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jis būtų priskiriamas prie vėliau vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, o įsipareigojimas, kurį ūkio subjektas laiko susijusiu, būtų vėliau vertinamas amortizuota savikaina (nepripažįstant tikrosios vertės pasikeitimų). Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas gali daryti išvadą, kad jo finansinėse ataskaitose būtų pateikiama svarbesnė informacija, jei ir turtas, ir įsipareigojimas būtų vertinami tikrąja verte, kurios pasikeitimai pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

B4.1.30 Toliau pateiktuose pavyzdžiuose nurodyta, kada ši sąlyga galėtų būti įvykdyta. Bet kuriuo atveju ūkio subjektas gali taikyti šią sąlygą priskirdamas finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus prie turto arba įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tik jei jis atitinka 4.1.5 straipsnyje arba 4.2.2 straipsnio a punkte nustatytą principą:

▼**M53**

a) ūkio subjektas turi įsipareigojimų pagal draudimo sutartis, kuriuos vertinant taikoma dabartinė informacija (kaip leidžiama pagal 4-ojo TFAS 24 straipsnį), ir finansinio turto, kurį laiko susijusiu ir kuris kitu atveju būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis arba amortizuota savikaina;

b) ūkio subjektas turi finansinio turto, finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga bendra rizika, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios atsiranda priešingų tikrosios vertės pasikeitimų, kurie paprastai užskaitomi tarpusavyje. Vis dėlto tik kai kurios finansinės priemonės būtų vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (pvz., priemonės, kurios yra išvestinės finansinės priemonės arba priskirtos prie laikomų prekybai). Kartais apsidraudimo apskaitos reikalavimai gali būti neįvykdyti, pvz., dėl to, kad neįvykdyti 6.4.1 straipsnyje nustatyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai;

c) ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus arba finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kuriems būdinga bendra rizika, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios atsiranda priešingi tikrosios vertės pasikeitimai, kurie paprastai užskaitomi tarpusavyje, ir jokio finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo negalima laikyti apsidraudimo priemone, nes jis nėra vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Be to, netaikant apsidraudimo apskaitos, pripažįstant pelną ir nuostolius atsiranda reikšmingas neatitikimas. Pavyzdžiui, ūkio subjektas finansuoja nurodytą paskolų grupę išleisdamas prekybines obligacijas, kurių tikrosios vertės pasikeitimai paprastai užskaitomi tarpusavyje. Jei ūkio subjektas taip pat reguliariai perka ir parduoda obligacijas, bet paskolas perka ir parduoda retai arba visai jų neperka ir neparduoda, ataskaitose nurodant paskolas ir obligacijas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, panaikinamas pelno ir nuostolių pripažinimo laiko neatitikimas, kuris atsirastų, jei paskolos ir obligacijos būtų vertinamos amortizuota savikaina, o pelnas ir nuostoliai būtų pripažįstami kaskart, kai obligacija atperkama.

B4.1.31 Pirmiau išdėstytame straipsnyje aprašytais atvejais pirminio pripažinimo metu priskiriant finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliai, kai kitu atveju jie nebūtų taip vertinami, gali būti panaikinamas arba reikšmingai sumažinamas vertinimo arba pripažinimo neatitikimas ir pateikiama svarbesnė informacija. Kad būtų patogiau, ūkio subjektas nebūtinai turi sandorius dėl viso turto ir įsipareigojimų, dėl kurių atsiranda vertinimo arba pripažinimo neatitikimas, sudaryti lygiai tuo pačiu metu. Pagrįstas vėlavimas leidžiamas, jei kiekvienas sandoris pirminio pripažinimo metu priskiriamas prie sandorių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir tuo metu tikimasi, kad įvyks visi likę sandoriai.

B4.1.32 Būtų nepriimtina tik kai kurį finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, dėl kurių atsiranda neatitikimas, priskirti prie turto ir įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei dėl to nebūtų panaikinamas arba reikšmingai sumažinamas neatitikimas ir todėl nebūtų pateikiama svarbesnė informacija. Vis dėlto būtų priimtina taip priskirti tik kai kurį panašų finansinį turtą arba kai kuriuos panašius finansinius įsipareigojimus, jei dėl to reikšmingai sumažėtų (ir galbūt sumažėtų labiau, nei taikant kitą leidžiamą priskyrimą) neatitikimas. Pavyzdžiui,

▼M53

tarkime, ūkio subjektas turi kelis panašius finansinius įsipareigojimus, kurių bendra suma sudaro 100 PV, ir kelis panašaus finansinio turto vienetus, kurių bendra suma sudaro 50 PV, bet kurie vertinami remiantis skirtingu pagrindu. Ūkio subjektas galėtų reikšmingai sumažinti vertinimo neatitikimą, pirminio pripažinimo metu priskirdamas visą turtą, bet tik kai kuriuos iš įsipareigojimų (pvz., pavienius įsipareigojimus, kurių bendra suma sudaro 45 PV) prie vertinamų tikrąją verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Vis dėlto prie priemonių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, priskirti galima tik visą finansinę priemonę, todėl šiame pavyzdyje nurodytas ūkio subjektas turi priskirti visą vieną įsipareigojimą arba visus kelis įsipareigojimus. Jis negalėtų priskirti nei įsipareigojimo komponento (pvz., tik su vienos rūšies rizika sietinų vertės pasikeitimų, pvz., lyginamosios palūkanų normos pasikeitimų), nei proporcinės įsipareigojimo dalies (t. y. procentinės dalies).

Finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupė valdoma ir jos rezultatai vertinami remiantis tikrąja verte

B4.1.33 Ūkio subjektas gali valdyti ir vertinti finansinių įsipareigojimų arba finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės rezultatus taip, kad vertinant šią grupę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, būtų pateikiama svarbesnė informacija. Šiuo atveju svarbiausia ne ūkio subjekto finansinių priemonių pobūdis, bet tai, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina rezultatus.

B4.1.34 Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali taikyti šią sąlygą siekdamas priskirti finansinius įsipareigojimus prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, jei jis atitinka 4.2.2 straipsnio b punkte nustatytą principą ir turi finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga bendra vienos arba kelių rūšių rizika, ir ta rizika valdoma ir vertinama remiantis tikrąja verte taikant dokumentais patvirtintą turto ir įsipareigojimų valdymo politiką. Kaip pavyzdį galima nurodyti ūkio subjektą, kuris išleidžia struktūrizuotus produktus, sudarytus iš kelių įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, ir valdo susijusią riziką remdamasis tikrąja verte, taikydamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį.

B4.1.35 Kaip nurodyta pirmiau, ši sąlyga priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina atitinkamų finansinių priemonių grupės rezultatus. Taigi (taikant priskyrimo pirminio pripažinimo metu reikalavimą) ūkio subjektas, kuris priskiria finansinius įsipareigojimus prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, remdamasis šia sąlyga taip priskiria visus tinkamumo kriterijus atitinkančius finansinius įsipareigojimus, kurie valdomi ir vertinami kartu.

B4.1.36 Ūkio subjekto strategijos dokumentai nebūtinai turi būti išsamūs, bet jie turi būti pakankamai išsamūs, kad būtų galima įrodyti atitiktį 4.2.2 straipsnio b punktui. Šių dokumentų nereikia rengti dėl kiekvieno atskiro objekto – jie gali būti rengiami dėl portfelio. Pavyzdžiui, jei iš ūkio subjekto pagrindinių vadovaujančių darbuotojų patvirtintos skyriaus veiklos rezultatų valdymo sistemos aiškiai matyti, kad jo rezultatai vertinami remiantis šiuo pagrindu, daugiau dokumentų atitikčiai 4.2.2 straipsnio b punktui įrodyti nereikia.

▼M53

Įterptosios išvestinės finansinės priemonės (4.3 skirsnis)

B4.3.1 Jei ūkio subjektas tampa mišriosios sutarties, kurios pagrindinė priemonė nėra turtas, patenkantis į šio standarto taikymo sritį, šalimi, 4.3.3 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų visas įterptąsias išvestines finansines priemones, įvertintų, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties, o tas išvestines finansines priemones, kurias reikia atskirti, pirminio pripažinimo metu įvertintų tikrąja verte, vėliau – tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B4.3.2 Jei pagrindinėje sutartyje terminas nėra patvirtintas arba iš anksto nustatytas, taip pat parodoma ūkio subjekto grynojo turto likutinė dalis, jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys atitinka nuosavybės priemonės ekonomines charakteristikas ir rizikos rūšis, o įterptoji išvestinė finansinė priemonė, kad ją būtų galima laikyti glaudžiai susijusia, turėtų turėti tokias pačias nuosavybės charakteristikas, susijusias su tuo pačiu ūkio subjektu. Jei pagrindinė sutartis nėra nuosavybės priemonė, bet atitinka finansinės priemonės apibrėžtį, jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys atitinka skolos priemonės ekonomines charakteristikas ir rizikos rūšis.

B4.3.3 Įterptoji išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo sandorio (pvz., įterpto išankstinio arba apsikeitimo sandorio) atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis arba numanomomis jos esminėmis sąlygomis taip, kad pirminio pripažinimo metu jos tikroji vertė būtų nulinė. Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, grindžiama pasirinkimo sandoriu (pvz., pasirinkimo pirkti, pasirinkimo parduoti, viršutinės arba apatinės ribos, mainų pasirinkimo sandoriu), atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis pasirinkimo sandorio sąlygomis. Pagrindinės priemonės pirminė balansinė vertė yra likutinė vertė atskyrus įterptąją išvestinę finansinę priemonę.

B4.3.4 Kelios į vieną mišriąją sutartį įterptos išvestinės finansinės priemonės paprastai laikomos viena sudėtine įterptąja išvestine finansine priemone. Vis dėlto prie nuosavybės priskiriamos įterptosios išvestinės finansinės priemonės (žr. 32-ąjį TAS) apskaitomos atskirai nuo įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, kurios priskiriamos prie turto arba įsipareigojimų. Be to, jei į mišriąją sutartį įterpta daugiau kaip viena įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir tos išvestinės finansinės priemonės yra susijusios su skirtingomis rizikos pozicijomis, jas galima lengvai atskirti ir jos viena nuo kitos nepriklauso, jos apskaitomos atskirai viena nuo kitos.

B4.3.5 Toliau pateiktuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės finansinės priemonės ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi (4.3.3 straipsnio a punktas). Šiuose pavyzdžiuose nurodytas subjektas, darant prielaidą, kad įvykdytos 4.3.3 straipsnio b ir c punktuose nustatytos sąlygos, įterptąją išvestinę finansinę priemonę apskaito atskirai nuo pagrindinės sutarties:

a) pasirinkimo parduoti sandoris, įterptas į finansinę priemonę, kuria turėtojui suteikiama teisė reikalauti, kad emitentas iš naujo įsigytų priemonę už tam tikrą pinigų sumą arba kitokį turtą, kurio vertė kinta dėl nuosavybės, biržos prekių kainų arba indeksų pokyčių, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone;

▼M53

b) pasirinkimo sandoris arba automatiškas atidėjinys likusiam skolos priemonės laikotarpiui iki termino pratęsti nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, nebent pratęsimo metu atliekamas koregavimas pagal apytikslę dabartinę rinkos palūkanų normą. Jei ūkio subjektas išleidžia skolos priemonę ir tos priemonės turėtojas dėl jos pasirašo pasirinkimo pirkti sandorį trečiajai šaliai, emitentas laiko, kad šiuo pasirinkimo pirkti sandoriu pratęsiamas laikotarpis iki skolos priemonės termino, jei dėl vykdomo pasirinkimo pirkti sandorio iš emitento gali būti reikalaujama dalyvauti perparduodant skolos priemonę arba palengvinti jos perpardavimą;

c) indeksuotos nuosavybės palūkanos arba pagrindinės sumos mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį, dėl kurios indeksuojama nuosavybės priemonės vertė pagal palūkanų arba pagrindinę sumą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptajai išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

d) indeksuotos biržos prekių palūkanos arba pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį, dėl kurios palūkanų arba pagrindinės sumos kiekis yra indeksuojamas pagal biržos prekės, pvz., aukso, kainą, nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptajai išvestinei finansinėms priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios;

e) pasirinkimo pirkti, parduoti arba išankstinio mokėjimo sandoris, įterptas į pagrindinę skolos sutartį arba pagrindinę draudimo sutartį, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, nebent:

i) pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina kiekvieną įvykdymo datą yra apytiksliai lygi pagrindinės skolos priemonės amortizuotai savikainai ar pagrindinės draudimo sutarties balansinei vertei; arba

ii) išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio įvykdymo kaina skolintojui kompensuojama suma iki pagrindinės sutarties likusio galiojimo laikotarpio apytikslės prarastų palūkanų dabartinės vertės. Prarastos palūkanos yra pagrindinės iš anksto sumokėtos sumos ir palūkanų normos skirtumo sandauga. Palūkanų normos skirtumas yra pagrindinės sutarties faktinių palūkanų normos perviršis, palyginti su faktinių palūkanų norma, kurią ūkio subjektas gautų išankstinio mokėjimo datą, jei iš anksto pagal panašią sutartį sumokėta pagrindinė suma būtų reinvestuota likusiam pagrindinės sutarties galiojimo laikotarpiui.

Vertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris yra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant konvertuojamos skolos priemonės nuosavybės elementą pagal 32-ąjį TAS;

f) kredito išvestinės finansinės priemonės, kurios yra įterptos į pagrindinę skolos priemonę ir pagal kurias leidžiama vienai šaliai (naudos gavėjui) perduoti tam tikro referencinio turto, kuris gali jam nepriklausyti, kredito riziką kitai šaliai (garantui), nėra glaudžiai susijusios su pagrindine skolos priemone. Tokiomis kredito išvestinėmis finansinėmis priemonėmis garantui leidžiama prisiimti kredito riziką, susijusią su nurodytu turtu, tiesiogiai nesant jo savininku.

▼M53

B4.3.6 Kaip mišriosios sutarties pavyzdį būtų galima nurodyti finansinę priemonę, kuria jos turėtojui suteikiama teisė ją vėl parduoti emitentui už tam tikrą pinigų sumą arba kitą finansinį turtą, kintantį dėl galinčio didėti arba mažėti nuosavybės arba biržos prekių indekso pokyčių (padengiamąją priemonę). Jei emitentas pirminio pripažinimo metu nepriskiria padengiamosios priemonės prie finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, įterptąją išvestinę finansinę priemonę (t. y. indeksuotą pagrindinį mokėjimą) reikalaujama atskirti pagal 4.3.3 straipsnį, nes pagrindinė sutartis yra skolos priemonė pagal B4.3.2 straipsnį, o indeksuotas pagrindinis mokėjimas nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone pagal B4.3.5 straipsnio a punktą. Pagrindinis mokėjimas gali didėti ir mažėti, todėl įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra išvestinė finansinė priemonė be pasirinkimo sandorio, kurios vertė indeksuojama remiantis pagrindiniu kintamuoju.

B4.3.7 Jei tai yra padengiamoji priemonė, kurią galima bet kada parduoti už pinigų sumą, lygią proporcingai ūkio subjekto grynojo turto vertės daliai (pvz., atvirųjų savitarpio fondų investicinių vienetų arba tam tikrų su investiciniais vienetais susijusių investicinių produktų), atskiriant įterptąją išvestinę finansinę priemonę ir apskaitant kiekvieną komponentą siekiama įvertinti mišriąją sutartį išperkamąja suma, mokėtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jei turėtojas pasinaudoja savo teise vėl parduoti priemonę emitentui.

▼M54

B4.3.8 Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose nurodytų įterptųjų išvestinių finansinių priemonių ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys yra glaudžiai susijusios su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis. Šiuose pavyzdžiuose nurodytas ūkio subjektas neapskaito įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirai nuo pagrindinės sutarties.

▼M53

a) Įterptoji išvestinė finansinė priemonė, kurios pagrindinis kintamasis yra palūkanų norma arba palūkanų normos indeksas, galintis keisti palūkanų sumą, kuri kitu atveju būtų mokama arba gaunama pagal palūkaninės pagrindinės skolos sutartį arba draudimo sutartį, yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, nebent už mišriąją sutartį galima atsiskaityti taip, kad turėtojas neatgautų iš esmės visos savo pripažintos investicijos arba dėl įterptosios išvestinės finansinės priemonės galėtų bent dvigubai padidėti turėtojo pirminė pagrindinės sutarties grąžos norma ir galėtų susidaryti tokia grąžos norma, kuri būtų bent dvigubai didesnė už sutarties, kurios sąlygos atitinka pagrindinės sutarties sąlygas, rinkos grąžos normą.

b) Įterptoji apatinė arba viršutinė skolos sutarties arba draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jei viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba ją viršija), o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba už ją mažesnė) sutarties sudarymo metu, be to, viršutinė ir apatinė riba nėra veikiamos pagrindinės sutarties. Panašiai ir į sutartį pirkti arba parduoti turtą (pvz., biržos prekę) įtrauktos nuostatos, kuriomis nustatoma didžiausia arba mažiausia už turtą mokėtinos arba gautinos kainos ribos, yra glaudžiai susijusios su pagrindine sutartimi, jei didžiausia ir mažiausia kainos ribos sutarties pradžioje buvo nepelningos ir joms neturėjo įtakos pagrindinė sutartis.

▼M53

c) Įterptoji užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė, kuria sukuriamas pagrindinės sumos arba palūkanų mokėjimų užsienio valiuta srautas ir kuri yra įterpta į pagrindinę skolos priemonę (pvz., dviejų valiutų obligacija), yra glaudžiai susijusi su pagrindine skolos priemone. Tokia išvestinė finansinė priemonė neatskiriama nuo pagrindinės priemonės, nes 21-ajame TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ reikalaujama, kad piniginių straipsnių užsienio valiutos pelnas arba nuostoliai būtų pripažįstami pelnu arba nuostoliais.

d) Pagrindinės sutarties, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio straipsnio, kurio kaina išreikšta užsienio valiuta, pirkimo arba pardavimo sutartis), įterptoji užsienio valiutos išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi tada, jei ji nėra šios sutarties veikiama, jei į ją neįtrauktas pasirinkimo sandorio elementas ir pagal ją reikalaujami mokėjimai išreikšti viena iš šių valiutų:

i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcine valiuta;

ii) valiuta, kuria paprastai visame pasaulyje išreiškiamos susijusių įsigytų arba pristatytų (suteiktų) prekių arba paslaugų komercinių sandorių kainos (pvz., žalios naftos sandorių kainos – JAV doleriais); arba

iii) valiuta, kuri paprastai taikoma ekonominėje aplinkoje, kurioje vykdomas sandoris, nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sandoriams (pvz., palyginti stabili ir likvidi valiuta, kuri paprastai taikoma vietos verslo sandoriams arba išorės prekybai).

e) Tik palūkanų sumos arba tik pagrindinės sumos perdavimo sutarties įterptasis išvestinis išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris yra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, jei: i) ji iš pradžių sudaryta atskyrus teisę gauti sutartyje numatytus finansinės priemonės, kurios nesudaro įterptoji išvestinė finansinė priemonė, pinigų srautus ir ii) į ją neįtrauktos sąlygos, kurių nėra pradinėje pagrindinėje skolos sutartyje.

▼M54

f) Pagrindinės nuomos sutarties įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė yra: i) su infliacija susijęs indeksas, pvz., nuomos mokesčiai, susieti su vartojimo kainų indeksu (jei nuomai neturi įtakos pagrindinė sutartis, o indeksas yra susijęs su ūkio subjekto ekonominės aplinkos infliacija); ii) kintamieji nuomos mokesčiai, grindžiami susijusiu pardavimu, arba iii) kintamieji nuomos mokesčiai, grindžiami kintamosiomis palūkanų normomis.

▼M53

g) Į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį įterptas vienetus siejantis požymis yra glaudžiai susijęs su pagrindine priemone arba pagrindine sutartimi, jei vienetu išreikšti mokėjimai vertinami dabartinėmis vieneto vertėmis, atitinkančiomis fondo turto tikrąsias vertes. Vienetus siejantis požymis yra sutartyje numatyta sąlyga, pagal kurią reikalaujama išreikšti mokėjimus vidaus arba išorės investicinio fondo vienetais.

▼M53

h) Į draudimo sutartį įterpta išvestinė finansinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jei įterptoji išvestinė finansinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra tiek viena nuo kitos priklausomos, kad ūkio subjektas negali vertinti įterptosios išvestinės finansinės priemonės atskirai (t. y. neatsižvelgdamas į pagrindinę sutartį).

Priemonės, kurias sudaro įterptosios išvestinės finansinės priemonės

B4.3.9 Kaip nurodyta B4.3.1 straipsnyje, jei ūkio subjektas tampa mišriosios sutarties, kurios pagrindinė priemonė nėra turtas, patenkantis į šio standarto taikymo sritį, ir kurią sudaro viena arba daugiau įterptųjų išvestinių finansinių priemonių, šalimi, pagal 4.3.3 straipsnį reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų visas šias įterptąsias išvestines finansines priemones, įvertintų, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir tas išvestines finansines priemones, kurias reikia atskirti, pirminio pripažinimo metu ir vėliau įvertintų tikrąja verte. Šie reikalavimai gali būti sudėtingesni arba juos taikant vertinimas gali būti mažiau patikimas nei vertinant visą priemonę tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Todėl pagal šį standartą leidžiama visą mišriąją sutartį priskirti prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B4.3.10 Taip ją priskirti galima nepaisant to, ar atskirti įterptąsias išvestines finansines priemones nuo pagrindinės sutarties 4.3.3 straipsnyje reikalaujama, ar draudžiama. Vis dėlto pagal 4.3.5 straipsnį nebūtų pateisinama priskirti mišriąją sutartį prie sutarčių, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, 4.3.5 straipsnio a ir b punktuose nurodytais atvejais, nes taip ją priskiriant nebūtų mažinamas sudėtingumas arba didinamas patikimumas.

Kartotinis įterptųjų išvestinių finansinių priemonių vertinimas

B4.3.11 Kaip nurodyta 4.3.3 straipsnyje, pirmą kartą tapdamas sutarties šalimi ūkio subjektas turi įvertinti, ar įterptąją išvestinę finansinę priemonę reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties ir apskaityti kaip išvestinę finansinę priemonę. Vėlesnis kartotinis vertinimas draudžiamas, nebent pasikeičia sutarties sąlygos ir todėl reikšmingai pakinta pinigų srautai, kurių kitaip būtų reikalaujama pagal sutartį, – šiuo atveju kartotinį vertinimą atlikti būtina. Ar pinigų srautų pasikeitimas yra reikšmingas, ūkio subjektas nustato atsižvelgdamas į tai, kiek pasikeitė su įterptąja išvestine finansine priemone, pagrindine sutartimi arba jomis abiem susiję numatomi būsimi pinigų srautai ir ar šis pasikeitimas yra reikšmingas, palyginti su pirmiau numatytais sutarties pinigų srautais.

B4.3.12 B4.3.11 straipsnis netaikomas įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, sudarančioms sutartis, kurios yra įsigytos:

a) verslo jungimu (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“);

b) bendrai kontroliuojamų ūkio subjektų arba verslo jungimu, kaip aprašyta 3-iojo TFAS B1–B4 straipsniuose; arba

c) formuojant bendrąją įmonę, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“,

arba galbūt jas kartotinai vertinant įsigijimo datą [1].

[1] Sutarčių, kurias sudaro įterptosios išvestinės finansinės priemonės, įsigijimui jungiant verslą taikomas 3-iasis TFAS.

▼M53

Finansinio turto pergrupavimas (4.4 skirsnis)

Finansinio turto pergrupavimas

B4.4.1 4.4.1 straipsnyje reikalaujama, kad, pakeitęs finansiniam turtui valdyti taikomą verslo modelį, ūkio subjektas tą finansinį turtą pergrupuotų. Tokie pakeitimai turėtų būti labai reti. Tokius pakeitimus nustato ūkio subjekto vyresnioji vadovybė įvykus išorės arba vidaus pokyčiams ir jie turi būti reikšmingi ūkio subjekto veiklai ir įrodomi išorės šalims. Taigi ūkio subjekto verslo modelis kinta tik ūkio subjektui pradėjus arba nustojus vykdyti jo operacijoms reikšmingą veiklą, pvz., ūkio subjektui įsigijus verslo liniją, perleidus ją arba nutraukus jos veiklą. Pavyzdžiui, verslo modelis gali pakisti, jei:

a) ūkio subjektas turi komercinių paskolų portfelį ir laiko jį siekdamas parduoti trumpuoju laikotarpiu. Ūkio subjektas įsigyja įmonę, kuri valdo komercines paskolas, ir taiko verslo modelį, pagal kurį paskolos laikomos siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus. Komercinių paskolų portfelis nebėra skirtas parduoti; dabar jis valdomas kartu su įsigytomis komercinėmis paskolomis ir visos šios paskolos laikomos siekiant surinkti sutartyje numatytus pinigų srautus;

b) finansinių paslaugų įmonė nusprendžia uždaryti savo mažmeninės hipotekos įmonę. Ta įmonė nebepatvirtina naujo verslo, o finansinių paslaugų įmonė aktyviai vykdo parduoti skirto hipotekos paskolų portfelio rinkodarą.

B4.4.2 Ūkio subjekto verslo modelio tikslo pakeitimas turi būti atliktas iki pergrupavimo datos. Pavyzdžiui, jei finansinių paslaugų įmonė nusprendžia uždaryti savo mažmeninės hipotekos įmonę vasario 15 d. ir todėl visą susijusį finansinį turtą turi pergrupuoti balandžio 1 d. (t. y. pirmąją ūkio subjekto kito ataskaitinio laikotarpio dieną), po vasario 15 d. ūkio subjektas neturi patvirtinti naujo mažmeninės hipotekos verslo arba kitaip vykdyti veiklos, derančios su jos ankstesniu verslo modeliu.

B4.4.3 Verslo modelio pakeitimais nelaikomi šie pakeitimai:

a) su konkrečiu finansiniu turtu susijusių ketinimų pasikeitimas (net reikšmingai pakitus rinkos sąlygoms);

b) laikinas konkrečios finansinio turto rinkos išnykimas;

c) finansinio turto perdavimas iš vienos ūkio subjekto dalies į kitą ūkio subjekto dalį, taikančią skirtingą verslo modelį.

VERTINIMAS (5 SKYRIUS)

Pirminis vertinimas (5.1 skirsnis)

B5.1.1 Finansinės priemonės tikroji vertė pirminio pripažinimo metu paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, taip pat žr. B5.1.2A straipsnį ir 13-ąjį TFAS). Vis dėlto, jei sumokėto arba gauto atlygio dalis yra ne už finansinę priemonę, bet už ką nors kitą, ūkio subjektas įvertina finansinės priemonės tikrąją vertę. Pavyzdžiui, ilgalaikės paskolos arba gautinos sumos, kuriai

▼M53

netaikomos palūkanos, tikroji vertė gali būti vertinama kaip visų būsimų pinigų įplaukų, diskontuotų taikant panašių priemonių (panašių valiuta, terminu, palūkanų normos rūšimi ir kitais veiksniais) su panašiu kredito reitingu vyraujančios rinkos palūkanų normą (-as), dabartinė vertė. Bet kokia papildoma paskolinta suma yra sąnaudos arba pajamų sumažinimas, jei ji neatitinka kokios nors kitos rūšies turto pripažinimo kriterijų.

B5.1.2 Jei ūkio subjektas suteikia paskolą, kurios palūkanų norma nebūdinga rinkai (pvz., 5 %, kai panašių paskolų rinkos palūkanų norma yra 8 %), ir už tai gauna išankstinį atlygį kaip kompensaciją, jis pripažįsta paskolą tikrąja verte, t. y. neįskaičiuodamas gauto atlygio.

B5.1.2A Patikimiausias finansinės priemonės tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu įrodymas paprastai yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, taip pat žr. 13-ąjį TFAS). Jei ūkio subjektas nustato, kad tikroji vertė pirminio pripažinimo metu skiriasi nuo sandorio kainos, kaip nurodyta 5.1.1A straipsnyje, tą datą jis apskaito tą priemonę:

a) kaip įvertintą pagal 5.1.1 straipsnį, jei tą tikrąją vertę rodo tokio paties turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. 1 lygio duomenys), arba pagal vertinimo metodą, kurį taikant taikomi tik stebimų rinkų duomenys. Tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą ūkio subjektas pripažįsta pelnu arba nuostoliais;

b) visais kitais atvejais – kaip įvertintą pagal 5.1.1 straipsnį ir pakoreguotą atidedant tikrosios vertės pirminio pripažinimo metu ir sandorio kainos skirtumą. Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas tą atidėtąjį skirtumą pelnu arba nuostoliais pripažįsta tik tiek, kiek jis yra atsiradęs dėl veiksnio (įskaitant laiką), į kurį rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą arba įsipareigojimą, pasikeitimo.

Vėlesnis vertinimas (5.2 ir 5.3 skirsniai)

B5.2.1 Jei finansinė priemonė, kuri pirmiau buvo pripažinta finansiniu turtu, vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ir jos tikroji vertė tampa mažesnė už nulį, ji yra finansinis įsipareigojimas, vertinamas pagal 4.2.1 straipsnį. Vis dėlto mišriosios sutartys, kurių pagrindinės priemonės yra į šio standarto taikymo sritį patenkantis turtas, visada vertinamos pagal 4.3.2 straipsnį.

B5.2.2 Toliau pateiktame pavyzdyje paaiškinama sandorio sąnaudų apskaita atliekant pirminį ir tolesnį finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 5.7.5 arba 4.1.2A straipsnį, vertinimą. Ūkio subjektas įsigyja finansinį turtą už 100 PV ir 2 PV pirkimo komisinius. Iš pradžių ūkio subjektas pripažįsta, kad turto vertė yra 102 PV. Ataskaitinis laikotarpis baigiasi vieną dieną vėliau; tą dieną kotiruojama turto rinkos kaina yra 100 PV. Jei šis turtas būtų parduodamas, būtų mokami 3 PV komisiniai. Tą dieną ūkio subjektas įvertina turtą 100 PV verte (neatsižvelgdamas į galimus pardavimo komisinius), o kitomis bendrosiomis pajamomis pripažįsta 2 PV nuostolius. Jei finansinis turtas pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, sandorio sąnaudos amortizuojant faktinių palūkanų metodu pripažįstamos pelnu arba nuostoliais.

▼**M53**

B5.2.2A Vėlesnis finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimas ir vėlesnis B5.1.2A straipsnyje aprašytas pelno ir nuostolių pripažinimas turi atitikti šio standarto reikalavimus.

Investicijos į nuosavybės priemones ir sutartys dėl tų investicijų

B5.2.3 Visas investicijas į nuosavybės priemones ir sutartis dėl tų priemonių būtina vertinti tikrąja verte. Vis dėlto tam tikromis aplinkybėmis sąnaudos gali būti atitinkamas tikrosios vertės įvertis. Taip gali būti tuo atveju, kai tikrajai vertei įvertinti turima nepakankamai naujesnės informacijos arba esama daugybė galimų tikrosios vertės įvertinimų ir sąnaudos atitinka geriausią iš šių galimų įvertinimų tikrosios vertės įvertį.

B5.2.4 Prie rodiklių, iš kurių matyti, kad sąnaudos gali neatitikti tikrosios vertės, priskiriama:

a) reikšmingas ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų pasikeitimas, palyginti su biudžetais, planais arba orientyrais;

b) lūkesčių, kad bus įgyvendinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, techniniai produktų orientyrai, pasikeitimai;

c) reikšmingas ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės arba produktų (galimų produktų) rinkos pasikeitimas;

d) reikšmingas pasaulio ekonomikos arba ekonominės aplinkos, kurioje veikia ūkio subjektas, į kurį investuojama, pasikeitimas;

e) reikšmingas panašių ūkio subjektų veiklos rezultatų arba visoje rinkoje numanomų vertinimų pasikeitimas;

f) ūkio subjekto, į kurį investuojama, vidaus reikalai, pvz., sukčiavimas, komerciniai ginčai, teisminiai ginčai, valdymo arba strategijos pasikeitimai;

g) įrodymai iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės išorės sandorių, kuriuos įvykdė ūkio subjektas, į kurį investuojama (pvz., nauja nuosavybės priemonių emisija), arba kurie įvykdyti perduodant nuosavybės priemones tarp trečiųjų šalių.

B5.2.5 B5.2.4 straipsnyje pateiktas sąrašas nėra baigtinis. Ūkio subjektas turi remtis visa po pirminio pripažinimo datos galima gauti informacija apie ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatus ir veiklą. Jei yra tokių svarbių veiksnių, iš jų gali būti matyti, kad sąnaudos gali neatitikti tikrosios vertės. Tokiais atvejais ūkio subjektas privalo vertinti tikrąją vertę.

B5.2.6 Sąnaudos niekada nėra geriausias investicijų į kotiruojamas nuosavybės priemones (arba kotiruojamų nuosavybės priemonių sutarčių) tikrosios vertės įvertis.

▼M53

Vertinimas amortizuota savikaina (5.4 skirsnis)

Faktinių palūkanų metodas

B5.4.1 Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas nustato mokesčius, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis. Iš mokesčių už finansines paslaugas aprašo gali nesimatyti teikiamų paslaugų pobūdis ir turinys. Mokesčiai, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis, laikomi faktinių palūkanų normos koregavimu, nebent finansinė priemonė vertinama tikrąja verte, o tikrosios vertės pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais. Tais atvejais mokesčiai pripažįstami kaip pajamos arba sąnaudos priemonės pirminio pripažinimo metu.

B5.4.2 Mokesčius, kurie yra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis, sudaro:

a) ūkio subjekto gauti su finansinio turto sukūrimu arba įsigijimu susiję suteikimo mokesčiai. Į šiuos mokesčius gali būti įtraukta kompensacija už tokią veiklą, kaip skolininko finansinių sąlygų vertinimas, garantijų, užstato ir kitų apsaugos priemonių vertinimas ir registravimas, derybos dėl priemonės sąlygų, dokumentų rengimas ir tvarkymas ir sandorio uždarymas. Šie mokesčiai yra neatskiriama susijusios finansinės priemonės kontrolės perėmimo dalis;

b) įsipareigojimo mokesčiai, kuriuos gavo ūkio subjektas, kad galėtų suteikti paskolą, jei kreditavimo įsipareigojimas nėra vertinamas pagal 4.2.1 straipsnio a punktą ir tikėtina, kad ūkio subjektas sudarys konkretų skolinimo susitarimą. Šie mokesčiai laikomi kompensacija už tolesnę finansinės priemonės įsigijimo kontrolę. Jei įsipareigojimo galiojimo laikotarpis baigiasi ūkio subjektui nesuteikus paskolos, galiojimo laikotarpio pasibaigimo metu mokestis pripažįstamas pajamomis;

c) suteikimo mokesčiai, mokami už amortizuota savikaina įvertintų finansinių įsipareigojimų emisiją. Šie mokesčiai yra neatskiriama finansinės priemonės kontrolės perėmimo dalis. Ūkio subjektas atskiria mokesčius ir sąnaudas, kurie yra neatskiriama finansinio įsipareigojimo faktinių palūkanų normos dalis, nuo suteikimo mokesčių ir sandorio sąnaudų, susijusių su teise teikti paslaugas, pvz., investicijų valdymo paslaugas.

B5.4.3 Mokesčius, kurie nėra neatskiriama finansinės priemonės faktinių palūkanų normos dalis ir kurių apskaita tvarkoma pagal 15-ąjį TFAS, sudaro:

a) už paskolos priežiūrą taikomi mokesčiai;

b) įsipareigojimo suteikti paskolą mokesčiai, jei kreditavimo įsipareigojimas nėra vertinamas pagal 4.2.1 straipsnio a punktą ir nėra tikėtina, kad bus sudarytas konkretus skolinimo susitarimas; ir

c) paskolų sindikavimo mokesčiai, kuriuos gauna ūkio subjektas, suorganizuojantis paskolą, bet nepasiliekantis dalies paskolos paketo (arba pasiliekantis dalį, kuriai taikoma ta pati faktinių palūkanų norma už panašią riziką, kaip ir kitiems dalyviams).

▼**M53**

B5.4.4 Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas paprastai amortizuoja bet kokius mokesčius, sumokėtas arba gautas sumas, sandorių sąnaudas ir kitas priemokas arba nuolaidas, įtrauktas skaičiuojant faktinių palūkanų normą per tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį. Vis dėlto, jei tai yra laikotarpis, su kuriuo siejami mokesčiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio sąnaudos, priemokos arba nuolaidos, taikomas trumpesnis laikotarpis. Taip gali būti, jei kintamasis, su kuriuo yra susiję mokesčiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio sąnaudos, priemokos arba nuolaidos, perkainojamas pagal rinkos normas iki numatyto finansinės priemonės termino. Tokiu atveju tinkamas amortizacijos laikotarpis yra laikotarpis iki kitos tokio perkainojimo datos. Pavyzdžiui, jei priemoka arba nuolaida, taikoma kintamosios palūkanų normos finansinei priemonei, atitinka tos finansinės priemonės palūkanas, susikaupusias nuo tada, kai jos buvo sumokėtos paskutinį kartą, arba rinkos palūkanų normų pasikeitimus nuo tada, kai kintamoji palūkanų norma buvo patikslinta pagal rinkos palūkanų normas, ji amortizuojama per laikotarpį iki tos datos, kurią kintamosios palūkanų normos vėl bus tikslinamos pagal rinkos palūkanų normas. Taip yra todėl, kad priemoka arba nuolaida yra susijusi su laikotarpiu iki kito palūkanų normos tikslinimo datos, nes tą datą su priemoka arba nuolaida siejamas kintamasis (t. y. palūkanų normos) tikslinamas pagal rinkos palūkanų normas. Vis dėlto, jei priemoka arba nuolaida atsiranda dėl kredito kainų skirtumo pasikeitimo, viršijančio nustatytą finansinės priemonės kintamąją palūkanų normą arba kitus kintamuosius, kurie netikslinami pagal rinkos koeficientus, ji amortizuojama per visą tikėtiną finansinės priemonės galiojimo laikotarpį.

B5.4.5 Periodiškai perskaičiuojant kintamosios palūkanų normos finansinio turto ir kintamosios palūkanų normos finansinių įsipareigojimų pinigų srautus siekiant atsižvelgti į rinkos palūkanų normų pokyčius, kinta faktinių palūkanų norma. Jei kintamosios palūkanų normos finansinis turtas arba kintamosios palūkanų normos finansiniai įsipareigojimai iš pradžių pripažįstami suma, lygia pagrindinei sumai, gautinai arba mokėtinai suėjus terminui, būsimų palūkanų mokėjimų perskaičiavimas paprastai neturi reikšmingos įtakos turto arba įsipareigojimo balansinei vertei.

B5.4.6 Jei ūkio subjektas tikslina savo mokėjimų arba įplaukų įverčius (išskyrus pakeitimus pagal 5.4.3 straipsnį ir tikėtinų kredito nuostolių įverčių pasikeitimus), jis koreguoja finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba finansinio įsipareigojimo (arba finansinių priemonių grupės) amortizuotą savikainą, kad ši atitiktų faktinius ir patikslintus apskaičiuotus sutartyje numatytus pinigų srautus. Ūkio subjektas perskaičiuoja finansinio turto bendrąją balansinę vertę arba finansinio įsipareigojimo amortizuotą savikainą kaip apskaičiuotų būsimų sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie diskontuoti taikant finansinės priemonės pradinę faktinių palūkanų normą (arba, jei nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, – dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą) arba, jei taikoma, pagal 6.5.10 straipsnį apskaičiuotą patikslintą faktinių palūkanų normą, dabartinę vertę. Tikslinimas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis.

B5.4.7 Tam tikrais atvejais pirminio pripažinimo metu finansinio turto vertė laikoma dėl kredito rizikos sumažėjusia, nes kredito rizika yra labai didelė ir pirkimo atveju finansinis turtas įsigyjamas su didele nuolaida. Pirminio pripažinimo metu apskaičiuodamas nusipirktam arba suteiktam dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniam turtui taikytiną dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą, ūkio subjektas į apskaičiuotus pinigų srautus turi įtraukti pirminius tikėtinus kredito nuostolius. Vis dėlto tai nereiškia, kad dėl kredito pakoreguota faktinių palūkanų norma turėtų būti taikoma vien dėl to, kad pirminio pripažinimo metu finansinio turto kredito rizika buvo didelė.

▼M53

Sandorio sąnaudos

B5.4.8 Sandorio sąnaudas sudaro mokesčiai ir komisiniai, mokami agentams (įskaitant darbuotojus, kurie yra prekybos agentai), konsultantams, makleriams ir prekybos tarpininkams, reguliavimo institucijų ir vertybinių popierių biržų rinkliavos, taip pat pervedimo mokesčiai ir muitai. Prie sandorio sąnaudų nepriskiriamos skolos priemokos arba nuolaidos, finansavimo sąnaudos, vidaus administracinės arba valdymo sąnaudos.

Nurašymas

B5.4.9 Nurašymas gali būti susijęs su visu finansiniu turtu arba jo dalimi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas ketina pasinaudoti teise į finansinio turto užstatą ir tikisi atgauti iš užstato ne daugiau kaip 30 % finansinio turto. Jei ūkio subjektas negali pagrįstai tikėtis atgauti daugiau finansinio turto pinigų srautų, likusius 70 % finansinio turto jis turėtų nurašyti.

Vertės sumažėjimas (5.5 skirsnis)

Vertinimo kartu ir atskirai pagrindas

B5.5.1 Siekiant įgyvendinti tikslą pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius atsižvelgiant į reikšmingą kredito rizikos padidėjimą nuo pirminio pripažinimo, reikšmingo kredito rizikos padidėjimo vertinimą gali prireikti atlikti vertinant turtą kartu, atsižvelgiant į informaciją, iš kurios matyti reikšmingas, pvz., finansinių priemonių grupės arba pogrupio, kredito rizikos padidėjimas. Taip siekiama užtikrinti, kad ūkio subjektas įgyvendintų tikslą pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius reikšmingai padidėjus kredito rizikai, net jei tokių reikšmingo kredito rizikos padidėjimo įrodymų atskirų priemonių lygmeniu dar nėra.

B5.5.2 Tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai paprastai turėtų būti pripažįstami prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta. Paprastai kredito rizika reikšmingai padidėja prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta arba pastebima kitų su skolininku susijusių delsos veiksnių (pvz., pakeitimas arba restruktūrizacija). Todėl, jei ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis galima gauti pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuri yra labiau orientuota į ateitį nei apie pradelstus mokėjimus, ja būtina remtis vertinant kredito rizikos pasikeitimus.

B5.5.3 Tačiau dėl finansinių priemonių pobūdžio ir galimos gauti kredito rizikos informacijos apie konkrečias finansinių priemonių grupes ūkio subjektas gali neturėti galimybės nustatyti atskirų finansinių priemonių reikšmingų kredito rizikos pasikeitimų prieš tai, kai finansinė priemonė tampa laiku neapmokėta. Taip gali būti, pvz., jei finansinės priemonės yra mažmeninės paskolos, apie kurias turima tik mažai arba neturima reguliariai gaunamos ir stebimos atnaujintos kredito rizikos informacijos apie atskirą priemonę, kol klientas pažeidžia sutarties sąlygas. Jei atskirų finansinių priemonių kredito rizikos pasikeitimai nenustatomi prieš šioms priemonėms tampant neapmokėtomis laiku, vien atskiros finansinės priemonės lygmens kredito informacija grindžiamas atidėjinys nuostoliams visiškai tiksliai neatitiktų kredito rizikos pasikeitimų nuo pirminio pripažinimo.

▼**M53**

B5.5.4 Tam tikromis aplinkybėmis ūkio subjektas neturi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuria remiantis būtų galima įvertinti tikėtinus atskiros priemonės galiojimo laikotarpio kredito nuostolius. Tuo atveju tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai pripažįstami vertinant priemones kartu, atsižvelgiant į išsamią kredito rizikos informaciją. Ši išsami kredito rizikos informacija turi apimti ne tik informaciją apie pradelstus mokėjimus, bet ir visą susijusią kredito informaciją, įskaitant į ateitį orientuotą makroekonominę informaciją, siekiant apytiksliai įvertinti tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo rezultatą, jei kredito rizika atskiros priemonės lygmeniu nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo.

B5.5.5 Siekdamas nustatyti reikšmingą kredito rizikos padidėjimą ir pripažinti atidėjinį nuostoliams, vertindamas priemones kartu, ūkio subjektas gali grupuoti finansines priemones remdamasis bendromis kredito rizikos charakteristikomis, kad būtų galima lengviau atlikti analizę, kurią atliekant galima laiku nustatyti reikšmingą kredito rizikos padidėjimą. Ūkio subjektas neturėtų pateikti šios informacijos neaiškiai, grupuodamas skirtingomis rizikos charakteristikomis pasižyminčias finansines priemones. Bendros kredito rizikos charakteristikos gali būti (sąrašas nebaigtinis):

a) priemonės tipas;

b) kredito rizikos reitingai;

c) užstato tipas;

d) pirminio pripažinimo data;

e) iki termino likęs laikotarpis;

f) sektorius;

g) skolininko geografinė vietovė; ir

h) su finansiniu turtu susijusio užstato vertė, jei jis turi įtakos įsipareigojimų neįvykdymo tikimybei (pvz., nepadengtos paskolos kai kuriose jurisdikcijose arba paskolos ir vertės santykiai).

B5.5.6 5.5.4 straipsnyje reikalaujama, kad būtų pripažįstami visi tikėtini visų finansinių priemonių, kurių kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai. Siekdamas įgyvendinti šį tikslą, ūkio subjektas, negalintis grupuoti finansinių priemonių, kurių kredito rizika laikoma reikšmingai padidėjusia nuo pirminio pripažinimo, remdamasis bendros kredito rizikos charakteristikomis, turėtų pripažinti tikėtinus finansinio turto dalies, kurios kredito rizika laikoma reikšmingai padidėjusia, galiojimo laikotarpio kredito nuostolius. Finansinių priemonių grupavimas, kai, siekiant įvertinti, ar kredito rizika pakito, finansinės priemonės vertinamos kartu, laikui bėgant, gavus naujos informacijos apie finansinių priemonių grupes arba atskiras finansines priemones, gali kisti.

▼M53

Tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo laikas

B5.5.7 Vertinimas, ar tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami, grindžiamas ne įrodymu, kad finansinio turto vertė finansinių ataskaitų datą buvo dėl kredito rizikos sumažėjusi, arba faktiniu įsipareigojimų neįvykdymu, bet reikšmingu įsipareigojimų neįvykdymo tikimybės arba rizikos padidėjimu nuo pirminio pripažinimo (nepaisant to, ar finansinė priemonė perkainota siekiant atsižvelgti į kredito rizikos padidėjimą). Paprastai kredito rizika reikšmingai padidėja prieš finansiniam turtui tampant dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės arba prieš iš tikrųjų neįvykdant įsipareigojimų.

B5.5.8 Kreditavimo įsipareigojimų atveju ūkio subjektas atsižvelgia į paskolos, su kuria susijęs kreditavimo įsipareigojimas, įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus. Finansinių garantijų sutarčių atveju ūkio subjektas atsižvelgia į rizikos, kad nurodytas skolininkas neįvykdys įsipareigojimų pagal sutartį, pasikeitimus.

B5.5.9 Kredito rizikos pasikeitimo nuo pirminio pripažinimo reikšmingumą lemia įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo metu. Taigi konkretus absoliutusis finansinės priemonės, kurios pradinė įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra mažesnė, įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimas bus reikšmingesnis už finansinės priemonės, kurios pradinė įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra didesnė.

B5.5.10 Jei finansinių priemonių kredito rizika panaši, jų įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra tuo didesnė, kuo ilgesnis numatomas priemonės galiojimo laikotarpis; pvz., AAA reitingo obligacijos, kurios numatomas galiojimo laikotarpis yra dešimt metų, įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra didesnė už AAA reitingo obligacijos, kurios numatomas galiojimo laikotarpis yra penkeri metai, įsipareigojimų neįvykdymo riziką.

B5.5.11 Dėl numatomo galiojimo laikotarpio ir įsipareigojimų neįvykdymo rizikos ryšio kredito rizikos pasikeitimo negalima vertinti vien lyginant absoliučiosios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą laikui bėgant. Pavyzdžiui, jei finansinės priemonės, kurios numatomas galiojimo laikotarpis yra dešimt metų, įsipareigojimų neįvykdymo rizika pirminio pripažinimo metu yra lygi tos finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizikai, kai jos numatomas galiojimo laikotarpis vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu yra tik penkeri metai, tai gali rodyti kredito rizikos padidėjimą. Taip yra todėl, kad jei kredito rizika yra nepakitusi ir artėja finansinės priemonės terminas, įsipareigojimų neįvykdymo rizika per tikėtiną galiojimo laikotarpį laikui bėgant paprastai mažėja. Vis dėlto finansinių priemonių, kurių reikšmingi mokėjimų įsipareigojimai vykdomi artėjant finansinės priemonės terminui, įsipareigojimų neįvykdymo rizika laikui bėgant nebūtinai mažėja. Šiuo atveju ūkio subjektas turėtų taip pat atsižvelgti į kitus kokybinius veiksnius, iš kurių būtų matyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo.

B5.5.12 Vertindamas, ar finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, arba vertindamas tikėtinus kredito nuostolius, ūkio subjektas gali taikyti įvairius metodus. Skirtingoms finansinėms priemonėms ūkio subjektas gali taikyti skirtingus metodus. Metodas, į kurį neįtraukta aiški įsipareigojimų neįvykdymo tikimybė kaip įvesties duomenys *per se*, pvz., kredito nuostolių dydžio metodas, gali derėti su šio standarto reikalavimais, jei ūkio subjektas gali atskirti įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus nuo kitų tikėtinų kredito nuostolių veiksnių, pvz., užstato, pasikeitimų, ir vertindamas atsižvelgia į šiuos aspektus:

▼M53

a) įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą nuo pirminio pripažinimo;

b) numatomą finansinės priemonės galiojimo laikotarpį; ir

c) pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri gali turėti įtakos kredito rizikai.

B5.5.13 Taikant metodus, kuriais nustatoma, ar finansinės priemonės kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, turėtų būti atsižvelgiama į finansinės priemonės (arba finansinių priemonių grupės) charakteristikas ir į ankstesnes panašių finansinių priemonių įsipareigojimų neįvykdymo tendencijas. Nepaisant 5.5.9 straipsnyje nustatyto reikalavimo, finansinių priemonių, kurių įsipareigojimų neįvykdymas nėra koncentruotas tam tikru tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio momentu, įsipareigojimų neįvykdymo per artimiausius 12 mėnesių rizikos pasikeitimai gali būti pagrįstas apytikslis įsipareigojimų neįvykdymo galiojimo laikotarpiu rizikos pasikeitimų įvertinimas. Šiuo atveju ūkio subjektas gali atsižvelgti į įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus per artimiausius 12 mėnesių, siekdamas nustatyti, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, nebent, atsižvelgiant į aplinkybes, matyti, kad būtina atlikti galiojimo laikotarpio vertinimą.

B5.5.14 Vis dėlto dėl kai kurių finansinių priemonių arba tam tikromis aplinkybėmis siekiant nustatyti, ar turėtų būti pripažįstami tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, gali būti netinkama atsižvelgti į artimiausių 12 mėnesių įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimus. Pavyzdžiui, per artimiausius 12 mėnesių kylančios įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimu gali būti netinkama remtis siekiant nustatyti, ar padidėjo finansinės priemonės, kurios terminas yra ilgesnis nei 12 mėnesių, kredito rizika, jei:

a) reikšmingi finansinės priemonės mokėjimų įsipareigojimai vykdytini tik praėjus artimiausiems 12 mėnesių;

b) atsiranda atitinkamų makroekonominių arba kitų su kreditu susijusių veiksnių pasikeitimų, į kuriuos tinkamai neatsižvelgta nustatant per artimiausius 12 mėnesių kylančią įsipareigojimų neįvykdymo riziką; arba

c) su kreditu susijusių veiksnių pasikeitimai įtakos finansinės priemonės kredito rizikai turi (arba jų poveikis didesnis) tik praėjus 12 mėnesių.

Nustatymas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo

B5.5.15 Nustatydamas, ar reikia pripažinti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, ūkio subjektas atsižvelgia į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri gali turėti įtakos finansinės priemonės kredito rizikai, pagal 5.5.17 straipsnio c punktą. Nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas nebūtinai turi vykdyti išsamią informacijos paiešką.

▼**M53**

B5.5.16 Kredito rizikos analizė yra holistinė analizė, kurią atliekant atsižvelgiama į įvairius veiksnius; tai, ar konkretus veiksnys yra svarbus, ir jo svarbą, palyginti su kitais veiksniais, lemia produkto tipas, finansinių priemonių ir skolininkų charakteristikos, taip pat geografinis regionas. Ūkio subjektas turi atsižvelgti į pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri yra svarbi konkrečiai vertinamai finansinei priemonei. Vis dėlto kai kurių veiksnių arba rodiklių gali būti neįmanoma nustatyti atskiros finansinės priemonės lygmeniu. Tokiu atveju, siekiant nustatyti, ar įvykdytas 5.5.3 straipsnyje nustatytas tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo reikalavimas, turėtų būti vertinami finansinių priemonių atitinkamų portfelių, portfelių grupių arba portfelio dalių veiksniai arba rodikliai.

B5.5.17 Vertinant kredito rizikos pasikeitimus gali būti svarbu remtis šiuo nebaigtiniu informacijos sąrašu:

a) reikšmingi kredito rizikos vidaus kainų rodiklių pasikeitimai dėl kredito rizikos pasikeitimo nuo pradžios, įskaitant kredito kainų skirtumą (bet juo neapsiribojant), kuris atsirastų, jei finansinių ataskaitų datą tai pačiai sandorio šaliai tomis pačiomis sąlygomis būtų naujai suteikta arba išleista tokia pati finansinė priemonė arba panaši finansinė priemonė;

b) kiti esamos finansinės priemonės normų arba sąlygų pasikeitimai, kurie reikšmingai skirtųsi, jei priemonė būtų naujai suteikta arba išleista finansinių ataskaitų datą (pvz., griežtesnės sutarties sąlygos, didesnės užstato arba garantijų sumos arba didesnis pajamų padengimas), dėl to, kad nuo pirminio pripažinimo reikšmingai pakito finansinės priemonės kredito rizika;

c) reikšmingi konkrečios finansinės priemonės arba panašių finansinių priemonių, kurių numatomas galiojimo laikotarpis toks pat, išorės rinkos kredito rizikos rodiklių pasikeitimai. Prie kredito rizikos rinkos rodiklių pasikeitimų priskiriama (sąrašas nebaigtinis):

i) kredito kainų skirtumas;

ii) skolininkui taikomos kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorio kainos;

iii) laikotarpio, kuriuo finansinio turto tikroji vertė buvo mažesnė už jo amortizuotą savikainą, trukmė arba šio skirtumo dydis; ir

iv) kita su skolininku susijusi rinkos informacija, pvz., skolininko skolos ir nuosavybės priemonių kainos pasikeitimai;

d) faktinis arba numatomas reikšmingas finansinės priemonės išorės kredito reitingo pasikeitimas;

e) faktinis arba numatomas skolininko vidaus kredito reitingo sumažėjimas arba kredito rizikai viduje vertinti taikomų elgesio balų sumažėjimas. Vidaus kredito reitingai ir išorės elgesio balai patikimesni, jei jie susieti su vidaus reitingais arba pagrįsti įsipareigojimų neįvykdymo tyrimais;

▼**M53**

f) esami arba prognozuojami verslo, finansinių arba ekonominių sąlygų pasikeitimai, dėl kurių galėtų reikšmingai pakisti skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus, pvz., faktinis ar numatomas palūkanų normų padidėjimas arba faktinis ar numatomas reikšmingas nedarbo lygio padidėjimas;

g) faktinis arba numatomas reikšmingas skolininko veiklos rezultatų pasikeitimas. Kaip pavyzdžius būtų galima nurodyti faktinį ar numatomą pajamų arba maržų sumažėjimą, veiklos rizikos padidėjimą, apyvartinio kapitalo nepakankamumą, turto kokybės suprastėjimą, balanso sverto padidėjimą, likvidumo, valdymo problemas arba verslo ar organizacijos struktūros pasikeitimus (pvz., verslo segmento veiklos nutraukimą), dėl kurių reikšmingai pakinta skolininko gebėjimas vykdyti skolinius įsipareigojimus;

h) reikšmingas kitų to paties skolininko finansinių priemonių kredito rizikos padidėjimas;

i) faktinis arba numatomas reikšmingas neigiamas skolininko reguliavimo, ekonominės arba technologinės aplinkos pasikeitimas, dėl kurio reikšmingai pakinta skolininko gebėjimas įvykdyti skolinius įsipareigojimus, pvz., skolininko parduodamo produkto paklausos sumažėjimas pasikeitus technologijai;

j) reikšmingi užstato, kuriuo užtikrinamas įsipareigojimas, vertės arba trečiosios šalies garantijų arba kredito vertės didinimo kokybės pasikeitimai, dėl kurių galėtų sumažėti skolininko ekonominės paskatos atlikti suplanuotus sutartyje numatytus mokėjimus arba kurie galėtų kitaip veikti įsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Pavyzdžiui, jei sumažėjus būsto kainoms sumažėja užstato vertė, kai kuriose jurisdikcijose skolininkų paskatos neįvykdyti hipotekos įsipareigojimų didėja;

k) reikšmingas akcininko (arba pavienio subjekto patronuojančiųjų įmonių) suteiktos garantijos kokybės pasikeitimas, jei akcininkas (arba patronuojančiosios įmonės) yra skatinamos ir finansiškai geba išvengti įsipareigojimų neįvykdymo kapitalo arba pinigų infuzija;

l) tokie reikšmingi pasikeitimai, kaip patronuojančiosios arba kitos susijusios įmonės teikiamos finansinės paramos sumažėjimas arba faktinis ar numatomas reikšmingas kredito vertės didinimo kokybės pasikeitimas, dėl kurių galėtų sumažėti skolininko ekonominės paskatos atlikti suplanuotus sutartyje numatytus mokėjimus. Didinant kredito vertę arba teikiant paramą atsižvelgiama į garanto finansinę būklę ir (arba), jei dalys išleistos vykdant pakeitimą vertybiniais popieriais, ar tikėtina, kad subordinuotosiomis dalimis bus galima padengti tikėtinus (pvz., vertybinį popierių sudarančių paskolų) kredito nuostolius;

m) tikėtini paskolos dokumentų pasikeitimai, įskaitant tikėtiną sutarties pažeidimą, galintį lemti sutarties nutraukimą arba dalinį pakeitimą, palūkanų mokėjimo pertraukas, palūkanų normos didinimą, dėl kurių reikia papildomo užstato arba garantijų, arba kitokie priemonės sutarties sąlygų pasikeitimai;

▼**M53**

n) reikšmingi numatomų skolininko veiklos rezultatų ir elgsenos pasikeitimai, įskaitant grupės skolininkų mokumo statuso pasikeitimus (pvz., tikėtino atidėtų sutartyje numatytų mokėjimų skaičiaus arba masto padidėjimas arba reikšmingas tikėtino kredito kortelių skolininkų, kurie, kaip numatoma, priartės prie jiems nustatytos kredito ribos arba ją viršys arba kurie, kaip numatoma, mokės mažiausią mėnesinę sumą, skaičiaus padidėjimas);

o) ūkio subjekto kredito valdymo metodo pasikeitimai finansinės priemonės atžvilgiu; t. y. remiantis atsirandančiais finansinės priemonės kredito rizikos pasikeitimų rodikliais numatoma, kad ūkio subjekto kredito rizikos valdymo praktika bus aktyvesnė, ją vykdant daugiau dėmesio bus skiriama priemonės valdymui, įskaitant tai, kad priemonė bus geriau stebima ar kontroliuojama arba kad ūkio subjektas darys tam tikrą įtaką skolintojui;

p) informacija apie pradelstus mokėjimus, įskaitant 5.5.11 straipsnyje nurodytą atmetamą prielaidą.

B5.5.18 Tam tikrais atvejais siekiant nustatyti, kad finansinė priemonė atitiko atidėjinio nuostoliams pripažinimo suma, lygia tikėtiniems galiojimo laikotarpio kredito nuostoliams, kriterijų, gali pakakti esamos kokybinės ir nestatistinės kiekybinės informacijos. Tai reiškia, kad, siekiant nustatyti, ar reikšmingai padidėjo finansinės priemonės kredito rizika, informacijai nereikia taikyti statistinio modelio arba kredito reitingų proceso. Kitais atvejais ūkio subjektui gali reikėti atsižvelgti į kitą informaciją, įskaitant jo statistinių modelių arba kredito reitingų procesų informaciją. Arba, jei svarbi abiejų rūšių informacija, ūkio subjektas vertinimą gali grįsti abiejų rūšių informacija, t. y. kokybiniais veiksniais, kurie nėra nustatomi taikant vidaus reitingų procesą, ir konkrečia vidaus reitingų kategorija finansinių ataskaitų datą, atsižvelgdamas į kredito rizikos charakteristikas pirminio pripažinimo metu.

Atmetama daugiau kaip prieš 30 dienų pasibaigusio termino prielaida

B5.5.19 5.5.11 straipsnyje nurodyta atmetama prielaida nėra absoliutusis rodiklis, kad turėtų būti pripažįstami tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, tačiau daroma prielaida, kad tai vėliausias momentas, kai tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai turėtų būti pripažįstami, net jei taikoma į ateitį orientuota informacija (įskaitant portfelio lygmens ekonominius veiksnius).

B5.5.20 Ūkio subjektas šią prielaidą gali atmesti. Vis dėlto jis ją gali atmesti tik jei esama pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuria įrodoma, kad net jei sutartyje numatytų mokėjimų terminas pasibaigė prieš daugiau kaip 30 dienų, finansinės priemonės kredito rizika nepadidėjo reikšmingai. Pavyzdžiui, jei mokėjimas praleistas ne dėl skolininko finansinių sunkumų, bet dėl administracinių priežasčių, arba jei ūkio subjektas gali gauti ankstesnių laikotarpių įrodymų, kuriais patvirtinama, kad nėra koreliacijos tarp reikšmingo įsipareigojimų neįvykdymo rizikos padidėjimo ir finansinio turto, kurio mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 30 dienų, – vis dėlto šiais įrodymais tokia koreliacija patvirtinama, jei mokėjimų terminas pasibaigė daugiau kaip prieš 60 dienų.

▼**M53**

B5.5.21 Ūkio subjektas negali suderinti reikšmingo kredito rizikos padidėjimo laiko ir tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo su tuo, kada finansinis turtas laikomas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės, arba su ūkio subjekto įsipareigojimų neįvykdymo vidaus apibrėžtimi.

Finansinės priemonės, kurių kredito rizika finansinių ataskaitų datą yra maža

B5.5.22 Taikant 5.5.10 straipsnį finansinės priemonės kredito rizika laikoma maža, jei finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra maža, skolininkas yra labai pajėgus įvykdyti sutartyje numatytų pinigų srautų įsipareigojimus artimiausioje ateityje, o neigiami ekonominių ir verslo sąlygų pasikeitimai ilguoju laikotarpiu gali mažinti, bet nebūtinai mažina skolininko gebėjimą įvykdyti sutartyje numatytų pinigų srautų įsipareigojimus. Finansinių priemonių kredito rizika nelaikoma maža, jei jų nuostolių rizika laikoma maža vien dėl užstato vertės, o be to užstato finansinės priemonės kredito rizika nebūtų laikoma maža. Finansinių priemonių kredito rizika taip pat nelaikoma maža vien dėl to, kad jų įsipareigojimų neįvykdymo rizika yra mažesnė už įsipareigojimų neįvykdymo riziką, kylančią dėl kitų ūkio subjekto finansinių priemonių arba susijusią su jurisdikcijos, kurioje ūkio subjektas veikia, kredito rizika.

B5.5.23 Siekdamas nustatyti, ar finansinės priemonės kredito rizika yra maža, ūkio subjektas gali taikyti savo vidaus kredito rizikos reitingus arba kitą metodiką, kuri dera su visuotinai suprantama mažos kredito rizikos apibrėžtimi ir kuria atsižvelgiama į vertinamų finansinių priemonių riziką ir rūšį. Kaip finansinės priemonės, kurios kredito riziką galima laikyti maža, pavyzdį būtų galima nurodyti išorės investicinį reitingą. Vis dėlto, kad finansinių priemonių kredito riziką būtų galima laikyti maža, šioms priemonėms nebūtinai turi būti taikomi išorės reitingai. Tačiau jų kredito rizika turėtų būti laikoma maža rinkos dalyvio požiūriu, atsižvelgiant į visas finansinės priemonės sąlygas.

B5.5.24 Tikėtini finansinės priemonės galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai nepripažįstami vien dėl to, kad jos kredito rizika laikyta maža ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, ir nelaikoma, kad jos kredito rizika yra maža finansinių ataskaitų datą. Tokiu atveju ūkio subjektas nustato, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, taigi taip pat ar tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius reikia pripažinti pagal 5.5.3 straipsnį.

Pakeitimai

B5.5.25 Tam tikromis aplinkybėmis, persvarsčius arba pakeitus sutartyje numatytus finansinio turto pinigų srautus, pagal šį standartą gali būti nutraukiamas esamo finansinio turto pripažinimas. Jei pakeitus finansinį turtą nutraukiamas esamo finansinio turto pripažinimas ir vėliau pripažįstamas pakeistas finansinis turtas, pakeistas turtas šiame standarte laikomas nauju finansiniu turtu.

▼**M53**

B5.5.26 Pakeitimo data taikant pakeisto finansinio turto vertės sumažėjimo reikalavimus atitinkamai turi būti laikoma to finansinio turto pirminio pripažinimo data. Tai paprastai reiškia, kad, kol įvykdomi 5.5.3 straipsnyje nustatyti tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių reikalavimai, atidėjinys nuostoliams paprastai vertinamas suma, lygia tikėtiniems 12 mėnesių kredito nuostoliams. Vis dėlto tam tikromis neįprastomis aplinkybėmis po pakeitimo, dėl kurio nutraukiamas pradinio finansinio turto pripažinimas, gali būti įrodymų, kad pakeisto finansinio turto vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito rizikos, todėl finansinis turtas turėtų būti pripažįstamas suteiktu dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansiniu turtu. Taip galėtų būti, pavyzdžiui, kai atliekamas esminis nuvertėjusio turto pakeitimas, dėl kurio nutraukiamas pradinio finansinio turto pripažinimas. Tokiu atveju dėl pakeitimo gali susidaryti naujas finansinis turtas, kurio vertė pirminio pripažinimo metu yra sumažėjusi dėl kredito.

B5.5.27 Vien dėl to, kad sutartyje numatyti finansinio turto pinigų srautai persvarstyti arba kitaip pakeisti, bet finansinio turto pripažinimas nenutrauktas, šio finansinio turto kredito rizika automatiškai nelaikoma sumažėjusia. Tai, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas vertina remdamasis pagrįsta ir patvirtinama informacija, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis. Prie jos priskiriama istorinė ir į ateitį orientuota informacija, taip pat kredito rizikos vertinimas numatomu finansinio turto galiojimo laikotarpiu; ji taip pat apima informaciją apie aplinkybes, dėl kurių reikėjo keisti turtą. Prie įrodymų, kad tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių pripažinimo kriterijai nebeįvykdomi, priskiriama praeities informacija apie aktualius ir laiku atliekamus mokėjimus pagal pakeistas sutarties sąlygas. Paprastai klientui reikėtų įrodyti nuosekliai gerą mokėjimo praktiką laikotarpiu iki tol, kol bus laikoma, kad kredito rizika yra sumažėjusi. Pavyzdžiui, praeities informacija apie praleistus arba neišsamius mokėjimus paprastai nepanaikinama tiesiog atlikus vieną mokėjimą laiku po to, kai buvo pakeistos sutarties sąlygos.

Tikėtinų kredito nuostolių vertinimas

Tikėtini kredito nuostoliai

B5.5.28 Tikėtini kredito nuostoliai – atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuoti kredito nuostoliai (t. y. dabartinė viso pinigų trūkumo vertė) tikėtinu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu. Pinigų trūkumas – pinigų srautų, kurie turi būti mokami ūkio subjektui pagal sutartį, ir pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti, skirtumas. Nustatant tikėtinus kredito nuostolius atsižvelgiama į mokėjimų sumą ir laiką, todėl kredito nuostolių atsiranda net jei ūkio subjektas numato, kad jam bus viskas sumokėta, bet vėliau nei reikėtų pagal sutartį.

B5.5.29 Finansinio turto kredito nuostoliai yra toliau nurodytų pinigų srautų skirtumo dabartinė vertė:

a) sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie ūkio subjektui turi būti mokami pagal sutartį, ir

b) pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti.

▼M53

B5.5.30 Nepanaudoto kreditavimo įsipareigojimo kredito nuostoliai yra toliau nurodytų pinigų srautų skirtumo dabartinė vertė:

a) sutartyje numatytų pinigų srautų, kurie sumokami ūkio subjektui, jei kreditavimo įsipareigojimo turėtojas pasinaudoja paskola, ir

b) pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti, jei paskola būtų pasinaudota.

B5.5.31 Ūkio subjekto kreditavimo įsipareigojimo tikėtinų kredito nuostolių įvertis turi derėti su jo lūkesčiais dėl to kreditavimo įsipareigojimo panaudojimo, t. y. vertinant tikėtinus 12 mėnesių kredito nuostolius, nustatant šį įvertį turi būti atsižvelgiama į tikėtiną kreditavimo įsipareigojimo dalį, kuria bus pasinaudota per 12 mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos, o vertinant tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, – į tikėtiną proporcinę kreditavimo įsipareigojimo dalį, kuria bus pasinaudota per tikėtiną kreditavimo įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

B5.5.32 Dėl finansinės garantijos sutarties ūkio subjektas turi atlikti mokėjimus tik skolininkui neįvykdžius įsipareigojimų pagal garantuotos priemonės sąlygas. Taigi pinigų trūkumai yra tikėtini mokėjimai, atliekami siekiant kompensuoti turėtojui už jo patiriamus kredito nuostolius, atėmus bet kokias sumas, kurias ūkio subjektas tikisi gauti iš turėtojo, skolininko arba bet kurios kitos šalies. Jei turtas yra visiškai garantuotas, finansinės garantijos sutarties pinigų trūkumo įvertis derėtų su turto, kuriam taikoma garantija, pinigų trūkumo įverčiais.

B5.5.33 Finansinio turto, kurio vertė finansinių ataskaitų datą yra sumažėjusi dėl kredito rizikos, bet kuris nėra nusipirktas arba suteiktas dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinis turtas, tikėtinus kredito nuostolius ūkio subjektas turi vertinti kaip turto bendrosios balansinės vertės ir apskaičiuotų būsimų pinigų srautų, diskontuotų taikant finansinio turto pradinę faktinių palūkanų normą, dabartinės vertės skirtumą. Visas koregavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas vertės sumažėjimo pelnu arba nuostoliais.

▼M54

B5.5.34 Kai vertinamas už nuomą gautinos sumos atidėjinys nuostoliams, nustatant tikėtinus kredito nuostolius naudojami pinigų srautai turėtų derėti su pinigų srautais, naudojamais vertinant už nuomą gautinas sumas pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“.

▼M53

B5.5.35 Vertindamas tikėtinus kredito nuostolius, ūkio subjektas gali naudotis praktinėmis priemonėmis, jei jos dera su 5.5.17 straipsnyje išdėstytais principais. Kaip praktinę priemonę būtų galima nurodyti gautinų prekybos sumų tikėtiniems kredito nuostoliams skaičiuoti naudojamą atidėjinių matricą. Siekdamas apskaičiuoti atitinkamus finansinio turto 12 mėnesių arba galiojimo laikotarpio tikėtinus kredito nuostolius, ūkio subjektas naudotų gautinų prekybos sumų savo ankstesnių kredito nuostolių patirties informaciją (prireikus pakoreguotą pagal B5.5.51–B5.5.52 straipsnius). Atidėjinių matricoje galėtų būti, pavyzdžiui, nurodytos fiksuotosios atidėjinių normos, atsižvelgiant į dienų, praėjusių nuo gautinos prekybos sumos mokėjimo termino, skaičių

▼M53

(pvz., jei terminas nepasibaigęs, – 1 %, jei terminas pasibaigęs prieš mažiau kaip 30 dienų, – 2 %, jei prieš daugiau kaip 30 dienų, bet mažiau nei 90 dienų, – 3 %, jei prieš 90–180 dienų, – 20 % ir t. t.). Atsižvelgdamas į savo klientų bazės įvairovę, ūkio subjektas naudotų atitinkamas grupes, jei iš jo ankstesnių kredito nuostolių patirties informacijos matyti reikšmingai skirtingos įvairių klientų segmentų nuostolių tendencijos. Kaip turto grupavimo kriterijų pavyzdžius būtų galima nurodyti geografinį regioną, produkto tipą, kliento reitingą, užstatą arba prekybos kredito draudimą ir kliento tipą (pvz., didmeninės arba mažmeninės prekybos).

Įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis

B5.5.36 5.5.9 straipsnyje reikalaujama, kad nustatydamas, ar finansinės priemonės kredito rizika reikšmingai padidėjo, ūkio subjektas atsižvelgtų į įsipareigojimų neįvykdymo rizikos pasikeitimą nuo pirminio pripažinimo.

B5.5.37 Apibrėždamas įsipareigojimų neįvykdymą įsipareigojimų neįvykdymo rizikos nustatymo tikslais, ūkio subjektas turi taikyti įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtį, derančią su apibrėžtimi, taikoma atitinkamos finansinės priemonės vidaus kredito rizikos valdymo tikslais, ir, jei taikoma, atsižvelgti į kokybinius rodiklius (pvz., finansines sutartis). Vis dėlto yra atmetama prielaida, kad įsipareigojimų neįvykdymo momentas negali būti vėliau kaip praėjus 90 dienų nuo finansinio turto termino, nebent ūkio subjektas turi pagrįstos ir patvirtinamos informacijos, kuria galima įrodyti, kad tinkamiau taikyti vėlesnio įsipareigojimų neįvykdymo kriterijų. Šiais tikslais vartojama įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtis nuosekliai taikoma visoms finansinėms priemonėms, nebent gaunama informacijos, kuria įrodoma, kad konkrečiai finansinei priemonei tinkamiau taikyti kitą įsipareigojimų neįvykdymo apibrėžtį.

Laikotarpis, kuriuo reikėtų apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius

B5.5.38 Pagal 5.5.19 straipsnį ilgiausias laikotarpis, kuriuo reikėtų apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius, yra ilgiausias sutartyje numatytas laikotarpis, kuriuo ūkio subjektui kyla kredito rizika. Šis ilgiausias laikotarpis kreditavimo įsipareigojimų ir finansinių garantijų sutarčių atveju yra ilgiausias sutartyje numatytas laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas turi dabartinę sutartyje numatytą prievolę suteikti kreditą.

B5.5.39 Tačiau pagal 5.5.20 straipsnį kai kurias finansines priemones sudaro paskola ir nepanaudoto įsipareigojimo komponentas, ir sutartyje numatyta ūkio subjekto galimybė reikalauti grąžinimo ir atšaukti nepanaudotą įsipareigojimą ūkio subjekto kredito nuostolių rizikos pozicijos neriboja iki sutartyje numatyto pranešimo laikotarpio. Pavyzdžiui, tokias atnaujinamojo kredito priemones, kaip kredito kortelės ir susitarimas dėl kredito limito sąskaitoje, pagal sutartį kreditorius gali atšaukti pranešęs tik prieš vieną dieną. Vis dėlto praktiškai kreditoriai ir toliau pratęsia kreditą ilgesniam laikotarpiui ir gali atšaukti priemonę tik padidėjus skolininko kredito rizikai, o tada, siekiant išvengti kai kurių arba visų tikėtinų kredito nuostolių, atšaukti galėtų būti per vėlu. Paprastai šios finansinės priemonės, atsižvelgiant į finansinės priemonės pobūdį, finansinių priemonių valdymo būdą ir turimos informacijos apie reikšmingą kredito rizikos padidėjimą pobūdį, pasižymi šiomis charakteristikomis:

a) finansinėms priemonėms netaikomas fiksuotas laikotarpis arba grąžinimo struktūra, joms paprastai taikomas trumpas sutartyje numatytas atšaukimo laikotarpis (pvz., viena diena);

b) sutartyje numatyta galimybė atšaukti sutartį nėra įgyvendinama vykdant įprastą kasdienį finansinės priemonės valdymą; sutartis gali būti atšaukiama tik jei ūkio subjektas sužino apie padidėjusią kredito riziką priemonės lygmeniu; ir

c) finansinės priemonės yra valdomos kartu.

▼M53

B5.5.40 Nustatydamas laikotarpį, kuriuo ūkio subjektas, kaip tikimasi, patirs kredito riziką, bet kuriuo tikėtini kredito nuostoliai nebūtų sumažinti ūkio subjektui vykdant įprastą kredito rizikos valdymo veiklą, ūkio subjektas turėtų atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip istorinė informacija ir patirtis dėl:

a) laikotarpio, kuriuo ūkio subjektui kilo panašių finansinių priemonių kredito rizika;

b) laikotarpio, per kurį buvo neįvykdyti panašių finansinių priemonių įsipareigojimai po to, kai reikšmingai padidėjo kredito rizika, trukmės; ir

c) kredito rizikos valdymo veiksmų, kurių ūkio subjektas tikisi imtis padidėjus finansinės priemonės kredito rizikai, pvz., nepanaudotų limitų sumažinimas arba panaikinimas.

Atsižvelgiant į tikimybę gautas rezultatas

B5.5.41 Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius nesiekiama įvertinti blogiausio arba geriausio atvejo scenarijaus. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius visada turi būti atsižvelgiama į galimybę, kad kredito nuostolių susidarys, ir į galimybę, kad kredito nuostolių nesusidarys, net jei labiausiai tikėtina, kad kredito nuostolių nesusidarys.

B5.5.42 5.5.17 straipsnio a punkte reikalaujama, kad tikėtinų kredito nuostolių įvertis atitiktų nešališką ir atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotą sumą, nustatomą vertinant įvairius galimus rezultatus. Praktiškai sudėtingos analizės gali nereikėti. Kai kada gali pakakti palyginti paprasto modeliavimo ir gali nereikėti išsamiai imituoti daugybės scenarijų. Pavyzdžiui, vidutiniai didelės bendromis rizikos charakteristikomis pasižyminčios finansinių priemonių grupės kredito nuostoliai gali būti pagrįstas atsižvelgiant į tikimybę apskaičiuotos sumos įvertis. Kitais atvejais galbūt reikės nustatyti scenarijus, kuriais apibrėžiama tam tikrų rezultatų pinigų srautų suma ir laikas, taip pat numatoma tų rezultatų tikimybė. Šiais atvejais tikėtini kredito nuostoliai turi atitikti bent du rezultatus pagal 5.5.18 straipsnį.

B5.5.43 Siekdamas nustatyti tikėtinus galiojimo laikotarpio kredito nuostolius, ūkio subjektas turi įvertinti finansinės priemonės įsipareigojimų neįvykdymo tikėtinu jos galiojimo laikotarpiu riziką. Tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai yra tikėtinų galiojimo laikotarpio kredito nuostolių dalis; jie atitinka galiojimo laikotarpio pinigų trūkumus, atsirandančius, jei įsipareigojimai neįvykdomi per 12 mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos (arba trumpesnį laikotarpį, jei numatomas finansinės priemonės galiojimo laikotarpis yra trumpesnis nei 12 mėnesių), įvertintus atsižvelgiant į to įsipareigojimų neįvykdymo tikimybę. Taigi tikėtini 12 mėnesių kredito nuostoliai nėra nei tikėtini galiojimo laikotarpio kredito nuostoliai, kuriuos ūkio subjektas patirs dėl finansinių priemonių, kurių įsipareigojimai, kaip jis numato, bus neįvykdyti per artimiausius 12 mėnesių, nei numatomi pinigų trūkumai per artimiausius 12 mėnesių.

Pinigų laiko vertė

B5.5.44 Tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami ne pagal numatomo įsipareigojimų neįvykdymo arba kurią nors kitą datą, bet pagal finansinių ataskaitų datą, taikant pirminio pripažinimo metu nustatytą faktinių palūkanų normą arba apytikslę jos vertę. Jei finansinės priemonės palūkanų norma yra kintamoji, tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant pagal B5.4.5 straipsnį nustatytą dabartinę faktinių palūkanų normą.

▼M53

B5.5.45 Nusipirkto arba suteikto dėl kredito rizikos sumažėjusios vertės finansinio turto tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant pirminio pripažinimo metu nustatytą dėl kredito pakoreguotą faktinių palūkanų normą.

▼M54

B5.5.46 Už nuomą gautinų sumų tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant tą pačią diskonto normą, kuri taikyta vertinant už nuomą gautinas sumas pagal 16-ąjį TFAS.

▼M53

B5.5.47 Kreditavimo įsipareigojimo tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant tą faktinių palūkanų normą arba apytikslę jos reikšmę, kuri bus taikoma pripažįstant dėl kreditavimo įsipareigojimo gaunamą finansinį turtą. Taip yra todėl, kad taikant vertės sumažėjimo reikalavimus finansinis turtas, pripažintas panaudojus kreditavimo įsipareigojimą, turi būti vertinamas ne kaip nauja finansinė priemonė, bet kaip to įsipareigojimo tęsinys. Todėl tikėtini finansinio turto nuostoliai turi būti vertinami atsižvelgiant į kreditavimo įsipareigojimo pradinę kredito riziką nuo tos datos, kai ūkio subjektas tampa neatšaukiamo įsipareigojimo sutarties šalimi.

B5.5.48 Finansinių garantijų sutarčių arba kreditavimo įsipareigojimų, kurių faktinių palūkanų normos nustatyti negalima, tikėtini kredito nuostoliai turi būti diskontuojami taikant diskonto normą, atitinkančią pinigų laiko vertės dabartinį rinkos įvertinimą ir riziką, būdingą pinigų srautams, bet tik jei (ir tiek, kiek) į riziką atsižvelgiama koreguojant ne diskontuojamus pinigų trūkumus, bet diskonto normą.

Pagrįsta ir patvirtinama informacija

B5.5.49 Šiame standarte pagrįsta ir patvirtinama informacija vadinama informacija, kurią galima pagrįstai gauti finansinių ataskaitų datą be per didelių išlaidų ar pastangų, įskaitant informaciją apie praeities įvykius, dabartines sąlygas ir būsimų ekonominių sąlygų prognozes. Informacija, kurią galima gauti finansinės atskaitomybės tikslais, laikoma galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis.

B5.5.50 Nereikalaujama, kad ūkio subjektas įtrauktų viso tikėtino finansinės priemonės galiojimo laikotarpio būsimų sąlygų prognozes. Sprendimo, kurį reikia priimti siekiant apskaičiuoti tikėtinus kredito nuostolius, lygmenį lemia galimybės gauti išsamios informacijos. Kuo ilgesnis prognozės laikotarpis, tuo mažiau galimybių gauti išsamios informacijos ir tuo aukštesnis sprendimo, kurį reikia priimti siekiant įvertinti tikėtinus kredito nuostolius, lygmuo. Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius nereikalaujama atlikti išsamių tolimų ateities laikotarpių skaičiavimų – tokiems laikotarpiams ūkio subjektas gali ekstrapoliuoti projekcijas iš išsamios informacijos, kurią galima gauti.

B5.5.51 Ūkio subjektui nereikia vykdyti išsamios informacijos paieškos, bet jis turi atsižvelgti į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis ir kuri yra svarbi apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius, įskaitant tikėtinų išankstinių mokėjimų poveikį. Informacija, kuria remiamasi, turi apimti konkrečiai su skolininku susijusius veiksnius, bendrąsias ekonomines

▼M53

sąlygas, taip pat dabartinių ir prognozuojamų sąlygų tendencijų vertinimą finansinių ataskaitų datą. Ūkio subjektas gali naudotis įvairiais duomenų šaltiniais; tai gali būti vidaus (konkrečiai susiję su subjektu) ir išorės šaltiniai. Prie galimų duomenų šaltinių priskiriama vidaus ankstesnių kredito nuostolių patirtis, vidaus reitingai, kitų ūkio subjektų kredito nuostolių patirtis, išorės reitingai, ataskaitos ir statistiniai duomenys. Konkrečiai su ūkio subjektu susijusių duomenų šaltinių neturintys arba nepakankamai jų turintys ūkio subjektai gali remtis su panašia finansine priemone (arba finansinių priemonių grupe) susijusia patirtimi.

B5.5.52 Istorinė informacija yra svarbus tikėtinų kredito nuostolių vertinimo pagrindas. Vis dėlto ūkio subjektas turi koreguoti istorinius duomenis, pvz., kredito nuostolių patirtį, remdamasis dabartiniais stebimais duomenimis, siekdamas atsižvelgti į dabartinių sąlygų ir savo būsimų sąlygų prognozių poveikį, kuris neturėjo įtakos laikotarpiui, kuriuo grindžiami istoriniai duomenys, ir pašalinti praeities laikotarpio sąlygų poveikį, kuris nėra svarbus būsimiems sutartyje numatytiems pinigų srautams. Tam tikrais atvejais geriausia pagrįsta ir patvirtinama informacija galėtų būti nekoreguota istorinė informacija, atsižvelgiant į istorinės informacijos pobūdį ir į tai, kada ji apskaičiuota, palyginta su aplinkybėmis finansinių ataskaitų datą ir vertinamos finansinės priemonės charakteristikomis. Tikėtinų kredito nuostolių pokyčių įverčiai turėtų atitikti susijusių stebimų duomenų pokyčius pereinant iš vieno laikotarpio į kitą ir būti tiesiogiai su jais derinami (pvz., atitikti nedarbo lygio, nekilnojamojo turto kainų, biržos prekių kainų, mokėjimo statuso arba kitų veiksnių, iš kurių matyti finansinės priemonės arba finansinių priemonių grupės kredito nuostoliai, pokyčius ir šių pokyčių dydį). Ūkio subjektas turi reguliariai persvarstyti tikėtinų kredito nuostolių apskaičiavimo metodiką ir prielaidas, siekdamas sumažinti bet kokius įverčių ir faktinės kredito nuostolių patirties skirtumus.

B5.5.53 Apskaičiuojant tikėtinus kredito nuostolius remiantis ankstesnių kredito nuostolių patirtimi svarbu, kad informacija apie ankstesnių kredito nuostolių normas būtų taikoma grupėms, kurių apibrėžtis dera su grupių, kurių ankstesnių kredito nuostolių normos stebėtos, apibrėžtimi. Todėl taikomu metodu turi būti galima susieti kiekvieną finansinio turto grupę su informacija apie ankstesnių kredito nuostolių patirtį finansinio turto, pasižyminčio panašiomis rizikos charakteristikomis, grupėse ir su atitinkamais stebimais duomenimis, atitinkančiais dabartines sąlygas.

B5.5.54 Tikėtini kredito nuostoliai atitinka paties ūkio subjekto kredito nuostolių lūkesčius. Vis dėlto apskaičiuodamas tikėtinus kredito nuostolius ir šiuo tikslu atsižvelgdamas į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, ūkio subjektas taip pat turėtų atsižvelgti į stebimos rinkos informaciją apie konkrečios finansinės priemonės arba panašių finansinių priemonių kredito riziką.

▼M53

Užstatas

B5.5.55 Vertinant tikėtinus kredito nuostolius tikėtino pinigų trūkumo įvertis turi atitikti pinigų srautus, kuriuos tikimasi gauti iš užstato ir kito kredito vertės didinimo, kuris yra įtrauktas į sutarties sąlygas ir kurio ūkio subjektas nėra pripažinęs atskirai. Užstatu užtikrintos finansinės priemonės tikėtino pinigų trūkumo įvertis atitinka pinigų srautų, kurių tikimasi dėl prarastos teisės į užstatą, sumą ir laiką, atėmus užstato gavimo ir pardavimo sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, ar teisės praradimas yra tikėtinas (t. y. apskaičiuojant tikėtinus pinigų srautus atsižvelgiama į teisės praradimo tikimybę ir į pinigų srautus, kurie dėl to atsirastų). Taigi į šią analizę reikėtų įtraukti visus pinigų srautus, kurių tikimasi realizavus užstatą pasibaigus sutartyje numatytam sutarties terminui. Dėl prarastos teisės gautas užstatas nepripažįstamas nuo užstatu užtikrintos finansinės priemonės atskiru turtu, nebent jis atitinka atitinkamus šiame arba kituose standartuose išdėstytus turto pripažinimo kriterijus.

Finansinio turto pergrupavimas (5.6 skirsnis)

B5.6.1 Jei ūkio subjektas pergrupuoja finansinį turtą pagal 4.4.1 straipsnį, 5.6.1 straipsnyje reikalaujama, kad pergrupavimas būtų taikomas perspektyviai nuo pergrupavimo datos. Dėl vertinimo amortizuota savikaina grupės ir vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės reikalaujama pirminio pripažinimo metu nustatyti faktinių palūkanų normą. Abiem šioms vertinimo grupėms taip pat reikalaujama vienodai taikyti vertės sumažėjimo reikalavimus. Taigi jei ūkio subjektas perkelia finansinį turtą iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę:

a) palūkanų pajamų pripažinimas nesikeičia, todėl ūkio subjektas toliau taiko tą pačią faktinių palūkanų normą;

b) tikėtinų kredito nuostolių vertinimas nesikeičia, nes abiem vertinimo grupėms taikomas tas pats vertės sumažėjimo metodas. Vis dėlto, jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupės į vertinimo amortizuota savikaina grupę, atidėjinys nuostoliams nuo pergrupavimo datos būtų pripažįstamas finansinio turto bendrosios balansinės vertės koregavimu. Jei finansinis turtas perkeliamas iš vertinimo amortizuota savikaina grupės į vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, grupę, atidėjinio nuostoliams pripažinimas būtų nutraukiamas (taigi jis nebebūtų pripažįstamas bendrosios balansinės vertės koregavimu) – jis būtų pripažįstamas (lygios sumos) sukaupta vertės sumažėjimo suma kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje ir būtų atskleidžiamas nuo pergrupavimo datos.

B5.6.2 Vis dėlto nereikalaujama, kad ūkio subjektas atskirai pripažintų finansinio turto, vertinamo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, palūkanų pajamas arba vertės sumažėjimo pelną arba nuostolius. Todėl, ūkio subjektui perkeliant finansinį turtą iš vertinimo tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, grupės, faktinių palūkanų norma nustatoma remiantis turto tikrąja verte pergrupavimo datą. Be to, taikant 5.5 skirsnį finansiniam turtui pergrupavimo data laikoma pirminio pripažinimo data nuo pergrupavimo datos.

▼M53

Pelnas ir nuostoliai (5.7 skirsnis)

B5.7.1 Pagal 5.7.5 straipsnį ūkio subjektui leidžiama neatšaukiamai pasirinkti pateikti investicijos į nuosavybės priemonę, kuri nėra laikoma prekybai, tikrosios vertės pasikeitimus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Šis pasirinkimo sprendimas priimamas dėl kiekvienos priemonės atskirai (t. y. dėl kiekvienos konkrečios akcijos). Kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos sumos vėliau neperkeliamos į pelno (nuostolių) ataskaitą. Vis dėlto ūkio subjektas gali perkelti sukauptą pelną arba nuostolius iš vienos nuosavybės dalies į kitą. Tokių investicijų dividendai pripažįstami pelnu arba nuostoliais pagal 5.7.6 straipsnį, nebent dividendai aiškiai rodo investicijos sąnaudų dalies susigrąžinimą.

B5.7.1A 4.1.2A straipsnyje reikalaujama, kad, išskyrus 4.1.5 straipsnyje nurodytais atvejais, finansinis turtas būtų vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, jei dėl finansinio turto sutartyje numatytų sąlygų susidaro pinigų srautai, kurie yra tik pagrindinės sumos ir pagrindinės nepadengtosios sumos mokėjimai, ir turtas laikomas pagal verslo modelį, kurio tikslas pasiekiamas renkant sutartyje numatytus pinigų srautus ir parduodant finansinį turtą. Šioje vertinimo grupėje informacija pripažįstama pelnu arba nuostoliais, lyg finansinis turtas būtų vertinamas amortizuota savikaina, o finansinis turtas finansinės būklės ataskaitoje vertinamas tikrąja verte. Pelnas arba nuostoliai, išskyrus pagal 5.7.10–5.7.11 straipsnius pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintą pelną arba nuostolius, pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis. Jei šio finansinio turto pripažinimas nutraukiamas, pirmiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas sukauptas pelnas arba nuostoliai pergrupuojami į pelną arba nuostolius. Tai atitinka pelną arba nuostolius, kurie būtų pripažinti pelnu arba nuostoliais nutraukus pripažinimą, jei finansinis turtas būtų buvęs vertinamas amortizuota savikaina.

B5.7.2 Ūkio subjektas 21-ąjį TAS taiko finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurie yra piniginiai straipsniai pagal 21-ąjį TAS ir yra išreikšti užsienio valiuta. 21-ajame TAS reikalaujama, kad bet koks piniginio turto ar piniginių įsipareigojimų užsienio valiutos keitimo pelnas arba nuostoliai būtų pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Išimtimi laikomas piniginis straipsnis, laikomas apsidraudimo priemone pagal pinigų srautų apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.11 straipsnį), grynosios investicijos apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.13 straipsnį) arba nuosavybės priemonės, kurios tikrosios vertės pasikeitimus ūkio subjektas pasirinko pripažinti kitomis bendrosiomis pajamomis pagal 5.7.5 straipsnį, tikrosios vertės apsidraudimo sandorį (žr. 6.5.8 straipsnį).

B5.7.2A Pripažįstant užsienio valiutos keitimo pelną ir nuostolius pagal 21-ąjį TAS, finansinis turtas, pagal 4.1.2A straipsnį vertinamas tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, laikomas piniginiu straipsniu. Taigi toks finansinis turtas laikomas turtu, vertinamu amortizuota savikaina užsienio valiuta. Amortizuotos savikainos valiutos keitimo skirtumai pripažįstami pelnu arba nuostoliais, o kiti balansinės vertės pasikeitimai pripažįstami pagal 5.7.10 straipsnį.

B5.7.3 Pagal 5.7.5 straipsnį ūkio subjektui leidžiama neatšaukiamai pasirinkti pateikti vėlesnius konkrečių investicijų į nuosavybės priemones tikrosios vertės pasikeitimus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Tokia investicija nėra piniginis straipsnis. Taigi į pelną arba nuostolius, pateiktus kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.5 straipsnį, įtraukti visi susiję užsienio valiutos keitimo komponentai.

▼M53

B5.7.4 Jei neišvestinį piniginį turtą ir neišvestinį piniginį įsipareigojimą sieja apsidraudimo santykiai, šių finansinių priemonių užsienio valiutos keitimo komponento pasikeitimai pateikiami pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Įsipareigojimai, priskirti prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais

B5.7.5 Priskirdamas finansinį įsipareigojimą prie įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, ūkio subjektas turi nustatyti, ar nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje susidarytų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Apskaitos neatitikimas atsirastų arba padidėtų, jei, nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje susidarytų didesnis neatitikimas nei tuo atveju, jei šios sumos būtų pateiktos pelno (nuostolių) ataskaitoje.

B5.7.6 Siekdamas tai nustatyti, ūkio subjektas turi įvertinti, ar tikisi, kad įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis ir kitos finansinės priemonės, vertinamos tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, tikrosios vertės pasikeitimas bus užskaitomi tarpusavyje pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokie lūkesčiai turi būti grindžiami ekonominiu įsipareigojimo ir kitos finansinės priemonės charakteristikų ryšiu.

B5.7.7 Tas nustatymas atliekamas pirminio pripažinimo metu ir pakartotinai nevertinamas. Kad būtų patogiau, ūkio subjektas nebūtinai turi sandorius dėl viso turto ir įsipareigojimų, dėl kurių atsiranda apskaitos neatitikimas, sudaryti lygiai tuo pačiu metu. Pagrįstas vėlavimas leidžiamas, jei tikimasi, kad įvyks visi likę sandoriai. Metodiką, kuria nustatoma, ar nurodžius įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje susidarytų arba padidėtų apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje, ūkio subjektas turi taikyti nuosekliai. Vis dėlto, jei įsipareigojimų, priskirtų prie vertinamų tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, charakteristikas ir kitų finansinių priemonių charakteristikas sieja skirtingi ekonominiai ryšiai, ūkio subjektas gali taikyti skirtingas metodikas. 7-ajame TFAS reikalaujama, kad ūkio subjektas finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose atskleistų kokybinę informaciją apie to nustatymo metodiką.

B5.7.8 Jei toks neatitikimas atsirastų arba padidėtų, reikalaujama, kad visus tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį) ūkio subjektas nurodytų pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jei tokio neatitikimo neatsirastų arba jis nepadidėtų, reikalaujama, kad įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį ūkio subjektas nurodytų kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

B5.7.9 Kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateiktos sumos vėliau neperkeliamos į pelno (nuostolių) ataskaitą. Vis dėlto ūkio subjektas gali perkelti sukauptą pelną arba nuostolius iš vienos nuosavybės dalies į kitą.

B5.7.10 Toliau pateiktame pavyzdyje aprašoma, kada pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų apskaitos neatitikimas, jei įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis būtų nurodytas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje. Hipotekos bankas teikia klientams paskolas ir finansuoja jas parduodamas rinkoje obligacijas, pasižyminčias sutampančiomis (pvz., nepadengtosios sumos, grąžinimo profilio, laikotarpio ir valiutos) charakteristikomis. Pagal paskolos sutarties sąlygas hipotekos klientui leidžiama iš anksto sumokėti paskolos sumą (t. y. įvykdyti savo įsipareigojimą bankui) perkant atitinkamą obligaciją tikrąja verte rinkoje ir pateikiant šią obligaciją hipotekos bankui. Dėl šios

▼**M53**

sutartyje numatytos išankstinio mokėjimo teisės, pablogėjus obligacijos kredito kokybei (taigi ir sumažėjus hipotekos banko įsipareigojimo tikrajai vertei), sumažėja ir hipotekos banko paskolos turto tikroji vertė. Turto tikrosios vertės pasikeitimas atitinka sutartyje numatytą hipotekos kliento teisę iš anksto sumokėti hipotekos paskolos sumą nusipirkus pagrindinę obligaciją tikrąja verte (kuri šiame pavyzdyje sumažėjo) ir pateikus obligaciją hipotekos bankui. Taigi įsipareigojimo (obligacijos) kredito rizikos pasikeitimų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitoje bus užskaitomas kaip atitinkamas finansinio turto (paskolos) tikrosios vertės pasikeitimas. Jei įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis būtų buvęs nurodytas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje būtų atsiradęs apskaitos neatitikimas. Todėl reikalaujama, kad visus įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimus (įskaitant įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimo poveikį) hipotekos bankas nurodytų pelno (nuostolių) ataskaitoje.

B5.7.11 B5.7.10 straipsnyje pateiktame pavyzdyje įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimo poveikį ir finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimus sieja sutartinis ryšys (t. y. dėl hipotekos kliento sutartyje numatytos teisės iš anksto sumokėti paskolos sumą perkant obligaciją tikrąja verte ir perduodant obligaciją hipotekos bankui). Vis dėlto apskaitos neatitikimas gali atsirasti ir nesant sutartinio ryšio.

B5.7.12 Taikant 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnių reikalavimus apskaitos neatitikimas atsiranda ne vien dėl vertinimo metodo, kurį ūkio subjektas taiko siekdamas nustatyti įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikį. Apskaitos neatitikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje atsirastų tik jei tikimasi, kad įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų poveikis (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS) ir kitos finansinės priemonės tikrosios vertės pasikeitimai bus užskaitomi tarpusavyje. Neatitikimas, atsirandantis vien dėl vertinimo metodo (t. y. dėl to, kad ūkio subjektas neatskiria įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų nuo kai kurių kitų jo tikrosios vertės pasikeitimų), nustatymui, kurį reikalaujama atlikti 5.7.7 ir 5.7.8 straipsniuose, poveikio neturi. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali neatskirti įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimų nuo likvidumo rizikos pasikeitimų. Jei ūkio subjektas nurodo bendrą abiejų veiksnių poveikį kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, neatitikimas gali atsirasti dėl to, kad likvidumo rizikos pasikeitimai gali būti įtraukti į ūkio subjekto finansinio turto tikrosios vertės vertinimą, o visas to turto tikrosios vertės pasikeitimas pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Vis dėlto toks neatitikimas atsiranda ne dėl B5.7.6 straipsnyje aprašyto tarpusavio užskaitos ryšio, bet dėl vertinimo netikslumo, todėl jis nustatymui, kurį reikalaujama atlikti pagal 5.7.7 ir 5.7.8 straipsnius, įtakos neturi.

Sąvokos „kredito rizika“ reikšmė (5.7.7 ir 5.7.8 straipsniai)

B5.7.13 7-ajame TFAS kredito rizika apibrėžiama kaip „rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės“. 5.7.7 straipsnio a punkto reikalavimas susijęs su rizika, kad emitentas neįvykdys to konkretaus įsipareigojimo. Jis nebūtinai susijęs su emitento kreditingumu. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas išleidžia užstatu užtikrintą įsipareigojimą ir užstatu neužtikrintą įsipareigojimą, kurie šiaip yra vienodi, tų dviejų įsipareigojimų kredito rizika skirsis, nors juos išleido tas pats ūkio subjektas. Užstatu užtikrinto įsipareigojimo kredito rizika bus mažesnė už užstatu neužtikrinto įsipareigojimo kredito riziką. Užstatu užtikrinto įsipareigojimo kredito rizika gali būti beveik nulinė.

▼**M53**

B5.7.14 Taikant 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytą reikalavimą kredito rizika skiriasi nuo turtui būdingos rezultatų rizikos. Turtui būdinga rezultatų rizika susijusi ne su rizika, kad ūkio subjektas neįvykdys konkretaus įsipareigojimo, bet su rizika, kad atskiro turto arba turto grupės rezultatai bus prasti (arba jų visai nebus).

B5.7.15 Toliau pateikta turtui būdingos rezultatų rizikos pavyzdžių:

a) vienetus siejančia savybe pasižymintis įsipareigojimas, pagal kurį investuotojams mokėtina suma nustatyta sutartyje remiantis konkretaus turto rezultatais. Tos vienetus siejančios savybės poveikis įsipareigojimo tikrajai vertei yra ne kredito rizika, bet turtui būdinga rezultatų rizika;

b) toliau išdėstytomis charakteristikomis pasižyminčio struktūrizuoto ūkio subjekto išleistas įsipareigojimas. Ūkio subjektas teisiškai izoliuotas, todėl ūkio subjekto turtas atsietas, kad net bankroto atveju atitektų tik investuotojams. Ūkio subjektas nesudaro jokių kitų sandorių ir jo turto negalima įkeisti. Sumos ūkio subjekto investuotojams mokėtinos tik atsietu turtu sukūrus pinigų srautus. Taigi įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimai pirmiausia atitinka turto tikrosios vertės pasikeitimus. Turto rezultatų poveikis įsipareigojimo tikrajai vertei yra ne kredito rizika, bet turtui būdinga rezultatų rizika.

Kredito rizikos pasikeitimų poveikio nustatymas

B5.7.16 Taikydamas 5.7.7 straipsnio a punkte nustatytą reikalavimą, ūkio subjektas nustato finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo sumą, sietiną su to įsipareigojimo kredito rizikos pasikeitimais:

a) kaip jo tikrosios vertės pasikeitimo, nesietino su rinkos sąlygų pasikeitimais, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, sumą (žr. B5.7.17 ir B5.7.18 straipsnius) arba

b) taikydamas alternatyvų metodą, kuriuo, ūkio subjekto nuomone, galima tiksliau nustatyti įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo, sietino su jo kredito rizikos pasikeitimais, sumą.

B5.7.17 Prie rinkos sąlygų pasikeitimų, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, priskiriami lyginamosios palūkanų normos, kito ūkio subjekto finansinės priemonės kainos, biržos prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pasikeitimai.

B5.7.18 Jei vieninteliai reikšmingi įsipareigojimui svarbūs rinkos pasikeitimai yra stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimai, B5.7.16 straipsnio a punkte nurodytą sumą galima apskaičiuoti laikantis šių nurodymų:

a) pirmiausia, remdamasis įsipareigojimo tikrąja verte ir jo sutartyje numatytais pinigų srautais ataskaitinio laikotarpio pradžioje, ūkio subjektas apskaičiuoja ataskaitinio laikotarpio pradžios įsipareigojimo vidinę grąžos normą. Iš šios grąžos normos jis atima laikotarpio pradžios stebimą (lyginamąją) palūkanų normą ir taip gauna finansinei priemonei būdingą vidinės grąžos normos komponentą;

▼M53

b) paskui ūkio subjektas apskaičiuoja su įsipareigojimu susijusių pinigų srautų dabartinę vertę, remdamasis ataskaitinio laikotarpio pabaigos sutartyse numatytų įsipareigojimų pinigų srautais ir diskonto norma, kuri yra lygi: i) laikotarpio pabaigos stebimos (lyginamosios) palūkanų normos ir ii) pagal a punktą apskaičiuoto finansinei priemonei būdingo vidinės grąžos normos komponento sumai;

c) laikotarpio pabaigos įsipareigojimo tikrosios vertės ir pagal b punktą apskaičiuotos sumos skirtumas yra tikrosios vertės pasikeitimas, kuris nėra sietinas su stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimais. Tai suma, kurią reikia pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.7 straipsnio a punktą.

B5.7.19 B5.7.18 straipsnyje pateiktas pavyzdys grindžiamas prielaida, kad tikrosios vertės pasikeitimai, atsirandantys ne dėl finansinės priemonės kredito rizikos arba stebimos (lyginamosios) palūkanų normos pasikeitimų, bet dėl kitų veiksnių, yra nereikšmingi. Šis metodas nebūtų tinkamas, jei tikrosios vertės pasikeitimai dėl kitų veiksnių būtų reikšmingi. Tokiais atvejais reikalaujama, kad ūkio subjektas taikytų alternatyvų metodą, kuriuo įsipareigojimo kredito rizikos poveikis įvertinamas tiksliau (žr. B5.7.16 straipsnio b punktą). Pavyzdžiui, jei pavyzdyje nurodytą finansinę priemonę sudaro įterptoji išvestinė finansinė priemonė, nustatant sumą, kurią reikia pateikti kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal 5.7.7 straipsnio a punktą, į įterptosios išvestinės finansinės priemonės tikrosios vertės pasikeitimą neatsižvelgiama.

B5.7.20 Kaip ir atliekant visus tikrosios vertės vertinimus, taikant ūkio subjekto vertinimo metodą, kuriuo nustatoma įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimo dalis, sietina su kredito rizikos pasikeitimais, būtina taikyti kuo daugiau svarbių stebimų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

APSIDRAUDIMO APSKAITA (6 SKYRIUS)

Apsidraudimo priemonės (6.2 skirsnis)

Tinkamumo kriterijus atitinkančios priemonės

B6.2.1 Išvestinės finansinės priemonės, kurios yra įterptos į mišriąsias sutartis, bet neapskaitomos atskirai, negali būti laikomos atskiromis apsidraudimo priemonėmis.

B6.2.2 Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra jo finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, todėl jos negali būti laikomos apsidraudimo priemonėmis.

B6.2.3 Užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandorio neišvestinės finansinės priemonės užsienio valiutos rizikos komponentas nustatomas pagal 21-ąjį TAS.

Pasirašyti pasirinkimo sandoriai

B6.2.4 Šiuo standartu neribojamos aplinkybės, kuriomis išvestinė finansinė priemonė, vertinama tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, gali būti laikoma apsidraudimo priemone, išskyrus kai kuriuos pasirašytus pasirinkimo sandorius. Pasirašyto pasirinkimo sandorio negalima laikyti apsidraudimo priemone, nebent jis užskaitomas nusipirktu pasirinkimo sandoriu, įskaitant pasirinkimo sandorį, įterptą į kitą finansinę priemonę (pvz., pasirašytą pasirinkimo pirkti sandorį, taikomą įsipareigojimui su teise išpirkti apdrausti).

▼M53

Apsidraudimo priemonių priskyrimas

B6.2.5 Apsidraudimo sandorių, kurie nėra užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoriai, atveju, kai ūkio subjektas neišvestinį finansinį turtą arba neišvestinį finansinį įsipareigojimą, vertinamą tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, laiko apsidraudimo priemone, jis gali taip priskirti tik visą neišvestinę finansinę priemonę arba jos dalį.

B6.2.6 Pavienė apsidraudimo priemonė gali būti laikoma apsidraudimo nuo daugiau nei vienos rūšies rizikos priemone, jei apsidraudimo priemonė ir įvairios rizikos pozicijos konkrečiai laikomos apdraustaisiais objektais. Tuos apdraustuosius objektus gali sieti įvairūs apsidraudimo santykiai.

Apdraustieji objektai (6.3 skirsnis)

Tinkamumo kriterijus atitinkantys objektai

B6.3.1 Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju objektu, išskyrus užsienio valiutos riziką, nes kitos rizikos, nuo kurios būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir įvertinti. Ta kita rizika yra bendroji verslo rizika.

B6.3.2 Investicija pagal nuosavybės metodą negali būti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu. Taip yra todėl, kad taikant nuosavybės metodą pelnu arba nuostoliais pripažįstami ne investicijos tikrosios vertės pasikeitimai, bet investuotojui priklausanti subjekto, į kurį investuojama, pelno arba nuostolio dalis. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotąją patronuojamąją įmonę negali būti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu. Taip yra todėl, kad konsoliduojant pelnu arba nuostoliais pripažįstami ne investicijos tikrosios vertės pasikeitimai, bet patronuojamosios įmonės pelnas arba nuostoliai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes jis yra ne tikrosios vertės apdraudimo nuo investicijos vertės pasikeitimo, bet apdraudimo nuo užsienio valiutos pozicijos sandoris.

B6.3.3 Pagal 6.3.4 straipsnį ūkio subjektui leidžiama apdraustuoju objektu laikyti bendrąją poziciją, kurią sudaro pozicija ir išvestinė finansinė priemonė. Priskirdamas tokį apdraustąjį objektą, ūkio subjektas vertina, ar bendrąją poziciją sudaranti pozicija derinama su išvestine finansine priemone taip, kad atsiranda skirtinga bendroji pozicija, valdoma kaip viena konkrečios rizikos (arba kelių rizikos rūšių) pozicija. Šiuo atveju ūkio subjektas apdraustąjį objektą gali priskirti remdamasis bendrąja pozicija. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas gali apdrausti tam tikrą kiekį labai tikėtinų kavos pirkimų po 15 mėnesių nuo kainos rizikos (grindžiamos JAV doleriais), naudodamas 15 mėnesių trukmės ateities sandorį dėl kavos. Rizikos valdymo tikslais labai tikėtinus kavos pirkimus ir ateities sandorį dėl kavos kartu galima vertinti kaip 15 mėnesių fiksuotos sumos JAV dolerių užsienio valiutos rizikos poziciją (t. y. kaip bet kokią fiksuotos sumos JAV dolerių pinigų išmoką po 15 mėnesių);

▼**M53**

b) ūkio subjektas gali apdrausti viso 10 metų laikotarpio fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonių, išreikštų užsienio valiuta, užsienio valiutos riziką. Vis dėlto ūkio subjektui fiksuotosios palūkanų normos pozicijos jo funkcine valiuta reikia tik trumpam arba vidutinės trukmės laikotarpiui (tarkime dvejiems metams), o kintamosios palūkanų normos pozicijos jo funkcine valiuta – likusiam laikotarpiui iki termino. Kiekvieno iš dvejų metų laikotarpių pabaigoje (t. y. kas dvejus metus) ūkio subjektas fiksuoja kitų dvejų metų palūkanų normos poziciją (jei palūkanų lygis yra toks, kad ūkio subjektas nori fiksuoti palūkanų normas). Šiuo atveju ūkio subjektas gali sudaryti dešimties metų skirtingų valiutų fiksuotosios ir kintamosios palūkanų normų apsikeitimo sandorį, pagal kurį fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonė užsienio valiuta pakeičiama kintamosios palūkanų normos funkcinės valiutos pozicija. Tai apdraudžiama dvejų metų palūkanų normų apsikeitimo sandoriu, pagal kurį – remiantis funkcine valiuta – kintamosios palūkanų normos skolos vertybiniai popieriai pakeičiami fiksuotosios palūkanų normos skolos vertybiniais popieriais. Iš tikrųjų fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonė užsienio valiuta ir dešimties metų skirtingų valiutų fiksuotųjų ir kintamųjų palūkanų normų apsikeitimo sandoriai rizikos valdymo tikslais kartu vertinami kaip dešimties metų kintamosios normos skolos priemonės funkcine valiuta pozicija.

B6.3.4 Priskirdamas apdraustąjį objektą remdamasis bendrąja pozicija, ūkio subjektas, siekdamas įvertinti apsidraudimo veiksmingumą ir nustatyti apsidraudimo neveiksmingumą, atsižvelgia į bendrą objektų, kurie sudaro bendrąją poziciją, poveikį. Vis dėlto bendrąją poziciją sudarantys objektai ir toliau apskaitomi atskirai. Tai yra, pavyzdžiui:

a) išvestinės finansinės priemonės, kurios sudaro bendrąją poziciją, pripažįstamos kaip atskiras turtas arba įsipareigojimai, vertinami tikrąja verte; ir

b) jei pripažįstama, kad objektus, kurie sudaro bendrąją poziciją, sieja apsidraudimo santykis, išvestinės finansinės priemonės įtraukimas į bendrąją poziciją turi derėti su tos išvestinės finansinės priemonės pripažinimu apsidraudimo priemone bendrosios pozicijos lygmeniu. Pavyzdžiui, jei pripažindamas išvestinę finansinę priemonę kaip bendrąją poziciją sudarančių objektų apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonę ūkio subjektas neįtraukia išvestinės finansinės priemonės išankstinio elemento, jis šio elemento taip pat turi neįtraukti įtraukdamas tą išvestinę finansinę priemonę kaip bendrosios pozicijos apdraustąjį objektą. Kitu atveju į bendrąją poziciją turi būti įtraukiama visa išvestinė finansinė priemonė arba jos dalis.

B6.3.5 6.3.6 straipsnyje nurodyta, kad labai tikėtino prognozuojamo ūkio subjektų grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose gali būti apibrėžiama kaip pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustasis objektas, jei sandoris išreikštas ne jį sudarančio ūkio subjekto funkcine valiuta ir jei užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams. Šiuo atveju ūkio subjektas gali būti patronuojančioji, patronuojamoji, asocijuotoji įmonė, jungtinė veikla arba padalinys. Jei prognozuojamo ūkio subjektų grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika neturi įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams, šis ūkio subjektų grupės vidaus sandoris negali būti apibrėžiamas kaip apdraustasis objektas. Tai gali būti honorarų, palūkanų ar išmokų vadovybei operacijos tarp tos pačios grupės narių, nebent sudaromas susijęs išorės sandoris. Vis dėlto, jei prognozuojamo ūkio subjektų grupės vidaus sandorio

▼M53

užsienio valiutos rizika turės įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams, šį ūkio subjektų grupės vidaus sandorį galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą tos pačios grupės narių atsargų pirkimą arba pardavimą tarpusavyje, jei po to atsargos parduodamos šaliai, kuri grupės atžvilgiu yra išorės šalis. Panašiai įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams turėtų ir prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus įrangos ir įrenginių pardavimo sandoris, pagal kurį įrangą ir įrenginius pagaminęs grupės ūkio subjektas parduotų juos grupės ūkio subjektui, kuris šią įrangą ir įrenginius naudos vykdydamas veiklą. Taip galėtų būti, pvz., todėl, kad perkantysis ūkio subjektas nudėvėtų įrangą ir įrenginius, o iš pradžių pripažinta įrangos ir įrenginių suma gali pakisti, jei prognozuojamas ūkio subjektų grupės vidaus sandoris išreiškiamas ne perkančiojo ūkio subjekto funkcine valiuta.

B6.3.6 Jei prognozuojamam ūkio subjektų grupės vidaus sandoriui galima taikyti apsidraudimo apskaitą, visas pelnas arba nuostoliai pagal 6.5.11 straipsnį pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir iš jų išskaitomi. Atitinkamas laikotarpis arba laikotarpiai, kuriais apdraustojo sandorio užsienio valiutos rizika turi įtakos pelnui arba nuostoliams, yra tas laikotarpis, kuriuo ji turi įtakos konsoliduotajam pelnui arba nuostoliams.

Apdraustųjų objektų priskyrimas

B6.3.7 Komponentas yra už visą objektą mažesnis apdraustasis objektas. Taigi komponentas atitinka tik tam tikrą objekto, kurį jis sudaro, riziką arba riziką tik tam tikru mastu (pvz., jei priskiriama proporcinė objekto dalis).

Rizikos komponentai

B6.3.8 Kad rizikos komponentą būtų galima laikyti apdraustuoju objektu, jis turi būti atskirai nustatomas finansinio arba nefinansinio straipsnio komponentas, o straipsnio pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su to rizikos komponento pasikeitimais, turi būti galima patikimai įvertinti.

B6.3.9 Nustatydamas, kuriuos rizikos komponentus galima laikyti apdraustuoju objektu, ūkio subjektas vertina tokius rizikos komponentus atsižvelgdamas į konkrečią rinkos, su kuria susijusi rizika arba rizikos rūšys ir kurioje vykdoma apsidraudimo veikla, struktūrą. Nustatant tuos komponentus reikia vertinti atitinkamus faktus ir aplinkybes, kurie, atsižvelgiant į riziką ir rinką, skiriasi.

B6.3.10 Norėdamas laikyti rizikos komponentus apdraustaisiais objektais, ūkio subjektas atsižvelgia į tai, ar rizikos komponentai yra aiškiai nurodyti sutartyje (sutartyje nurodyti rizikos komponentai), ar įtraukti į objekto, kurį jie sudaro, tikrąją vertę arba pinigų srautus (sutartyje nenurodyti rizikos komponentai). Sutartyje nenurodyti rizikos komponentai gali būti susiję su objektais, kurie nėra sutartis (pvz., prognozuojami sandoriai), arba kurie yra sutartys, kuriose nėra aiškiai nurodytas komponentas (pvz., tvirtas pasižadėjimas, į kurį įtraukta ne kainų nustatymo formulė, susijusi su įvairiais pagrindiniais kintamaisiais, bet tik viena kaina). Pavyzdžiui:

▼**M53**

a) ūkio subjektas A yra sudaręs ilgalaikę gamtinių dujų tiekimo sutartį; dujų kaina nustatoma pagal sutartyje nurodytą formulę, susijusią su biržos prekėmis ir kitais veiksniais (pvz., gazoliu, mazutu ir kitais komponentais, pvz., transporto mokesčiais). Ūkio subjektas A apdraudžia tos tiekimo sutarties gazolio komponentą, taikydamas gazolio išankstinį sandorį. Gazolio komponentas nurodytas tiekimo sutarties sąlygose, todėl jis yra sutartyje nurodytas rizikos komponentas. Taigi, atsižvelgdamas į kainų nustatymo formulę, ūkio subjektas A daro išvadą, kad gazolio kainos poziciją galima nustatyti atskirai. Taip pat egzistuoja gazolio išankstinių sandorių rinka. Todėl ūkio subjektas A daro išvadą, kad gazolio kainos poziciją galima patikimai įvertinti. Taigi tiekimo sutarties gazolio kainos pozicija yra rizikos komponentas, kurį galima laikyti apdraustuoju objektu;

b) ūkio subjektas B apdraudžia savo būsimą kavos pirkimą, remdamasis savo gamybos prognozėmis. Apsidraudimo laikotarpis prasideda ne vėliau kaip likus 15 mėnesių iki dalies prognozuojamo pirkti kiekio pristatymo. Laikui bėgant (artėjant tiekimo datai) ūkio subjektas B apdraustąjį kiekį didina. Kavos kainos rizikai valdyti ūkio subjektas B taiko dviejų tipų sandorius:

i) kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandorius ir

ii) kavos *Arabica* tiekimo iš Kolumbijos į konkrečią gamybos vietą sandorius. Pagal šiuos sandorius vienos tonos kavos kaina grindžiama kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandorio kaina, pridėjus fiksuotų kainų skirtumą ir kintamą logistikos paslaugų mokestį pagal kainų nustatymo formulę. Kavos tiekimo sutartis yra vykdoma sutartis, pagal kurią ūkio subjektas B priima iš tikrųjų pristatytą kavą.

Dėl pristatymo, susijusio su dabartiniu derliumi, sudarydamas kavos tiekimo sandorius ūkio subjektas B gali nustatyti tikrosios nusipirktos kavos kokybės (kavos *Arabica* iš Kolumbijos) ir etaloninės kokybės, kuri yra pagrindinis biržoje prekiaujamo ateities sandorio kintamasis, kainos skirtumą. Tačiau kavos tiekimo sutartys dėl pristatymo, susijusio su kitu derliumi, dar nesudarytos, todėl kainos skirtumo nustatyti negalima. Kavos, kuria prekiaujama biržoje, ateities sandoriais ūkio subjektas B siekia apdrausti su dabartiniu ir kitu derliumi susijusio pristatymo kavos kainos rizikos etaloninės kokybės komponentą. Ūkio subjektas B nustato, kad jam kyla trijų rūšių rizika: kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninę kokybę, kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninės kokybės kavos ir konkrečios kavos *Arabica* iš Kolumbijos, kurią jis iš tikrųjų gauna, kainos skirtumą, ir kintamų logistikos sąnaudų rizika. Ūkio subjektui B sudarius kavos tiekimo sutartį, etaloninę kokybę atitinkanti su dabartiniu derliumi susijusio tiekimo kavos kainos rizika yra sutartyje nurodytas rizikos komponentas, nes į kainų nustatymo formulę įtraukiamas kavos, kuria prekiaujama rinkoje, ateities sandorio kainos indeksas. Ūkio subjektas B daro išvadą, kad šį rizikos komponentą galima atskirai nustatyti ir patikimai

▼M53

įvertinti. Dėl pristatymo, susijusio su kitu derliumi, ūkio subjektas B kavos tiekimo sutarčių dar nėra sudaręs (t. y. tie pristatymai yra prognozuojami sandoriai). Taigi etaloninę kokybę atitinkanti kavos kainos rizika yra sutartyje nenurodytas rizikos komponentas. Analizuojant ūkio subjekto B rinkos struktūrą atsižvelgiama į tai, kaip nustatoma galimo konkrečios kavos, kurią jis gauna, tiekimo kaina. Taigi, remdamasis šia rinkos struktūros analize, ūkio subjektas B daro išvadą, kad į prognozuojamus sandorius taip pat įtraukiama kavos kainos rizika, atitinkanti etaloninę kokybę, kaip rizikos komponentas, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, nors jis sutartyje nenurodytas. Todėl ūkio subjektas B kavos tiekimo sandorių ir prognozuojamų sandorių apsidraudimo santykius gali apibrėžti remdamasis rizikos komponentais (etaloninę kokybę atitinkančia kavos kainos rizika);

c) ūkio subjektas C apdraudžia dalį savo pirksimų reaktyvinių degalų remdamasis savo vartojimo prognozėmis likus ne mažiau kaip 24 mėnesiams iki degalų tiekimo, ir laikui bėgant apdraudžiamą kiekį didina. Ūkio subjektas C apdraudžia šią poziciją taikydamas įvairių tipų sandorius, atsižvelgdamas į apsidraudimo sandorio laikotarpio trukmę, kuri turi įtakos išvestinių finansinių priemonių rinkos likvidumui. Ilgesniems laikotarpiams (12–24 mėnesių) ūkio subjektas C taiko žalios naftos sandorius, nes tik jų rinkos likvidumas yra pakankamas. 6–12 mėnesių trukmės laikotarpiams ūkio subjektas C taiko gazolio išvestines finansines priemones, nes jos yra pakankamai likvidžios. Iki šešių mėnesių trukmės laikotarpiams ūkio subjektas C taiko reaktyvinių degalų sandorius. Išanalizavus ūkio subjekto C naftos ir jos produktų rinkos struktūrą ir įvertinus atitinkamus faktus bei aplinkybes nustatoma, kad:

i) ūkio subjektas C veikia geografinėje zonoje, kurioje žalios naftos etalonas yra *Brent*. Žalia nafta yra žaliavos etalonas, turintis įtakos įvairių rafinuotų naftos produktų kainai kaip svarbiausias veiksnys. Gazolis yra rafinuotų naftos produktų etalonas, taikomas referencinėms distiliacinės alyvos bendresne prasme kainoms nustatyti. Tai taip pat matyti iš aplinkos, kurioje veikia ūkio subjektas C, žalios naftos ir rafinuotų naftos produktų rinkų išvestinių finansinių priemonių rūšių, tokių kaip:

— etaloninės žalios naftos ateities sandoris, taikomas etaloninei žaliai naftai *Brent*;

— etaloninio gazolio ateities sandoris, taikomas referencinėms distiliatų kainoms nustatyti; pvz., reaktyvinių degalų skirtumo išvestinės finansinės priemonės apima reaktyvinių degalų ir to etaloninio gazolino kainų skirtumą; ir

▼**M53**

— etaloninio gazolino krekingo skirtumo išvestinė finansinė priemonė (t. y. žalios naftos ir gazolio kainų skirtumo išvestinė finansinė priemonė – rafinavimo marža), kuria indeksuojama žalia nafta *Brent*;

ii) rafinuotų naftos produktų kaina nesiskiria pagal tai, kuri konkreti žalia nafta perdirbama konkrečioje rafinavimo įmonėje, nes šie rafinuoti naftos produktai (pvz., gazolis arba reaktyviniai degalai) yra standartizuoti.

Taigi ūkio subjektas C daro išvadą, kad į jo reaktyvinių degalų pirkimo kainos riziką įtrauktas žalios naftos kainos rizikos komponentas, grindžiamas žalia nafta *Brent*, ir gazolio kainos rizikos komponentas, nors žalia nafta ir gazolis sutarčių sąlygose nenurodyti. Ūkio subjektas C daro išvadą, kad šiuos du rizikos komponentus galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, nors jie sutartyje nenurodyti. Todėl ūkio subjektas C gali apibrėžti prognozuojamo reaktyvinių degalų pirkimo apsidraudimo santykius remdamasis (žalios naftos ir gazolio) rizikos komponentais. Iš šios analizės taip pat matyti, kad jei, pvz., ūkio subjektas C taikytų žalios naftos išvestines finansines priemones, grindžiamas žalia nafta *West Texas Intermediate* (WTI), dėl žalios naftos *Brent* ir žalios naftos WTI kainų skirtumo pasikeitimų atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas;

d) ūkio subjektas D turi fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonę. Ši priemonė išleista aplinkoje, kurios rinkoje labai įvairios panašios skolos priemonės lyginamos pagal jų skirtumą su lyginamąja norma (pvz., LIBOR), o kintamosios palūkanų normos priemonės toje aplinkoje paprastai indeksuojamos pagal šią lyginamąją normą. Palūkanų normos rizikai valdyti remiantis šia lyginamąja norma dažnai taikomi palūkanų normų apsikeitimo sandoriai, neatsižvelgiant į skolos priemonių ir lyginamosios normos skirtumą. Fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonių kaina kinta tiesiogiai pagal lyginamosios normos pasikeitimus jiems vykstant. Ūkio subjektas D daro išvadą, kad ši lyginamoji norma yra komponentas, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Taigi ūkio subjektas D gali apibrėžti fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės apsidraudimo santykius remdamasis lyginamosios palūkanų normos rizikos komponentu.

B6.3.11 Kai rizikos komponentas laikomas apdraustuoju objektu, apsidraudimo apskaitos reikalavimai tam rizikos komponentui taikomi taip, kaip ir kitiems apdraustiesiems objektams, kurie nėra rizikos komponentai. Pavyzdžiui, taikomi tinkamumo kriterijai, įskaitant tai, kad apsidraudimo sandoris turi atitikti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus ir kad bet kokį apsidraudimo neveiksmingumą būtina įvertinti ir pripažinti.

▼**M53**

B6.3.12 Ūkio subjektas taip pat gali priskirti tik apdraustojo objekto pinigų srautų arba tikrosios vertės pasikeitimus, viršijančius nustatytą kainą arba kitą kintamąjį ar mažesnius už juos (vienpusė rizika). Apdraustojo objekto vienpusę riziką atitinka ne laiko vertė, bet nusipirkto pasirinkimo sandorio apsidraudimo priemonės vidinė vertė (laikant, kad pagrindinės sąlygos yra tokios pačios kaip priskirtos rizikos). Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali priskirti būsimų pinigų srautų kintamumą dėl prognozuojamo biržos prekių pirkimo kainos padidėjimo. Tokiu atveju ūkio subjektas priskiria tik pinigų srautų nuostolius, patiriamus kainai padidėjus virš nustatyto lygio. Apdraustoji rizika neapima nusipirkto pasirinkimo sandorio laiko vertės, nes laiko vertė nėra prognozuojamo sandorio komponentas, turintis įtakos pelnui arba nuostoliams.

B6.3.13 Daroma atmetama prielaida, kad jei infliacijos rizika nenurodyta sutartyje, jos negalima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti, todėl ji negali būti laikoma finansinės priemonės rizikos komponentu. Vis dėlto retais atvejais galima nustatyti infliacijos rizikos komponentą, kurį galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti dėl tam tikrų infliacijos aplinkos aplinkybių ir susijusios skolos vertybinių priemonių rinkos.

B6.3.14 Pavyzdžiui, ūkio subjektas išleidžia skolos vertybinį popierių aplinkoje, kurioje, atsižvelgiant į su infliacija susietų obligacijų apimtį ir laikotarpių struktūrą, susidaro pakankamai likvidi rinka, kurioje galima sukurti nulinio kupono realiųjų palūkanų normų struktūrą pagal terminą. Tai reiškia, kad atitinkamos valiutos atžvilgiu infliacija yra svarbus veiksnys, į kurį skolos vertybinių popierių rinkose atsižvelgiama atskirai. Tomis aplinkybėmis infliacijos rizikos komponentą būtų galima nustatyti diskontuojant apdraustosios skolos priemonės pinigų srautus, taikant nulinio kupono realiųjų palūkanų normų struktūrą pagal terminą (t. y. panašiai, kaip galima nustatyti nerizikingos (nominaliosios) palūkanų normos komponentą). Vis dėlto dažnai infliacijos rizikos komponento atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti negalima. Pavyzdžiui, ūkio subjektas išleidžia tik nominaliosios palūkanų normos skolos priemonę tokioje aplinkoje, kurioje su infliacija susietų obligacijų rinka nėra pakankamai likvidi, kad būtų galima sukurti nulinio kupono realiųjų palūkanų normų struktūrą pagal terminą. Šiuo atveju ūkio subjektas, remdamasis rinkos struktūros, faktų ir aplinkybių analize, negali daryti išvados, kad infliacija yra svarbus veiksnys, į kurį atskirai atsižvelgiama skolos vertybinių popierių rinkose. Taigi ūkio subjektas negali atmesti atmetamos prielaidos, kad sutartyje nenurodytos infliacijos rizikos negalima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti. Todėl infliacijos rizikos komponento nebūtų galima laikyti apdraustuoju objektu. Tai taikoma neatsižvelgiant į jokias infliacijos apsidraudimo priemones, dėl kurių ūkio subjektas iš tikrųjų yra sudaręs sandorius. Pirmiausia ūkio subjektas negali paprasčiausiai priskirti faktinės infliacijos apsidraudimo priemonės sąlygų, taikydamas jos sąlygas nominaliosios palūkanų normos skolos priemonei.

B6.3.15 Sutartyje nustatytą pripažintos su infliacija susietos obligacijos pinigų srautų infliacijos rizikos komponentą (laikant, kad nereikalaujama atskirai apskaityti įterptosios išvestinės finansinės priemonės) galima atskirai nustatyti ir patikimai įvertinti tol, kol infliacijos rizikos komponentas neturi įtakos kitiems priemonės pinigų srautams.

▼**M53**

Nominaliosios sumos komponentai

B6.3.16 Išskiriami dviejų tipų nominaliųjų sumų komponentai, kurie gali būti laikomi apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu: viso objekto proporcinę dalį atitinkantis komponentas arba lygmens komponentas. Atsižvelgiant į komponento tipą, skiriasi apskaitos rezultatas. Vykdydamas apskaitą, ūkio subjektas priskiria komponentą atsižvelgdamas į savo rizikos valdymo tikslą.

B6.3.17 Kaip komponento, kuris yra proporcinė dalis, pavyzdį būtų galima nurodyti 50 % sutartyje numatytų paskolos pinigų srautų.

B6.3.18 Lygmens komponentą galima nurodyti iš apibrėžtos, bet atviros grupės arba iš apibrėžtos nominaliosios sumos. Pavyzdžiui:

a) piniginio sandorio apimties dalis, pvz., kiti 10 UPV pinigų srautai iš pardavimo užsienio valiuta po pirmųjų 20 UPV 201X m. kovo mėn. ([1]);

b) fizinės apimties dalis, pvz., apatinis vietoje XYZ saugomų gamtinių dujų lygmuo, sudarantis 5 mln. kubinių metrų;

c) fizinės arba kitos sandorio apimties dalis, pvz., 201X m. birželio mėn. nusipirktos naftos pirmieji 100 barelių arba 201X m. birželio mėn. parduotos elektros pirmosios 100 MWh arba

d) apdraustojo objekto nominaliosios sumos lygmuo, pvz., 100 mln. PV tvirto pasižadėjimo paskutiniai 80 mln. PV, 100 mln. PV fiksuotosios palūkanų normos obligacijos apatinis 20 mln. PV lygmuo arba visos 100 mln. PV fiksuotosios palūkanų normos skolos, kurią galima iš anksto sumokėti tikrąja verte (apibrėžta nominalioji suma sudaro 100 mln. PV), viršutinis 30 mln. PV lygmuo.

B6.3.19 Jei priskiriamas tikrosios vertės apsidraudimo sandorio lygmens komponentas, ūkio subjektas jį turi nurodyti iš apibrėžtos nominaliosios sumos. Siekdamas įvykdyti tikrosios vertės apsidraudimo sandorių tinkamumo reikalavimus, ūkio subjektas iš naujo įvertina apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimus (t. y. iš naujo įvertina objekto tikrosios vertės pasikeitimus, sietinus su apdraustąja rizika). Tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais ne vėliau kaip objekto pripažinimo nutraukimo metu. Todėl būtina atsekti objektą, su kuriuo susijęs tikrosios vertės apsidraudimo sandorio koregavimas. Dėl tikrosios vertės apsidraudimo sandorio lygmens komponento reikalaujama, kad ūkio subjektas atsektų nominaliąją sumą, kuria remiantis jis apibrėžtas. Pavyzdžiui, siekiant atsekti B6.3.18 straipsnio d punkte nurodytą apatinį 20 mln. PV lygmenį arba viršutinį 30 mln. PV lygmenį, būtina atsekti visą apibrėžtą nominaliąją 100 mln. PV sumą.

B6.3.20 Lygmens komponento, į kurią įtrauktas išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, negalima laikyti tikrosios vertės apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, jei išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandorio tikrajai vertei turi įtakos apdraustosios rizikos pasikeitimai, nebent nustatant apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą į priskirtą lygmenį įtrauktas susijusio išankstinio pasirinkimo sandorio poveikis.

([1]) Šiame standarte piniginės sumos išreiškiamos piniginiais vienetais (PV) ir užsienio piniginiais vienetais (UPV).

▼**M53**

Komponentų ir visų objekto pinigų srautų santykis

B6.3.21 Jei finansinio arba nefinansinio straipsnio pinigų srautų komponentas laikomas apdraustuoju objektu, tas komponentas turi būti mažesnis už visus viso objekto pinigų srautus arba jiems lygus. Vis dėlto visi viso objekto pinigų srautai gali būti laikomi apdraustuoju objektu ir apdraudžiami tik nuo vienos konkrečios rizikos (pvz., tik nuo tų pasikeitimų, kuriuos galima susieti su LIBOR arba biržos prekės lyginamosios kainos pasikeitimais).

B6.3.22 Pavyzdžiui, jei finansinio įsipareigojimo faktinių palūkanų norma mažesnė už LIBOR, ūkio subjektas negali priskirti:

a) įsipareigojimo komponento, kuris yra lygus LIBOR (tikrosios vertės apsidraudimo sandorio atveju pridėjus pagrindinę sumą); ir

b) likusio neigiamo komponento.

B6.3.23 Vis dėlto, jei fiksuotosios palūkanų normos finansinio įsipareigojimo, kurio faktinių palūkanų norma (pavyzdžiui) yra 100 bazinių punktų mažesnė už LIBOR, ūkio subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti viso šio įsipareigojimo tikrosios vertės pasikeitimą (t. y. pagrindinę sumą ir LIBOR palūkanas, atėmus 100 bazinių punktų), sietiną su LIBOR pasikeitimais. Jei fiksuotosios palūkanų normos finansinė priemonė apdraudžiama po šios priemonės sudarymo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, ūkio subjektas gali priskirti rizikos komponentą, lygų lyginamajai palūkanų normai, kuri yra didesnė už sutartyje nurodytą už objektą mokamą normą. Tokį komponentą ūkio subjektas gali priskirti, jei lyginamoji palūkanų norma yra mažesnė už faktinių palūkanų normą, apskaičiuotą darant prielaidą, kad ūkio subjektas nusipirko priemonę apdraustojo objekto priskyrimo pirmą kartą dieną. Pavyzdžiui, tarkime, ūkio subjektas suteikia fiksuotosios palūkanų normos 100 PV vertės finansinį turtą, kurio faktinių palūkanų norma yra 6 % tuo metu, kai LIBOR yra 4 % Ūkio subjektas šį turtą apdraudžia vėliau, kai LIBOR padidėja iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėja iki 90 PV. Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad jei jis būtų nusipirkęs turtą tą datą, kai jis susijusią LIBOR palūkanų normos riziką pirmą kartą laikė apdraustuoju objektu, faktinis turto pelningumas, grindžiamas tuometine 90 PV turto tikrąja verte, būtų buvęs 9,5 % Kadangi LIBOR yra mažesnė už šį faktinį pelningumą, ūkio subjektas gali priskirti 8 % LIBOR komponentą, kurį sudaro sutartyje numatyti pinigų srautai ir dabartinės tikrosios vertės (t. y. 90 PV) ir suėjus terminui mokėtinus sumos (t. y. 100 PV) skirtumas.

B6.3.24 Jei kintamosios palūkanų normos finansiniam įsipareigojimui taikomos (pavyzdžiui) trijų mėnesių LIBOR palūkanos, atėmus 20 bazinių punktų (kurių apatinė riba yra nulis bazinių punktų), ūkio subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti viso įsipareigojimo pinigų srautų (t. y. trijų mėnesių LIBOR palūkanų normą, atėmus 20 bazinių punktų, įskaitant apatinę ribą) pasikeitimą, sietiną su LIBOR pasikeitimais. Taigi, kol šio įsipareigojimo likusio galiojimo laikotarpio trijų

▼M53

mėnesių LIBOR išankstinė kreivė nenukrenta žemiau 20 bazinių punktų, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra toks pat, kaip įsipareigojimo, kuriam taikomos trijų mėnesių LIBOR palūkanos, kurių skirtumas yra nulinis arba teigiamas, kintamumas. Vis dėlto, jei šio įsipareigojimo (arba jo dalies) likusio galiojimo laikotarpio trijų mėnesių LIBOR išankstinė kreivė nukrenta žemiau 20 bazinių punktų, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra mažesnis už įsipareigojimo, kuriam taikomos trijų mėnesių LIBOR palūkanos, kurių skirtumas yra nulinis arba teigiamas, kintamumą.

B6.3.25 Panašus nefinansinio straipsnio pavyzdys būtų speciali žalios naftos iš konkretaus naftos telkinio rūšis, kurios kaina nustatoma remiantis atitinkama etalonine žalia nafta. Jei ūkio subjektas parduoda tą žalią naftą pagal sandorį, kuriam taikoma sutartyje numatyta kainų nustatymo formulė, pagal kurią vieno barelio kaina nustatoma kaip etaloninės žalios naftos kaina, atėmus 10 PV ir taikant 15 PV apatinę ribą, ūkio subjektas apdraustuoju objektu gali laikyti visą pinigų srautų kintamumą pagal pardavimo sutartį, sietiną su etaloninės žalios naftos kainos pasikeitimu. Vis dėlto ūkio subjektas negali priskirti komponento, kuris yra lygus visam etaloninės žalios naftos kainos pasikeitimui. Taigi, kol išankstinė (kiekvieno pristatymo) kaina nenukrenta iki mažiau nei 25 PV, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra toks pat, kaip žalios naftos pardavimo etaloninės žalios naftos kaina (arba pridėjus teigiamą skirtumą) kintamumas. Vis dėlto, jei išankstinė kurio nors pristatymo kaina nukrenta iki mažiau nei 25 PV, apdraustojo objekto pinigų srautų kintamumas yra mažesnis už žalios naftos pardavimo etaloninės žalios naftos kaina (arba pridėjus teigiamą skirtumą) kintamumą.

Apsidraudimo apskaitos taikymo tinkamumo kriterijai (6.4 skirsnis)

Apsidraudimo veiksmingumas

B6.4.1 Apsidraudimo veiksmingumas yra mastas, kuriuo apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimais kompensuojami apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai (pvz., jei apdraustasis objektas yra rizikos komponentas, atitinkamas objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimas yra sietinas su apdraustąja rizika). Apsidraudimo neveiksmingumas yra mastas, kuriuo apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai yra didesni arba mažesni už atitinkamus apdraustojo objekto pasikeitimus.

B6.4.2 Apibrėždamas apsidraudimo sandorį, o vėliau – nuolat ūkio subjektas turi analizuoti apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo laikotarpiu. Ši analizė (įskaitant visus atnaujinimus pagal B6.5.21 straipsnį, atliekamus perbalansuojant apsidraudimo sandorį) yra ūkio subjekto atitikties apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams vertinimo pagrindas.

B6.4.3 Siekiant išvengti abejonių, pradinės sandorio šalies pakeitimo tarpuskaitos sandorio šalimi ir susijusių pasikeitimų, kaip aprašyta 6.5.6 straipsnyje, poveikis turi atsispindėti apsidraudimo priemonės vertinime, taigi ir apsidraudimo efektyvumo kokybiniame ir kiekybiniame vertinime.

▼**M53**

Apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės ekonominis ryšys

B6.4.4 Iš to, kad reikalaujama ekonominio ryšio, matyti, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės dėl tos pačios rizikos paprastai kinta priešinga kryptimi, – tai yra apdraustoji rizika. Taigi, turi būti tikimasi, kad apsidraudimo priemonės vertė ir apdraustojo objekto vertė sistemingai kis atsižvelgiant į tos pačios pagrindinės finansinės priemonės arba pagrindinių finansinių priemonių, kurios yra susijusios ekonominiais ryšiais, pokyčius taip, kad šie pokyčiai panašiai atitiks riziką, nuo kurios draudžiamasi (pvz., žalios naftos *Brent* ir WTI).

B6.4.5 Jei pagrindinės finansinės priemonės yra ne tokios pat, bet susijusios ekonominiais ryšiais, gali susidaryti aplinkybės, kuriomis apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės kinta ta pačia kryptimi, pvz., dėl to, kad dviejų susijusių pagrindinių finansinių priemonių kainos skirtumas kinta, nors pačios pagrindinės finansinės priemonės reikšmingai nekinta. Tai vis tiek dera su ekonominiu apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto ryšiu, jei apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės, kaip tikimasi, kintant pagrindinėms finansinėms priemonėms paprastai kinta priešinga kryptimi.

B6.4.6 Vertinant ekonominio ryšio buvimą analizuojami galimi apsidraudimo santykio pokyčiai jo galiojimo laikotarpiu, siekiant įsitikinti, ar galima tikėtis, kad šis sandoris atitiks rizikos valdymo tikslą. Vien remiantis statistiniu dviejų kintamųjų ryšiu negalima daryti pagrįstos išvados dėl ekonominio ryšio buvimo.

Kredito rizikos poveikis

B6.4.7 Apsidraudimo apskaitos modelis grindžiamas bendrąja apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto pelno ir nuostolių užskaitymo tarpusavyje sąvoka, todėl apsidraudimo veiksmingumą lemia ne tik ekonominis tų objektų ryšys (t. y. jų pagrindinių finansinių priemonių pokyčiai), bet ir kredito rizikos poveikis apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertei. NET jei apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą sieja ekonominis ryšys, dėl kredito rizikos poveikio užskaitymo tarpusavyje lygis gali tapti nepastovus. Taip gali nutikti, jei apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kredito rizika pakistų tiek daug, kad kredito rizika turėtų lemiamą įtaką vertės pasikeitimams dėl ekonominio ryšio (t. y. pagrindinių finansinių priemonių pasikeitimo poveikiui). Rizikos dydis, dėl kurios atsiranda lemiama įtaka, yra toks, dėl kurio atsirastų kredito rizikos nuostolių (arba pelno), mažinančių pagrindinių finansinių priemonių pasikeitimų poveikį apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto vertei, net jei šie pasikeitimai būtų reikšmingi. Ir, atvirkščiai, jei per konkretų laikotarpį pagrindinės finansinės priemonės pakinta nedaug, dėl to, kad net maži su kredito rizika susiję apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto vertės pasikeitimai galėtų turėti daugiau įtakos vertei nei pagrindinės finansinės priemonės, lemiamos įtakos neatsirastų.

▼M53

B6.4.8 Pavyzdžiui, kredito rizika turi lemiamą įtaką apsidraudimo sandoriui, jei ūkio subjektas apdraudžia biržos prekės kainos rizikos poziciją, taikydamas užstatu neužtikrintą išvestinę finansinę priemonę. Labai sumažėjus tos išvestinės finansinės priemonės sandorio šalies kreditingumui, sandorio šalies kreditingumo pasikeitimų poveikis galėtų nusverti biržos prekės kainos pasikeitimų poveikį apsidraudimo priemonės tikrajai vertei, o apdraustojo objekto vertės pasikeitimus daugiausia lemia biržos prekių kainų pasikeitimai.

Apsidraudimo santykis

B6.4.9 Kaip nurodyta apsidraudimo veiksmingumo reikalavimuose, apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykis turi būti lygus apdraustojo objekto kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų apdraudžia, ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko šiam apdraustojo objekto kiekiui apdrausti, santykiui. Taigi, jei ūkio subjektas apdraudžia mažiau nei 100 % objekto pozicijos, pvz., 85 %, jis apibrėžia apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo santykį, kuris yra lygus 85 % pozicijos ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko tiems 85 % apdrausti, santykiui. Panašiai, pvz., jei ūkio subjektas apdraudžia poziciją taikydamas nominaliąją finansinės priemonės 40 vienetų sumą, jis turi apibrėžti apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo santykį, kuris yra toks pat, kaip to 40 vienetų kiekio (t. y. ūkio subjektas negali taikyti apsidraudimo santykio, grindžiamo didesniu vienetų kiekiu, nei gali iš viso turėti, arba mažesniu vienetų kiekiu) ir apdraustojo objekto kiekio, kurį jis iš tikrųjų apdraudžia šiais 40 vienetų, santykis.

B6.4.10 Vis dėlto, apsidraudimo sandorio apibrėžimas taikant apsidraudimo santykį, lygų apdraustojo objekto kiekio ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko, santykiui, neturi rodyti apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonių korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu. Taigi, jei to reikia siekiant išvengti tokio disbalanso, apibrėždamas apsidraudimo sandorį, ūkio subjektas turi pakoreguoti apsidraudimo santykį, susidarantį iš apdraustojo objekto kiekio ir apsidraudimo priemonės kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko.

B6.4.11 Vertinant, ar apskaitos rezultatas dera su apsidraudimo apskaitos tikslu, būtų galima, pvz., apsvarstyti:

a) kodėl nustatomas numatytasis apsidraudimo santykis: siekiant išvengti pinigų srautų apsidraudimo sandorių apsidraudimo neveiksmingumo pripažinimo ar siekiant, kad tikrosios vertės apsidraudimo sandorių koregavimas būtų taikomas daugiau apdraustųjų objektų norint padidinti tikrosios vertės apskaitos taikymą, bet neužskaitant apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimų; ir

▼M53

b) ar tam tikri apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekciniai koeficientai taikomi dėl komercinių priežasčių, net jei dėl to atsiranda apsidraudimo neveiksmingumas. Pavyzdžiui, ūkio subjektas sudaro sandorį dėl tokio apsidraudimo priemonės kiekio ir priskiria tokį apsidraudimo priemonės kiekį, kuris nėra kiekis, kurį jis nustatė kaip geriausią apdraustojo objekto apsidraudimo sandorį, nes pasirinkęs standartinį apsidraudimo priemonių kiekį negali sudaryti sandorio dėl to tikslaus apsidraudimo priemonės kiekio (siuntos dydžio problema). Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti ūkio subjektą, apdraudžiantį 100 tonų kavos pirkimą standartiniais kavos ateities sandoriais, kurių vertė yra 37 500 lbs (svarų sterlingų). Perkamam 100 tonų kiekiui apdrausti ūkio subjektas galėtų taikyti tik penkis arba šešis sandorius (atitinkančius atitinkamai 85,0 ir 102,1 tonos). Tokiu atveju ūkio subjektas apibrėžia apsidraudimo sandorį taikydamas apsidraudimo santykį, nustatomą pagal kavos ateities sandorių skaičių, kurį jis iš tikrųjų taiko, nes dėl apsidraudimo neveiksmingumo, susidarančio dėl apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų neatitikimo, nebūtų gaunamas apskaitos rezultatas, kuris nederėtų su apsidraudimo apskaitos tikslu.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų įvykdymo vertinimo dažnumas

B6.4.12 Ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, ūkio subjektas vertina apsidraudimo sandorio sudarymo metu, o vėliau – reguliariai. Reguliarų vertinimą ūkio subjektas atlieka bent kiekvieną finansinių ataskaitų datą arba reikšmingai pakitus aplinkybėms, turinčioms įtakos apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams, pasirinkdamas ankstesnę datą. Vertinimas susijęs tik su apsidraudimo veiksmingumo lūkesčiais, todėl jis yra tik orientuotas į ateitį.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų įvykdymo vertinimo metodai

B6.4.13 Šiame standarte apsidraudimo sandorio atitikties apsidraudimo veiksmingumo reikalavimams vertinimo metodas nenurodytas. Vis dėlto ūkio subjektas turi taikyti tokį metodą, kuriuo atsižvelgiama į atitinkamas apsidraudimo sandorio charakteristikas, įskaitant apsidraudimo neveiksmingumo priežastis. Atsižvelgiant į šiuos veiksnius, metodas gali būti kokybinis arba kiekybinis vertinimas.

B6.4.14 Pavyzdžiui, jei svarbiausios apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos (pvz., nominalioji suma, terminas ir pagrindinė finansinė priemonė) sutampa arba yra gerai suderintos, remdamasis kokybiniu šių svarbiausių sąlygų vertinimu ūkio subjektas galėtų daryti išvadą, kad apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės dėl tos pačios rizikos paprastai kis priešinga kryptimi ir kad todėl apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius).

B6.4.15 Vien tai, kad išvestinė finansinė priemonė yra pelninga arba nepelninga, kai ši priemonė priskiriama prie apsidraudimo priemonių, nereiškia, kad kokybinis vertinimas yra netinkamas. Jo tinkamumą lemia tai, ar dėl šios aplinkybės atsirandantis apsidraudimo neveiksmingumas galėtų būti toks didelis, kad atliekant kokybinį vertinimą į jį nebūtų galima tinkamai atsižvelgti.

▼M53

B6.4.16 Ir, priešingai, jei svarbiausios apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto sąlygos nėra gerai suderintos, didėja netikrumas dėl užskaitymo tarpusavyje masto. Todėl sunkiau numatyti apsidraudimo veiksmingumą apsidraudimo sandorio laikotarpiu. Tokiu atveju tik atlikęs kiekybinį vertinimą ūkio subjektas gali daryti išvadą, kad apdraustąjį objektą ir apsidraudimo priemonę sieja ekonominis ryšys (žr. B6.4.4–B6.4.6 straipsnius). Kai kada atlikti kiekybinį vertinimą taip pat gali prireikti siekiant įvertinti, ar apibrėžiant apsidraudimo sandorį taikytas apsidraudimo santykis atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus (žr. B6.4.9–B6.4.11 straipsnius). Šiais dviem tikslais ūkio subjektas gali taikyti tą patį arba skirtingus metodus.

B6.4.17 Pakitus aplinkybėms, turinčioms įtakos apsidraudimo veiksmingumui, ūkio subjektui gali prireikti pakeisti vertinimo, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, metodą, siekiant užtikrinti, kad vis dar būtų atsižvelgiama į atitinkamas apsidraudimo sandorio charakteristikas, įskaitant apsidraudimo neveiksmingumo priežastis.

B6.4.18 Pagrindinis informacijos, kuria remiantis vertinama, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, šaltinis yra ūkio subjekto rizikos valdymas. Tai yra vertinant, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, galima remtis valdymo informacija (arba analize), taikoma priimant sprendimus.

B6.4.19 Ūkio subjekto apsidraudimo sandorio dokumentuose nurodoma, kaip jis vertins apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, įskaitant taikomą (-us) metodą (-us). Apsidraudimo sandorio dokumentai turi būti atnaujinami atlikus bet kokius metodų pakeitimus (žr. B6.4.17 straipsnį).

Tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaita

B6.5.1 Kaip tikrosios vertės apdraudimo pavyzdį būtų galima nurodyti apsidraudimą nuo fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės pasikeitimų, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, pozicijos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti emitentas arba turėtojas.

B6.5.2 Pinigų srautų apsidraudimo sandoriu siekiama atidėti apsidraudimo priemonės pelną arba nuostolius vienam arba keliems laikotarpiams, kuriais apdraustieji numatomi būsimi pinigų srautai turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams. Kaip pinigų srautų apdraudimo sandorio pavyzdį būtų galima nurodyti apsikeitimo sandorį, siekiant pakeisti (amortizuota savikaina arba tikrąja verte vertinamą) kintamosios palūkanų normos skolos priemonę į fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonę (t. y. būsimo sandorio, pagal kurį apdraudžiami būsimi pinigų srautai yra būsimi palūkanų mokėjimai, apdraudimą). Priešingai, kaip objekto, kuris negali būti pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu, nes jokio apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių, kurie būtų atidėti, nebūtų galima tinkamai pergrupuoti į pelną arba nuostolius laikotarpiu, kuriuo jie būtų užskaitomi tarpusavyje, pavyzdį būtų galima nurodyti prognozuojamą nuosavybės priemonės, kuri, ją įsigijus, būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais, pirkimą. Dėl tos pačios priežasties pinigų srautų apsidraudimo sandorio apdraustuoju objektu negali būti ir būsimas nuosavybės priemonės, kuri įsigyta būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pateikiamas kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, pirkimas.

▼**M53**

B6.5.3 Tvirto pasižadėjimo apdraudimo sandoris (pvz., apsidraudimas nuo kuro kainos pasikeitimo, siejamo su elektros tiekimo įmonės nepripažintuoju sutartyje numatytu pasižadėjimu pirkti kurą už fiksuotą kainą) yra apsidraudimas nuo tikrosios vertės pasikeitimo pozicijos. Taigi toks apsidraudimo sandoris yra tikrosios vertės apdraudimo sandoris. Vis dėlto pagal 6.5.4 straipsnį tvirto pasižadėjimo užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoris galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimo sandoris.

Apsidraudimo neveiksmingumo vertinimas

B6.5.4 Vertindamas apsidraudimo neveiksmingumą ūkio subjektas atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Taigi ūkio subjektas nustato apdraustojo objekto vertę remdamasis dabartine verte, todėl į apdraustojo objekto vertės pasikeitimą taip pat įtraukiamas pinigų laiko vertės poveikis.

B6.5.5 Siekdamas apskaičiuoti apdraustojo objekto vertės pasikeitimą, kad galėtų įvertinti apsidraudimo neveiksmingumą, ūkio subjektas gali naudoti išvestinę finansinę priemonę, kurios sąlygos atitiktų svarbiausias apdraustojo objekto sąlygas (ji paprastai vadinama hipotetine išvestine finansine priemone), o, pavyzdžiui, apdraudžiant prognozuojamą sandorį, ji būtų kalibruojama taikant apdraustosios kainos (arba normos) lygmenį. Pavyzdžiui, jei būtų draudžiamasi nuo dvipusės rizikos dabartinės rinkos lygmeniu, hipotetinė išvestinė priemonė atitiktų hipotetinį išankstinį sandorį, apsidraudimo sandorio apibrėžimo metu kalibruojamą iki nulinės vertės. Jei, pavyzdžiui, būtų draudžiamasi nuo vienpusės rizikos, hipotetinė išvestinė finansinė priemonė atitiktų hipotetinio pasirinkimo sandorio vidinę vertę, kuri apsidraudimo sandorio apibrėžimo metu atitinka rinkos kainą, jei apdraustosios kainos lygmuo yra dabartinės rinkos lygmuo, arba yra nepelninga, jei apdraustosios kainos lygmuo yra aukštesnis (arba, jei apdraudžiama ilgoji pozicija, – žemesnis) už dabartinį rinkos lygmenį. Hipotetinės išvestinės finansinės priemonės naudojimas yra vienas iš galimų apdraustojo objekto vertės pasikeitimo apskaičiavimo būdų. Hipotetinė išvestinė priemonė atkartoja apdraustąjį objektą, todėl gaunamas toks pat rezultatas, lyg tas vertės pasikeitimas būtų nustatytas kitu metodu. Taigi hipotetinės išvestinės priemonės taikymas yra ne atskiras metodas, bet praktinė matematinė priemonė, kurią galima taikyti tik apdraustojo objekto vertei apskaičiuoti. Todėl hipotetinės išvestinės priemonės negalima taikyti siekiant įtraukti į apdraustojo objekto vertę ypatybių, kurios būdingos tik apsidraudimo priemonei (bet ne apdraustajam objektui). Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti skolos finansinę priemonę, išreikštą užsienio valiuta (neatsižvelgiant į tai, kokia – fiksuotoji ar kintamoji – skolos priemonės palūkanų norma). Jei tokios skolos priemonės vertės pasikeitimui arba jos pinigų srautų sukaupto pasikeitimo dabartinei vertei apskaičiuoti taikoma hipotetinė išvestinė priemonė, hipotetine išvestine finansine priemone negalima tiesiog nustatyti mokesčio už įvairių valiutų keitimą, net jei į faktines išvestines finansines priemones, pagal kurias keičiamos įvairios valiutos, toks mokestis galėtų būti įtraukiamas (pvz., į skirtingų valiutų palūkanų normų apsikeitimo sandorius).

B6.5.6 Vertinant, ar apsidraudimo sandoris atitinka apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus, taip pat gali būti taikomas pagal hipotetinę išvestinę priemonę nustatytas apdraustojo objekto vertės pasikeitimas.

▼**M53**

Apsidraudimo sandorio perbalansavimas ir apsidraudimo santykio pasikeitimai

B6.5.7 Perbalansavimas – jau esamo apsidraudimo sandorio apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės priskirto kiekio koregavimas siekiant išlaikyti apsidraudimo santykį, atitinkantį apsidraudimo veiksmingumo reikalavimus. Apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės priskirto kiekio pakeitimai kitu tikslu taikant šį standartą nelaikomi perbalansavimu.

B6.5.8 Perbalansavimas apskaitomas kaip apsidraudimo sandorio tęsimas pagal B6.5.9–B6.5.21 straipsnius. Perbalansuojant apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumas nustatomas ir pripažįstamas prieš pat koreguojant apsidraudimo sandorį.

B6.5.9 Koreguodamas apsidraudimo santykį ūkio subjektas gali atsižvelgti į apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio pasikeitimus, atsirandančius dėl jų pagrindinių priemonių arba rizikos kintamųjų. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris, kurio apsidraudimo priemonė ir apdraustasis objektas, kurių pagrindinės priemonės skiriasi, bet yra susijusios, kinta atsižvelgiant į šių dviejų pagrindinių priemonių santykio pokytį (pvz., skirtingi, bet susiję referenciniai indeksai, normos arba kainos). Taigi perbalansavimas leidžia tęsti apsidraudimo sandorį tais atvejais, kai apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykis pakinta taip, kad šį pokytį galima kompensuoti koreguojant apsidraudimo santykį.

B6.5.10 Pavyzdžiui, ūkio subjektas apdraudžia užsienio valiutos A poziciją naudodamas valiutos išvestinę finansinę priemonę, susijusią su užsienio valiuta B; užsienio valiutos A ir B yra susietos (t. y. išlaikomas tam tikras valiutos kurso intervalas arba centrinio banko arba kitos valdžios institucijos nustatytas valiutos kursas). Jei užsienio valiutos A ir užsienio valiutos B keitimo kursas pakistų (t. y. būtų nustatytas naujas intervalas arba norma), perbalansuojant apsidraudimo sandorį, kad būtų galima atsižvelgti į naują valiutos kursą, būtų užtikrinama, kad apsidraudimo sandoris toliau atitiktų apsidraudimo veiksmingumo reikalavimą taikant apsidraudimo santykį naujomis aplinkybėmis. Jei būtų neįvykdyti valiutos išvestinės finansinės priemonės įsipareigojimai, pakeitus apsidraudimo santykį nebūtų galima užtikrinti, kad apsidraudimo sandoris toliau atitiktų apsidraudimo veiksmingumo reikalavimą. Taigi atlikus perbalansavimą nėra lengviau tęsti apsidraudimo sandorį tais atvejais, kai apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykis pakinta tiek, kad šio pokyčio negalima kompensuoti koreguojant apsidraudimo santykį.

B6.5.11 Ne kiekvienas apsidraudimo priemonės tikrosios vertės ir apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų užskaitymo tarpusavyje masto pasikeitimas yra apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio pasikeitimas. Ūkio subjektas analizuoja apsidraudimo neveiksmingumo priežastis, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui jo galiojimo laikotarpiu, ir įvertina, ar užskaitymo tarpusavyje masto pasikeitimai yra:

a) svyravimai, susiję su apsidraudimo santykiu, kuris lieka galioti (t. y. ir toliau pakankamai atitinka apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykį), arba

▼**M53**

b) rodiklis, iš kurio matyti, kad apsidraudimo santykis pakankamai nebeatitinka apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto santykio.

Šį vertinimą ūkio subjektas atlieka laikydamasis apsidraudimo santykiui taikomo apsidraudimo veiksmingumo reikalavimo, t. y. siekdamas užtikrinti, kad apsidraudimo santykis nerodytų apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalanso, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būti gaunamas toks apskaitos rezultatas, kuris nederėtų su apsidraudimo apskaitos tikslu. Taigi atliekant šį vertinimą reikia priimti sprendimą.

B6.5.12 Su pastoviu apsidraudimo santykiu susijusių svyravimų (taigi ir susijusio apsidraudimo neveiksmingumo) negalima mažinti koreguojant apsidraudimo santykį pagal kiekvieną konkretų rezultatą. Taigi tokiomis aplinkybėmis pasikeitus užskaitos mastui reikia vertinti ir pripažinti apsidraudimo neveiksmingumą, bet nereikia perbalansavimo.

B6.5.13 Priešingai, jei iš užskaitos masto pasikeitimų matyti, kad svyravimas yra susijęs su apsidraudimo santykiu, kuris skiriasi nuo šiuo metu šiam apsidraudimo sandoriui taikomo apsidraudimo santykio, arba kad pastebima nutolimo nuo apsidraudimo santykio tendencija, apsidraudimo neveiksmingumą galima mažinti koreguojant apsidraudimo santykį; išlaikant apsidraudimo santykį didėtų apsidraudimo neveiksmingumas. Taigi tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi įvertinti, ar apsidraudimo sandoris rodo apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės korekcinių koeficientų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas (neatsižvelgiant į tai, ar jis pripažintas), dėl kurio galėtų būtų gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu. Jei apsidraudimo santykis koreguojamas, jis taip pat turi įtakos apsidraudimo neveiksmingumo vertinimui ir pripažinimui, nes, kaip nustatyta B6.5.8 straipsnyje, atliekant perbalansavimą apsidraudimo sandorio apsidraudimo neveiksmingumą būtina nustatyti ir pripažinti prieš pat koreguojant apsidraudimo sandorį.

B6.5.14 Perbalansavimas – apsidraudimo apskaitos tikslais po apsidraudimo sandorio pradžios ūkio subjekto atliekamas apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kiekio koregavimas atsižvelgiant į aplinkybių pokyčius, turinčius įtakos to apsidraudimo sandorio apsidraudimo santykiui. Paprastai tas koregavimas turėtų atitikti apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto kiekio, kuris iš tikrųjų taikomas, koregavimus. Vis dėlto ūkio subjektas privalo koreguoti apsidraudimo santykį, susidarantį dėl apdraustojo objekto arba apsidraudimo priemonės kiekio, kurį jis iš tikrųjų taiko, jei:

a) apsidraudimo santykis, susidarantis dėl apsidraudimo priemonės arba apdraustojo objekto kiekio, kurį ūkio subjektas iš tikrųjų taiko, pasikeitimų, atitiktų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas, ir dėl to galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu; arba

▼**M53**

b) ūkio subjektas išlaikytų apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto kiekį, kurį jis iš tikrųjų taiko, ir todėl susidarytų apsidraudimo santykis, kuris naujomis aplinkybėmis atitiktų disbalansą, dėl kurio atsirastų apsidraudimo neveiksmingumas, ir dėl to galėtų būti gaunamas apskaitos rezultatas, nederantis su apsidraudimo apskaitos tikslu (t. y. ūkio subjektas neturi sukurti disbalanso nekoreguodamas apsidraudimo santykio).

B6.5.15 Perbalansavimas netaikomas, jei pasikeitė apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas. Vietoj to turi būti nutraukiama šio apsidraudimo sandorio apsidraudimo apskaita (nepaisant to, kad ūkio subjektas gali apibrėžti naują apsidraudimo sandorį, į kurį įtraukta ankstesnio apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė arba apdraustasis objektas, kaip aprašyta B6.5.28 straipsnyje).

B6.5.16 Perbalansuojant apsidraudimo sandorį, apsidraudimo santykis gali būti koreguojamas įvairiais būdais:

a) gali būti didinamas apdraustojo objekto korekcinis koeficientas (kartu mažinamas apsidraudimo priemonės korekcinis koeficientas):

i) didinant apdraustojo objekto apimtį arba

ii) mažinant apsidraudimo priemonės apimtį;

b) gali būti didinamas apsidraudimo priemonės korekcinis koeficientas (kartu mažinamas apdraustojo objekto korekcinis koeficientas):

i) didinant apsidraudimo priemonės apimtį arba

ii) mažinant apdraustojo objekto apimtį.

Apimties pasikeitimai susiję su kiekiais, kurie yra apsidraudimo sandorio dalis. Taigi, apimties sumažėjimas nebūtinai reiškia, kad objektų arba sandorių nebėra arba kad jie greičiausiai nebeįvyks, – jie tik nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, mažindamas apsidraudimo priemonės apimtį, ūkio subjektas išvestinę finansinę priemonę gali išlaikyti, bet tik dalis jos gali likti to apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone. Taip galėtų būti, jei perbalansavimą būtų galima atlikti tik mažinant apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonės apimtį, bet ūkio subjektas išlaikytų apimtį, kurios nebereikia. Šiuo atveju išvestinės finansinės priemonės dalis, kurios priskyrimas nutrauktas, būtų apskaitoma tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais (nebent ji buvo pripažinta kaip kito apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė).

B6.5.17 Apsidraudimo santykio koregavimas didinant apdraustojo objekto apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su pirmiau priskirta apimtimi susijusio apdraustojo objekto vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto nuo perbalansavimo datos į apdraustojo objekto vertės pasikeitimus taip pat įtraukiamas papildomos apdraustojo objekto apimties vertės pasikeitimas. Šie pasikeitimai vertinami ne nuo apsidraudimo

▼M53

sandorio apibrėžimo datos, bet nuo perbalansavimo datos ir ja remiantis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė 100 tonų biržos prekių apimtį išankstine 80 PV kaina (išankstine kaina apsidraudimo sandorio pradžioje), o perbalansavimo metu, kai išankstinė kaina buvo 90 PV, pridėjo 10 tonų apimtį, po perbalansavimo apsidraudimo objektą sudarys du lygmenys: 100 tonų, apdraustų 80 PV kaina, ir 10 tonų, apdraustų 90 PV kaina.

B6.5.18 Apsidraudimo santykio koregavimas mažinant apsidraudimo priemonės apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apdraustojo objekto vertės pasikeitimai. Šis koregavimas taip pat neturi įtakos su toliau priskiriama apimtimi susijusios apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto apimtis, kuria apsidraudimo priemonė sumažinta, nuo perbalansavimo datos nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė biržos prekės kainos riziką, taikydamas kaip apsidraudimo priemonę 100 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį, o perbalansavimo metu šią apimtį sumažintų 10 tonų, liktų nominalioji 90 tonų apsidraudimo priemonės apimties suma (dėl išvestinės finansinės priemonės apimties (t. y. 10 tonų), kuri nebėra apsidraudimo sandorio dalis, padarinių žr. B6.5.16 straipsnį).

B6.5.19 Apsidraudimo santykio koregavimas didinant apsidraudimo priemonės apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apdraustojo objekto vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su pirmiau priskirta apimtimi susijusios apdraustosios priemonės tikrosios vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto nuo perbalansavimo datos į apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą taip pat įtraukiami papildomos apsidraudimo priemonės apimties vertės pasikeitimai. Pakeitimai vertinami ne nuo apsidraudimo sandorio apibrėžimo datos, bet nuo perbalansavimo datos ir ja remiantis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė biržos prekės kainos riziką kaip apsidraudimo priemonę taikydamas 100 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį, o perbalansavimo metu pridėtų 10 tonų apimtį, apsidraudimo priemonė po perbalansavimo sudarytų iš viso 110 tonų išvestinės finansinės priemonės apimtį. Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimas yra išvestinių finansinių priemonių, kurios sudaro iš viso 110 tonų apimtį, bendras tikrosios vertės pasikeitimas. Šioms išvestinėms finansinėms priemonėms galėtų (ir tikriausiai būtų) taikomos skirtingos svarbiausios sąlygos, pvz., jų išankstinės normos, nes sandoriai dėl jų sudaryti skirtingu laiku (įskaitant galimybę priskirti išvestines finansines priemones po jų pirminio pripažinimo apsidraudimo sandoriams).

B6.5.20 Apsidraudimo santykio koregavimas mažinant apdraustojo objekto apimtį neturi įtakos tam, kaip vertinami apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimai. Jis taip pat neturi įtakos su toliau priskiriama apimtimi susijusio apdraustojo objekto vertės pasikeitimų vertinimui. Vis dėlto apimtis, kuria apdraustasis objektas sumažintas, nuo perbalansavimo datos nebėra apsidraudimo sandorio dalis. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas iš pradžių apdraudė 100 tonų biržos prekės apimtį išankstine 80 PV kaina, o perbalansavimo metu šią apimtį sumažintų 10 tonų, po perbalansavimo apdraustąjį objektą sudarytų 90 tonų, apdraustų 80 PV kaina. Apdraustojo objekto 10 tonų, kurios nebėra apsidraudimo sandorio dalis, būtų apskaitomos pagal apsidraudimo apskaitos nutraukimo reikalavimus (žr. 6.5.6–6.5.7 ir B6.5.22–B6.5.28 straipsnius).

▼**M53**

B6.5.21 Perbalansuodamas apsidraudimo sandorį, ūkio subjektas turi atnaujinti apsidraudimo neveiksmingumo priežasčių, kurios turėtų turėti įtakos apsidraudimo sandoriui (likusiu) jo galiojimo laikotarpiu, analizę (žr. B6.4.2 straipsnį). Atitinkamai turi būti atnaujinti apsidraudimo sandorio dokumentai.

Apsidraudimo apskaitos nutraukimas

B6.5.22 Apsidraudimo apskaitos nutraukimas taikomas perspektyviai nuo tos datos, kurią nebeįvykdomi tinkamumo kriterijai.

B6.5.23 Ūkio subjektas nepanaikina apsidraudimo sandorio priskyrimo ir todėl nenutraukia jo apskaitos, jei šis sandoris:

a) vis dar atitinka rizikos valdymo tikslą, kuriuo remiantis jam buvo galima taikyti apsidraudimo apskaitą (t. y. ūkio subjektas vis dar siekia šio rizikos valdymo tikslo); ir

b) toliau atitinka visus kitus tinkamumo kriterijus (atsižvelgus, jei taikoma, į bet kokį apsidraudimo sandorio perbalansavimą).

B6.5.24 Šiame standarte ūkio subjekto rizikos valdymo strategija skiriama nuo jo rizikos valdymo tikslų. Rizikos valdymo strategija nustatoma aukščiausiu lygmeniu, kuriuo ūkio subjektas nustato, kaip jis valdo savo riziką. Taikant rizikos valdymo strategiją paprastai nustatoma ūkio subjektui kylanti rizika ir tai, kokių veiksmų ūkio subjektas dėl šios rizikos imasi. Rizikos valdymo strategija paprastai taikoma ilgesnį laikotarpį ir pagal ją gali būti numatytas tam tikras lankstumas atsižvelgti į pokyčius šios strategijos taikymo laikotarpiu susidarančiomis aplinkybėmis (pvz., kita palūkanų norma arba kiti biržos prekių kainų lygiai, dėl kurių skiriasi apsidraudimo mastas). Rizikos valdymo strategija paprastai nustatoma bendrajame dokumente, su kuriuo supažindinama žemesniais ūkio subjekto lygmenimis nustatant politiką, į kurią įtraukiamos konkretesnės gairės. Tačiau apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas taikomas konkretaus apsidraudimo sandorio lygmeniu. Jis susijęs su tuo, kaip konkreti priskirta apsidraudimo priemonė taikoma siekiant apdrausti konkrečią poziciją, kuri laikoma apsidraudimo objektu. Taigi rizikos valdymo strategija gali būti taikoma daugybei įvairių apsidraudimo sandorių, kurių rizikos valdymo tikslai yra susiję su šios bendrosios rizikos valdymo strategijos įgyvendinimu. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas taiko tokią savo finansavimo skolos vertybiniais popieriais palūkanų normos rizikos valdymo strategiją, kuria nustatomi visam ūkio subjektui taikomi kintamosios normos ir fiksuotosios normos finansavimo derinio intervalai. Strategija siekiama išlaikyti 20–40 % fiksuotųjų normų skolos vertybinių popierių. Laikui bėgant ūkio subjektas sprendžia dėl to, kaip įgyvendinti šią strategiją (t. y. kokią padėtį jis pasirenka 20–40 % fiksuotosios palūkanų normos rizikos intervale), atsižvelgdamas į palūkanų normų lygį. Jei palūkanų normos yra mažos, ūkio subjektas fiksuoja didesnio skaičiaus skolos priemonių normas nei tuo atveju, kai palūkanų normos yra didelės. Ūkio subjekto skolos priemones sudaro 100 PV kintamosios normos skolos priemonės; iš jų 30 PV pakeičiami į fiksuotosios normos poziciją. Naudodamasis mažos palūkanų normos pranašumais, ūkio subjektas išleidžia dar 50 PV skolos priemonių, kad galėtų finansuoti didelę

▼M53

investiciją; šiuo tikslu jis išleidžia fiksuotosios palūkanų normos obligaciją. Atsižvelgdamas į mažas palūkanų normas ūkio subjektas nusprendžia nustatyti savo fiksuotosios palūkanų normos poziciją, siekiančią 40 % visų skolos priemonių, 20 PV sumažindamas mastą, kuriuo jis pirmiau buvo apdraudęs savo kintamosios normos riziką, todėl fiksuotosios normos rizika sudaro 60 PV. Šiuo atveju pati rizikos valdymo strategija nekinta. Vis dėlto pakito tai, kaip ūkio subjektas įgyvendina šią strategiją, t. y. pakito 20 PV kintamosios palūkanų normos pozicijos, kuri iš pradžių buvo apdrausta, rizikos valdymo tikslas (t. y. apsidraudimo sandorio lygmeniu). Taigi šiuo atveju reikia nutraukti pirmiau apdraustos 20 PV kintamosios palūkanų normos pozicijos apsidraudimo apskaitą. Apsikeitimo sandorio pozicija galėtų būti mažinama 20 PV nominaliąja suma, bet, atsižvelgdamas į aplinkybes, ūkio subjektas gali išlaikyti tą apsikeitimo sandorio apimtį ir, pvz., taikyti ją kitai pozicijai apdrausti, arba ji gali būti įtraukiama į prekybos knygą. Tačiau, jei vietoj to ūkio subjektas pakeistų savo naujosios fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės dalį kintamosios palūkanų normos pozicija, apsidraudimo apskaita pirmiau apdraustai kintamosios palūkanų normos pozicijai turėtų būti taikoma toliau;

b) dėl kai kurios rizikos atsiranda dažnai kintančios pozicijos, pvz., skolos priemonių atvirojo portfelio palūkanų normos rizika. Įtraukiant naujas skolos priemones ir nutraukiant skolos priemonių pripažinimą ta pozicija nuolat kinta (t. y. kitaip nei likviduojant suėjusio termino poziciją). Tai dinamiškas procesas, kurio metu ilgai tokia pat neišlieka nei pozicija, nei jai valdyti taikomos apsidraudimo priemonės. Todėl tokią poziciją turintis ūkio subjektas kintant pozicijai dažnai koreguoja palūkanų normos rizikai valdyti taikomas apsidraudimo priemones. Pavyzdžiui, skolos priemonės, iki kurių termino liko 24 mėnesiai, laikomos 24 mėnesių palūkanų normos rizikos apdraustuoju objektu. Tokia pat procedūra taikoma kitiems laiko intervalams arba laikotarpiams iki termino. Po trumpo laikotarpio ūkio subjektas nutraukia visus, kai kuriuos pirmiau apibrėžtus apsidraudimo sandorius arba jų dalį laikotarpiams iki termino ir apibrėžia naujus apsidraudimo sandorius laikotarpiams iki termino, atsižvelgdamas į jų dydį ir į tuo metu esamas apsidraudimo priemones. Šiuo atveju apsidraudimo apskaitos nutraukimas rodo, kad sudarydamas tuos apsidraudimo sandorius ūkio subjektas taiko ne pirmiau priskirtą apsidraudimo priemonę ir apdraustąjį objektą, bet naują apsidraudimo priemonę ir naują apdraustąjį objektą. Rizikos valdymo strategija išlieka ta pati, bet nebėra tokio rizikos valdymo tikslo, kuris būtų toliau taikomas tiems anksčiau apibrėžtiems apsidraudimo sandoriams, kurių nebėra. Tokiu atveju apsidraudimo apskaitos nutraukimas taikomas tiek, kiek pakinta rizikos valdymo tikslas. Tai priklauso nuo ūkio subjekto padėties ir galėtų, pvz., turėti įtakos visiems arba kai kuriems laikotarpio iki termino apsidraudimo sandoriams arba tik apsidraudimo sandorio daliai;

c) ūkio subjektas yra parengęs rizikos valdymo strategiją, kurią taikydamas valdo prognozuojamo pardavimo ir iš jo gaunamų pajamų užsienio valiutos riziką. Taikydamas šią strategiją užsienio valiutos riziką kaip konkretų apsidraudimo sandorį ūkio subjektas valdo tik tol, kol pripažįstamos pajamos. Paskui ūkio subjektas užsienio valiutos rizikos remdamasis tuo konkrečiu apsidraudimo sandoriu nebevaldo. Vietoj to jis kartu valdo ta pačia valiuta išreikštų gautinų sumų, mokėtinų sumų ir išvestinių finansinių priemonių (kurios nėra susijusios su dar neįvykdytais prognozuojamais sandoriais) užsienio valiutos riziką. Apskaitos tikslais tai veikia kaip natūralus apsidraudimas, nes visų tų objektų užsienio valiutos

▼**M53**

rizikos pelnas ir nuostoliai iš karto pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Taigi apskaitos tikslais, jei apsidraudimo sandoris apibrėžtas laikotarpiui iki mokėjimo datos, jo apskaita turi būti nutraukiama pripažinus gautinas sumas, nes pradinio apsidraudimo sandorio rizikos valdymo tikslas nebetaikomas. Dabar užsienio valiutos rizika valdoma taikant tą pačią strategiją, bet remiantis kitu pagrindu. Atvirkščiai, jei ūkio subjekto rizikos valdymo tikslas buvo kitas ir jis užsienio valiutos riziką valdė kaip vieną tęstinį apsidraudimo sandorį, konkrečiai skirtą tai prognozuojamo pardavimo sumai ir susijusioms gautinoms pajamoms iki atsiskaitymo datos, apsidraudimo apskaita būtų taikoma iki tos datos.

B6.5.25 Apsidraudimo apskaitos nutraukimas gali būti taikomas:

a) visam apsidraudimo sandoriui arba

b) apsidraudimo sandorio daliai (t. y. likusiam apsidraudimo sandoriui apsidraudimo apskaita taikoma toliau).

B6.5.26 Viso apsidraudimo sandorio apskaita nutraukiama, jei jis visas nebeatitinka tinkamumo kriterijų. Pavyzdžiui:

a) apsidraudimo sandoris nebeatitinka rizikos valdymo tikslo, kuriuo remiantis jam buvo galima taikyti apsidraudimo apskaitą (t. y. ūkio subjektas nebesiekia šio rizikos valdymo tikslo);

b) parduota (-os) arba panaikinta (-os) apsidraudimo priemonė (-ės) (susijusi (-ios) su visa apimtimi, kuri buvo apsidraudimo sandorio dalis); arba

c) apdraustojo objekto ir apsidraudimo priemonės nebesieja ekonominis ryšys arba kredito rizikos poveikis pradeda turėti lemiamą įtaką dėl to ekonominio ryšio atsirandantiems vertės pasikeitimams.

B6.5.27 Apsidraudimo sandorio dalies apskaita nutraukiama (bet apsidraudimo apskaita toliau taikoma likusiai jo daliai), jei tinkamumo kriterijų nebeatitinka tik dalis apsidraudimo sandorio. Pavyzdžiui:

a) perbalansuojant apsidraudimo sandorį apsidraudimo santykis gali būti koreguojamas taip, kad tam tikra apdraustojo objekto apimties dalis nebėra apsidraudimo sandorio dalis (žr. B6.5.20 straipsnį); taigi nutraukiama tik tos apdraustojo objekto apimties, kuri nebėra apsidraudimo sandorio dalis, apsidraudimo apskaita; arba

b) jei kuri nors apdraustojo objekto, kuris yra prognozuojamas sandoris (arba jo komponentas), apimtis nebėra labai tikėtina, nutraukiama tik tos apdraustojo objekto apimties, kuri nebėra labai tikėtina, apsidraudimo apskaita. Vis dėlto, jei praeityje ūkio subjektas buvo apibrėžęs prognozuojamų sandorių apsidraudimo sandorius ir vėliau nustatė, kad prognozuojami sandoriai nebėra tikėtini, ūkio subjekto gebėjimu tiksliai numatyti prognozuojamus sandorius numatant panašius prognozuojamus sandorius abejojama. Tai turi įtakos vertinimui, ar panašūs prognozuojami sandoriai yra labai tikėtini (žr. 6.3.3 straipsnį), taigi ir ar juos galima apibrėžti kaip apdraustuosius objektus.

▼**M53**

B6.5.28 Ūkio subjektas gali apibrėžti naują apsidraudimo sandorį, susijusį su ankstesnio apsidraudimo sandorio, kurio apsidraudimo apskaita buvo (iš dalies arba visiškai) nutraukta, apsidraudimo priemone arba apdraustuoju objektu. Tai laikoma ne apsidraudimo sandorio tęsimu, bet pradėjimu iš naujo. Pavyzdžiui:

a) apsidraudimo priemonės kreditingumas taip suprastėja, kad ūkio subjektas ją pakeičia nauja apsidraudimo priemone. Taigi pradiniu apsidraudimo sandoriu rizikos valdymo tikslas nepasiektas, todėl šio sandorio apsidraudimo apskaita nutraukiama visiškai. Naujoji apsidraudimo priemonė laikoma tos pačios rizikos, nuo kurios buvo apsidrausta pirmiau, apsidraudimu ir sudaro naują apsidraudimo sandorį. Taigi apdraustojo objekto tikrosios vertės arba pinigų srautų pasikeitimai vertinami ne nuo pradinio apsidraudimo sandorio apibrėžimo datos, bet nuo naujojo apsidraudimo sandorio apibrėžimo datos ir ja remiantis;

b) apsidraudimo sandoris nutraukiamas nepasibaigus jo terminui. To apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemonė gali būti laikoma kito apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone (pvz., kai atliekant perbalansavimą apsidraudimo santykis koreguojamas didinant apsidraudimo priemonės apimtį arba apibrėžiamas visas naujas apsidraudimo sandoris).

Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita

B6.5.29 Pasirinkimo sandoris gali būti laikomas susijusiu su laikotarpiu, nes jo laiko vertė atitinka atlygį už apsaugos suteikimą pasirinkimo sandorio turėtojui tam tikrą laikotarpį. Vis dėlto svarbus vertinimo, koks – su sandoriu ar su laikotarpiu – susijęs apdraustasis objektas apdraudžiamas pasirinkimo sandoriu, aspektas yra to apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant kada ir kaip jis daro poveikį pelnui arba nuostoliams. Taigi ūkio subjektas įvertina apdraustojo objekto rūšį (žr. 6.5.15 straipsnio a punktą), atsižvelgdamas į apdraustojo objekto pobūdį (nepaisydamas to, koks tai – pinigų srautų ar tikrosios vertės apsidraudimo – sandoris):

a) pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra sandoris, kurio laiko vertė yra to sandorio sąnaudų pobūdžio. Pavyzdžiui, pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, todėl pripažįstamas objektas, į kurio pirminį vertinimą įtraukiamos sandorio sąnaudos (pvz., ūkio subjektas apdraudžia biržos prekės pirkimą, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, nuo biržos prekės kainos rizikos ir į pirminį atsargų vertinimą įtraukia sandorio sąnaudas). Įtraukus pasirinkimo sandorio laiko vertę į pirminį konkretaus apdraustojo objekto vertinimą, laiko vertė turi įtakos pelnui arba nuostoliams tuo pačiu metu, kaip tas apdraustasis objektas. Panašiai ir ūkio subjektui apdraudus biržos prekės pardavimą, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, kaip dalis su tuo pardavimu susijusių sąnaudų būtų įtraukiama pasirinkimo sandorio laiko vertė (taigi laiko vertė pelnu arba nuostoliais būtų pripažįstama tuo pačiu laikotarpiu, kaip apdraustojo pardavimo pajamos);

▼**M53**

b) pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra toks, kad laiko vertė yra apsaugos nuo rizikos įgijimo tam tikru laikotarpiu sąnaudų pobūdžio (bet dėl apdraustojo objekto nesudaromas sandoris, kuris apima sandorio sąnaudas pagal a punktą). Pavyzdžiui, jei biržos prekių atsargos apdraudžiamos nuo tikrosios vertės sumažėjimo šešiems mėnesiams, taikant atitinkamo galiojimo laikotarpio biržos prekių pasirinkimo sandorį, pasirinkimo sandorio laiko vertė būtų priskiriama prie pelno arba nuostolių (t. y. sistemingai ir racionaliai amortizuojama) per tą šešių mėnesių laikotarpį. Kitas pavyzdys būtų grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimas 18 mėnesių taikant užsienio valiutos keitimo pasirinkimo sandorį, pagal kurį pasirinkimo sandorio laiko vertė būtų paskirstoma per tą 18 mėnesių laikotarpį.

B6.5.30 Apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kaip ir kada apdraustasis objektas veikia pelną arba nuostolius, taip pat turi įtakos laikotarpiui, kuriuo amortizuojama pasirinkimo sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, laiko vertė; šis laikotarpis dera su laikotarpiu, kuriuo pasirinkimo sandorio vidinė vertė gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliams taikant apsidraudimo apskaitą. Pavyzdžiui, jei palūkanų normos pasirinkimo sandoris (viršutinė riba) taikomas siekiant suteikti apsaugą nuo kintamosios palūkanų normos obligacijos palūkanų sąnaudų padidėjimo, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama kaip pelnas arba nuostoliai tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo viršutinės ribos vidinė vertė turėtų įtakos pelnui arba nuostoliams:

a) jei pagal viršutinės ribos apsidraudimo sandorius padidėja palūkanų normos per pirmuosius trejus iš viso penkerių metų kintamosios palūkanų normos obligacijos galiojimo laikotarpio metus, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama per pirmuosius trejus metus; arba

b) jei viršutinė riba yra išankstinis pradžios pasirinkimo sandoris, kuriuo apdraudžiamas palūkanų normų padidėjimas antraisiais ir trečiaisiais iš viso penkerių metų kintamosios palūkanų normos obligacijos galiojimo laikotarpio metais, tos viršutinės ribos laiko vertė amortizuojama antraisiais ir trečiaisiais metais.

B6.5.31 Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita pagal 6.5.15 straipsnį taip pat taikoma nusipirkto ir pasirašyto pasirinkimo sandorių (vienas iš jų yra pasirinkimo parduoti sandoris, o kitas – pasirinkimo pirkti sandoris) deriniui, kurio laiko vertė apsidraudimo priemonės priskyrimo datą yra nulinė (paprastai ji vadinama nulinio pabrangimo riba). Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta visus laiko vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis, net jei sukauptas laiko vertės pasikeitimas per visą apsidraudimo sandorio laikotarpį yra nulinis. Taigi, jei pasirinkimo sandorio laiko vertė susijusi su:

a) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, laiko vertės suma apsidraudimo sandorio pabaigoje, kuria koreguojamas apdraustasis objektas arba kuri pergrupuojama į pelną arba nuostolius (žr. 6.5.15 straipsnio b punktą), būtų nulinė;

b) apdraustuoju objektu, kuris susijęs su laikotarpiu, su laiko verte susijusios amortizacijos sąnaudos yra nulinės.

▼**M53**

B6.5.32 Pasirinkimo sandorių laiko vertės apskaita pagal 6.5.15 straipsnį taikoma tik tiek, kiek laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu (suderinta laiko vertė). Pasirinkimo sandorio laiko vertė yra susijusi su apdraustuoju objektu, jei svarbiausios pasirinkimo sandorio sąlygos (pvz., nominalioji suma, galiojimo trukmė ir pagrindinė priemonė) yra suderintos su apdraustuoju objektu. Taigi, jei svarbiausios pasirinkimo sandorio ir apdraustojo objekto sąlygos nėra visiškai suderintos, ūkio subjektas nustato suderintą laiko vertę, t. y. kiek į priedą įtraukta laiko vertė (faktinė laiko vertė) susijusi su apdraustuoju objektu (ir todėl turėtų būti vertinama pagal 6.5.15 straipsnį). Ūkio subjektas nustato suderintą laiko vertę taikydamas pasirinkimo sandorio, kurio svarbiausios sąlygos visiškai atitiktų apdraustąjį objektą, įvertinimą.

B6.5.33 Jei faktinė laiko vertė ir suderinta laiko vertė skiriasi, ūkio subjektas turi nustatyti sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente pagal 6.5.15 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) jei apsidraudimo sandorio pradžioje faktinė laiko vertė yra didesnė už suderintą laiko vertę, ūkio subjektas:

   i) nustato sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente, remdamasis suderinta laiko verte; ir

   ii) šių dviejų laiko verčių tikrosios vertės skirtumus apskaito pelno (nuostolių) ataskaitoje;

b) jei apsidraudimo sandorio pradžioje faktinė laiko vertė yra mažesnė už suderintą laiko vertę, ūkio subjektas nustato atskirame nuosavybės komponente sukauptą sumą, remdamasis mažesniu tikrosios vertės sukauptu pasikeitimu, susijusiu su:

   i) faktine laiko verte; ir

   ii) suderinta laiko verte.

Visas faktinės laiko vertės tikrosios vertės pasikeitimo likutis turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

Išankstinių sandorių išankstinio elemento ir finansinių priemonių užsienio valiutos bazės skirtumo apskaita

B6.5.34 Išankstinis sandoris gali būti laikomas susijusiu su laikotarpiu dėl to, kad jo išankstinis elementas atitinka atlygį už laikotarpį (pradinį laikotarpį, kuriam jis nustatomas). Vis dėlto svarbus vertinimo, koks – su sandoriu ar su laikotarpiu – susijęs apdraustasis objektas apdraudžiamas apsidraudimo priemone, aspektas yra to apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant kada ir kaip jis daro poveikį pelnui arba nuostoliams. Taigi ūkio subjektas turi įvertinti apdraustojo objekto rūšį (žr. 6.5.16 straipsnį ir 6.5.15 straipsnio a punktą) atsižvelgdamas į apdraustojo objekto pobūdį (nepaisydamas to, koks tai – pinigų srautų ar tikrosios vertės apsidraudimo –sandoris):

▼**M53**

a) išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra sandoris, kurio išankstinis elementas yra to sandorio sąnaudų pobūdžio. Pavyzdžiui, išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, todėl pripažįstamas objektas, į kurio pirminį vertinimą įtraukiamos sandorio sąnaudos (pvz., ūkio subjektas apdraudžia atsargų pirkimą, išreikštą užsienio valiuta, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, nuo užsienio valiutos rizikos ir įtraukia sandorio sąnaudas į pirminį atsargų vertinimą). Todėl, įtraukus išankstinį elementą į pirminį konkretaus apdraustojo objekto vertinimą, išankstinis elementas turi įtakos pelnui arba nuostoliams tuo pačiu metu, kaip tas apdraustasis objektas. Panašiai ir ūkio subjektui apdraudus biržos prekės pardavimą užsienio valiuta nuo užsienio valiutos rizikos, kuris yra prognozuojamas sandoris arba tvirtas pasižadėjimas, kaip dalis su tuo pardavimu susijusių sąnaudų būtų įtrauktas išankstinis elementas (taigi išankstinis elementas pelnu arba nuostoliais būtų pripažįstamas tuo pačiu laikotarpiu, kaip apdraustojo pardavimo pajamos);

b) išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, jei apdraustojo objekto pobūdis yra toks, kad išankstinis elementas yra apsaugos nuo rizikos įgijimo konkrečiu laikotarpiu sąnaudų pobūdžio (bet dėl apdraustojo objekto nesudaromas sandoris, kuris apima sandorio sąnaudas pagal a punktą). Pavyzdžiui, jei biržos prekių atsargos apdraudžiamos nuo tikrosios vertės pasikeitimų šešiems mėnesiams, taikant atitinkamo galiojimo laikotarpio biržos prekių išankstinį sandorį, išankstinio sandorio išankstinis elementas būtų priskiriamas prie pelno arba nuostolių (t. y. sistemingai ir racionaliai amortizuojamas) per tą šešių mėnesių laikotarpį. Kitas pavyzdys būtų grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimas 18 mėnesių taikant užsienio valiutos keitimo išankstinį sandorį, pagal kurį išankstinio sandorio išankstinis elementas paskirstomas per tą 18 mėnesių laikotarpį.

B6.5.35 Apdraustojo objekto charakteristikos, įskaitant tai, kaip ir kada apdraustasis objektas veikia pelną arba nuostolius, taip pat turi įtakos laikotarpiui, kuriuo amortizuojamas išankstinio sandorio, kuriuo apdraudžiamas su laikotarpiu susijęs apdraustasis objektas, išankstinis elementas, tai yra tuo laikotarpiu, su kuriuo susijęs išankstinis elementas. Pavyzdžiui, jei išankstiniu sandoriu apsidraudžiama nuo trijų mėnesių palūkanų normų kintamumo pozicijos trijų mėnesių laikotarpiui, prasidedančiam po šešių mėnesių, išankstinis elementas amortizuojamas laikotarpiu nuo septinto iki devinto mėnesio.

B6.5.36 Išankstinio sandorio išankstinio elemento apskaita pagal 6.5.16 straipsnį taip pat taikoma tuo atveju, jei išankstinio sandorio pripažinimo apsidraudimo priemone datą išankstinis elementas yra nulinis. Tuo atveju ūkio subjektas turi pripažinti visus su išankstiniu elementu sietinus tikrosios vertės pasikeitimus kitomis bendrosiomis pajamomis, net jei su išankstiniu elementu sietinas sukauptas tikrosios vertės pasikeitimas per visą apsidraudimo sandorio laikotarpį yra nulinis. Taigi, jei išankstinio sandorio išankstinis elementas yra susijęs su:

a) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su sandoriu, suma išankstinio elemento atžvilgiu apsidraudimo sandorio pabaigoje, kuria koreguojamas apdraustasis objektas arba kuri pergrupuojama į pelną arba nuostolius (žr. 6.5.15 straipsnio b punktą ir 6.5.16 straipsnį), būtų nulinė;

▼**M53**

b) apdraustuoju objektu, kuris yra susijęs su laikotarpiu, su išankstiniu elementu susijusios amortizacijos suma yra nulinė.

B6.5.37 Išankstinių sandorių išankstinio elemento apskaita pagal 6.5.16 straipsnį taikoma tik tiek, kiek išankstinis elementas yra susijęs su apdraustuoju objektu (suderintas išankstinis elementas). Išankstinio sandorio išankstinis elementas su apdraustuoju objektu yra susijęs, jei svarbiausios išankstinio sandorio sąlygos (pvz., nominalioji suma, galiojimo trukmė ir pagrindinė priemonė) yra suderintos su apdraustuoju objektu. Taigi, jei svarbiausios išankstinio sandorio ir apdraustojo elemento sąlygos nėra visiškai suderintos, ūkio subjektas turi nustatyti suderintą išankstinį elementą, t. y. kiek į išankstinį sandorį įtrauktas išankstinis elementas (faktinis išankstinis elementas) susijęs su apdraustuoju objektu (ir todėl turėtų būti vertinamas pagal 6.5.16 straipsnį). Ūkio subjektas nustato suderintą išankstinį elementą taikydamas išankstinio sandorio, kurio svarbiausios sąlygos visiškai atitiktų apdraustąjį objektą, įvertinimą.

B6.5.38 Jei faktinis išankstinis elementas ir suderintas išankstinis elementas skiriasi, ūkio subjektas turi nustatyti sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente pagal 6.5.16 straipsnį, laikydamasis šių nurodymų:

a) jei apsidraudimo sandorio pradžioje absoliučioji faktinio išankstinio elemento suma yra didesnė už absoliučiąją suderinto išankstinio elemento sumą, ūkio subjektas:

i) turi nustatyti sumą, sukauptą atskirame nuosavybės komponente, remdamasis suderintu išankstiniu elementu; ir

ii) šių dviejų išankstinių elementų tikrosios vertės skirtumus turi apskaityti pelno (nuostolių) ataskaitoje;

b) jei apsidraudimo sandorio pradžioje absoliučioji faktinio išankstinio elemento suma yra mažesnė už absoliučiąją suderinto išankstinio elemento sumą, ūkio subjektas turi nustatyti atskirame nuosavybės komponente sukauptą sumą remdamasis mažesniu tikrosios vertės sukauptu pasikeitimu, susijusiu su:

i) absoliučiąja faktinio išankstinio elemento suma; ir

ii) absoliučiąja suderinto išankstinio elemento suma.

Visas faktinio išankstinio elemento tikrosios vertės pasikeitimo likutis pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

B6.5.39 Jei ūkio subjektas atskiria užsienio valiutos bazės skirtumą nuo finansinės priemonės ir, apibrėždamas tą finansinę priemonę kaip apsidraudimo priemonę, jo neįtraukia (žr. 6.2.4 straipsnio b punktą), B6.5.34–B6.5.38 straipsnyje pateiktos taikymo nuorodos taikomos užsienio valiutos bazės skirtumui taip, kaip jos taikomos išankstinio sandorio išankstiniam elementui.

▼M53

Objektų grupės apsidraudimo sandoris (6.6 skirsnis)

Grynosios pozicijos apsidraudimo sandoris

Tinkamumas taikyti apsidraudimo apskaitą ir grynosios pozicijos priskyrimas

B6.6.1 Grynajai pozicijai tinkama taikyti apsidraudimo apskaitą tik jei ūkio subjektas rizikos valdymo tikslais draudžiasi grynąja verte. Tai, ar ūkio subjektas taip draudžiasi, yra faktas (ne tik tvirtinimas arba patvirtinimas dokumentais). Taigi ūkio subjektas negali taikyti apsidraudimo apskaitos grynąja verte vien siekdamas tam tikro apskaitos rezultato, jei tai neatitiktų jo rizikos valdymo metodo. Grynosios pozicijos apdraudimas turi būti nustatytos rizikos valdymo strategijos dalis. Paprastai tai patvirtina pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai, kaip apibrėžta 24-ajame TAS.

B6.6.2 Pavyzdžiui, ūkio subjektas A, kurio funkcinė valiuta yra jo vietos valiuta, turi tvirtą pasižadėjimą po devynių mėnesių sumokėti 150 000 UPV už reklamos sąnaudas ir tvirtą pasižadėjimą po 15 mėnesių parduoti pagamintas prekes už 150 000 UPV. Ūkio subjektas A sudaro užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės sandorį, už kurį atsiskaitoma po devynių mėnesių ir pagal kurį jis gauna 100 UPV, o moka 70 PV. Kitos UPV pozicijos ūkio subjektas neturi. Ūkio subjektas nevaldo užsienio valiutos rizikos grynąja verte. Taigi ūkio subjektas A devynis mėnesius negali taikyti apsidraudimo apskaitos užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės ir 100 UPV grynosios pozicijos (ją sudaro 150 000 UPV tvirto pasižadėjimo pirkti – t. y. reklamos paslaugų – ir 149 900 UPV (iš 150 000 UPV) tvirto pasižadėjimo parduoti) apsidraudimo sandoriui.

B6.6.3 Jei ūkio subjektas A valdo užsienio valiutos riziką grynąja verte ir nesudaro užsienio valiutos išvestinės finansinės priemonės sandorio (nes jis savo užsienio valiutos rizikos poziciją ne mažina, bet didina), devynis mėnesius ūkio subjekto pozicija būtų natūraliai apdrausta. Paprastai ši apdraustoji pozicija finansinėse ataskaitose nenurodoma, nes sandoriai pripažįstami skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais ateityje. Taikyti apsidraudimo apskaitą nulinei grynajai pozicijai būtų galima tik įvykdžius 6.6.6 straipsnyje nustatytas sąlygas.

B6.6.4 Jei grynąją poziciją sudarančių objektų grupė laikoma apdraustuoju objektu, ūkio subjektas turi priskirti visą objektų grupę, kurią sudaro objektai, galintys sudaryti grynąją poziciją. Ūkio subjektui neleidžiama priskirti nekonkrečios abstrakčios grynosios pozicijos sumos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 100 UPV tvirtų pasižadėjimų parduoti po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV tvirtų pasižadėjimų pirkti po aštuoniolikos mėnesių grupę. Ūkio subjektas negali priskirti abstrakčios iki 20 UPV grynosios pozicijos sumos. Vietoj to jis turi priskirti bendrąją pirkimo sumą ir bendrąją pardavimo sumą, dėl kurių kartu susidaro apdraustoji grynoji pozicija. Ūkio subjektas turi priskirti bendrąsias pozicijas, dėl kurių susidaro grynoji pozicija, taip, kad galėtų įvykdyti tinkamumo kriterijus atitinkančių apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus.

Apsidraudimo veiksmingumo reikalavimų taikymas grynosios pozicijos apsidraudimo sandoriui

B6.6.5 Siekdamas nustatyti, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, apdrausdamas grynąją poziciją ūkio subjektas turi atsižvelgti į grynosios pozicijos objektų, kurių poveikis panašus į apsidraudimo priemonės poveikį, vertės pasikeitimus ir į apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimą.

▼**M53**

Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 100 UPV tvirtų pasižadėjimų parduoti po devynių mėnesių grupę ir 120 UPV tvirtų pasižadėjimų pirkti po aštuoniolikos mėnesių grupę. 20 UPV grynosios pozicijos užsienio valiutos riziką jis apdraudžia taikydamas 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Nustatydamas, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į ryšį tarp:

a) išankstinio valiutos keitimo sandorio tikrosios vertės pasikeitimo, kartu su tvirtų pasižadėjimų parduoti vertės pasikeitimais, susijusiais su užsienio valiutos rizika, ir

b) tvirtų pasižadėjimų pirkti vertės pasikeitimų, susijusių su užsienio valiutos rizika.

B6.6.6 Panašiai būtų, jei pagal B6.6.5 straipsnyje nurodytą pavyzdį nulinę grynąją poziciją turintis ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar įvykdyti 6.4.1 straipsnio c punkte išdėstyti apsidraudimo veiksmingumo reikalavimai, atsižvelgtų į su užsienio valiutos rizika susijusių tvirtų pasižadėjimų parduoti vertės pasikeitimų ir su užsienio valiutos rizika susijusių tvirtų pasižadėjimų pirkti vertės pasikeitimų ryšį.

Grynąją poziciją sudarančių pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

B6.6.7 Jei ūkio subjektas apdraudžia objektų, kurių rizikos pozicijos užskaitomos tarpusavyje (t. y. kurie sudaro grynąją poziciją), grupę, tinkamumą taikyti apsidraudimo apskaitą lemia apsidraudimo sandorio rūšis. Jei apsidraudimo sandoris yra tikrosios vertės apsidraudimo sandoris, grynąją poziciją gali būti galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą. Vis dėlto, jei apsidraudimo sandoris yra pinigų srautų apsidraudimo sandoris, grynąją poziciją laikyti apdraustuoju objektu galima tik jei tai yra užsienio valiutos rizikos apsidraudimo sandoris ir jei priskiriant tą grynąją poziciją nurodomas ataskaitinis laikotarpis, kuriuo prognozuojami sandoriai turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams, taip pat nurodomas šių sandorių pobūdis ir apimtis.

B6.6.8 Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi grynąją poziciją, kurią sudaro 100 UPV pardavimo apatinis lygmuo ir 150 UPV pirkimo apatinis lygmuo. Pardavimas ir pirkimas išreiškiami ta pačia užsienio valiuta. Siekdamas pakankamai konkrečiai nurodyti apdraustos grynosios pozicijos priskyrimą, ūkio subjektas originaliuose apsidraudimo sandorio dokumentuose nurodo, kad gali būti parduodamas produktas A arba produktas B ir perkami A tipo įrenginiai, B tipo įrenginiai ir žaliava A. Ūkio subjektas taip pat nurodo kiekvieno sandorio apimtį pagal pobūdį. Ūkio subjektas dokumentais patvirtina, kad apatinį pardavimo lygmenį (100 UPV) sudaro pirmųjų produkto A 70 UPV ir pirmųjų produkto B 30 UPV prognozuojama pardavimo apimtis. Jei numatoma, kad ta pardavimo apimtis turės įtakos pelnui arba nuostoliams skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, ūkio subjektas tai nurodytų dokumentuose, pvz., numatoma, kad pirmieji produkto A pardavimo 70 UPV turės įtakos pelnui arba nuostoliams pirmuoju ataskaitiniu laikotarpiu, o pirmieji produkto B pardavimo 30 UPV turės

▼**M53**

įtakos pelnui arba nuostoliams antruoju ataskaitiniu laikotarpiu. Ūkio subjektas dokumentais taip pat patvirtina, kad apatinį pirkimo lygmenį (150 UPV) sudaro pirkimai, susiję su pirmaisiais A tipo įrenginių 60 UPV, pirmaisiais B tipo įrenginių 40 UPV ir pirmaisiais žaliavos A 50 UPV. Jei numatoma, kad ta pirkimo apimtis turės įtakos pelnui arba nuostoliams skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, ūkio subjektas įtrauktų į dokumentus išskirstytą pirkimo apimtį pagal ataskaitinius laikotarpius, kuriais ji turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams (panašiai kaip ir patvirtindamas dokumentais pardavimo apimtį). Pavyzdžiui, prognozuojamas sandoris būtų nurodomas kaip:

a) A tipo įrenginių pirkimo, kuris per artimiausius dešimt ataskaitinių laikotarpių turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams nuo trečiojo ataskaitinio laikotarpio, pirmieji 60 UPV;

b) B tipo įrenginių pirkimo, kuris per artimiausius dvidešimt ataskaitinių laikotarpių turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams nuo ketvirtojo ataskaitinio laikotarpio, pirmieji 40 UPV; ir

c) žaliavos A, kuri turėtų būti gauta trečiuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir parduota, pirkimo – t. y. pirkimas turėtų turėti įtakos pelnui arba nuostoliams tuo ir tolesniu ataskaitiniu laikotarpiu – pirmieji 50 UPV.

Nurodant prognozuojamo sandorio apimties pobūdį būtų aptariami tokie aspektai, kaip tos pačios rūšies nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių nusidėvėjimo modelis, jei dėl šių objektų pobūdžio nusidėvėjimo modelis galėtų skirtis pagal tai, kaip ūkio subjektas šiuos objektus naudoja. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas taiko atitinkamai A tipo įrenginių objektus dviejuose gamybos procesuose, dėl kurių taikomas atitinkamai tiesinis nusidėvėjimas per dešimt ataskaitinių laikotarpių ir produkcijos vienetų metodas, jo prognozuojamo A tipo įrenginių pirkimo apimties dokumentuose ta apimtis būtų išskirstoma pagal tai, kurie iš šių nusidėvėjimo modelių bus taikomi.

B6.6.9 Grynosios pozicijos pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju pagal 6.5.11 straipsnį nustatytos sumos turi apimti į apsidraudimo priemonės poveikį panašaus poveikio grynosios pozicijos objektų vertės pasikeitimus ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pasikeitimus. Vis dėlto į apsidraudimo priemonę panašų poveikį turinčių grynosios pozicijos objektų vertės pasikeitimai pripažįstami tik pripažinus sandorius, su kuriais jie susiję, pvz., prognozuojamą pardavimą pripažinus pajamomis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi 100 UPV labai tikėtinų prognozuojamų pardavimų po 9 mėnesių grupę ir 120 UPV labai tikėtinų prognozuojamų pirkimų po 18 mėnesių grupę. 20 UPV grynosios pozicijos užsienio valiutos riziką jis apdraudžia taikydamas 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Nustatydamas sumas, pripažintas pinigų srautų apsidraudimo rezerve pagal 6.5.11 straipsnio a ir b punktus, ūkio subjektas lygina:

a) išankstinio valiutos keitimo sandorio tikrosios vertės pasikeitimą ir su užsienio valiutos rizika susijusius labai tikėtino prognozuojamo pardavimo vertės pasikeitimus su

b) labai tikėtino prognozuojamo pirkimo vertės pasikeitimais, susijusiais su užsienio valiutos rizika.

▼M53

Vis dėlto su išankstiniu valiutos keitimo sandoriu susijusias sumas ūkio subjektas pripažįsta tik tol, kol labai tikėtino prognozuojamo pardavimo sandoriai pripažįstami finansinėse ataskaitose, – tuo metu pripažįstamas tų prognozuojamų sandorių pelnas arba nuostoliai (t. y. su užsienio valiutos kurso pasikeitimu sietinas vertės pasikeitimas nuo apsidraudimo sandorio apibrėžimo iki pajamų pripažinimo).

B6.6.10 Panašiai būtų, jei pavyzdyje nurodytas ūkio subjektas turėtų nulinę poziciją, jis lygintų su užsienio valiutos rizika susijusius labai tikėtino prognozuojamo pardavimo vertės pasikeitimus ir su užsienio valiutos rizika susijusius labai tikėtino prognozuojamo pirkimo vertės pasikeitimus. Vis dėlto tos sumos pripažįstamos tik tada, kai susiję prognozuojami sandoriai pripažįstami finansinėse ataskaitose.

Objektų grupių, kurios laikomos apdraustuoju objektu, lygmenys

B6.6.11 Dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos B6.3.19 straipsnyje, priskiriant esamų objektų grupių komponentų lygmenį reikia konkrečiai nurodyti objektų grupės, kurios apdraustasis lygmens komponentas priskiriamas, nominaliąją sumą.

B6.6.12 Apsidraudimo sandorį gali sudaryti kelių įvairių objektų grupių lygmenys. Pavyzdžiui, turto grupės ir įsipareigojimų grupės grynosios pozicijos apsidraudimo sandorį gali sudaryti turto grupės lygmens komponento ir įsipareigojimų grupės lygmens komponento derinys.

Apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolių pateikimas

B6.6.13 Kartu kaip grupė pagal pinigų srautų apsidraudimo sandorį apdrausti objektai gali turėti įtakos skirtingoms pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnių eilutėms. Apsidraudimo pelno arba nuostolių pateikimas toje ataskaitoje priklauso nuo objektų grupės.

B6.6.14 Jei objektų grupė neturi užskaitomų rizikos pozicijų (pvz., užsienio valiutos sąnaudų grupė, turinti įtakos pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos skirtingų straipsnių eilutėms, kurios apdraustos nuo užsienio valiutos rizikos), pergrupuotų apsidraudimo priemonių pelnas arba nuostoliai paskirstomi straipsnių eilutėse, kurioms turi įtakos apdraustieji objektai. Šis paskirstymas atliekamas sistemingai ir racionaliai, nesumuojant pavienės apsidraudimo priemonės grynojo pelno arba nuostolių.

B6.6.15 Jei objektų grupė turi užskaitomas rizikos pozicijas (pvz., pardavimo ir sąnaudų, išreikštų užsienio valiuta, grupė, kartu apdrausta nuo užsienio valiutos rizikos), ūkio subjektas apsidraudimo pelną arba nuostolius pateikia atskiroje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje. Kaip pavyzdį būtų galima nurodyti 100 UPV užsienio valiutos pardavimo ir 80 UPV užsienio valiutos sąnaudų grynosios pozicijos užsienio valiutos rizikos apdraudimą taikant 20 UPV išankstinį valiutos keitimo sandorį. Iš pinigų srautų apsidraudimo rezervo į pelną arba nuostolius pergrupuotas išankstinio valiutos keitimo sandorio pelnas arba nuostoliai (kai grynoji pozicija

▼M53

turi įtakos pelnui arba nuostoliams) pateikiami nuo apdraustojo pardavimo ir sąnaudų atskiroje straipsnio eilutėje. Be to, jei pardavimo laikotarpis yra ankstesnis už sąnaudų laikotarpį, pardavimo pajamos vis tiek vertinamos taikant dabartinį valiutų keitimo kursą pagal 21-ąjį TAS. Susijęs apsidraudimo pelnas arba nuostoliai pateikiami atskiroje straipsnio eilutėje, todėl pelnas arba nuostoliai atitinka grynosios pozicijos apsidraudimo poveikį, atitinkamai pakoregavus pinigų srautų apsidraudimo rezervą. Jei apdraustosios sąnaudos turi įtakos pelnui arba nuostoliams vėlesniu laikotarpiu, pirmiau pinigų srautų apsidraudimo rezerve pripažintas pardavimo apsidraudimo pelnas arba nuostoliai pergrupuojami į pelną arba nuostolius ir pateikiami atskiroje eilutėje nei tie, į kuriuos įtrauktos apdraustosios sąnaudos ir kurie vertinami taikant dabartinį valiutų keitimo kursą pagal 21-ąjį TAS.

B6.6.16 Kai kurių rūšių tikrosios vertės apsidraudimo sandorių tikslas yra ne pirmiausia užskaityti apdraustojo objekto tikrosios vertės pasikeitimą, bet pakeisti apdraustojo objekto pinigų srautus. Pavyzdžiui, ūkio subjektas apdraudžia fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės tikrosios vertės palūkanų normos riziką taikydamas palūkanų normų apsikeitimo sandorį. Ūkio subjekto apsidraudimo sandorio tikslas yra pakeisti fiksuotosios palūkanų normos pinigų srautus kintamosios palūkanų normos pinigų srautais. Šis tikslas matyti iš apsidraudimo sandorio apskaitos, kurią atliekant sukauptos palūkanų normų apsikeitimo sandorio grynosios palūkanos kaupiamos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Grynosios pozicijos (pvz., fiksuotosios palūkanų normos turto ir fiksuotosios palūkanų normos įsipareigojimo grynosios pozicijos) apsidraudimo atveju šias sukauptas grynąsias palūkanas būtina pateikti atskiroje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos straipsnio eilutėje. Taip siekiama išvengti pavienės priemonės grynojo pelno arba nuostolių sumavimo į tarpusavyje užskaitomas bendrąsias sumas ir jų pripažinimo skirtingose straipsnių eilutėse (pvz., taip išvengiama pavienio palūkanų normų apsikeitimo sandorio grynųjų gautų palūkanų sumavimo į bendrąsias palūkanų pajamas ir bendrąsias palūkanų sąnaudas).

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS (7 SKYRIUS)

Pereinamasis laikotarpis (7.2 skirsnis)

Prekybai laikomas finansinis turtas

B7.2.1 Šio standarto taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas turi nustatyti, ar bet kokiam jo finansiniam turtui valdyti skirto verslo modelio tikslas atitinka 4.1.2 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą arba 4.1.2A straipsnio a punkte nustatytą sąlygą arba ar finansinį turtą tinkama pasirinkti pagal 5.7.5 straipsnį. Šiuo tikslu ūkio subjektas turi nustatyti, ar finansinis turtas atitinka prekybai laikomo finansinio turto apibrėžtį, lyg ūkio subjektas turtą būtų nusipirkęs taikymo pirmą kartą datą.

Vertės sumažėjimas

B7.2.2 Pereinamuoju laikotarpiu ūkio subjektas turėtų stengtis apytiksliai įvertinti kredito riziką pirminio pripažinimo metu, atsižvelgdamas į visą pagrįstą ir patvirtinamą informaciją, kurią galima gauti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis. Nereikalaujama, kad ūkio subjektas, taikymo pradžios datą nustatydamas, ar kredito rizika nuo pirminio pripažinimo reikšmingai padidėjo, atliktų išsamią informacijos paiešką. Jei ūkio subjektas negali to nustatyti ne per didelėmis išlaidomis ar pastangomis, taikomas 7.2.20 straipsnis.

▼M53

B7.2.3 Siekiant nustatyti pirmiau prieš taikymo pirmą kartą datą pripažintų finansinių priemonių (arba kreditavimo įsipareigojimų arba finansinių garantijų sutarčių, kurių šalimi ūkio subjektas tapo) atidėjinį nuostoliams, pereinamuoju laikotarpiu ir tol, kol nutraukiamas tų objektų pripažinimas, ūkio subjektas turi atsižvelgti į informaciją, svarbią nustatant arba apytiksliai įvertinant kredito riziką pirminio pripažinimo metu. Siekdamas nustatyti arba apytiksliai įvertinti pradinę kredito riziką, ūkio subjektas gali atsižvelgti į vidaus ir išorės informaciją, įskaitant portfelio informaciją, kaip nustatyta B5.5.1–B5.5.6 straipsniuose.

B7.2.4 Nedaug istorinės informacijos turintis ūkio subjektas gali naudotis vidaus ataskaitų ir statistinių duomenų informacija (ji gali būti parengta sprendžiant, ar pradėti gaminti naują produktą), informacija apie panašius produktus arba panašių finansinių priemonių grupių duomenimis, jei taikoma.

APIBRĖŽTYS (A PRIEDAS)

Išvestinės finansinės priemonės

BA.1 Kaip tipinius išvestinių finansinių priemonių pavyzdžius būtų galima nurodyti ateities ir išankstinius, apsikeitimo ir pasirinkimo sandorius. Išvestinė finansinė priemonė paprastai išreiškiama tariamąja suma, kuri yra valiutos vienetų suma, akcijų skaičius, svorio, kiekio arba kitų sutartyje nurodytų vienetų skaičius. Vis dėlto pagal išvestinę finansinę priemonę nereikalaujama, kad jos turėtojas arba ją pasirašęs ūkio subjektas investuotų arba gautų šią tariamąją sumą sutarties pradžioje. Kita vertus, pagal išvestinę finansinę priemonę gali būti reikalaujama fiksuoto mokėjimo arba kintamos (tačiau ne proporcingai, kintant pagrindinei sumai) mokėjimo sumos dėl tam tikro ateities įvykio, nesusijusio su tariamąja suma. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti nustatytas reikalavimas sumokėti fiksuotą 1 000 PV sumą, jei šešių mėnesių LIBOR palūkanų norma padidėja 100 bazinių punktų. Toks sandoris yra išvestinė finansinė priemonė, net jei tariamoji suma nenurodyta.

BA.2 Į šiame standarte pateiktos išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį patenka sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma bendrąja suma pristatant pagrindinę priemonę (pvz., išankstinis fiksuotosios palūkanų normos skolos priemonės pirkimo sandoris). Ūkio subjektas gali būti sudaręs nefinansinio turto pirkimo arba pardavimo sandorį, už kurį gali būti atsiskaitoma grynąją vertę padengiant pinigais ar kita finansine priemone arba apsikeičiant finansinėmis priemonėmis (pvz., sandorį dėl biržos prekės pirkimo arba pardavimo už fiksuotą kainą būsimą datą). Toks sandoris patenka į šio standarto taikymo sritį, nebent jis sudarytas ir toliau laikomas siekiant pristatyti nefinansinį straipsnį atsižvelgiant į numatomus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius. Vis dėlto šis standartas tokiems sandoriams, kuriais atsižvelgiama į numatomus ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius, taikomas, jei ūkio subjektas juos priskiria pagal 2.5 straipsnį (žr. 2.4–2.7 straipsnius).

BA.3 Vienas iš išvestinės finansinės priemonės požymių yra tas, kad jos pirminė grynoji investicija yra mažesnė už investiciją, kurios reikėtų dėl kitų rūšių sandorių, kurie, kaip galima tikėtis, panašiai reaguotų į rinkos veiksnių pokyčius. Pasirinkimo sandoris šią apibrėžtį atitinka, nes priemoka yra mažesnė už investiciją, kurios reikėtų pagrindinei finansinei priemonei, su kuria susijęs pasirinkimo sandoris, įsigyti. Apsikeitimo valiuta sandoris, pagal kurį iš pradžių reikia apsikeisti skirtingomis vienodos tikrosios vertės valiutomis, atitinka apibrėžtį, nes jo pirminė grynoji investicija yra lygi nuliui.

▼M53

BA.4 Dėl įprasto pirkimo arba pardavimo nuo prekybos iki atsiskaitymo datos atsiranda fiksuotos kainos įsipareigojimas, atitinkantis išvestinės finansinės priemonės apibrėžtį. Vis dėlto šis įsipareigojimas, atsižvelgiant į trumpą jo galiojimo laikotarpį, nepripažįstamas išvestine finansine priemone. Vietoj to šiame standarte numatyta speciali tokioms įprastinėms sutartims taikytina apskaita (žr. 3.1.2 ir B3.1.3–B3.1.6 straipsnius).

BA.5 Išvestinės finansinės priemonės apibrėžtis taikoma nefinansiniams kintamiesiems, kurie nėra būdingi sutarties šaliai. Prie jų priskiriami nuostolių dėl žemės drebėjimo konkrečiame regione ir temperatūrų konkrečiame mieste indeksai. Prie sutarties šaliai būdingų nefinansinių kintamųjų priskiriamas įvyksiantis arba neįvyksiantis gaisras, sugadinsiantis arba sunaikinsiantis sutarties šalies turtą. Nefinansinio turto tikrosios vertės pasikeitimas būdingas savininkui, jei tikroji vertė atitinka ne tik šio turto rinkos kainų pasikeitimus (finansinis kintamasis), bet ir konkretaus laikomo nefinansinio turto būklę (nefinansinis kintamasis). Pavyzdžiui, jei dėl konkretaus automobilio likutinės vertės garantui kyla automobilio fizinės būklės pasikeitimo rizika, tos likutinės vertės pasikeitimas yra būdingas automobilio savininkui.

Prekybai laikomi finansiniai įsipareigojimai ir turtas

BA.6 Prekybai paprastai būdingas aktyvus ir dažnas pirkimas ir pardavimas, o prekybai laikomos finansinės priemonės paprastai naudojamos siekiant sukurti pelną dėl trumpalaikių kainų arba prekybos tarpininkų antkainių svyravimų.

BA.7 Prie prekybai laikomų finansinių įsipareigojimų priskiriama:

a) išvestiniai įsipareigojimai, apskaitomi ne kaip apsidraudimo priemonės;

b) prievolės pristatyti skolintų vertybinių popierių pardavėjo (t. y. ūkio subjekto, parduodančio pasiskolintą finansinį turtą, kuris jam dar nepriklauso) pasiskolintą finansinį turtą;

c) finansiniai įsipareigojimai, prisiimti ketinant juos artimiausiu metu atpirkti (pvz., kotiruojama skolos priemonė, kurią emitentas gali greitai atpirkti, atsižvelgdamas į jos tikrosios vertės pasikeitimus); ir

d) finansiniai įsipareigojimai, kurie yra kartu valdomų nustatytų finansinių priemonių portfelio dalis ir dėl kurių esama įrodymų, kad jie neseniai buvo naudojami trumpalaikiam pelnui gauti.

BA.8 Vien dėl to, kad įsipareigojimas naudojamas prekybos veiklai finansuoti, jis nepriskiriamas prie laikomo prekybai.

▼M32

10-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – nustatyti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pateikimo ir rengimo principus ūkio subjektams, kurie kontroliuoja vieną arba kelis kitus ūkio subjektus.

Tikslo įgyvendinimas

▼M38

2 Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje iškeltą tikslą, šiame TFAS:

▼M32

a) reikalaujama, kad ūkio subjektas (*patronuojančioji įmonė*), kuris kontroliuoja vieną arba kelis kitus ūkio subjektus (*patronuojamąsias (dukterines) įmones*), teiktų konsoliduotąsias finansines ataskaitas;

b) apibrėžiamas *kontrolės* principas ir nustatoma, kad kontrolė yra konsolidavimo pagrindas;

▼M38

c) nurodoma, kaip taikyti kontrolės principą, kai norima nustatyti, ar investuotojas kontroliuoja ir dėl to turi konsoliduoti ūkio subjektą, į kurį investuojama;

d) pateikiami apskaitos reikalavimai konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti; ir

e) apibrėžiamas investicinis subjektas ir nustatoma tam tikrų investicinio subjekto patronuojamųjų įmonių konsolidavimo išimtis.

▼M32

3 Šiame TFAS nenagrinėjami verslo jungimų apskaitos reikalavimai, jų poveikis konsolidavimui ir verslo jungimų metu atsirandančiam prestižui (žr. 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“).

TAIKYMAS

▼M51

4 Ūkio subjektas, kuris yra patronuojančioji įmonė, turi teikti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Šis TFAS taikomas visiems ūkio subjektams, išskyrus šiuos atvejus:

(a) patronuojančioji įmonė neprivalo teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jeigu atitinka visas šias sąlygas:

(i) yra visiškai ar iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti patronuojamoji įmonė ir visi kiti jos savininkai, įskaitant tuos, kurie neturi balsavimo teisių kitu pagrindu, yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojančioji įmonė neteiktų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų;

(ii) jos skolos ar nuosavybės priemonėmis neprekiaujama viešojoje rinkoje (vidaus ar užsienio vertybinių popierių biržoje arba nebiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietos ir regioninę rinkas);

▼M51

(iii) ji vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinių ataskaitų dėl jokios klasės finansinių priemonių platinimo viešojoje rinkoje ir

(iv) jos pagrindinė ar bet kuri tarpinė patronuojančioji įmonė rengia viešai skelbiamas TFAS atitinkančias finansines ataskaitas, kuriose patronuojamosios įmonės yra konsoliduojamos arba vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal šį TFAS.

(b) [išbraukta].

(c) [išbraukta].

4A Šis TFAS netaikomas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams ar kitiems ilgalaikių išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS.

4B Patronuojančioji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, neturi teikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, jei pagal šio TFAS 31 straipsnį reikalaujama visas jos patronuojamąsias įmones vertinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

▼M32

Kontrolė

5 Investuotojas, nepaisydamas savo ryšio su ūkio subjektu (ūkio subjektu, į kurį investuojama) pobūdžio, turi nustatyti, ar jis yra patronuojančioji įmonė, įvertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama.

6 Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, kai gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ir gali paveikti šią grąžą naudodamasis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

7 Taigi, investuotojas ūkio subjektą, į kurį investuojama, kontroliuoja tik tada, jei atitinka visas šias sąlygas:

a) turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama (žr. 10–14 straipsnius);

b) **gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama (žr. 15 ir 16 straipsnius); ir**

c) gali naudotis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį (žr. 17 ir 18 straipsnius).

8 Vertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi atsižvelgti į visus faktus ir aplinkybes. Investuotojas turi pakartotinai įvertinti, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad pasikeitė vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų (žr. B80–B85 straipsnius).

9 Du arba keli investuotojai kolektyviai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu norėdami vadovauti svarbiai veiklai turi veikti kartu. Tokiais atvejais, kadangi nė vienas investuotojas negali vadovauti veiklai, jei nebendradarbiauja su kitais, nė vienas investuotojas individualiai nekontroliuoja ūkio subjekto, į kurį investuojama. Kiekvienas investuotojas apskaito savo dalį ūkio subjekte, į kurį investuojama, laikydamasis atitinkamų TFAS, pavyzdžiui, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“, 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“.

▼M32

Galia valdyti

10 Investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu turi galiojančių teisių, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti *svarbiai veiklai*, t. y. veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.

11 Galią valdyti suteikia teisės. Kartais galios valdyti vertinimas yra paprastas, pavyzdžiui, kai galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, įgyjama tiesiogiai ir tik dėl balsavimo teisių, kurias suteikia nuosavybės priemonės, pavyzdžiui, akcijos, ir kai ją galima įvertinti vertinant tų valdomų akcijų suteikiamas balsavimo teises. Kitais atvejais vertinimas būna sudėtingesnis, tada reikia įvertinti daugiau negu vieną veiksnį, pavyzdžiui, kai galia valdyti įgyjama pagal vieną ar kelis sutartimi įformintus susitarimus.

12 Investuotojas, kuris šiuo metu gali vadovauti svarbiai veiklai, turi galią valdyti, net jei savo teisėmis vadovauti dar nesinaudojo. Įrodymai, kad investuotojas vadovavo svarbiai veiklai, gali padėti nustatyti, ar investuotojas turi galią valdyti, bet tokie įrodymai savaime neturi lemiamos svarbos nustatant, ar investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

13 Jeigu kiekvienas iš dviejų arba daugiau investuotojų turi galiojančias teises, kurios jiems suteikia galimybę vienašališkai vadovauti skirtingai svarbiai veiklai, galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, turi tas investuotojas, kuris šiuo metu gali vadovauti veiklai, darančiai reikšmingiausią poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.

14 Investuotojas gali turėti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, net jei kiti ūkio subjektai turi galiojančių teisių, kurios jiems šiuo metu suteikia galimybę dalyvauti vadovaujant svarbiai veiklai, pavyzdžiui, kai kitas ūkio subjektas daro *reikšmingą įtaką*. Tačiau investuotojas, kuris turi tik apsaugos teises, neturi galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama (žr. B26–B28 straipsnius), taigi ūkio subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja.

Grąža

15 Investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, kai investuotojo grąža iš jo ryšio gali kisti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų. Investuotojo grąža gali būti tik teigiama, tik neigiama arba ir teigiama, ir neigiama.

16 Nors ūkio subjektą, į kurį investuojama, gali kontroliuoti tik vienas investuotojas, ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąža gali dalytis daugiau kaip viena šalis. Pavyzdžiui, nekontroliuojamų dalių turėtojai gali gauti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno arba paskirstomų sumų dalį.

Galios valdyti ir grąžos ryšys

17 Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu investuotojas ne tik turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, ir gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, bet ir gali naudotis savo galia valdyti, kad darytų poveikį grąžai iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama.

▼M32

18 Taigi, teisę priimti sprendimus turintis investuotojas turi nustatyti, ar jis yra pagrindinė šalis, ar agentas. Kai investuotojas, kuris pagal B58–B72 straipsnius yra agentas, naudojasi jam suteiktomis teisėmis priimti sprendimus, ūkio subjekto, į kurį investuojama, jis nekontroliuoja.

APSKAITOS REIKALAVIMAI

19 Patronuojančioji įmonė konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi rengti, panašiems sandoriams ir kitiems įvykiams, kurie vyksta panašiomis aplinkybėmis, taikydama vienodą apskaitos politiką.

20 Ūkio subjektas, į kurį investuojama, pradedamas konsoliduoti tą dieną, kai investuotojas įgyja jo kontrolę, ir baigiamas konsoliduoti, kai investuotojas praranda jo kontrolę.

21 B86–B93 straipsniuose pateikiamos konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo nuorodos.

Nekontroliuojamos dalys

22 Patronuojančioji įmonė nekontroliuojamas dalis konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje parodo nuosavybės dalyje atskirai nuo patronuojančiosios įmonės savininkų nuosavybės.

23 Patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčiai, dėl kurių patronuojančioji įmonė nepraranda patronuojamosios įmonės kontrolės, yra nuosavybės sandoriai (t. y. sandoriai su savininkais jiems veikiant pagal savo, kaip savininkų, statusą).

24 B94–B96 straipsniuose pateikiamos nekontroliuojamų dalių apskaitos konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose nuorodos.

Kontrolės praradimas

25 Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojančioji įmonė:

a) nutraukia buvusios patronuojamosios įmonės turto ir įsipareigojimų pripažinimą konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje;

b) pripažįsta visas investicijas, išlaikytas buvusioje patronuojamojoje įmonėje, tikrąja verte kontrolės praradimo metu, o paskui jas ir visas jai buvusios patronuojamosios įmonės skolingas arba jos buvusiai patronuojamajai įmonei skolingas sumas apskaito pagal atitinkamus TFAS. Ši tikroji vertė turi būti laikoma tikrąja verte finansinio turto pirminio pripažinimo pagal 9-ąjį TFAS tikslais arba, kai tinkama, savikaina pirminio investicijų į asocijuotąją įmonę arba bendrą įmonę pripažinimo tikslais;

c) pripažįsta dėl buvusiai kontroliuojamai daliai priskirtos kontrolės praradimo gautą pelną arba patirtą nuostolį.

26 B97–B99 straipsniuose pateikiamos kontrolės praradimo apskaitos nuorodos.

▼M38

NUSTATYMAS, AR ŪKIO SUBJEKTAS YRA INVESTICINIS SUBJEKTAS

27 **Patronuojančioji įmonė nustato, ar ji yra investicinis subjektas. Investicinis subjektas yra ūkio subjektas, kuris:**

a) gauna lėšų iš vieno ar kelių investuotojų, kad teiktų tam (tiems) investuotojui (investuotojams) investicijų valdymo paslaugas;

b) pasižada savo investuotojui (investuotojams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas išskirtinai tam, kad gautų grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba ir vieno, ir kito; ir

c) matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte.

B85A–B85M straipsniuose pateikiamos susijusios taikymo rekomendacijos.

28 Nustatydamas, ar jis atitinka 27 straipsnyje pateiktą apibrėžtį, ūkio subjektas atsižvelgia į tai, ar jam būdingos šios tipiškos investicinio subjekto ypatybės:

a) jis turi daugiau negu vieną investiciją (žr. B85O–B85P straipsnius);

b) jis turi daugiau negu vieną investuotoją (žr. B85Q–B85S straipsnius);

c) jis turi investuotojų, kurie nėra ūkio subjekto susijusios šalys (žr. B85T–B85U straipsnius); ir

d) jis turi nuosavybės dalių nuosavo kapitalo forma arba panašių interesų (žr. B85V–B85W straipsnius).

Jei ūkio subjektui nebūdinga kuri nors iš šių tipiškų ypatybių, tai nebūtinai reiškia, kad jis negali būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas. Investicinis subjektas, kuriam būdingos ne visos šios tipiškos ypatybės, pateikia papildomą informaciją, kurią atskleisti reikalaujama pagal 12-ojo TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ 9A straipsnį.

29 Jeigu faktai ir aplinkybės rodo, kad vienas arba keli iš trijų elementų, kurie sudaro investicinio subjekto apibrėžtį, kaip aprašyta 27 straipsnyje, arba investicinio subjekto tipiškos ypatybės, kaip aprašyta 28 straipsnyje, pasikeitė, patronuojančioji įmonė iš naujo nustato, ar ji yra investicinis subjektas.

30 Patronuojančioji įmonė, kuri nustoja būti investiciniu subjektu arba tampa investiciniu subjektu, šį statuso pasikeitimą apskaito perspektyviai nuo tos datos, kada jos statusas pasikeitė (žr. B100–B101 straipsnius).

INVESTICINIAI SUBJEKTAI. KONSOLIDAVIMO IŠIMTIS

31 **Išskyrus 32 straipsnyje aprašytą atvejį, investicinis subjektas, įgijęs kito subjekto kontrolę, nekonsoliduoja savo patronuojamųjų įmonių ir netaiko 3-iojo TFAS. Vietoj to investicinis subjektas įvertina investiciją į partronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, pagal 9-ąjį TFAS ([1]).**

([1]) 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ C7 straipsnyje teigiama: „Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos šiame TFAS pateiktos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripa inimas ir vertinimas“.

▼**M51**

32 Nepaisant 31 straipsnio reikalavimo, jei investicinis subjektas turi patronuojamąją įmonę, kuri pati nėra investicinis subjektas ir kurios pagrindinis tikslas bei veikla – teikti paslaugas, susijusias su investicinio subjekto investicine veikla (žr. B85C–B85E straipsnius), jis konsoliduoja tą patronuojamąją įmonę pagal šio TFAS 19–26 straipsnius ir bet kokios tokios patronuojamosios įmonės įsigijimui taiko 3-iojo TFAS reikalavimus.

▼**M38**

33 Investicinio subjekto patronuojančioji įmonė konsoliduoja visus savo kontroliuojamus ūkio subjektus, įskaitant tuos, kurie yra kontroliuojami per patronuojamąją įmonę, kuri yra investicinis subjektas, nebent pati patronuojančioji įmonė būtų investicinis subjektas.

▼**M32**

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

konsoliduotosios finansinės ataskaitos Ūkio subjektų **grupės** finansinės ataskaitos, kuriose **patronuojančiosios įmonės** ir jos **patronuojamųjų įmonių** turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai yra pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto.

ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolė Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, kai investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ir gali paveikti šią grąžą naudodamasis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

sprendimus priimantis asmuo Teisę priimti sprendimus turintis ūkio subjektas, kuris yra pagrindinė šalis arba kitų šalių agentas.

grupė **Patronuojančioji įmonė** ir jos **patronuojamosios įmonės**.

▼**M38**

investicinis subjektas Ūkio subjektas, kuris:

a) gauna lėšų iš vieno ar kelių investuotojų, kad teiktų tam (tiems) investuotojui (investuotojams) investicijų valdymo paslaugas;

b) pasižada savo investuotojui (investuotojams), kad jo verslo tikslas yra investuoti lėšas išskirtinai tam, kad gautų grąžos iš kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba ir vieno, ir kito; ir

c) matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte.

▼M32

nekontroliuojama dalis	Nuosavybės **patronuojamojoje įmonėje** dalis, nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nepriskirtina **patronuojančiajai įmonei**.
patronuojančioji įmonė	Ūkio subjektas, **kontroliuojantis** vieną arba daugiau ūkio subjektų.
galia valdyti	Galiojančios teisės, kurios suteikia dabartinę galimybę vadovauti **svarbiai veiklai**.
apsaugos teisės	Teisės, kurios yra skirtos tas teises turinčios šalies daliai apsaugoti, bet tai šaliai nesuteikia galios valdyti ūkio subjektą, su kuriuo tos teisės susijusios.
svarbi veikla	Šiame TFAS svarbi veikla yra ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai.
panaikinimo teisės	Teisė iš sprendimus priimančio asmens atimti įgaliojimus priimti sprendimus.
patronuojamoji įmonė	Kito ūkio subjekto kontroliuojamas ūkio subjektas.

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 11-ajame TFAS, 12-ajame TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“, 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.) arba 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ ir šiame TFAS vartojami tuose TFAS apibrėžtomis reikšmėmis:

— asocijuotoji įmonė

— dalis kitame ūkio subjekte

— bendra įmonė

— pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai

— susijusi šalis

— reikšminga įtaka.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–26 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

B1 Šiame priede pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 10-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius faktus ir aplinkybes.

▼M32

KONTROLĖS VERTINIMAS

B2 Kad nustatytų, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi vertinti, ar atitinka visas šias sąlygas:

a) turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama;

b) gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama; ir

c) gali naudotis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį.

B3 Tai nustatyti gali padėti šių veiksnių vertinimas:

a) ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtis ir struktūra (žr. B5–B8 straipsnius);

b) kokia veikla yra svarbi ir kaip priimami sprendimai dėl tos veiklos (žr. B11–B13 straipsnius);

c) ar investuotojo turimos teisės šiuo metu suteikia jam galimybę vadovauti svarbiai veiklai (žr. B14–B54 straipsnius);

d) ar investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama (žr. B55–B57 straipsnius); ir

e) ar investuotojas gali naudotis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį (žr. B58–B72 straipsnius).

B4 Vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, investuotojas turi atsižvelgti į savo ryšio su kitomis šalimis pobūdį (žr. B73–B75 straipsnius).

Ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtis ir struktūra

B5 Vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, investuotojas turi atsižvelgti į ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, kad nustatytų, kokia veikla yra svarbi, kaip priimami sprendimai dėl svarbios veiklos, kas šiuo metu gali vadovauti tai veiklai ir kas gauna grąžą iš tos veiklos.

B6 Apsvarsčius ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, gali paaiškėti, kad jis kontroliuojamas nuosavybės priemonėmis, pavyzdžiui, paprastosiomis ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijomis, kurios jų turėtojui suteikia proporcingas balsavimo teises. Tokiu atveju, jei nėra kitų papildomų susitarimų, kurie pakeistų sprendimų priėmimo tvarką, vertinant kontrolę daugiausia dėmesio skiriama tam, kuri šalis, jei tokia yra, turi pakankamai balsavimo teisių, kad nulemtų ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos ir finansų politiką (žr. B34–B50 straipsnius). Paprasčiausiu atveju, jei nėra kitų veiksnių, ūkio subjektą, į kurį investuojama, kontroliuoja tas investuotojas, kuriam priklauso šių balsavimo teisių dauguma.

B7 Sudėtingesniais atvejais, norint nustatyti, ar investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, gali reikėti įvertinti kai kuriuos arba visus B3 straipsnyje išvardytus veiksnius.

▼M32

B8 Ūkio subjektas, į kurį investuojama, gali būti sukurtas taip, kad sprendžiant, kas jį kontroliuoja, balsavimo teisės nėra lemiamas veiksnys, pavyzdžiui, jei balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, o svarbiai veiklai vadovaujama pagal sutartimis įformintus susitarimus. Tokiais atvejais tam, kad nustatytų ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, investuotojas taip pat turi įvertinti, kokią riziką ūkio subjektas, į kurį investuojama, pagal savo struktūrą patiria, kokią riziką pagal savo struktūrą perduoda kitoms su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusioms šalims ir ar investuotojas patiria kurią nors šios rizikos dalį arba visą šią riziką. Vertinant riziką atsižvelgiama ne tik į grąžos sumažėjimo riziką, bet ir į grąžos padidėjimo galimybę.

Galia valdyti

B9 Tam, kad turėtų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas privalo turėti galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteiktų galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Vertinant galią valdyti atsižvelgiama tik į reikšmingas teises ir teises, kurios nėra apsaugos teisės (žr. B22–B28 straipsnius).

B10 Tai, ar investuotojas turi galią valdyti, priklauso nuo svarbios veiklos, nuo to, kaip priimami sprendimai dėl svarbios veiklos, ir to, kokias teises, susijusias su ūkio subjektu, į kurį investuojama, turi investuotojas ir kitos šalys.

Svarbi veikla ir vadovavimas svarbiai veiklai

B11 Daugelio ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, grąžą labai veikia įvairūs veiklos ir finansavimo aspektai. Veiklos, kuri, atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes, gali būti svarbi, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) prekių arba paslaugų pirkimas ir pardavimas;

b) finansinio turto valdymas jo naudojimo laikotarpiu (taip pat įsipareigojimų neįvykdymo atveju);

c) turto pasirinkimas, įsigijimas arba perleidimas;

d) naujų produktų arba procesų moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra; ir

e) finansavimo struktūros nustatymas arba finansavimo gavimas.

B12 Sprendimų dėl svarbios veiklos pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) sprendimai dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, steigimo, veiklos ir kapitalo, įskaitant biudžetą; ir

b) ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinių vadovaujančių darbuotojų arba paslaugų teikėjų paskyrimas, jų atlyginimų nustatymas ir jų paslaugų arba darbo santykių su jais nutraukimas.

B13 Kai kuriais atvejais svarbi veikla gali būti veikla iki ir po tam tikrų aplinkybių arba įvykių. Jeigu du arba keli investuotojai šiuo metu gali vadovauti svarbiai veiklai ir jeigu ta veikla vykdoma skirtingu laiku, investuotojai turi nustatyti, kuris investuotojas gali vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį grąžai, kartu vertindami sutampančias teises priimti sprendimus (žr. 13 straipsnį). Po kurio laiko, jei pasikeičia svarbūs faktai arba aplinkybės, investuotojai šį vertinimą pakartoja.

▼M32

Taikymo pavyzdžiai

1 pavyzdys

Du investuotojai įkuria ūkio subjektą, į kurį investuojama, mediciniam produktui sukurti ir juo prekiauti. Vienas investuotojas yra atsakingas už medicininio produkto kūrimą ir priežiūros institucijos patvirtinimo gavimą – tai reiškia, kad jis gali vienašališkai priimti visus sprendimus, susijusius su produkto kūrimu ir priežiūros institucijos patvirtinimo gavimu. Priežiūros institucijai produktą patvirtinus, kitas investuotojas jį gamina ir juo prekiauja – šis investuotojas gali vienašališkai priimti visus sprendimus dėl produkto gamybos ir prekybos juo. Jeigu visa veikla – medicininio produkto kūrimas, priežiūros institucijos patvirtinimo gavimas, medicininio produkto gamyba ir prekyba juo – yra svarbi veikla, kiekvienas investuotojas turi nustatyti, ar gali vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai. Taigi kiekvienas investuotojas turi įvertinti, kuri veikla – ar medicininio produkto sukūrimas ir priežiūros institucijos patvirtinimo gavimas, ar medicininio produkto gamyba ir prekyba juo, – daro reikšmingiausią poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, ir ar jis gali vadovauti tai veiklai. Kad nustatytų, kuris investuotojas turi galią valdyti, investuotojai vertintų:

a) ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą;

b) veiksnius, kurie lemia ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno normą, pajamas ir vertę, taip pat medicininio produkto vertę;

c) tai, kokį poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai daro kiekvieno investuotojo teisė priimti sprendimus dėl b punkte išvardytų veiksnių; ir

d) investuotojo grąžos kintamumo riziką.

Šiame konkrečiame pavyzdyje investuotojas taip pat vertintų:

e) netikrumą ir pastangas, susijusius su priežiūros institucijos patvirtinimo gavimu (atsižvelgiant į tai, kiek sėkmingos buvo investuotojo pastangos kurti medicininius produktus ir gauti priežiūros institucijos patvirtinimą); ir

f) tai, kuris investuotojas kontroliuoja medicininį produktą, kai jo kūrimo etapas sėkmingai baigtas.

2 pavyzdys

Investavimo įmonė (ūkio subjektas, į kurį investuojama) sukuriama ir finansuojama naudojant skolos priemonę, kurią valdo investuotojas (skolos investuotojas), ir nuosavybės priemones, kurias valdo keletas kitų investuotojų. Nuosavybės dalis yra skirta pirmiesiems nuostoliams padengti ir likutinei grąžai iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gauti. Vienas iš investuotojų į nuosavybę, kuris valdo 30 procentų nuosavybės dalį, taip pat yra turto valdytojas. Ūkio subjektas, į kurį investuojama, gaunamas įplaukas naudoja finansinio turto portfeliui nupirkti, dėl to ūkio subjektas, į kurį investuojama, patiria kredito riziką, susijusią su galimu įsipareigojimų neįvykdymu – galimybe, kad nebus sumokėta pagrindinė suma ir palūkanos už turtą. Sandoris parduodamas skolos investuotojui kaip investicija su minimalia kredito rizika dėl galimo įsipareigojimų, susijusių su investicijų portfelį sudarančiu turtu, neįvykdymo dėl šio turto pobūdžio ir dėl to, kad nuosavybės dalis yra skirta pirmiesiems ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuostoliams padengti. Ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai reikšmingą poveikį daro ūkio subjekto, į kurį investuojama,

▼M32

turto portfelio valdymas, kuris apima sprendimus dėl turto pasirinkimo, įsigijimo ir perleidimo, laikantis portfelio nuorodų, ir bet kokio portfeliui priklausančio turto valdymo po įsipareigojimų neįvykdymo. Visai šiai veiklai tol, kol įsipareigojimų neįvykdymo mastas nepasiekia nustatytos portfelio vertės ribos (t. y. tol, kol portfelio vertei padengti nesunaudojama ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės dalis), vadovauja turto valdytojas. Nuo to laiko turtą valdo nepriklausomas patikėtinis pagal skolos investuotojo nurodymus. Ūkio subjekto, į kurį investuojama, portfelio valdymas yra svarbi ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla. Turto valdytojas gali vadovauti svarbiai veiklai tol, kol turto, su kuriuo susiję įsipareigojimai neįvykdomi, dalis nepasiekia nustatytos turto portfelio vertės ribos; skolos investuotojas gali vadovauti svarbiai veiklai, kai turto, su kuriuo susiję įsipareigojimai neįvykdomi, vertė viršija tą nustatytą portfelio vertės ribą. Ir turto valdytojas, ir skolos investuotojas turi nustatyti, ar gali vadovauti veiklai, kuri daro *reikšmingiausią* poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, taip pat įvertinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, ir kiekvienos šalies grąžos kintamumo riziką.

Teisės, kurios investuotojui suteikia galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama

B14 Galią valdyti suteikia teisės. Tam, kad turėtų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas privalo turėti galiojančias teises, kurios investuotojui šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Teisės, kurios investuotojui suteikia galią valdyti, gali būti skirtingos, priklausomai nuo ūkio subjekto, į kurį investuojama.

B15 Teisių, kurios atskirai arba kartu su kitomis teisėmis investuotojui suteikia galią valdyti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) teisės, kurias sudaro balsavimo teisės (arba potencialios balsavimo teisės) ūkio subjekte, į kurį investuojama (žr. B34–B50 straipsnius);

b) teisės paskirti, perskirti arba atleisti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinius vadovaujančius darbuotojus, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai;

c) teisės paskirti arba pašalinti kitą ūkio subjektą, kuris vadovauja svarbiai veiklai;

d) teisės nurodyti ūkio subjektui, į kurį investuojama, sudaryti sandorius investuotojo naudai arba vetuoti bet kokius jų pakeitimus; ir

e) kitos teisės (pavyzdžiui, teisės priimti valdymo sutartyje nurodytus sprendimus), kurios jų turėtojui suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai.

B16 Kai ūkio subjektas, į kurį investuojama, vykdo įvairią pagrindinę ir finansavimo veiklą, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, ir kai nuolat reikia priimti reikšmingus sprendimus dėl šios veiklos, investuotojui galią valdyti atskirai arba kartu su kitais susitarimais paprastai suteikia balsavimo arba panašios teisės.

B17 Kai balsavimo teisės negali padaryti reikšmingo poveikio ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, pavyzdžiui, kai balsavimo teisės yra susijusios tik su administracinėmis užduotimis, o vadovavimą veiklai lemia sutartimis įforminti susitarimai, investuotojas turi įvertinti tuos sutartimis įformintus susitarimus, kad nustatytų, ar jo teisės pakankamos, kad suteiktų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Investuotojas, norėdamas nustatyti, ar jo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti, turi įvertinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą (žr. B5–B8 straipsnius) ir B51–B54 bei B18–B20 straipsniuose nurodytus reikalavimus.

▼**M32**

B18 Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad suteiktų jam galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Tokiais atvejais tam, kad galėtų įvertinti, ar turi galią valdyti, investuotojas turi įvertinti, ar jis praktiškai gali vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai. Vertinami toliau išvardyti veiksniai (sąrašas nebaigtinis) – įvertinus tuos veiksnius, teises ir B19–B20 straipsniuose nurodytus rodiklius, gali paaiškėti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama:

a) ar investuotojas gali, neturėdamas tam sutartinės teisės, paskirti arba patvirtinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinius vadovaujančius darbuotojus, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai;

b) ar investuotojas gali, neturėdamas tam sutartinės teisės, nurodyti ūkio subjektui, į kurį investuojama, sudaryti reikšmingus sandorius investuotojo naudai arba vetuoti bet kokius jų pakeitimus;

c) ar investuotojas turi lemiamą įtaką skiriant ūkio subjekto, į kurį investuojama, valdymo organo narius arba gaunant įgaliojimus iš kitų balsavimo teisę turinčių subjektų;

d) ar ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai yra su investuotoju susijusios šalys (pavyzdžiui, ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinis vykdomasis direktorius ir investuotojo pagrindinis vykdomasis direktorius yra tas pats asmuo);

e) ūkio subjekto, į kurį investuojama, valdymo organo narių dauguma yra su investuotoju susijusios šalys.

B19 Kartais yra požymių, kad investuotojas turi specialių ryšių su ūkio subjektu, į kurį investuojama, rodančių, kad investuotojas turi didesnį negu tik pasyvų interesą dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama. Tai, kad esama kokio nors konkretaus požymio arba kelių požymių, nebūtinai reiškia, kad galios valdyti kriterijus tenkinamas. Tačiau tai, kad turimas didesnis negu tik pasyvus interesas dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, gali rodyti, kad investuotojas turi kitų su tuo susijusių teisių, kurios yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti arba kad įrodytų, jog jis turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, šie požymiai rodo, kad investuotojas turi didesnį negu tik pasyvų interesą dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, ir kartu su kitomis teisėmis gali rodyti, kad jis turi galią valdyti:

a) Ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai, kurie gali vadovauti svarbiai veiklai, šiuo metu yra arba anksčiau buvo investuotojo darbuotojai.

b) Ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla priklauso nuo investuotojo, pavyzdžiui, kaip šiais atvejais:

(i) ūkio subjektas, į kurį investuojama, priklauso nuo investuotojo, kuris finansuoja reikšmingą jo veiklos dalį;

(ii) investuotojas suteikia garantiją reikšmingai ūkio subjekto, į kurį investuojama, įsipareigojimų daliai;

(iii) ūkio subjektas, į kurį investuojama, priklauso nuo investuotojo ypač svarbių paslaugų, technologijų, prekių arba žaliavų srityse;

(iv) investuotojas kontroliuoja tokį turtą kaip licencijos arba prekių ženklai, kurie yra ypač svarbūs ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai;

▼M32

(v) ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra priklausomas nuo investuotojo pagrindinių vadovaujančių darbuotojų, pavyzdžiui, kai investuotojo darbuotojai turi specializuotų žinių apie ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklą.

c) Reikšminga ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos dalis vykdoma dalyvaujant investuotojui arba investuotojo vardu.

d) Investuotojo galimybė arba teisės gauti grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, yra neproporcingai didesnės už jo balsavimo arba kitas panašias teises. Pavyzdžiui, gali susiklostyti tokia padėtis, kad investuotojas turi teisę arba gali gauti daugiau kaip pusę ūkio subjekto, į kurį investuojama, gaunamos grąžos, bet jam priklauso mažiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių.

B20 Kuo didesnė galimybė arba kuo daugiau teisių gauti kintamą grąžą iš ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, tuo didesnis akstinas investuotojui įgyti teises, kurios būtų pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti. Todėl didelė grąžos kintamumo rizika yra požymis, kad investuotojas gali turėti galią valdyti. Tačiau investuotojo rizikos mastas savaime nenulemia to, ar investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

B21 Kai B18 straipsnyje išvardyti veiksniai ir B19 bei B20 straipsniuose išvardyti požymiai vertinami kartu su investuotojo teisėmis, didesnę svarbą reikia teikti B18 straipsnyje apibūdintiems galios valdyti buvimo požymiams.

Reikšmingos teisės

B22 Vertindamas, ar turi galią valdyti, investuotojas vertina tik reikšmingas su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusias teises (kurias turi investuotojas ir kiti subjektai). Kad teisė būtų reikšminga, jos turėtojas privalo turėti praktinę galimybę ta teise naudotis.

B23 Norint nustatyti, ar teisės yra reikšmingos, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant į visus faktus ir aplinkybes. Veiksnių, kuriuos reikia įvertinti norint tai nustatyti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) ar yra kokių nors kliūčių (ekonominių arba kitokių), dėl kurių turėtojas (arba turėtojai) negali naudotis teisėmis. Tokių kliūčių pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

(i) finansinės baudos ir paskatos, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama (arba trukdoma) naudotis teisėmis;

(ii) naudojimosi teisėmis arba jų konvertavimo kaina, kuri sukuria finansinę kliūtį, dėl kurios teisių turėtojui neleidžiama (arba trukdoma) naudotis teisėmis;

(iii) sąlygos, dėl kurių nėra tikėtina, kad teisėmis bus naudojamasi, pavyzdžiui, sąlygos, kuriomis apribojamas naudojimosi teisėmis laikas;

(iv) tai, kad ūkio subjekto, į kurį investuojama, steigimo dokumentuose arba galiojančiuose įstatymuose ar kituose teisės aktuose nėra aiškaus, pagrįsto mechanizmo, kuris leistų teisių turėtojui naudotis teisėmis;

(v) tai, kad teisių turėtojas negali gauti informacijos, kuri reikalinga norint naudotis savo teisėmis;

(vi) veiklos kliūtys arba paskatos, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama (arba trukdoma) naudotis savo teisėmis (pvz., tai, kad nėra kitų vadovų, kurie norėtų ar galėtų teikti specializuotas paslaugas arba teikti paslaugas ir perimti kitus pareigas einančio vadovo interesus);

▼M32

(vii) teisiniai arba norminiai reikalavimai, dėl kurių teisių turėtojui neleidžiama naudotis savo teisėmis (pavyzdžiui, kai užsienio investuotojui draudžiama naudotis savo teisėmis).

b) Jeigu norint naudotis teisėmis reikalingas daugiau negu vienos šalies sutikimas arba jeigu teises turi daugiau negu viena šalis, tai, ar yra įdiegtas mechanizmas, kuris suteikia praktinę galimybę toms šalims naudotis teisėmis kartu, jei jos taip nusprendžia. Tai, kad tokio mechanizmo nėra, rodo, kad teisės gali būti nereikšmingos. Kuo daugiau šalių sutikimo reikia, kad būtų galima naudotis teisėmis, tuo mažiau tikėtina, kad tos teisės yra reikšmingos. Tačiau direktorių valdyba, kurios nariai yra nepriklausomi nuo sprendimus priimančio asmens, gali tapti mechanizmu įvairiems investuotojams veikti kartu naudojantis savo teisėmis. Todėl tai, kad panaikinimo teisės bus reikšmingos, labiau tikėtina tada, kai jomis naudojasi nepriklausoma direktorių valdyba, negu tada, kai jomis individualiai naudojasi didelis investuotojų skaičius.

c) Tai, ar teises turinti šalis arba šalys, pasinaudojusios tomis teisėmis, gautų naudos. Pavyzdžiui, potencialių balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, turėtojas (žr. B47–B50 straipsnius) turi įvertinti pasinaudojimo priemone arba jos konvertavimo kainą. Tai, kad potencialių balsavimo teisių sąlygos bus reikšmingos, labiau tikėtina tada, kai priemonės kaina yra geresnė už rinkos arba kai investuotojas, pasinaudojęs priemone arba ją konvertavęs, gautų naudos dėl kitų priežasčių (pvz., pasinaudojęs investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, tarpusavio sąsaja).

B24 Kad teisės būtų reikšmingos, jomis taip pat turi būti įmanoma pasinaudoti, kai reikia priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai. Paprastai tam, kad teisės būtų reikšmingos, jomis turi būti įmanoma pasinaudoti šiuo metu. Tačiau kartais teisės gali būti reikšmingos, net jei jomis šiuo metu pasinaudoti negalima.

Taikymo pavyzdžiai

3 pavyzdys

Ūkio subjektas, į kurį investuojama, rengia metinius akcininkų susirinkimus, kuriuose priimami sprendimai dėl vadovavimo svarbai veiklai. Kitas akcininkų susirinkimas suplanuotas po aštuonių mėnesių. Tačiau akcininkai, kuriems atskirai arba visiems kartu priklauso bent 5 procentai balsavimo teisių, gali sušaukti specialų susirinkimą, kad pakeistų esamą svarbios veiklos politiką, bet reikalavimas pranešti kitiems akcininkams reiškia, kad tokio susirinkimo sušaukti nebus galima bent 30 dienų. Svarbios veiklos politika gali būti keičiama tik per specialius arba eilinius akcininkų susirinkimus. Tai taikoma reikšmingos turto dalies pardavimo patvirtinimui, taip pat reikšmingų investicijų įsigijimui arba perleidimui.

Šios aplinkybės taikomos toliau pateiktiems 3A–3D pavyzdžiams. Kiekvienas pavyzdys vertinamas atskirai.

3A pavyzdys

Investuotojui priklauso balsavimo teisių ūkio subjekte, į kurį investuojama, dauguma. Investuotojo balsavimo teisės yra reikšmingos, nes investuotojas gali priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai tada, kai juos reikia priimti. Tai, kad investuotojas galės pasinaudoti savo balsavimo teisėmis po 30 dienų, nepanaikina investuotojo galimybės šiuo metu vadovauti svarbiai veiklai nuo to momento, kai investuotojas įgyja valdomas akcijas.

▼M32

3B pavyzdys

Investuotojas yra išankstinio sandorio dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumos pirkimo šalis. Išankstinis sandoris bus įvykdytas po 25 dienų. Dabartiniai akcininkai negali pakeisti esamos svarbios veiklos politikos, nes specialus susirinkimas gali būti sušauktas ne anksčiau kaip po 30 dienų, bet tuo metu išankstinis sandoris jau bus įvykdytas. Taigi investuotojas turi teises, kurios iš esmės prilygsta akcijų daugumos valdymo teisei, aptartai 3A pavyzdyje (t. y. investuotojas, su kuriuo sudarytas išankstinis sandoris, gali priimti sprendimus dėl vadovavimo svarbiai veiklai tada, kada juos reikia priimti). Investuotojo išankstinis sandoris yra reikšminga teisė, kuri investuotojui šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai dar iki išankstinio sandorio įvykdymo.

3C pavyzdys

Investuotojas turi reikšmingą pasirinkimo teisę įsigyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumą, kuria galima pasinaudoti per 25 dienas už daug geresnę negu rinkos kainą. Būtų galima daryti tą pačią išvadą, kaip 3B pavyzdyje.

3D pavyzdys

Investuotojas yra išankstinio sandorio dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, akcijų daugumos pirkimo šalis ir neturi jokių kitų su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusių teisių. Išankstinio sandorio įvykdymo terminas yra po šešių mėnesių. Priešingai negu pirmiau pateiktuose pavyzdžiuose, investuotojas šiuo metu neturi galimybės vadovauti svarbiai veiklai. Esami akcininkai šiuo metu turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai, nes gali iki išankstinio sandorio įvykdymo termino pakeisti esamą svarbios veiklos politiką.

B25 Kai kitos šalys naudojasi reikšmingomis teisėmis, tai gali neleisti investuotojui kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama ir su kuriuo tos teisės yra susijusios. Jeigu turimos tokios reikšmingos teisės, nereikalaujama, kad jų turėtojai galėtų inicijuoti sprendimus. Kitų šalių turimos reikšmingos teisės, jei jos nėra tik apsaugos teisės (žr. B26–B28 straipsnius), gali neleisti investuotojui kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama, net jei tos teisės jų turėtojams šiuo metu suteikia galimybę tik patvirtinti arba atmesti su svarbia veikla susijusius sprendimus.

Apsaugos teisės

B26 Vertindamas, ar teisės investuotojui suteikia galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas turi įvertinti, ar jo teisės ir kitų subjektų turimos teisės nėra apsaugos teisės. Apsaugos teisės būna susijusios su esminiais ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos pakeitimais arba būna taikomos išimtinėmis aplinkybėmis. Tačiau ne visos teisės, kurios taikomos išimtinėmis aplinkybėmis arba priklauso nuo tam tikrų įvykių, yra apsaugos teisės (žr. B13 ir B53 straipsnius).

B27 Kadangi apsaugos teisės yra skirtos jų turėtojų interesams apsaugoti, bet tai šaliai nesuteikia galios valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama ir su kuriuo tos teisės yra susijusios, tik apsaugos teises turintis investuotojas negali turėti galios valdyti arba neleisti kitai šaliai turėti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama (žr. 14 straipsnį).

▼**M32**

B28 Apsaugos teisių pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

a) kreditoriaus teisė uždrausti paskolos gavėjui imtis veiklos, kuri galėtų reikšmingai pakeisti paskolos gavėjo kredito riziką kreditoriaus nenaudai;

b) šalies, turinčios nekontroliuojamą dalį ūkio subjekte, į kurį investuojama, teisė tvirtinti kapitalo išlaidas, kurios yra didesnės, negu reikia įprastai veiklai vykdyti, arba tvirtinti kapitalo ar skolos priemonių emisiją;

c) kreditoriaus teisė perimti paskolos gavėjo turtą, jeigu paskolos gavėjas neįvykdo tam tikrų nustatytų paskolos grąžinimo sąlygų.

Frančizės

B29 Pagal frančizės susitarimą, kai ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra frančizės gavėjas, frančizės davėjui dažnai suteikiamos teisės, kurių paskirtis – apsaugoti frančizės ženklą. Paprastai pagal frančizės susitarimus frančizės davėjams suteikiamos tam tikros teisės priimti sprendimus dėl frančizės gavėjo veiklos.

B30 Paprastai frančizės davėjų teisės neriboja kitų šalių, ne frančizės davėjų, galimybės priimti sprendimus, kurie daro reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai. Frančizės davėjo teisės pagal frančizės susitarimus frančizės davėjui ne visada suteikia galimybę šiuo metu vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai.

B31 Būtina skirti galimybę šiuo metu priimti sprendimus, kurie daro reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai, ir galimybę priimti sprendimus, kuriais saugomas frančizės ženklas. Frančizės davėjas neturi galios valdyti frančizės gavėjo, jeigu kitos šalys turi galiojančių teisių, kurios jiems šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai frančizės gavėjo veiklai.

B32 Sudarydamas frančizės susitarimą frančizės gavėjas priima vienašališką sprendimą tvarkyti savo verslą pagal frančizės susitarimo sąlygas, bet savo naudai.

B33 Tokių esminių sprendimų, kaip sprendimai dėl frančizės gavėjo teisinės formos ir finansavimo struktūros, kontrolę gali vykdyti kitos šalys, ne frančizės davėjas, ir ji gali daryti reikšmingą poveikį frančizės gavėjo grąžai. Kuo mažesnė frančizės davėjo teikiama finansinė parama ir kuo mažesnė frančizės davėjo kintamos grąžos iš frančizės gavėjo rizika, tuo labiau tikėtina, kad frančizės davėjas turi tik apsaugos teises.

Balsavimo teisės

B34 Dažnai investuotojas šiuo metu turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai naudodamasis balsavimo arba panašiomis teisėmis. Investuotojas atsižvelgia į šio skyriaus (B35–B50 straipsnių) reikalavimus, jeigu ūkio subjekto, į kurį investuojama, svarbiai veiklai vadovauja naudodamasis balsavimo teisėmis.

Galia valdyti turint balsavimo teisių daugumą

B35 Investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, turi galią valdyti šiais atvejais, išskyrus tuos atvejus, kai taikomas B36 arba B37 straipsnis:

▼M32

a) svarbiai veiklai vadovaujama pagal subjekto, kuriam priklauso balsavimo teisių dauguma, balsą; arba

b) dauguma valdymo organo, kuris vadovauja svarbiai veiklai, narių skiriama pagal subjekto, kuriam priklauso balsavimo teisių dauguma, balsą.

Galios valdyti nesuteikianti balsavimo teisių dauguma

B36 Kad investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, turėtų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojo balsavimo teisės turi būti reikšmingos, kaip nurodyta B22–B25 straipsniuose, ir turi šiuo metu suteikti investuotojui galimybę vadovauti svarbiai veiklai – dažniausiai tai daroma nustatant veiklos ir finansavimo politiką. Jeigu kitas ūkio subjektas turi galiojančias teises, kurios tam ūkio subjektui suteikia teisę vadovauti svarbiai veiklai, ir jeigu tas ūkio subjektas nėra investuotojo agentas, investuotojas neturi galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama.

B37 Investuotojas neturi galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, net jei investuotojui priklauso ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių dauguma, jeigu tos teisės nėra reikšmingos. Pavyzdžiui, investuotojas, kuriam priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, negali turėti galios valdyti, jeigu svarbiai veiklai vadovaujama pagal vyriausybės, teismo, administratoriaus, perėmėjo, likvidatoriaus arba priežiūros institucijos nurodymus.

Galia valdyti neturint balsavimo teisių daugumos

B38 Investuotojas gali turėti galią valdyti, net jei jam priklauso mažiau nei dauguma ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojas gali turėti galią valdyti turėdamas mažiau nei daugumą ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, pavyzdžiui, šiais atvejais:

a) pagal investuotojo ir kitų balsavimo teisių turėtojų sutartimi įformintą susitarimą (žr. B39 straipsnį);

b) dėl teisių pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus (žr. B40 straipsnį);

c) dėl investuotojo balsavimo teisių (žr. B41–B45 straipsnius);

d) dėl potencialių balsavimo teisių (žr. B47–B50 straipsnius); arba

e) dėl kelių a–d punktuose nurodytų veiksnių kartu.

Sutartimi įformintas susitarimas su kitais balsavimo teisių turėtojais

B39 Pagal investuotojo ir kitų balsavimo teisių turėtojų sutartimi įformintą susitarimą investuotojui gali būti suteikta teisė naudotis pakankamomis balsavimo teisėmis, kad investuotojas įgytų galią valdyti, net jei investuotojas neturi pakankamai balsavimo teisių, kad galią valdyti įgytų be sutartimi įforminto susitarimo. Tačiau sutartimi įformintu susitarimu gali būti užtikrinama, kad investuotojas galėtų pakankamam kitų balsavimo teisių turėtojų skaičiui nurodyti, kaip balsuoti, kad investuotojas galėtų priimti sprendimus dėl svarbios veiklos.

Teisės pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus

B40 Kitos teisės priimti sprendimus kartu su balsavimo teisėmis investuotojui gali šiuo metu suteikti galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Pavyzdžiui, sutartimi įformintame susitarime nurodytos teisės kartu su balsavimo teisėmis gali būti pakankamos, kad investuotojui šiuo metu suteiktų galimybę vadovauti ūkio subjekto, į kurį investuojama, gamybos procesams arba kitai ūkio subjekto, į kurį investuojama, pagrindinei arba finansavimo veiklai, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai. Tačiau jei nėra kitų teisių, ekonominė ūkio subjekto, į kurį investuojama, priklausomybė nuo investuotojo (pavyzdžiui, jei jų ryšys yra kaip tiekėjo ir pagrindinio kliento) nesuteikia investuotojui galios valdyti ūkio subjekto, į kurį investuojama.

▼M32

Investuotojo balsavimo teisės

B41 Investuotojas, kuris turi mažiau nei daugumą balsavimo teisių, turi pakankamai teisių, kad įgytų galią valdyti, jeigu praktiškai gali vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai.

B42 Vertindamas, ar investuotojo balsavimo teisės yra pakankamos, kad suteiktų galią valdyti, investuotojas įvertina visus faktus ir aplinkybes, tarp jų:

a) investuotojo turimos balsavimo teisių dalies dydį, palyginti su kitų balsavimo teisių turėtojų turimomis balsavimo teisėmis ir jų pasiskirstymu, atkreipdamas dėmesį į tai, kad:

(i) kuo daugiau balsavimo teisių investuotojas turi, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

(ii) kuo daugiau balsavimo teisių investuotojas turi, palyginti su kitais balsavimo teisių turėtojais, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

(iii) kuo daugiau šalių turėtų veikti kartu, kad nusvertų investuotojo balsus, tuo didesnė tikimybė, kad investuotojas turi galiojančias teises, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai;

b) potencialias investuotojo, kitų balsavimo teisių turėtojų ir kitų šalių balsavimo teises (žr. B47–B50 straipsnius);

c) teises pagal kitus sutartimis įformintus susitarimus (žr. B40 straipsnį); ir

d) visus papildomus faktus ir aplinkybes, kurie rodo, kad investuotojas tuo metu, kai reikia priimti sprendimus, gali arba negali vadovauti svarbiai veiklai, įskaitant balsavimą ankstesniuose akcininkų susirinkimuose.

B43 Jeigu vadovavimą svarbiai veiklai lemia balsų dauguma arba jeigu investuotojas turi daug daugiau balsavimo teisių nei kiti balsavimo teisių turėtojai arba balsavimo teisių turėtojų grupė, o kita akcijų nuosavybė yra labai išskaidyta, įvertinus vien 42 straipsnio a–c punktuose išvardytus veiksnius gali tapti akivaizdu, kad investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

Taikymo pavyzdžiai

4 pavyzdys

Investuotojas įgyja 48 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso tūkstančiams akcininkų, kurių nė vienas atskirai neturi daugiau kaip 1 procento balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Vertindamas, kokią balsavimo teisių dalį įsigyti, remdamasis santykinėmis kitų akcininkų dalimis, investuotojas nustatė, kad 48 procentų dalis būtų pakankama kontrolei įgyti. Šiuo atveju, remdamasis absoliučiu valdomos dalies dydžiu ir santykinėmis kitų akcininkų dalimis, investuotojas daro išvadą, jog jis turi pakankamai dominuojančią balsavimo teisių dalį, kad atitiktų galios valdyti kriterijų, todėl jam nereikia vertinti kitų galios valdyti kriterijų.

▼M32

5 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 40 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, o kitiems dvylikai investuotojų priklauso po 5 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Pagal akcininkų susitarimą investuotojui A priklauso teisė skirti ir pašalinti vadovus, atsakingus už vadovavimą svarbiai veiklai, ir nustatyti jų atlygį. Norint pakeisti šį susitarimą reikalinga dviejų trečdalių akcininkų balsų dauguma. Šiuo atveju investuotojas A daro išvadą, kad absoliutus turimos dalies dydis ir santykinis kitų akcininkų dalių dydis savaime nėra lemiamas veiksnys nustatant, ar investuotojo turimos teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti. Tačiau investuotojas A nustato, kad jo teisė pagal susitarimą skirti ir pašalinti vadovus ir nustatyti jų atlygį yra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog jis turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Tai, kad investuotojas A galbūt šia teise nesinaudojo, arba tikimybė, kad investuotojas pasinaudos savo teise išrinkti, paskirti arba pašalinti vadovus, neturi būti svarstoma vertinant, ar investuotojas A turi galią valdyti.

B44 Kitais atvejais įvertinus vien B42 straipsnio a–c punktuose išvardytus veiksnius gali paaiškėti, kad investuotojas neturi galios valdyti.

Taikymo pavyzdys

6 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 45 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar dviem investuotojams priklauso po 26 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso dar trims akcininkams, kurie turi po 1 procentą balsavimo teisių. Kitų susitarimų, kurie darytų poveikį sprendimų priėmimui, nėra. Šiuo atveju investuotojo A balsavimo teisių dalies dydis, palyginti su kitais akcininkais, yra pakankamas, kad būtų galima daryti išvadą, jog investuotojas A neturi galios valdyti. Tik du kiti investuotojai turėtų bendradarbiauti, kad galėtų uždrausti investuotojui A vadovauti svarbiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai.

B45 Tačiau B42 straipsnio a–c punktuose išvardyti veiksniai savaime negali būti lemiami. Jeigu įvertinus šiuos veiksnius investuotojui nėra aišku, ar turi galią valdyti, jis turi įvertinti papildomus faktus ir aplinkybes, pavyzdžiui, ar kiti akcininkai pagal savo pobūdį yra pasyvūs, vertinant balsavimą ankstesniuose akcininkų susirinkimuose. Taip pat vertinami B18 straipsnyje išvardyti veiksniai ir B19 bei B20 straipsniuose išvardyti rodikliai. Kuo mažiau balsavimo teisių investuotojas turi ir kuo mažiau šalių turėtų veikti kartu, kad nusvertų investuotojo balsus, tuo daugiau reikėtų kliautis papildomais faktais ir aplinkybėmis norint įvertinti, ar investuotojo teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti. Kai B18–B20 straipsniuose išvardyti faktai ir aplinkybės vertinami kartu su investuotojo teisėmis, B18 straipsnyje išvardytiems galios valdyti kriterijams reikia skirti daugiau svarbos negu B19 ir B20 straipsniuose išvardytiems galios valdyti rodikliams.

Taikymo pavyzdžiai

7 pavyzdys

Investuotojui priklauso 45 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar vienuolikai akcininkų priklauso po 5 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs sutartimi įforminto susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Šiuo atveju absoliutus investuotojo turimos dalies dydis ir santykinis kitų akcininkų dalių dydis savaime nėra lemiami kriterijai nustatant, ar investuotojo turimos teisės yra pakankamos, kad jam suteiktų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Reikia įvertinti papildomus faktus ir aplinkybes, kurie gali parodyti, ar investuotojas turi galią valdyti, ar jos neturi.

▼M32

8 pavyzdys

Investuotojui priklauso 35 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Dar trims akcininkams priklauso po 5 procentus ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Likusios balsavimo teisės priklauso daugybei akcininkų, kurių nė vienas atskirai neturi daugiau kaip 1 procento balsavimo teisių. Nė vienas akcininkas nėra sudaręs susitarimo konsultuotis su kuriuo nors iš kitų akcininkų ar priimti kolektyvinius sprendimus. Norint priimti sprendimus dėl svarbios ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos reikalingas balsų daugumos patvirtinimas per atitinkamus akcininkų susirinkimus – per atitinkamą paskutinį akcininkų susirinkimą pasinaudota 75 procentais ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Šiuo atveju aktyvus kitų akcininkų dalyvavimas paskutiniame akcininkų susirinkime rodo, kad investuotojas neturėtų praktinės galimybės vienašališkai vadovauti svarbiai veiklai, nepaisant to, ar investuotojas vadovavo svarbiai veiklai, nes pakankamas kitų akcininkų skaičius balsavo taip pat, kaip investuotojas.

B46 Jeigu įvertinus B42 straipsnio a–d punktuose išvardytus veiksnius neaišku, kad investuotojas turi galią valdyti, investuotojas ūkio subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja.

Potencialios balsavimo teisės

B47 Vertindamas kontrolę ir norėdamas nustatyti, ar turi galią valdyti, investuotojas vertina savo ir kitų šalių turimas potencialias balsavimo teises. Potencialios balsavimo teisės yra teisės įgyti ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teises, pavyzdžiui, balsavimo teises, atsirandančias dėl konvertuojamųjų priemonių arba pasirinkimo sandorių, įskaitant išankstinius sandorius. Šios potencialios balsavimo teisės yra vertinamos tik jei yra reikšmingos (žr. B22–B25 straipsnius).

B48 Vertindamas potencialias balsavimo teises investuotojas turi įvertinti priemonės paskirtį ir struktūrą, taip pat visų kitų ūkio subjekto, į kurį investuojama, ir investuotojo ryšių paskirtį ir struktūrą. Tuo tikslu vertinamos įvairios priemonės sąlygos, taip pat akivaizdūs investuotojo lūkesčiai, motyvai ir priežastys, dėl kurių jis su tomis sąlygomis sutinka.

B49 Jeigu investuotojas taip pat turi balsavimo teisių arba kitų teisių priimti sprendimus, susijusius su ūkio subjekto, į kurį investuojama, veikla, investuotojas įvertina, ar tos teisės kartu su potencialiomis balsavimo teisėmis suteikia investuotojui galią valdyti.

B50 Vien reikšmingos potencialios balsavimo teisės arba šios teisės kartu su kitomis teisėmis investuotojui šiuo metu gali suteikti galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Pavyzdžiui, tikėtina, kad taip būtų, jeigu investuotojas turėtų 40 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių ir pagal B23 straipsnį turėtų reikšmingas teises, atsirandančias dėl pasirinkimo sandorių, įgyti dar 20 procentų balsavimo teisių.

T a i k y m o p a v y z d ž i a i

9 pavyzdys

Investuotojui A priklauso 70 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojui B priklauso 30 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, taip pat pasirinkimo teisė įgyti pusę investuotojo A balsavimo teisių. Pasirinkimo teise galima pasinaudoti per artimiausius dvejus metus už fiksuotą kainą, kuri yra daug blogesnė už rinkos kainą (ir numatoma, kad tuos dvejus

▼M32

metus tokia išliks). Investuotojas A naudojosi savo balsavimo teisėmis ir aktyviai vadovauja svarbiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai. Tokiu atveju tikėtina, kad investuotojas A atitiks galios valdyti kriterijų, nes šiuo metu jis turi galimybę vadovauti svarbiai veiklai. Nors investuotojas B šiuo metu turi pasirinkimo teisę įsigyti papildomų balsavimo teisių (jeigu jomis pasinaudotų, jis įgytų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių daugumą), dėl su šiomis pasirinkimo teisėmis susijusių sąlygų šios pasirinkimo teisės nėra laikomos reikšmingomis.

10 pavyzdys

Investuotojui A ir dar dviem investuotojams priklauso po vieną trečdalį ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Ūkio subjekto, į kurį investuojama, verslo veikla glaudžiai susijusi su investuotoju A. Investuotojas A turi ne tik nuosavybės priemonių, bet ir skolos priemonių, kurios bet kuriuo metu gali būti konvertuotos į ūkio subjekto, į kurį investuojama, paprastąsias akcijas už fiksuotą blogesnę (bet ne daug blogesnę) už rinkos kainą. Jeigu skola būtų konvertuota, investuotojui A priklausytų 60 procentų ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių. Investuotojas A gautų naudos dėl tarpusavio sąsajos, jeigu skolos priemonės būtų konvertuotos į paprastąsias akcijas. Investuotojas A turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nes jam priklauso ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisės ir reikšmingos potencialios balsavimo teisės, kurios jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti svarbiai veiklai.

Galia valdyti, kai balsavimo arba panašios teisės nedaro reikšmingo poveikio ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai

B51 Vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą (žr. B5–B8 straipsnius), investuotojas turi įvertinti savo dalyvavimą ir sprendimus, priimtus ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos pradžioje, jį steigiant, ir įvertinti, ar investuotojo dalyvavimo sandorio sąlygos ir ryšio ypatumai suteikia jam pakankamai teisių, kad jis įgytų galią valdyti. Vien dalyvavimo steigiant ūkio subjektą, į kurį investuojama, nepakanka, kad investuotojas įgytų kontrolės teisę. Tačiau dalyvavimas steigiant gali rodyti, kad investuotojas turėjo galimybę įgyti pakankamai teisių, kad įgytų galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama.

B52 Be to, investuotojas turi įvertinti sutartimis įformintus susitarimus, pavyzdžiui, dėl teisės pirkti, teisės parduoti ir likvidavimo teisės, sudarytus ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos pradžioje. Jeigu tuose sutartimis įformintuose susitarimuose yra numatyta su ūkio subjektu, į kurį investuojama, glaudžiai susijusi veikla, ši veikla iš esmės sudaro neatskiriamą ūkio subjekto, į kurį investuojama, bendros veiklos dalį, net jei ši veikla teisiniu požiūriu gali nepatekti į ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritį. Todėl nustatant, ar investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, tiesioginės arba netiesioginės teisės priimti sprendimus, numatytos sutartimis įformintuose susitarimuose, kurios yra glaudžiai susijusios su ūkio subjektu, į kurį investuojama, turi būti laikomos svarbia veikla.

B53 Kai kurių ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, svarbi veikla vykdoma tik kai susiklosto tam tikros aplinkybės arba įvyksta tam tikri įvykiai. Ūkio subjektas, į kurį investuojama, gali būti sukurtas taip, kad jo veikla ir grąža yra iš anksto nustatyta, nebent ir kol susiklosto tos aplinkybės arba įvyksta tie įvykiai. Tokiu atveju tik sprendimai dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos, kai susiklosto tos aplinkybės arba įvyksta tie įvykiai, gali reikšmingai paveikti jo grąžą ir būti laikomi svarbia veikla. Tam, kad investuotojas, kuris gali priimti tuos sprendimus, turėtų galią valdyti, nereikia, kad susiklostytų tos aplinkybės arba įvyktų tie įvykiai. Tai, kad teisė priimti sprendimus priklauso nuo to, ar susiklostys aplinkybės arba įvyks įvykiai, savaime nereiškia, kad tos teisės yra apsaugos teisės.

▼M32

Taikymo pavyzdžiai

11 pavyzdys

Vienintelė ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritis, nurodyta jo steigimo dokumentuose, yra pirkti gautinas sumas ir kasdien jas tvarkyti savo investuotojų vardu. Prie kasdienio tvarkymo priskiriamas pagrindinės sumos ir palūkanų mokėjimų gavimas ir perdavimas suėjus terminui. Su gautina suma susijusio įsipareigojimų neįvykdymo atveju ūkio subjektas, į kurį investuojama, iškart tą gautiną sumą perduoda investuotojui pagal atskirą investuotojo ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, pardavimo susitarimą. Vienintelė svarbi veikla yra gautinų sumų valdymas įsipareigojimų neįvykdymo atveju, nes tai vienintelė veikla, kuri gali reikšmingai paveikti ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžą. Gautinų sumų valdymas iki įsipareigojimų neįvykdymo nėra svarbi veikla, nes tam nereikia priimti reikšmingų sprendimų, kurie galėtų reikšmingai paveikti ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžą, – veikla iki įsipareigojimų neįvykdymo yra iš anksto nustatyta, ją sudaro tik pinigų srautų gavimas suėjus terminui ir jų perdavimas investuotojams. Todėl vertinant bendrą ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklą, kuri daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, turėtų būti vertinama tik investuotojo teisė valdyti turtą įsipareigojimų neįvykdymo atveju. Šiame pavyzdyje ūkio subjekto, į kurį investuojama, struktūra užtikrina, kad investuotojas turi teisę priimti sprendimus dėl veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį grąžai, tik tada, kai ši teisė priimti sprendimus yra reikalinga. Pardavimo susitarimo sąlygos yra neatskiriama bendro sandorio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ir jo įsteigimo dalis. Todėl, atsižvelgiant į pardavimo susitarimo sąlygas, taip pat į ūkio subjekto, į kurį investuojama, steigimo dokumentus, darytina išvada, kad investuotojas turi galią valdyti ūkio subjektą, net jei investuotojas perima gautinų sumų nuosavybės teisę tik įsipareigojimų neįvykdymo atveju ir gautinų sumų, su kuriomis susiję įsipareigojimai neįvykdomi, valdymas teisiniu požiūriu nepatenka į ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos sritį.

12 pavyzdys

Vienintelis ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtas yra gautinos sumos. Įvertinus ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą nustatyta, kad vienintelė svarbi veikla yra gautinų sumų valdymas įsipareigojimų neįvykdymo atveju. Šalis, kuri gali valdyti gautinas sumas įsipareigojimų neįvykdymo atveju, turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nepaisant to, ar kuris nors iš skolininkų nevykdė savo įsipareigojimų.

B54 Investuotojas gali turėti tiesioginį arba netiesioginį įsipareigojimą užtikrinti, kad ūkio subjektas, į kurį investuojama, tęstų veiklą nekeisdamas pradinės struktūros. Toks įsipareigojimas gali padidinti investuotojo grąžos kintamumo riziką ir taip padidinti akstiną investuotojui įgyti pakankamai teisių, kurios suteiktų jam galią valdyti. Todėl įsipareigojimas užtikrinti, kad ūkio subjektas, į kurį investuojama, veiktų nekeisdamas pradinės struktūros, gali rodyti, kad investuotojas turi galią valdyti, bet tai savaime nesuteikia investuotojui galios valdyti ir nedraudžia kitai šaliai turėti galią valdyti.

Galimybė arba teisės gauti kintamą grąžą iš ūkio subjekto, į kurį investuojama

B55 Vertindamas, ar turi ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolės teisę, investuotojas nustato, ar gali arba turi teisę iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, gauti kintamą grąžą.

▼M32

B56 Kintama grąža yra tokia grąža, kuri nėra fiksuota ir gali kisti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų. Kintama grąža gali būti tik teigiama, tik neigiama arba ir teigiama, ir neigiama (žr. 15 straipsnį). Vertindamas, ar iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gaunama grąža yra kintama ir kiek kintama, investuotojas remiasi esminėmis susitarimo nuostatomis ir nepaiso teisinės grąžos formos. Pavyzdžiui, investuotojas gali turėti obligaciją, už kurią mokamos fiksuotos palūkanos. Fiksuotos palūkanos pagal šį TFAS yra kintama grąža, nes dėl jų kyla įsipareigojimų neįvykdymo rizika, taip pat investuotojas dėl jų patiria kredito riziką, susijusią su obligacijos emitentu. Kintamumo mastas (t. y. kiek ta grąža yra kintama) priklauso nuo obligacijos kredito rizikos. Taip pat ir fiksuotas veiklos mokestis už ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto valdymą yra kintama grąža, nes investuotojas dėl to patiria ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų riziką. Kintamumo mastas priklauso nuo ūkio subjekto, į kurį investuojama, gebėjimo gauti papildomų pajamų mokesčiui sumokėti.

B57 Keletas grąžos pavyzdžių:

a) dividendai, kita paskirstoma iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gaunama ekonominė nauda (pvz., palūkanos už ūkio subjekto, į kurį investuojama, išleistus skolos vertybinius popierius) ir investuotojo investicijos į tą ūkio subjektą vertės pokyčiai;

b) atlygis už ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto arba įsipareigojimų valdymą, mokesčiai, nuostolio rizika dėl suteikto kredito arba likvidumo paramos, likutinės ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto ir įsipareigojimų dalys po to ūkio subjekto, į kurį investuojama, likvidavimo, mokesčių lengvatos ir galimybė pasinaudoti būsimu likvidumu, kurią investuotojas turi dėl savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama;

c) grąža, kurios kiti dalių turėtojai negali gauti. Pavyzdžiui, investuotojas gali naudoti savo turtą kartu su ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtu, kaip antai sujungti veiklos funkcijas, kad galėtų pasinaudoti masto ekonomija, sutaupyti išlaidų, gauti retų produktų, galimybę pasinaudoti nuosavybės teise saugomomis žiniomis arba apriboti tam tikrą veiklą arba turtą, kad padidintų investuotojo kito turto vertę.

Galios valdyti ir grąžos tarpusavio ryšys

Perduota galia valdyti

B58 Kai investuotojas, kuris turi teisę priimti sprendimus (sprendimus priimantis asmuo), vertina, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jis turi nustatyti, ar yra pagrindinė šalis, ar agentas. Investuotojas taip pat turi nustatyti, ar kuris nors kitas ūkio subjektas, turintis teisę priimti sprendimus, veikia kaip agentas investuotojo vardu. Agentas – tai šalis, įgaliota veikti kitos šalies arba šalių (pagrindinės šalies (šalių)) vardu ir naudai, todėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, nekontroliuoja, kai naudojasi savo teise priimti sprendimus (žr. 17 ir 18 straipsnius). Taigi, kartais agentas gali turėti pagrindinės šalies teises ir jomis naudotis, bet tai jis daro pagrindinės šalies vardu. Sprendimus priimantis asmuo nėra agentas vien dėl to, kad kitos šalys gali gauti naudos dėl jo priimamų sprendimų.

B59 Investuotojas gali savo teises priimti sprendimus konkrečiais klausimais arba dėl visos svarbios veiklos perduoti agentui. Vertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, investuotojas savo agentui perduotas teises priimti sprendimus vertina lyg jas pats tiesiogiai turėtų. Tais atvejais, kai pagrindinių šalių yra daugiau negu viena, kiekviena pagrindinė šalis turi įvertinti, ar turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, atsižvelgdamos į B5–B54 straipsniuose išdėstytus reikalavimus. B60–B72 straipsniuose pateikiamos nuorodos, kaip nustatyti, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, ar pagrindinė šalis.

▼**M32**

B60 Sprendimus priimantis asmuo, norėdamas nustatyti, ar yra agentas, turi įvertinti visus savo, valdomo ūkio subjekto, į kurį investuojama, ir kitų su ūkio subjektu, į kurį investuojama, susijusių šalių ryšius, visų pirma visus toliau išvardytus veiksnius:

a) savo teisės priimti sprendimus dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, mastą (B62 ir B63 straipsniai);

b) kitų šalių turimas teises (B64–B67 straipsniai);

c) atlygį, kurį turi teisę gauti pagal susitarimą (-us) dėl atlygio (B68–B70 straipsniai);

d) sprendimus priimančio asmens grąžos iš kitų turimų ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalių kintamumo riziką (B71 ir B72 straipsniai).

Remiantis konkrečiais faktais ir aplinkybėmis kiekvienam veiksniui suteikiama kitokia svarba.

B61 Norint nustatyti, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, reikia vertinti visus B60 straipsnyje išvardytus veiksnius, išskyrus tuos atvejus, kai reikšmingos teisės pašalinti sprendimus priimantį asmenį priklauso vienai šaliai (panaikinimo teisės) ir ji gali be priežasties pašalinti sprendimus priimantį asmenį (žr. B65 straipsnį).

Teisės priimti sprendimus mastas

B62 Sprendimus priimančio asmens teisės priimti sprendimus mastas nustatomas vertinant:

a) veiklą, kurią leidžiama vykdyti pagal susitarimą (-us) dėl sprendimų priėmimo ir įstatymus; ir

b) teisę veikti savo nuožiūra, kurią sprendimus priimantis asmuo turi, kai priima sprendimus dėl šios veiklos.

B63 Sprendimus priimantis asmuo turi įvertinti ūkio subjekto, į kurį investuojama, paskirtį ir struktūrą, riziką, kurią pagal savo struktūrą ūkio subjektas, į kurį investuojama, patiria, riziką, kurią pagal savo struktūrą perduoda susijusioms šalims, ir tai, kiek sprendimus priimantis asmuo dalyvavo steigiant ūkio subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, jeigu sprendimus priimantis asmuo aktyviai dalyvavo steigiant ūkio subjektą, į kurį investuojama (taip pat nustatant teisių priimti sprendimus mastą), tas dalyvavimas gali rodyti, kad sprendimus priimantis asmuo turėjo galimybę ir akstiną įgyti teises, dėl kurių sprendimus priimantis asmuo gali vadovauti svarbiai veiklai.

Kitų šalių turimos teisės

B64 Kitų šalių turimos reikšmingos teisės gali paveikti sprendimus priimančio asmens galimybę vadovauti svarbiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklai. Reikšmingos panaikinimo arba kitos teisės gali rodyti, kad sprendimus priimantis asmuo yra agentas.

▼**M32**

B65 Vien to, kad reikšmingos panaikinimo teisės priklauso vienai šaliai ir kad viena šalis gali be priežasties pašalinti sprendimus priimantį asmenį, pakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog sprendimus priimantis asmuo yra agentas. Jeigu tokios teisės priklauso daugiau negu vienai šaliai (ir nė viena šalis atskirai negali pašalinti sprendimus priimančio asmens be kitų šalių sutikimo), vien šios teisės nėra lemiamos sprendžiant, ar sprendimus priimantis asmuo pirmiausia veikia kitų šalių vardu ir naudai. Be to, kuo daugiau šalių turi veikti kartu, kad pasinaudotų teisėmis pašalinti sprendimus priimantį asmenį, ir kuo didesnis kitų sprendimus priimančio asmens ekonominių interesų (atlygis ir kiti interesai) mastas ir kintamumas, tuo šis veiksnys turi mažiau svarbos.

B66 Kitų šalių turimos reikšmingos teisės, kurios riboja sprendimus priimančio asmens galimybę veikti savo nuožiūra, vertinant, ar sprendimus priimantis asmuo yra agentas, vertinamos panašiai kaip panaikinimo teisės. Pavyzdžiui, sprendimus priimantis asmuo, kuris turi gauti nedidelio kitų šalių skaičiaus patvirtinimą savo veiksmams, dažniausiai būna agentas. (Žr. B22–B25 straipsniuose pateikiamas papildomas nuorodas apie teises ir tai, ar jos yra reikšmingos.)

B67 Vertinant kitų šalių turimas teises turi būti vertinamos teisės, kuriomis naudojasi ūkio subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyba (arba kitas valdymo organas), ir jų poveikis sprendimus priimančio asmens įgaliojimams (žr. B23 straipsnio b punktą).

Atlygis

B68 Kuo didesnis sprendimus priimančio asmens atlygis, susijęs su grąža iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos, ir kuo didesnis atlygio kintamumas, tuo labiau tikėtina, kad sprendimus priimantis asmuo yra pagrindinė šalis.

B69 Norėdamas nustatyti, ar yra pagrindinė šalis, ar agentas, sprendimus priimantis asmuo taip pat turi įvertinti, ar atitinka šias sąlygas:

a) ar sprendimus priimančio asmens atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms;

b) ar susitarime dėl atlygio pateikiamos tik tos sąlygos arba tokios sumos, kurios dažniausiai numatomos susitarimuose dėl panašių paslaugų ir kvalifikacijos lygio, kai susitarimai sudaromi tarp nesusijusių šalių.

B70 Sprendimus priimantis asmuo negali būti agentas, jeigu neatitinka B69 straipsnio a ir b punktuose nurodytų sąlygų. Tačiau vien to, kad šios sąlygos tenkinamos, savaime nepakanka daryti išvadai, kad sprendimus priimantis asmuo yra agentas.

Grąžos iš kitų interesų kintamumo rizika

B71 Sprendimus priimantis asmuo, kuris turi kitų interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama (pvz., turi investicijų ūkio subjekte, į kurį investuojama, arba teikia garantijas dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos rezultatų), vertindamas, ar yra agentas, turi įvertinti savo grąžos iš tų interesų kintamumo riziką. Tai, kad ūkio subjekte, į kurį investuojama, turima kitų interesų, rodo, kad sprendimus priimantis asmuo gali būti pagrindinė šalis.

▼M32

B72 Vertindamas grąžos iš kitų interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama, kintamumo riziką sprendimus priimantis asmuo įvertina:

a) tai, kad kuo didesnis ekonominių interesų mastas ir su jais susijęs kintamumas, atsižvelgiant į atlygį ir kitus interesus bendrai, tuo labiau tikėtina, kad sprendimus priimantis asmuo yra pagrindinė šalis;

b) ar jo grąžos kintamumo rizika skiriasi nuo kitų investuotojų ir, jei taip, ar tai gali paveikti jo veiksmus. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai sprendimus priimančiam asmeniui priklauso subordinuotosios dalys arba kai jis ūkio subjektui, į kurį investuojama, teikia kitos formos kredito vertės padidinimo priemones.

Sprendimus priimantis asmuo turi įvertinti savo grąžos kintamumo riziką, palygindamas ją su bendru ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžos kintamumu. Šis vertinimas pirmiausia atliekamas remiantis numatoma grąža iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, veiklos, bet neignoruojant maksimalios sprendimus priimančio asmens grąžos iš kitų jo interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama, kintamumo rizikos.

Taikymo pavyzdžiai

13 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo (fondo valdytojas) įsteigia fondą, kurio vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kuris valdomas pagal griežtai apibrėžtus parametrus, nustatytus investavimo įgaliojimuose, kaip to reikalaujama pagal vietos įstatymus ir kitus teisės aktus, prekiauja jo vertybiniais popieriais ir jį valdo. Fondo vertybiniai popieriai parduodami investuotojams kaip investicija į diversifikuotą ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, nuosavybės vertybinių popierių portfelį. Laikydamasis nustatytų parametrų fondo valdytojas gali savo nuožiūra spręsti, į kokį turtą investuoti. Fondo valdytojas fondui skyrė 10 procentų proporcingą investiciją ir gauna atlygį už savo paslaugas rinkos sąlygomis – atlygį sudaro 1 procentas grynosios fondo turto vertės. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Fondo valdytojas neatsako už fondo nuostolius, kurie viršija jo 10 procentų investiciją. Iš fondo nereikalaujama sudaryti ir jame nėra sudarytos nepriklausomos direktorių valdybos. Investuotojai neturi reikšmingų teisių, kurios paveiktų fondo valdytojo įgaliojimus priimti sprendimus, bet gali išpirkti savo dalis, laikydamiesi konkrečių fondo nustatytų ribų.

Nors fondo valdytojas veikia laikydamasis investicijų įgaliojime nustatytų sąlygų ir teisės aktų reikalavimų, fondo valdytojas turi teises priimti sprendimus, kurios šiuo metu jam suteikia galimybę vadovauti svarbiai fondo veiklai, – investuotojai neturi reikšmingų teisių, kurios galėtų paveikti fondo valdytojo įgaliojimus priimti sprendimus. Fondo valdytojas gauna atlygį už savo paslaugas rinkos sąlygomis, atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, jis fondui taip pat skyrė proporcingą investiciją. Dėl atlygio ir investicijos fondo valdytojo grąža iš fondo veiklos yra kintama, bet kintamumo rizika nėra tokia reikšminga, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Iš šio pavyzdžio, įvertinus fondo valdytojo grąžos iš fondo kintamumo riziką ir jo įgaliojimus priimti sprendimus, laikantis griežtų kriterijų, matyti, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

▼M32

14 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo įsteigia fondą, kuris suteikia galimybę investuoti įvairiems investuotojams, prekiauja jo vertybiniais popieriais ir jį valdo. Sprendimus priimantis asmuo (fondo valdytojas) privalo priimti sprendimus, kurie geriausiai atitiktų visų investuotojų interesus, laikydamasis fondo valdymo susitarimo sąlygų. Vis dėlto fondo valdytojas turi plačias galimybes priimti sprendimus savo nuožiūra. Fondo valdytojas už savo paslaugas gauna atlygį rinkos sąlygomis – atlygį sudaro 1 procentas valdomo turto vertės ir 20 procentų viso fondo pelno, jei pasiekiama nustatyta pelno riba. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms.

Nors fondo valdytojas privalo priimti sprendimus, kurie geriausiai atitiktų visų investuotojų interesus, jis turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir valdyti svarbią fondo veiklą. Fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Be to, atlygis suvienodina fondo valdytojo ir kitų investuotojų interesus siekti didinti fondo vertę, bet grąžos iš fondo veiklos kintamumo rizika nėra tokia reikšminga, kad vien atlygis savaime rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

Pirmiau išdėstytos aplinkybės ir analizė galioja toliau pateiktiems 14A–14C pavyzdžiams. Kiekvienas pavyzdys vertinamas atskirai.

14A pavyzdys

Fondo valdytojas taip pat turi 2 procentų investiciją į fondą, dėl kurios jo interesai tampa panašūs į kitų investuotojų. Fondo valdytojas neatsako už fondo nuostolius, kurie viršija jo 2 procentų investiciją. Investuotojai gali pašalinti fondo valdytoją paprasta balsų dauguma, bet tik už sutarties pažeidimą.

Dėl 2 procentų investicijos padidėja fondo valdytojo grąžos iš fondo veiklos kintamumas, bet šis kintamumas nėra toks reikšmingas, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Kitų investuotojų teisės pašalinti fondo valdytoją laikomos apsaugos teisėmis, nes jomis galima pasinaudoti tik jei pažeidžiama sutartis. Šiame pavyzdyje, nors fondo valdytojas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir nors jo grąža ir atlygis yra kintami, fondo valdytojo grąžos kintamumo rizika rodo, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

14B pavyzdys

Fondo valdytojas turi reikšmingesnę proporcingą investiciją į fondą, bet neturi jokių įsipareigojimų dėl fondo nuostolių, kurie viršija tą investiciją. Investuotojai gali pašalinti fondo valdytoją paprasta balsų dauguma, bet tik už sutarties pažeidimą.

Šiame pavyzdyje kitų investuotojų teisės pašalinti fondo valdytoją laikomos apsaugos teisėmis, nes jomis galima pasinaudoti tik jei pažeidžiama sutartis. Nors fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, dėl fondo valdytojo investicijos ir jo atlygio grąžos iš fondo veiklos kintamumo rizika gali būti tokio reikšmingumo, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Kuo didesnis fondo valdytojo ekonominių interesų mastas ir su jais susijęs kintamumas (atlygį ir kitus interesus vertinant kartu), tuo daugiau svarbos fondo valdytojas savo analizėje teiks tiems ekonominiams interesams ir tuo didesnė tikimybė, kad fondo valdytojas yra pagrindinė šalis.

▼M32

Pavyzdžiui, įvertinęs savo atlygį ir kitus veiksnius, fondo valdytojas gali nuspręsti, jog 20 procentų investicija yra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog jis kontroliuoja fondą. Tačiau kitomis aplinkybėmis (t. y. jei atlygis arba kiti veiksniai yra kitokie) kontrolė gali būti įgyjama, kai investicijos dydis yra kitoks.

14C pavyzdys

Fondo valdytojas turi 20 procentų proporcingą investiciją į fondą, bet neturi jokių įsipareigojimų dėl fondo nuostolių, kurie viršija jo 20 procentų investiciją. Fondas turi direktorių valdybą, kurios nariai yra nepriklausomi nuo fondo valdytojo ir yra skiriami kitų investuotojų. Valdyba kasmet paskiria fondo valdytoją. Jeigu valdyba nusprendžia neatnaujinti fondo valdytojo sutarties, fondo valdytojo paslaugas gali teikti kiti šiame sektoriuje dirbantys valdytojai.

Nors fondo valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis atlygis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, dėl fondo valdytojo 20 procentų investicijos ir jo atlygio grąžos iš fondo veiklos kintamumo rizika gali būti tokio reikšmingumo, kad rodytų, jog fondo valdytojas yra pagrindinė šalis. Tačiau investuotojai turi reikšmingas teises pašalinti fondo valdytoją – direktorių valdyba yra mechanizmas, užtikrinantis, kad investuotojai galėtų pašalinti fondo valdytoją, jei taip nusprendžia.

Šiame pavyzdyje fondo valdytojas savo analizėje daugiau svarbos teikia reikšmingoms panaikinimo teisėms. Taigi, nors fondo valdytojas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus ir nors dėl jo atlygio ir investicijos jo grąža iš fondo yra kintama, kitų investuotojų turimos reikšmingos teisės rodo, kad fondo valdytojas yra agentas. Taigi fondo valdytojas daro išvadą, kad fondo nekontroliuoja.

15 pavyzdys

Ūkio subjektas, į kurį investuojama, sukuriamas pirkti fiksuotų palūkanų turtu užtikrintų vertybinių popierių portfelį, finansuojamą fiksuotų palūkanų skolos priemonėmis ir nuosavybės priemonėmis. Nuosavybės priemonės yra skirtos tam, kad suteiktų skolos investuotojams apsaugą nuo pirmųjų nuostolių, ir būtų papildomos likutine ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąža. Sandoris parduotas potencialiems skolos investuotojams kaip investicija į turtu užtikrintų vertybinių popierių portfelį su kredito rizika, susijusia su galimu portfelį sudarančių turtu užtikrintų vertybinių popierių emitentų įsipareigojimų neįvykdymu, ir su palūkanų normos rizika, susijusia su portfelio valdymu. Įsteigimo metu nuosavybės priemonės sudaro 10 procentų perkamo turto vertės. Sprendimus priimantis asmuo (turto valdytojas) valdo aktyvų turto portfelį priimdamas sprendimus dėl investicijų, laikydamasis ūkio subjekto, į kurį investuojama, prospekte nustatytų parametrų. Už šias paslaugas turto valdytojas gauna fiksuotą atlygį rinkos sąlygomis (t. y. 1 procentą valdomo turto vertės) ir su veiklos rezultatais susijusį atlygį (t. y. 10 procentų pelno), jeigu ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelnas viršija nustatytą ribą. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Turto valdytojui priklauso 35 procentai ūkio subjekto, į kurį investuojama, nuosavybės.

▼M32

Likusieji 65 procentai nuosavybės ir visų skolos priemonių priklauso daugeliui labai įvairių investuotojų, kurie yra nesusijusios trečiosios šalys. Turto valdytojas gali būti pašalintas be priežasties paprastos kitų investuotojų daugumos sprendimu.

Turto valdytojui mokamas fiksuotas ir nuo veiklos rezultatų priklausantis užmokestis, kuris yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Dėl atlygio fondo valdytojo interesai tampa panašūs į kitų investuotojų interesus padidinti fondo vertę. Kadangi turto valdytojui priklauso 35 procentai nuosavybės ir jis gauna atlygį, turto valdytojo grąža iš fondo veiklos yra kintama.

Nors turto valdytojas veikia laikydamasis ūkio subjekto, į kurį investuojama, prospekte nustatytų sąlygų, turto valdytojas šiuo metu gali priimti sprendimus dėl investicijų, kurie daro reikšmingą poveikį ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžai, – šioje analizėje kitų investuotojų turimai panaikinimo teisei skiriama mažai svarbos, nes tos teisės priklauso dideliam labai įvairių investuotojų skaičiui. Šiame pavyzdyje turto valdytojas savo analizėje daugiau svarbos teikia grąžos iš turimos nuosavybės dalies fonde, kuri yra antraeilė skolos priemonių atžvilgiu, kintamumo rizikai. Dėl 35 procentų nuosavybės dalies patiriama antraeilė nuostolių rizika ir įgyjamos teisės į ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąžą, kurios yra tokios reikšmingos, kad rodo, jog turto valdytojas yra pagrindinė šalis. Taigi turto valdytojas daro išvadą, kad kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama.

16 pavyzdys

Sprendimus priimantis asmuo (rėmėjas) remia jungtinę pardavėjų, kurie leidžia trumpalaikes skolos priemones investuotojams – nesusijusioms trečiosioms šalims, – įmonę. Sandoris parduotas potencialiems investuotojams kaip investicija į aukštą reitingą turinčio vidutinės trukmės turto portfelį su minimalia kredito rizika, susijusia su galimu portfelį sudarančio turto emitentų įsipareigojimų neįvykdymu. Įvairūs perdavėjai šiai jungtinei įmonei parduoda aukštos kokybės vidutinės trukmės turto portfelius. Kiekvienas turto perdavėjas tvarko turto portfelį, kurį parduoda jungtinei įmonei, ir įsipareigojimų neįvykdymo atveju valdo gautinas sumas, už tai gaudamas aptarnavimo mokestį rinkos sąlygomis. Kiekvienas perdavėjas taip pat teikia apsaugą nuo pirmųjų kredito nuostolių iš turto portfelio, skirdamas didesnį jungtinei įmonei perduodamo turto užstatą. Rėmėjas nustato veiklos sąlygas ir valdo veiklą už atlygį rinkos sąlygomis. Atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms. Rėmėjas tvirtina pardavėjus, kuriems leidžiama parduoti turtą jungtinei įmonei, tvirtina jungtinės įmonės perkamą turtą ir priima sprendimus dėl jungtinės įmonės finansavimo. Rėmėjas turi veikti atsižvelgdamas į geriausius visų investuotojų interesus.

Rėmėjas turi teisę gauti likutinę grąžą iš jungtinės įmonės veiklos, taip pat jungtinei įmonei suteikia kredito vertės padidinimo ir likvidumo priemones. Perdavėjams padengus nuostolius, iš rėmėjo suteiktų kredito vertės padidinimo priemonių yra padengiama iki 5 procentų viso jungtinės įmonės turto nuostolių. Turtui, su kuriuo susiję įsipareigojimai neįvykdomi, likvidumo priemonės iš anksto nėra skiriamos. Investuotojai neturi reikšmingų teisių, kurios galėtų paveikti rėmėjo įgaliojimus priimti sprendimus.

▼M32

Nors rėmėjui už paslaugas mokamas atlygis rinkos sąlygomis ir jo atlygis yra proporcingas teikiamoms paslaugoms, rėmėjo grąža iš jungtinės įmonės veiklos yra kintama dėl jo teisių į visą likutinę jungtinės įmonės veiklos grąžą ir kredito vertės padidinimo bei likvidumo priemonių teikimo (t. y. jungtinė įmonė patiria likvidumo riziką, nes trumpalaikes skolos priemones naudoja vidutinės trukmės turtui finansuoti). Nors kiekvienas perdavėjas turi teises priimti sprendimus, kurie daro poveikį turto vertei, rėmėjas turi plačius įgaliojimus priimti sprendimus, kurie jam šiuo metu suteikia galimybę vadovauti veiklai, kuri daro reikšmingiausią poveikį grąžai iš jungtinės įmonės veiklos (t. y. rėmėjas nustatė jungtinės įmonės veiklos sąlygas, turi teisę priimti sprendimus dėl turto (tvirtinti perkamą turtą ir to turto perdavėjus) ir dėl veiklos finansavimo (kuriai reguliariai reikia rasti naujų investicijų)). Dėl teisės gauti likutinę grąžą iš jungtinės įmonės veiklos ir dėl suteiktų kredito vertės padidinimo ir likvidumo priemonių rėmėjo grąža iš jungtinės įmonės veiklos yra kintama ir skiriasi nuo kitų investuotojų grąžos. Taigi ta kintamumo rizika rodo, kad rėmėjas yra pagrindinė šalis, todėl rėmėjas daro išvadą, kad kontroliuoja jungtinę įmonę. Rėmėjo prievolė atsižvelgti į geriausius visų investuotojų interesus nepanaikina rėmėjo kaip pagrindinės šalies statuso.

Ryšiai su kitomis šalimis

B73 Vertindamas kontrolę, investuotojas turi įvertinti savo ryšio su kitomis šalimis pobūdį ir tai, ar tos kitos šalys veikia investuotojo vardu (t. y. ar jie yra *de facto* agentai). Norint nustatyti, ar kitos šalys veikia kaip *de facto* agentai, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant ne tik į ryšio pobūdį, bet ir į tai, kaip šios šalys yra susijusios tarpusavyje ir su investuotoju.

B74 Tokiam ryšiui sutartimi įformintas susitarimas nėra būtinas. Šalis yra *de facto* agentas, kai investuotojas arba asmenys, kurie vadovauja investuotojo veiklai, gali nurodyti tai šaliai veikti investuotojo vardu. Tokiomis aplinkybėmis investuotojas, vertindamas ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, turi atsižvelgti į savo *de facto* agento teises priimti sprendimus, savo netiesioginę galimybę arba teises gauti kintamą grąžą pačiam ir per *de facto* agentą.

B75 Toliau pateikiami šalių, kurios dėl savo ryšio pobūdžio gali veikti kaip investuotojo *de facto* agentai, pavyzdžiai:

a) su investuotoju susijusios šalys;

b) šalis, kuri ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį gavo kaip atlygį arba paskolą iš investuotojo;

c) šalis, kuri sutiko neparduoti, neperduoti ir nesuvaržyti savo dalių ūkio subjekte, į kurį investuojama, prieš tai negavusi investuotojo patvirtinimo (išskyrus tuos atvejus, kai investuotojas ir kita šalis turi išankstinio patvirtinimo teisę ir teisės yra grindžiamos sandoryje dalyvauti ketinančių nepriklausomų šalių tarpusavyje sulygtomis sąlygomis);

d) šalis, kuri negali finansuoti savo veiklos be subordinuotosios finansinės investuotojo paramos;

▼M32

e) ūkio subjektas, į kurį investuojama, kurio valdymo organo narių arba pagrindinių vadovaujančių darbuotojų dauguma yra tie patys kaip investuotojo;

f) šalis, turinti glaudžius verslo ryšius su investuotoju, pavyzdžiui, kaip profesionalaus paslaugų teikėjo ir vieno iš jo svarbių klientų.

Nurodyto turto kontrolė

B76 Investuotojas turi atsižvelgti į tai, ar ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalis yra laikoma atskiru ūkio subjektu ir, jei taip, ar jis kontroliuoja atskiru laikomą ūkio subjektą.

B77 Investuotojas ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį vertina kaip atskirą ūkio subjektą tik jeigu įvykdoma ši sąlyga:

Nurodytas ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtas (ir susijusios kredito vertės padidinimo priemonės, jei buvo suteiktos) yra vienintelis nurodytų ūkio subjekto, į kurį investuojama, įsipareigojimų arba nurodytų kitų interesų ūkio subjekte, į kurį investuojama, apmokėjimo šaltinis. Šalys, išskyrus tas, kurios turi nurodytus įsipareigojimus, neturi teisių arba prievolių, susijusių su nurodytu turtu arba likutiniais pinigų srautais iš tokio turto. Iš esmės jokiai likusiai ūkio subjekto, į kurį investuojama, daliai negali būti naudojama jokia grąža iš nurodyto turto ir jokie atskiru laikomo ūkio subjekto įsipareigojimai nėra apmokami iš likusios ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalies. Taigi iš esmės visas to atskiru laikomo ūkio subjekto turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė yra visiškai atskiri nuo viso ūkio subjekto, į kurį investuojama. Dažnai toks atskiru laikomas ūkio subjektas yra vadinamas savarankišku vienetu (angl. *silo*).

B78 Jeigu įvykdoma B77 straipsnyje nurodyta sąlyga, norėdamas įvertinti, ar turi galią valdyti tą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį, investuotojas turi nustatyti, kuri veikla daro reikšmingą poveikį atskiru laikomam ūkio subjektui ir kaip tai veiklai vadovaujama. Vertindamas atskiru laikomo ūkio subjekto kontrolę, investuotojas taip pat turi atsižvelgti į tai, ar gali arba turi teisę gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su atskiru laikomu ūkio subjektu ir ar gali panaudoti savo galią valdyti tą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį, kad paveiktų investuotojo grąžos dydį.

B79 Jeigu investuotojas kontroliuoja atskiru laikomą ūkio subjektą, investuotojas konsoliduoja tą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį. Tokiu atveju kitos šalys, vertindamos ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę ir konsoliduodamos ataskaitas tos ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalies neįtraukia.

Nuolatinis vertinimas

B80 Investuotojas turi pakartotinai įvertinti, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, jeigu iš faktų ir aplinkybių matyti, kad pasikeitė vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų.

B81 Jeigu pasikeitė sąlygos, kuriomis galima valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, šis pokytis turi atsispindėti investuotojui vertinant savo galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, tai, kad pasikeitė teisės priimti sprendimus, gali reikšti, kad svarbiai veiklai dabar vadovaujama ne balsuojant; vietoj to pagal kitus susitarimus, pavyzdžiui, sutartis, kitai šaliai arba šalims šiuo metu suteikiama galimybė vadovauti svarbiai veiklai.

▼M32

B82 Dėl tam tikro įvykio investuotojas gali įgyti arba prarasti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nors investuotojas nėra to įvykio dalyvis. Pavyzdžiui, investuotojas gali įgyti galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, nes nebegalioja kitai šaliai arba šalims priklausiusios teisės priimti sprendimus, dėl kurių investuotojas anksčiau negalėjo kontroliuoti ūkio subjekto, į kurį investuojama.

B83 Investuotojas taip pat įvertina pokyčius, kurie daro poveikį jo galimybei arba teisei gauti kintamą grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama. Pavyzdžiui, investuotojas, kuris turi galią valdyti ūkio subjektą, į kurį investuojama, gali prarasti ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, jeigu praranda teisę gauti grąžą arba vykdyti įsipareigojimus, nes tada investuotojas neatitiktų 7 straipsnio b punkto nuostatų (pavyzdžiui, jeigu nutraukiama sutartis dėl nuo veiklos rezultatų priklausančio atlygio mokėjimo).

B84 Investuotojas turi įvertinti, ar nepakito jo vertinimas, ar jis veikia kaip agentas, ar kaip pagrindinė šalis. Investuotojo ir kitų šalių bendrų santykių pokyčiai gali reikšti, kad investuotojas nebėra agentas, nors anksčiau veikė kaip agentas, ir atvirkščiai. Pavyzdžiui, jeigu pasikeičia investuotojo arba kitų šalių teisės, investuotojas turi iš naujo įvertinti savo kaip pagrindinės šalies arba agento statusą.

B85 Pradinis investuotojo atliktas kontrolės arba savo kaip pagrindinės šalies arba agento statuso vertinimas nepakinta vien dėl to, kad pakito rinkos sąlygos (pavyzdžiui, dėl rinkos sąlygų pakito ūkio subjekto, į kurį investuojama, grąža), nebent dėl rinkos sąlygų pokyčių pasikeičia vienas arba keli iš trijų 7 straipsnyje išvardytų kontrolės aspektų arba pasikeičia bendras pagrindinės šalies ir agento ryšys.

▼M38

NUSTATYMAS, AR ŪKIO SUBJEKTAS YRA INVESTICINIS SUBJEKTAS

B85A Vertindamas, ar jis yra investicinis subjektas, ūkio subjektas atsižvelgia į visus faktus ir aplinkybes, įskaitant savo paskirtį ir struktūrą. Ūkio subjektas, kuriam būdingi trys 27 straipsnyje pateiktos investicinio subjekto apibrėžties elementai, laikomas investiciniu subjektu. B85B–B85M straipsniuose išsamiau aprašomi apibrėžties elementai.

Verslo tikslas

B85B Pagal investicinio subjekto apibrėžtį reikalaujama, kad ūkio subjektas investuotų išskirtinai siekdamas kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų (kaip antai, dividendų, palūkanų arba nuomos pajamų) arba ir vieno, ir kito. Dokumentai, rodantys, kokie yra subjekto investiciniai tikslai, kaip antai ūkio subjekto prospektas, ūkio subjekto platinami leidiniai ir kiti steigimo arba partnerystės dokumentai, paprastai rodo, kokie yra investicinio subjekto verslo tikslai. Tolesniu įrodymu gali būti tai, kaip ūkio subjektas save pristato kitoms šalims (kaip antai potencialiems investuotojams arba ūkio subjektams, į kuriuos potencialiai gali būti investuojama); pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pristatyti savo verslą kaip vidutinės trukmės investicijų paslaugas siekiant kapitalo vertės padidėjimo. Priešingai, ūkio subjektas, kuris save pristato kaip investuotoją, kurio tikslas yra kartu su ūkio subjektais, į kuriuos investuojama, kurti, gaminti produktus arba jais prekiauti, siekia verslo tikslo, kuris neatitinka investicinio subjekto verslo tikslo, nes ūkio subjektas uždirbs ne tik iš savo investicijų, bet ir iš kūrimo, gamybos ar prekybos veiklos (žr. B85I straipsnį).

▼**M51**

B85C Investicinis subjektas gali tiesiogiai arba per patronuojamąją įmonę teikti su investavimu susijusias paslaugas (pvz., konsultacijas investicijų klausimais, investicijų valdymo, paramos investicijoms ir administracines paslaugas) trečiosioms šalims bei savo investuotojams, netgi jei tokia veikla yra esminė ūkio subjekto veikla, jeigu ūkio subjektas ir toliau atitinka investicinio subjekto apibrėžtį.

▼**M38**

B85D Investicinis subjektas taip pat gali tiesiogiai arba per patronuojamąją įmonę vykdyti toliau nurodytą su investavimu susijusią veiklą, jei ši veikla vykdoma siekiant padidinti investicijų grąžą (kapitalo vertės padidėjimą arba investicines pajamas) iš ūkio subjektų, į kuriuos investuojama, o ne kaip atskira esminė įmonės veikla, ir ji nėra atskiras esminis investicinio subjekto pajamų šaltinis:

a) teikti valdymo paslaugas ir strategines konsultacijas ūkio subjektui, į kurį investuojama; ir

b) teikti finansinę paramą ūkio subjektui, į kurį investuojama, kaip antai paskolą, kapitalo įsipareigojimą arba garantiją.

▼**M51**

B85E Jei investicinis subjektas turi patronuojamąją įmonę, kuri pati nėra investicinis subjektas ir kurios pagrindinis tikslas bei veikla – teikti ūkio subjektui arba kitoms šalims su investavimu susijusias paslaugas arba vykdyti veiklą, susijusią su investicinio subjekto investicine veikla, kaip aprašyta B85C–B85D straipsniuose, jis turi konsoliduoti tokią patronuojamąją įmonę pagal 32 straipsnį. Jeigu patronuojamoji įmonė, teikianti su investavimu susijusias paslaugas ar vykdanti su investavimu susijusią veiklą, pati yra investicinis subjektas, patronuojančioji įmonė, kuri yra investicinis subjektas, patronuojamąją įmonę vertina tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 31 straipsnį.

▼**M38**

Pasitraukimo strategijos

B85F Ūkio subjekto investicijų planai taip pat teikia įrodymų apie jo verslo tikslą. Viena ypatybė, kuri skiria investicinį subjektą nuo kitų ūkio subjektų, yra ta, kad investicinis subjektas neplanuoja savo investicijų laikyti neribotą laiką; jis jas laiko ribotą laikotarpį. Kadangi kapitalo investicijos ir investicijos į nefinansinį turtą gali būti laikomos neribotą laiką, investicinis subjektas turi pasitraukimo strategiją, kurioje aprašoma, kaip ūkio subjektas planuoja realizuoti kapitalo vertės padidėjimą iš visų savo kapitalo investicijų ir investicijų į nefinansinį turtą. Investicinis subjektas taip pat turi pasitraukimo strategiją, susijusią su bet kokiomis skolos priemonėmis, kurios gali būti laikomos neribotą laiką, pavyzdžiui, investicijos į neribotos trukmės skolos priemones. Ūkio subjektas neturi aprašyti konkrečių pasitraukimo strategijų kiekvienos atskiros investicijos atveju, bet nurodo skirtingas galimas strategijas skirtingiems investicijų tipams arba portfeliams, įskaitant realius turimų investicijų laikymo terminus. Pasitraukimo mechanizmai, kurie taikomi tik įsipareigojimų nevykdymo, kaip antai sutarties pažeidimo arba sutartinių įsipareigojimų nevykdymo, atvejais, šio vertinimo tikslais pasitraukimo strategijomis nelaikomi.

B85G Pasitraukimo strategijos gali skirtis priklausomai nuo investicijų tipo. Investicijų į privataus kapitalo vertybinius popierius pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., pradinis viešas akcijų platinimas, neviešas platinimas, įmonės pardavimas, nuosavybės dalies ūkio subjektuose, į kuriuos investuojama, paskirstymas (investuotojams) ir turto pardavimas (įskaitant ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto pardavimą, po kurio šis ūkio subjektas likviduojamas). Kapitalo investicijų, kuriomis prekiaujama viešoje rinkoje, pasitraukimo strategijos gali

▼**M38**

būti, pvz., investicijos pardavimas per neviešą platinimą arba viešoje rinkoje. Investicijų į nekilnojamąjį turtą pasitraukimo strategijos gali būti, pvz., nekilnojamojo turto pardavimas per specializuotus nekilnojamojo turto agentus arba atviroje rinkoje.

B85H Investicinis subjektas gali turėti investicijų kitame investiciniame subjekte, įsteigtame kartu su juo dėl teisinių, reguliavimo, mokesčių ar panašių priežasčių. Tokiu atveju investicinio subjekto investuotojui nereikia turėti šios investicijos pasitraukimo strategijos, jei tinkamas savo investicijų pasitraukimo strategijas turi ūkio subjektas, į kurį investuoja investicinis subjektas.

Pajamos iš investicijų

B85I Ūkio subjektas neinvestuoja išskirtinai siekdamas kapitalo vertės padidėjimo, investicinių pajamų arba abiejų, jei ūkio subjektas ar kitas grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas (t. y. grupės, kurią kontroliuoja investicinio subjekto pagrindinė patronuojančioji įmonė), narys gauna arba siekia gauti kitokios naudos iš ūkio subjekto investicijų, kurios negali gauti kitos šalys, nesusijusios su ūkio subjektu, į kurį investuojama. Tokia nauda gali būti:

a) ūkio subjekto, į kurį investuojama, procesų, turto ar technologijų įsigijimas, naudojimas, mainai ar eksploatavimas. Čia taip pat įeina atvejai, kai ūkio subjektas ar kitas grupės narys turi neproporcingas arba išskirtines teises įsigyti bet kurio ūkio subjekto, į kurį investuojama, turtą, technologijas, produktus ar paslaugas; pavyzdžiui, kai jis turi pasirinkimo sandorį, suteikiantį teisę įsigyti turtą iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, jei nusprendžiama, kad turto plėtra yra sėkminga;

b) jungtinė veikla (kaip apibrėžta 11-ajame TFAS) ar kiti susitarimai tarp ūkio subjekto ar kito grupės nario ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, dėl produktų ar paslaugų kūrimo, gamybos, prekybos ar teikimo;

c) finansinės garantijos arba turtas, kuriuos ūkio subjektas, į kurį investuojama, pateikia kaip ūkio subjekto ar kito grupės nario skolinimosi susitarimų įkaitą (tačiau investicinis subjektas tebegalės naudotis investicija į ūkio subjektą, į kurį investuojama, kaip savo skolinimosi susitarimų įkaitu);

d) ūkio subjekto susijusios šalies turimas pasirinkimo sandoris, suteikiantis teisę įsigyti iš to ūkio subjekto ar kito grupės nario ūkio subjekto, į kurį jis investavo, nuosavybės dalį;

e) išskyrus B85J straipsnyje aprašytus atvejus, sandoriai tarp ūkio subjekto ar kito grupės nario ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, kurie:

i) sudaromi sąlygomis, kurios nesuteikiamos ūkio subjektams, kurie nėra ūkio subjekto, kito grupės nario ar ūkio subjekto, į kurį investuojama, susijusios šalys;

ii) vykdomi ne tikrąja verte; arba

▼M38

iii) sudaro didelę ūkio subjekto, į kurį investuojama, arba ūkio subjekto verslo veiklos, įskaitant kitų grupės ūkio subjektų verslo veiklą, dalį.

B85J Investicinis subjektas gali laikytis strategijos investuoti į daugiau nei vieną ūkio subjektą, į kurį investuojama, priklausantį tai pačiai pramonės šakai, rinkai ar geografinei vietovei, siekdamas pasinaudoti sinergijomis, kurios skatina kapitalo vertės padidėjimą ir investicines pajamas iš tų ūkio subjektų, į kuriuos investuojama. Nepaisant B85I straipsnio e punkto, ūkio subjektas nenustoja būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas vien dėl to, kad tokie ūkio subjektai, į kuriuos investuojama, prekiauja vienas su kitu.

Tikrosios vertės nustatymas

B85K Investicinio subjekto apibrėžties esminis elementas yra tas, kad jis matuoja ir vertina iš esmės visų savo investicijų rezultatus remdamasis tikrąja verte, nes naudojant tikrąją vertę gaunama aktualesnė informacija negu, pavyzdžiui, konsoliduojant jo patronuojamąsias įmones arba taikant nuosavybės metodą savo daliai asocijuotosiose ar bendrose įmonėse įvertinti. Siekdamas įrodyti, kad jis atitinka šį apibrėžties elementą, investicinis subjektas:

a) pateikia investuotojams informaciją apie tikrąją vertę ir savo finansinėse ataskaitose iš esmės visas savo investicijas vertina tikrąja verte, kai to reikalaujama arba tai leidžiama pagal TFAS; ir

b) pateikia informaciją apie tikrąją vertę ūkio subjekto pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip apibrėžta 24-ajame TAS), kurie naudoja tikrąją vertę kaip pagrindinį kriterijų, siekdami įvertinti iš esmės visų investicijų rezultatus ir priimti investicinius sprendimus.

B85L Siekdamas patenkinti B85K straipsnio a punkto reikalavimą, investicinis subjektas:

a) nusprendžia visą investicinį turtą apskaityti taikydamas tikrosios vertės modelį, pateiktą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“;

b) nusprendžia pasinaudoti išimtimi ir netaikyti 28-ajame TAS pateikto nuosavybės metodo savo investicijoms į asocijuotąsias ir bendras įmones; ir

c) savo finansinį turtą vertina tikrąja verte, taikydamas 9-ojo TFAS reikalavimus.

B85M Investicinis subjektas gali turėti neinvesticinio turto, kaip antai pagrindinio biuro pastatų ir susijusios įrangos, taip pat gali turėti finansinių įsipareigojimų. Investicinio subjekto investicijoms taikomas 27 straipsnio c punkte pateiktos investicinio subjekto apibrėžties vertinimo tikrąja verte elementas. Atitinkamai investicinis subjektas savo neinvesticinio turto ar įsipareigojimų neturi vertinti tikrąja verte.

Tipiškos investicinio subjekto ypatybės

B85N Nustatydamas, ar jis atitinka investicinio subjekto apibrėžtį, ūkio subjektas atsižvelgia į tai, ar jam būdingos tipiškos ypatybės (žr. 28 straipsnį). Jei ūkio subjektui nebūdinga viena ar daugiau iš šių tipiškų ypatybių, tai nebūtinai reiškia, kad jis negali būti klasifikuojamas kaip investicinis subjektas, tačiau tai reiškia, kad nustatant, ar ūkio subjektas yra investicinis subjektas, reikalingas papildomas sprendimas.

▼M38

Daugiau negu viena investicija

B85O Paprastai investicinis subjektas, siekdamas diversifikuoti riziką ir kuo labiau padidinti grąžą, turi keletą investicijų. Ūkio subjektas investicijų portfelį gali valdyti tiesiogiai arba netiesiogiai, pavyzdžiui, turėdamas vienintelę investiciją kitame investiciniame subjekte, kuris turi kelias investicijas.

B85P Kartais ūkio subjektas gali turėti tik vieną investiciją. Tačiau vienintelės investicijos turėjimas nebūtinai reiškia, kad ūkio subjektas neatitinka investicinio subjekto apibrėžties. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali turėti tik vieną investiciją, kai ūkio subjektas:

a) neseniai pradėjo veiklą ir dar nenustatė, kokios investicijos yra tinkamos, todėl dar neįgyvendino savo investicinio plano įsigyti keletą investicijų;

b) dar neįsigijo kitų investicijų, kuriomis pakeistų tas, kurias pardavė;

c) yra įsteigtas tam, kad sutelktų investuotojų lėšas vienintelei investicijai, kai tos investicijos negali padaryti atskiri investuotojai (pvz., kai reikalaujama minimali investicija atskiram investuotojui yra per didelė); arba

d) yra likviduojamas.

Daugiau negu vienas investuotojas

B85Q Paprastai investicinis subjektas turi keletą investuotojų, kurie sutelkia savo lėšas tam, kad galėtų pasinaudoti investicijų valdymo paslaugomis ir investicijų galimybėmis, kuriomis jie negalėtų pasinaudoti atskirai. Esant keliems investuotojams yra mažesnė tikimybė, kad ūkio subjektas ar kiti grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas, nariai gautų kitokios naudos nei kapitalo vertės padidėjimas ar investicinės pajamos (žr. B85I straipsnį).

B85R Be to, investicinis subjektas gali būti įsteigtas vieno investuotojo, kuris atstovauja arba remia didesnės investuotojų grupės (pvz., pensijų fondo, valstybės investicinio fondo ar šeimos fondo) interesus, arba jo reikmėms.

B85S Taip pat kartais ūkio subjektas gali laikinai turėti tik vieną investuotoją. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali turėti tik vieną investuotoją, kai ūkio subjektas:

a) vykdo pradinį akcijų platinimą, kuriam skirtas laikotarpis dar nepasibaigė, ir ūkio subjektas aktyviai siekia nustatyti tinkamus investuotojus;

b) dar nenustatė, kurie investuotojai yra tinkami pakeisti nuosavybės dalis, kurios yra išpirktos; arba

c) yra likviduojamas.

Nesusiję investuotojai

B85T Paprastai investicinis subjektas turi keletą investuotojų, kurie nėra ūkio subjekto ar kitų grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas, narių susijusios šalys (kaip apibrėžta 24-ajame TAS). Kai investuotojai yra nesusiję, yra mažesnė tikimybė, kad ūkio subjektas ar kiti grupės, kuriai priklauso ūkio subjektas, nariai gautų kitokios naudos nei kapitalo vertės padidėjimas ar investicinės pajamos (žr. B85I straipsnį).

▼M38

B85U Tačiau ūkio subjektas gali būti laikomas investiciniu subjektu, net jei jo investuotojai yra susiję su ūkio subjektu. Pavyzdžiui, investicinis subjektas gali įkurti atskirą „paralelinį“ fondą savo darbuotojų grupei (pavyzdžiui, pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams) arba kitam (-iems) susijusios šalies investuotojui (-ams), kuris atkartotų ūkio subjekto pagrindinio investicinio fondo investicijas. Toks „paralelinis“ fondas gali būti laikomas investiciniu subjektu netgi jei visi jo investuotojai yra susijusios šalys.

Nuosavybės dalys

B85V Investicinis subjektas paprastai yra, bet neprivalo būti, atskiras juridinis asmuo. Nuosavybės dalių investiciniame subjekte forma paprastai yra nuosavas kapitalas ar panašios dalys (pvz., partnerystės dalys), kuriems priskiriamos proporcingos investicinio subjekto grynojo turto dalys. Tačiau tai, kad jis turi skirtingų klasių investuotojų ir kai kurie iš tų investuotojų turi teisę tik į konkrečią investiciją ar investicijų grupes arba turi skirtingas proporcingas grynojo turto dalis, netrukdo ūkio subjektui būti investiciniu subjektu.

B85W Be to, ūkio subjektas, kuris reikšmingą nuosavybės dalį turi skolos forma, kuri pagal kitus taikomus TFAS neatitinka nuosavo kapitalo apibrėžties, vis tiek gali būti laikomas investiciniu subjektu su sąlyga, kad skolos turėtojai gali gauti kintamą grąžą iš ūkio subjekto grynojo turto tikrosios vertės pasikeitimų.

▼M32

APSKAITOS REIKALAVIMAI

Konsolidavimo procedūros

B86 Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose:

a) sujungiami panašūs patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų straipsniai;

b) tarpusavyje įskaitoma (eliminuojama) patronuojančiosios įmonės investicijos į kiekvieną patronuojamąją įmonę balansinė vertė ir patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalis kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje (3-iajame TFAS paaiškinta, kaip apskaityti susijusį prestižą);

c) grupės vidaus turtas ir įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, susiję su grupei priklausančių ūkio subjektų tarpusavio sandoriais, visiškai eliminuojami (pelnas arba nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių ir pripažįstami kaip priklausantys turtui, pavyzdžiui, atsargoms ar ilgalaikiam turtui, taip pat visiškai eliminuojami). Grupės vidaus nuostoliai gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė, ir tą sumažėjimą reikia pripažinti konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose. Laikiniesiems skirtumams, susidariusiems dėl pelno ir nuostolių iš grupės vidaus sandorių eliminavimo, taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“.

Vienoda apskaitos politika

B87 Jeigu grupės narys panašių sandorių ar įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai taiko kitokią apskaitos politiką, negu yra taikoma konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas to grupės nario finansinės ataskaitos atitinkamai koreguojamos, siekiant užtikrinti, kad atitiktų grupės apskaitos politiką.

▼M32

Įvertinimas

B88 Ūkio subjektas patronuojamosios įmonės pajamas ir sąnaudas į konsoliduotąsias finansines ataskaitas traukia nuo tos dienos, kai įgyja kontrolę, iki tos dienos, kai nustoja kontroliuoti patronuojamąją įmonę. Patronuojamosios įmonės pajamos ir sąnaudos yra grindžiamos turto ir įsipareigojimų, kurie pripažįstami konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, suma įsigijimo datą. Pavyzdžiui, nusidėvėjimo sąnaudos, pripažįstamos konsoliduotojoje bendrųjų pajamų ataskaitoje po įsigijimo datos, grindžiamos susijusio nudėvimojo turto, pripažinto konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, tikrosiomis vertėmis įsigijimo datą.

Potencialios balsavimo teisės

B89 Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės arba kitos išvestinės finansinės priemonės, kurios suteikia potencialias balsavimo teises, pelno ar nuostolių dalis ir nuosavybės, priskirtos patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, pasikeitimai rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas yra nustatomi vien pagal esamas nuosavybės dalis ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių ir kitų išvestinių finansinių priemonių naudojimo arba konvertavimo, nebent taikomas B90 straipsnis.

B90 Kai kuriomis aplinkybėmis ūkio subjektas iš esmės turi nuosavybės dalį dėl sandorio, kuris šiuo metu ūkio subjektui suteikia galimybę gauti su ta nuosavybės dalimi susijusią grąžą. Tokiomis aplinkybėmis dalis, priskirta patronuojančiajai įmonei ir nekontroliuojamoms dalims, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas nustatoma atsižvelgiant į galutinį šių potencialių balsavimo teisių ir kitų išvestinių finansinių priemonių, kurios šiuo metu suteikia ūkio subjektui galimybę gauti grąžą, naudojimą.

B91 9-asis TFAS netaikomas konsoliduojamoms patronuojamųjų įmonių dalims. Jeigu priemonės, suteikiančios potencialias balsavimo teises, šiuo metu iš esmės suteikia galimybę gauti grąžą, susijusią su nuosavybės dalimi patronuojamojoje įmonėje, toms priemonėms 9-ojo TFAS reikalavimai netaikomi. Visais kitais atvejais priemonės, suteikiančios potencialias balsavimo teises patronuojamojoje įmonėje, apskaitomos pagal 9-ąjį TFAS.

Finansinių ataskaitų data

B92 Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti naudojamos patronuojančiosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių finansinės ataskaitos turi būti parengtos tą pačią datą. Kai patronuojančiosios įmonės ir patronuojamųjų įmonių ataskaitinio laikotarpio pabaigos data skiriasi, patronuojamoji įmonė konsolidavimo tikslais rengia tos pačios datos kaip patronuojančiosios įmonės finansinės ataskaitos papildomą finansinę informaciją, kad patronuojančioji įmonė galėtų konsoliduoti patronuojamosios įmonės finansinę informaciją, nebent to padaryti neįmanoma.

B93 Jeigu to padaryti neįmanoma, patronuojančioji įmonė konsoliduoja patronuojamosios įmonės finansinę informaciją remdamasi paskutinėmis patronuojamosios įmonės finansinėmis ataskaitomis, pakoreguotomis atsižvelgiant į reikšmingų sandorių arba įvykių nuo tų finansinių ataskaitų parengimo datos iki konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimo datos poveikį. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų datų negali būti ilgesnis kaip trys mėnesiai, o ataskaitinių laikotarpių trukmė ir bet koks skirtumas tarp finansinių ataskaitų datų kiekvieną laikotarpį turi būti vienodi.

▼M32

Nekontroliuojamos dalys

B94 Ūkio subjektas pelną arba nuostolius ir kiekvieną kitų bendrųjų pajamų komponentą priskiria patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims. Ūkio subjektas visas bendrąsias pajamas priskiria patronuojančiosios įmonės savininkams ir nekontroliuojamoms dalims, net jei dėl to nekontroliuojamų dalių balansas tampa deficitinis.

B95 Jeigu patronuojamoji įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurios priskiriamos nuosavybei ir kurias valdo nekontroliuojamos dalys, ūkio subjektas savo pelno ar nuostolių dalį apskaičiuoja tik po to, kai ją patikslina atsižvelgdamas į dividendus už tas akcijas, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti.

Nekontroliuojamoms dalims tenkančios dalies pokyčiai

B96 Jeigu nuosavybės dalis, tenkanti nekontroliuojamoms dalims, pasikeičia, ūkio subjektas turi pakoreguoti balansines kontroliuojamų ir nekontroliuojamų dalių sumas taip, kad atspindėtų jų santykinę dalį patronuojamojoje įmonėje. Ūkio subjektas visus skirtumus tarp sumos, kuria koreguojamos nekontroliuojamos dalys, ir sumokėto arba gauto atlygio tikrosios vertės pripažįsta tiesiogiai nuosavybe ir priskiria juos patronuojančiosios įmonės savininkams.

Kontrolės praradimas

B97 Patronuojančioji įmonė gali prarasti patronuojamosios įmonės kontrolę dviem ar daugiau susitarimų (sandorių). Tačiau kartais aplinkybės rodo, kad keletas susitarimų turėtų būti apskaitomi kaip vienas sandoris. Norėdama nustatyti, ar susitarimus apskaityti kaip vieną sandorį, patronuojančioji įmonė turi atsižvelgti į visas susitarimų sąlygas ir jų ekonominį poveikį. Vienas arba daugiau iš toliau nurodytų veiksnių rodo, kad patronuojančioji įmonė keletą susitarimų turėtų apskaityti kaip vieną sandorį:

a) jie sudaromi tuo pačiu metu arba vienas susitarimas sudaromas ketinant sudaryti kitą;

b) jie sudaro vieną sandorį, kuriuo siekiama bendro komercinio poveikio;

c) susitarimo sudarymas priklauso nuo bent dar vieno susitarimo sudarymo;

d) vienas susitarimas vertinant atskirai ekonomiškai nėra pagrįstas, o vertinimas kartu su kitais susitarimais – ekonomiškai pagrįstas. Pavyzdžiui, jeigu nustatyta perleidžiamų akcijų kaina yra mažesnė už rinkos kainą ir tai vėliau kompensuojama jas perleidžiant už didesnę negu rinkos kainą.

B98 Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, ji:

a) nutraukia:

(i) patronuojamosios įmonės turto (įskaitant prestižą) ir įsipareigojimų, atsižvelgiant į jų balansines vertes, pripažinimą kontrolės praradimo datą; ir

(ii) visų nekontroliuojamų dalių buvusioje patronuojamojoje įmonėje balansinės vertės pripažinimą kontrolės praradimo datą (įskaitant visus joms priskirtinus bendrųjų pajamų komponentus);

b) pripažįsta:

(i) iš sandorio, įvykio arba aplinkybių, dėl kurių buvo prarasta kontrolė, gauto atlygio, jei gautas, tikrąją vertę;

▼M32

(ii) jei sandoris, įvykis arba aplinkybės, dėl kurių prarasta kontrolė, apima patronuojamosios įmonės akcijų paskirstymą savininkams kaip nuosavybės valdytojams, – tokį paskirstymą; ir

(iii) visas išlaikytas investicijas į buvusią patronuojamąją įmonę jų tikrąja verte kontrolės praradimo datą;

c) sumas, kurios pripažįstamos kitomis bendrosiomis pajamomis ir kurios yra susijusios su patronuojamąja įmone, pergrupuoja į pelną ar nuostolius arba perkelia tiesiai į nepaskirstytąjį pelną, jei to reikalaujama pagal kitus TFAS, remdamasis B99 straipsnyje nurodytu pagrindu;

d) bet kokį gautą skirtumą pripažįsta pelnu arba nuostoliais patronuojančiajai įmonei priskirtino pelno arba nuostolių dalyje.

B99 Jeigu patronuojančioji įmonė praranda patronuojamosios įmonės kontrolę, patronuojančioji įmonė turi visas sumas, kurios buvo pripažintos kitose bendrosiose pajamose ir yra susijusios su ta patronuojamąja įmone, apskaityti remdamasi tuo pačiu pagrindu, kuriuo būtų turėjusi remtis, jeigu būtų tiesiogiai perleidusi susijusį turtą arba įsipareigojimus. Todėl, jei anksčiau kitose bendrosiose pajamose pripažintas pelnas arba nuostoliai perleidžiant susijusį turtą arba įsipareigojimus būtų pergrupuoti į pelną arba nuostolius, patronuojančioji įmonė, praradusi patronuojamosios įmonės kontrolę, pelną arba nuostolius iš nuosavybės turi pergrupuoti į pelną arba nuostolius (pergrupuota suma). Jeigu anksčiau kitomis bendrosiomis pajamomis pripažintas pelnas dėl perkainojimo perleidžiant turtą būtų tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, patronuojančioji įmonė, praradusi patronuojamosios įmonės kontrolę, turi perkelti pelną dėl perkainojimo tiesiogiai į nepaskirstytąjį pelną.

▼M38

INVESTICINIO SUBJEKTO STATUSO PASIKEITIMO APSKAITA

B100 Kai ūkio subjektas nustoja buvęs investiciniu subjektu, jis taiko 3-iąjį TFAS bet kuriai patronuojamajai įmonei, kuri anksčiau buvo vertinama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 31 straipsnį. Statuso pasikeitimo data yra numanoma įsigijimo data. Patronuojamosios įmonės tikroji vertė numanomą įsigijimo datą yra perleistas numanomas atlygis vertinant bet kokį prestižą arba pelną perkant pigiau negu rinkos kaina, kuris gaunamas iš numanomo įsigijimo. Visos patronuojamosios įmonės konsoliduojamos pagal šio TFAS 19–24 straipsnius nuo statuso pasikeitimo dienos.

B101 Kai ūkio subjektas tampa investiciniu subjektu, jis nustoja konsoliduoti savo patronuojamąsias įmones nuo statuso pasikeitimo dienos, išskyrus tas patronuojamąsias įmones, kurios toliau konsoliduojamos pagal 32 straipsnį. Investicinis subjektas taiko 25 ir 26 straipsnių reikalavimus toms patronuojamosioms įmonėms, kurias jis nustoja konsoliduoti, tarsi nuo tos dienos investicinis subjektas būtų praradęs šių patronuojamųjų įmonių kontrolę.

▼M32

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą ir kartu taikyti 11-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

C1A Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., pataisyti C2–C6 straipsniai ir įterpti C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ir C6A–C6B straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 10-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.

▼M38

C1B 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisyti 2, 4, C2A ir C6A straipsniai ir A priedas ir įterpti 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ir C3A–C3F straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

▼M51

C1D 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisyti 4, 32, B85C, B85E ir C2A straipsniai ir įterpti 4A–4B straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M32

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼M37

C2 Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, išskyrus C2A–C6 straipsniuose nurodytus atvejus.

▼M51

C2A Nepaisant 8-ojo TAS 28 straipsnio reikalavimų, kai šis TFAS taikomas pirmą kartą ir kai pirmą kartą taikomos šio TFAS pataisos, padarytos dokumentais „Investiciniai subjektai“ ir „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“, jei pastaroji data vėlesnė, ūkio subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą (paskutinio praėjusio laikotarpio) kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Ūkio subjektas taip pat gali pateikti dabartinio laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

▼M37

C2B Šio TFAS tikslais taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam šis TFAS taikomas pirmą kartą, pradžia.

C3 Taikymo pirmą kartą datą iš ūkio subjekto nereikalaujama koreguoti ankstesnių apskaitos duomenų pagal jo ryšius su:

a) ūkio subjektais, kurie būtų konsoliduojami tą datą pagal 27-ąjį TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ bei NAK 12-ąjį aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“ ir kurie tebėra konsoliduojami pagal šį TFAS; arba

▼M37

b) ūkio subjektais, kurie tą datą nebūtų konsoliduojami pagal 27-ąjį TAS bei NAK 12-ajį aiškinimą ir kurie nėra konsoliduojami pagal šį TFAS.

▼M38

C3A Taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas įvertina, ar jis yra investicinis subjektas, remdamasis tos datos faktais ir aplinkybėmis. Jei taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektas nusprendžia, kad jis yra investicinis subjektas, jis taiko C3B–C3F, o ne C5–C5A straipsnių reikalavimus.

C3B Išskyrus patronuojamąsias įmones, konsoliduojamas pagal 32 straipsnį (kurioms taikomi C3 ir C6 arba C4–C4C straipsniai, priklausomai nuo to, kas aktualu), investicinis subjektas įvertina savo investicijas kiekvienoje patronuojamojoje įmonėje tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažindamas pelnu ar nuostoliais, tarsi šio TFAS reikalavimai visada būtų galioję. Investicinis subjektas retrospektyviai koreguoja tiek paskutinį metinį laikotarpį prieš šio TFAS taikymo pirmą kartą datą, tiek nuosavą kapitalą to laikotarpio pradžioje, atsižvelgdamas į skirtumą tarp:

a) patronuojamosios įmonės ankstesnės balansinės vertės; ir

b) investicinio subjekto investicijos į patronuojamąją įmonę tikrosios vertės.

Bet kokių tikrosios vertės koregavimų, anksčiau pripažintų kitomis bendrosiomis pajamomis, sukaupta suma perkeliama į nepaskirstytąjį pelną paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą pradžioje.

C3C Iki 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ priėmimo datos investicinis subjektas naudoja tikrosios vertės sumas, kurios anksčiau buvo pateiktos investuotojams arba vadovybei, jei tos sumos atitinka sumą, už kurią gerai informuotos ir ketinančios sudaryti sandorį nesusijusios šalys būtų galėjusios šią investiciją iškeisti vertinimo dieną.

C3D Jeigu investicijos į patronuojamąją įmonę įvertinti pagal C3B–C3C straipsnius neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investicinis subjektas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį C3B–C3C straipsniai gali būti taikomi (tai gali būti dabartinis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Tokiu atveju nuosavo kapitalo koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

C3E Jei investicinis subjektas pardavė investiciją į patronuojamąją įmonę arba neteko jos kontrolės iki šio TFAS taikymo pirmą kartą datos, investicinis subjektas neturi koreguoti tos patronuojamosios įmonės ankstesnių apskaitos duomenų.

C3F Jei ūkio subjektas taiko dokumento „Investiciniai subjektai“ pataisas vėlesniam laikotarpiui negu tas, kuriam pirmą kartą taiko 10-ąjį TFAS, nuorodos į „taikymo pirmą kartą datą“ C3A–C3E straipsniuose turi būti suformuluotos taip: „metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ padarytos pataisos (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) yra taikomos pirmą kartą, pradžia.“

▼M37

C4 Jei taikymo pirmą kartą datą investuotojas padaro išvadą, kad jis turi konsoliduoti ūkio subjektą, į kurį investuojama ir kuris pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą nebuvo konsoliduojamas:

a) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra verslas (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS „Verslo jungimai“), investuotojas turi įvertinti savo turtą, įsipareigojimus ir nekontroliuojamas dalis tame ūkio subjekte, į kurį investuojama ir kuris anksčiau nebuvo konsoliduojamas, taip, lyg tas ūkio subjektas, į kurį investuojama, būtų buvęs konsoliduojamas (taigi, taikė įsigijimo metodą pagal 3-iąjį TFAS), nuo tos dienos, kai investuotojas įgijo to ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, kaip to reikalaujama pagal šį TFAS. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Kai kontrolės įgijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

   i) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

   ii) investuotojo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės;

b) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, nėra verslas (kaip apibrėžta 3-iajame TFAS), investuotojas turi įvertinti savo turtą, įsipareigojimus ir nekontroliuojamas dalis tame ūkio subjekte, į kurį investuojama ir kuris anksčiau nebuvo konsoliduojamas, taip, lyg tas ūkio subjektas, į kurį investuojama, būtų buvęs konsoliduojamas (taikydamas įsigijimo metodą, kaip aprašyta 3-iajame TFAS, bet nepripažindamas jokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, prestižo), nuo tos dienos, kai investuotojas įgijo ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolę, kaip to reikalaujama pagal šį TFAS. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Kai kontrolės įgijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

   i) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

   ii) investuotojo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės.

C4A Jeigu ūkio subjekto, į kurį investuojama, turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių įvertinti neįmanoma pagal C4 straipsnio a arba b punktą (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investuotojas turi:

a) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, yra verslas, taikyti 3-iojo TFAS reikalavimus nuo numanomos įsigijimo datos. Numanoma įsigijimo data turi būti anksčiausio laikotarpio (tai gali būti dabartinis laikotarpis), kada galima taikyti C4 straipsnio a punktą, pradžia;

b) jeigu ūkio subjektas, į kurį investuojama, nėra verslas, taikyti įsigijimo metodą, kaip aprašyta 3-iajame TFAS, nuo numanomos įsigijimo datos, bet nepripažįstant jokio ūkio subjekto, į kurį investuojama, prestižo. Numanoma įsigijimo data turi būti anksčiausio laikotarpio (tai gali būti dabartinis laikotarpis), kada galima taikyti C4 straipsnio b punktą, pradžia.

▼M37

Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Kai numanoma įsigijimo data yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

c) pripažinto turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių sumos ir

d) investuotojo ryšio su ūkio subjektu, į kurį investuojama, ankstesnės balansinės vertės.

Jei anksčiausias laikotarpis, kada galima taikyti šį straipsnį, yra dabartinis laikotarpis, nuosavybės koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

C4B Kai investuotojas taiko C4–C4A straipsnius ir kontrolės įgijimo data pagal šį TFAS yra vėlesnė nei 3-iojo TFAS, persvarstyto 2008 m. (3-iasis TFAS (2008 m.)), įsigaliojimo data, nuoroda į 3-iąjį TFAS C4 ir C4A straipsniuose turi būti nuoroda į 3-iąjį TFAS (2008 m.). Jei kontrolė įgyta prieš 3-iojo TFAS (2008 m.) įsigaliojimo datą, investuotojas taiko 3-iąjį TFAS (2008 m.) arba 3-iąjį TFAS (paskelbtą 2004 m.).

C4C Kai investuotojas taiko C4–C4A straipsnius ir kontrolės įgijimo data pagal šį TFAS yra vėlesnė nei 27-ojo TAS, persvarstyto 2008 m. (27-asis TAS (2008 m.)), įsigaliojimo data, investuotojas turi taikyti šio TFAS reikalavimus visiems laikotarpiams, kuriais ūkio subjektas, į kurį investuojama, retrospektyviai konsoliduojamas pagal C4–C4A straipsnius. Jei kontrolė buvo įgyta iki 27-ojo TAS (2008 m.) įsigaliojimo datos, investuotojas turi taikyti:

a) šio TFAS reikalavimus visiems laikotarpiams, kuriais ūkio subjektas, į kurį investuojama, retrospektyviai konsoliduojamas pagal C4–C4A straipsnius, arba

b) 27-ojo TAS, paskelbto 2003 m. (27-asis TAS (2003 m.)), reikalavimus laikotarpiams iki 27-ojo TAS (2008 m.) įsigaliojimo datos, o vėlesniems laikotarpiams – šio TFAS reikalavimus.

C5 Jeigu taikymo pirmą kartą datą investuotojas padaro išvadą, kad jis nebekonsoliduos ūkio subjekto, į kurį investuojama ir kuris buvo konsoliduojamas pagal 27-ąjį TAS ir NAK 12-ąjį aiškinimą, investuotojas turi įvertinti turimą ūkio subjekto, į kurį investuojama, dalį tokia suma, kokia ji būtų buvusi įvertinta, jeigu šio TFAS reikalavimai būtų galioję, kai investuotojas užmezgė ryšį su ūkio subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis. Jei data, kai investuotojas užmezgė ryšį su ūkio subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę, yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) ankstesnės turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės ir

b) pripažintos investuotojo dalies ūkio subjekte, į kurį investuojama, sumos.

▼M37

C5A Jeigu dalies ūkio subjekte, į kurį investuojama, įvertinti pagal C5 straipsnį neįmanoma (kaip apibrėžta 8-ajame TAS), investuotojas taiko šio TFAS reikalavimus anksčiausio laikotarpio, kurį C5 straipsnis gali būti taikomas (tai gali būti dabartinis laikotarpis), pradžioje. Investuotojas retrospektyviai koreguoja paskutinio metinio laikotarpio prieš taikymo pirmą kartą datą duomenis, nebent anksčiausio laikotarpio, kada galima taikyti šį straipsnį, pradžia yra dabartinis laikotarpis. Jei data, kai investuotojas užmezgė ryšį su ūkio subjektu, į kurį investuojama (bet neįgijo jo kontrolės pagal šį TFAS), arba prarado jo kontrolę, yra ankstesnė už paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios datą, investuotojas kaip nuosavybės koregavimą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje turi pripažinti visus skirtumus tarp:

a) ankstesnės turto, įsipareigojimų ir nekontroliuojamų dalių balansinės vertės ir

b) pripažintos investuotojo dalies ūkio subjekte, į kurį investuojama, sumos.

Jei anksčiausias laikotarpis, kada galima taikyti šį straipsnį, yra dabartinis laikotarpis, nuosavybės koregavimas pripažįstamas dabartinio laikotarpio pradžioje.

C6 23, 25, B94 ir B96–B99 straipsniai yra 2008 m. padarytos 27-ojo TAS pataisos, kurios perkeltos į 10-ąjį TFAS. Išskyrus tuos atvejus, kai ūkio subjektas taiko C3 straipsnį arba kai iš jo reikalaujama taikyti C4–C5A straipsnius, ūkio subjektas tų straipsnių reikalavimus turi taikyti tokia tvarka:

▼M32

a) prieš taikydamas B94 straipsnio pataisą pirmą kartą, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti pelno arba nuostolio priskyrimo ataskaitiniams laikotarpiams;

b) 23 ir B96 straipsnių reikalavimai nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčiams apskaityti po kontrolės įgijimo netaikomi pokyčiams, įvykusiems prieš įmonei taikant šias pataisas pirmą kartą;

c) ūkio subjektas neturi perskaičiuoti investicijos į buvusią patronuojamąją įmonę balansinės vertės, jeigu kontrolė buvo prarasta prieš 25 ir B97–B99 straipsnių pataisas taikant pirmą kartą. Be to, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti jokio pelno arba nuostolių dėl patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo, kuris įvyko prieš taikant 25 ir B97–B99 straipsnių pataisas pirmą kartą.

▼M37

Nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį

▼M38

C6A Nepaisant nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį prieš taikymo pirmą kartą datą (paskutinį praėjusį laikotarpį) C3B–C5A straipsniuose, ūkio subjektas taip pat gali pateikti bet kokių ankstesnių pateiktų laikotarpių pakoreguotą lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu ūkio subjektas jokių ankstesnių laikotarpių pakoreguotos lyginamosios informacijos nepateikia, visos nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį C3B–C5A straipsniuose suprantamos kaip nuorodos į anksčiausią pateiktą pakoreguotą lyginamąjį laikotarpį.

▼M37

C6B Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kokių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼**M32**

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C7 Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, visos šiame TFAS pateiktos nuorodos į 9-ąjį TFAS laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

C8 Šis TFAS pakeičia 27-ojo TAS (pataisyto 2008 m.) reikalavimus dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų.

C9 Šis TFAS taip pat pakeičia NAK 12-ąjį aiškinimą „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“.

▼M32

11-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Jungtinė veikla“

TIKSLAS

1 **Šio TFAS tikslas – nustatyti ūkio subjektų, turinčių dalių bendrai kontroliuojamuose susitarimuose (t. y. *jungtinės veiklos susitarimuose*), finansinės atskaitomybės principus.**

Tikslo įgyvendinimas

2 Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje iškeltą tikslą, šiame TFAS apibrėžta *bendra kontrolė* ir reikalaujama, kad ūkio subjektas, kuris yra *jungtinės veiklos susitarimo šalis*, įvertindamas savo teises bei prievoles nustatytų jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį ir tvarkytų tų teisių bei prievolių apskaitą taip, kaip tinka pagal nustatytą jungtinės veiklos rūšį.

TAIKYMAS

3 **Šį TFAS taiko visi subjektai, kurie yra jungtinės veiklos susitarimo šalys.**

JUNGTINĖ VEIKLA

4 **Jungtinė veikla – tai veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių.**

5 **Jungtinei veiklai būdingos šios savybės:**

a) **šalys yra saistomos sutartimi įforminto susitarimo (žr. B2–B4 straipsnius);**

b) **šiuo sutartimi įformintu susitarimu dviem arba daugiau iš tų šalių suteikta bendra veiklos kontrolė (žr. 7–13 straipsnius).**

6 **Jungtinė veikla gali būti *bendra veikla* arba *bendra įmonė*.**

Bendra kontrolė

7 **Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutarimas.**

8 Ūkio subjektas, kuris yra susitarimo šalis, įvertina, ar pagal sutartimi įformintą susitarimą visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą. Visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą, kai turi bendromis pastangomis vadovauti veiklai, nuo kurios labai priklauso veiklos grąža (t. y. svarbiai veiklai).

9 Nustačius, kad visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu kontroliuoja veiklą, bendra kontrolė egzistuoja tik tuo atveju, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas veiklą kartu kontroliuojančių šalių sutarimas.

10 Vykdant jungtinę veiklą, nė viena šalis tos veiklos savarankiškai nekontroliuoja. Šalis, kuriai pavesta jungtinės veiklos kontrolė, gali užkirsti kelią bet kuriai kitai šaliai ar šalių grupei kontroliuoti veiklą.

▼M32

11 Veikla gali būti jungtinė veikla, net jei ne visos susitarimo šalys ją bendrai kontroliuoja. Šiame TFAS skiriamos šalys, kurios bendrai kontroliuoja jungtinę veiklą (*bendros veiklos vykdytojai* arba *bendros įmonės dalininkai*), ir šalys, kurios dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja.

12 Ūkio subjektas, vertindamas, ar veiklą bendrai kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, turi priimti sprendimą. Atlikdamas šį vertinimą, ūkio subjektas privalo atsižvelgti į visus faktus ir aplinkybes (žr. B5–B11 straipsnius).

13 Pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ūkio subjektas pakartotinai vertina, ar jis tebevykdo bendrą veiklos kontrolę.

Jungtinės veiklos rūšys

14 Ūkio subjektas nustato jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį. Ar jungtinė veikla klasifikuojama kaip bendra veikla, ar kaip bendra įmonė, priklauso nuo susitarimo šalių teisių ir prievolių.

15 Bendra veikla – tai jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus. Tos šalys vadinamos bendros veiklos vykdytojais.

16 Bendra įmonė – tai jungtinė veikla, kai veiklą bendrai kontroliuojančios šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą. Tos šalys vadinamos bendros įmonės dalininkais.

17 Ūkio subjektas, vertindamas, ar jungtinė veikla yra bendra veikla, ar bendra įmonė, turi priimti sprendimą. Ūkio subjektas nustato jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį, atsižvelgdamas į savo teises ir prievoles, susijusias su ta veikla. Ūkio subjektas, vertindamas savo teises ir prievoles, atsižvelgia į veiklos struktūrą bei teisinę formą, šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygas ir, kai tinka, į kitus faktus bei aplinkybes (žr. B12–B33 straipsnius).

18 Kartais šalys yra saistomos bendrosios sutarties, kurioje nustatytos vienos ar daugiau veiklos rūšių vykdymo bendrosios sutartinės sąlygos. Šioje bendrojoje sutartyje gali būti nustatyta, kad šalys konkrečią sutartyje numatytą veiklą vykdo pagal įvairius jungtinės veiklos susitarimus. Nors tie jungtinės veiklos susitarimai yra susiję su ta pačia bendrąja sutartimi, jie gali būti skirtingų rūšių, jei šalių, vykdančių įvairią bendrojoje sutartyje nustatytą veiklą, teisės ir prievolės skiriasi. Todėl kai šalys pagal tą pačią bendrąją sutartį vykdo įvairią veiklą, bendra veikla ir bendros įmonės gali egzistuoti kartu.

19 Pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ūkio subjektas pakartotinai vertina, ar nepasikeitė jungtinės veiklos, kurioje jis dalyvauja, rūšis.

▼M32

JUNGTINĖS VEIKLOS ŠALIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS

Bendra veikla

20 **Bendros veiklos vykdytojas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius savo:**

a) **turtą, įskaitant jam priklausančią bet kokio bendrai valdomo turto dalį;**

b) **įsipareigojimus, įskaitant jam priskiriamą bet kokių bendrai prisiimtų įsipareigojimų dalį;**

c) **pajamas, gautas pardavus jam priklausančią bendros veiklos produkcijos dalį;**

d) **pajamų dalį, gautą pardavus bendros veiklos produkciją; ir**

e) **sąnaudas, įskaitant jam priskiriamą bet kokių bendrai patirtų sąnaudų dalį.**

21 Bendros veiklos vykdytojas su savo dalimi bendroje veikloje susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitą tvarko pagal atitinkamam turtui, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms taikomus TFAS.

▼M46

21A Kai ūkio subjektas įsigyja dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, jis taiko, priklausomai nuo jo turimos dalies pagal 20 straipsnį, visus 3-iojo TFAS ir kitų TFAS verslo jungimų apskaitos principus, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, ir atskleidžia pagal tuos TFAS reikalaujamą informaciją, susijusią su verslo jungimais. Tai taikoma bendros veiklos, kurioje veiklos vykdymas sudaro verslą, tiek pradinės, tiek papildomos dalies įsigijimui. Tokios bendros veiklos dalies įsigijimo apskaita aprašyta B33A–B33D straipsniuose.

▼M32

22 Ūkio subjekto, kaip bendros veiklos vykdytojo, vykdant tą bendrą veiklą sudarytų sandorių, kaip antai turto pardavimo, įnašo arba pirkimo, apskaita aprašyta B34–B37 straipsniuose.

23 Šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, taip pat įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taip, kaip nustatyta 20–22 straipsniuose, jei ta šalis turi teisių į turtą, susijusį su bendra veikla, ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus. Jei šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, neturi nei teisių į turtą, susijusį su ta bendra veikla, nei prievolių vykdyti su ja susijusius įsipareigojimus, ji įtraukia į apskaitą dalį toje bendroje veikloje pagal tai daliai taikytinus TFAS.

Bendros įmonės

24 **Bendros įmonės dalininkas pripažįsta savo dalį bendroje įmonėje kaip investiciją ir tvarko tos investicijos apskaitą taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“, išskyrus atvejus, kai pagal to standarto nuostatas ūkio subjektui nuosavybės metodo leidžiama netaikyti.**

25 Šalis, kuri dalyvauja bendroje įmonėje, bet jos bendrai nekontroliuoja, įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taip, kaip nustatyta 9-ajame TFAS „Finansinės priemonės“, tačiau tuo atveju, kai ši šalis daro reikšmingą įtaką bendrai įmonei, jos dalis įtraukiama į apskaitą pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M32

ATSKIROS FINANSINĖS ATASKAITOS

26 Atskirose finansinėse ataskaitose bendros veiklos vykdytojas arba bendros įmonės dalininkas įtraukia į apskaitą savo dalį:

a) **bendroje veikloje taip, kaip nustatyta 20–22 straipsniuose;**

b) **bendroje įmonėje taip, kaip nustatyta 27-ojo TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ 10 straipsnyje.**

27 Šalis, kuri dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, savo atskirose finansinėse ataskaitose įtraukia į apskaitą savo dalį:

a) **bendroje veikloje taip, kaip nustatyta 23 straipsnyje;**

b) **bendroje įmonėje taip, kaip nustatyta 9-ajame TFAS, tačiau tuo atveju, kai ūkio subjektas daro reikšmingą įtaką bendrai įmonei, jis taiko 27-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 10 straipsnį.**

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

jungtinė veikla	Veikla, kurią **bendrai kontroliuoja** dvi arba daugiau šalių.
bendra kontrolė	Sutartimi įteisintas veiklos kontrolės pasidalijimas, galimas tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas šalių, kurios dalijasi kontrole, sutarimas.
bendra veikla	**Jungtinė veikla**, kai veiklą **bendrai kontroliuojančios** šalys turi teisių į tos veiklos turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus.
bendros veiklos vykdytojas	**Bendroje veikloje** dalyvaujanti šalis, kuri vykdo tos bendros veiklos **bendrą kontrolę**.
bendra įmonė	**Jungtinė veikla**, kai veiklą **bendrai kontroliuojančios** šalys turi teisių į tos veiklos grynąjį turtą.
bendros įmonės dalininkas	Dalį **bendroje įmonėje** turinti šalis, kuri vykdo tos bendros įmonės **bendrą kontrolę**.
jungtinės veiklos susitarimo šalis	Ūkio subjektas, kuris dalyvauja **jungtinėje veikloje**, neatsižvelgiant į tai, ar jis vykdo tos veiklos **bendrą kontrolę**, ar ne.

▼M32

atskiras subjektas	Atskirai identifikuojama finansinė struktūra, apimanti atskirus juridinius ūkio subjektus arba įstatų pripažintus ūkio subjektus, neatsižvelgiant į tai, ar tie ūkio subjektai turi juridinio asmens statusą.

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.) arba 10-ajame TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir šiame TFAS vartojami tuose standartuose apibrėžtomis reikšmėmis:

— ūkio subjekto, į kurį investuojama, kontrolė

— nuosavybės metodas

— galia

— apsaugos teisės

— svarbi veikla

— atskiros finansinės ataskaitos

— reikšminga įtaka.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–27 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

B1 Šiame priede pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 11-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius svarbius faktus ir aplinkybes.

JUNGTINĖS VEIKLOS SUSITARIMAI

Sutartimi įformintas susitarimas (5 straipsnis)

B2 Sutartimis įforminti susitarimai gali būti įrodyti keliais būdais. Vykdytinas sutartimi įformintas susitarimas dažnai, bet ne visada, yra sudarytas raštu, paprastai naudojant sutarties formą arba šalių diskusijas patvirtinančius dokumentus. Vykdytini susitarimai taip pat gali būti sudaryti teisės aktų nustatytomis priemonėmis – atskirai arba kartu su šalių tarpusavio sutartimis.

B3 Kai jungtinė veikla vykdoma per *atskirą subjektą* (žr. B19–B33 straipsnius), sutartimi įformintas susitarimas arba kai kurie sutartimi įforminto susitarimo aspektai tam tikrais atvejais įtraukiami į atskiro subjekto sutartį, chartiją arba įstatus.

▼M32

B4 Sutartimi įformintame susitarime nustatomos sąlygos, kuriomis šalys dalyvauja tame susitarime numatytoje veikloje. Sutartimi įformintame susitarime paprastai nustatomi šie dalykai:

a) jungtinės veiklos susitarimo tikslas, veikla ir trukmė;

b) kokia tvarka skiriami jungtinės veiklos direktorių valdybos arba lygiaverčio valdymo organo nariai;

c) sprendimų priėmimo procesas: klausimai, dėl kurių šalys turi priimti sprendimus, šalių balsavimo teisės ir būtinas pritarimas sprendžiant šiuos klausimus. Sprendimų priėmimo procese, kuris numatytas sutartimi įformintame susitarime, nustatoma bendra veiklos kontrolė (žr. B5–B11 straipsnius);

d) kapitalo įnašai arba kiti privalomi šalių įnašai;

e) kaip šalys dalijasi su jungtine veikla susijusį turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas arba pelną ar nuostolius.

Bendra kontrolė (7–13 straipsniai)

B5 Vertinant, ar ūkio subjektas bendrai kontroliuoja veiklą, ūkio subjektas pirmiausia įvertina, ar veiklą kontroliuoja visos šalys, ar tam tikra šalių grupė. Kontrolės apibrėžtis pateikta 10-ajame TFAS ir tuo standartu reikia remtis nustatant, ar visos šalys, ar tam tikra šalių grupė turi galimybę arba teisę gauti su dalyvavimu veikloje susijusią kintamą grąžą ir dėl savo galios veiklai geba daryti įtaką tai grąžai. Kai visos šalys arba tam tikra šalių grupė kartu geba vadovauti veiklai, nuo kurios labai priklauso veiklos grąža (t. y. svarbiai veiklai), tai reiškia, kad tos šalys kartu kontroliuoja veiklą.

B6 Padaręs išvadą, kad veiklą kartu kontroliuoja visos šalys arba tam tikra šalių grupė, ūkio subjektas įvertina, ar jis pats bendrai kontroliuoja veiklą. Bendra kontrolė yra tik tada, kai sprendimams dėl svarbios veiklos priimti būtinas vieningas veiklą kartu kontroliuojančių šalių sutarimas. Vertinant, ar veiklą bendrai kontroliuoja visos šalys arba šalių grupė, ar ją kontroliuoja tik viena šalis, gali reikėti priimti sprendimą.

B7 Kartais sprendimų priėmimo procesas, dėl kurio šalys susitarė savo sutartimi įformintame susitarime, netiesiogiai reiškia bendrą kontrolę. Pavyzdžiui, tarkime, kad dvi šalys sudarė susitarimą, pagal kurį kiekvienai iš jų priklauso 50 % balsavimo teisių, ir jų sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl svarbios veiklos būtina turėti bent 51 % balsavimo teisių. Šiuo atveju šalys netiesiogiai susitarė, kad jos bendrai kontroliuoja veiklą, nes sprendimai dėl svarbios veiklos negali būti priimami be abiejų šalių pritarimo.

▼M32

B8 Kitokiomis aplinkybėmis sutartimi įformintame susitarime nustatoma mažiausia balsavimo teisių dalis, kurią būtina turėti priimant sprendimus dėl svarbios veiklos. Jei šalys, norėdamos įgyti tą mažiausią būtiną balsavimo teisių dalį, gali sudaryti bent kelias skirtingas tarpusavio sąjungas, tokia veikla nėra jungtinė veikla, nebent sutartimi įformintame susitarime būtų nustatyta, kurios šalys (arba šalių grupės) turi vieningai sutarti, kad galėtų priimti sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos.

Taikymo pavyzdžiai

1 pavyzdys

Tarkime, kad susitarimą sudaro trys šalys: A pagal susitarimą priklauso 50 %, B – 30 %, o C – 20 % balsavimo teisių. Sutartimi įformintame A, B ir C susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių. Nors A gali atmesti bet kokį siūlomą sprendimą, ji veiklos nekontroliuoja, nes jai būtina gauti B pritarimą. Šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygos, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių, reiškia, kad A ir B bendrai kontroliuoja veiklą, nes sprendimai dėl susitarime numatytos svarbios veiklos negali būti priimami be A ir B pritarimo.

2 pavyzdys

Tarkime, kad susitarimą sudaro trys šalys: A pagal susitarimą priklauso 50 %, o B ir C – po 25 % balsavimo teisių. Sutartimi įformintame A, B ir C susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina turėti bent 75 % balsavimo teisių. Nors A gali atmesti bet kurį siūlomą sprendimą, ji veiklos nekontroliuoja, nes jai būtina gauti B arba C pritarimą. Šiame pavyzdyje veiklą bendrai kontroliuoja A, B ir C. Tačiau tokių sąjungų, kai šalys gali susitarti kartu įgyti 75 % balsavimo teisių, gali būti daugiau kaip viena (t. y. A ir B arba A ir C). Tokioje situacijoje, kad veikla būtų laikoma jungtine veikla, šalių sutartimi įformintame susitarime reikėtų nustatyti, kurios šalys turi vieningai sutarti, kad būtų galima priimti sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos.

3 pavyzdys

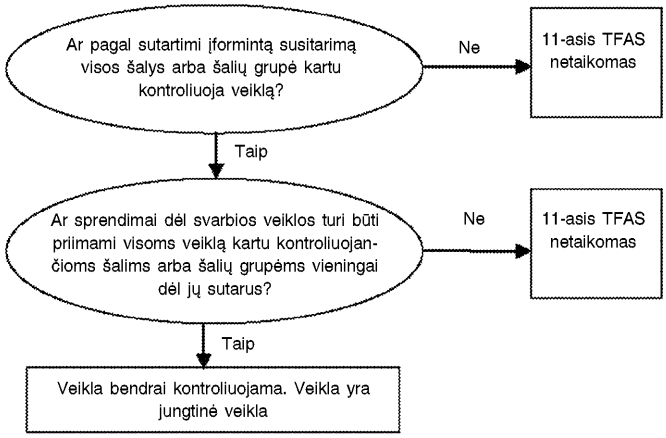
Tarkime, kad pagal susitarimą A ir B turi po 35 % balsavimo teisių, o likę 30 % priklauso daugeliui kitų susitarimo šalių. Norint priimti sprendimus dėl svarbios veiklos, reikia turėti daugumą balsavimo teisių. A ir B bendrai kontroliuoja veiklą tik tada, jei sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad priimant sprendimus dėl susitarime numatytos svarbios veiklos būtina gauti A ir B pritarimą.

B9 Reikalavimas pasiekti, kad būtų vieningai sutarta, reiškia, kad bet kuri veiklą bendrai kontroliuojanti šalis gali neleisti jokiai kitai šaliai ar šalių grupei be jos sutikimo priimti vienašalių sprendimų (dėl svarbios veiklos). Jei reikalavimas pasiekti, kad būtų vieningai sutarta, taikomas tik tiems sprendimams, kuriais tam tikrai šaliai suteikiamos apsaugos teisės, tačiau netaikomas sprendimams dėl susitarime numatytos svarbios veiklos, atitinkama šalis veiklos bendrai nekontroliuoja.

▼M32

B10 Sutartimi įformintame susitarime gali būti nuostatos dėl ginčų sprendimo, pavyzdžiui, arbitražo. Pagal šias nuostatas gali būti leidžiama sprendimus priimti ir nepasiekus, kad bendrą kontrolę vykdančios šalys vieningai dėl jų sutartų. Tokios nuostatos neužkerta kelio bendrai kontroliuoti veiklą, taigi ir galimybės ją laikyti jungtine veikla.

Bendros kontrolės vertinimas



B11 Kai veiklai netaikomas 11-asis TFAS, ūkio subjektas įtraukia į apskaitą savo veiklos dalį taikydamas atitinkamus TFAS, pavyzdžiui, 10-ąjį TFAS, 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) arba 9-ąjį TFAS.

JUNGTINĖS VEIKLOS RŪŠYS (14–19 STRAIPSNIAI)

B12 Jungtinės veiklos susitarimai sudaromi įvairiais tikslais (pavyzdžiui, siekiant šalims pasidalyti išlaidas bei riziką arba naudotis naujomis technologijomis ir patekti į naujas rinkas); jų struktūra ir teisinės formos gali būti įvairios.

B13 Pagal kai kuriuos susitarimus neprivaloma susitarime numatytos veiklos vykdyti per atskirą subjektą. Tačiau pagal kitus susitarimus įsteigiamas atskiras subjektas.

B14 Pagal šį TFAS privalomas jungtinės veiklos susitarimų klasifikavimas priklauso nuo šalių teisių ir prievolių, atsirandančių vykdant susitarime numatytą įprastinę veiklą. Pagal šį TFAS jungtinė veikla klasifikuojama kaip bendra veikla arba bendros įmonės. Kai ūkio subjektas turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus, tokia veikla yra bendra veikla. Kai ūkio subjektas turi teisių į su veikla susijusį grynąjį turtą, tokia veikla yra bendra įmonė. B16–B33 straipsniuose nustatyta, kokį vertinimą ūkio subjektas turi atlikti, kad nustatytų, ar jam priklauso dalis bendros veiklos, ar dalis bendroje įmonėje.

▼M32

Jungtinės veiklos klasifikavimas

B15 Kaip nustatyta B14 straipsnyje, klasifikuodamos jungtinės veiklos susitarimus šalys turi įvertinti savo teises ir prievoles pagal susitarimą. Atlikdamas tokį vertinimą ūkio subjektas turi atsižvelgti į šiuos dalykus:

a) jungtinės veiklos struktūrą (žr. B16–B21 straipsnius);

b) kai jungtinė veikla vykdoma per atskirą subjektą:

i) atskiro subjekto teisinę formą (žr. B22–B24 straipsnius);

ii) sutartimi įforminto susitarimo sąlygas (žr. B25–B28 straipsnius); ir

iii) kai tinka – kitus faktus ir aplinkybes (žr. B29–B33 straipsnius).

Jungtinės veiklos struktūra

Jungtinė veikla, kuri nėra vykdoma per atskirą subjektą

B16 Jungtinė veikla, kuri nėra vykdoma per atskirą subjektą, yra bendra veikla. Tokiais atvejais sutartimi įformintame susitarime nustatomos šalių teisės į su veikla susijusį turtą ir prievolės vykdyti su ta veikla susijusius įsipareigojimus, taip pat šalių teisės gauti atitinkamų pajamų ir prievolės patirti atitinkamų sąnaudų.

B17 Sutartimi įformintame susitarime dažnai apibūdinamas veiklos, dėl kurios sudaromas susitarimas, pobūdis ir aprašoma, kaip šalys ketina kartu vykdyti tą veiklą. Pavyzdžiui, jungtinės veiklos susitarimo šalys gali susitarti kartu gaminti produktą: kiekviena šalis atsako už konkrečią užduotį, naudoja savo turtą ir prisiima savo įsipareigojimus. Sutartimi įformintame susitarime taip pat gali būti nustatyta, kaip šalys pasidalys bendras pajamas ir sąnaudas. Tokiu atveju kiekvienas bendros veiklos vykdytojas savo finansinėse ataskaitose pripažįsta konkrečiai užduočiai atlikti naudotą turtą bei įsipareigojimus, taip pat pripažįsta pagal sutartimi įformintą susitarimą jam tenkančią pajamų ir sąnaudų dalį.

B18 Kitais atvejais jungtinės veiklos susitarimo šalys gali susitarti, pavyzdžiui, dalytis turtu ir jį bendrai valdyti. Tokiu atveju sutartimi įformintu susitarimu nustatomos šalių teisės į bendrai valdomą turtą ir tai, kaip jos dalijasi naudojantis tuo turtu pagamintą produkciją, gautas pajamas ir veiklos išlaidas. Kiekvienas bendros veiklos vykdytojas įtraukia į apskaitą jam priklausančią bendro turto dalį ir sutartą bet kokių įsipareigojimų dalį, taip pat pripažįsta jam tenkančią produkcijos, pajamų ir sąnaudų dalį, kaip nustatyta sutartimi įformintame susitarime.

▼**M32**

Per atskirą subjektą vykdoma jungtinė veikla

B19 Jungtinė veikla, kai su veikla susijęs turtas ir įsipareigojimai perduodami atskiram subjektui, gali būti bendra įmonė arba bendra veikla.

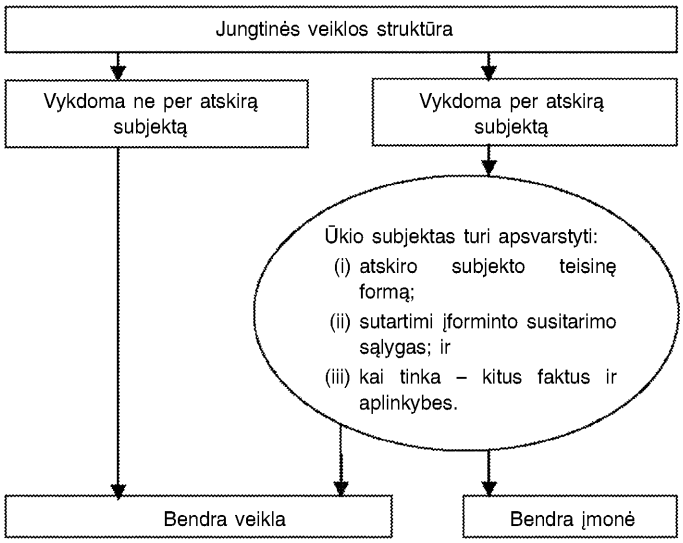
B20 Ar šalis yra bendros veiklos vykdytoja, ar bendros įmonės dalininkė, priklauso nuo atskiram subjektui perduotų tos šalies teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

B21 Kaip nustatyta B15 straipsnyje, kai šalys jungtinę veiklą vykdo per atskirą subjektą, jos turi įvertinti, ar dėl atskiro subjekto teisinės formos, sutartimi įforminto susitarimo sąlygų ir, kai tinka, dėl kitų faktų ir aplinkybių jos įgyja:

a) teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus (t. y. veikla yra bendra veikla); arba

b) teisių į veiklos grynąjį turtą (t. y. veikla yra bendra įmonė).

Jungtinės veiklos klasifikavimas: šalių teisių ir prievolių pagal susitarimą įvertinimas



Atskiro subjekto teisinė forma

B22 Atskiro subjekto teisinė forma yra svarbi vertinant jungtinės veiklos rūšį. Žinant teisinę formą lengviau iš pradžių įvertinti šalių teises į turtą ir prievoles vykdyti įsipareigojimus, kurie yra perduoti atskiram subjektui, pavyzdžiui, ar šalims priklauso dalis atskiram subjektui perduoto turto ir ar jos privalo vykdyti atskiram subjektui perduotus įsipareigojimus.

B23 Pavyzdžiui, šalys gali vykdyti jungtinę veiklą per atskirą subjektą, kuris dėl savo teisinės formos laikomas savarankišku (t. y. atskiram subjektui perduotas turtas ir įsipareigojimai yra to atskiro subjekto, o ne šalių, turtas ir įsipareigojimai). Tokiu atveju įvertinus šalių teises ir prievoles, įgytas dėl atskiro subjekto teisinės formos, nustatoma, kad

▼M32

veikla yra bendra įmonė. Tačiau šalių sutartimi įforminto susitarimo sąlygos (žr. B25–B28 straipsnius) ir, kai tinka, kiti faktai ir aplinkybės (žr. B29–B33 straipsnius) gali būti viršesni už šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiro subjekto teisinės formos, vertinimą.

B24 Šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiro subjekto teisinės formos, vertinimo pakanka, kad būtų galima padaryti išvadą, jog veikla yra bendra veikla, tik tuo atveju, jei šalys vykdo jungtinę veiklą per atskirą subjektą, kurio teisinė forma nereiškia šalių ir atskiro subjekto atskyrimo (t. y. atskiram subjektui perduotas turtas ir įsipareigojimai yra šalių turtas ir įsipareigojimai).

Sutartimi įforminto susitarimo sąlygų vertinimas

B25 Daugeliu atvejų šalių sutartimi įformintame susitarime nustatytos teisės ir prievolės atitinka šalių teises ir prievoles, įgytas dėl atskiro subjekto, per kurį vykdoma veikla, teisinės formos, arba joms neprieštarauja.

B26 Kitais atvejais šalys, naudodamosi sutartimi įformintu susitarimu, panaikina arba pakeičia teises ir prievoles, įgytas dėl atskiro subjekto, per kurį vykdoma veikla, teisinės formos.

Taikymo pavyzdys

4 pavyzdys

Tarkime, kad dvi šalys vykdo jungtinę veiklą per įsteigtą ūkio subjektą. Kiekvienos šalies to įsteigto ūkio subjekto nuosavybės dalis – 50 %. Dėl įsteigto ūkio subjekto statuso jį galima atskirti nuo savininkų, todėl tam subjektui perduotas turtas ir įsipareigojimai tampa įsteigto ūkio subjekto turtu ir įsipareigojimais. Tokiu atveju šalių teisių ir prievolių, įgytų dėl atskiro subjekto teisinės formos, vertinimas parodo, kad šalys turi teises į veiklos grynąjį turtą.

Tačiau šalys savo sutartimi įformintu susitarimu pakeičia korporacijos savybes taip, kad kiekvienai iš jų tenka įsteigto ūkio subjekto turto dalis ir kiekviena iš jų turi vykdyti nustatytą to ūkio subjekto įsipareigojimų dalį. Taip sutartimi pakeitus korporacijos savybes, veikla gali būti bendra veikla.

B27 Tolesnėje lentelėje palygintos bendrą veiklą vykdančių šalių sutartimis įformintų susitarimų dažnos sąlygos ir bendros įmonės šalių sutartimis įformintų susitarimų dažnos sąlygos. Lentelėje pateikta tik dalis galimų sutarčių sąlygų pavyzdžių.

Sutartimi įforminto susitarimo sąlygų vertinimas

	Bendra veikla	**Bendra įmonė**
Sutartimi įforminto susitarimo sąlygos	Jungtinės veiklos susitarimo šalims sutartimi įformintu susitarimu suteiktos teisės į su veikla susijusį turtą ir prievolės vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.	Jungtinės veiklos susitarimo šalims sutartimi įformintu susitarimu suteiktos teisės į veiklos grynąjį turtą (t. y. teises į su veikla susijusį turtą ir prievoles vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus turi ne šalys, o atskiras subjektas).

▼M32

	Bendra veikla	Bendra įmonė
Teisės į turtą	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys dalijasi visus su veiklos turtu siejamus interesus (pavyzdžiui, teises, nuosavybės teisę arba nuosavybę) nustatyto dydžio dalimis (pavyzdžiui, proporcingai šalių nuosavybės daliai pagal susitarimą arba proporcingai pagal susitarimą vykdomai veiklai, kuri tiesiogiai priskiriama šalims).	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad turtas, kuris yra įneštas pagal susitarimą arba vėliau įgytas vykdant jungtinę veiklą, priskiriamas veiklai. Veiklai priskirtas turtas šalims nepriklauso (t. y. jos neturi susijusių teisių, nuosavybės teisės ar nuosavybės).
Prievolės vykdyti įsipareigojimus	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys dalijasi visus įsipareigojimus, prievoles, išlaidas ir sąnaudas nustatyto dydžio dalimis (pavyzdžiui, proporcingai šalių nuosavybės daliai pagal susitarimą arba proporcingai pagal susitarimą vykdomai veiklai, kuri tiesiogiai priskiriama šalims).	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad skolos ir įsipareigojimai pagal susitarimą priskiriami jungtinei veiklai.
		Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys yra įsipareigojusios pagal susitarimą tik tiek, kiek jos yra investavusios į veiklą pagal susitarimą arba kiek yra konkrečiai įsipareigojusios įnešti neapmokėto ar papildomo kapitalo pagal susitarimą, arba abiem atvejais.
	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo šalys yra atsakingos už trečiųjų šalių pretenzijas.	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad jungtinės veiklos susitarimo kreditoriai neturi teisių pareikšti reikalavimus susitarimo šalims dėl skolų ar įsipareigojimų pagal susitarimą.
Pajamos, sąnaudos, pelnas arba nuostoliai	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos paskirstomos pagal santykinius kiekvienos jungtinės veiklos susitarimo šalies rezultatus. Pavyzdžiui, sutartimi įformintame susitarime gali būti nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos paskirstomos pagal kiekvienos šalies naudojamą bendrai eksploatuojamos įrangos pajėgumą, kuris gali skirtis nuo tos šalies nuosavybės dalies vykdant jungtinę veiklą. Kitais atvejais šalys gali būti susitarusios pasidalyti su veikla susijusį gautą pelną arba patirtus nuostolius nustatyto dydžio dalimis, pavyzdžiui, pagal tai, kokios yra šalių nuosavybės dalys. Tai nereiškia, kad veikla negali būti bendra veikla, jei šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.	Sutartimi įformintame susitarime nustatyta kiekvienai šaliai tenkanti vykdant susitarime numatytą veiklą gauto pelno arba patirtų nuostolių dalis.
Garantijos	Jungtinės veiklos susitarimų šalys dažnai privalo suteikti garantijų trečiosioms šalims, kurios, pavyzdžiui, gauna paslaugas arba teikia finansavimą pagal jungtinės veiklos susitarimą. Vien tokių garantijų suteikimas arba šalių įsipareigojimas jas suteikti nereiškia, kad jungtinė veikla yra bendra veikla. Ar jungtinė veikla yra bendra veikla, ar bendra įmonė, priklauso nuo to, ar šalys turi prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus (dėl kai kurių iš šių įsipareigojimų šalys gali būti suteikusios arba nesuteikusios garantijų).	

▼M32

B28 Kai sutartimi įformintame susitarime yra nustatyta, kad šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus, jos yra bendrą veiklą vykdančios šalys ir klasifikuojant jungtinę veiklą joms nereikia atsižvelgti į kitus faktus ir aplinkybes (B29–B33 straipsniai).

Kitų faktų ir aplinkybių vertinimas

B29 Kai sutartimi įforminto susitarimo sąlygose konkrečiai nenurodyta, kad šalys turi teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus, šalys, vertindamos, ar veikla yra bendra veikla, ar bendra įmonė, atsižvelgia į kitus faktus ir aplinkybes.

B30 Jungtinę veiklą galima vykdyti per atskirą subjektą, kuris dėl savo teisinės formos yra atskirtas nuo susitarimo šalių. Šalių sutarties sąlygose gali būti nenustatytos šalių teisės į turtą ir prievolės vykdyti įsipareigojimus, bet apsvarsčius kitus faktus ir aplinkybes tokia veikla gali būti priskirta bendrai veiklai. Taip yra tuo atveju, kai dėl kitų faktų ir aplinkybių šalys įgyja teisių į su veikla susijusį turtą ir prievolių vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

B31 Kai pagal susitarimą vykdomos veiklos pagrindinis tikslas yra teikti produkciją šalims, tai reiškia, kad šalys turi teises į iš esmės visą vykdant veiklą naudojamo turto teikiamą ekonominę naudą. Tokių susitarimų šalys dažnai užtikrina savo galimybę gauti susitarime numatytą produkciją, uždrausdamos pagal susitarimą parduoti produkciją trečiosioms šalims.

B32 Tokio pobūdžio ir paskirties veiklos poveikis yra toks, kad vykdant veiklą prisiimti įsipareigojimai yra iš esmės įvykdomi naudojant pinigų srautus, šalių gautus perkant produkciją. Kai šalys yra vienintelis pinigų srautų, kuriais užtikrinamas susitarime numatytos veiklos tęstinumas, šaltinis, tai reiškia, kad šalys turi prievolę vykdyti su veikla susijusius įsipareigojimus.

Taikymo pavyzdys

5 pavyzdys

Tarkime, kad dvi šalys vykdo jungtinę veiklą per įsteigtą ūkio subjektą (C ūkio subjektas), kurio nuosavybės dalis, priklausanti kiekvienai šaliai, yra 50 %. Veiklos tikslas yra gaminti šalims reikalingas medžiagas, kurias jos naudoja savo atskiruose gamybos procesuose. Vykdant veiklą užtikrinama, kad šalys eksploatuotų įrenginį, kuriame gaminamos šalių kiekio ir kokybės reikalavimus atitinkančios medžiagos.

C ūkio subjekto (įsteigto ūkio subjekto), per kurį vykdoma veikla, teisinė forma iš pradžių rodo, kad C ūkio subjekto turimas turtas ir įsipareigojimai yra C ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai. Šalių sutartimi įformintame susitarime nenustatyta, kad šalys turi teisių į C ūkio subjekto turtą ar prievolių vykdyti jo įsipareigojimus. Atitinkamai iš C ūkio subjekto teisinės formos ir sutartimi įforminto susitarimo sąlygų galima spręsti, kad veikla yra bendra įmonė.

▼M32

Tačiau šalys taip pat atsižvelgia į šiuos veiklos aspektus:

— Šalys susitarė pirkti visą C ūkio subjekto pagamintą produkciją santykiu 50: 50. C ūkio subjektas negali parduoti šios produkcijos trečiosioms šalims, jei to nepatvirtina abi susitarimo šalys. Kadangi susitarimo tikslas yra aprūpinti šalis joms reikalinga produkcija, tokia prekyba su trečiosiomis šalimis turėtų būti nedažna ir nereikšminga.

— Šalims parduodamos produkcijos kainą nustato abi šalys; ji turi būti tokia, kad būtų padengtos C ūkio subjekto patiriamos gamybos išlaidos ir administracinės sąnaudos. Pagal šį veiklos modelį siekiama, kad veikla atsipirktų.

Aprašytuoju atveju svarbūs šie faktai ir aplinkybės:

— šalių prievolė pirkti visą C ūkio subjekto parduodamą produkciją rodo išskirtinę C ūkio subjekto priklausomybę nuo šalių kuriant pinigų srautus, taigi šalys turi prievolę padengti C ūkio subjekto įsipareigojimus;

— tai, kad šalys turi teises į visą C ūkio subjekto pagamintą produkciją, reiškia, kad šalys naudojasi visa C ūkio subjekto turto teikiama ekonomine nauda, taigi turi teises į ją.

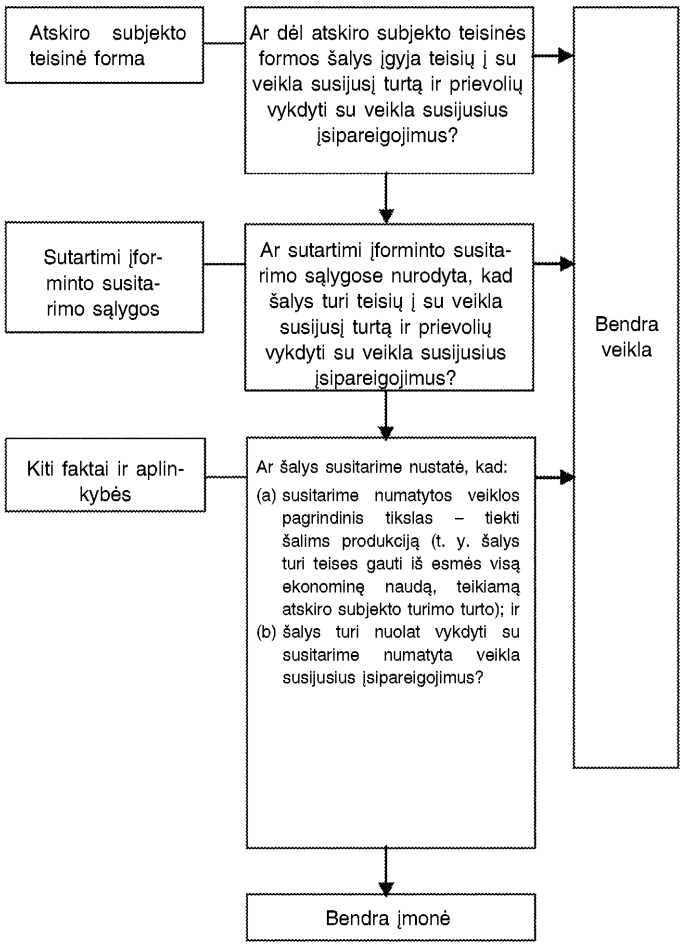
Šie faktai ir aplinkybės rodo, kad veikla yra bendra veikla. Išvada dėl jungtinės veiklos klasifikavimo šiomis aplinkybėmis nesikeistų, jei šalys, užuot pačios naudojusios savo produkcijos dalį tolesniame gamybos procese, parduotų savo produkcijos dalį trečiosioms šalims.

Jei šalys taip pakeistų sutartimi įforminto susitarimo sąlygas, kad pagal susitarimą būtų galima parduoti produkciją trečiosioms šalims, tai reikštų, kad C ūkio subjektas patirtų su paklausa bei atsargomis susijusią riziką ir kredito riziką. Pasikeitus faktams ir aplinkybėms pagal tokį scenarijų reikėtų pakartotinai įvertinti jungtinės veiklos klasifikavimą. Tokie faktai ir aplinkybės rodytų, kad veikla yra bendra įmonė.

B33 Tolesnėje schemoje pavaizduota, kaip ūkio subjektas atlieka vertinimą, klasifikuodamas veiklą, kai jungtinė veikla vykdoma per atskirą subjektą:

Per atskirą subjektą vykdomos jungtinės veiklos klasifikavimas

▼M32



▼M46

JUNGTINĖS VEIKLOS SUSITARIMO ŠALIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS (21A–22 STRAIPSNIAI)

Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita

B33A Kai ūkio subjektas įsigyja dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, jis taiko, priklausomai nuo jo turimos dalies pagal 20 straipsnį, visus 3-iojo TFAS ir kitų TFAS verslo jungimų apskaitos principus, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, ir atskleidžia pagal tuos TFAS reikalaujamą informaciją, susijusią su verslo jungimais. Verslo jungimų apskaitos principai, kurie neprieštarauja šio TFAS nurodymams, apima (tačiau tuo neapsiriboja):

a) identifikuojamo turto ir įsipareigojimų vertinimą tikrąja verte, išskyrus turtą ir įsipareigojimus, kuriems 3-iajame ir kituose TFAS nustatytos išimtys;

▼M46

b) su įsigijimu susijusių išlaidų pripažinimą sąnaudomis laikotarpiais, kuriais patirtos išlaidos ir gautos paslaugos, išskyrus skolos arba nuosavybės vertybinių popierių emisijos išlaidas, kurios pripažįstamos pagal 32-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pateikimas“* ir 9-ąjį TFAS; ([1])

c) atidėtųjų mokesčių turto ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, kurie atsiranda dėl pradinio turto arba įsipareigojimų pripažinimo, išskyrus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus, atsirandančius dėl prestižo pradinio pripažinimo, kaip reikalaujama pagal 3-iąjį TFAS ir 12-ąjį TAS *Pelno mokesčiai* verslo jungimų atveju, pripažinimą;

d) perduoto atlygio sumos, kuria viršijama įgyto identifikuojamo turto ir prisiimtų įsipareigojimų grynoji suma įsigijimo dieną, jei toks perviršis yra, pripažinimą prestižu ir

e) pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, vertės sumažėjimo testavimą bent kartą per metus ir kai tik yra požymių, kad vieneto vertė gali būti sumažėjusi, kaip reikalaujama pagal 36-ąjį TAS *Turto vertės sumažėjimas* verslo jungimo metu įgyto prestižo atžvilgiu.

B33B 21A ir B33A straipsniai taip pat taikomi bendros veiklos įkūrimui tada ir tik tada, kai viena iš bendroje veikloje dalyvaujančių šalių jos įkūrimo metu įneša esamą verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS. Tačiau šie straipsniai netaikomi bendros veiklos įkūrimui, jei visos bendroje veikloje dalyvaujančios šalys jos įkūrimo metu įneša tik turtą arba turto grupes, kurie nesudaro verslo.

B33C Bendros veiklos vykdytojas gali padidinti savo dalį bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, įsigydamas papildomą bendros veiklos dalį. Tokiais atvejais anksčiau turėtos bendros veiklos dalys nėra pakartotinai vertinamos, jei bendros veiklos vykdytojas išlaiko bendrą kontrolę.

▼M67

B33CA Šalis, kuri dalyvauja bendroje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, gali įgyti bendrą bendros veiklos, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, kontrolę. Tokiais atvejais anksčiau turėtos bendros veiklos dalys pakartotinai nevertinamos.

▼M46

B33D 21A ir B33A–B33C straipsniai netaikomi dalies bendroje veikloje įsigijimui, kai bendrą kontrolę turinčios šalys, įskaitant ūkio subjektą, įsigyjantį dalį bendroje veikloje, yra bendrai kontroliuojamos tos pačios galutinės kontroliuojančiosios šalies arba šalių tiek prieš įsigijimą, tiek po jo, ir ta kontrolė nėra laikina.

▼M32

Turto pardavimo arba įnašo vykdant bendrą veiklą apskaita

B34 Kai ūkio subjektas, kaip bendros veiklos vykdytojas, vykdydamas bendrą veiklą sudaro sandorį, kaip antai dėl turto pardavimo arba įnašo, šis jo sandoris yra su kitomis bendrą veiklą vykdančiomis šalimis, todėl bendros veiklos vykdytojas pripažįsta dėl tokio sandorio gautą pelną ir patirtus nuostolius tik tiek, kiek kitos šalys turi dalių toje bendroje veikloje.

([1]) Jei ūkio subjektas taiko šias pataisas, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, nuoroda į 9-ąjį TFAS šiose pataisose laikoma nuoroda į 39-ąjį TAS *„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“*.

▼M32

B35 Kai tokie sandoriai parodo, kad sumažėjo vykdant bendrą veiklą parduodamo ar įnešamo turto grynoji galimo realizavimo vertė arba patirta to turto vertės sumažėjimo nuostolių, bendros veiklos vykdytojas visiškai pripažįsta tuos nuostolius.

Turto pirkimo vykdant bendrą veiklą apskaita

B36 Kai ūkio subjektas, kaip bendros veiklos vykdytojas, vykdydamas bendrą veiklą sudaro sandorį, kaip antai dėl turto pirkimo, jis nepripažįsta savo pelno ir nuostolių dalies tol, kol perparduoda tą turtą trečiajai šaliai.

B37 Kai tokie sandoriai parodo, kad sumažėjo perkamo turto grynoji galimo realizavimo vertė arba patirta jo vertės sumažėjimo nuostolių, bendros veiklos vykdytojas pripažįsta jam tenkančią tų nuostolių dalį.

C priedas

Įsigaliojimo data, pereinamosios nuostatos ir kitų TFAS panaikinimas

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas taiko šį TFAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis atskleidžia šį faktą ir kartu taiko 10-ąjį TFAS, 12-ąjį TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“, 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

C1A Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., pataisyti C2–C5, C7–C10 ir C12 straipsniai ir įterpti C1B ir C12A–C12B straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 11-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.

▼M46

C1AA Dokumente *Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita* (11-ojo TFAS pataisos), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., taisoma antraštė po B33 straipsnio ir įterpiami 21A, B33A–B33D ir C14A straipsniai bei susijusios antraštės. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šias pataisas ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M67

C1AB 2017 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2015–2017 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais* įterptas B33CA straipsnis. Tas pataisas ūkio subjektas turi taikyti sandoriams, pagal kuriuos jis įgyja bendrą kontrolę pirmo metinio ataskaitinio laikotarpio, prasidedančio 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžioje arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M32

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼M37

C1B Nepaisant 8-ojo TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 28 straipsnio reikalavimų, kai šis TFAS taikomas pirmą kartą, ūkio subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį laikotarpį, kuriuo taikytas 11-asis TFAS, (paskutinio praėjusio laikotarpio) kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą. Ūkio subjektas taip pat gali pateikti dabartinio laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

Bendros įmonės: perėjimas nuo proporcingo konsolidavimo prie nuosavybės metodo taikymo

C2 Ūkio subjektas, nuo proporcingo konsolidavimo pereidamas prie nuosavybės metodo taikymo, pripažįsta savo investiciją į bendrą įmonę nuo paskutinio praėjusio laikotarpio pradžios. Ta pradinė investicija vertinama kaip turto ir įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas pirmiau proporcingai konsolidavo, įskaitant bet kokį kartu įgytą prestižą, bendros balansinės vertės. Jei tas prestižas pirmiau priklausė didesniam pinigus kuriančiam vienetui arba pinigus kuriančių vienetų grupei, ūkio subjektas priskiria prestižą bendrai įmonei, remdamasis bendros įmonės ir pinigus kuriančio vieneto arba pinigus kuriančių vienetų grupės, kuriems tas prestižas priklausė, santykinėmis balansinėmis vertėmis.

C3 Investicijos pradinis likutis, nustatomas pagal C2 straipsnį, per pirminį pripažinimą laikomas investicijos numanoma savikaina. Ūkio subjektas investicijos pradiniam likučiui taiko 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 40–43 straipsnius vertindamas, ar investicijos vertė yra sumažėjusi, ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguodamas nepaskirstytąjį pelną. Pirminio pripažinimo išimtis, numatyta 12-ojo TAS „Pelno mokesčiai“ 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai ūkio subjektas pripažįsta investiciją į bendrą įmonę, taikydamas perėjimo reikalavimus bendroms įmonėms, kurios pirmiau buvo proporcingai konsoliduojamos.

C4 Jei apibendrinus visą pirmiau proporcingai konsoliduotą turtą ir įsipareigojimus gaunamas neigiamas grynasis turtas, ūkio subjektas įvertina, ar jis turi su tuo neigiamu grynuoju turtu susijusių teisinių arba konstruktyvių prievolių, ir, jei taip, tai ūkio subjektas pripažįsta atitinkamą įsipareigojimą. Jei ūkio subjektas padaro išvadą, kad jis neturi teisinių ar konstruktyvių prievolių, susijusių su neigiamu grynuoju turtu, jis nepripažįsta atitinkamo įsipareigojimo, tačiau paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguoja nepaskirstytąjį pelną. Ūkio subjektas atskleidžia šį faktą kartu su jam priklausančia sukaupta nepripažinta jo bendrų įmonių nuostolių dalimi paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje ir tą dieną, nuo kurios pirmą kartą taikomas šis TFAS.

C5 Ūkio subjektas atskleidžia turto ir įsipareigojimų, kurie apibendrinti vienoje investicijų balanso eilutėje, sudėtį paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje. Ta atskleidžiama informacija apibendrintai rengiama visoms bendroms įmonėms, kurioms ūkio subjektas taiko C2–C6 straipsniuose nurodytus perėjimo reikalavimus.

▼M32

C6 Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas įtraukia į apskaitą savo investiciją į bendrą įmonę taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼M37

Bendra veikla: perėjimas nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir įsipareigojimų apskaitos

C7 Ūkio subjektas, kuris įtraukia į apskaitą savo dalį bendroje veikloje, pereidamas nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir įsipareigojimų apskaitos paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje nutraukia investicijos, kurios apskaita pirmiau buvo tvarkoma pagal nuosavybės metodą, ir bet kokių kitų straipsnių, kurie buvo dalis ūkio subjekto grynosios investicijos į veiklą, kaip nustatyta 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 38 straipsnyje, pripažinimą ir pripažįsta jam priklausančią viso turto ir kiekvieno įsipareigojimo dalį pagal savo dalį bendroje veikloje, įskaitant bet kokį prestižą, kuris galėjo sudaryti investicijos balansinės vertės dalį.

C8 Ūkio subjektas nustato jam priklausančią turto ir įsipareigojimų dalį, susijusią su bendra veikla, remdamasis savo teisėmis ir prievolėmis, kurios pagal sutartimi įformintą susitarimą sudaro nustatyto dydžio dalį. Ūkio subjektas įvertina turto ir įsipareigojimų pradines balansines vertes atskyręs juos nuo investicijos balansinės vertės paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, remdamasis informacija, ūkio subjekto naudota taikant nuosavybės metodą.

C9 Bet koks atsirandantis skirtumas tarp investicijos, pirmiau apskaitytos taikant nuosavybės metodą, kartu su bet kokiais kitais straipsniais, sudariusiais ūkio subjekto grynosios investicijos į veiklą dalį, kaip nustatyta 28-ojo TAS (pataisyto 2011 m.) 38 straipsnyje, ir pripažintos grynosios turto bei įsipareigojimų sumos, įskaitant bet kokį prestižą:

a) užskaitomas su bet kokiu su investicija susietu prestižu, o dėl bet kokio likusio skirtumo pakoreguojamas nepaskirstytasis pelnas paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje, jei pripažįstama grynoji turto ir įsipareigojimų suma, įskaitant bet kokį prestižą, yra didesnė už investiciją (įskaitant bet kokius kitus straipsnius, sudariusius ūkio subjekto grynosios investicijos dalį), kurios pripažinimas nutraukiamas;

b) įtraukiamas į apskaitą paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje pakoreguojant nepaskirstytąjį pelną, jei pripažįstama grynoji turto ir įsipareigojimų suma, įskaitant bet kokį prestižą, yra mažesnė už investiciją (įskaitant bet kokius kitus straipsnius, sudariusius ūkio subjekto grynosios investicijos dalį), kurios pripažinimas nutraukiamas.

C10 Ūkio subjektas, pereinantis nuo nuosavybės metodo taikymo prie turto ir įsipareigojimų apskaitos, paskutinio praėjusio laikotarpio pradžioje suderina investiciją, kurios pripažinimas nutrauktas, ir pripažintą turtą bei įsipareigojimus kartu su bet kokiu likusiu skirtumu, dėl kurio pakoreguotas nepaskirstytasis pelnas.

▼M32

C11 Pradinio pripažinimo išimtis, numatyta 12-ojo TAS 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai ūkio subjektas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius turtą ir įsipareigojimus.

▼M37

Pereinamosios nuostatos ūkio subjekto atskirose finansinėse ataskaitose

C12 Ūkio subjektas, kuris pagal 27-ojo TAS 10 straipsnį savo atskirose finansinėse ataskaitose pirmiau įtraukė į apskaitą savo dalį bendroje veikloje kaip investiciją savikaina arba pagal 9-ąjį TFAS:

a) nutraukia investicijos pripažinimą ir pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusį turtą ir įsipareigojimus sumomis, nustatytomis pagal C7–C9 straipsnius;

b) paskutinio pateikto praėjusio laikotarpio pradžioje suderina investiciją, kurios pripažinimas nutrauktas, ir pripažintą turtą bei įsipareigojimus kartu su bet kokiu likusiu skirtumu, dėl kurio pakoreguotas nepaskirstytasis pelnas.

Nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį

C12A Nepaisant nuorodų į paskutinį metinį laikotarpį C2–C12 straipsniuose, ūkio subjektas taip pat gali pateikti bet kokių ankstesnių pateiktų laikotarpių pakoreguotą lyginamąją informaciją, tačiau to daryti neprivalo. Jeigu ūkio subjektas jokių ankstesnių laikotarpių pakoreguotos lyginamosios informacijos nepateikia, visos nuorodos į paskutinį praėjusį laikotarpį C2–C12 straipsniuose suprantamos kaip nuorodos į anksčiausią pateiktą pakoreguotą lyginamąjį laikotarpį.

C12B Jei ūkio subjektas pateikia nepakoreguotą bet kokių ankstesnių laikotarpių lyginamąją informaciją, jis turi aiškiai nurodyti informaciją, kuri nebuvo koreguota, nurodyti, kad ta informacija parengta remiantis skirtingu pagrindu, ir tą pagrindą paaiškinti.

▼M32

C13 Pirminio pripažinimo išimtis, nustatyta 12-ojo TAS 15 ir 24 straipsniuose, netaikoma, kai ūkio subjektas pripažįsta su savo dalimi bendroje veikloje susijusius turtą ir įsipareigojimus, savo atskirose finansinėse ataskaitose taikydamas C12 straipsnyje nurodytus perėjimo reikalavimus, skirtus bendrai veiklai.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C14 Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, bet kokia nuoroda į 9-ąjį TFAS laikoma nuoroda į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

▼M46

Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita

C14A Dokumente *Bendros veiklos dalies įsigijimų apskaita* (11-ojo TFAS pataisos), paskelbtame 2014 m. gegužės mėn., taisoma antraštė po B33 straipsnio ir įterpiami 21A, B33A–B33D ir C1AA straipsniai bei susijusios antraštės. Ūkio subjektas šias pataisas perspektyviai taiko dalies bendroje veikloje, kurioje bendros veiklos vykdymas sudaro verslą, kaip apibrėžta 3-iajame TFAS, įsigijimams, kurie įvykdyti nuo pirmojo laikotarpio, kuriuos jis taiko šias pataisas, pradžios. Todėl sumos, pripažintos kaip bendros veiklos dalies įsigijimas ankstesniais laikotarpiais, netaisomos.

▼M32

KITŲ TFAS PANAIKINIMAS

C15 Šiuo TFAS panaikinami šie TFAS:

a) 31-asis TAS „Dalys bendrose įmonėse“ ir

b) NAK 13-asis aiškinimas „Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones“.

▼M32

12-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“

TIKSLAS

1 **Šio TFAS tikslas – nustatyti informaciją, kurią turi atskleisti ūkio subjektas, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti:**

a) **jo turimų *dalių kituose ūkio subjektuose* pobūdį ir susijusią riziką; ir**

b) **tų dalių poveikį jo finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams ir pinigų srautams.**

Tikslo įgyvendinimas

▼M38

2 Kad įgyvendintų 1 straipsnyje iškeltą tikslą, ūkio subjektas atskleidžia:

a) reikšmingus sprendimus ir prielaidas, padarytus nustatant:

i) savo dalies kitame ūkio subjekte ar veikloje pobūdį;

ii) jungtinės veiklos, kurioje jis turi dalį, rūšį (7–9 straipsniai);

iii) kad jis atitinka investicinio subjekto apibrėžtį, jei taikoma (9A straipsnis); ir

▼M32

b) informaciją apie savo dalis:

i) patronuojamosiose (dukterinėse) įmonėse (10–19 straipsniai);

ii) jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse (20–23 straipsniai); ir

iii) *struktūrizuotuose ūkio subjektuose*, kurių tas ūkio subjektas nekontroliuoja (nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose) (24–31 straipsniai).

3 Jei pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos atskleidimas kartu su pagal kitus TFAS reikalaujamos informacijos atskleidimu neatitinka 1 straipsnyje iškelto tikslo, ūkio subjektas atskleidžia bet kokią papildomą informaciją, kurios reikia tam tikslui pasiekti.

4 Ūkio subjektas apsvarsto, kiek išsami turi būti informacija, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš šiame TFAS nustatytų reikalavimų. Atskleidžiamą informaciją jis apibendrina arba atskiria, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų sujungti skirtingų savybių turintys straipsniai (žr. B2–B6 straipsnius).

▼M32

TAIKYMAS

5 Šį TFAS taiko ūkio subjektas, turintis savo dalį kuriame nors iš šių objektų:

a) patronuojamosiose įmonėse;

b) jungtinėje veikloje (t. y. bendroje veikloje arba bendrose įmonėse);

c) asocijuotosiose įmonėse;

d) nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose.

▼M59

5A Išskyrus B17 straipsnyje aprašytus atvejus, šio TFAS reikalavimai taikomi 5 straipsnyje išvardytoms ūkio subjekto dalims, kurios yra klasifikuojamos kaip skirtos parduoti arba nutraukta veikla (arba įtraukiamos į perleidimo grupę, kuri taip klasifikuojama) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“.

▼M32

6 Šis TFAS netaikomas:

a) išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planams arba kitiems ilgalaikių išmokų darbuotojams planams, kuriems taikomas 19-asis TAS „Išmokos darbuotojams“;

▼M51

b) ūkio subjekto atskiroms finansinėms ataskaitoms, kurioms taikomas 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“. Tačiau:

i) jei ūkio subjektas turi dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose ir rengia atskiras finansines ataskaitas, kurios yra jo vienintelės finansinės ataskaitos, jis, rengdamas tas atskiras finansines ataskaitas, taiko 24–31 straipsniuose nustatytus reikalavimus;

ii) investicinis subjektas, rengiantis finansines ataskaitas, kuriose visos jo patronuojamosios įmonės vertinamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, pagal 10-ojo TFAS 31 straipsnį, pateikia su investiciniais subjektais susijusią informaciją, kurios reikalaujama pagal šį TFAS;

▼M32

c) ūkio subjekto, kuris dalyvauja jungtinėje veikloje, bet jos bendrai nekontroliuoja, daliai, nebent dėl tos dalies jis daro reikšmingą įtaką veiklai arba jo dalis yra struktūrizuotame ūkio subjekte;

d) daliai kitame ūkio subjekte, kurio apskaita tvarkoma pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“. Tačiau ūkio subjektas šį TFAS taiko:

i) kai ta dalis yra dalis asocijuotojoje arba bendroje įmonėje, kuri pagal 28-ąjį TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ vertinama tikrąja verte, kurios pokyčiai pripažįstami pelnu ar nuostoliais; arba

ii) kai ta dalis yra dalis nekonsoliduotame struktūrizuotame ūkio subjekte.

REIKŠMINGI SPRENDIMAI IR PRIELAIDOS

7 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie savo priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytas prielaidas (taip pat tų sprendimų ir prielaidų pakeitimus) nustatant:

a) **kad jis kontroliuoja kitą ūkio subjektą, t. y. ūkio subjektą, į kurį investuojama, kaip apibrėžta 10-ojo TFAS „*Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*“ 5 ir 6 straipsniuose;**

b) **kad jis bendrai kontroliuoja veiklą arba daro reikšmingą įtaką kitam ūkio subjektui; ir**

▼M32

c) **jungtinės veiklos rūšį (t. y. bendra veikla ar bendra įmonė), kai veikla vykdoma per atskirą subjektą.**

8 Pagal 7 straipsnį atskleidžiami reikšmingi sprendimai ir prielaidos apima ūkio subjekto priimtus sprendimus ir padarytas prielaidas tuo atveju, jei, pasikeitus faktams ir aplinkybėms, ataskaitiniu laikotarpiu teko pakeisti išvadą dėl ūkio subjekto vykdomos kontrolės ar bendros kontrolės arba dėl jo daromos reikšmingos įtakos.

9 Vykdydamas 7 straipsnio reikalavimus, ūkio subjektas atskleidžia, pavyzdžiui, savo priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytas prielaidas nustatant, kad:

a) jis nekontroliuoja kito ūkio subjekto, nors turi daugiau kaip pusę to ūkio subjekto balsavimo teisių;

b) jis kontroliuoja kitą ūkio subjektą, nors turi mažiau kaip pusę to ūkio subjekto balsavimo teisių;

c) jis yra agentas arba pagrindinė šalis (žr. 10-ojo TFAS 58–72 straipsnius);

d) jis nedaro reikšmingos įtakos, nors turi 20 % arba daugiau kito ūkio subjekto balsavimo teisių;

e) jis daro reikšmingą įtaką, nors turi mažiau kaip 20 % kito ūkio subjekto balsavimo teisių.

▼M38

Investicinio subjekto statusas

9A Jei patronuojančioji įmonė nustato, kad ji yra investicinis subjektas pagal 10-ojo TFAS 27 straipsnį, investicinis subjektas atskleidžia informaciją apie reikšmingus sprendimus ir prielaidas, padarytus nustatant, kad jis yra investicinis subjektas. Jei investicinis subjektas neturi vienos ar daugiau tipiškų investicinio subjekto ypatybių (žr. 10-ojo TFAS 28 straipsnį), jis atskleidžia priežastis, dėl kurių jis nusprendė, kad nepaisant to, jis yra investicinis subjektas.

9B Kai ūkio subjektas tampa arba nustoja būti investiciniu subjektu, jis atskleidžia informaciją apie investicinio subjekto statuso pasikeitimą ir to pasikeitimo priežastis. Be to, ūkio subjektas, kuris tampa investiciniu subjektu, atskleidžia, kokį poveikį statuso pasikeitimas turi pateikto laikotarpio finansinėms ataskaitoms, įskaitant:

a) patronuojamųjų įmonių, kurios nebebus konsoliduojamos, bendrą tikrąją vertę statuso pasikeitimo dieną;

b) bendrą pelną arba nuostolius, jei tokių yra, apskaičiuotus pagal 10-ojo TFAS B101 straipsnį; ir

c) pelno arba nuostolių straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas pelnas arba nuostoliai (jei nepateikta atskirai).

▼M32

DALYS PATRONUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE

10 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kad jo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų vartotojai galėtų:

a) **suprasti:**

i) **grupės sudėtį; ir**

ii) **dalį, kurią nekontroliuojamos dalys užima grupės veikloje ir pinigų srautuose (12 straipsnis); ir**

b) **įvertinti:**

i) **jo gebėjimo gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus reikšmingų apribojimų pobūdį ir mastą (13 straipsnis);**

▼M32

ii) **su jo dalimis konsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (14–17 straipsniai);**

iii) **jo nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pasikeitimo, dėl kurio jis nepraranda kontrolės, pasekmes (18 straipsnis); ir**

iv) **patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo ataskaitiniu laikotarpiu pasekmes (19 straipsnis).**

11 Kai patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengimo data arba laikotarpis skiriasi nuo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų parengimo datos arba laikotarpio (žr. 10-ojo TFAS B92 ir B93 straipsnius), ūkio subjektas atskleidžia:

a) tos patronuojamosios įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą; ir

b) priežastį, kodėl pasirinkta kita data arba kitas laikotarpis.

Dalis, kurią nekontroliuojamos dalys sudaro grupės veikloje ir pinigų srautuose

12 Ūkio subjektas apie kiekvieną savo patronuojamąją įmonę, kurios turimos nekontroliuojamos dalys yra reikšmingos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, atskleidžia šią informaciją:

a) patronuojamosios įmonės pavadinimą;

b) patronuojamosios įmonės pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos);

c) nekontroliuojamoms dalims priskiriamų nuosavybės dalių santykį;

d) nekontroliuojamoms dalims priskiriamų balsavimo teisių santykį, jei jis skiriasi nuo turimų nuosavybės dalių santykio;

e) patronuojamosios įmonės nekontroliuojamoms dalims tekusį pelną arba nuostolius ataskaitiniu laikotarpiu;

f) patronuojamosios įmonės sukauptas nekontroliuojamas dalis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

g) apibendrintą finansinę informaciją apie patronuojamąją įmonę (žr. B10 straipsnį).

Reikšmingų apribojimų pobūdis ir mastas

13 Ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) savo gebėjimo gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus reikšmingi apribojimai (pavyzdžiui, nustatyti įstatuose, sutartyse ir teisės aktuose), kaip antai:

i) patronuojančiosios įmonės ar jos patronuojamųjų įmonių gebėjimo perleisti grynuosius pinigus ar kitą turtą kitiems grupės ūkio subjektams (arba priimti juos iš kitų grupės ūkio subjektų) apribojimai;

ii) garantijos arba kiti reikalavimai, kuriais gali būti apribotas dividendų mokėjimas ir kitoks kapitalo paskirstymas arba paskolų ir avansų skyrimas ar grąžinimas kitiems grupės ūkio subjektams (arba gavimas iš jų);

b) kokiu būdu ir kokiu mastu nekontroliuojamų dalių apsaugos teisės gali reikšmingai apriboti ūkio subjekto gebėjimą gauti grupės turtą arba juo naudotis, taip pat vykdyti grupės įsipareigojimus (pavyzdžiui, kai patronuojančioji įmonė privalo įvykdyti patronuojamosios įmonės įsipareigojimus pirmiau nei savo įsipareigojimus arba kai, norint gauti patronuojamosios įmonės turtą arba vykdyti jos įsipareigojimus, būtina gauti nekontroliuojamų dalių patvirtinimą);

▼M32

c) turto ir įsipareigojimų, kuriems taikomi tie apribojimai, balansines vertes konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Su ūkio subjekto turimomis dalimis konsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose susijusios rizikos pobūdis

14 Ūkio subjektas atskleidžia bet kokių sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, dėl kurių patronuojančioji įmonė arba jos patronuojamosios įmonės gali būti įpareigotos teikti finansinę paramą konsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant įvykius arba aplinkybes, dėl kurių ataskaitas teikiantis ūkio subjektas gali patirti nuostolių (pavyzdžiui, likvidumo susitarimus arba kredito reitingų sąlygas, susijusius su prievolėmis pirkti struktūrizuoto ūkio subjekto turtą arba teikti finansinę paramą).

15 Jei ataskaitiniu laikotarpiu patronuojančioji įmonė ar kuri nors jos patronuojamoji įmonė suteikė konsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirko struktūrizuoto ūkio subjekto turto arba jo išleistų priemonių), nors nebuvo sutartimi įpareigota tai daryti, ūkio subjektas atskleidžia:

a) suteiktos paramos pobūdį ir dydį, įskaitant situacijas, kuriose patronuojančioji įmonė arba jos patronuojamosios įmonės padėjo struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą; ir

b) paramos teikimo priežastis.

16 Jei ataskaitiniu laikotarpiu patronuojančioji įmonė ar kuri nors jos patronuojamoji įmonė, nors sutartimi nebuvo įpareigota tai daryti, tačiau suteikė finansinę arba kitokią paramą struktūrizuotam ūkio subjektui, kuris pirmiau nebuvo konsoliduotas, ir suteikus šią paramą ūkio subjektas įgijo struktūrizuoto ūkio subjekto kontrolę, ūkio subjektas pateikia svarbių veiksnių, dėl kurių priimtas toks sprendimas, paaiškinimą.

17 Ūkio subjektas atskleidžia bet kokius esamus ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą konsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant ketinimus padėti struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą.

Patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pasikeitimo, dėl kurio neprarandama kontrolė, pasekmės

18. Ūkio subjektas pateikia tvarkaraštį, kuriame parodoma bet kokių patronuojančiosios įmonės nuosavybės dalies patronuojamojoje įmonėje pokyčių, dėl kurių neprarandama kontrolė, poveikis patronuojančiosios įmonės savininkams priskirtinai nuosavybei.

Patronuojamosios įmonės kontrolės praradimo ataskaitiniu laikotarpiu pasekmės

19 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie pelną arba nuostolius (jei yra), apskaičiuotus pagal 10-ojo TFAS 25 straipsnį, ir:

a) to pelno arba nuostolių dalį, kuri įtraukiama vertinant bet kokią buvusioje patronuojamojoje įmonėje likusią investiciją tikrąja verte kontrolės praradimo dieną; ir

b) pelno arba nuostolių straipsnio (-ių) eilutę (-es), kurioje (-iose) pripažįstamas pelnas arba nuostoliai (jei nepateikta atskirai).

▼**M38**

DALYS NEKONSOLIDUOTOSE PATRONUOJAMOSIOSE ĮMONĖSE (INVESTICINIAI SUBJEKTAI)

19A Investicinis subjektas, kuris pagal 10-ąjį TFAS privalo taikyti konsolidavimo išimtį ir vietoj to apskaityti savo investiciją į patronuojamąją įmonę tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliais, atskleidžia šį faktą.

19B Investicinis subjektas atskleidžia kiekvienos nekonsoliduotos patronuojamosios įmonės:

a) pavadinimą;

b) pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos); ir

c) ūkio subjekto turimos nuosavybės dalies santykį ir, jei skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį.

19C Jei investicinis subjektas yra kito investicinio subjekto patronuojančioji įmonė, patronuojančioji įmonė taip pat atskleidžia 19B straipsnio a–c punktuose nurodytą informaciją apie investicijas, kurias kontroliuoja jos patronuojamoji įmonė. Ši informacija gali būti atskleista įtraukiant į patronuojančiosios įmonės finansines ataskaitas patronuojamosios įmonės (arba įmonių) finansines ataskaitas, kuriose yra pirmiau minėta informacija.

19D Investicinis subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) visų reikšmingų apribojimų (pavyzdžiui, pagal skolinimosi susitarimus, norminius reikalavimus arba sutartimis įformintus susitarimus), kai ribojamas nekonsoliduotų patronuojamųjų įmonių gebėjimas pervesti investiciniam subjektui lėšas kaip piniginius dividendus arba grąžinti paskolas arba avansinius mokėjimus, kuriuos investicinis subjektas sumokėjo nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei, pobūdį ir mastą; ir

b) visus esamus įsipareigojimus arba ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei, įskaitant įsipareigojimus arba ketinimus padėti patronuojamajai įmonei gauti finansinę paramą.

19E Jei ataskaitiniu laikotarpiu investicinis subjektas ar kuri nors jo patronuojamoji įmonė suteikė nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirko patronuojamosios įmonės turto ar jos išleistų priemonių arba padėjo patronuojamajai įmonei gauti finansinę paramą), nors nebuvo sutartimi įpareigota tai daryti, ūkio subjektas atskleidžia:

a) kiekvienai nekonsoliduotai patronuojamajai įmonei suteiktos paramos tipą ir sumą; ir

b) paramos teikimo priežastis.

19F Investicinis subjektas atskleidžia visų sutartimis įformintų susitarimų sąlygas, dėl kurių ūkio subjektas arba jo nekonsoliduotos patronuojamosios įmonės gali būti įpareigotos teikti finansinę paramą nekonsoliduotam kontroliuojamam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant įvykius arba aplinkybes, dėl kurių ataskaitas teikiantis ūkio subjektas gali patirti nuostolių (pavyzdžiui, likvidumo susitarimus arba kredito reitingų sąlygas, susijusius su prievolėmis pirkti struktūrizuoto ūkio subjekto turtą arba teikti finansinę paramą).

▼M38

19G Jei ataskaitiniu laikotarpiu investicinis subjektas ar kuri nors jo nekonsoliduota patronuojamoji įmonė, nors sutartimi nebuvo įpareigota to daryti, suteikė finansinę arba kitokią paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, kurio investicinis subjektas nekontroliavo, ir suteikus šią paramą investicinis subjektas įgijo struktūrizuoto ūkio subjekto kontrolę, investicinis subjektas pateikia svarbių veiksnių, dėl kurių priimtas toks sprendimas, paaiškinimą.

▼M32

DALYS JUNGTINĖJE VEIKLOJE IR ASOCIJUOTOSIOSE ĮMONĖSE

20 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti:

a) **jo dalių jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse pobūdį, mastą ir finansinį poveikį, įskaitant pobūdį ir poveikį jo sutartinių santykių su kitais investuotojais, kurie bendrai kontroliuoja jungtinę veiklą ir asocijuotąsias įmones arba daro joms reikšmingą įtaką (21 ir 22 straipsniai); ir**

b) **su jo dalimis bendrose ir asocijuotosiose įmonėse susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (23 straipsnis).**

Ūkio subjekto turimų dalių jungtinėje veikloje ir asocijuotosiose įmonėse pobūdis, mastas ir finansinis poveikis

21 Ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) apie kiekvieną ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui reikšmingą jungtinę veiklą ir asocijuotąją įmonę:

i) jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės pavadinimą;

ii) ūkio subjekto ryšio su jungtine veikla arba asocijuotąja įmone pobūdį (pavyzdžiui, aprašydamas jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės veiklos pobūdį ir nurodydamas, ar ta veikla yra strategiškai svarbi ūkio subjekto veiklai);

iii) jungtinės veiklos arba asocijuotosios įmonės pagrindinę veiklos vietą (ir registracijos šalį, kai tinka ir jei ji skiriasi nuo pagrindinės veiklos vietos);

iv) ūkio subjekto turimos nuosavybės dalies arba dalyvavimo dalies santykį ir, jei skiriasi, turimų balsavimo teisių santykį (kai tinka);

b) apie kiekvieną ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui reikšmingą bendrą įmonę ir asocijuotąją įmonę:

i) ar investicija į bendrą arba asocijuotąją įmonę vertinama taikant nuosavybės metodą, ar tikrąja verte;

ii) apibendrintą finansinę informaciją apie bendrą arba asocijuotąją įmonę, kaip nustatyta B12 ir B13 straipsniuose;

iii) jei bendros arba asocijuotosios įmonės apskaita tvarkoma taikant nuosavybės metodą – ūkio subjekto investicijos į bendrą arba asocijuotąją įmonę tikrąją vertę, jei investicija turi kotiruotą rinkos kainą;

▼M32

c) finansinę informaciją, kaip nustatyta B16 straipsnyje, apie ūkio subjekto investicijas į bendras ir asocijuotąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos:

i) bendrą informaciją apie visas bendras įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos; ir atskirai

ii) bendrą informaciją apie visas asocijuotąsias įmones, kurios kiekviena atskirai nėra reikšmingos.

▼M38

21A Investiciniam subjektui nereikia atskleisti 21 straipsnio b ir c punktuose nurodytos informacijos.

▼M32

22 Ūkio subjektas taip pat atskleidžia:

a) bet kokių reikšmingų apribojimų (pavyzdžiui, pagal skolinimosi susitarimus, norminius reikalavimus arba sutartimis įformintus susitarimus tarp investuotojų, kurie bendrai kontroliuoja bendrą ar asocijuotąją įmonę arba daro jai reikšmingą įtaką), kai ribojamas bendrų arba asocijuotųjų įmonių gebėjimas pervesti ūkio subjektui lėšas kaip grynųjų pinigų dividendus arba grąžinti ūkio subjekto suteiktas paskolas ar avansus, pobūdį ir mastą;

b) kai bendros arba asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų, naudojamų taikant nuosavybės metodą, parengimo data arba laikotarpis skiriasi nuo atitinkamos ūkio subjekto datos arba laikotarpio:

i) tos bendros arba asocijuotosios įmonės finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą; ir

ii) priežastį, kodėl pasirinkta kita data arba kitas laikotarpis;

c) nepripažintą bendros arba asocijuotosios įmonės nuostolių dalį – tiek ataskaitiniu laikotarpiu, tiek sukauptą, – jei ūkio subjektas, taikydamas nuosavybės metodą, nutraukė savo nuostolių bendroje arba asocijuotojoje įmonėje dalies pripažinimą.

Su ūkio subjekto turimomis dalimis bendrose ir asocijuotosiose įmonėse susijusi rizika

23 Ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) su jo bendromis įmonėmis susijusius pasižadėjimus atskirai nuo kitų pasižadėjimų sumos, kaip nustatyta B18–B20 straipsniuose;

b) pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, išskyrus tą atvejį, kai nuostolio tikimybė yra maža, – neapibrėžtuosius įsipareigojimus, susijusius su jo turimomis dalimis bendrose arba asocijuotosiose įmonėse (įskaitant jam tenkančią dalį neapibrėžtųjų įsipareigojimų, prisiimtų bendrai su kitais investuotojais, bendrai kontroliuojančiais bendras ar asocijuotąsias įmones arba darančiais joms reikšmingą įtaką), atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumos.

DALYS NEKONSOLIDUOTUOSE STRUKTŪRIZUOTUOSE ŪKIO SUBJEKTUOSE

24 Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų:

a) **suprasti jo dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose pobūdį ir mastą (26–28 straipsniai); ir**

b) **įvertinti su jo dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose susijusios rizikos pobūdį ir pokyčius (29–31 straipsniai).**

▼M32

25 Pagal 24 straipsnio b punktą privaloma informacija apima informaciją apie riziką, kylančią dėl ūkio subjekto ryšių su nekonsoliduotais struktūrizuotais ūkio subjektais per ankstesnius laikotarpius (pavyzdžiui, dėl paramos struktūrizuotam ūkio subjektui), net jei ūkio subjektas finansinių ataskaitų datos dieną nebepalaiko sutartinių santykių su struktūrizuotu ūkio subjektu.

▼M38

25A Investiciniam subjektui nereikia atskleisti pagal 24 straipsnį reikalaujamos informacijos apie nekonsoliduotą struktūrizuotą ūkio subjektą, kurį jis kontroliuoja ir apie kurį jis pateikia pagal 19A–19G straipsnius reikalaujamą informaciją.

▼M32

Turimų dalių pobūdis

26 Ūkio subjektas atskleidžia kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo turimas dalis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, įskaitant, be kita ko, informaciją apie struktūrizuoto ūkio subjekto pobūdį, paskirtį, dydį bei veiklą ir kaip šis struktūrizuotas ūkio subjektas yra finansuojamas.

27 Jei ūkio subjektas suteikė paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, apie kurį jis neteikia 29 straipsnyje reikalaujamos informacijos (pavyzdžiui, todėl, kad jis finansinių ataskaitų datos dieną neturi dalies tame ūkio subjekte), jis privalo atskleisti tokią informaciją:

a) kaip jis nustatė, kuriems struktūrizuotiems ūkio subjektams suteikė paramą;

b) ataskaitiniu laikotarpiu *iš tų struktūrizuotų ūkio subjektų gautos pajamos*, įskaitant pateiktų pajamų rūšių aprašymą; ir

c) viso ataskaitiniu laikotarpiu tiems struktūrizuotiems ūkio subjektams perduoto turto balansinė vertė (perdavimo metu).

28 27 straipsnio b ir c punktuose nurodytą informaciją ūkio subjektas pateikia lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos, ir suskirsto savo paramos teikimo veiklą pagal atitinkamas kategorijas (žr. B2–B6 straipsnius).

Rizikos pobūdis

29 Ūkio subjektas lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos, atskleidžia šią apibendrintą informaciją:

a) savo finansinėse ataskaitose pripažinto turto ir įsipareigojimų, susijusių su ūkio subjekto turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, balansines vertes;

b) finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes, kuriose pripažintas tas turtas ir įsipareigojimai;

c) sumą, kuri geriausiai parodo ūkio subjekto didžiausius galimus nuostolius dėl jo turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, įskaitant informaciją apie tai, kaip šie didžiausi galimi nuostoliai nustatyti. Jei ūkio subjektas negali apskaičiuoti savo didžiausių galimų nuostolių dėl turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, jis turi tai atskleisti ir paaiškinti priežastis;

▼M32

d) ūkio subjekto turto ir įsipareigojimų, susijusių su jo turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, balansinių verčių ir su tais ūkio subjektais susijusių ūkio subjekto didžiausių galimų nuostolių palyginimą.

30 Jei ataskaitiniu laikotarpiu ūkio subjektas nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, kuriame jis turėjo arba tebeturi savo dalį, suteikė finansinę ar kitokią paramą (pavyzdžiui, pirko struktūrizuoto ūkio subjekto turto arba jo išleistų priemonių), nors nebuvo sutartimi įpareigotas tai daryti, ūkio subjektas atskleidžia:

a) suteiktos paramos pobūdį ir dydį, įskaitant situacijas, kuriose ūkio subjektas padėjo struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą; ir

b) paramos teikimo priežastis.

31 Ūkio subjektas atskleidžia bet kokius esamus ketinimus teikti finansinę ar kitokią paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui, įskaitant ketinimus padėti struktūrizuotam ūkio subjektui gauti finansinę paramą.

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

iš struktūrizuoto ūkio subjekto gautos pajamos Šiame TFAS iš **struktūrizuoto ūkio subjekto** gautos pajamos apima, be kita ko, kartotinius ir vienkartinius mokesčius, palūkanas, dividendus, pelną arba nuostolius pakartotinai įvertinus dalis struktūrizuotuose ūkio subjektuose arba nutraukus tų dalių pripažinimą, taip pat pelną arba nuostolius perleidus turtą arba įsipareigojimus struktūrizuotam ūkio subjektui.

dalis kitame ūkio subjekte Šiame TFAS dalis kitame ūkio subjekte reiškia sutartinį ir nesutartinį ryšį, dėl kurio ūkio subjektas iš to kito ūkio subjekto veiklos gauna kintamą grąžą. Turima dalis kitame ūkio subjekte gali būti įrodyta, be kita ko, turimomis nuosavybės arba skolos priemonėmis, ją taip pat gali patvirtinti kitokio pobūdžio ryšiai, kaip antai finansavimas, likvidumo parama, prievolių vykdymo užtikrinimo priemonės ir garantijos, įskaitant būdus, kuriais ūkio subjektas kontroliuoja ar bendrai kontroliuoja kitą ūkio subjektą arba daro jam reikšmingą įtaką. Ūkio subjektas nebūtinai turi dalį kitame ūkio subjekte tik dėl to, kad su juo palaiko įprastus kliento ir tiekėjo santykius.

B7–B9 straipsniuose pateikta daugiau informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose.

▼M32

10-ojo TFAS B55–B57 straipsniuose paaiškintas grąžos kintamumas.

struktūrizuotas ūkio subjektas Ūkio subjektas, sukurtas taip, kad balsavimo arba panašios teisės nebūtų lemiamas veiksnys sprendžiant, kas kontroliuoja ūkio subjektą, pavyzdžiui, kai bet kokios balsavimo teisės siejasi tik su administracinėmis užduotimis, o svarbi veikla valdoma pagal sutartimis įformintus susitarimus.

B22–B24 straipsniuose pateikta daugiau informacijos apie struktūrizuotus ūkio subjektus.

▼M38

Toliau pateikiami terminai apibrėžti 27-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 28-ajame TAS (pataisytame 2011 m.), 10-ajame TFAS ir 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“ ir šiame TFAS vartojami tuose standartuose apibrėžtomis reikšmėmis:

— asocijuotoji įmonė

— konsoliduotosios finansinės ataskaitos

— ūkio subjekto kontrolė

— nuosavybės metodas

— grupė

— investicinis subjektas

▼M32

— bendra kontrolė

— bendra veikla

— bendra įmonė

— nekontroliuojama dalis

— patronuojančioji įmonė

— apsaugos teisės

— svarbi veikla

— atskiros finansinės ataskaitos

— atskiras subjektas

— reikšminga įtaka

— patronuojamoji įmonė.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–31 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos TFAS dalys.

B1 Šiame priede pateiktuose pavyzdžiuose aprašytos hipotetinės situacijos. Nors šie pavyzdžiai kai kuriais atžvilgiais gali sutapti su tikrais atvejais, taikant 12-ąjį TFAS reikėtų įvertinti visus su konkrečiu atveju susijusius svarbius faktus ir aplinkybes.

▼**M32**

APIBENDRINIMAS (4 STRAIPSNIS)

B2 Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į savo aplinkybes, nusprendžia, kiek informacijos reikia pateikti, kad jos pakaktų vartotojams, kiek dėmesio skirti įvairiems reikalavimų aspektams ir kaip apibendrinti pateikiamą informaciją. Būtina rasti pusiausvyrą: finansinėse ataskaitose nereikia pateikti per daug smulkios ir finansinių ataskaitų vartotojams nenaudingos informacijos, kita vertus, informacijos nereikia per daug apibendrinti – ji turi būti aiški.

B3 Ūkio subjektas gali apibendrinti pagal šį TFAS privalomą pateikti informaciją apie turimas dalis panašiuose ūkio subjektuose, jei informacijos apibendrinimas atitinka jos atskleidimo tikslą bei B4 straipsnyje nustatytą reikalavimą ir jei taip pateikiama informacija yra aiški. Ūkio subjektas turi atskleisti, kaip jis apibendrino savo turimas dalis panašiuose ūkio subjektuose.

B4 Ūkio subjektas atskirai pateikia informaciją apie savo turimas dalis:

a) patronuojamosiose įmonėse;

b) bendrose įmonėse;

c) bendroje veikloje;

d) asocijuotosiose įmonėse; ir

e) nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose.

B5 Nustatydamas, ar apibendrinti informaciją, ūkio subjektas apsvarsto turimą kiekybinę ir kokybinę informaciją apie rizikos ir naudos ypatumus, susijusius su kiekvienu ūkio subjektu, kurį ketinama įtraukti į apibendrinimą, ir kiekvieno tokio ūkio subjekto svarbą ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui. Atskleidžiamą informaciją ūkio subjektas pateikia taip, kad finansinių ataskaitų vartotojams būtų aiškūs jo turimų dalių tuose kituose ūkio subjektuose pobūdis ir mastas.

B6 Pavyzdžiai, kokiu lygiu galima apibendrinti informaciją apie B4 straipsnyje nurodytas ūkio subjektų grupes:

a) veiklos pobūdis (pavyzdžiui, mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros ūkio subjektas, periodiškai atnaujinamų kredito kortelių skolos pakeitimo vertybiniais popieriais ūkio subjektas);

b) pramonės klasifikacija;

c) geografinė padėtis (pavyzdžiui, pagal šalį arba regioną).

DALYS KITUOSE ŪKIO SUBJEKTUOSE

B7 Dalis kitame ūkio subjekte – tai sutartinis ir nesutartinis ryšys, dėl kurio ataskaitas teikiantis ūkio subjektas gauna kintamą grąžą iš to kito ūkio subjekto veiklos. Ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui gali būti naudinga atsižvelgti į kito ūkio subjekto paskirtį ir struktūrą vertinant, ar jis turi dalį tame ūkio subjekte ir atitinkamai ar jis privalo atskleisti informaciją pagal šį TFAS. Atliekant šį vertinimą būtina apsvarstyti su kitu ūkio subjektu susijusią riziką ir riziką, kurią tas kitas ūkio subjektas perduoda ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui ir kitoms šalims.

▼**M32**

B8 Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas paprastai gauna kintamą grąžą iš kito ūkio subjekto veiklos, turėdamas priemonių (pavyzdžiui, kito ūkio subjekto išleistų nuosavybės ar skolos priemonių) arba kitokių ryšių, kuriems būdingas kintamumas. Pavyzdžiui, tarkime, kad struktūrizuotas ūkio subjektas turi paskolų portfelį. Struktūrizuotas ūkio subjektas įgyja kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorį iš kito ūkio subjekto (ataskaitas teikiančio ūkio subjekto), siekdamas apsisaugoti nuo paskolų palūkanų ir pagrindinių sumų nemokėjimo. Ataskaitas teikiantis ūkio subjektas turi ryšį, kuris yra rizikingas dėl grąžos iš struktūrizuoto ūkio subjekto veiklos kintamumo, nes kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandoris apima struktūrizuoto ūkio subjekto grąžos kintamumą.

B9 Kai kurios priemonės yra skirtos tam, kad ataskaitas teikiantis ūkio subjektas perduotų riziką kitam ūkio subjektui. Taikant tokias priemones kito subjekto grąža yra kintama, bet ataskaitas teikiantis ūkio subjektas paprastai nepatiria iš to kito ūkio subjekto veiklos gaunamos grąžos kintamumo. Pavyzdžiui, tarkime, kad įsteigiamas struktūrizuotas ūkio subjektas, turintis suteikti investavimo galimybių investuotojams, norintiems pasinaudoti Z ūkio subjekto kredito rizika (Z ūkio subjektas nėra susijęs su jokia susitarimo šalimi). Struktūrizuotas ūkio subjektas gauna finansavimą, išleisdamas tiems investuotojams vekselius, kurie yra susieti su Z ūkio subjekto kredito rizika (su kredito įvykiais susietus vekselius), ir gautas įplaukas panaudoja investuodamas į nerizikingo finansinio turto portfelį. Struktūrizuotas ūkio subjektas patiria Z ūkio subjekto kredito riziką, sudarydamas kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorį su apsikeitimo sandorio šalimi. Šiuo sandoriu Z ūkio subjekto kredito rizika perduodama struktūrizuotam ūkio subjektui mainais už mokestį, kurį sumoka apsikeitimo sandorio šalis. Investuotojai į struktūrizuotą ūkio subjektą gauna didesnę grąžą, kuri atitinka struktūrizuoto ūkio subjekto turto portfelio grąžą kartu su mokesčiu už kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandorį. Apsikeitimo sandorio šalis neturi tokio ryšio su struktūrizuotu ūkio subjektu, dėl kurio patirtų su struktūrizuoto ūkio subjekto veikla susijusios grąžos kintamumą, nes kredito įsipareigojimų neįvykdymo apsikeitimo sandoriu kintamumas perduodamas struktūrizuotam ūkio subjektui, o ne patiriamas kaip struktūrizuoto ūkio subjekto grąžos kintamumas.

APIBENDRINTA FINANSINĖ INFORMACIJA APIE PATRONUOJAMĄSIAS ĮMONES, BENDRAS ĮMONES IR ASOCIJUOTĄSIAS ĮMONES (12 IR 21 STRAIPSNIAI)

B10 Ūkio subjektas apie kiekvieną patronuojamąją įmonę, kurios turimos nekontroliuojamos dalys yra reikšmingos ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, atskleidžia šią informaciją:

a) nekontroliuojamoms dalims sumokėtus dividendus;

b) apibendrintą finansinę informaciją apie patronuojamosios įmonės turtą, įsipareigojimus, pelną arba nuostolius ir pinigų srautus, iš kurios vartotojai galėtų suprasti, kokią dalį nekontroliuojamos dalys sudaro grupės veikloje ir pinigų srautuose. Ta informacija, be kita ko, gali apimti, pavyzdžiui: informaciją apie trumpalaikį turtą, ilgalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus, ilgalaikius įsipareigojimus, pajamas, pelną ar nuostolius ir visas bendrąsias pajamas.

B11 Apibendrintoje finansinėje informacijoje, kurios reikalaujama B10 straipsnio b punkte, pateikiamos sumos prieš atliekant eliminavimus tarp bendrovių.

▼**M32**

B12 Apie kiekvieną bendrą ir asocijuotąją įmonę, kuri yra reikšminga ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, ūkio subjektas atskleidžia šią informaciją:

a) iš bendros arba asocijuotosios įmonės gautus dividendus;

b) apibendrintą finansinę informaciją apie bendrą arba asocijuotąją įmonę (žr. B14 ir B15 straipsnius), įskaitant, be kita ko, informaciją apie:

i) trumpalaikį turtą;

ii) ilgalaikį turtą;

iii) trumpalaikius įsipareigojimus;

iv) ilgalaikius įsipareigojimus;

v) pajamas;

vi) tęsiamos veiklos pelną ar nuostolius;

vii) nutrauktos veiklos pelną ar nuostolius atėmus mokesčius;

viii) kitas bendrąsias pajamas;

ix) visas bendrąsias pajamas.

B13 Kartu su apibendrinta finansine informacija, kurios reikalaujama pagal B12 straipsnį, ūkio subjektas atskleidžia šias kiekvienos bendros įmonės, kuri yra reikšminga ataskaitas teikiančiam ūkio subjektui, sumas:

a) grynuosius pinigus ir pinigų ekvivalentus, kurie įeina į B12 straipsnio b punkto i papunktį;

b) trumpalaikius finansinius įsipareigojimus (išskyrus dėl prekybos ir kitas mokėtinas sumas bei atidėjinius), kurie įeina į B12 straipsnio b punkto iii papunktį;

c) ilgalaikius finansinius įsipareigojimus (išskyrus dėl prekybos ir kitas mokėtinas sumas bei atidėjinius), kurie įeina į B12 straipsnio b punkto iv papunktį;

d) nusidėvėjimą ir amortizaciją;

e) palūkanų pajamas;

f) palūkanų sąnaudas;

g) pelno mokesčio sąnaudas arba pajamas.

B14 Apibendrintoje finansinėje informacijoje, kuri pateikiama pagal B12 ir B13 straipsnius, pateikiamos sumos, kurios yra įtrauktos į bendros arba asocijuotosios įmonės finansines ataskaitas pagal TFAS (o ne ūkio subjektui tenkanti tų sumų dalis). Jei ūkio subjektas tvarko savo dalies bendroje arba asocijuotojoje įmonėje apskaitą pagal nuosavybės metodą:

a) bendros arba asocijuotosios įmonės finansinėse ataskaitose, parengtose pagal TFAS, pateiktos sumos pakoreguojamos taip, kad atitiktų ūkio subjekto koregavimus taikant nuosavybės metodą, pavyzdžiui, tikrosios vertės koregavimus įsigijimo metu ir koregavimus dėl apskaitos politikos skirtumų;

b) ūkio subjektas sutikrina pateiktą apibendrintą finansinę informaciją su savo dalies bendroje arba asocijuotojoje įmonėje balansine verte.

▼M32

B15 Ūkio subjektas gali pateikti apibendrintą finansinę informaciją, kurios reikalaujama pagal B12 ir B13 straipsnius, remdamasis bendros arba asocijuotosios įmonės finansinėmis ataskaitomis, jeigu:

a) ūkio subjektas vertina savo dalį bendroje arba asocijuotojoje įmonėje tikrąja verte pagal 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.); ir

b) bendra arba asocijuotoji įmonė nerengia finansinių ataskaitų pagal TFAS ir jas rengti šiuo pagrindu būtų neįmanoma arba išlaidos būtų per didelės.

Tuo atveju ūkio subjektas atskleidžia pagrindą, pagal kurį parengta apibendrinta finansinė informacija.

B16 Ūkio subjektas atskleidžia bendrą savo dalių visose bendrose arba asocijuotosiose įmonėse, kurių kiekviena atskirai nėra reikšminga ir kurių apskaita tvarkoma pagal nuosavybės metodą, balansinę vertę. Ūkio subjektas taip pat atskirai atskleidžia bendras sumas, susijusias su bendrose arba asocijuotosiose įmonėse jam priklausančia dalimi:

a) tęsiamos veiklos pelno ar nuostolių;

b) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolių atėmus mokesčius;

c) kitų bendrųjų pajamų;

d) visų bendrųjų pajamų.

Ūkio subjektas atskirai atskleidžia informaciją apie bendras įmones ir asocijuotąsias įmones.

▼M59

B17 Kai ūkio subjekto dalis patronuojamojoje, bendroje ar asocijuotojoje įmonėje (arba jo dalies bendroje ar asocijuotojoje įmonėje tam tikra dalis) yra klasifikuojama (arba įtraukiama į perleidimo grupę, kuri klasifikuojama) kaip skirta parduoti pagal 5-ąjį TFAS, ūkio subjektas pagal B10–B16 straipsnius neprivalo atskleisti apibendrintos finansinės informacijos apie tą patronuojamąją, bendrą arba asocijuotąją įmonę.

▼M32

PASIŽADĖJIMAI DĖL BENDRŲ ĮMONIŲ (23 STRAIPSNIO A PUNKTAS)

B18 Ūkio subjektas atskleidžia visus su dalimis bendrose įmonėse susijusius savo pasižadėjimus, kuriuos jis davė, tačiau kurių nepripažino finansinių ataskaitų datą (įskaitant jam tenkančią pasižadėjimų, duotų kartu su kitais bendrą įmonę bendrai kontroliuojančiais investuotojais, dalį). Tai pasižadėjimai, galintys ateityje lemti pinigų ar kitų išteklių išmokas.

B19 Nepripažinti pasižadėjimai, galintys ateityje lemti pinigų ar kitų išteklių išmokas, apima:

a) nepripažintus pasižadėjimus skirti lėšų arba išteklių dėl, pavyzdžiui:

i) bendros įmonės steigimo arba įsigijimo susitarimų (pagal kuriuos, pavyzdžiui, ūkio subjektas privalo nustatytą laikotarpį skirti lėšų);

ii) bendros įmonės projektų, pagal kuriuos intensyviai naudojamas kapitalas;

iii) besąlygiškų pirkimo prievolių, pagal kurias perkama įranga, atsargos ar paslaugos, kurias ūkio subjektas yra pasižadėjęs pirkti iš bendros įmonės arba jos vardu;

▼M32

iv) nepripažintų pasižadėjimų teikti paskolas ar kitokią finansinę paramą bendrai įmonei;

v) nepripažintų pasižadėjimų skirti bendrai įmonei išteklių, pavyzdžiui, turto ar paslaugų;

vi) kitų neatšaukiamų nepripažintų pasižadėjimų, susijusių su bendra įmone;

b) nepripažintus pasižadėjimus įsigyti kitos šalies nuosavybės dalį (arba tos nuosavybės dalies dalį) bendroje įmonėje, jei ateityje įvyktų arba neįvyktų konkretus įvykis.

B20 B18 ir B19 straipsniuose išdėstyti reikalavimai ir pavyzdžiai, susiję su kai kurių rūšių informacija, kurią privaloma atskleisti pagal 24-ojo TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ 18 straipsnį.

DALYS NEKONSOLIDUOTUOSE STRUKTŪRIZUOTUOSE ŪKIO SUBJEKTUOSE (24–31 STRAIPSNIAI)

Struktūrizuoti ūkio subjektai

B21 Struktūrizuotas ūkio subjektas yra ūkio subjektas, sukurtas taip, kad balsavimo arba panašios teisės nebūtų lemiamas veiksnys sprendžiant, kas kontroliuoja ūkio subjektą, pavyzdžiui, kai bet kokios balsavimo teisės siejasi tik su administracinėmis užduotimis, o svarbi veikla valdoma pagal sutartimis įformintus susitarimus.

B22 Struktūrizuotas ūkio subjektas dažnai turi kai kurias arba visas iš toliau nurodytų savybių:

a) apribota veikla;

b) siauras ir aiškiai apibrėžtas tikslas, pavyzdžiui, suorganizuoti nuomą palankiomis mokestinėmis sąlygomis, vykdyti mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros veiklą, suteikti kapitalo arba finansavimo šaltinį ūkio subjektui arba suteikti investavimo galimybių investuotojams, perduodant investuotojams su struktūrizuoto ūkio subjekto turtu susijusią riziką ir naudą;

c) nepakankamai nuosavybės, kad struktūrizuotas ūkio subjektas galėtų finansuoti savo veiklą be subordinuotos finansinės paramos;

d) finansavimas naudojant daugelį su investuotojais sutartimis susietų priemonių, dėl kurių atsiranda kredito ar kitokios rizikos koncentracija (segmentai).

B23 Ūkio subjektų, kurie laikomi struktūrizuotais ūkio subjektais, pavyzdžiai, be kita ko, yra:

a) pakeitimo vertybiniais popieriais subjektai;

b) turtu užtikrinto finansavimo subjektai;

c) kai kurie investiciniai fondai.

B24 Balsavimo teisėmis kontroliuojamas ūkio subjektas nėra struktūrizuotas ūkio subjektas vien todėl, kad, pavyzdžiui, po restruktūrizavimo jis gauna finansavimą iš trečiųjų šalių.

Rizikos, susijusios su turimomis dalimis nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose, pobūdis (29–31 straipsniai)

B25 Kartu su informacija, kurios reikalaujama pagal 29–31 straipsnius, ūkio subjektas atskleidžia papildomą informaciją, kuri yra būtina 24 straipsnio b punkte iškeltam informacijos atskleidimo tikslui pasiekti.

▼M32

B26 Papildomos informacijos, kuri, atsižvelgiant į aplinkybes, gali būti svarbi vertinant riziką, kurią patiria ūkio subjektas, turintis dalį nekonsoliduotame struktūrizuotame ūkio subjekte, pavyzdžiai:

a) susitarimo sąlygos, kuriomis ūkio subjektas gali būti įpareigotas teikti finansinę paramą nekonsoliduotam struktūrizuotam ūkio subjektui (pavyzdžiui, likvidumo susitarimai arba kredito reitingų sąlygos, susiję su prievolėmis pirkti struktūrizuoto ūkio subjekto turtą arba teikti finansinę paramą), įskaitant:

i) įvykių arba aplinkybių, dėl kurių ataskaitas teikiantis ūkio subjektas galėtų patirti nuostolių, aprašymą;

ii) ar yra kokių nors prievolę ribojančių sąlygų;

iii) ar yra kitų finansinę paramą teikiančių šalių ir jei taip, tai kokia yra ataskaitas teikiančio ūkio subjekto prievolės padėtis kitų šalių prievolių atžvilgiu;

b) ūkio subjekto ataskaitiniu laikotarpiu patirti nuostoliai dėl jo turimų dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose;

c) kokių rūšių pajamų ūkio subjektas gavo ataskaitiniu laikotarpiu iš savo dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose;

d) ar ūkio subjektas privalo prisiimti nekonsoliduoto struktūrizuoto ūkio subjekto nuostolius pirmiau nei kitos šalys, didžiausia ūkio subjektui tenkanti tokių nuostolių dalis ir (kai tinka) galimų nuostolių, kuriuos padengia šalys, kurių dalys yra antraeilės po ūkio subjekto dalies nekonsoliduotame struktūrizuotame ūkio subjekte, eiliškumas ir sumos;

e) informacija apie bet kokius su trečiosiomis šalimis sudarytus likvidumo susitarimus, garantijas ar kitus pasižadėjimus joms, nuo kurių gali priklausyti ūkio subjekto dalių nekonsoliduotuose struktūrizuotuose ūkio subjektuose tikroji vertė arba rizika;

f) bet kokie sunkumai, kurių nekonsoliduotas struktūrizuotas ūkio subjektas patyrė finansuodamas savo veiklą ataskaitiniu laikotarpiu;

g) nekonsoliduoto struktūrizuoto ūkio subjekto finansavimo formos (pavyzdžiui, komerciniai vekseliai arba vidutinės trukmės obligacijos) ir jų svertinė vidutinė trukmė. Ta informacija gali apimti nekonsoliduoto struktūrizuoto ūkio subjekto turto ir finansavimo terminų analizes, jei struktūrizuotas ūkio subjektas turi ilgalaikio turto, finansuojamo trumpalaikėmis lėšomis.

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

C1 Šį TFAS ūkio subjektas taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼**M37**

C1A Dokumentu „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos, jungtinė veikla ir informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas. Pereinamojo laikotarpio gairės“ (10-ojo TFAS, 11-ojo TFAS ir 12-ojo TFAS pataisos), paskelbtu 2012 m. birželio mėn., įterpti C2A–C2B straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas 12-ąjį TFAS taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir pataisas.

▼**M38**

C1B 2012 m. spalio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 27-ojo TAS pataisos) pataisytas 2 straipsnis ir A priedas ir įterpti 9A–9B, 19A–19G, 21A ir 25A straipsniai. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko anksčiau, jis turi atskleisti šį faktą ir visas pataisas, įtrauktas į dokumentą „Investiciniai subjektai“, taikyti tuo pačiu metu.

▼**M51**

C1C 2014 m. gruodžio mėn. paskelbtu dokumentu „Investiciniai subjektai. Konsolidavimo išimties taikymas“ (10-ojo TFAS, 12-ojo TFAS ir 28-ojo TAS pataisos) pataisytas 6 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M59**

C1D 2016 m. gruodžio mėn. paskelbtais 2014–2016 m. ciklo TFAS metiniais patobulinimais įterptas 5A straipsnis ir pataisytas B17 straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2017 m. sausio 1 d. arba vėliau.

▼**M32**

C2 Ūkio subjektas skatinamas pagal šį TFAS reikalaujamą informaciją pateikti dar iki metinių laikotarpių, kurie prasidės 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau, pradžios. Jei ūkio subjektas atskleidžia dalį pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos, jis nėra įpareigotas vykdyti visų šio TFAS reikalavimų arba anksčiau pradėti taikyti 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS, 27-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ir 28-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.).

▼**M37**

C2A Šio TFAS informacijos atskleidimo reikalavimų nebūtina taikyti jokiam pateiktam laikotarpiui, kuris prasideda iki paskutinio metinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį laikotarpį, kuriuo taikytas 12-asis TFAS.

C2B Šio TFAS 24–31 straipsniuose nustatytų informacijos atskleidimo reikalavimų ir atitinkamų B21–B26 straipsniuose nustatytų nurodymų nebūtina taikyti jokiam pateiktam laikotarpiui, kuris prasideda iki pirmo metinio laikotarpio, kuriuo taikytas 12-asis TFAS.

▼**M32**

NUORODOS Į 9-ĄJĮ TFAS

C3 Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS, bet dar netaiko 9-ojo TFAS, bet kokia nuoroda į 9-ąjį TFAS laikoma nuoroda į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

▼M33

13-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Tikrosios vertės nustatymas“

TIKSLAS

1 **Šiame TFAS:**

a) **apibrėžta *tikroji vertė*;**

b) **viename TFAS aprašyta tikrosios vertės nustatymo sistema; ir**

c) **reikalaujama atskleisti informaciją apie tikrosios vertės nustatymą.**

2 Tikroji vertė yra nustatoma remiantis rinkos, o ne konkretaus ūkio subjekto duomenimis. Nustatant tam tikro turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę galima remtis rinkoje stebimais sandoriais arba rinkos informacija. Su kitu turtu ir įsipareigojimais susijusių stebimų rinkos sandorių bei rinkos informacijos gali ir nebūti. Tačiau nustatant tikrąją vertę abiem atvejais siekiama to paties tikslo – apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal *tvarkingą sandorį* tarp *rinkos dalyvių* (t. y. *galutinę kainą* vertinimo dieną tam rinkos dalyviui, kuriam priklauso turtas arba įsipareigojimas).

3 Kai tokio paties turto arba įsipareigojimo stebimos kainos nėra, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę taikydamas kitą vertinimo metodiką, pagal kurią daugiausia naudojami svarbūs *stebimi duomenys*, o *nestebimų duomenų* naudojama kuo mažiau. Kadangi tikroji vertė nustatoma pagal rinkos duomenis, ją nustatant remiamasi prielaidomis, kurias rinkos dalyviai darytų įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos. Todėl nustatant tikrąją vertę nesvarbu, ar ūkio subjektas ketina laikyti turtą arba įvykdyti (ar kitaip padengti) įsipareigojimą.

4 Apibrėžiant tikrąją vertę daugiausia dėmesio skiriama turtui ir įsipareigojimams, nes jie yra pagrindinis apskaitinio vertinimo objektas. Be to, šis TFAS taikomas tikrąja verte vertinamoms patiės ūkio subjekto nuosavybės priemonėms.

TAIKYMAS

5 **Šis TFAS taikomas, kai kitame TFAS reikalaujama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę ar atskleisti informaciją apie tikrosios vertės nustatymą (taip pat atlikti tikrąja verte pagrįstus vertinimus, pavyzdžiui, nustatyti tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, arba atskleisti informaciją apie tuos vertinimus), išskyrus 6 ir 7 straipsniuose nustatytus atvejus.**

▼M54

6 Šio TFAS vertinimo ir atskleidimo reikalavimai netaikomi:

▼M33

a) mokėjimo akcijomis sandoriams, kuriems taikomas 2-asis TFAS „Mokėjimas akcijomis“;

▼M54

b) nuomos sandoriams, apskaitomiems pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“; ir

▼M33

c) vertinimams, kurie yra kai kuo panašūs į vertinimą tikrąja verte, tačiau nustatoma ne tikroji vertė, o pavyzdžiui, grynoji galimo realizavimo vertė pagal 2-ąjį TAS „Atsargos“ arba naudojimo vertė pagal 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

▼M33

7 Pagal šį TFAS nereikalaujama atskleisti informacijos apie:

a) tikrąja verte vertinamą plano turtą pagal 19-ąjį TAS „Išmokos darbuotojams“;

b) tikrąja verte vertinamas pensinio aprūpinimo planų investicijas pagal 26-ąjį TAS „Planuojamų pensijų išmokų apskaita ir atskaitomybė“; ir

c) turtą, kurio atsiperkamoji vertė yra tikroji vertė, atėmus perleidimo išlaidas, pagal 36-ąjį TAS.

8. Šiame TFAS aprašyta tikrosios vertės nustatymo sistema taikoma ir pirmą kartą, ir vėliau nustatant tikrąją vertę, kai tai yra privaloma arba leidžiama pagal kitus TFAS.

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMAS

Tikrosios vertės apibrėžtis

9 Šiame TFAS tikroji vertė apibrėžiama kaip kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių.

10 B2 straipsnyje išsamiai aprašytas tikrosios vertės nustatymo būdas.

Turtas arba įsipareigojimas

11 Tikrąja verte vertinamas konkretus turtas arba įsipareigojimas. Todėl ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, turi atsižvelgti į turto arba įsipareigojimo savybes, į kurias atsižvelgtų rinkos dalyviai, vertinimo dieną įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą. Tokios savybės, pavyzdžiui, yra:

a) **turto būklė ir vieta; ir**

b) **turto pardavimo arba naudojimo apribojimai (jei yra).**

12 Konkrečios savybės poveikis nustatant tikrąją vertę skirsis priklausomai nuo to, kaip į tą savybę atsižvelgtų rinkos dalyviai.

13 Tikrąja verte vertinamas turtas arba įsipareigojimas gali būti:

a) atskiras turtas arba įsipareigojimas (pavyzdžiui, finansinė priemonė ar nefinansinis turtas); arba

b) turto grupė, įsipareigojimų grupė arba turto ir įsipareigojimų grupė (pavyzdžiui, pinigus kuriantis vienetas ar verslas).

14 Ar turtas arba įsipareigojimas turi būti pripažįstamas arba atskleidžiamas kaip atskiras turtas ar įsipareigojimas, ar kaip turto (įsipareigojimų) grupė, ar kaip turto ir įsipareigojimų grupė, priklauso nuo atitinkamo *apskaitos vieneto*. Turto arba įsipareigojimo apskaitos vienetas nustatomas pagal atitinkamą TFAS, kuriame reikalaujama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę, išskyrus šiame TFAS nustatytus atvejus.

▼M33

Sandoris

15 **Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad rinkos dalyviai vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis apsikeičia turtu arba įsipareigojimu pagal tvarkingą to turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį.**

16 **Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandoris sudaromas:**

a) **to turto arba įsipareigojimo *pagrindinėje rinkoje*; arba**

b) **jei nėra pagrindinės rinkos – to turto arba įsipareigojimo *palankiausioje rinkoje*.**

17 Ūkio subjektas, nustatydamas pagrindinę, o jei pagrindinės nėra – palankiausią rinką, neprivalo išsamiai ištirti visų įmanomų rinkų, tačiau turi atsižvelgti į visą jam pagrįstai prieinamą informaciją. Jei nėra tam prieštaraujančių įrodymų, rinka, kurioje ūkio subjektas paprastai sudarytų turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo sandorį, laikoma pagrindine, o jei pagrindinės nėra – palankiausia rinka.

18 Jeigu yra turto arba įsipareigojimo pagrindinė rinka, nustatoma tikroji vertė atitinka to turto arba įsipareigojimo kainą (tiesiogiai stebimą arba apskaičiuojamą pagal kitą vertinimo metodiką) toje rinkoje, net jei jo kaina kitoje rinkoje vertinimo dieną galėtų būti palankesnė.

19 Ūkio subjektas vertinimo dieną turi gebėti patekti į pagrindinę (arba palankiausią) rinką. Kadangi įvairūs ūkio subjektai (su jiems priklausančiais verslais), užsiimdami įvairia veikla, gali patekti į įvairias rinkas, to paties turto arba įsipareigojimo pagrindinė (arba palankiausia) rinka gali skirtis, jei skiriasi ūkio subjektai (ir jų verslai). Todėl pagrindinė (arba palankiausia) rinka (su jos dalyviais) vertinama ūkio subjekto požiūriu, taigi tarp įvairių subjektų, užsiimančių skirtinga veikla, gali būti skirtumų.

20 Nors ūkio subjektas turi gebėti patekti į rinką, jam nebūtina vertinimo dieną gebėti parduoti konkretų turtą arba perleisti konkretų įsipareigojimą, norint nustatyti jo tikrąją vertę pagal kainą toje rinkoje.

21 Net kai nėra stebimos rinkos, iš kurios būtų galima gauti informacijos apie parduodamo turto arba perleidžiamo įsipareigojimo įkainojimą vertinimo dieną, tikrosios vertės nustatymas yra grindžiamas prielaida, kad sandoris yra sudaromas būtent tą dieną, vertinant atitinkamą turtą arba įsipareigojimą turinčio rinkos dalyvio požiūriu. Tas tariamas sandoris yra turto pardavimo arba įsipareigojimo perleidimo kainos apskaičiavimo pagrindas.

Rinkos dalyviai

22 **Ūkio subjektas nustato turto arba įsipareigojimo tikrąją vertę remdamasis prielaidomis, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą jiems ekonomiškai naudingiausiu būdu.**

▼M33

23 Ūkio subjektas, darydamas šias prielaidas, konkrečių rinkos dalyvių nurodyti neprivalo. Tačiau jis turi nustatyti bendras rinkos dalyviams būdingas savybes, atsižvelgdamas į veiksnius, kurie yra būdingi visiems šiems dalykams:

a) turtui arba įsipareigojimui;

b) pagrindinei (arba palankiausiai) to turto ar įsipareigojimo rinkai; ir

c) rinkos dalyviams, su kuriais ūkio subjektas sudarytų sandorį toje rinkoje.

Kaina

24 Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduodamas turtas arba perleidžiamas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje (t. y. galutinė kaina), nepriklausomai nuo to, ar ši kaina tiesiogiai stebima, ar nustatoma taikant kitą vertinimo metodiką.

25 Kaina pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, pagal kurią nustatoma turto arba įsipareigojimo tikroji vertė, dėl *sandorio išlaidų* nekoreguojama. Sandorio išlaidų apskaita tvarkoma pagal kitus TFAS. Sandorio išlaidos nėra turto arba įsipareigojimo savybė – jos yra būdingos sandoriui ir skiriasi pagal tai, kaip ūkio subjektas sudaro tam turtui arba įsipareigojimui skirtą sandorį.

26 *Transporto išlaidos* neįeina į sandorio išlaidas. Jeigu turto vieta yra jam (pavyzdžiui, biržos prekei) būdinga savybė, jo kaina pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje koreguojama dėl šių išlaidų, jei jų būtų patirta perkeliant turtą iš jo dabartinės vietos į tą rinką.

Taikymas nefinansiniam turtui

Pirmasis ir geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas

27 Nustatant nefinansinio turto tikrąją vertę atsižvelgiama į rinkos dalyvio gebėjimą gauti ekonominės naudos naudojant šį turtą *pirmuoju ir geriausiu* jo naudojimo būdu arba parduodant šį turtą kitam rinkos dalyviui, kuris jį naudotų pirmuoju ir geriausiu būdu.

28 Pirmasis ir geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas priklauso nuo to, koks to turto naudojimas yra fiziškai įmanomas, teisėtas ir finansiškai perspektyvus, kaip aprašyta toliau:

a) fiziškai įmanomas naudojimas priklauso nuo turto fizinių savybių (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto vietos arba dydžio), į kurias rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą;

b) teisėtas naudojimas priklauso nuo bet kokių turto naudojimo teisinių apribojimų (pavyzdžiui, nekilnojamajam turtui taikomų teritorijų planų), į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą;

c) finansiškai perspektyvus naudojimas priklauso nuo to, ar naudojant turtą fiziškai įmanomais ir teisėtais būdais gaunama pakankamai pajamų arba pinigų srautų (atsižvelgiant į turto pritaikymo naudoti tokiu būdu išlaidas), kad investicijos grąža atitiktų rinkos dalyvių, investuojančių į tokiu būdu naudojamą turtą, lūkesčius.

▼M33

29 Pirmasis ir geriausias naudojimo būdas nustatomas rinkos dalyvių požiūriu, net jeigu ūkio subjektas ketina naudoti tą turtą kitu būdu. Tačiau būdas, kuriuo ūkio subjektas šiuo metu naudoja nefinansinį turtą, laikomas pirmuoju ir geriausiu jo naudojimo būdu, išskyrus atvejus, kai dėl rinkos arba kitokių veiksnių galima manyti, kad turto vertė būtų didžiausia, jei rinkos dalyviai naudotų jį kitu būdu.

30 Ūkio subjektas, siekdamas išsaugoti savo konkurencinę padėtį ar dėl kitų priežasčių, gali numatyti aktyviai nenaudoti įsigyto finansinio turto arba nenaudoti jo pirmuoju ir geriausiu būdu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti nematerialiojo turto, ketindamas turėti jį tam, kad jo negalėtų naudoti kiti. Nepaisant to, ūkio subjektas, nustatydamas nefinansinio turto tikrąją vertę, turi atsižvelgti į tai, kokiu pirmuoju ir geriausiu būdu tą turtą naudotų rinkos dalyviai.

Nefinansinio turto vertinimo prielaida

31 Pirmuoju ir geriausiu nefinansinio turto naudojimo būdu grindžiama vertinimo prielaida, kuria remiantis nustatoma to turto tikroji vertė, kaip aprašyta toliau:

a) pirmuoju ir geriausiu būdu naudojamas nefinansinis turtas gali turėti didžiausią vertę rinkos dalyviams, kai jis naudojamas kartu su kitu tos pačios grupės (įrengtu ar kitaip pritaikytu naudoti) turtu arba kartu su kitu turtu ir įsipareigojimais (pavyzdžiui, verslu):

   i) jei pirmuoju ir geriausiu būdu turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, to turto tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pardavus tą turtą pagal dabartinį sandorį, darant prielaidą, kad tas turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais ir kad rinkos dalyviai galėtų turėti tą turtą ir tuos įsipareigojimus (t. y. papildomą turtą ir susijusius įsipareigojimus);

   ii) su turtu ir kitu papildomu turtu susiję įsipareigojimai apima įsipareigojimus, pagal kuriuos finansuojamas apyvartinis kapitalas, tačiau neapima įsipareigojimų, pagal kuriuos finansuojamas tai pačiai turto grupei nepriklausantis turtas;

   iii) prielaidos dėl nefinansinio turto pirmojo ir geriausio naudojimo būdo nuosekliai taikomos visiems turto vienetams (kuriems tinka tas pirmasis ir geriausias naudojimo būdas), esantiems turto grupėje arba turto ir įsipareigojimų grupėje, kurioje atitinkamas turtas būtų naudojamas;

b) pirmuoju ir geriausiu būdu naudojamas nefinansinis turtas gali turėti didžiausią vertę rinkos dalyviams, kai jis naudojamas atskirai. Jei turtas pirmuoju ir geriausiu būdu naudojamas atskirai, jo tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta pagal dabartinį sandorį pardavus tą turtą rinkos dalyviams, kurie jį naudotų atskirai.

▼M33

32 Nefinansinio turto tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad tas turtas, kai jis parduodamas, atitinka kituose TFAS nustatytą apskaitos vienetą (kuriuo gali būti atskiras turtas). Taip yra net ir tuo atveju, kai nustatant tikrąją vertę remiamasi prielaida, jog pirmuoju ir geriausiu būdu turtas būtų naudojamas kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, nes nustatant tikrąją vertę daroma prielaida, kad atitinkamas rinkos dalyvis jau turi papildomą turtą ir susijusius įsipareigojimus.

33 B3 straipsnyje aprašytas vertinimo prielaidos sampratos taikymas nefinansiniam turtui.

Taikymas įsipareigojimams ir paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėms

Bendrieji principai

34 Tikrosios vertės nustatymas grindžiamas prielaida, kad finansinis ar nefinansinis įsipareigojimas arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonė (pavyzdžiui, nuosavybės dalys, išleidžiamos kaip atlygis sujungiant verslą) vertinimo dieną yra perleidžiama rinkos dalyviui. Toks įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės perleidimas grindžiamas šiomis prielaidomis:

a) **įsipareigojimas liktų neįvykdytas ir jį gavęs rinkos dalyvis turėtų įvykdyti šią prievolę. Vertinimo dieną įsipareigojimas nebūtų užskaitytas su kita sandorio šalimi ar kitaip panaikintas;**

b) **paties ūkio subjekto nuosavybės priemonė liktų nepanaudota ir ją gavęs rinkos dalyvis perimtų su ta priemone susijusias teises ir pareigas. Vertinimo dieną ši priemonė nebūtų atšaukta ar kitaip panaikinta.**

35 Net kai nėra stebimos rinkos, iš kurios būtų galima gauti informacijos apie perleidžiamo įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės kainas (pavyzdžiui, todėl, kad pagal sutartinius ar kitokius teisinius apribojimus tokius objektus perleisti draudžiama), stebima tokių objektų rinka gali būti, jei kitos šalys juos laiko kaip turtą (pavyzdžiui, įmonės obligaciją arba pasirinkimo pirkti ūkio subjekto akcijas sandorį).

36 Visais atvejais ūkio subjektas, siekdamas tikrosios vertės nustatymo tikslo, t. y. apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis pagal tvarkingą rinkos dalyvių sandorį būtų perleistas įsipareigojimas arba nuosavybė priemonė, turi naudoti kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau – nestebimų duomenų.

Įsipareigojimai ir nuosavybės priemonės, kuriuos kitos šalys valdo kaip turtą

37 Kai tokio paties arba panašaus įsipareigojimo ar paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės perleidimo kotiruojamos kainos nėra ir kita šalis valdo tokį patį objektą kaip turtą, ūkio subjektas nustato, kokia būtų to įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikroji vertė rinkos dalyviui, kuris vertinimo dieną tokį patį objektą valdytų kaip turtą.

38 Tokiais atvejais ūkio subjektas įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę nustato šia tvarka:

a) naudodamas tokio paties objekto, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą *aktyviojoje rinkoje* (jei ta kaina yra);

▼M33

b) jei tokios kainos nėra, naudodamas kitus stebimus duomenis, pavyzdžiui, tokio paties objekto, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą neaktyvioje rinkoje;

c) jei a ir b punktuose nurodytų stebimų kainų nėra, taikydamas kitą vertinimo metodiką, kaip antai:

i) *pajamų metodą* (pavyzdžiui, dabartinės vertės metodiką, pagal kurią atsižvelgiama į būsimus pinigų srautus, kuriuos rinkos dalyvis tikėtųsi gauti valdydamas įsipareigojimą arba nuosavybės priemonę kaip turtą; žr. B10 ir B11 straipsnius);

ii) *rinkos metodą* (pavyzdžiui, naudodamas panašių įsipareigojimų arba nuosavybės priemonių, kuriuos kitos šalys valdo kaip turtą, kotiruojamas kainas; žr. B5–B7 straipsnius).

39 Įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, kurį kita šalis valdo kaip turtą, kotiruojamą kainą ūkio subjektas koreguoja tik tuo atveju, jei yra tam turtui būdingų veiksnių, kuriais netinka remtis nustatant įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę. Ūkio subjektas turi užtikrinti, kad apribojimas, dėl kurio negalima parduoti to turto, neturėtų poveikio turto kainai. Toliau aprašyti kai kurie veiksniai, kurie gali reikšti, kad turto kotiruojamą kainą reikėtų koreguoti:

a) turto kotiruojama kaina yra susijusi su panašiu (bet ne tokiu pačiu) įsipareigojimu arba nuosavybės priemone, kurį kita šalis valdo kaip turtą. Pavyzdžiui, įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės konkreti savybė (kaip antai emitento kredito kokybė) gali skirtis nuo tos savybės, nuo kurios priklauso panašaus įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės, valdomo kaip turtas, tikroji vertė;

b) turto apskaitos vienetas ir įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės apskaitos vienetas nėra tas pats. Pavyzdžiui, įsipareigojimų atveju turto kaina kartais atitinka bendrą rinkinio, kurį sudaro tiek emitento mokėtinos sumos, tiek trečiųjų šalių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės, kainą. Jeigu įsipareigojimo apskaitos vienetas neatitinka viso rinkinio apskaitos vieneto, reikia nustatyti emitento įsipareigojimo, o ne viso rinkinio tikrąją vertę. Taigi tokiais atvejais ūkio subjektas koreguotų nustatytą turto kainą, pašalindamas trečiųjų šalių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių poveikį.

Įsipareigojimai ir nuosavybės priemonės, kurie nėra kitų šalių valdomi kaip turtas

40 Kai tokio paties arba panašaus įsipareigojimo ar paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės perleidimo kotiruojamos kainos nėra ir kita šalis nevaldo tokio paties objekto kaip turto, ūkio subjektas turi nustatyti įsipareigojimo arba nuosavybės priemonės tikrąją vertę taikydamas vertinimo metodiką kaip rinkos dalyvis, kuris turi vykdyti tą įsipareigojimą arba yra išleidęs tą nuosavybės priemonę.

41 Pavyzdžiui, taikydamas dabartinės vertės metodiką, ūkio subjektas gali atsižvelgti į bet kurį iš šių dalykų:

a) būsimas pinigų išmokas, kurias rinkos dalyvis tikėtųsi sumokėti vykdydamas prievolę, įskaitant kompensaciją, kurios rinkos dalyvis reikalautų už tos prievolės prisiėmimą (žr. B31–B33 straipsnius);

▼M33

b) sumą, kurią rinkos dalyvis gautų už tai, kad prisiimtų tokį patį įsipareigojimą arba išleistų tokią pačią nuosavybės priemonę; šiuo atveju reikia remtis prielaidomis, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami tokį patį (pavyzdžiui, turintį tas pačias kredito savybes) objektą pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, prisiimdami įsipareigojimą arba išleisdami nuosavybės priemonę pagal tokias pačias sutarties sąlygas.

Prievolių neįvykdymo rizika

42 **Įsipareigojimo tikroji vertė parodo *prievolių neįvykdymo rizikos* poveikį. Prievolių neįvykdymo rizika, be kita ko, apima paties ūkio subjekto kredito riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“). Daroma prielaida, kad prievolių neįvykdymo rizika prieš perleidžiant įsipareigojimą ir jį perleidus yra tokia pati.**

43 Nustatydamas įsipareigojimo tikrąją vertę ūkio subjektas atsižvelgia į savo kredito rizikos (kreditingumo) poveikį ir bet kokius kitus veiksnius, nuo kurių gali priklausyti tikimybė, kad prievolė bus įvykdyta arba neįvykdyta. Tas poveikis gali skirtis priklausomai nuo įsipareigojimo, pavyzdžiui:

a) ar tas įsipareigojimas yra prievolė perduoti pinigus (finansinis įsipareigojimas), ar prievolė pristatyti prekes arba teikti paslaugas (nefinansinis įsipareigojimas);

b) dėl su tuo įsipareigojimu susijusių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių (jei yra) sąlygų.

44 Įsipareigojimo tikroji vertė parodo prievolių neįvykdymo rizikos poveikį, susijusį su jo apskaitos vienetu. Įsipareigojimo, išleisto kartu su neatskiriama trečiosios šalies prievolių įvykdymo užtikrinimo priemone, kuri apskaitoje pateikiama atskirai nuo paties įsipareigojimo, emitentas, nustatydamas įsipareigojimo tikrąją vertę, neturi atsižvelgti į prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės (pavyzdžiui, trečiosios šalies skolos garantijos) poveikį. Jei prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonė apskaitoje pateikiama atskirai nuo įsipareigojimo, emitentas, nustatydamas įsipareigojimo tikrąją vertę, turi atsižvelgti ne į garanto – trečiosios šalies, o į savo kreditingumą.

Apribojimas, neleidžiantis perleisti įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės

45 Nustatydamas įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės tikrąją vertę, ūkio subjektas neturi įtraukti atskirų duomenų ir koreguoti kitų *duomenų* dėl apribojimo, neleidžiančio perleisti tokio objekto. Apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, poveikis netiesiogiai arba tiesiogiai įtraukiamas į kitus duomenis nustatant tikrąją vertę.

46 Pavyzdžiui, tiek kreditorius, tiek skolininkas sandorio dieną sutiko su įsipareigojimo kaina pagal sandorį, žinodami, kad tam įsipareigojimui taikomas apribojimas, neleidžiantis jo perleisti. Kadangi tas apribojimas įeina į sandorio kainą, sandorio dieną nereikia pateikti atskirų duomenų ar koreguoti esamų duomenų dėl to apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo, poveikio. Vėlesnių vertinimų dienomis taip pat nereikia pateikti atskirų duomenų ar koreguoti esamų duomenų dėl apribojimo, neleidžiančio perleisti įsipareigojimo, poveikio.

▼M33

Finansinis įsipareigojimas su paklausos kriterijumi

47 Finansinio įsipareigojimo su paklausos kriterijumi (pavyzdžiui, indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavus, diskontuotą nuo pirmos dienos, kurią gali būti pareikalauta ją sumokėti.

Taikymas finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams su tarpusavyje užskaitomomis rinkos rizikos arba sandorio šalies kredito rizikos pozicijomis

48 Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę turintis ūkio subjektas patiria rinkos riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS) ir kiekvienos sandorio šalies kredito riziką (kaip apibrėžta 7-ajame TFAS). Jeigu ūkio subjektas tą finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę valdo remdamasis savo patiriama grynąja rinkos rizika arba kredito rizika, nustatant tikrąją vertę jam leidžiama taikyti šio TFAS išimtį. Taikydamas tą išimtį, ūkio subjektas gali nustatyti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę pagal kainą, kuri būtų gauta vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis pardavus grynąją ilgąją poziciją (t. y. turtą) esant konkrečiai rizikai arba perleidus grynąją trumpąją poziciją (t. y. įsipareigojimą) esant konkrečiai rizikai pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Ūkio subjektas atitinkamai nustato finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę pagal tai, kokią esamos grynosios rizikos pozicijos kainą vertinimo dieną nustatytų rinkos dalyviai.

49 Ūkio subjektui leidžiama pasinaudoti 48 straipsnyje nustatyta išimtimi tik jei jis tenkina visas šias sąlygas:

a) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę valdo remdamasis savo grynąja konkrečia rinkos rizikos (vienos ar kelių rūšių) pozicija arba konkrečios sandorio šalies kredito rizikos pozicija pagal dokumentais patvirtintą savo rizikos valdymo arba investavimo strategiją;

b) teikia tuo paremtą informaciją apie finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę savo pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, kaip apibrėžta 24-ajame TAS „Susijusių šalių atskleidimas“; ir

c) privalo arba pasirenka vertinti tą finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus tikrąja verte finansinės būklės ataskaitoje kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

50 48 straipsnyje nustatyta išimtis netaikoma finansinių ataskaitų pateikimui. Kai kuriais atvejais finansinių priemonių pateikimo finansinės būklės ataskaitoje pagrindas skiriasi nuo finansinių priemonių vertinimo pagrindo, pavyzdžiui, jeigu TFAS nėra nustatyto reikalavimo arba leidimo finansines priemones pateikti grynąja suma. Tokiais atvejais ūkio subjektui gali reikėti paskirstyti portfelio koregavimus (žr. 53–56 straipsnius) atskiram turtui arba atskiriems įsipareigojimams, sudarantiems finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę, kuri valdoma remiantis ūkio subjekto grynąja rizikos pozicija. Ūkio subjektas tokius paskirstymus turi atlikti pagrįstai ir nuosekliai, taikydamas konkrečiomis aplinkybėmis tinkamą metodiką.

▼M33

51 Ūkio subjektas pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ priima apskaitos politikos sprendimą taikyti 48 straipsnyje nustatytą išimtį. Šią išimtį darantis ūkio subjektas nuosekliai taiko tą apskaitos politiką, įskaitant savo politiką, pagal kurią jis paskirsto siūlomų ir prašomų kainų koregavimus (žr. 53–55 straipsnius) ir kredito koregavimus (žr. 56 straipsnį), kai tinka, konkrečiam portfeliui nuo vieno ataskaitinio laikotarpio iki kito ataskaitinio laikotarpio.

▼M53

52 48 straipsnyje nurodyta išimtis taikoma tik finansiniam turtui, finansiniams įsipareigojimams ir kitiems sandoriams, patenkantiems į 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ (arba į 39-ojo TAS„Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“, jei 9-asis TFAS dar nėra priimtas) taikymo sritį. Nuorodos į finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus 48–51 ir 53–56 straipsniuose turėtų būti suprantamos kaip taikomos visiems sandoriams, kurie patenka į 9-ojo TFAS (arba į 39-ojo TAS, jei 9-asis TFAS dar nepriimtas) taikymo sritį ir kurie pagal juos apskaitomi, neatsižvelgiant į tai, ar jie atitinka 32-ajame TAS „Finansinės priemonės. Pateikimas“ pateiktas finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų apibrėžtis.

▼M33

Rinkos rizika

53 Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės, valdomos pagal ūkio subjekto konkrečią grynąją (vienos arba kelių rūšių) rinkos rizikos poziciją, tikrajai vertei nustatyti, ūkio subjektas pasirenka kainą iš siūlomų ir prašomų kainų skirtumo, labiausiai atitinkančią tikrąją vertę tokiomis aplinkybėmis, kokiomis ūkio subjektas patiria tą grynąją rinkos riziką (žr. 70 ir 71 straipsnius).

54 Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį ūkio subjektas užtikrina, kad tą ūkio subjekto finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupę veikianti rinkos rizika (vienos arba kelių rūšių) būtų iš esmės tokia pati. Pavyzdžiui, ūkio subjektas neturėtų derinti palūkanų normos rizikos, kuri siejama su finansiniu turtu, su biržos prekių kainos rizika, kuri siejama su finansiniu įsipareigojimu, nes tai padarius ūkio subjekto palūkanų normos rizika ar biržos prekių kainos rizika nesumažėtų. Taikant 48 straipsnyje nustatytą išimtį nustatant grupėje esančio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę būtina atsižvelgti į bet kokią bazinę riziką, patiriamą dėl nevienodų rinkos rizikos rodiklių.

55 Ūkio subjekto pozicijų dėl konkrečios (vienos ar kelių rūšių) rinkos rizikos, susijusių su finansiniu turtu ir finansiniais įsipareigojimais, trukmė taip pat yra iš esmės tokia pati. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, kuris sudaro 12 mėnesių trukmės ateities sandorį apdraudžiant pinigų srautus nuo palūkanų normų pasikeitimo per 12 mėnesių rizikos, kai finansinė priemonė yra penkerių metų trukmės, susijusio finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupėje grynąja suma vertinama tik palūkanų normos pasikeitimo per 12 mėnesių rizikos tikroji vertė, o likusios rizikos (t. y. nuo antrųjų iki penktųjų metų) – visa suma.

Konkrečios sandorio šalies kredito rizika

56 Taikydamas 48 straipsnyje nustatytą išimtį ūkio subjektas, nustatydamas su konkrečia sandorio šalimi sudarytos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų grupės tikrąją vertę, įtraukia savo patiriamos tos sandorio šalies grynosios kredito rizikos arba tos sandorio šalies patiriamos ūkio subjekto grynosios kredito rizikos poveikį tais atvejais, kai rinkos dalyviai atsižvelgtų į bet kokius esamus susitarimus, kuriais

▼M33

mažinama kredito rizika įsipareigojimų neįvykdymo atveju (pavyzdžiui, pagrindinį užskaitos sandorį su sandorio šalimi arba susitarimą, pagal kurį privaloma pasikeisti užstatu remiantis kiekvienos šalies patiriama grynąja kitos šalies kredito rizika). Nustatoma tikroji vertė turi atitikti rinkos dalyvių lūkesčius, kiek yra tikėtina, kad įsipareigojimų neįvykdymo atveju tokio susitarimo vykdymas būtų teisiškai privalomas.

Tikroji vertė per pirminį pripažinimą

57 Kai turtas įsigyjamas arba įsipareigojimas prisiimamas pagal to turto arba įsipareigojimo mainų sandorį, šio sandorio kaina yra kaina, kuri mokama už įsigyjamą turtą arba gaunama už prisiimamą įsipareigojimą (*pradinė kaina*). Priešingai, turto arba įsipareigojimo tikroji vertė yra kaina, kuri būtų gauta parduodant turtą arba sumokėta perleidžiant įsipareigojimą (galutinė kaina). Ūkio subjektai nebūtinai parduoda turtą už tą pačią kainą, už kurį jį įsigijo, taip pat nebūtinai perleidžia įsipareigojimus už tas pačias kainas, už kurias juos prisiėmė.

58 Daugeliu atvejų sandorio kaina yra lygi tikrajai vertei (pavyzdžiui, taip gali būti, kai sandorio dieną turto pirkimo sandoris sudaromas toje pačioje rinkoje, kurioje tas turtas būtų parduotas).

59 Nustatydamas, ar tikroji vertė per pirminį pripažinimą yra lygi sandorio kainai, ūkio subjektas atsižvelgia į sandoriui ir atitinkamam turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. B4 straipsnyje aprašytos situacijos, kuriose sandorio kaina gali neatitikti turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės per pirminį pripažinimą.

60 Jei pagal kitą TFAS ūkio subjektui yra privaloma arba leidžiama iš pradžių vertinti turtą arba įsipareigojimą tikrąja verte ir jo sandorio kaina skiriasi nuo tikrosios vertės, ūkio subjektas pripažįsta susijusį pelną arba nuostolius pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent tame TFAS yra nustatyta kitaip.

Vertinimo metodikos

61 Ūkio subjektas taiko vertinimo metodikas, kurios yra tinkamos konkrečiomis aplinkybėmis ir pagal kurias pakanka duomenų tikrajai vertei nustatyti, naudodamas kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

62 Vertinimo metodikos taikymo tikslas – nustatyti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Trys plačiai taikomos vertinimo metodikos yra rinkos metodas, *išlaidų metodas* ir pajamų metodas. Svarbiausi šių metodų aspektai apibendrinti B5–B11 straipsniuose. Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, taiko vertinimo metodikas, atitinkančias vieną ar daugiau iš minėtų metodų.

▼M33

63 Kai kuriais atvejais (pavyzdžiui, kai vertinant turtą arba įsipareigojimą naudojamos tokio paties turto arba įsipareigojimų kotiruojamos kainos aktyviojoje rinkoje) tinka tik viena vertinimo metodika. Kitais atvejais (pavyzdžiui, nustatant pinigus kuriančio vieneto vertę) tinka taikyti kelias vertinimo metodikas. Jei tikroji vertė nustatoma taikant kelias vertinimo metodikas, gauti rezultatai (t. y. atitinkami tikrosios vertės duomenys) įvertinami atsižvelgiant į tuose rezultatuose pateiktų verčių intervalo pagrįstumą. Nustatoma tikroji vertė – tai tam intervalui priklausanti vertė, kuri labiausiai atitinka tikrąją vertę konkrečiomis aplinkybėmis.

64 Jei sandorio kaina per pirminį pripažinimą yra tikroji vertė, o vėlesniais laikotarpiais tikroji vertė bus nustatoma taikant vertinimo metodiką, pagal kurią naudojami nestebimi duomenys, tą vertinimo metodiką reikia pritaikyti, kad per pirminį pripažinimą jos rezultatas būtų lygus sandorio kainai. Taip pritaikant vertinimo metodiką užtikrinama, kad ji atitiktų dabartines rinkos sąlygas, ir ūkio subjektui yra lengviau nustatyti, ar vertinimo metodiką reikia koreguoti (pavyzdžiui, taikant tą vertinimo metodiką gali būti neatsižvelgiama į tam tikrą turto arba įsipareigojimo savybę). Po pirminio pripažinimo, nustatydamas tikrąją vertę pagal vertinimo metodiką arba metodikas, pagal kurias naudojami nestebimi duomenys, ūkio subjektas turi užtikrinti, kad tos vertinimo metodikos atitiktų stebimus rinkos duomenis (pavyzdžiui, panašaus turto arba įsipareigojimo kainą) vertinimo dieną.

65 Vertinimo metodikos, pagal kurias nustatoma tikroji vertė, turi būti taikomos nuosekliai. Tačiau vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą galima pakeisti (pavyzdžiui, pakeisti jos santykinę reikšmę, kai taikomos kelios vertinimo metodikos, arba pakeisti vertinimo metodikos koregavimą), jei tai pakeitus vertinimo rezultatai taip pat tiksliai arba dar tiksliau atitinka tikrąją vertę konkrečiomis aplinkybėmis. Taip gali būti, pavyzdžiui, dėl kurio nors iš šių įvykių:

a) atsiranda naujų rinkų;

b) gaunama naujos informacijos;

c) nebeįmanoma gauti pirmiau naudotos informacijos;

d) patobulinamos vertinimo metodikos; arba

e) pasikeičia rinkos sąlygos.

66 Pakeitus vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą reikalingi pataisymai apskaitoje registruojami kaip apskaitinio įvertinimo keitimai pagal 8-ąjį TAS. Tačiau kai pataisymai atliekami pakeitus vertinimo metodiką arba jos taikymo būdą, nereikia atskleisti 8-ajame TAS reikalaujamos informacijos apie apskaitinio įvertinimo keitimą.

Pagal vertinimo metodikas naudojami duomenys

Bendrieji principai

67 Taikant vertinimo metodikas tikrajai vertei nustatyti, būtina naudoti kuo daugiau svarbių stebimų duomenų ir kuo mažiau nestebimų duomenų.

68 Rinkų, kuriose gali būti stebimų duomenų apie tam tikrą turtą ir įsipareigojimus (pavyzdžiui, finansines priemones), pavyzdžiai yra užsienio valiutų rinkos, tarpininkų rinkos, maklerių rinkos ir rinkos be tarpininkų (žr. B34 straipsnį).

▼M33

69 Ūkio subjektas pasirenka duomenis, atitinkančius turto arba įsipareigojimo savybes, į kurias rinkos dalyviai atsižvelgtų sudarydami sandorį dėl to turto arba įsipareigojimo (žr. 11 ir 12 straipsnius). Kai kuriais atvejais dėl tų savybių daromas koregavimas, kaip antai priemoka arba nuolaida (pavyzdžiui, kontrolės priemoka arba nekontroliuojamos dalies nuolaida). Tačiau nustatant tikrąją vertę neatsižvelgiama į priemoką arba nuolaidą, kuri neatitinka apskaitos vieneto pagal tą TFAS, kuriame reikalaujama arba leidžiama nustatyti tikrąją vertę (žr. 13 ir 14 straipsnius). Nustatant tikrąją vertę negalima atsižvelgti į priemokas arba nuolaidas dėl dydžio, kuris yra ūkio subjekto turimiems objektams būdinga savybė (konkrečiai paminėtinas blokavimo veiksnys, kai turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina pakoreguojama todėl, kad įprasta rinkos dienos prekybos apimtis yra per maža ir neapima viso ūkio subjekto turimo kiekio, kaip aprašyta 80 straipsnyje), o ne turto ar įsipareigojimo savybė (pavyzdžiui, kontrolės priemoka nustatant kontroliuojamos dalies tikrąją vertę). Visais atvejais, kai yra turto arba įsipareigojimo kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje (t. y. *1 lygio duomenys*), ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, naudoja tą kainą ir jos nekoreguoja, išskyrus 79 straipsnyje nustatytus atvejus.

Siūlomomis ir prašomomis kainomis pagrįsti duomenys

70 Jeigu yra tikrąja verte vertinamo turto arba įsipareigojimo siūloma kaina ir prašoma kaina (pavyzdžiui, tarpininkų rinkos duomenys), nustatant tikrąją vertę naudojama kaina iš siūlomų ir prašomų kainų skirtumo, kuri esamomis aplinkybėmis labiausiai atitinka tikrąją vertę, nepaisant to, kuriam tikrosios vertės hierarchijos lygiui tie duomenys priskiriami (t. y. 1, 2 ar 3 lygiui, žr. 72–90 straipsnius). Taikyti siūlomas kainas turto pozicijoms ir prašomas kainas įsipareigojimų pozicijoms yra leidžiama, bet neprivaloma.

71 Šiame TFAS nedraudžiama naudoti vidutinių rinkos kainų ar kitokių kainų nustatymo normų, kurias rinkos dalyviai praktiškai taiko nustatydami tikrąją vertę iš siūlomų ir prašomų kainų skirtumo.

Tikrosios vertės hierarchija

72 Siekiant, kad būtų nuosekliau ir palyginamiau nustatoma tikroji vertė ir atskleidžiama susijusi informacija, šiame TFAS nustatyta tikrosios vertės hierarchija, kurią taikant duomenys, naudojami pagal vertinimo metodikas tikrajai vertei nustatyti, skirstomi į tris lygius (žr. 76–90 straipsnius). Pagal šią tikrosios vertės hierarchiją pirmenybė teikiama tokio paties turto arba tokių pačių įsipareigojimų kotiruojamoms (nekoreguotoms) kainoms aktyviosiose rinkose (1 lygio duomenys), o paskutiniai pagal svarbą yra nestebimi duomenys (*3 lygio duomenys*).

73 Kai kuriais atvejais duomenys, naudojami nustatant turto arba įsipareigojimo tikrąją vertę, gali būti priskiriami skirtingiems tikrosios vertės hierarchijos lygiams. Tokiais atvejais visas tikrosios vertės nustatymas priskiriamas tam pačiam tikrosios vertės hierarchijos lygiui kaip žemiausio lygio duomenys, kurie yra reikšmingi visam vertinimui. Įvertinant konkrečių duomenų reikšmę visam tikrosios vertės nustatymo procesui, reikia priimti sprendimą atsižvelgiant į konkrečiam turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. Nustatant tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamas tikrosios vertės nustatymas, neatsižvelgiama į koregavimus, kurie daromi siekiant atlikti tikrąja verte pagrįstus vertinimus, kaip antai į pardavimo išlaidas, kai nustatoma tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas.

▼M33

74 Nuo svarbių duomenų buvimo ir jų santykinio subjektyvumo gali priklausyti tinkamų vertinimo metodikų pasirinkimas (žr. 61 straipsnį). Tačiau pagal tikrosios vertės hierarchiją skirstomi duomenys, naudojami pagal vertinimo metodikas, o ne pačios vertinimo metodikos, taikomos tikrajai vertei nustatyti. Pavyzdžiui, tikrosios vertės nustatymas taikant dabartinės vertės metodiką gali būti priskirtas 2 ar 3 lygiui – tai priklauso nuo visam vertinimo procesui svarbių duomenų ir nuo to, kuriam tikrosios vertės hierarchijos lygiui tie duomenys priskiriami.

75 Jei stebimus duomenis reikia koreguoti naudojant nestebimus duomenis ir dėl to koregavimo nustatoma kur kas didesnė arba mažesnė tikroji vertė, taip nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui. Pavyzdžiui, jei rinkos dalyvis, nustatydamas turto kainą, atsižvelgtų į to turto pardavimo apribojimo poveikį, ūkio subjektas pakoreguotų kotiruojamą kainą, atsižvelgdamas į to apribojimo poveikį. Jei ta kotiruojama kaina yra *2 lygio duomenys*, o koregavimas – nestebimi duomenys, svarbūs visam vertinimui, nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui.

1 lygio duomenys

76 1 lygio duomenys yra tokių pačių turto vienetų arba įsipareigojimų kotiruojamos (nekoreguotos) kainos aktyviosiose rinkose, į kurias ūkio subjektas gali patekti vertinimo dieną.

77 Kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias tikrosios vertės įrodymas; kai tik ji žinoma, ją reikia be jokių koregavimų naudoti tikrajai vertei nustatyti, išskyrus 79 straipsnyje numatytus atvejus.

78 1 lygio duomenų galima gauti apie daugelį finansinio turto vienetų ir finansinių įsipareigojimų; kai kuriais iš šių turto vienetų ir įsipareigojimų gali būti keičiamasi keliose aktyviosiose rinkose (pavyzdžiui, skirtingose biržose). Todėl svarbiausia nustatyti abu toliau nurodytus dalykus, susijusius su 1 lygio duomenimis:

a) turto arba įsipareigojimo pagrindinė rinka arba, jei pagrindinės rinkos nėra, to turto arba įsipareigojimo palankiausia rinka; ir

b) ar ūkio subjektas vertinimo dieną gali sudaryti sandorį dėl turto arba įsipareigojimo už tos rinkos kainą.

79 Ūkio subjektas 1 lygio duomenų nekoreguoja, išskyrus šiuos atvejus:

a) kai ūkio subjektas turi daug panašių (bet ne tokių pačių) turto vienetų arba įsipareigojimų (pavyzdžiui, skolos vertybinių popierių), kurie vertinami tikrąja verte ir kurių kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje yra žinoma, tačiau gauti kiekvieno tokio atskiro turto arba įsipareigojimo kotiruojamą kainą nėra lengva (t. y. dėl ūkio subjekto turimų panašių turto vienetų arba įsipareigojimų

▼M33

didelio skaičiaus būtų sunku gauti informaciją apie kiekvieno atskiro turto ar įsipareigojimo kainą vertinimo dieną). Tokiu atveju ūkio subjektas gali praktiškai nustatyti tikrąją vertę taikydamas alternatyvų kainos nustatymo metodą, pagal kurį naudojamos ne tik kotiruojamos kainos (pavyzdžiui, kainos nustatomos matricos būdu). Tačiau taikant alternatyvų kainos nustatymo metodą nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui;

b) kai kotiruojama kaina aktyviojoje rinkoje vertinimo dieną neatitinka tikrosios vertės. Taip gali būti, pavyzdžiui, jei reikšmingi įvykiai (kaip antai sandoriai rinkoje be tarpininkų, prekyba maklerių rinkoje arba pranešimai) nutinka po rinkos uždarymo, bet iki vertinimo datos. Ūkio subjektas parengia ir nuosekliai taiko politiką, pagal kurią nustatomi šie įvykiai, galintys paveikti tikrosios vertės nustatymą. Tačiau jei kotiruojama kaina koreguojama gavus naujos informacijos, ją pakoregavus nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui;

c) vertinant tikrąja verte įsipareigojimą arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonę, kai naudojama tokio paties objekto, kuriuo aktyviojoje rinkoje prekiaujama kaip turtu, kotiruojama kaina ir tą kainą reikia koreguoti dėl tam objektui arba turtui būdingų veiksnių (žr. 39 straipsnį). Jei turto kotiruojamos kainos koreguoti nereikia, taip nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 1 lygiui. Tačiau kaip nors pakoregavus turto kotiruojamą kainą nustatyta tikroji vertė priskiriama žemesniam tikrosios vertės hierarchijos lygiui.

80 Jeigu ūkio subjektas turi atskiro turto arba įsipareigojimo poziciją (tai gali būti ir daugybę tokių pačių turto vienetų arba įsipareigojimų, kaip antai turimas finansines priemones, apimanti pozicija) ir tuo turtu arba įsipareigojimu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, to turto arba įsipareigojimo tikroji vertė priskiriama 1 lygiui ir apskaičiuojama pagal atskiro turto arba įsipareigojimo kotiruojamą kainą ir ūkio subjekto turimą tokių objektų kiekį. Taip yra net ir tuo atveju, kai įprasta rinkos dienos prekybos apimtis yra per maža ir neapima viso ūkio subjekto turimo kiekio, o pavedimų pateikimas, siekiant parduoti poziciją pagal vienintelį sandorį, gali paveikti kotiruojamą kainą.

2 lygio duomenys

81 2 lygio duomenys yra kiti tiesiogiai arba netiesiogiai stebimi duomenys apie turtą arba įsipareigojimą, išskyrus kotiruojamas kainas, kurios priskiriamos 1 lygiui.

82 Jeigu yra (sutartyje) nustatyta turto arba įsipareigojimo trukmė, 2 lygio duomenys turi būti stebimi iš esmės visą to turto arba įsipareigojimo trukmę. 2 lygio duomenys apima:

a) panašaus turto arba įsipareigojimų kotiruojamas kainas aktyviosiose rinkose;

▼**M33**

b) panašaus ar tokio paties turto arba įsipareigojimų kotiruojamas kainas neaktyviose rinkose;

c) kitus stebimus duomenis apie turtą arba įsipareigojimą, išskyrus kotiruojamas kainas, pavyzdžiui:

i) palūkanų normas ir pelningumo kreives, kurios stebimos bendrai nustatytais intervalais;

ii) numanomus svyravimus; ir

iii) kredito palūkanų paskirstymus;

d) *rinka grindžiamus duomenis*.

83 2 lygio duomenų koregavimai skirsis priklausomai nuo turtui arba įsipareigojimui būdingų veiksnių. Šie veiksniai apima:

a) turto būklę arba vietą;

b) kokiu mastu duomenys yra susiję su objektais, kuriuos galima palyginti su turtu arba įsipareigojimu (įskaitant 39 straipsnyje apibūdintus veiksnius); ir

c) rinkų, kuriose stebimi duomenys, apimtį arba aktyvumą.

84 Pakoregavus visam vertinimui svarbius 2 lygio duomenis, jei koreguojant naudojami reikšmingi nestebimi duomenys, nustatyta tikroji vertė gali būti priskirta tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui.

85 B35 straipsnyje aprašytas 2 lygio duomenų naudojimas vertinant konkretų turtą ir įsipareigojimus.

3 lygio duomenys

86 3 lygio duomenys yra nestebimi duomenys apie turtą arba įsipareigojimą.

87 Nustatant tikrąją vertę nestebimi duomenys naudojami tiek, kiek trūksta svarbių stebimų duomenų, todėl jie gali būti naudojami tokiose situacijose, kai turto arba įsipareigojimo rinkos aktyvumas vertinimo dieną yra menkas arba rinka yra neaktyvi. Tačiau tikrosios vertės nustatymo tikslas lieka tas pats, t. y. nustatyti galutinę kainą turtą arba įsipareigojimą turinčiam rinkos dalyviui vertinimo dieną. Todėl nestebimi duomenys turi atitikti prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos.

▼**M33**

88 Prielaidos dėl rizikos apima konkrečiai vertinimo metodikai, pagal kurią nustatoma tikroji vertė (kaip antai kainos nustatymo metodui), būdingą riziką ir su duomenimis, naudojamais pagal tą vertinimo metodiką, susijusią riziką. Vertinimas nedarant koregavimo dėl rizikos nebūtų tikrosios vertės nustatymas, jei rinkos dalyviai atliktų tą koregavimą įkainodami turtą arba įsipareigojimą. Pavyzdžiui, gali reikėti atlikti koregavimą dėl rizikos, kai yra reikšmingas vertinimo neapibrėžtumas (pavyzdžiui, kai rinkos apimtis arba aktyvumas yra labai sumažėjęs, palyginti su įprastu to turto arba įsipareigojimo ar panašaus turto arba įsipareigojimų rinkos aktyvumu, ir ūkio subjektas nustato, kad sandorio kaina arba kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės, kaip aprašyta B37–B47 straipsniuose).

89 Ūkio subjektas turi parengti nestebimus duomenis naudodamas geriausią konkrečiomis aplinkybėmis jam prieinamą informaciją, galbūt įskaitant paties ūkio subjekto duomenis. Rengdamas nestebimus duomenis, ūkio subjektas gali pradėti nuo savo duomenų, tačiau tuos duomenis jis turi pakoreguoti, jei iš jam pagrįstai prieinamos informacijos yra aišku, kad kiti rinkos dalyviai naudotų kitus duomenis arba kad tas ūkio subjektas turi tik jam būdingą savybę, kurios neturi kiti rinkos dalyviai (pavyzdžiui, tai gali būti konkrečiam ūkio subjektui būdinga sąveika). Ūkio subjektas neprivalo visomis išgalėmis stengtis gauti informacijos apie rinkos dalyvių prielaidas. Tačiau jis turi atsižvelgti į visą jam pagrįstai prieinamą informaciją apie šias prielaidas. Minėtu būdu parengti nestebimi duomenys laikomi rinkos dalyvių prielaidomis ir atitinka tikrosios vertės nustatymo tikslą.

90 B36 straipsnyje aprašytas 3 lygio duomenų naudojimas vertinant konkretų turtą ir įsipareigojimus.

ATSKLEIDIMAS

91 Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri jo finansinių ataskaitų vartotojams padėtų įvertinti abu šiuos dalykus:

a) **kai turtas ir įsipareigojimai po pirminio pripažinimo finansinės būklės ataskaitoje pakartotinai arba vieną kartą vertinami tikrąja verte – vertinimo metodikas ir duomenis, kurie naudojami atliekant tuos vertinimus;**

b) **kai tikroji vertė pakartotinai nustatoma naudojant reikšmingus nestebimus (3 lygio) duomenis – tų nustatymų poveikį pelnui arba nuostoliams ar kitoms to ataskaitinio laikotarpio bendrosioms pajamoms.**

▼**M33**

92 Siekdamas 91 straipsnyje nustatytų tikslų, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus šiuos dalykus:

a) kiek išsami turi būti informacija, kad būtų tenkinami jos atskleidimo reikalavimai;

b) kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam reikalavimui;

c) kiek reikia apibendrinti arba išskaidyti informaciją; ir

d) ar finansinių ataskaitų naudotojams reikia papildomos informacijos, kad jie galėtų įvertinti atskleistą kiekybinę informaciją.

Jeigu informacijos, atskleidžiamos pagal šį ir kitus TFAS, nepakanka, kad būtų pasiekti 91 straipsnyje nustatyti tikslai, ūkio subjektas turi atskleisti papildomą informaciją, kuri yra būtina tiems tikslams pasiekti.

93 Siekdamas 91 straipsnyje nustatytų tikslų, ūkio subjektas turi atskleisti bent toliau nurodytą informaciją apie kiekvieną turto ir įsipareigojimų grupę (žr. 94 straipsnį, kuriame paaiškinta, kaip nustatomos atitinkamos turto ir įsipareigojimų grupės), kuri po pirminio pripažinimo finansinės būklės ataskaitoje vertinama tikrąja verte (įskaitant tikrąja verte pagrįstus vertinimus, kuriems taikomas šis TFAS):

a) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę reikia atskleisti nustatytą tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o kai tikroji vertė nustatyta vieną kartą – jos nustatymo priežastis. Pakartotinai nustatomos turto arba įsipareigojimų tikrosios vertės yra tokios, kurias pagal kitus TFAS privaloma arba leidžiama pateikti finansinės būklės ataskaitoje kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Vieną kartą nustatomos turto arba įsipareigojimų tikrosios vertės yra tokios, kurias pagal kitus TFAS privaloma arba leidžiama pateikti finansinės būklės ataskaitoje konkrečiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, kai ūkio subjektas vertina parduoti skirtą turtą tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, nes to turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę);

b) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę reikia atskleisti tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriamos visos nustatytos tikrosios vertės (1, 2 ar 3 lygis);

c) kai turtas ir įsipareigojimai, turimi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pakartotinai vertinami tikrąja verte, reikia atskleisti bet kokias tarp tikrosios vertės hierarchijos 1 ir 2 lygių perkeliamas sumas, tų perkėlimų priežastis ir ūkio subjekto politiką, pagal kurią jis nustato, kada atliekami perkėlimai iš vieno lygio į kitą (žr. 95 straipsnį). Perkėlimai į bet kurį kitą lygį atskleidžiami ir aptariami atskirai nuo perkėlimų iš bet kurio ankstesnio lygio;

▼M33

d) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 2 ir 3 lygiams, reikia pateikti vertinimo metodikos arba metodikų, taikomų nustatant tikrąją vertę, ir naudojamų duomenų aprašymą. Jei vertinimo metodika yra pakeista (pavyzdžiui, nuo rinkos metodo pereita prie pajamų metodo arba taikoma papildoma vertinimo metodika), ūkio subjektas turi atskleisti tą pakeitimą ir jo priežastis. Kai nustatyta tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, ūkio subjektas turi pateikti kiekybinę informaciją apie reikšmingus nestebimus duomenis, kurie naudojami nustatant tikrąją vertę. Ūkio subjektas neprivalo parengti kiekybinės informacijos, kad įvykdytų šį reikalavimą atskleisti informaciją, jeigu jis, nustatydamas tikrąją vertę, nerengia kiekybinių nestebimų duomenų (pavyzdžiui, kai ūkio subjektas naudoja ankstesnių sandorių kainas arba trečiųjų šalių kainų nustatymo informaciją neatlikdamas jokių koregavimų). Tačiau ūkio subjektas, atskleisdamas šią informaciją, negali nepateikti kiekybinių nestebimų duomenų, kurie yra reikšmingi nustatant tikrąją vertę ir pagrįstai prieinami ūkio subjektui;

e) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia atskleisti pradinių balansų sutikrinimą su pabaigos balansais, atskirai atskleidžiant per ataskaitinį laikotarpį įvykusius pokyčius, susijusius su:

   i) bendru to laikotarpio pelnu arba nuostoliais, pripažintais pelno (nuostolių) ataskaitoje, ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilute (-ėmis), kurioje (-iose) pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

   ii) bendru to laikotarpio pelnu arba nuostoliais, pripažintais kitose bendrosiose pajamose, ir kitų bendrųjų pajamų straipsnio (-ių) eilute (-ėmis), kurioje (-iose) pripažintas tas pelnas arba nuostoliai;

   iii) pirkimais, pardavimais, išleidimais ir atsiskaitymais (kiekvienos iš šių rūšių pokyčiai atskleidžiami atskirai);

   iv) bet kokiomis į tikrosios vertės hierarchijos 3 lygį ar iš to lygio perkeltomis sumomis, tų perkėlimų priežastimis ir ūkio subjekto politika, pagal kurią jis nustato, kada atliekami perkėlimai iš vieno lygio į kitą (žr. 95 straipsnį). Perkėlimai į 3 lygį atskleidžiami ir aptariami atskirai nuo perkėlimų iš 3 lygio į kitą lygį;

f) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia atskleisti viso pelno arba nuostolių per ataskaitinį laikotarpį, kaip nurodyta e punkto i papunktyje, įtrauktų į pelno (nuostolių) ataskaitą, sumą, kuri priskirtina nerealizuoto pelno arba nuostolių pokyčiui, susijusiam su ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turimu turtu bei įsipareigojimais ir su pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnio (-ių) eilute (-ėmis), kurioje (-iose) pripažįstamas tas nerealizuotas pelnas arba nuostoliai;

g) pakartotinai ir vieną kartą nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, reikia pateikti ūkio subjekto atliktų vertinimo procesų aprašymą (įskaitant, pavyzdžiui, informaciją apie tai, kaip ūkio subjektas nustato savo vertinimo politiką bei procedūras ir analizuoja tikrosios vertės nustatymų pokyčius kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu);

▼**M33**

h) pakartotinai nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui:

i) visais atvejais reikia aprašyti tikrosios vertės nustatymo jautrumą nestebimų duomenų pokyčiams, jei tiems duomenims pasikeitus taip, kad gauta kita suma, tikroji vertė gali būti nustatyta kur kas didesnė arba mažesnė. Jeigu yra sąveikų tarp tų duomenų ir kitų nustatant tikrąją vertę naudojamų nestebimų duomenų, ūkio subjektas taip pat turi aprašyti tas sąveikas ir kaip jos galėtų padidinti arba sumažinti nestebimų duomenų pokyčių poveikį tikrosios vertės nustatymui. Siekiant įvykdyti tą informacijos atskleidimo reikalavimą, aprašant jautrumą nestebimų duomenų pokyčiams būtina įtraukti bent tuos nestebimus duomenis, kurie atskleidžiami pagal d punktą;

ii) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų atvejais, jei pakeitus vienos ar daugiau rūšių nestebimus duomenis taip, kad šie atitiktų pagrįstai įmanomas alternatyvias prielaidas, reikšmingai pasikeistų tikroji vertė, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą ir atskleisti tų pakeitimų poveikį. Ūkio subjektas turi atskleisti, kaip buvo apskaičiuotas atlikto pakeitimo, kad duomenys atitiktų pagrįstai įmanomą alternatyvią prielaidą, poveikis. Tuo tikslu reikšmingumas nustatomas pagal pelną arba nuostolius ir pagal visą turtą arba visus įsipareigojimus, arba, kai tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami kitose bendrosiose pajamose, – pagal visą nuosavybę;

i) pakartotinai ir vieną kartą nustatydamas tikrąją vertę, jei nefinansinio turto pirmasis ir geriausias naudojimo būdas skiriasi nuo jo dabartinio naudojimo būdo, ūkio subjektas atskleidžia šį faktą ir priežastį, kodėl nefinansinis turtas naudojamas kitu būdu, kuris neatitinka jo pirmojo ir geriausio naudojimo būdo.

94 Ūkio subjektas nustato tinkamas turto ir įsipareigojimų grupes remdamasis šia informacija:

a) turto arba įsipareigojimo pobūdis, savybės ir rizika; ir

b) tikrosios vertės hierarchijos lygis, kuriam priskirta nustatyta tikroji vertė.

Kai nustatoma tikroji vertė priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, gali reikėti nustatyti daugiau grupių, nes tokiam nustatymui būdingas didesnis neapibrėžtumas ir subjektyvumas. Norint nustatyti tinkamas turto ir įsipareigojimų grupes, apie kurių nustatomas tikrąsias vertes reikėtų atskleisti informaciją, reikia priimti sprendimą. Turto ir įsipareigojimų grupę dažnai reikia išskirstyti smulkiau nei finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėse. Tačiau ūkio subjektas turi pateikti pakankamai informacijos, kad būtų įmanomas sutikrinimas su finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutėmis. Jei kitame TFAS nustatyta turto arba įsipareigojimo grupė, ūkio subjektas, atskleisdamas šiame TFAS reikalaujamą informaciją, gali naudoti tą grupę, jei ji atitinka šio straipsnio reikalavimus.

▼M33

95 Ūkio subjektas turi atskleisti ir nuosekliai taikyti savo politiką, pagal kurią jis nustato, kada perkėlimai iš vieno tikrosios vertės hierarchijos lygio į kitą yra atlikti pagal 93 straipsnio c punktą ir e punkto iv papunktį. Tiek perkeliant į kitą lygį, tiek perkeliant iš ankstesnio lygio tokių perkėlimų pripažinimo laikas nustatomas pagal vienodą politiką. Keli perkėlimo laiko nustatymo politikos pavyzdžiai:

a) įvykio arba aplinkybių pasikeitimo, dėl kurio atliktas perkėlimas, data;

b) ataskaitinio laikotarpio pradžia;

c) ataskaitinio laikotarpio pabaiga.

96 Jeigu ūkio subjektas priima apskaitos politikos sprendimą taikyti 48 straipsnyje nustatytą išimtį, jis turi atskleisti šį faktą.

97 Pateikdamas informaciją apie kiekvienos grupės turtą ir įsipareigojimus, kurie finansinės būklės ataskaitoje nėra vertinami tikrąja verte, tačiau kurių tikroji vertė atskleidžiama, ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kurią reikalaujama atskleisti 93 straipsnio b, d ir i punktuose. Tačiau ūkio subjektas neprivalo atskleisti kiekybinės informacijos apie reikšmingus nestebimus duomenis, naudojamus nustatant tikrąją vertę, kuri priskiriama tikrosios vertės hierarchijos 3 lygiui, kaip nustatyta 93 straipsnio d punkte. Pateikdamas duomenis apie tokį turtą ir įsipareigojimus, ūkio subjektas neprivalo atskleisti kitos pagal šį TFAS reikalaujamos informacijos.

98 Pateikdamas informaciją apie tikrąja verte vertinamą įsipareigojimą, kuris išleidžiamas kartu su neatskiriama trečiosios šalies prievolių įvykdymo užtikrinimo priemone, jo emitentas atskleidžia tos prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės buvimą ir nurodo, ar į ją atsižvelgta nustatant to įsipareigojimo tikrąją vertę.

99 Šiame TFAS reikalaujamą kiekybinę informaciją ūkio subjektas pateikia lentelėje, jei nėra tinkamesnės formos.

A priedas

Terminų apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

aktyvioji rinka	Rinka, kurioje sandoriai dėl turto arba įsipareigojimo sudaromi gana dažnai ir jų apimtis yra gana didelė, kad būtų galima nuolat gauti informacijos apie kainų nustatymą.
išlaidų metodas	Vertinimo metodika, pagal kurią nustatoma suma, kurios šiuo metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui pakeisti (dažnai vadinama dabartinėmis turto atkūrimo išlaidomis).
pradinė kaina	Už įsigyjamą turtą mokama kaina arba kaina, už kurią prisiimamas įsipareigojimas pagal mainų sandorį.
galutinė kaina	Kaina, už kurią būtų parduotas turtas arba kuri būtų sumokėta perleidžiant įsipareigojimą.
numatomas pinigų srautas	Galimų būsimų pinigų srautų vidurkis, pasvertas dėl visų tikimybių (t. y. skirstinio vidurkis).

▼M33

tikroji vertė	Kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduodamas turtas arba perleidžiamas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių.
pirmasis ir geriausias naudojimo būdas	Būdas, kuriuo rinkos dalyviai naudotų nefinansinį turtą ir kuris užtikrintų didžiausią to turto vertę arba turto ir įsipareigojimų grupės (pavyzdžiui, verslo), kurioje būtų naudojamas tas turtas, vertę.
pajamų metodas	Vertinimo metodikos, pagal kurias būsimos sumos (pavyzdžiui, pinigų srautai arba pajamos ir sąnaudos) perskaičiuojamos į vieną dabartinę (t. y. diskontuotą) sumą. Tikroji vertė nustatoma pagal vertę, atitinkančią dabartines rinkos prognozes dėl tų būsimų sumų.
duomenys	Prielaidos, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą, įskaitant prielaidas dėl rizikos, kaip antai: a) konkrečiai vertinimo metodikai, pagal kurią nustatoma tikroji vertė (pavyzdžiui, kainos nustatymo metodui), būdingos rizikos; ir b) pagal tą vertinimo metodiką naudojamiems duomenims būdingos rizikos. Duomenys gali būti stebimi arba nestebimi.
1 lygio duomenys	Tokio paties turto arba tokių pačių įsipareigojimų kotiruojamos (nekoreguotos) kainos aktyviosiose rinkose, į kurias ūkio subjektas gali patekti vertinimo dieną.
2 lygio duomenys	Tiesiogiai arba netiesiogiai stebimi turto arba įsipareigojimo duomenys, išskyrus 1 lygiui priskiriamas kotiruojamas kainas.
3 lygio duomenys	Nestebimi turto arba įsipareigojimo duomenys.
rinkos metodas	Vertinimo metodika, pagal kurią naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie rinkos sandorius dėl tokio paties ar palyginamo (t. y. panašaus) turto, įsipareigojimų arba turto ir įsipareigojimų grupės (kaip antai verslo).
rinka grindžiami duomenys	Duomenys, kurie daugiausia gaunami iš stebimų rinkos duomenų arba remiantis tais duomenimis, koreliacijos ar kitais būdais.

▼**M33**

rinkos dalyviai	Turto arba įsipareigojimo pirkėjai ir pardavėjai pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, turintys visas šias savybes: a) jie yra nepriklausomi vienas nuo kito, t. y. jie nėra susijusios šalys, kaip apibrėžta 24-ajame TAS, nors susijusių šalių sandorio kaina gali būti naudojama kaip duomenys nustatant tikrąją vertę, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad sandoris sudarytas rinkos sąlygomis; b) naudodamiesi visa prieinama informacija, įskaitant informaciją, kurią galima gauti dedant pagrįstas pastangas taip, kaip yra įprasta, jie yra nusimanantys ir turi tinkamą supratimą apie turtą arba įsipareigojimą bei sandorį; c) jie gali sudaryti sandorį dėl to turto arba įsipareigojimo; d) jie nori sudaryti sandorį dėl to turto arba įsipareigojimo, t. y. jie yra suinteresuoti, bet nėra verčiami ar kitaip įpareigoti tai daryti.
palankiausia rinka	Rinka, kurioje būtų gauta didžiausia suma parduodant turtą arba sumokėta mažiausia suma perleidžiant įsipareigojimą, atsižvelgus į sandorio išlaidas ir transporto išlaidas.
prievolių neįvykdymo rizika	Rizika, kad ūkio subjektas neįvykdys prievolės. Prievolių neįvykdymo rizika, be kita ko, apima paties ūkio subjekto kredito riziką.
stebimi duomenys	Duomenys, parengiami naudojant rinkos duomenis, kaip antai viešą informaciją apie tikrus įvykius arba sandorius, ir atitinkantys prielaidas, kurias rinkos dalyviai darytų įkainodami turtą arba įsipareigojimą.
tvarkingas sandoris	Sandoris, sudarytas prieš tai buvus rinkoje tam tikrą laikotarpį iki vertinimo dienos, kai galėjo vykti įprasta rinkos veikla, būdinga sandoriams dėl tokio turto arba įsipareigojimų; tai nėra priverstinis sandoris (pavyzdžiui, priverstinis likvidavimas arba priverstinis išpardavimas).

▼M33

pagrindinė rinka Didžiausios apimties ir aktyviausia turto arba įsipareigojimo rinka.

rizikos priedas Rizikos vengiančių rinkos dalyvių prašoma kompensacija už prisiimamą turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. Taip pat vadinamas koregavimu dėl rizikos.

sandorio išlaidos Išlaidos, patiriamos parduodant turtą arba perleidžiant įsipareigojimą to turto ar įsipareigojimo pagrindinėje (arba palankiausioje) rinkoje, tiesiogiai priskirtinos to turto arba įsipareigojimo perleidimui ir atitinkančios abu šiuos kriterijus:

a) jos tiesiogiai patiriamos dėl sandorio ir yra būtinos tam, kad sandoris įvyktų;

b) ūkio subjektas nebūtų patyręs tų išlaidų, jeigu nebūtų priimtas sprendimas parduoti turtą arba perleisti įsipareigojimą (panašiai kaip pardavimo išlaidos, kaip apibrėžta 5-ajame TFAS).

transporto išlaidos Išlaidos, kurios būtų patirtos perkeliant turtą iš jo dabartinės vietos į pagrindinę (arba palankiausią) rinką.

apskaitos vienetas Pripažįstamo turto arba įsipareigojimo apibendrinimo arba išskaidymo pagal TFAS lygis.

nestebimi duomenys Duomenys, kuriuos atitinkančių rinkos duomenų nėra ir kurie parengiami naudojant geriausią prieinamą informaciją apie prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami turtą arba įsipareigojimą.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–99 straipsnius, šis priedas turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

B1 Įvairiose su vertinimu susijusiose situacijose gali reikėti priimti skirtingus sprendimus. Šiame priede aprašyti sprendimai, kuriuos įvairiose su vertinimu susijusiose situacijose galėtų priimti tikrąją vertę nustatantis ūkio subjektas.

▼**M33**

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMO METODAS

B2 Tikrosios vertės nustatymo tikslas – apskaičiuoti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių. Nustatydamas tikrąją vertę, ūkio subjektas turi nustatyti visus šiuos dalykus:

a) konkretų turtą arba įsipareigojimą, kurio tikroji vertė nustatoma (kartu su atitinkamu apskaitos vienetu);

b) kai vertinamas nefinansinis turtas – vertinimo prielaidą, kuria tinka remtis nustatant tikrąją vertę (kartu su atitinkamu pirmuoju ir geriausiu to nefinansinio turto naudojimo būdu);

c) pagrindinę (arba palankiausią) turto arba įsipareigojimo rinką;

d) tikrajai vertei nustatyti tinkamą (-as) vertinimo metodiką (-as) atsižvelgiant į prieinamus duomenis, pagal kuriuos būtų parengti vertinimo duomenys, atitinkantys prielaidas, kuriomis rinkos dalyviai remtųsi įkainodami tą turtą arba įsipareigojimą, taip pat tikrosios vertės hierarchijos lygį, kuriam priskiriami šie duomenys.

NEFINANSINIO TURTO VERTINIMO PRIELAIDA (31–33 STRAIPSNIAI)

B3 Nustatant nefinansinio turto, kuris naudojamas kartu su kitu tos pačios grupės (įrengtu arba kitaip pritaikytu naudoti) turtu arba kartu su kitu turtu ir įsipareigojimais (pavyzdžiui, verslu), tikrąją vertę, vertinimo prielaidos poveikis priklauso nuo aplinkybių. Pavyzdžiui:

a) turto tikroji vertė gali būti vienoda, nepaisant to, ar tas turtas naudojamas atskirai, ar kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai turtas yra verslas, kurį rinkos dalyviai ketina toliau valdyti. Tokiu atveju sudarant sandorį būtų nustatyta viso verslo vertė. Naudojant turto grupę tolesniame versle, atsirastų sąveikų, kuriomis rinkos dalyviai galėtų pasinaudoti (t. y. rinkos dalyvių tarpusavio sąveikų, kurios atitinkamai turėtų paveikti atskiro turto ar turto kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais tikrąją vertę);

b) nustatant tikrąją vertę, į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais gali būti atsižvelgta pakoreguojant atskirai naudojamo turto vertę. Pavyzdžiui, taip gali būti, kai turtas yra mašina ir jo tikroji vertė nustatoma naudojant panašios mašinos (kuri nėra įrengta ar kitaip pritaikyta naudoti) stebimą kainą, pakoreguotą atsižvelgiant į transporto ir įrengimo išlaidas, kad nustatoma tikroji vertė atitiktų mašinos (įrengtos ir pritaikytos naudoti) esamą būklę ir vietą;

c) nustatant tikrąją vertę, galima atsižvelgti į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, remiantis rinkos dalyvių prielaidomis, pagal kurias nustatoma turto tikroji vertė. Pavyzdžiui, jei turtas yra unikalios nebaigtos gamybos atsargos, kurias rinkos dalyviai paverstų pagamintais produktais, nustatant tų atsargų tikrąją vertę būtų daroma prielaida, kad rinkos dalyviai yra arba būtų įsigiję kokių nors specialių mašinų, būtinų paversti toms atsargoms pagamintais produktais;

▼M33

d) į turto naudojimą kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais gali būti atsižvelgta pagal vertinimo metodiką, taikomą turto tikrajai vertei nustatyti. Taip gali būti, pavyzdžiui, nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę pagal kelių ataskaitinių laikotarpių pelno perviršio metodą, nes taikant šią vertinimo metodiką konkrečiai atsižvelgiama į bet kokio papildomo turto ir susijusių įsipareigojimų toje grupėje, kurioje būtų naudojamas nematerialusis turtas, poveikį;

e) konkretesnėse situacijose, kai naudoja turto grupei priklausantį turtą, ūkio subjektas gali įvertinti tą turtą jo tikrajai vertei apytikriai lygia suma, paskirstydamas visos turto grupės tikrąją vertę atskiriems tos grupės turto vienetams. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai vertinamas nekilnojamasis turtas ir patobulinto turto (t. y. turto grupės) tikroji vertė paskirstoma atskiriems tos grupės turto vienetams (kaip antai žemės sklypams ir patobulinimams).

TIKROJI VERTĖ PER PIRMINĮ PRIPAŽINIMĄ (57–60 STRAIPSNIAI)

B4 Nustatydamas, ar tikroji vertė per pirminį pripažinimą yra lygi sandorio kainai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į atitinkamam sandoriui ir turtui arba įsipareigojimui būdingus veiksnius. Pavyzdžiui, sandorio kaina gali neatitikti turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės per pirminį pripažinimą, jei tenkinama kuri nors iš šių sąlygų:

a) sandoris sudarytas tarp susijusių šalių, tačiau susijusių šalių sandorio kaina gali būti naudojama kaip duomenys tikrajai vertei nustatyti, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad sandoris sudarytas rinkos sąlygomis;

b) sandoris sudaromas esant nepalankioje padėtyje arba pardavėjas yra priverstas sutikti su sandorio kaina, pavyzdžiui, jeigu pardavėjas patiria finansinių sunkumų;

c) sandorio kainos apskaitos vienetas skiriasi nuo tikrąja verte vertinamo turto arba įsipareigojimo apskaitos vieneto. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai tikrąja verte vertinamas turtas arba įsipareigojimas yra tik viena iš sandorio dalių (kaip antai sujungiant verslą), sandoris apima nenurodytas teises ir privilegijas, kurios vertinamos atskirai pagal kitą TFAS, arba sandorio išlaidos įskaičiuotos į sandorio kainą;

d) rinka, kurioje sudaromas sandoris, skiriasi nuo pagrindinės (arba palankiausios) rinkos. Pavyzdžiui, tos rinkos gali skirtis, jeigu ūkio subjektas yra tarpininkas, sudarantis sandorius su klientais mažmeninėje rinkoje, tačiau pagrindinė (arba palankiausia) galutinio sandorio rinka yra tarpininkų rinka, kurioje sandoriai sudaromi su kitais tarpininkais.

▼M33

VERTINIMO METODIKOS (61–66 STRAIPSNIAI)

Rinkos metodas

B5 Taikant rinkos metodą naudojamos kainos ir kita svarbi informacija, gauta apie rinkos sandorius dėl tokio paties arba palyginamo (t. y. panašaus) turto, įsipareigojimų arba turto ir įsipareigojimų grupės, kaip antai verslo.

B6 Pavyzdžiui, pagal vertinimo metodikas, kurios yra suderinamos su rinkos metodu, dažnai naudojami rinkos kartotiniai, nustatyti remiantis palyginamų pavyzdžių rinkiniu. Kartotiniai gali sudaryti intervalus, kuriuose kiekvienam palyginamam pavyzdžiui tenka skirtingas kartotinis. Siekiant išrinkti tinkamą intervalo kartotinį, reikia priimti sprendimą, apsvarsčius kokybinius ir kiekybinius atliekant vertinimą svarbius veiksnius.

B7 Su rinkos metodu suderinamos vertinimo metodikos apima kainų nustatymą matricos būdu. Kainų nustatymas matricos būdu yra matematinė metodika, daugiausia taikoma vertinant kai kurių rūšių finansines priemones, kaip antai skolos vertybinius popierius; pagal ją remiamasi ne vien konkrečių vertybinių popierių kotiruojamomis kainomis, bet ir tų vertybinių popierių ryšiu su kitais palyginamais kotiruojamais vertybiniais popieriais.

Išlaidų metodas

B8 Taikant išlaidų metodą, nustatoma suma, kurios šiuo metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui pakeisti (dažnai vadinama dabartinėmis turto atkūrimo išlaidomis).

B9 Rinkos dalyvio pardavėjo požiūriu kaina, kuri būtų gauta už parduodamą turtą, yra pagrįsta išlaidomis, kurias rinkos dalyvis pirkėjas patirtų įsigydamas arba sukurdamas pakaitinį panašios paskirties turtą, pakoregavus šias išlaidas atsižvelgiant į turto senėjimą. Taip yra todėl, kad rinkos dalyvis pirkėjas už turtą nemokėtų daugiau negu sumą, už kurią jis galėtų pakeisti to turto naudojimo pajėgumą. Turto senėjimas apima fizinės būklės blogėjimą, funkcinį (technologinį) senėjimą ir ekonominį senėjimą (dėl išorės veiksnių); senėjimas suprantamas plačiau nei nusidėvėjimas finansinėje atskaitomybėje (įsigijimo savikainos paskirstymas) arba mokesčių tikslais (remiantis nustatytu naudojimo laiku). Dabartinių turto atkūrimo išlaidų metodas dažnai taikomas nustatant materialiojo turto, naudojamo kartu su kitu turtu arba kitu turtu ir įsipareigojimais, tikrąją vertę.

Pajamų metodas

B10 Taikant pajamų metodą, būsimos sumos (pavyzdžiui, pinigų srautai arba pajamos ir sąnaudos) perskaičiuojamos į vieną dabartinę (t. y. diskontuotą) sumą. Taikant šį metodą, tikroji vertė nustatoma atsižvelgiant į dabartines rinkos prognozes dėl tų būsimų sumų.

B11 Tokių vertinimo metodikų pavyzdžiai yra:

a) dabartinės vertės metodikos (žr. B12–B30 straipsnius);

b) pasirinkimo sandorio kainos nustatymo metodai, kaip antai *Black-Scholes-Merton* formulė arba dvinaris modelis (t. y. tinklelio modelis), apimantys dabartinės vertės metodikas, pagal kuriuos išreiškiama tiek pasirinkimo sandorio laiko vertė, tiek jo vidinė vertė; ir

▼M33

c) kelių ataskaitinių laikotarpių pelno perviršio metodas, taikomas nustatant kai kurių rūšių nematerialiojo turto tikrąją vertę.

Dabartinės vertės metodikos

B12 B13–B30 straipsniuose aprašytas dabartinės vertės metodikų taikymas nustatant tikrąją vertę. Tuose straipsniuose kalbama apie diskonto normos koregavimo metodiką ir *numatomo pinigų srauto* (tikėtinos dabartinės vertės) metodiką. Tuose straipsniuose nereikalaujama taikyti vienos konkrečios dabartinės vertės metodikos, taip pat juose nenurodyta, kad tikrąją vertę galima nustatyti tik pagal aprašytąsias dabartinės vertės metodikas. Tinkama dabartinės vertės metodika tikrajai vertei nustatyti priklausys nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su vertinamu turtu arba įsipareigojimu (pavyzdžiui, ar bus galima rinkoje stebėti palyginamo turto arba įsipareigojimų kainas), ir nuo to, ar pakaks prieinamų duomenų.

Dabartinės vertės nustatymo dalys

B13 Dabartinė vertė (t. y. pajamų metodo taikymas) yra priemonė, naudojama būsimoms sumoms (pavyzdžiui, pinigų srautams arba vertėms) susieti su dabartine suma taikant diskonto normą. Turto arba įsipareigojimo tikrosios vertės nustatymas pagal dabartinės vertės metodiką apima visus tokius toliau išvardytus elementus, kokie jie rinkos dalyvių požiūriu yra vertinimo dieną:

a) vertinamo turto arba įsipareigojimo būsimų pinigų srautų įvertis;

b) būsimų pinigų srautų sumų ar jų gavimo laiko galimų svyravimų tikimybės, atitinkančios pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą;

c) pinigų laiko vertė, kurią parodo palūkanų norma, taikoma nerizikingam piniginiam turtui, kurio galiojimo terminai arba laikotarpiai sutampa su pinigų srautų laikotarpiu ir kurio turėtojas nepatiria nei laiko neapibrėžtumo, nei įsipareigojimų neįvykdymo rizikos, susijusios su tuo turtu (t. y. nerizikinga palūkanų norma);

d) kaina dėl pinigų srautams būdingo neapibrėžtumo (t. y. rizikos priedas);

e) kiti veiksniai, į kuriuos konkrečiomis aplinkybėmis rinkos dalyviai atsižvelgtų;

f) įsipareigojimo atveju – su tuo įsipareigojimu susijusių prievolių neįvykdymo rizika, įskaitant paties ūkio subjekto (t. y. skolininko) kredito riziką.

Bendrieji principai

B14 Dabartinės vertės metodikos viena nuo kitos skiriasi tuo, kaip į jas įtraukti B13 straipsnyje išvardyti elementai. Tačiau visų toliau išvardytų bendrųjų principų būtina laikytis taikant bet kurią dabartinės vertės metodiką tikrajai vertei nustatyti:

a) pinigų srautai ir diskonto normos turėtų atitikti prielaidas, kuriomis remtųsi rinkos dalyviai, įkainodami turtą arba įsipareigojimą;

b) pinigų srautams ir diskonto normoms turėtų daryti poveikį tik su vertinamu turtu arba įsipareigojimu susiję veiksniai;

▼M33

c) siekiant, kad rizikos veiksnių poveikis nebūtų įvertintas du kartus arba neliktų neįvertintas, diskonto normos turėtų atitikti prielaidas, kurios būtų suderintos su prielaidomis dėl pinigų srautų. Pavyzdžiui, diskonto norma, rodanti neapibrėžtumą, susijusį su prognozėmis dėl įsipareigojimų nesilaikymo ateityje, yra tinkama, jei naudojami paskolos sutartyje numatyti pinigų srautai (t. y. taikant diskonto normos koregavimo metodiką). Tos pačios normos nereikėtų taikyti, jei naudojami numatomi (t. y. pasverti dėl visų tikimybių) pinigų srautai (t. y. taikant tikėtinos dabartinės vertės metodiką), nes numatomi pinigų srautai jau atitinka prielaidas dėl neapibrėžtumo, susijusio su būsimu įsipareigojimų nevykdymu; vietoj jos reikėtų taikyti diskonto normą, kuri atitinka numatomiems pinigų srautams būdingą riziką;

d) prielaidos dėl pinigų srautų ir diskonto normų turėtų būti tarpusavyje suderintos. Pavyzdžiui, nominalieji pinigų srautai, apimantys infliacijos poveikį, turėtų būti diskontuojami taikant normą, į kurią įskaičiuotas infliacijos poveikis. Nominalioji nerizikinga palūkanų norma apima infliacijos poveikį. Tikrieji pinigų srautai, neapimantys infliacijos poveikio, turėtų būti diskontuojami taikant normą, į kurią infliacijos poveikis neįskaičiuotas. Taip pat pinigų srautai, iš kurių atskaičiuoti mokesčiai, turėtų būti diskontuojami taikant diskonto normą atskaičiavus mokesčius. Pinigų srautai, iš kurių mokesčiai neatskaičiuoti, turėtų būti diskontuojami taikant tiems pinigų srautams tinkamą normą;

e) diskonto normos turėtų atitikti pagrindinius ekonominius veiksnius, darančius poveikį valiutai, kuria išreikšti pinigų srautai.

Rizika ir neapibrėžtumas

B15 Tikrosios vertės nustatymui taikant dabartinės vertės metodikas būdingas neapibrėžtumas, nes naudojami pinigų srautai yra ne žinomos, o apytikrės sumos. Daugeliu atvejų nei pinigų srautų suma, nei laikas nėra tiksliai žinomi. Net ir sutartyje nustatytos sumos, kaip antai paskolos grąžinimo įmokos, yra neaiškios, jeigu yra įsipareigojimų nevykdymo rizika.

B16 Rinkos dalyviai paprastai prašo kompensacijos (t. y. rizikos priedo) už prisiimamą turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. Nustatant tikrąją vertę, reikėtų įtraukti rizikos priedą, atitinkantį sumą, kurios rinkos dalyviai reikalautų kaip kompensacijos už pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą. To nepadarius, vertinimo rezultatas nevisiškai tiksliai atitiktų tikrąją vertę. Kai kuriais atvejais tinkamą rizikos priedą nustatyti gali būti sudėtinga, tačiau vien tokios užduoties sudėtingumas nėra pakankama priežastis neatsižvelgti į rizikos priedą.

B17 Dabartinės vertės metodikos skiriasi tuo, kaip pagal jas atliekami koregavimai dėl rizikos ir kokios rūšies pinigų srautai naudojami, pavyzdžiui:

a) taikant diskonto normos koregavimo metodiką (žr. B18–B22 straipsnius), naudojama dėl rizikos pakoreguota diskonto norma ir sutartyje nustatyti, pažadėti arba labiausiai tikėtini pinigų srautai;

b) taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 1 metodą (žr. B25 straipsnį), naudojami dėl rizikos pakoreguoti numatomi pinigų srautai ir nerizikinga diskonto norma;

c) taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą (žr. B26 straipsnį), naudojami dėl rizikos nekoreguoti numatomi pinigų srautai ir diskonto norma, pakoreguota įtraukiant rinkos dalyvių reikalaujamą rizikos priedą. Ta norma skiriasi nuo normos, naudojamos pagal diskonto normos koregavimo metodiką.

▼M33

Diskonto normos koregavimo metodika

B18 Taikant diskonto normos koregavimo metodiką, naudojamas vienas pinigų srautų rinkinys iš galimų įvertintų sumų intervalo; tai gali būti sutartyje nustatyti, pažadėti (pavyzdžiui, obligacijos atveju) arba labiausiai tikėtini pinigų srautai. Tie pinigų srautai visais atvejais priklauso nuo to, ar įvyks nustatytieji įvykiai (pavyzdžiui, sutartyje nustatyti arba pažadėti obligacijos pinigų srautai priklauso nuo tolesnio skolininko įsipareigojimų laikymosi). Diskonto norma, naudojama taikant diskonto normos koregavimo metodiką, nustatoma pagal palyginamo turto arba įsipareigojimų, kuriais prekiaujama rinkoje, stebimas grąžos normas. Sutartyje nustatyti, pažadėti arba labiausiai tikėtini pinigų srautai atitinkamai diskontuojami taikant stebimą arba įvertintą tokių sąlyginių pinigų srautų rinkos normą (t. y. rinkos grąžos normą).

B19 Taikant diskonto normos koregavimo metodiką, reikia atlikti palyginamo turto arba įsipareigojimų rinkos duomenų analizę. Galimybė palyginti turtą arba įsipareigojimus nustatoma atsižvelgiant į pinigų srautų pobūdį (pavyzdžiui, ar pinigų srautai yra nustatyti sutartyje, ar ne, ir ar galima tikėtis, kad jie panašiai keisis, keičiantis ekonominėms sąlygoms) ir kitus veiksnius (pavyzdžiui, kreditingumą, užstatą, trukmę, ribojančias sutarties sąlygas ir likvidumą). Kita vertus, jeigu atskiras palyginamas turtas arba įsipareigojimas aiškiai nerodo vertinamo turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingos rizikos, gali būti įmanoma diskonto normą nustatyti naudojant kelių palyginamų turto vienetų arba įsipareigojimų duomenis kartu su pelningumo kreive, kuri nėra susieta nuo rizika (t. y. taikant kaupiamąjį metodą, angl. *build-up approach*).

B20 Kaupiamojo metodo pavyzdys. Tarkime, kad A turtas yra sutartinė teisė per metus gauti 800 PV ([1]) (t. y. nėra su laiku susijusio neapibrėžtumo). Yra išplėtota palyginamo turto rinka, taip pat yra informacijos apie turtą, įskaitant informaciją apie kainas. Tas palyginamas turtas yra:

a) B turtas – sutartinė teisė per metus gauti 1 200 PV, o jo rinkos kaina – 1 083 PV; taigi numanoma metinė grąžos norma (t. y. vienų metų rinkos grąžos norma) yra 10,8 % [(1 200 PV/1 083 PV) – 1];

b) C turtas – sutartinė teisė per dvejus metus gauti 700 PV, o jo rinkos kaina – 566 PV; taigi numanoma metinė grąžos norma (t. y. dvejų metų rinkos grąžos norma) yra 11,2 % [(700 PV/566 PV)^0,5 – 1];

c) visus tris turto vienetus galima palyginti pagal riziką (t. y. galimų atsiskaitymų ir kredito paskirstymą).

B21 Remiantis A turto sutartinių išmokų numatomo gavimo laiko santykiu su B turto ir C turto išmokų gavimo laiku (t. y. B turto – vieni metai, o C turto – dveji metai), manoma, kad B turtas yra labiau palyginamas su A turtu. Naudojant A turto būsimą sutartinę išmoką (800 PV) ir vienų metų rinkos normą, nustatytą remiantis B turtu (10,8 %), A turto tikroji vertė yra 722 PV (800 PV/1,108). Arba, jei neįmanoma gauti rinkos informacijos apie B turtą, vienų metų rinkos normą galima nustatyti taikant kaupiamąjį metodą C turtui. Tokiu atveju dvejų metų rinkos norma, nustatyta remiantis C turtu (11,2 %), būtų pakoreguota iki vienų metų rinkos normos, naudojant su rizika nesusietos pelningumo kreivės struktūrą pagal terminą. Siekiant nustatyti, ar vienų metų ir dvejų metų turtui taikomi vienodi rizikos priedai, gali reikėti gauti papildomos informacijos ir atlikti analizę. Jei nustatoma, kad vienų metų ir dvejų metų turtui taikomi skirtingi rizikos priedai, atsižvelgiant į tai papildomai pakoreguojama dvejų metų rinkos grąžos norma.

([1]) Šiame TFAS pinigų sumos išreiškiamos pinigų vienetais (PV).

▼**M33**

B22 Kai diskonto normos koregavimo metodika taikoma pastoviosioms įplaukoms arba išmokoms, diskonto norma koreguojama dėl vertinamo turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingos rizikos. Kai kuriais atvejais, diskonto normos koregavimo metodiką taikant pinigų srautams, kurie nėra pastoviosios įplaukos arba išmokos, gali reikėti pakoreguoti pinigų srautus siekiant palyginti su stebimu turtu arba įsipareigojimu, pagal kurį nustatyta diskonto norma.

Tikėtinos dabartinės vertės metodika

B23 Taikant tikėtinos dabartinės vertės metodiką, pirmiausia nustatomas pinigų srautų rinkinys, atitinkantis visų galimų būsimų pinigų srautų vidurkį, pasvertą dėl visų tikimybių (t. y. numatomi pinigų srautai). Gautas rezultatas yra lygus tikėtinai vertei, kuri statistiniu požiūriu yra atskiro atsitiktinio kintamojo galimų verčių svertinis vidurkis, pasvertas dėl atitinkamų tikimybių. Kadangi visi galimi pinigų srautai yra pasverti dėl visų tikimybių, gautas numatomas pinigų srautas (kitaip nei pagal diskonto normos koregavimo metodiką naudojami pinigų srautai) nepriklauso nuo to, ar įvyks koks nors nustatytas įvykis.

B24 Rizikos vengiantys rinkos dalyviai, priimdami sprendimą investuoti, atsižvelgtų į riziką, kad tikrieji pinigų srautai gali skirtis nuo numatomų pinigų srautų. Pagal portfelio teoriją skiriama dviejų rūšių rizika:

a) nesisteminė (išskaidyta) rizika, kuri yra konkrečiam turtui arba įsipareigojimui būdinga rizika;

b) sisteminė (neišskaidyta) rizika, kuri yra turtui arba įsipareigojimams kartu su kitais išskaidytam portfeliui priklausančiais objektais būdinga bendra rizika.

Pagal portfelio teoriją rinkos, kurioje yra pusiausvyra, dalyviai gautų kompensaciją tik už prisiimamą sisteminę pinigų srautams būdingą riziką (neveiksmingose rinkose arba rinkose, kuriose nėra pusiausvyros, gali būti teikiama kitokio pobūdžio grąža arba kompensacija).

B25 Taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 1 metodą, numatomi turto pinigų srautai pakoreguojami dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos, atimant piniginį rizikos priedą (t. y. dėl rizikos pakoreguoti numatomi pinigų srautai). Tie dėl rizikos pakoreguoti numatomi pinigų srautai atitinka tam tikrą lygiavertį pinigų srautą, kuris diskontuojamas taikant nerizikingą palūkanų normą. Tam tikru lygiaverčiu pinigų srautu vadinamas numatomas pinigų srautas (kaip apibrėžta), pakoreguotas dėl rizikos, kad rinkos dalyviui nebūtų skirtumo, ar pakeisti konkretų pinigų srautą numatomu pinigų srautu, ar ne. Pavyzdžiui, jei rinkos dalyvis norėtų pakeisti 1 200 PV numatomą pinigų srautą konkrečiu pinigų srautu, kurio suma – 1 000 PV, 1 000 PV būtų 1 200 PV sumos tam tikras lygiavertis srautas (t. y. 200 PV atitiktų piniginį rizikos priedą). Tokiu atveju rinkos dalyviui nebūtų skirtumo, kurį turtą turėti.

▼**M33**

B26 Priešingai, taikant tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą, koregavimai dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos atliekami taikant rizikos priedą nerizikingai palūkanų normai. Numatomi pinigų srautai atitinkamai diskontuojami taikant normą, kuri atitinka tikėtiną normą, siejamą su pinigų srautais, pasvertais dėl visų tikimybių (t. y. tikėtiną grąžos normą). Tikėtiną grąžos normą galima nustatyti taikant modelius, pagal kuriuos įkainojamas rizikingas turtas, kaip antai kapitalo įkainojimo modelį. Kadangi pagal diskonto normos koregavimo metodiką taikoma diskonto norma yra grąžos norma, susijusi su sąlyginiais pinigų srautais, ji tikriausiai bus didesnė už diskonto normą, taikomą pagal tikėtinos dabartinės vertės metodikos 2 metodą, kuri yra tikėtina grąžos norma, susijusi su numatomais arba dėl visų tikimybių pasvertais pinigų srautais.

B27 1 ir 2 metodų pavyzdys. Tarkime, kad numatomi turto vienų metų pinigų srautai, nustatyti remiantis galimais pinigų srautais ir toliau parodytomis tikimybėmis, yra 780 PV. Vienų metų trukmės pinigų srautams taikoma nerizikinga palūkanų norma yra 5 %, o sisteminės rizikos priedas, taikomas turtui, kurio rizika yra tokia pati, – 3 %.

Galimi pinigų srautai	Tikimybė	Dėl visų tikimybių pasverti pinigų srautai
500 PV	15 %	75 PV
800 PV	60 %	480 PV
900 PV	25 %	225 PV
Numatomi pinigų srautai		780 PV

B28 Šiame paprastame pavyzdyje parodyti numatomi pinigų srautai (780 PV) atitinka trijų galimų rezultatų vidurkį, pasvertą dėl visų tikimybių. Tikroviškesnėse situacijose gali būti daug įmanomų rezultatų. Tačiau, norint taikyti tikėtinos dabartinės vertės metodiką, ne visada būtina atsižvelgti į visų galimų pinigų srautų paskirstymus taikant sudėtingus modelius ir metodikas. Veikiau gali būti įmanoma parengti kelis atskirus scenarijus ir tikimybes, kurie apimtų visą galimų pinigų srautų intervalą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali naudoti kurio nors reikšmingo ankstesnio laikotarpio realizuotus pinigų srautus, pakoreguotus vėliau pasikeitus aplinkybėms (pavyzdžiui, pasikeitus išorės veiksniams, įskaitant ekonomines arba rinkos sąlygas, pramonės tendencijas ir konkurenciją, arba pasikeitus vidaus veiksniams, kai ūkio subjektas patyrė labiau apibrėžtą poveikį), atsižvelgiant į rinkos dalyvių prielaidas.

B29 Turto pinigų srautų dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) teoriškai yra vienoda, nepaisant to, ar ji nustatoma pagal 1, ar pagal 2 metodą, kaip aprašyta toliau:

▼M33

a) taikant 1 metodą, numatomi pinigų srautai pakoreguojami dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos. Jei nėra rinkos duomenų, iš kurių būtų galima tiesiogiai nustatyti koregavimo dėl rizikos sumą, tokį koregavimą galima nustatyti taikant turto įkainojimo modelį, naudojantis „tam tikrų lygiaverčių srautų“ sąvoka. Pavyzdžiui, koregavimą dėl rizikos (t. y. piniginį rizikos priedą, 22 PV) galima nustatyti naudojant 3 % sisteminės rizikos priedą (780 PV – [780 PV × (1,05/1,08)]), tokiu atveju gaunami numatomi dėl rizikos pakoreguoti pinigų srautai, kurių suma yra 758 PV (780 PV – 22 PV). 758 PV yra 780 PV sumos tam tikras lygiavertis srautas, diskontuojamas taikant nerizikingą palūkanų normą (5 %). Turto dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) yra 722 PV (758 PV/1,05);

b) taikant 2 metodą, numatomi pinigų srautai dėl sisteminės (t. y. rinkos) rizikos nekoreguojami. Užuot tai darius, dėl tos rizikos pakoreguojama diskonto norma. Taigi numatomi pinigų srautai diskontuojami taikant tikėtiną 8 % grąžos normą (tai yra nerizikinga 5 % palūkanų norma, prie kurios pridėtas 3 % sisteminės rizikos priedas). Turto dabartinė vertė (t. y. tikroji vertė) yra 722 PV (780 PV/1,08).

B30 Nustatant tikrąją vertę pagal tikėtinos dabartinės vertės metodiką, galima taikyti 1 arba 2 metodą. Kuris iš šių dviejų metodų (1 ar 2) bus tinkamas, priklausys nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su vertinamu turtu arba įsipareigojimu, nuo to, kiek bus prieinamų duomenų, ir nuo priimamų sprendimų.

DABARTINĖS VERTĖS METODIKŲ TAIKYMAS ĮSIPAREIGOJIMAMS IR PATIES ŪKIO SUBJEKTO NUOSAVYBĖS PRIEMONĖMS, KURIE NĖRA KITŲ ŠALIŲ VALDOMI KAIP TURTAS (40 IR 41 STRAIPSNIAI)

B31 Ūkio subjektas, taikydamas dabartinės vertės metodiką įsipareigojimo, kuris nėra kitos šalies valdomas kaip turtas (pavyzdžiui, įsipareigojimo nutraukti eksploataciją), tikrajai vertei nustatyti, be kita ko, turi įvertinti būsimas pinigų išmokas, kurias rinkos dalyviai tikėtųsi sumokėti, vykdydami susijusią prievolę. Į tas būsimas pinigų išmokas įeina rinkos dalyvių numatomos išlaidos, kurias jie patirtų vykdydami prievolę, ir kompensacija, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už tos prievolės prisiėmimą. Į tokią kompensaciją įeina grąža, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už:

a) veiklos vykdymą (t. y. prievolės įvykdymo vertė; pavyzdžiui, kai naudojami ištekliai, kuriuos būtų galima skirti kitai veiklai); ir

b) prisiimtą su prievole susijusią riziką (t. y. *rizikos priedas*, atitinkantis riziką, kad tikrosios pinigų išmokos gali skirtis nuo numatomų pinigų išmokų; žr. B33 straipsnį).

B32 Pavyzdžiui, nefinansinis įsipareigojimas neapima sutartinės grąžos normos ir rinkoje nėra stebimų su tuo įsipareigojimu susijusių pajamų. Kai kuriais atvejais grąžos, kurios pareikalautų rinkos dalyviai, sudedamosios dalys yra neatskiriamos viena nuo kitos (pavyzdžiui, kai naudojama kaina, kurios trečioji šalis rangovė pareikalautų kaip pastovaus užmokesčio). Kitais atvejais ūkio subjektas turi atskirai įvertinti tas sudedamąsias dalis (pavyzdžiui, naudojant kainą, kurios trečioji šalis rangovė pareikalautų kaip užmokesčio pagal sutartį „išlaidos plius“, nes tuo atveju rangovas nepatirtų būsimų išlaidų pokyčių rizikos).

▼**M33**

B33 Ūkio subjektas, nustatydamas įsipareigojimo arba paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės, kurie nėra kitos šalies valdomi kaip turtas, tikrąją vertę, gali įtraukti rizikos priedą vienu iš šių būdų:

a) pakoreguodamas pinigų srautus (t. y. atitinkamai padidindamas pinigų išmokų sumą); arba

b) pakoreguodamas normą, taikomą diskontuojant būsimus pinigų srautus iki jų dabartinių verčių (t. y. atitinkamai sumažindamas diskonto normą).

Ūkio subjektas turi užtikrinti, kad koregavimai dėl rizikos nebūtų atlikti du kartus arba praleisti. Pavyzdžiui, jeigu numatomi pinigų srautai padidinami, kad būtų atsižvelgta į kompensaciją už prisiimtą su prievole susijusią riziką, diskonto norma dėl tos rizikos neturėtų būti koreguojama.

PAGAL VERTINIMO METODIKAS NAUDOJAMI DUOMENYS (67–71 STRAIPSNIAI)

B34 Rinkų, kuriose gali būti stebimų duomenų apie tam tikrą turtą ir įsipareigojimus (pavyzdžiui, finansines priemones), pavyzdžiai:

a) *užsienio valiutų rinkos*. Užsienio valiutų rinkos uždarymo kainos yra lengvai gaunamos ir iš esmės atitinka tikrąją vertę. Tokios rinkos pavyzdys – Londono vertybinių popierių birža;

b) *tarpininkų rinkos*. Tarpininkų rinkoje dalyvaujantys tarpininkai yra pasirengę prekiauti (pirkti arba parduoti savo pačių sąskaita), todėl jie užtikrina likvidumą naudodami savo kapitalą objektų, kuriais prekiauja, atsargoms valdyti. Siūlomas ir prašomas kainas (atitinkamai kaina, už kurią tarpininkas sutinka pirkti, ir kaina, už kurią tarpininkas sutinka parduoti) paprastai yra lengviau sužinoti negu rinkos uždarymo kainas. Nebiržinės prekybos rinkos (kurių kainos viešai skelbiamos) yra tarpininkų rinkos. Taip pat yra tarpininkų rinkų, kuriose prekiaujama tam tikru kitu turtu ir įsipareigojimais, įskaitant kai kurias finansines priemones, biržos prekes ir fizinį turtą (pavyzdžiui, naudotą įrangą);

c) *maklerių rinkos*. Maklerių rinkoje makleriai stengiasi suvesti pirkėjus su pardavėjais, tačiau nėra pasirengę prekiauti savo vardu. Kitaip tariant, makleriai nenaudoja nuosavo kapitalo objektų, kuriais prekiauja, atsargoms valdyti. Makleris žino susijusių šalių siūlomas ir prašomas kainas, bet kiekviena šalis paprastai nežino, kokia kaina yra priimtina kitai šaliai. Kartais galima sužinoti sudarytų sandorių kainas. Elektroninių ryšių rinkos, kuriose pirkimo pavedimai derinami su pardavimo pavedimais, taip pat komercinės bei gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto rinkos yra maklerių rinkos;

d) *rinkos be tarpininkų*. Rinkoje be tarpininkų tiek sukūrimo, tiek perpardavimo sandoriai sudaromi savarankiškai, be tarpininkų. Viešos informacijos apie šiuos sandorius gali būti labai nedaug.

TIKROSIOS VERTĖS HIERARCHIJA (72–90 STRAIPSNIAI)

2 lygio duomenys (81–85 straipsniai)

B35 2 lygio duomenų apie konkretų turtą ir įsipareigojimus pavyzdžiai:

a) *fiksuotos pardavimo (kintamos pirkimo) palūkanų normos apsikeitimo sandoris, pagrįstas LIBOR (Londono tarpbankinės rinkos palūkanų normos) palūkanų apsikeitimo norma*. 2 lygio duomenys būtų LIBOR palūkanų apsikeitimo norma, jei ta norma yra stebima bendrai nustatytais intervalais iš esmės per visą apsikeitimo sandorio trukmę;

▼M33

b) *fiksuotos pardavimo (kintamos pirkimo) palūkanų normos apsikeitimo sandoris, pagrįstas pelningumo kreive, išreikšta užsienio valiuta*. 2 lygio duomenys būtų apsikeitimo sandoris, pagrįstas pelningumo kreive, išreikšta užsienio valiuta, stebima bendrai nustatytais intervalais iš esmės per visą apsikeitimo sandorio trukmę. Taip būtų, pavyzdžiui, jeigu apsikeitimo sandorio trukmė yra 10 metų ir ta norma stebima 9 metus bendrai nustatytais intervalais, tačiau bet koks pagrįstas pelningumo kreivės ekstrapoliavimas 10-aisiais metais nebūtų reikšmingas nustatant viso apsikeitimo sandorio tikrąją vertę;

c) *fiksuotos pardavimo (kintamos pirkimo) palūkanų normos apsikeitimo sandoris, pagrįstas konkretaus banko pirmine palūkanų norma*. 2 lygio duomenys būtų banko pirminė palūkanų norma, gauta ekstrapoliuojant, jeigu ekstrapoliuotosios vertės būtų patvirtintos stebimais rinkos duomenimis, pavyzdžiui, koreliacija su palūkanų norma, kuri būtų stebima iš esmės per visą apsikeitimo sandorio trukmę;

d) *akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje, trejų metų trukmės pasirinkimo sandoris*. 2 lygio duomenys būtų numanomi akcijų svyravimai, nustatyti ekstrapoliuojant iki trečiųjų metų, jei tenkinamos abi šios sąlygos:

i) yra stebimos vienų metų ir dvejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių kainos;

ii) trejų metų pasirinkimo sandorio ekstrapoliuoti numanomi svyravimai pagrindžiami stebimais rinkos duomenimis iš esmės per visą pasirinkimo sandorio trukmę.

Tokiu atveju numanomi svyravimai gali būti nustatyti ekstrapoliuojant vienų metų ir dvejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių numanomus svyravimus ir patvirtinant šiuos duomenis palyginamų ūkio subjektų trejų metų trukmės akcijų pasirinkimo sandorių numanomais svyravimais, jeigu tarp numanomų svyravimų per vienus metus ir dvejus metus būtų koreliacija;

e) *licencijavimo susitarimas*. 2 lygio duomenys apie licencijavimo susitarimą, kuris įsigytas sujungiant verslą ir dėl kurio įsigytas ūkio subjektas (licencijavimo susitarimo šalis) neseniai susiderėjo su nesusijusia šalimi, būtų honorarų dydis, nustatytas sutartimi su nesusijusia šalimi susitarimo pradžioje;

f) *pagamintų prekių atsargos mažmeninės prekybos vietoje*. 2 lygio duomenys apie pagamintų prekių atsargas, įsigytas sujungiant verslą, būtų jų kaina klientams mažmeninėje rinkoje arba kaina mažmenininkams didmeninėje rinkoje, pakoreguota atsižvelgiant į atsargų vieneto ir palyginamų (t. y. panašių) atsargų vienetų būklės ir buvimo vietos skirtumus, kad nustatoma tikroji vertė atitiktų kainą, už kurią atsargos būtų pagal sandorį parduotos kitam mažmenininkui, kuris užbaigtų būtinus jų pardavimo veiksmus. Tikroji vertė bus iš esmės vienodai nustatoma, nepaisant to, ar koreguojama mažmeninė kaina (mažinama), ar didmeninė kaina (didinama). Nustatant tikrąją vertę, paprastai reikėtų naudoti tą kainą, kurią mažiausiai reikia subjektyviai koreguoti;

g) *turimas ir naudojamas pastatas*. 2 lygio duomenys būtų pastato kvadratinio metro kaina (vertinimo kartotinis), gauta iš stebimų rinkos duomenų, pavyzdžiui, kartotiniai, gauti remiantis kainomis pagal stebimus sandorius dėl palyginamų (t. y. panašių) panašiose vietose esančių pastatų;

▼M33

h) *pinigus kuriantis vienetas*. 2 lygio duomenys būtų vertinimo kartotinis (pavyzdžiui, pelno ar pajamų arba panašaus veiklos rezultatų rodiklio kartotinis), gautas iš stebimų rinkos duomenų, pavyzdžiui, kartotiniai, gauti remiantis kainomis pagal stebimus sandorius dėl palyginamų (t. y. panašių) verslų, atsižvelgiant į veiklos, rinkos, finansinius ir nefinansinius veiksnius.

3 lygio duomenys (86–90 straipsniai)

B36 3 lygio duomenų apie konkretų turtą ir įsipareigojimus pavyzdžiai:

a) *ilgalaikis apsikeitimo valiuta sandoris*. 3 lygio duomenys būtų palūkanų norma, išreikšta konkrečia valiuta, kuri nėra stebima ir negali būti pagrįsta stebimais rinkos duomenimis bendrai nustatytais intervalais arba kitais būdais iš esmės per visą apsikeitimo valiuta sandorio trukmę. Apsikeitimo valiuta sandorio palūkanų normos yra apsikeitimo normos, apskaičiuojamos pagal atitinkamų valstybių pelningumo kreives;

b) *akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje, trejų metų pasirinkimo sandoris*. 3 lygio duomenys būtų ankstesni svyravimai, t. y. akcijų svyravimai, nustatyti remiantis ankstesnėmis akcijų kainomis. Ankstesni svyravimai paprastai nerodo dabartinių rinkos dalyvių lūkesčių dėl būsimų svyravimų, net jei tai yra vienintelė informacija, pagal kurią galima įkainoti pasirinkimo sandorį;

c) *palūkanų normų apsikeitimo sandoris*. 3 lygio duomenys būtų vidutinės sutartinės (neprivalomos) apsikeitimo sandorio rinkos kainos, nustatytos naudojant duomenis, kurie nėra tiesiogiai stebimi ir negali būti kitaip pagrįsti stebimais rinkos duomenimis, pakoregavimas;

d) *sujungiant verslą prisiimtas įsipareigojimas nutraukti eksploataciją*. 3 lygio duomenys būtų paties ūkio subjekto duomenimis pagrįstas būsimų pinigų išmokų, reikalingų prievolei įvykdyti, dabartinis įvertinimas (įskaitant rinkos dalyvių prognozuojamas prievolės įvykdymo išlaidas ir kompensaciją, kurios rinkos dalyvis pareikalautų už prisiimamą prievolę išmontuoti turtą), jei nėra pagrįstai prieinamos informacijos, iš kurios būtų galima spręsti, kad rinkos dalyviai remtųsi kitokiomis prielaidomis. Tie 3 lygio duomenys pagal dabartinės vertės metodiką būtų naudojami kartu su kitais duomenimis, pavyzdžiui, dabartine nerizikinga palūkanų norma arba dėl kredito pakoreguota nerizikinga norma, jeigu ūkio subjekto kreditingumo poveikį įsipareigojimo tikrajai vertei rodytų diskonto norma, o ne įvertintos būsimos pinigų išmokos;

e) *pinigus kuriantis vienetas*. 3 lygio duomenys būtų finansinė (pavyzdžiui, pinigų srautų arba pelno ar nuostolių) prognozė, parengta naudojant paties ūkio subjekto duomenis, jei nėra pagrįstai prieinamos informacijos, iš kurios būtų galima spręsti, kad rinkos dalyviai remtųsi kitokiomis prielaidomis.

▼**M33**

TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMAS REIKŠMINGAI SUMAŽĖJUS TURTO ARBA ĮSIPAREIGOJIMO RINKOS APIMČIAI ARBA AKTYVUMUI

B37 Reikšmingai sumažėjus turto ar įsipareigojimo rinkos apimčiai arba aktyvumui, palyginti su įprastu to turto ar įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu, gali pasikeisti to turto arba įsipareigojimo tikroji vertė. Ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar, remiantis prieinamais įrodymais, reikšmingai sumažėjo turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas, turi įvertinti tam tikrų veiksnių svarbą ir reikšmę, kaip antai:

a) naujų sandorių yra nedaug;

b) kotiruojamos kainos nėra pagrįstos dabartine informacija;

c) kotiruojamos kainos reikšmingai keičiasi laikui bėgant arba tarp įvairių rinkos formuotojų (pavyzdžiui, kai kuriose maklerių rinkose);

d) indeksai, kurie anksčiau buvo glaudžiai susieti su turto arba įsipareigojimo tikrosiomis vertėmis, yra aiškiai nesusieti su neseniai nustatyta to turto ar įsipareigojimo tikrąja verte;

e) reikšmingai padidėja numanomos likvidumo rizikos priedai, pajamos arba veiklos rodikliai (kaip antai įmokų, kurias vėluojama sumokėti, dalis arba nuostolių dydis) pagal stebimus sandorius arba kotiruojamos kainos, palyginti su ūkio subjekto įvertintais numatomais pinigų srautais, atsižvelgiant į visus prieinamus rinkos duomenis apie kredito riziką ir kitokią prievolių neįvykdymo riziką, susijusią su turtu arba įsipareigojimu;

f) siūlomų ir prašomų kainų skirtumas yra didelis arba reikšmingai padidėja;

g) reikšmingai sumažėja rinkos aktyvumas arba nėra naujai išleidžiamo turto arba įsipareigojimo ar panašaus turto arba įsipareigojimų rinkos (t. y. pirminės rinkos);

h) yra nedaug viešos informacijos (pavyzdžiui, apie rinkoje be tarpininkų sudaromus sandorius).

B38 Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis arba aktyvumas reikšmingai sumažėjo, palyginti su įprastu to turto ar įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu, reikia papildomai išanalizuoti sandorius arba kotiruojamas kainas. Vien rinkos apimties arba aktyvumo sumažėjimas nebūtinai reiškia, kad sandorio kaina ar kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės arba kad sandoris toje rinkoje nėra tvarkingas. Tačiau jeigu ūkio subjektas nustato, kad sandoris arba kotiruojama kaina neatitinka tikrosios vertės (pavyzdžiui, gali būti netvarkingų sandorių), būtina pakoreguoti sandorius arba kotiruojamas kainas, jeigu ūkio subjektas pagal tas kainas nustato tikrąją vertę ir tas koregavimas gali būti iš esmės reikšmingas nustatant tikrąją vertę. Koregavimus gali reikėti atlikti ir kitomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, kai panašaus turto kainą reikia reikšmingai pakoreguoti, kad ji taptų palyginama su vertinamo turto kaina, arba kai kaina yra pasenusi).

▼M33

B39 Šiame TFAS nenustatyta, pagal kokią metodiką reikia atlikti reikšmingus sandorių arba kotiruojamų kainų koregavimus. 61–66 ir B5–B11 straipsniuose aptartas vertinimo metodikų taikymas nustatant tikrąją vertę. Kad ir kokia vertinimo metodika taikoma, ūkio subjektas turi įtraukti tinkamus koregavimus dėl rizikos, įskaitant rizikos priedą, atitinkantį sumą, kurios rinkos dalyviai pareikalautų kaip kompensacijos už turto arba įsipareigojimo pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą (žr. B17 straipsnį). To nepadarius, vertinimo rezultatas nevisiškai tiksliai atitiktų tikrąją vertę. Kai kuriais atvejais tinkamą koregavimą dėl rizikos nustatyti gali būti sudėtinga. Tačiau vien tokios užduoties sudėtingumas nėra pakankama priežastis neatlikti koregavimo dėl rizikos. Koregavimas dėl rizikos turi atitikti tvarkingą sandorį tarp rinkos dalyvių vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis.

B40 Jei reikšmingai sumažėja turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas, gali reikėti pakeisti vertinimo metodiką arba taikyti kelias vertinimo metodikas (pavyzdžiui, rinkos metodą ir dabartinės vertės metodiką). Lygindamas tikrosios vertės duomenis, gautus taikant kelias vertinimo metodikas, ūkio subjektas turi apsvarstyti nustatomų tikrųjų verčių intervalo pagrįstumą. Tikslas yra nustatyti, kuri iš to intervalo verčių dabartinėmis rinkos sąlygomis labiausiai atitinka tikrąją vertę. Jei nustatant tikrąją vertę gaunamas platus verčių intervalas, tai gali reikšti, kad reikia atlikti išsamesnę analizę.

B41 Net kai turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas yra reikšmingai sumažėję, tikrosios vertės nustatymo tikslas lieka tas pats. Tikroji vertė yra kaina, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal tvarkingą sandorį (t. y. ne priverstinis likvidavimas ir ne priverstinis išpardavimas) tarp rinkos dalyvių.

B42 Kainos, už kurią rinkos dalyviai norėtų sudaryti sandorį vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis, jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas būtų reikšmingai sumažėję, nustatymas priklauso nuo faktų ir aplinkybių vertinimo dieną ir tokiu atveju reikia priimti sprendimą. Nustatant tikrąją vertę nesvarbus ūkio subjekto ketinimas valdyti turtą arba įvykdyti ar kitaip padengti įsipareigojimą, nes tikroji vertė nustatoma remiantis rinkos, o ne konkretaus ūkio subjekto duomenimis.

Netvarkingų sandorių nustatymas

B43 Nustatyti, ar sandoris yra tvarkingas, ar ne, yra sunkiau, jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis arba aktyvumas yra reikšmingai sumažėję, palyginti su įprastu to turto arba įsipareigojimo (arba panašaus turto ar įsipareigojimų) rinkos aktyvumu. Tokiomis aplinkybėmis netinka daryti išvados, kad visi tos rinkos sandoriai yra netvarkingi (t. y. priverstiniai likvidavimai arba priverstiniai išpardavimai). Aplinkybių, iš kurių galima spręsti, kad sandoris nėra tvarkingas, pavyzdžiai:

a) buvimas rinkoje laikotarpiu iki vertinimo dienos buvo nepakankamas, kad galėtų vykti įprasta rinkos veikla, būdinga sandoriams dėl tokio turto arba įsipareigojimų dabartinėmis rinkos sąlygomis;

b) įprastas prekybos laikotarpis buvo, tačiau pardavėjas prekiavo turtu arba įsipareigojimu tik su vienu rinkos dalyviu;

▼M33

c) pardavėjui gresia (arba yra paskelbtas) bankrotas arba likvidavimas (t. y. pardavėjas patiria sunkumų);

d) pardavėjas privalėjo parduoti, kad įvykdytų norminius arba teisinius reikalavimus (t. y. pardavėjas buvo priverstas parduoti);

e) sandorio kaina yra išimtinė, palyginti su kitais nesenais sandoriais dėl tokio paties arba panašaus turto ar įsipareigojimo.

Ūkio subjektas turi įvertinti aplinkybes, siekdamas nustatyti, ar, remiantis turimais įrodymais, sandoris yra tvarkingas.

B44 Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę arba vertindamas rinkos rizikos priedus, turi atsižvelgti į visas šias aplinkybes:

a) jeigu yra įrodymų, kad sandoris nėra tvarkingas, ūkio subjektas to sandorio kainai (palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis) turi teikti nedaug arba neteikti jokios reikšmės;

b) jeigu yra įrodymų, kad sandoris yra tvarkingas, ūkio subjektas turi atsižvelgti į to sandorio kainą. Kiek svarbi bus to sandorio kaina, palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis, priklausys nuo faktų ir aplinkybių, kaip antai:

   i) sandorio apimties;

   ii) galimybės palyginti sandorį su vertinamu turtu arba įsipareigojimu;

   iii) kiek laiko praėjo nuo sandorio dienos iki vertinimo dienos;

c) jeigu ūkio subjektas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar sandoris yra tvarkingas, jis turi atsižvelgti į to sandorio kainą. Tačiau ta sandorio kaina gali neatitikti jo tikrosios vertės (t. y. sandorio kaina nebūtinai yra vienintelis arba pagrindinis tikrosios vertės nustatymo arba rinkos rizikos priedų vertinimo pagrindas). Kai ūkio subjektas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar konkretūs sandoriai yra tvarkingi, jis tiems sandoriams teikia mažesnę reikšmę, palyginti su kitais sandoriais, apie kuriuos žinoma, kad jie yra tvarkingi.

Ūkio subjektas neprivalo visomis išgalėmis stengtis nustatyti, ar sandoris yra tvarkingas, tačiau jis turi atsižvelgti į jam pagrįstai prieinamą informaciją. Kai ūkio subjektas yra sandorio šalis, daroma prielaida, jog jis turi pakankamai informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, ar sandoris yra tvarkingas.

Trečiųjų šalių pateiktų kotiruojamų kainų naudojimas

B45 Šiame TFAS nedraudžiama naudoti trečiųjų šalių, kaip antai įkainojimo paslaugų teikėjų arba maklerių, pateiktų kotiruojamų kainų, jeigu ūkio subjektas nustato, kad tų šalių pateiktos kotiruojamos kainos yra nustatytos pagal šį TFAS.

B46 Jei turto arba įsipareigojimo rinkos apimtis ar aktyvumas yra reikšmingai sumažėję, ūkio subjektas turi įvertinti, ar trečiųjų šalių pateiktos kotiruojamos kainos yra nustatytos remiantis dabartine informacija, atitinkančia tvarkingus sandorius, ar taikant vertinimo metodiką, atitinkančią rinkos dalyvių prielaidas (įskaitant prielaidas dėl rizikos). Vertindamas kotiruojamos kainos, kaip duomenų, reikšmę nustatant tikrąją vertę, ūkio subjektas kotiruojamoms kainoms, kurios neatitinka sandorių rezultato, teikia mažesnę reikšmę (palyginti su kitais tikrosios vertės duomenimis, kurie atitinka sandorių rezultatus).

B47 Be to, į kotiruojamos kainos pobūdį (pavyzdžiui, ar kotiruojama orientacinė kaina, ar įpareigojantis pasiūlymas) būtina atsižvelgti nustatant turimų įrodymų reikšmę, didesnę reikšmę teikiant trečiųjų šalių pateiktoms kotiruojamoms kainoms pagal įpareigojančius pasiūlymus.

▼**M33**

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos šio TFAS dalys.

C1 Ūkio subjektas taiko šį TFAS metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį TFAS ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

C2 Šis TFAS perspektyviai taikomas nuo metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriam jis pradėtas taikyti, pradžios.

C3 Šiame TFAS nustatyti reikalavimai atskleisti informaciją netaikomi lyginamajai informacijai, pateiktai apie ataskaitinius laikotarpius prieš pradedant taikyti šį TFAS.

▼**M42**

C4 2013 m. gruodžio mėn. paskelbtais *2011–2013 m. ciklo metiniais patobulinimais* pataisytas 52 straipsnis. Ūkio subjektas tą pataisą taiko 2014 m. liepos 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektas tą pataisą taiko perspektyviai nuo metinio laikotarpio, kuriuo buvo pradėtas taikyti 13-asis TFAS, pradžios. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tą pataisą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼**M53**

C5 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 52 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M54**

C6 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS „Nuoma“ pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M52

15-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Pajamos pagal sutartis su klientais

TIKSLAS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti principus, kuriuos ūkio subjektas turi taikyti finansinių ataskaitų naudotojams pranešdamas naudingą informaciją apie *pajamų* ir pinigų srautų, atsirandančių dėl *sutarties* su *klientu*, pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą.

Tikslo įgyvendinimas

2. Siekiant įgyvendinti 1 straipsnyje nustatytą tikslą, pagrindinis šio standarto principas yra toks: ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, kad pažadėtų prekių ar paslaugų perdavimą klientams parodytų suma, kuri atitinka atlygį, teisę į kurį ūkio subjektas tikisi turėti mainais už tas prekes ar paslaugas.

3. Taikydamas šį standartą ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir į visus svarbius faktus bei aplinkybes. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą, įskaitant bet kokių praktinių priemonių naudojimą, nuosekliai visoms panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis.

4. Šiame standarte nustatoma atskirų sutarčių su klientais apskaita. Tačiau ūkio subjektas gali taikyti tokią praktinę priemonę: šį standartą taikyti panašių požymių turinčių sutarčių (arba *veiklos įsipareigojimų*) portfeliui, jeigu ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad šio standarto taikymo portfeliui poveikis finansinėms ataskaitoms reikšmingai nesiskirs nuo poveikio, kurį šio standarto taikymas turėtų tą portfelį sudarančioms atskiroms sutartims (arba veiklos įsipareigojimams). Apskaitydamas portfelį ūkio subjektas turi naudoti įverčius ir prielaidas, kurie parodo portfelio dydį ir sudėtį.

TAIKYMAS

▼M54

5. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą visoms sutartims su klientais, išskyrus:

a) nuomos sutartis, kurioms taikomas 16-asis TFAS „Nuoma“;

▼M52

b) draudimo sutartis, kurioms taikomas 4-asis TFAS „Draudimo sutartys“;

c) finansines priemones ir kitas sutartines teises ar prievoles, kurioms taikomas 9-asis TFAS „Finansinės priemonės“, 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 11-asis TFAS „Jungtinė veikla“, 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“, ir

d) nepiniginius mainus tarp ūkio subjektų toje pačioje verslo linijoje siekiant palengvinti pardavimą klientams ar galimiems klientams. Pavyzdžiui, šis standartas nebūtų taikomas sutarčiai tarp dviejų naftos bendrovių, kurios susitaria keistis naftos produktais, kad laiku patenkintų savo klientų paklausą skirtingose nurodytose vietose.

▼**M52**

6. Ūkio subjektas turi taikyti šį standartą sutarčiai (kitai nei 5 straipsnyje išvardytos sutartys), tik jeigu sandorio šalis yra klientas. Klientas yra šalis, su ūkio subjektu sudariusi sutartį už atlygį gauti prekes ar paslaugas, kurios yra įprastos ūkio subjekto veiklos produktas. Sandorio šalis nebūtų klientas, pavyzdžiui, jeigu pagal sutartį su ūkio subjektu sandorio šalis įsipareigojo dalyvauti veikloje ar procese, kuriuos vykdant sutarties šalys dalijasi rizika ir nauda, atsirandančia dėl veiklos ar proceso (pavyzdžiui, kuriant turtą pagal bendradarbiavimo sutartį), o ne gauna įprastos ūkio subjekto veiklos produktą.

7. Sutarčiai su klientu iš dalies gali būti taikomas šis standartas ir iš dalies gali būti taikomi kiti 5 straipsnyje nurodyti standartai.

a) Jeigu kituose standartuose nurodyta, kaip atskirti ir (arba) iš pradžių įvertinti vieną ar daugiau sutarties dalių, ūkio subjektas iš pradžių turi taikyti tuose standartuose nustatytus atskyrimo ir (arba) vertinimo reikalavimus. Ūkio subjektas į *sandorio kainą* neturi įtraukti sutarties dalies (ar dalių), kuri iš pradžių vertinama pagal kitus standartus, sumos ir turi taikyti 73–86 straipsnius, kad kiekvienam veiklos įsipareigojimui, kuriam taikomas šis standartas, ir visoms kitoms sutarties dalims, nurodytoms 7 straipsnio b punkte, priskirtų likusią sandorio kainos sumą (jeigu ji yra).

b) Jeigu kituose standartuose nenurodyta, kaip atskirti ir (arba) iš pradžių įvertinti vieną ar daugiau sutarties dalių, ūkio subjektas turi taikyti šį standartą, kad atskirtų ir (arba) iš pradžių įvertintų sutarties dalį (dalis).

8. Šiame standarte nustatoma papildomų sutarties su klientu sudarymo išlaidų ir išlaidų, patirtų vykdant sutartį su klientu, apskaita, jeigu toms išlaidoms netaikomas kitas standartas (žr. 91–104 straipsnius). Ūkio subjektas šiuos straipsnius turi taikyti tik patirtoms išlaidoms, susijusioms su sutartimi su klientu (arba su tos sutarties dalimi), kuriai taikomas šis standartas.

PRIPAŽINIMAS

Sutarties identifikavimas

9. Ūkio subjektas sutartį su klientu, kuriai taikomas šis standartas, turi apskaityti, tik kai atitinkami visi šie kriterijai:

a) sutarties šalys sutartį patvirtino (raštu, žodžiu ar pagal kitą įprastą verslo praktiką) ir yra įsipareigojusios vykdyti savo atitinkamas prievoles;

b) ūkio subjektas gali identifikuoti kiekvienos šalies teises dėl perduotinų prekių ar paslaugų;

c) ūkio subjektas gali identifikuoti mokėjimo sąlygas, numatytas perduotinoms prekėms ar paslaugoms;

▼M52

d) sutartis turi komercinį pagrindą (t. y. tikėtina, kad dėl sutarties keisis ūkio subjekto būsimų pinigų srautų periodiškumas ar suma arba su jais susijusi rizika) ir

e) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus atlygį, teisę į kurį turės mainais už prekes ar paslaugas, kurios bus perduotos klientui. Vertindamas, ar atlygio sumos gavimas yra tikėtinas, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į kliento gebėjimą ir ketinimą tą atlygio sumą sumokėti, kai ji taps mokėtina. Atlygio suma, į kurią ūkio subjektas turės teisę, gali būti mažesnė nei sutartyje nustatyta kaina, jeigu atlygis yra kintamas todėl, kad ūkio subjektas klientui gali pasiūlyti lengvatinę kainą (žr. 52 straipsnį).

10. Sutartis yra susitarimas tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriuo sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės. Galimybė įgyvendinti sutartyje nustatytas teises ir įvykdyti prievoles yra teisės klausimas. Sutartys gali būti sudarytos raštu, žodžiu ar numanomos pagal įprastą ūkio subjekto verslo praktiką. Sutarčių su klientais sudarymo praktika ir procesai yra skirtingi skirtingose teisinėse jurisdikcijose, pramonės šakose ir tarp skirtingų ūkio subjektų. Be to, jie gali skirtis ir ūkio subjekto viduje (pavyzdžiui, jie gali priklausyti nuo kliento kategorijos ar pažadėtų prekių ar paslaugų pobūdžio). Ūkio subjektas turi atsižvelgti į tą praktiką ir procesus, nustatydamas, ar ir kada susitarimu su klientu sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės.

11. Kai kurios sutartys su klientais gali nebūti nustatytos trukmės ir jas bet kuri šalis gali nutraukti ar keisti bet kuriuo metu. Kitos sutartys gali būti automatiškai periodiškai atnaujinamos, kaip nurodyta sutartyje. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti sutarties trukmei (t. y. sutarties galiojimo laikotarpiui), kol sutarties šalys turi esamas įgyvendintinas teises ir vykdytinas prievoles.

12. Taikant šį standartą, sutartis neegzistuoja, jeigu kiekviena sutarties šalis turi vienašališką įgyvendintiną teisę nutraukti visiškai neįvykdytą sutartį neatlygindama kitai šaliai (arba šalims). Sutartis yra visiškai neįvykdyta, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) ūkio subjektas klientui dar neperdavė jokių pažadėtų prekių ar paslaugų ir

b) ūkio subjektas dar negavo ir dar neturi teisės gauti jokio atlygio mainais už pažadėtas prekes ar paslaugas.

13. Jeigu sutartis su klientu jos sudarymo metu atitinka 9 straipsnyje nurodytus kriterijus, ūkio subjektas neprivalo iš naujo vertinti tų kriterijų, nebent yra požymių, rodančių, kad reikšmingai pasikeitė faktai ir aplinkybės. Pavyzdžiui, jeigu reikšmingai sumažėja kliento gebėjimas sumokėti atlygį, ūkio subjektas turėtų iš naujo įvertinti, ar yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus atlygį, teisę į kurį turės mainais už likusias prekes ar paslaugas, kurios bus perduotos klientui.

▼**M52**

14. Jeigu sutartis su klientu neatitinka 9 straipsnyje nurodytų kriterijų, ūkio subjektas toliau turi vertinti sutartį, kad nustatytų, ar 9 straipsnyje nurodyti kriterijai vėliau bus atitinkami.

15. Jeigu sutartis su klientu neatitinka 9 straipsnyje nurodytų kriterijų ir ūkio subjektas gauna atlygį iš kliento, ūkio subjektas gautą atlygį turi pripažinti pajamomis, tik jeigu įvyko kuris nors iš šių įvykių:

a) ūkio subjektas neturi likusių prievolių klientui perduoti prekių ar paslaugų ir ūkio subjektas gavo visą ar iš esmės visą kliento pažadėtą atlygį, kuris yra negrąžintinas; arba

b) sutartis yra nutraukta ir iš kliento gautas atlygis yra negrąžintinas.

16. Ūkio subjektas gautą atlygį turi pripažinti įsipareigojimu, kol neįvyksta vienas iš 15 straipsnyje nurodytų įvykių arba kol vėliau nėra atitinkami 9 straipsnyje nurodyti kriterijai (žr. 14 straipsnį). Priklausomai nuo faktų ir aplinkybių, susijusių su sutartimi, pripažintas įsipareigojimas atitinka ūkio subjekto prievolę arba perduoti prekes ar paslaugas ateityje, arba grąžinti gautą atlygį. Bet kuriuo atveju įsipareigojimas turi būti vertinamas iš kliento gauto atlygio suma.

Sutarčių jungimas

17. Ūkio subjektas turi sujungti dvi ar daugiau sutarčių, sudarytų tuo pačiu metu arba beveik tuo pačiu metu su tuo pačiu klientu (arba su klientu susijusiomis šalimis), ir sutartis apskaityti kaip vieną sutartį, jeigu atitinkamas vienas ar daugiau šių kriterijų:

a) derybos dėl sutarčių buvo vedamos kaip dėl sutarčių rinkinio, turinčio bendrą komercinį tikslą;

b) atlygio suma, mokėtina pagal vieną sutartį, priklauso nuo kitos sutarties kainos ar įvykdymo; arba

c) pagal sutartis pažadėtos prekės ar paslaugos (arba tam tikros prekės ar paslaugos, pažadėtos kiekvienoje iš sutarčių) yra vienas bendras veiklos įsipareigojimas pagal 22–30 straipsnius.

Sutarties keitimai

18. Sutarties keitimas yra sutarties taikymo srities arba kainos (arba abiejų) pakeitimas, kurį patvirtino sutarties šalys. Tam tikrose pramonės šakose ir jurisdikcijose sutarties keitimas gali būti apibrėžiamas kaip pakeitimo nurodymas (angl. „change order“), pakeitimas ar pataisa. Sutarties keitimas egzistuoja, kai sutarties šalys patvirtina keitimą, kuriuo arba sukuriamos naujos, arba pakeičiamos esamos sutarties šalių įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės. Sutarties keitimas gali būti patvirtintas raštu, žodiniu susitarimu arba numanomas pagal įprastą verslo praktiką. Jeigu sutarties šalys sutarties keitimo nepatvirtino, ūkio subjektas turi toliau taikyti šį standartą esamai sutarčiai, kol sutarties keitimas patvirtinamas.

▼**M52**

19. Sutarties keitimas gali egzistuoti, net jeigu sutarties šalys ginčijasi dėl pakeistos sutarties taikymo srities ar kainos (arba abiejų) arba jeigu šalys patvirtino sutarties taikymo srities pakeitimą, tačiau dar nenustatė atitinkamo kainos pakeitimo. Nustatydamas, ar keitimu sukurtos ar pakeistos teisės yra įgyvendintinos, o prievolės vykdytinos, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, įskaitant sutarties sąlygas, ir kitus įrodymus. Jeigu sutarties šalys patvirtino sutarties taikymo srities pakeitimą, tačiau dar nenustatė atitinkamo kainos pakeitimo, ūkio subjektas turi apskaičiuoti sandorio kainos pokytį, atsirandantį dėl keitimo, pagal 50–54 straipsnius dėl kintamo atlygio apskaičiavimo ir 56–58 straipsnius dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių.

20. Ūkio subjektas sutarties keitimą turi apskaityti kaip atskirą sutartį, jeigu yra abi šios sąlygos:

a) sutarties taikymo sritis išplečiama, nes pridedamos pažadėtos prekės ar paslaugos, kurios yra atskiros (pagal 26–30 straipsnius), ir

b) sutarties kaina padidėja atlygio suma, kuri atitinka ūkio subjekto pažadėtų papildomų prekių ar paslaugų *atskiras pardavimo kainas* ir bet kokius tos kainos koregavimus, siekiant parodyti konkrečios sutarties aplinkybes. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali pakoreguoti papildomos prekės ar paslaugos atskirą pardavimo kainą suteikdamas klientui nuolaidą, nes ūkio subjektui nereikės patirti su pardavimu susijusių išlaidų, kurias patirtų panašią prekę ar paslaugą parduodamas naujam klientui.

21. Jeigu sutarties keitimas neapskaitomas kaip atskira sutartis pagal 20 straipsnį, ūkio subjektas pažadėtas prekes ar paslaugas, kurios sutarties keitimo dieną dar neperduotos (t. y. likusias pažadėtas prekes ar paslaugas), turi apskaityti bet kuriuo iš šių taikytinų būdų:

a) ūkio subjektas sutarties keitimą turi apskaityti tarytum esama sutartis būtų nutraukiama ir sukuriama nauja sutartis, jeigu likusios prekės ar paslaugos yra atskiros nuo prekių ar paslaugų, kurios buvo perduotos sutarties keitimo dieną arba iki jos. Atlygio dalis, priskirtina likusiems veiklos įsipareigojimams (arba likusioms atskiroms prekėms ar paslaugoms pagal vieną bendrą veiklos įsipareigojimą, identifikuojamą pagal 22 straipsnio b punktą), yra suma:

i) kliento pažadėto atlygio (įskaitant iš kliento jau gautas sumas), kuris buvo įtrauktas į sandorio kainos įvertį ir nebuvo pripažintas pajamomis, ir

ii) atlygio, pažadėto atliekant sutarties keitimą;

▼M52

b) sutarties keitimą ūkio subjektas turi apskaityti tarytum keitimas būtų esamos sutarties dalis, jeigu likusios prekės ar paslaugos nėra atskiros ir todėl sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą, kuris sutarties keitimo dieną yra iš dalies įvykdytas. Poveikis, kurį sutarties keitimas turi sandorio kainai ir ūkio subjekto pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą matui, yra pripažįstamas pajamų koregavimu (pajamų padidėjimu arba sumažėjimu) sutarties keitimo dieną (t. y. pajamos koreguojamos kumuliatyviai koregavimą taikant ankstesniam ir esamam laikotarpiams);

c) jeigu likusios prekės ar paslaugos sudaro a ir b elementų derinį, ūkio subjektas keitimo poveikį neįvykdytiems (įskaitant iš dalies neįvykdytus) veiklos įsipareigojimams pakeistoje sutartyje turi apskaityti tokiu būdu, kuris atitinka šio straipsnio tikslus.

Veiklos įsipareigojimų identifikavimas

22. **Sudarydamas sutartį, ūkio subjektas turi įvertinti sutartyje su klientu pažadėtas prekes ar paslaugas ir kaip veiklos įsipareigojimą turi identifikuoti kiekvieną pažadą perduoti klientui arba:**

a) prekę ar paslaugą (ar prekių ar paslaugų paketą), kuri yra atskira; arba

b) atskirų prekių ar paslaugų, kurios iš esmės yra vienodos ir perduodamos klientui pagal vienodą modelį (žr. 23 straipsnį), rinkinį.

23. Atskirų prekių ar paslaugų rinkinio perdavimo klientui modelis yra vienodas, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) kiekviena rinkinį sudaranti atskira prekė ar paslauga, kurią ūkio subjektas pažada perduoti klientui, atitiktų 35 straipsnio kriterijus, kad būtų laikoma per tam tikrą laiką įvykdomu veiklos įsipareigojimu, ir

b) pagal 39–40 straipsnius ūkio subjekto pažangai, padarytai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą ir perduoti kiekvieną rinkinį sudarančią atskirą prekę ar paslaugą klientui, įvertinti būtų taikomas vienodas metodas.

Sutartyse su klientais nustatyti pažadai

24. Sutartyje su klientu dažniausiai aiškiai nurodomos prekės ar paslaugos, kurias ūkio subjektas pažada perduoti klientui. Vis dėlto sutartyje su klientu identifikuoti veiklos įsipareigojimai gali neapsiriboti prekėmis ar paslaugomis, kurios aiškiai nurodytos toje sutartyje. Taip yra todėl, kad į sutartį su klientu taip pat gali būti įtraukti pažadai, kurie yra numanomi pagal įprastą ūkio subjekto verslo praktiką, paskelbtą tvarką ar specifinius teiginius, jeigu sudarant sutartį tais pažadais klientui sukuriamas pagrįstas lūkestis, kad ūkio subjektas perduos prekę ar paslaugą klientui.

▼**M52**

25. Veiklos įsipareigojimai neapima veiklos, kurios ūkio subjektas privalo imtis, kad įvykdytų sutartį, nebent vykdant tą veiklą klientui perduodama prekė ar paslauga. Pavyzdžiui, paslaugų teikėjui rengiant sutartį, gali reikėti atlikti įvairias administracines užduotis. Atliekant šias užduotis paslauga nėra perduodama klientui. Taigi ši parengiamoji veikla nėra veiklos įsipareigojimas.

Atskiros prekės ar paslaugos

▼**M55**

26. Priklausomai nuo sutarties, pažadėtos prekės ar paslaugos gali apimti, be kita ko, šiuos dalykus:

a) ūkio subjekto pagamintų prekių pardavimą (pavyzdžiui, gamintojo atsargas);

b) ūkio subjekto nupirktų prekių perpardavimą (pavyzdžiui, mažmeninės prekybos subjekto prekes);

c) ūkio subjekto nupirktų teisių į prekes ar paslaugas perpardavimą (pavyzdžiui, savo sąskaita veikiančio subjekto, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose, perparduodamus bilietus);

d) pagal sutartį sutartos (arba sutartų) užduoties (arba užduočių) įvykdymą klientui;

e) paslaugos, kurią sudaro nuolatinė parengtis tiekti prekes ar teikti paslaugas, teikimą (pavyzdžiui, konkrečiai nenurodytų programinės įrangos atnaujinimų tiekimą tada, kai ir jeigu jų yra) arba prekių pateikimą ar paslaugų suteikimą klientui, kad jis pats nuspręstų, kaip ir kada jomis naudotis;

f) paslaugos, kurią sudaro susitarimas su kita šalimi prekes ar paslaugas perduoti klientui, teikimą (pavyzdžiui, veikiant kaip kitos šalies agentas, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose);

g) teisių į ateityje tiektinas prekes ar teiktinas paslaugas, kurias klientas gali perparduoti ar suteikti savo klientui, suteikimą (pavyzdžiui, ūkio subjektas, parduodantis produktą mažmeninės prekybos subjektui, pažada perduoti papildomą prekę ar paslaugą asmeniui, kuris produktą perka iš mažmeninės prekybos subjekto);

h) turto objekto statymą, gaminimą ar sukūrimą kliento vardu;

i) licencijų suteikimą (žr. B52–B63B straipsnius) ir

j) pasirinkimo pirkti papildomas prekes ar paslaugas galimybių suteikimą (kai tomis pasirinkimo pirkti galimybėmis klientui suteikiama materialioji teisė, kaip aprašyta B39–B43 straipsniuose).

27. Klientui pažadėta prekė ar paslauga yra atskira, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai jam prieinamais ištekliais (t. y. prekė arba paslauga gali egzistuoti atskirai) ir

▼M55

b) ūkio subjekto pažadas perduoti prekę ar paslaugą klientui gali būti identifikuojamas atskirai nuo kitų sutartyje nustatytų pažadų (t. y. pažadas perduoti prekę ar paslaugą yra atskiras sutartyje).

▼M52

28. Klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos pagal 27 straipsnio a punktą, jeigu preke ar paslauga gali būti naudojamasi, ji gali būti naudojama ar vartojama, parduodama už sumą, kuri yra didesnė nei likutinė vertė, arba kitaip laikoma, kad duotų ekonominės naudos. Tam tikrų prekių ar paslaugų atveju naudos klientas gali turėti naudodamas prekę ar paslaugą vieną. Kitų prekių ar paslaugų atveju klientas gali turėti naudos prekę ar paslaugą naudodamas tik kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais. Lengvai prieinamas išteklius yra prekė ar paslauga, kuri yra parduodama atskirai (ūkio subjekto arba kito ūkio subjekto), arba išteklius, kurį klientas jau gavo iš ūkio subjekto (įskaitant prekes ar paslaugas, kurias ūkio subjektas pagal sutartį jau yra perdavęs klientui) arba pagal kitą sandorį ar dėl kitų įvykių. Įvairūs veiksniai gali suteikti įrodymų, kad klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais. Pavyzdžiui, tai, kad ūkio subjektas reguliariai atskirai parduoda prekę ar paslaugą, rodytų, kad klientas gali turėti naudos iš prekės ar paslaugos naudodamas ją vieną arba kartu su kitais lengvai prieinamais ištekliais.

▼M55

29. Vertinant, ar ūkio subjekto pažadas perduoti prekes ar paslaugas klientui gali būti identifikuojamas atskirai pagal 27 straipsnio b punktą, būtina nustatyti, ar pažado pobūdis sutartyje yra perduoti kiekvieną iš tų prekių ar paslaugų atskirai, ar perduoti sudėtinį produktą ar produktus, kuriuos sudaro pažadėtos prekės ar paslaugos. Veiksniai, kurie rodo, kad du ar daugiau pažadų perduoti prekes ar paslaugas klientui negali būti atskirai identifikuojami, apima, be kita ko, šiuos dalykus:

a) ūkio subjektas teikia reikšmingą paslaugą, kad prekės ar paslaugos kartu su kitomis sutartyje pažadėtomis prekėmis ar paslaugomis būtų įtrauktos į prekių ar paslaugų paketą, atitinkantį sudėtinį produktą ar produktus, kuriuos klientas užsakė sudarydamas sutartį. Kitaip tariant, ūkio subjektas naudoja prekes ar paslaugas kliento nurodytam sudėtiniam produktui ar produktams pagaminti ar pateikti. Sudėtinis produktas ar produktai gali apimti daugiau nei vieną etapą, elementą ar vienetą;

b) viena ar daugiau prekių ar paslaugų reikšmingai pakeičia ar pritaiko vieną ar daugiau kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų arba yra reikšmingai pakeičiamos ar pritaikomos viena ar daugiau kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų;

c) prekės ar paslaugos yra labai tarpusavyje priklausomos arba labai tarpusavyje susijusios. Kitaip tariant, kiekvieną iš prekių ar paslaugų reikšmingai veikia viena ar daugiau kitų sutartyje numatytų prekių ar paslaugų. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais dvi ar daugiau prekių ar paslaugų reikšmingai veikia viena kitą, nes ūkio subjektas negalėtų įvykdyti savo pažado, jei kiekvieną prekę ar paslaugą perduotų atskirai.

▼M52

30. Jeigu pažadėta prekė ar paslauga nėra atskira, ūkio subjektas tą prekę ar paslaugą turi jungti su kitomis pažadėtomis prekėmis ar paslaugomis, kol identifikuoja prekių ar paslaugų paketą, kuris yra atskiras. Tam tikrais atvejais tai lemtų, kad ūkio subjektas visas sutartyje pažadėtas prekes ar paslaugas apskaitys kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą.

Veiklos įsipareigojimų įvykdymas

31. Ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, kai ūkio subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo (arba tuo metu, kai vykdo) klientui perduodamas pažadėtą prekę ar paslaugą (t. y. turtą). Turtas perduodamas, kai klientas įgyja (arba jam įgyjant) to turto kontrolę.

32. Kiekvienam veiklos įsipareigojimui, identifikuotam pagal 22–30 straipsnius, ūkio subjektas, sudarydamas sutartį, nustato, ar veiklos įsipareigojimą jis įvykdys per tam tikrą laikotarpį (pagal 35–37 straipsnius), ar veiklos įsipareigojimą jis įvykdys tam tikru momentu (pagal 38 straipsnį). Jeigu ūkio subjektas per tam tikrą laikotarpį veiklos įsipareigojimo neįvykdo, veiklos įsipareigojimas įvykdomas tam tikru momentu.

33. Prekės ir paslaugos yra turtas, nors ir tik trumpam, kai jos yra gaunamos ir jomis yra naudojamasi (kaip daugelio paslaugų atveju). Turto kontrolė nurodo galėjimą spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Kontrolė apima galėjimą neleisti kitiems ūkio subjektams spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti jo teikiamos naudos. Turto teikiama nauda yra galimi pinigų srautai (įplaukos arba sumažėjusios išmokos), kuriuos galima gauti tiesiogiai ar netiesiogiai daugeliu būdų, pavyzdžiui:

a) turtą naudojant prekėms gaminti arba pasaugoms teikti (įskaitant viešąsias paslaugas);

b) turtą naudojant kito turto vertei padidinti;

c) turtą naudojant įsipareigojimams padengti arba sąnaudoms mažinti;

d) parduodant turtą arba jį iškeičiant;

e) įkeičiant turtą paskolai užtikrinti ir

f) laikant turtą.

34. Vertindamas, ar klientas įgyja turto kontrolę, ūkio subjektas turi atsižvelgti į bet kokį susitarimą perpirkti turtą (žr. B64–B76 straipsnius).

Per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai

35. Ūkio subjektas prekės ar paslaugos kontrolę perduoda per tam tikrą laikotarpį, taigi veiklos įsipareigojimą įvykdo ir pajamas pripažįsta per tam tikrą laikotarpį, jeigu atitinkamas vienas iš šių kriterijų:

▼**M52**

a) klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla jam vykdant sutartį (žr. B3–B4 straipsnius), ir ja pasinaudoja;

b) ūkio subjekto veikla sukuriamas arba pagerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gamyba), kurį klientas kontroliuoja, kol turtas yra kuriamas ar gerinamas (žr. B5 straipsnį), arba

c) ūkio subjekto veikla nesukuriamas turtas, kurį ūkio subjektas gali naudoti alternatyviai (žr. 36 straipsnį), o ūkio subjektas turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (žr. 37 straipsnį).

36. Ūkio subjektui vykdant veiklą sukurto turto ūkio subjektas negali naudoti alternatyviai, jeigu ūkio subjektas sutartimi apribojo galimybę lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip, kol tas turtas yra kuriamas arba gerinamas, arba praktiškai apribojo galimybę lengvai nuspręsti baigtą kurti turtą naudoti kitaip. Vertinimas, ar ūkio subjektas gali turtą naudoti alternatyviai, atliekamas sudarant sutartį. Sudarius sutartį ūkio subjektas negali atnaujinti turto alternatyvaus naudojimo vertinimo, nebent sutarties šalys patvirtina sutarties keitimą, kuriuo iš esmės pakeičiamas veiklos įsipareigojimas. B6–B8 straipsniuose pateikiama gairių, kaip įvertinti, ar turtą ūkio subjektas gali naudoti alternatyviai.

37. Vertindamas, ar turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą pagal 35 straipsnio c punktą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas, taip pat į bet kokius sutarčiai taikomus teisės aktus. Teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą nebūtinai turi būti fiksuota suma. Vis dėlto bet kuriuo metu per visą sutarties galiojimo laikotarpį ūkio subjektas turi turėti teisę į sumą, kuria bent jau atlyginama už ūkio subjekto iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą tuo atveju, jeigu klientas ar kita šalis nutraukia sutartį dėl kitų priežasčių nei ūkio subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas. B9–B13 straipsniuose pateikiama gairių, kaip įvertinti teisės gauti mokėjimą egzistavimą ir galimybę ją įgyvendinti ir ar ūkio subjekto teisė gauti mokėjimą suteiktų teisę ūkio subjektui gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą.

Tam tikru momentu įvykdomi veiklos įsipareigojimai

38. Jeigu veiklos įsipareigojimas neįvykdomas per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, ūkio subjektas veiklos įsipareigojimą įvykdo tam tikru momentu. Siekdamas nustatyti, kuriuo momentu klientas įgyja pažadėto turto kontrolę, o ūkio subjektas įvykdo veiklos įsipareigojimą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į kontrolei taikomus reikalavimus pagal 31–34 straipsnius. Be to, ūkio subjektas turi atsižvelgti į kontrolės perdavimo požymius, kurie, be kita ko, apima šiuos dalykus:

a) ūkio subjektas turi galiojančią teisę gauti mokėjimą už turtą: jeigu klientas esamu metu yra įpareigotas sumokėti už turtą, tai gali rodyti, kad mainais klientas gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą;

▼**M52**

b) klientas turi nuosavybės teisę į turtą: nuosavybės teisė gali parodyti, kuri sutarties šalis gali spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą arba apriboti kitų ūkio subjektų galimybę gauti tą naudą. Todėl nuosavybės teisės į turtą perdavimas gali rodyti, kad klientas įgijo turto kontrolę. Jeigu ūkio subjektas nuosavybės teisę išlaiko išimtinai kaip apsaugą nuo kliento nesumokėjimo, tos ūkio subjekto turimos teisės nekliudytų klientui įgyti turto kontrolės;

c) klientas fiziškai perdavė turtą: tai, kad klientas fiziškai turi turtą, gali rodyti, kad klientas gali spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą arba apriboti kitų ūkio subjektų galimybę gauti tą naudą. Vis dėlto fizinis turto turėjimas nebūtinai sutampa su turto kontrole. Pavyzdžiui, pagal tam tikrus atpirkimo sandorius ir tam tikrus konsignacijos susitarimus klientas ar komisionierius gali fiziškai turėti turtą, kurį kontroliuoja ūkio subjektas. Priešingai, pagal tam tikrus susitarimus, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną (angl. „bill-and-hold“), ūkio subjektas gali fiziškai turėti turtą, kurį kontroliuoja klientas. B64–B76, B77–B78 ir B79–B82 straipsniuose pateikiama gairių atitinkamai dėl atpirkimo sandorių, konsignacijos susitarimų ir susitarimų, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną;

d) klientui tenka su turto nuosavybe susijusi reikšminga rizika ir nauda: su turto nuosavybe susijusios reikšmingos rizikos ir naudos perdavimas klientui gali rodyti, kad klientas gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Vis dėlto vertindamas su pažadėto turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, ūkio subjektas turi atmesti bet kokią riziką, dėl kurios, be veiklos įsipareigojimo perduoti turtą, atsiranda atskiras veiklos įsipareigojimas. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali būti jau perdavęs turto kontrolę klientui, tačiau dar neįvykdęs papildomo veiklos įsipareigojimo – teikti su perduotu turtu susijusias priežiūros paslaugas;

e) klientas priėmė turtą: tai, kad klientas priėmė turtą, gali rodyti, kad jis gavo galimybę spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą. Siekdamas įvertinti sutartinės kliento priėmimo sąlygos poveikį turto kontrolės perdavimo momento nustatymui, ūkio subjektas turi atsižvelgti į B83–B86 straipsniuose pateiktas gaires.

Pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimas

39. Kiekvieno veiklos įsipareigojimo, įvykdomo per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, atveju ūkio subjektas pajamas turi pripažinti per tam tikrą laikotarpį įvertindamas pažangą siekiant visiškai įvykdyti tą veiklos įsipareigojimą. Pažangos vertinimo tikslas – parodyti ūkio subjekto veiklos rezultatus perduodant klientui pažadėtų prekių ar paslaugų kontrolę (t. y. kaip vykdomas ūkio subjekto veiklos įsipareigojimas).

▼**M52**

40. Kiekvieno veiklos įsipareigojimo, įvykdomo per tam tikrą laikotarpį, atveju ūkio subjektas turi taikyti vieną pažangos vertinimo metodą ir tą metodą ūkio subjektas turi nuosekliai taikyti panašiems veiklos įsipareigojimams ir panašiomis aplinkybėmis. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti savo pažangą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį.

Pažangos vertinimo metodai

41. Tinkami pažangos vertinimo metodai apima produkcijos metodus ir sąnaudų metodus. B14–B19 straipsniuose pateikiama gairių dėl produkcijos metodų ir sąnaudų metodų taikymo ūkio subjekto pažangai, padarytai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, įvertinti. Nustatydamas tinkamą pažangos vertinimo metodą ūkio subjektas turi atsižvelgti į ūkio subjekto klientui pažadėtos perduoti prekės ar paslaugos pobūdį.

42. Taikydamas pažangos vertinimo metodą ūkio subjektas į pažangos matą turi neįtraukti jokių prekių ar paslaugų, kurių kontrolės ūkio subjektas klientui neperduoda. Priešingai, į pažangos matą ūkio subjektas turi įtraukti visas prekes ar paslaugas, kurių kontrolę ūkio subjektas perduoda klientui vykdydamas tą veiklos įsipareigojimą.

43. Ilgainiui keičiantis aplinkybėms, ūkio subjektas turi atnaujinti savo pažangos matą, kad parodytų visus veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultato pokyčius. Tokie ūkio subjekto pažangos mato pokyčiai apskaitomi kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8-uoju TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“.

Pagrįsti pažangos matai

44. Ūkio subjektas pajamas už veiklos įsipareigojimą, įvykdomą per tam tikrą laikotarpį, turi pripažinti tik jeigu ūkio subjektas gali pagrįstai įvertinti savo pažangą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Ūkio subjektas negalėtų pagrįstai įvertinti savo pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą, jeigu neturėtų patikimos informacijos, reikalingos, kad galėtų taikyti tinkamą pažangos vertinimo metodą.

45. Tam tikromis aplinkybėmis (pavyzdžiui, ankstyvais sutarties vykdymo etapais) ūkio subjektas gali nesugebėti pagrįstai įvertinti veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultato, tačiau ūkio subjektas tikisi atgauti išlaidas, patirtas vykdant veiklos įsipareigojimą. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi pripažinti pajamas tik pagal patirtas išlaidas, kol ateis laikas, kai jis galės pagrįstai įvertinti veiklos įsipareigojimo vykdymo rezultatą.

ĮVERTINIMAS

46. Kai veiklos įsipareigojimas yra įvykdytas (arba tuo metu, kai yra vykdomas), ūkio subjektas pajamomis turi pripažinti sandorio kainos sumą (į kurią neįtraukti kintamo atlygio įverčiai, apriboti pagal 56–58 straipsnius), kuri yra priskirta tam veiklos įsipareigojimui.

▼M52

Sandorio kainos nustatymas

47. Siekdamas nustatyti sandorio kainą ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir savo įprastą verslo praktiką. Sandorio kaina yra atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas, išskyrus trečiųjų šalių vardu surinktas sumas (pavyzdžiui, tam tikrus pardavimo mokesčius). Sutartyje su klientu pažadėtas atlygis gali apimti fiksuotas sumas, kintamas sumas arba abiejų tipų sumas.

48. Kliento pažadėto atlygio pobūdis, laikas ir suma turi poveikio sandorio kainos įverčiui. Nustatydamas sandorio kainą ūkio subjektas turi atsižvelgti į visų šių elementų poveikį:

a) kintamo atlygio (žr. 50–55 ir 59 straipsnius);

b) kintamo atlygio ribotųjų įverčių (žr. 56–58 straipsnius);

c) reikšmingo finansavimo komponento egzistavimo sutartyje (žr. 60–65 straipsnius);

d) nepiniginio atlygio (žr. 66–69 straipsnius) ir

e) klientui mokėtino atlygio (žr. 70–72 straipsnius).

49. Siekdamas nustatyti sandorio kainą ūkio subjektas turi vadovautis prielaida, kad prekės ar paslaugos bus perduotos klientui, kaip pažadėta pagal esamą sutartį, ir kad sutartis nebus panaikinta, atnaujinta ar keičiama.

Kintamas atlygis

50. Jeigu sutartyje pažadėtas atlygis apima kintamą sumą, ūkio subjektas turi apskaičiuoti atlygio sumą, teisę į kurią ūkio subjektas turės mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas.

51. Atlygio suma gali kisti dėl nuolaidų, kainos sumažinimo, lėšų grąžinimo, kreditų, lengvatinių kainų, paskatų, premijų už veiklos rezultatus, delspinigių ar panašių elementų. Pažadėtas atlygis taip pat gali kisti, jeigu ūkio subjekto teisė į atlygį priklauso nuo būsimo įvykio įvykimo ar neįvykimo. Pavyzdžiui, atlygio suma būtų kintama, jeigu produktas būtų parduodamas su teise jį grąžinti arba jeigu kaip premija už veiklos rezultatus, kai pasiekiamas tam tikras svarbus etapas, būtų pažadėta fiksuota suma.

52. Su kliento pažadėtu atlygiu susijęs kintamumas gali būti aiškiai nurodytas sutartyje. Be sutarties sąlygų, pažadėtas atlygis yra kintamas, jeigu egzistuoja bet kuri iš šių aplinkybių:

▼**M52**

a) klientas turi pagrįstą lūkestį, atsirandantį dėl įprastos ūkio subjekto verslo praktikos, paskelbtos tvarkos ar specifinių teiginių, kad ūkio subjektas priims atlygio sumą, mažesnę už sutartyje nustatytą kainą. Tai yra, tikimasi, kad ūkio subjektas pasiūlys lengvatinę kainą. Priklausomai nuo jurisdikcijos, pramonės šakos ar kliento, šis pasiūlymas gali būti nurodomas kaip nuolaida, kainos sumažinimas, lėšų grąžinimas arba kreditas;

b) kiti faktai ir aplinkybės rodo, kad, sudarydamas sutartį su klientu, ūkio subjektas klientui ketina pasiūlyti lengvatinę kainą.

53. Ūkio subjektas turi apskaičiuoti kintamo atlygio sumą naudodamas bet kurį iš toliau nurodytų metodų, priklausomai nuo to, kuris metodas, ūkio subjekto manymu, geriau parodys tikėtiną atlygio sumą, į kurią jis turės teisę:

a) tikėtina vertė: tikėtina vertė yra pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma galimų atlygio sumų eilėje. Tikėtina suma gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertis, jeigu ūkio subjektas turi daug panašių požymių turinčių sutarčių;

b) labiausiai tikėtina suma: labiausiai tikėtina suma yra viena labiausiai tikėtina suma galimų atlygio sumų eilėje (t. y. vienas labiausiai tikėtinas sutarties rezultatas). Labiausiai tikėtina suma gali būti tinkamas kintamo atlygio sumos įvertis, jeigu sutartis turi tik du galimus rezultatus (pavyzdžiui, ūkio subjektas arba gauna premiją už veiklos rezultatus, arba ne).

54. Apskaičiuodamas neapibrėžtumo poveikį kintamo atlygio sumai, į kurią ūkio subjektas turės teisę, ūkio subjektas turi nuosekliai taikyti vieną metodą visą sutarties galiojimo laikotarpį. Be to, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visą informaciją (praeities, esamus ir prognozuojamus duomenis), kuri yra pagrįstai prieinama ūkio subjektui, ir turi nustatyti pagrįstą galimo atlygio sumų skaičių. Kintamo atlygio sumai apskaičiuoti ūkio subjektas paprastai naudos informaciją, panašią į informaciją, kurią ūkio subjekto vadovybė naudoja konkursų ir pasiūlymų teikimo procedūrose ir nustatydama pažadėtų prekių ar paslaugų kainas.

Lėšų grąžinimo įsipareigojimai

55. Ūkio subjektas turi pripažinti lėšų grąžinimo įsipareigojimą, jeigu ūkio subjektas iš kliento gauna atlygį ir tikisi dalį to atlygio ar jį visą grąžinti klientui. Lėšų grąžinimo įsipareigojimas vertinamas gauto (arba gautino) atlygio suma, į kurią ūkio subjektas nesitiki turėti teisės (t. y. į sandorio kainą neįtrauktos sumos). Lėšų grąžinimo įsipareigojimas (ir atitinkamas sandorio kainos, taigi ir *sutarties įsipareigojimo* pakeitimas) turi būti atnaujinamas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atsižvelgiant į pasikeitusias aplinkybes. Siekdamas apskaityti lėšų grąžinimo įsipareigojimą, susijusį su pardavimu su teise grąžinti, ūkio subjektas turi taikyti B20–B27 straipsniuose pateiktas gaires.

▼**M52**

Kintamo atlygio ribotieji įverčiai

56. Ūkio subjektas į sandorio kainą įtraukia kintamo atlygio sumos, apskaičiuotos pagal 53 straipsnį, dalį arba visą sumą tik tiek, kiek yra labai tikėtina, kad pripažinta sukauptų pajamų suma reikšmingai nesumažės, kai vėliau bus panaikintas su kintamu atlygiu siejamas neapibrėžtumas.

57. Vertindamas, ar yra labai tikėtina, kad pripažinta sukauptų pajamų suma reikšmingai nesumažės, kai tik bus panaikintas su kintamu atlygiu siejamas neapibrėžtumas, ūkio subjektas turi atsižvelgti ir į pajamų sumažėjimo tikimybę, ir į mastą. Veiksniai, galintys padidinti pajamų sumažėjimo tikimybę ir mastą, be kita ko, apima bet kurį iš šių dalykų:

a) atlygio suma labai priklauso nuo veiksnių, kuriems ūkio subjektas negali daryti įtakos. Šie veiksniai gali apimti rinkos kintamumą, trečiųjų šalių sprendimus ar veiksmus, oro sąlygas ir didelę pažadėtos prekės ar paslaugos pasenimo riziką;

b) neapibrėžtumas dėl atlygio sumos veikiausiai nebus panaikintas ilgą laikotarpį;

c) ūkio subjekto patirtis (arba kitokie įrodymai), susijusi su panašių tipų sutartimis, yra ribota arba ta patirtis (ar kitokie įrodymai) turi ribotą prognozuojamąją vertę;

d) ūkio subjektas paprastai arba siūlo daug įvairių lengvatinių kainų galimybių, arba keičia mokėjimo sąlygas panašiose sutartyse panašiomis aplinkybėmis;

e) sutartyje numatyta daug ir įvairių galimų atlygio sumų.

58. Ūkio subjektas turi taikyti B63 straipsnį, kad apskaitytų atlygį, kuris gautas kaip pardavimais arba naudojimu pagrįstas honoraras, pažadėtas mainais už intelektinės nuosavybės licenciją.

Pakartotinis kintamo atlygio įvertinimas

59. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjektas turi atnaujinti apskaičiuotą sandorio kainą (be kita ko, atnaujinti savo vertinimą, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas), kad ji tiksliai atitiktų aplinkybes, vyraujančias ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ir aplinkybių pokyčius per ataskaitinį laikotarpį. Ūkio subjektas turi apskaityti sandorio kainos pokyčius pagal 87–90 straipsnius.

▼**M52**

Reikšmingo finansavimo komponento egzistavimas sutartyje

60. Nustatydamas sandorio kainą ūkio subjektas turi pakoreguoti pažadėtą atlygio sumą pagal pinigų laiko vertės poveikį, jeigu dėl sutarties šalių sutarto (tiesiogiai arba netiesiogiai) mokėjimų laiko klientas arba ūkio subjektas gauna reikšmingą naudą, susijusią su prekių ar paslaugų perdavimo klientui finansavimu. Šiomis aplinkybėmis sutartyje yra reikšmingas finansavimo komponentas. Reikšmingas finansavimo komponentas gali egzistuoti neatsižvelgiant į tai, ar finansavimo pažadas sutartyje yra pateiktas tiesiogiai, ar yra numanomas pagal sutarties šalių sutartas mokėjimo sąlygas.

61. Koreguodamas pažadėtą atlygio sumą pagal reikšmingą finansavimo komponentą ūkio subjektas turi pripažinti pajamas suma, atitinkančia kainą, kurią klientas būtų sumokėjęs už pažadėtas prekes ar paslaugas, jeigu klientas už tas prekes ar paslaugas būtų mokėjęs pinigais, kai jos buvo perduotos (arba kai jos buvo perduodamos) klientui (t. y. pinigais mokama pardavimo kaina). Vertindamas, ar sutartyje yra finansavimo komponentas ir ar tas finansavimo komponentas yra reikšmingas sutarčiai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, įskaitant abu šiuos dalykus:

a) skirtumą, jei jis yra, tarp pažadėto atlygio sumos ir pinigais mokamos pažadėtų prekių ar paslaugų pardavimo kainos ir

b) jungtinį abiejų šių dalykų poveikį:

i) laikotarpio nuo tada, kai ūkio subjektas pažadėtas prekes ar paslaugas perduoda klientui, iki tada, kai klientas sumoka už tas prekes ar paslaugas, tikėtinos trukmės ir

ii) atitinkamoje rinkoje vyraujančių palūkanų normų.

62. Nepaisant 61 straipsnyje nurodyto vertinimo, sutartis su klientu neturėtų reikšmingo finansavimo komponento, jeigu egzistuoja bet kuris iš šių veiksnių:

a) klientas už prekes ar paslaugas sumokėjo iš anksto ir tų prekių ar paslaugų perdavimo laikas nustatomas kliento nuožiūra;

b) didelė kliento pažadėto atlygio suma yra kintama ir to atlygio suma ar mokėjimo laikas kinta priklausomai nuo būsimo įvykio, kurio klientas ar ūkio subjektas iš esmės nekontroliuoja, įvykimo arba neįvykimo (pavyzdžiui, jeigu atlygis yra pardavimais pagrįstas honoraras);

▼M52

c) skirtumas tarp pažadėto atlygio ir pinigais mokamos prekės ar paslaugos kainos (kaip aprašyta 61 straipsnyje) susidaro dėl kitų priežasčių nei lėšų suteikimas klientui ar ūkio subjektui, ir tų sumų skirtumas proporcingai atitinka skirtumo priežastį. Pavyzdžiui, mokėjimo sąlygomis ūkio subjektui ar klientui gali būti teikiama apsauga tuo atveju, jeigu kita šalis tinkamai neįvykdytų kai kurių ar visų prievolių pagal sutartį.

63. Galima taikyti tokią praktinę priemonę: ūkio subjektui nereikia koreguoti pažadėtos atlygio sumos pagal reikšmingo finansavimo komponento poveikį, jeigu sudarydamas sutartį ūkio subjektas tikisi, kad laikotarpis nuo tada, kai ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą perduos klientui, iki tada, kai klientas už tą prekę ar paslaugą sumokės, bus vieni metai arba trumpesnis.

64. Kad įgyvendintų 61 straipsnyje nustatytą tikslą, koreguodamas pažadėtą atlygio sumą pagal reikšmingą finansavimo komponentą, ūkio subjektas turi naudoti diskonto normą, kuri būtų parodyta atskiru finansavimo sandoriu tarp ūkio subjekto ir jo kliento sudarant sutartį. Ta norma atitiktų šalies, kuri pagal sutartį gauna finansavimą, kredito savybes, taip pat bet kokią užtikrinimo priemonę ar garantiją, kurią teikia klientas ar ūkio subjektas, įskaitant pagal sutartį perduodamą turtą. Ūkio subjektas tą normą gali nustatyti nurodydamas normą, kuria pažadėto atlygio nominalioji suma diskontuojama iki kainos, kurią klientas mokėtų pinigais už prekes ar paslaugas, kai jos yra perduotos (arba kai jos yra perduodamos) klientui. Sudarius sutartį ūkio subjektas negali atnaujinti diskonto normos pagal palūkanų normų pokyčius ar kitas aplinkybes (pavyzdžiui, pagal kliento kredito rizikos vertinimo pakeitimą).

65. Ūkio subjektas finansavimo poveikį (palūkanų pajamas ar palūkanų išlaidas) bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikia atskirai nuo pajamų pagal sutartis su klientais. Palūkanų pajamos ar palūkanų išlaidos yra pripažįstamos tik tiek, kiek apskaitoje sutarčiai su klientu pripažįstamas *sutarties turtas* (arba gautina suma) arba sutarties įsipareigojimas.

Nepiniginis atlygis

66. Siekdamas nustatyti sandorio kainą sutartims, kuriose klientas pažada ne piniginį, bet kito pavidalo atlygį, ūkio subjektas nepiniginį atlygį (arba nepiniginio atlygio pažadą) turi vertinti tikrąja verte.

67. Jeigu ūkio subjektas negali pagrįstai apskaičiuoti nepiniginio atlygio tikrosios vertės, ūkio subjektas atlygį turi vertinti netiesiogiai pagal prekių ar paslaugų, pažadėtų už atlygį klientui (ar tam tikros kategorijos klientui), atskirą pardavimo kainą.

68. Nepiniginio atlygio tikroji vertė gali kisti dėl atlygio pavidalo (pavyzdžiui, pasikeitus akcijų, kurias ūkio subjektas turi teisę gauti iš kliento, kainai). Jeigu kliento pažadėto nepiniginio atlygio tikroji vertė kinta ne vien dėl atlygio pavidalo, bet dėl kitų priežasčių (pavyzdžiui, tikroji vertė gali kisti dėl ūkio subjekto veiklos rezultatų), ūkio subjektas turi taikyti 56–58 straipsnių reikalavimus.

▼M52

69. Jeigu klientas prisideda prekėmis ar paslaugomis (pavyzdžiui, medžiagomis, įranga ar darbo jėga), kad ūkio subjektui būtų lengviau įvykdyti sutartį, ūkio subjektas turi įvertinti, ar jis įgyja tų pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų kontrolę. Jeigu taip, ūkio subjektas pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas apskaito kaip nepiniginį atlygį, gautą iš kliento.

Klientui mokėtinas atlygis

70. Klientui mokėtinas atlygis apima pinigines sumas, kurias ūkio subjektas moka arba tikisi mokėti klientui (arba kitoms šalims, kurios iš kliento perka ūkio subjekto prekes ar paslaugas). Klientui mokėtinas atlygis taip pat apima kreditą ar kitus elementus (pavyzdžiui, kuponą arba čekį), kuriais galima padengti ūkio subjektui (arba kitoms šalims, kurios iš kliento perka ūkio subjekto prekes ar paslaugas) mokėtinas sumas. Klientui mokėtiną atlygį ūkio subjektas apskaito kaip sandorio kainos, taigi ir pajamų, sumažėjimą, nebent klientui mokėjimas atliekamas mainais už atskirą prekę ar paslaugą (kaip aprašyta 26–30 straipsniuose), kurią klientas perduoda ūkio subjektui. Jeigu klientui mokėtinas atlygis apima kintamą sumą, ūkio subjektas turi apskaičiuoti sandorio kainą (be kita ko, įvertinti, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas) pagal 50–58 straipsnius.

71. Jeigu klientui mokėtinas atlygis yra mokėjimas už atskirą prekę ar paslaugą, gautą iš kliento, tuomet ūkio subjektas prekės ar paslaugos pirkimą apskaito tuo pačiu būdu, kuriuo apskaito kitus pirkimus iš tiekėjų. Jeigu klientui mokėtino atlygio suma viršija atskiros prekės ar paslaugos, kurią ūkio subjektas gauna iš kliento, tikrąją vertę, ūkio subjektas tokį viršijimą turi apskaityti kaip sandorio kainos sumažėjimą. Jeigu ūkio subjektas negali pagrįstai apskaičiuoti prekės ar paslaugos, gautos iš kliento, tikrosios vertės, jis visą klientui mokėtiną atlygį apskaito kaip sandorio kainos sumažėjimą.

72. Todėl, jeigu klientui mokėtinas atlygis apskaitomas kaip sandorio kainos sumažėjimas, ūkio subjektas turi pripažinti pajamų sumažėjimą, kai įvyksta (arba kai vyksta) vėlesnis iš šių įvykių:

a) ūkio subjektas pripažįsta pajamas už susijusių prekių ar paslaugų perdavimą klientui ir

b) ūkio subjektas sumoka arba pažada sumokėti atlygį (net jeigu mokėjimas priklauso nuo būsimo įvykio). Tas pažadas gali būti numanomas pagal įprastą ūkio subjekto verslo praktiką.

Sandorio kainos priskyrimas veiklos įsipareigojimams

73. Priskirdamas sandorio kainą ūkio subjektas kiekvienam veiklos įsipareigojimui (arba atskirai prekei ar paslaugai) turi priskirti tokią sandorio kainos sumą, kuri parodo atlygio sumą, į kurią ūkio subjektas tikisi turėti teisę mainais už klientui perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas.

▼**M52**

74. Kad įgyvendintų priskyrimo tikslą, ūkio subjektas turi priskirti sandorio kainą kiekvienam sutartyje identifikuotam veiklos įsipareigojimui remdamasis atitinkama atskira pardavimo kaina pagal 76–80 straipsnius, išskyrus atvejus, nurodytus 81–83 straipsniuose (priskiriant nuolaidas) ir 84–86 straipsnius (priskiriant atlygį, kuris apima kintamas sumas).

75. 76–86 straipsniai netaikomi, jeigu sutartyje nustatytas tik vienas veiklos įsipareigojimas. Tačiau 84–86 straipsniai gali būti taikomi, jeigu ūkio subjektas pažada perduoti atskirų prekių ar paslaugų rinkinį, kuris identifikuojamas kaip vienas bendras veiklos įsipareigojimas pagal 22 straipsnio b punktą, o pažadėtas atlygis apima kintamas sumas.

Priskyrimas remiantis atskiromis pardavimo kainomis

76. Siekdamas priskirti sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui pagal atitinkamą atskirą pardavimo kainą, ūkio subjektas, sudarydamas sutartį, turi nustatyti atskiros prekės ar paslaugos, susijusios su kiekvienu sutartyje nustatytu veiklos įsipareigojimu, atskirą pardavimo kainą ir sandorio kainą proporcingai priskirti pagal tas atskiras pardavimo kainas.

77. Atskira pardavimo kaina yra kaina, už kurią ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą parduotų klientui atskirai. Geriausias atskiros pardavimo kainos įrodymas yra prekės ar paslaugos stebima kaina, kai ūkio subjektas tą prekę ar paslaugą parduoda atskirai panašiomis aplinkybėmis panašiems klientams. Pagal sutartį nustatyta arba kainoraštinė prekės ar paslaugos kaina gali būti (tačiau neturi būti daroma prielaida, kad yra) atskira tos prekės ar paslaugos pardavimo kaina.

78. Jeigu atskira pardavimo kaina nėra tiesiogiai stebima, ūkio subjektas atskirą pardavimo kainą turi apskaičiuoti tokia suma, kuri leistų sandorio kainą priskirti pagal 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą. Apskaičiuodamas atskirą pardavimo kainą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visą informaciją (įskaitant rinkos sąlygas, su ūkio subjektu susijusius konkrečius veiksnius ir informaciją apie klientą arba kliento kategoriją), kuri yra pagrįstai prieinama ūkio subjektui. Tai darydamas ūkio subjektas turi kuo daugiau naudoti stebimus duomenis ir nuosekliai taikyti apskaičiavimo metodą panašiomis aplinkybėmis.

79. Tinkami prekės ar paslaugos atskiros pardavimo kainos apskaičiavimo metodai, be kita ko, apima šiuos metodus:

a) pakoreguotą rinkos vertinimo metodą: ūkio subjektas galėtų įvertinti rinką, kurioje parduoda prekes ar paslaugas, ir apskaičiuoti kainą, kurią tos rinkos klientas sutiktų mokėti už tas prekes ar paslaugas. Taikant tą metodą taip pat galėtų būti naudojamos ūkio subjektų konkurentų kainos už panašias prekes ar paslaugas, prireikus jas pritaikant, kad atitiktų ūkio subjekto sąnaudas ir pelno maržas;

b) tikėtinų sąnaudų ir pelno maržos metodą: ūkio subjektas galėtų numatyti tikėtinas veiklos įsipareigojimo įvykdymo sąnaudas ir paskui pridėti atitinkamą pelno maržą tai prekei ar paslaugai;

▼**M52**

c) likutinės vertės metodą: ūkio subjektas gali apskaičiuoti atskirą pardavimo kainą iš bendros sandorio kainos atimdamas kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų stebimų atskirų pardavimo kainų sumą. Tačiau ūkio subjektas gali taikyti likutinės vertės metodą atskirai prekės ar paslaugos kainai apskaičiuoti pagal 78 straipsnį, tik jeigu atitinkamas vienas iš šių kriterijų:

i) ūkio subjektas parduoda tą pačią prekę ar paslaugą skirtingiems klientams (tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu) už labai įvairias sumas (t. y. pardavimo kaina yra labai kintama, nes iš praeities sandorių ar kitų stebimų įrodymų neįmanoma nustatyti reprezentatyvios atskiros pardavimo kainos); arba

ii) ūkio subjektas dar nenustatė tos prekės ar paslaugos kainos ir prekė ar paslauga anksčiau atskirai nebuvo parduodama (t. y. pardavimo kaina yra neapibrėžta).

80. Apskaičiuojant sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų atskiras pardavimo kainas gali reikėti derinti metodus, jeigu dviejų ar didesnio skaičiaus tų prekių ar paslaugų atskiros pardavimo kainos yra labai kintamos ar neapibrėžtos. Pavyzdžiui, pažadėtų prekių ar paslaugų, kurių atskiros pardavimo kainos yra labai kintamos ar neapibrėžtos, agreguotai atskirai pardavimo kainai apskaičiuoti ūkio subjektas gali taikyti likutinės vertės metodą ir paskui taikyti kitą metodą, kad apskaičiuotų pavienių prekių ar paslaugų, įtrauktų į apskaičiuotą agreguotą atskirą pardavimo kainą, kuri buvo nustatyta pagal likutinės vertės metodą, atskiras pardavimo kainas. Kai apskaičiuodamas kiekvienos sutartyje pažadėtos prekės ar paslaugos atskirą pardavimo kainą ūkio subjektas derina metodus, ūkio subjektas turi įvertinti, ar sandorio kainos priskyrimas tomis apskaičiuotomis atskiromis pardavimo kainomis atitiktų 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą ir 78 straipsnyje nustatytus atskirų pardavimo kainų apskaičiavimo reikalavimus.

Nuolaidos priskyrimas

81. Klientas gauna nuolaidą už prekių ar paslaugų paketo pirkimą, jeigu tų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų atskirų pardavimo kainų suma viršija sutartyje pažadėtą atlygį. Išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas turi stebimų įrodymų pagal 82 straipsnį, kad visa nuolaida yra susijusi tik su vienu ar daugiau, tačiau ne su visais sutartyje nustatytais veiklos įsipareigojimais, ūkio subjektas nuolaidą turi priskirti proporcingai visiems sutartyje nustatytiems veiklos įsipareigojimams. Šiomis aplinkybėmis nuolaida proporcingai priskiriama todėl, kad ūkio subjektas sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui priskyrė remdamasis susijusių atskirų prekių ar paslaugų atitinkamomis atskiromis sandorio kainomis.

82. Ūkio subjektas visą nuolaidą turi priskirti vienam ar daugiau, tačiau ne visiems sutartyje nustatytiems veiklos įsipareigojimams, jeigu atitinkami visi šie kriterijai:

a) ūkio subjektas kiekvieną sutartyje nurodytą atskirą prekę ar paslaugą (arba kiekvieną atskirų prekių ar paslaugų paketą) reguliariai parduoda atskirai;

▼**M52**

b) ūkio subjektas taip pat reguliariai atskirai parduoda paketą (arba paketus), sudarytą (-us) iš tam tikrų tų atskirų prekių ar paslaugų, pritaikydamas nuolaidą kiekvieną paketą sudarančių prekių ar paslaugų atskiroms pardavimo kainoms, ir

c) kiekvienam 82 straipsnio b punkte aprašytam prekių ar paslaugų paketui taikoma nuolaida iš esmės yra tokia pati kaip ir sutartyje nustatyta nuolaida, o išnagrinėjus kiekvieną paketą sudarančias prekes ar paslaugas gaunama stebimų įrodymų, kad yra veiklos įsipareigojimas (ar veiklos įsipareigojimai), kuriam priskiriama visa sutartyje nustatyta nuolaida.

83. Jeigu visa nuolaida priskiriama vienam ar daugiau sutartyje nustatytų veiklos įsipareigojimų pagal 82 straipsnį, ūkio subjektas nuolaidą turi priskirti prieš taikydamas likutinės vertės metodą prekės ar paslaugos atskirai pardavimo kainai apskaičiuoti pagal 79 straipsnio c punktą.

Kintamo atlygio priskyrimas

84. Sutartyje pažadėtas kintamas atlygis gali būti priskiriamas visai sutarčiai arba konkrečiai sutarties daliai, pavyzdžiui, vienai iš šių:

a) vienam ar daugiau, tačiau ne visiems sutartyje nustatytiems veiklos įsipareigojimams (pavyzdžiui, premija gali būti siejama su sąlyga, kad ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą perduotų per nurodytą laikotarpį); arba

b) vienai ar daugiau, tačiau ne visoms atskiroms prekėms ar paslaugoms, pažadėtoms atskirų prekių ar paslaugų rinkinyje, kuris sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą (pavyzdžiui, atlygis, pažadėtas už antrus metus pagal dvejų metų valymo paslaugų sutartį, padidės remiantis konkretaus infliacijos indekso pokyčiais).

85. Ūkio subjektas visą kintamą sumą (ir vėlesnius tos sumos pokyčius) turi priskirti veiklos įsipareigojimui arba atskirai prekei ar paslaugai, sudarančiai vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą, jeigu atitinkami abu šie kriterijai:

a) kintamo mokėjimo sąlygos yra susijusios konkrečiai su ūkio subjekto pastangomis įvykdyti veiklos įsipareigojimą arba perduoti atskirą prekę ar paslaugą (arba su konkrečiu rezultatu, gaunamu įvykdžius veiklos įsipareigojimą arba perdavus atskirą prekę ar paslaugą) ir

b) visos kintamos atlygio sumos priskyrimas veiklos įsipareigojimui ar atskirai prekei ar paslaugai atitinka 73 straipsnyje nustatytą priskyrimo tikslą, atsižvelgiant į visus sutartyje nustatytus veiklos įsipareigojimus ir mokėjimo sąlygas.

86. Siekiant priskirti likusią sandorio kainos sumą, neatitinkančią 85 straipsnio kriterijų, taikomi 73–83 straipsniuose nustatyti priskyrimo reikalavimai.

▼M52

Sandorio kainos pokyčiai

87. Sudarius sutartį sandorio kaina gali keistis dėl įvairių priežasčių, įskaitant neapibrėžtų įvykių išaiškinimą arba kitus aplinkybių pokyčius, dėl kurių pasikeičia atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti mainais už pažadėtas prekes ar paslaugas.

88. Ūkio subjektas sutartyje veiklos įsipareigojimams turi priskirti bet kokius vėlesnius sandorio kainos pokyčius tokiu pačiu pagrindu kaip ir sudarydamas sutartį. Dėl tos priežasties ūkio subjektas iš naujo neturi priskirti sandorio kainos, kad parodytų atskirų pardavimo kainų pokyčius sudarius sutartį. Sumos, priskirtos įvykdytam veiklos įsipareigojimui, pripažįstamos pajamomis arba pajamų sumažėjimu per laikotarpį, kuriuo pasikeičia sandorio kaina.

89. Ūkio subjektas turi priskirti visą sandorio kainos pokytį vienam arba keliems, bet ne visiems veiklos įsipareigojimams arba atskiroms prekėms ar paslaugoms, pažadėtoms rinkinyje, kuris sudaro vieną bendrą veiklos įsipareigojimą pagal 22 straipsnio b punktą, tik tuo atveju, jeigu atitinkami 85 straipsnyje nustatyti kintamo atlygio priskyrimo kriterijai.

90. Ūkio subjektas turi apskaityti sandorio kainos pokytį, kuris atsiranda dėl sutarties pakeitimo pagal 18–21 straipsnius. Tačiau dėl sandorio kainos pokyčio, kuris atsiranda po sutarties pakeitimo, ūkio subjektas turi taikyti 87–89 straipsnius, kad priskirtų sandorio kainos pokytį bet kuriuo iš šių taikytinų būdų:

a) ūkio subjektas priskiria sandorio kainos pokytį veiklos įsipareigojimams, identifikuotiems sutartyje prieš jos pakeitimą, jeigu ir tik tiek, kiek sandorio kainos pokytis priskirtinas prieš pakeitimą pažadėto kintamo atlygio sumai ir pakeitimas apskaitomas pagal 21 straipsnio a punktą;

b) visais kitais atvejais, kuriais pakeitimas neapskaitomas kaip atskira sutartis pagal 20 straipsnį, ūkio subjektas turi priskirti sandorio kainos pokytį veiklos įsipareigojimams pagal pakeistą sutartį (t. y. veiklos įsipareigojimams, kurie buvo neįvykdyti arba iš dalies neįvykdyti iš karto po pakeitimo).

SUTARTIES IŠLAIDOS

Papildomos sutarties sudarymo išlaidos

91. Ūkio subjektas turi pripažinti papildomas sutarties su klientu sudarymo išlaidas kaip turtą, jeigu ūkio subjektas tikisi šias išlaidas atgauti.

92. Papildomos sutarties sudarymo išlaidos – tokios išlaidos, kurias ūkio subjektas patiria siekdamas sudaryti sutartį su klientu ir kurių jis nebūtų patyręs, jeigu nebūtų sudaręs sutarties (pavyzdžiui, pardavimo komisiniai).

93. Papildomos sutarties sudarymo išlaidos, kurios buvo patirtos nepaisant to, ar sutartis buvo sudaryta, pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, nebent šios išlaidos yra aiškiai priskiriamos klientui nepaisant to, ar sutartis sudaroma.

▼M52

94. Ūkio subjektas gali taikyti tokią praktinę priemonę: papildomas sutarties sudarymo išlaidas gali pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, jeigu turto, kurį ūkio subjektas kitu atveju būtų pripažinęs, amortizacijos laikotarpis yra vieni metai arba trumpesnis.

Sutarties vykdymo išlaidos

95. Jeigu išlaidoms, patirtoms vykdant sutartį su klientu, netaikomas kitas standartas (pavyzdžiui, 2-asis TAS „Atsargos“, 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ arba 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“), ūkio subjektas turtu turi pripažinti išlaidas, patirtas vykdant sutartį, tik jeigu tos išlaidos atitinka visus šiuos kriterijus:

a) išlaidos yra tiesiogiai susijusios su sutartimi arba su numatoma sutartimi, kurią ūkio subjektas gali konkrečiai identifikuoti (pavyzdžiui, išlaidos, susijusios su paslaugomis, teiktinomis pagal atnaujintą esamą sutartį, arba išlaidos, sudarančios turtą, perduotiną pagal konkrečią sutartį, kuri dar nebuvo patvirtinta);

b) išlaidos sukuria arba padidina ūkio subjekto išteklius, kurie bus panaudoti, kad veiklos įsipareigojimai būtų vykdomi (arba toliau vykdomi) ateityje, ir

c) išlaidas, kurias tikimasi atgauti.

96. Išlaidas, patirtas vykdant sutartį su klientu, kurioms taikomas kitas standartas, ūkio subjektas turi apskaityti pagal tuos kitus standartus.

▼M54

97. Tiesiogiai su sutartimi (arba konkrečia numatoma sutartimi) susijusios išlaidos apima bet kurias iš toliau nurodytų išlaidų:

▼M52

a) išlaidas tiesioginiam darbui (pavyzdžiui, darbuotojų, kurie tiesiogiai teikia pažadėtas paslaugas klientui, atlyginimus ir algas);

b) išlaidas tiesioginėms medžiagoms (pavyzdžiui, medžiagoms, naudojamoms teikiant pažadėtas paslaugas klientui);

▼M54

c) išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su sutartimi arba pagal sutartį vykdoma veikla (pavyzdžiui, sutarties valdymo ir priežiūros, draudimo ir įrankių, įrengimų ir naudojimo teise valdomo turto, naudojamų sutarčiai vykdyti, nusidėvėjimo išlaidos), priskyrimą;

▼M52

d) išlaidas, kurios aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį, ir

e) kitas išlaidas, kurios patiriamos tik todėl, kad ūkio subjektas sudarė sutartį (pavyzdžiui, mokėjimus subrangovams).

98. Ūkio subjektas turi pripažinti šias išlaidas sąnaudomis tada, kai jos patiriamos:

a) bendrąsias ir administracines išlaidas (nebent šios išlaidos yra aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį; tokiu atveju ūkio subjektas šias išlaidas vertina pagal 97 straipsnį);

▼M52

b) atliekų, darbo arba kitų išteklių išlaidas sutarčiai vykdyti, kurios nebuvo parodytos sutarties kainoje;

c) išlaidas, kurios susijusios su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais) pagal sutartį (t. y. išlaidas, kurios susijusios su praeityje vykdyta veikla), ir

d) išlaidas, kurių ūkio subjektas negali atskirti: ar išlaidos susijusios su neįvykdytais veiklos įsipareigojimais, ar su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais).

Amortizacija ir turto vertės sumažėjimas

99. Turtas, pripažįstamas pagal 91 ar 95 straipsnį, turi būti amortizuojamas sistemingai, t. y. atitinkamai su prekių ar paslaugų, su kuriomis tas turtas susijęs, perdavimu klientui. Turtas gali būti susijęs su prekėmis ar paslaugomis, perduodamomis pagal konkrečią numatomą sutartį (kaip aprašyta 95 straipsnio a punkte).

100. Ūkio subjektas turi atnaujinti amortizaciją, kad parodytų reikšmingus ūkio subjekto tikėtino prekių ar paslaugų, su kuriomis susijęs turtas, perdavimo klientui periodiškumo pokyčius. Toks pokytis turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8-ąjį TAS.

101. Ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo sumą pelnu arba nuostoliu tiek, kiek turto balansinė vertė, pripažįstama pagal 91 ar 95 straipsnį, viršija:

a) likusią atlygio, kurį ūkio subjektas tikisi gauti mainais už prekes ar paslaugas, su kuriomis susijęs turtas, sumą, atėmus

b) išlaidas, kurios tiesiogiai susijusios su tų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu ir kurios nebuvo pripažintos kaip sąnaudos (žr. 97 straipsnį).

102. Taikant 101 straipsnį, kad būtų nustatyta atlygio, kurį ūkio subjektas tikisi gauti, suma, ūkio subjektas turi taikyti principus, pagal kuriuos nustatoma sandorio kaina (išskyrus 56–58 straipsnių reikalavimus dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių), ir tą sumą koreguoti, kad parodytų kliento kredito rizikos poveikį.

103. Prieš ūkio subjektui pripažįstant turto, pripažįstamo pagal 91 ar 95 straipsnius, vertės sumažėjimo nuostolį, ūkio subjektas turi pripažinti bet kokį turto, susijusio su sutartimi, vertės sumažėjimo nuostolį, kuris pripažįstamas pagal kitą standartą (pvz., 2-ąjį TAS, 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS). Atlikęs 101 straipsnyje nustatytą turto vertės sumažėjimo patikrinimą, ūkio subjektas turi įtraukti gautą turto, pripažįstamo pagal 91 ar 95 straipsnius, balansinę vertę į pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, balansinę vertę siekiant tam pinigus kuriančiam vienetui taikyti 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

▼M52

104. Ūkio subjektas turi pripažinti pelnu arba nuostoliu dalies arba viso turto vertės sumažėjimo, anksčiau pripažinto pagal 101 straipsnį, panaikinimą, kai vertės sumažėjimo sąlygos nebeegzistuoja arba buvo pagerintos. Padidinta turto balansinė vertė turi neviršyti sumos, kuri būtų buvusi nustatyta (atėmus amortizaciją), jeigu anksčiau nebūtų buvęs pripažintas joks vertės sumažėjimas.

PATEIKIMAS

105. Kai kuri nors iš sutarties šalių vykdė veiklą, ūkio subjektas turi pateikti sutartį finansinės būklės ataskaitoje kaip sutarties turtą arba sutarties įsipareigojimą, priklausomai nuo ūkio subjekto veiklos ir kliento mokėjimo santykio. Ūkio subjektas atskirai kaip gautiną sumą turi pateikti bet kokias besąlygines teises į atlygį.

106. Jeigu klientas moka atlygį arba ūkio subjektas turi teisę į atlygio sumą, kuri besąlyginė (t. y. gautina suma), prieš ūkio subjektui perduodant klientui prekę ar paslaugą, ūkio subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties įsipareigojimą, kai mokėjimas atliekamas arba yra mokėtinas (atsižvelgiant į tai, kuris pirmesnis). Sutarties įsipareigojimas yra ūkio subjekto įsipareigojimas perduoti klientui prekes ar paslaugas, už kurias ūkio subjektas iš kliento gavo atlygį (arba atlygio suma yra mokėtina).

107. Jeigu ūkio subjektas vykdo sutartį perduodamas prekes ar paslaugas klientui prieš klientui sumokant atlygį arba prieš tai, kai jis yra mokėtinas, ūkio subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties turtą, išskyrus bet kokias sumas, kurios pateikiamos kaip gautina suma. Sutarties turtas – ūkio subjekto teisė į atlygį mainais už prekes ar paslaugas, kurias subjektas perdavė klientui. Ūkio subjektas turi vertinti sutarties turto vertės sumažėjimą pagal 9-ąjį TFAS. Sutarties turto vertės sumažėjimas turi būti vertinamas, pateikiamas ir atskleidžiamas tuo pačiu pagrindu kaip finansinis turtas, t. y. pagal 9-ąjį TFAS (t. p. žr. 113 straipsnio b punktą).

108. Gautina suma – ūkio subjekto teisė į atlygį, kuri yra besąlyginė. Teisė į atlygį yra besąlyginė tik tuo atveju, jei reikia, kad praeitų tam tikras laikas, kol bus sumokėtas mokėtinas atlygis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas pripažintų gautiną sumą, jeigu turėtų galiojančią teisę gauti mokėjimą, net jei tą sumą ateityje gali reikėti grąžinti. Ūkio subjektas gautiną sumą turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS. Atliekant pagal sutartį su klientu gautinos sumos pirminį pripažinimą, bet koks gautinos sumos pagal 9-ąjį TFAS apskaičiavimo ir atitinkamos pripažintų pajamų sumos skirtumas pateikiamas kaip sąnaudos (pavyzdžiui, kaip vertės sumažėjimas).

109. Šiame standarte vartojami terminai „sutarties turtas“ ir „sutarties įsipareigojimas“, tačiau juo ūkio subjektui nedraudžiama šiems elementams finansinės būklės ataskaitoje naudoti kitus aprašus. Jeigu ūkio subjektas naudoja kitus sutarties turto aprašus, ūkio subjektas turi pateikti pakankamai informacijos finansinių ataskaitų naudotojui, kad jis galėtų atskirti gautinas sumas ir sutarties turtą.

▼M52

ATSKLEIDIMAS

110. Atskleidimo reikalavimais siekiama, kad ūkio subjektas atskleistų pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų suprasti pajamų ir pinigų srautų, kylančių iš sutarties su klientu, pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą. Kad šį tikslą pasiektų, ūkio subjektas turi atskleisti šią kokybinę ir kiekybinę informaciją:

a) savo sutartis su klientais (žr. 113–122 straipsnius);

b) reikšmingus sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus toms sutartims taikant šį standartą (žr. 123–126 straipsnius), ir

c) bet kokį sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pripažinimą turtu pagal 91 ar 95 straipsnius (žr. 127–128 straipsnius).

111. Ūkio subjektas turi apsvarstyti, kiek išsami turi būti informacija, kad būtų pasiektas jos atskleidimo tikslas, ir kiek dėmesio reikia skirti kiekvienam iš įvairių reikalavimų. Atskleidžiamą informaciją ūkio subjektas turi apibendrinti arba atskirti, kad naudingos informacijos neužgožtų pernelyg daug nereikšmingų detalių arba nebūtų sujungti iš esmės skirtingų požymių turintys straipsniai.

112. Ūkio subjektui nereikia atskleisti informacijos pagal šį standartą, jeigu jis tą informaciją pateikė pagal kitą standartą.

Sutartys su klientais

113. Ūkio subjektas turi atskleisti visas šias ataskaitinio laikotarpio sumas, nebent tos sumos pateikiamos atskirai bendrųjų pajamų ataskaitoje pagal kitus standartus:

a) pajamas, pripažįstamas pagal sutartis su klientais, kurias ūkio subjektas turi atskleisti atskirai nuo savo kitų pajamų šaltinių, ir

b) visus vertės sumažėjimo nuostolius (pagal 9-ąjį TFAS), susijusius su visomis gautinomis sumomis arba sutarties turtu pagal ūkio subjekto sutartis su klientais, kuriuos ūkio subjektas turi atskleisti atskirai nuo vertės sumažėjimo nuostolių pagal kitas sutartis.

Pajamų išskaidymas

114. Ūkio subjektas pripažintas pajamas pagal sutartis su klientas turi išskaidyti į kategorijas, kurios parodo, kaip ekonominiai veiksniai veikia pajamų ir pinigų srautų pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą. Rinkdamasis, kokios rūšies kategorijas naudoti pajamoms išskaidyti, ūkio subjektas turi taikyti B87–B89 straipsniuose pateiktas gaires.

▼**M52**

115. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti pakankamai informacijos, kad finansinių ataskaitų naudotojai galėtų suprasti santykį tarp atskleistos informacijos apie išskaidytas pajamas (pagal 114 straipsnį) ir atskleidžiamos kiekvieno apskaitytino segmento informacijos apie pajamas, jeigu ūkio subjektas taiko 8-ąjį TFAS „Veiklos segmentai“.

Likučiai pagal sutartį

116. Ūkio subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:

a) gautinų sumų, sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų pagal sutartis su klientais pradžios ir pabaigos likučius, jeigu jie kitaip atskirai nepateikiami ar neatskleidžiami;

b) pajamas, pripažįstamas ataskaitiniu laikotarpiu, kurios buvo įtrauktos į sutarties įsipareigojimų likutį laikotarpio pradžioje, ir

c) pajamas, pripažįstamas ataskaitiniu laikotarpiu, iš ankstesniais laikotarpiais įvykdytų (arba iš dalies įvykdytų) veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, sandorio kainos pokyčių).

117. Ūkio subjektas turi paaiškinti, kaip jo veiklos įsipareigojimų (žr. 119 straipsnio a punktą) vykdymo laikas susijęs su įprastu mokėjimo laiku (žr. 119 straipsnio b punktą) ir poveikiu, kurį tie veiksniai turi sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučiams. Pateikiamuose paaiškinimuose gali būti naudojama kokybinė informacija.

118. Ūkio subjektas turi teikti reikšmingų sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučių pokyčių per ataskaitinį laikotarpį paaiškinimą. Turi būti paaiškinama kokybinė ir kiekybinė informacija. Ūkio subjekto sutarties turto ir sutarties įsipareigojimų likučių pokyčių pavyzdžiai apima bet kurį iš šių:

a) pokyčius dėl verslo jungimų;

b) pajamų koregavimą kumuliatyviai taikant ankstesniam ir esamam laikotarpiams, kurie turi poveikio atitinkamam sutarties turtui ar sutarties įsipareigojimui, taip pat koregavimą dėl pažangos mato pokyčio, sandorio kainos įverčio pokyčio (įskaitant visus vertinimo, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas, keitimus) arba sutarties keitimo;

c) sutarties turto vertės sumažėjimą;

d) teisės į atlygį laikotarpio besąlyginį pokytį (t. y. kad sutarties turtas būtų pergrupuojamas į gautiną sumą) ir

e) veiklos įsipareigojimo vykdymo laikotarpio pokytį (t. y. kad būtų pripažintos pajamos iš sutarties įsipareigojimo).

▼**M52**

Veiklos įsipareigojimai

119. Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie savo veiklos įsipareigojimus pagal sutartis su klientais, įskaitant visų šių dalykų aprašą:

a) kada ūkio subjektas paprastai įvykdo savo veiklos įsipareigojimus (pavyzdžiui, siųsdamas, pristatydamas, teikdamas paslaugas ar suteikęs paslaugą), įskaitant laiką, kada veiklos įsipareigojimai vykdomi pagal susitarimą, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną;

b) reikšmingas mokėjimo sąlygas (pavyzdžiui, kada paprastai atliktinas mokėjimas, ar sutartyje yra reikšmingas finansavimo komponentas, ar atlygio suma kintama ir ar kintamo atlygio įvertis yra paprastai apribotas pagal 56–58 straipsnius);

c) prekių ar paslaugų, kurias ūkio subjektas pažadėjo perduoti, pobūdis, pabrėžiant visus veiklos įsipareigojimus sudaryti susitarimą perduoti prekes ar paslaugas su kita šalimi (t. y. jeigu ūkio subjektas veikia kaip agentas);

d) įsipareigojimai grąžinti prekes ir lėšas bei kiti panašūs įsipareigojimai ir

e) garantijų rūšys ir susiję įsipareigojimai.

Sandorio kaina, priskirta likusiems veiklos įsipareigojimams

120. Ūkio subjektas turi atskleisti šią informaciją apie savo likusius veiklos įsipareigojimus:

a) bendrą sandorio kainos sumą, priskirtą likusiems veiklos įsipareigojimams, kurie neįvykdyti (arba iš dalies neįvykdyti) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ir

b) paaiškinimą, kada ūkio subjektas tikisi pripažinti atskleidžiamą sumą pajamomis pagal 120 straipsnio a punktą, kurią ūkio subjektas turi atskleisti vienu iš šių būdų:

i) kiekybiškai, naudodamas intervalus, kurie labiausiai tiktų likusių veiklos įsipareigojimų trukmei, arba

ii) naudodamas kokybinę informaciją.

121. Galima taikyti tokią praktinę priemonę: ūkio subjektui nereikia pagal 120 straipsnį atskleisti informacijos apie veiklos įsipareigojimą, jeigu vykdoma viena iš šių sąlygų:

a) veiklos įsipareigojimas įtrauktas į sutartį, kurios pradinė numatoma trukmė yra vieni metai arba trumpesnė, arba

b) ūkio subjektas pripažįsta pajamas iš veiklos įsipareigojimo vykdymo pagal B16 straipsnį.

▼**M52**

122. Ūkio subjektas turi kokybiškai paaiškinti, ar jis taiko 121 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę ir ar bet koks atlygis pagal sutartis su klientais nėra įtrauktas į sandorio kainą ir todėl nėra įtrauktas į pagal 120 straipsnį atskleidžiamą informaciją. Pavyzdžiui, į sandorio kainos įvertį nebūtų įtraukiamos jokios apskaičiuotos kintamo atlygio sumos, kurios yra apribotos (žr. 56–58 straipsnius).

Reikšmingi sprendimai taikant šį standartą

123. Ūkio subjektas turi atskleisti sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus taikant šį standartą, kurie daro reikšmingą poveikį nustatant pajamų pagal sutartis su klientais sumą ir laiką. Visų pirma ūkio subjektas turi paaiškinti sprendimus ir tų sprendimų pakeitimus, padarytus nustatant abu toliau nurodytus dalykus:

a) veiklos įsipareigojimų vykdymo laiką (žr. 124–125 straipsnius) ir

b) sandorio kainą ir sumas, priskirtas veiklos įsipareigojimams (žr. 126 straipsnį).

Veiklos įsipareigojimų vykdymo laiko nustatymas

124. Atskleisdamas per tam tikrą laikotarpį ūkio subjekto įvykdomus veiklos įsipareigojimus, ūkio subjektas turi atskleisti abu toliau nurodytus dalykus:

a) metodus, taikomus pajamoms pripažinti (pavyzdžiui, taikomo produkcijos metodo ar sąnaudų metodo aprašą ir kaip tie metodai taikomi), ir

b) paaiškinimą, kodėl taikomais metodais pateikiamas tikslus prekių ar paslaugų perdavimo aprašas.

125. Atskleisdamas tam tikru momentu įvykdomus veiklos įsipareigojimus, ūkio subjektas turi atskleisti reikšmingus sprendimus, padarytus vertinant, kada klientas įgyja pažadėtų prekių ar paslaugų kontrolę.

Sandorio kainos ir sumų, priskirtų veiklos įsipareigojimams, nustatymas

126. Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją apie metodus, duomenis ir prielaidas, taikomus visiems toliau nurodytiems dalykams:

a) sandorio kainos nustatymui, kuris, be kita ko, apima kintamo atlygio įverčių nustatymą, atlygio sumos pagal pinigų laiko vertės poveikį koregavimą ir nepiniginio atlygio apskaičiavimą;

b) vertinimui, ar kintamo atlygio įvertis yra apribotas;

c) sandorio kainos priskyrimui, įskaitant pažadėtų prekių ar paslaugų atskirų pardavimo kainų apskaičiavimą ir nuolaidų bei kintamo atlygio priskyrimą konkrečiai sutarties daliai (jeigu taikoma), ir

▼M52

d) įsipareigojimų grąžinti prekes ir lėšas bei kitų panašių įsipareigojimų apskaičiavimui.

Sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pripažinimas turtu

127. Ūkio subjektas turi aprašyti abu toliau nurodytus dalykus:

a) sprendimus, priimtus nustatant išlaidų, patirtų sudarant arba vykdant sutartį su klientu, sumą (pagal 91 ar 95 straipsnį), ir

b) metodą, kurį jis taiko siekdamas nustatyti amortizaciją kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu.

128. Ūkio subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:

a) turtu pripažintų sutarties su klientu sudarymo arba sutarties įvykdymo išlaidų pabaigos likučius (pagal 91 ar 95 straipsnį) pagal pagrindines turto kategorijas (pavyzdžiui, sutarties su klientu sudarymo išlaidos, išlaidos iki sutarties sudarymo ir parengiamosios veiklos išlaidos) ir

b) amortizacijos sumą ir visus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus ataskaitiniu laikotarpiu.

Praktinės priemonės

129. Jeigu ūkio subjektas pasirenka naudoti arba 63 straipsnyje (apie reikšmingo finansavimo komponento egzistavimą), arba 94 straipsnyje (apie papildomas sutarties sudarymo išlaidas) nurodytą praktinę priemonę, ūkio subjektas tą faktą turi atskleisti.

A priedas

Apibrėžtys

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

sutartis	susitarimas tarp dviejų ar daugiau šalių, kuriuo sukuriamos įgyvendintinos teisės ir vykdytinos prievolės.
sutarties turtas	ūkio subjekto teisė į atlygį mainais už prekes ar paslaugas, kurias subjektas perdavė **klientui**, kai tą teisę lemia ne praeinantis laikas, bet kitas veiksnys (pavyzdžiui, būsima ūkio subjekto veikla).
sutarties įsipareigojimas	ūkio subjekto įsipareigojimas **klientui** perduoti prekes ar paslaugas, už kurias ūkio subjektas iš kliento gavo atlygį (arba suma yra mokėtina).
klientas	šalis, su ūkio subjektu sudariusi sutartį už atlygį gauti prekes ar paslaugas, kurios yra įprastos ūkio subjekto veiklos produktas.

▼M52

pajamos	ekonominės naudos padidėjimas per apskaitinį laikotarpį: įplaukų ar turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, dėl ko padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus tuos atvejus, kai nuosavas kapitalas didinamas savininkų įnašais.
veiklos įsipareigojimas	pažadas **sutartyje** su **klientu** perduoti klientui: a) prekę ar paslaugą (arba prekių ar paslaugų paketą), kuri yra atskira, arba b) atskirų prekių ar paslaugų, kurios iš esmės yra vienodos ir perduodamos klientui pagal vienodą modelį, rinkinį.
pajamos	iš įprastos ūkio subjekto veiklos **gaunamos lėšos**.
(prekės arba paslaugos) atskira pardavimo kaina	kaina, už kurią ūkio subjektas pažadėtą prekę ar paslaugą parduotų **klientui** atskirai.
(sutarties su klientu) sandorio kaina	atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti mainais už **klientui** perduodamas pažadėtas prekes ar paslaugas, išskyrus trečiųjų šalių vardu surinktas sumas.

B priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–129 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

▼M55

B1 Šios taikymo nuorodos suskirstomos į šias kategorijas:

▼M52

a) per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai (B2–B13 straipsniai);

b) pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimo metodai (B14–B19 straipsniai);

c) pardavimas su teise grąžinti (B20–B27 straipsniai);

d) garantijos (B28–B33 straipsniai);

e) savo sąskaita veikiančio subjekto atlygis, palyginti su agento atlygiu (B34–B38 straipsniai);

f) kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas (B39–B43 straipsniai);

▼M52

g) teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo (B44–B47 straipsniai);

h) negrąžintinas išankstinis atlygis (ir kai kurios susijusios išlaidos) (B48–B51 straipsniai);

▼M55

i) licencijavimas (B52–B63B straipsniai);

▼M52

j) atpirkimo sandoriai (B64–B76 straipsniai);

k) konsignacijos susitarimai (B77–B78 straipsniai);

l) susitarimai, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną (B79–B82 straipsniai);

m) kliento priėmimas (B83–B86 straipsniai) ir

n) išskaidytos informacijos apie pajamas atskleidimas (B87–B89 straipsnis).

Per tam tikrą laikotarpį įvykdomi veiklos įsipareigojimai

B2 Pagal 35 straipsnį veiklos įsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, jeigu tenkinamas vienas iš šių kriterijų:

a) klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla vykdant sutartį (žr. B3–B4 straipsnius), ir ja pasinaudoja;

b) ūkio subjekto veikla sukuriamas arba pagerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gamyba), kurį klientas kontroliuoja, kol turtas yra kuriamas ar gerinamas (žr. B5 straipsnį), arba

c) ūkio subjekto veikla nesukuriamas turtas, kurį ūkio subjektas gali naudoti alternatyviai (žr. B6–B8 straipsnius), bet ūkio subjektas turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (žr. B9–B13 straipsnius).

Vienu metu gaunama nauda, kurią suteikia ūkio subjekto veikla, ir pasinaudojimas ja (35 straipsnio a punktas)

B3 Kai kurių rūšių veiklos įsipareigojimų atveju, vertinimas, ar klientas gauna naudą, kurią suteikia jo veikla vykdant sutartį, ir vienu metu ta nauda pasinaudoja, kai ją gauna, bus paprastas. Tai, pavyzdžiui, įprastos arba kartotinės paslaugos (pavyzdžiui, valymo paslaugos), kurias teikiant gaunamą naudą, kurią klientui suteikia ūkio subjekto veikla, ir pasinaudojimą ja galima lengvai identifikuoti.

▼**M52**

B4 Kitų rūšių veiklos įsipareigojimų atveju gali būti, kad ūkio subjektas negali lengvai identifikuoti, ar klientas vienu metu gauna naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla vykdant sutartį, ir ja pasinaudoja. Tokiomis aplinkybėmis veiklos įsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, jei ūkio subjektas nustato, kad kitam ūkio subjektui nereikėtų iš esmės iš naujo atlikti ūkio subjekto iki tam tikros datos baigto darbo, jeigu tas kitas ūkio subjektas vykdytų likusį veiklos įsipareigojimą klientui. Nustatant, ar kitam ūkio subjektui nereikėtų iš esmės iš naujo atlikti ūkio subjekto iki tam tikros datos baigto darbo, ūkio subjektas turi padaryti abi šias prielaidas:

a) neatsižvelgti į galimus sutartyje nustatytus apribojimus ar praktinius apribojimus, dėl kurių kitu atveju ūkio subjektas neperduotų likusio veiklos įsipareigojimo kitam ūkio subjektui, ir

b) daryti prielaidą, kad kitas ūkio subjektas, vykdantis likusį veiklos įsipareigojimą, neturėtų naudos iš jokio turto, kurį dabar kontroliuoja ūkio subjektas ir kurį ūkio subjektas toliau kontroliuotų, jeigu veiklos įsipareigojimas būtų perduotas kitam ūkio subjektui.

Kliento kontroliuojamas turtas, kol turtas kuriamas ar gerinamas (35 straipsnio b punktas)

B5 Nustatydamas, ar klientas kontroliuoja turtą, kol turtas kuriamas ar gerinamas pagal 35 straipsnio b punktą, ūkio subjektas turi taikyti 31–34 ir 38 straipsniuose nustatytus kontrolės reikalavimus. Kuriamas ar gerinamas turtas (pavyzdžiui, nebaigta gamyba) gali būti materialusis ar nematerialusis.

Ūkio subjekto veikla nesukuriamas turtas, kuris gali būti naudojamas alternatyviai (35 straipsnio c punktas)

B6 Įvertindamas, ar turtas gali būti naudojamas alternatyviai pagal 36 straipsnį, ūkio subjektas atsižvelgia į sutartyje nustatytų apribojimų ar praktinių apribojimų poveikį galimybei jam lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip, kaip antai jį parduoti kitam klientui. Galimybė nutraukti sutartį su klientu nėra svarbi aplinkybė vertinant, ar ūkio subjektas galėtų lengvai nuspręsti turtą naudoti kitaip.

B7 Sutartyje nustatytas galimybės ūkio subjektui nuspręsti turtą naudoti kitaip apribojimas turi būti esminis, kad ūkio subjektas negalėtų turto naudoti alternatyviai. Sutartyje nustatytas apribojimas yra esminis, jeigu klientas galėtų įgyvendinti savo teises į pažadėtą turtą, jeigu ūkio subjektas norėtų nuspręsti turtą naudoti kitaip. Kita vertus, sutartyje nustatytas apribojimas nėra esminis, jeigu, pavyzdžiui, turtas iš esmės gali būti pakeičiamas kitu turtu, kurį ūkio subjektas galėtų perduoti kitam klientui nepažeisdamas sutarties ir nepatirdamas reikšmingų išlaidų, kurių kitu atveju nebūtų patyręs dėl tos sutarties.

▼**M52**

B8 Praktinis galimybės ūkio subjektui nuspręsti turtą naudoti kitaip apribojimas egzistuoja, jeigu ūkio subjektas patirtų reikšmingų ekonominių nuostolių dėl sprendimo, kaip bus naudojamas turtas. Reikšmingas ekonominis nuostolis gali susidaryti, nes ūkio subjektas arba patirtų reikšmingų išlaidų dėl turto perdirbimo, arba galėtų turtą parduoti su reikšmingais nuostoliais. Pavyzdžiui, galimybė ūkio subjektui nuspręsti, kaip naudoti turtą, gali būti praktiškai apribota arba dėl modelio specifikacijų, kurios unikalios klientui, arba dėl turto buvimo atokiose vietovėse.

Teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą (35 straipsnio c punktas)

B9 Pagal 37 straipsnį ūkio subjektas turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, jeigu ūkio subjektas turėtų teisę į sumą, kuria bent jau atlyginama ūkio subjekto iki tam tikros datos baigta vykdyti veikla tuo atveju, jeigu klientas ar kita šalis nutraukia sutartį dėl kitų priežasčių nei pažadėtos veiklos neįvykdymas. Suma, kuria būtų atlyginama ūkio subjekto iki tam tikros datos baigta vykdyti veikla, būtų suma, kuri prilygsta iki tol perduotų prekių ar paslaugų pardavimo kainai (pavyzdžiui, vykdant veiklos įsipareigojimą ūkio subjekto patirtų išlaidų atgavimas ir pagrįsta pelno marža), o ne kompensacijai tik už ūkio subjekto galimą pelno praradimą, jeigu sutartis būtų nutraukta. Kompensacija už pagrįstą pelno maržą neturi būti lygi pelno maržai, kuri tikėtina, jeigu sutartis būtų įvykdyta, kaip pažadėta, bet ūkio subjektas turėtų turėti teisę į kompensaciją dėl vienos iš šių sumų:

a) dalį sutartyje numatytos tikėtinos pelno maržos, kuri pagrįstai parodo ūkio subjekto veiklos rezultatus pagal sutartį prieš ją klientui (ar kitai šaliai) nutraukiant, arba

b) pagrįstą ūkio subjekto kapitalo vertės grąžą pagal panašias sutartis (arba įprastą ūkio subjekto veiklos maržą pagal panašias sutartis), jeigu konkreti marža pagal sutartį yra didesnė už grąžą, kurią ūkio subjektas paprastai gauna pagal panašias sutartis.

B10 Ūkio subjekto teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą nebūtinai turi būti galiojanti besąlyginė teisė gauti mokėjimą. Daugeliu atvejų ūkio subjektas turės besąlyginę teisę gauti mokėjimą tik pasiekęs sutartą svarbų etapą arba visiškai įvykdęs veiklos įsipareigojimą. Vertindamas, ar turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, ūkio subjektas turi atsižvelgti, ar jis turėtų įgyvendintiną teisę reikalauti arba išlaikyti teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, jeigu sutartis turėtų būti nutraukta prieš ją užbaigiant vykdyti dėl kitų priežasčių, nei ūkio subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas.

▼**M52**

B11 Kai kuriose sutartyse klientas gali turėti teisę nutraukti sutartį tik konkrečiai nustatytu sutarties galiojimo laikotarpio metu arba klientas gali neturėti jokios teisės nutraukti sutarties. Jeigu klientas imasi nutraukti sutartį neturėdamas teisės nutraukti sutartį tuo metu (taip pat kai klientas nevykdo savo įsipareigojimų, kaip pažadėjo), pagal sutartį (arba kitus teisės aktus) ūkio subjektui gali būti suteikiama teisė toliau perduoti klientui pažadėtas prekes ar paslaugas, pažadėtas pagal sutartį, ir reikalauti kliento mokėti pažadėtą atlygį mainais už tas prekes ar paslaugas. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, nes ūkio subjektas turi teisę toliau vykdyti savo įsipareigojimus pagal sutartį ir reikalauti kliento vykdyti savo įsipareigojimus (tarp jų – mokėti pažadėtą atlygį).

B12 Vertindamas teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą egzistavimą ir galimybę ją įgyvendinti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į sutarties sąlygas ir visus teisės aktus bei teisnius precedentus, kurie galėtų papildyti ar panaikinti tas sutarties sąlygas. Vertinama, ar:

a) teisės aktai, administravimo praktika ar teisinis precedentas ūkio subjektui suteikia teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą, nors ta teisė sutartyje su klientu konkrečiai nenurodyta;

b) atitinkamas teisinis precedentas rodo, kad panašios teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą panašiose sutartyse nėra teisiškai privalomos; arba

c) ūkio subjekto įprastos verslo praktikos pasirinkti neįgyvendinti teisės gauti mokėjimą rezultatas – ta teisė toje teisinėje aplinkoje nebeįgyvendinama. Tačiau nepaisant to, kad ūkio subjektas gali pasirinkti atsisakyti savo teisės gauti mokėjimą panašiose sutartyse, ūkio subjektas ir toliau iki tam tikros datos turėtų teisę gauti mokėjimą, jeigu sutartyje su klientu jo teisė gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą išlieka įgyvendintina teise.

B13 Sutartyje nustatytame mokėjimo tvarkaraštyje nebūtinai nurodoma, ar ūkio subjektas turi įgyvendintiną teisę gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą. Nors sutartyje nustatytame mokėjimo tvarkaraštyje nurodomas kliento mokėtino atlygio laikas ir suma, mokėjimo tvarkaraštis nebūtinai galėtų būti ūkio subjekto teisės gauti mokėjimą už iki tam tikros datos baigtą vykdyti veiklą įrodymu. Taip, pavyzdžiui, yra dėl to, kad sutartyje galėtų būti nustatyta, kad iš kliento gautas atlygis gali būti grąžinamas dėl kitų priežasčių nei ūkio subjekto pažadėtos veiklos neįvykdymas pagal sutartį.

Pažangos siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą vertinimo metodai

B14 Metodai, kurie gali būti taikomi ūkio subjekto pažangai siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą įvertinti per tam tikrą laikotarpį pagal 35–37 straipsnius, yra šie:

▼M52

a) produkcijos metodai (žr. B15–B17 straipsnius) ir

b) sąnaudų metodai (žr. B18–B19 straipsnius).

Produkcijos metodai

B15 Pagal produkcijos metodus pajamos pripažįstamos tiesiogiai vertinant iki tam tikros datos klientui perduodamų prekių ar paslaugų vertę, palyginti su likusių sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų verte. Produkcijos metodai apima metodus, kaip antai iki tam tikros datos padarytos veiklos tyrimą, pasiektų rezultatų vertinimą, pasiektus svarbius etapus, praėjusį laiką ir pagamintus ar pristatytus produkcijos vienetus. Kai ūkio subjektas vertina, ar savo pažangai vertinti taikyti produkcijos metodą, ūkio subjektas turi atsižvelgti, ar pasirinkta produkcija tiksliai parodytų ūkio subjekto veiklą siekiant visiškai įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Produkcijos metodas tiksliai neparodytų ūkio subjekto veiklos, jeigu pagal pasirinktą produkciją nebūtų galima įvertinti kai kurių prekių ar paslaugų, kurių kontrolė buvo perduota klientui. Pavyzdžiui, produkcijos metodai, grindžiami pagamintais ar pristatytais produkcijos vienetais, tiksliai neparodytų ūkio subjekto veiklos vykdant veiklos įsipareigojimą, jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjekto veiklos rezultatas būtų nebaigta gamyba arba pagamintos prekės, kurias kontroliuoja klientas ir kurios nėra įtrauktos į produkcijos vertinimą.

B16 Galima taikyti tokią praktinę priemonę: jeigu ūkio subjektas turi teisę gauti tokios sumos atlygį iš kliento, kuri tiesiogiai klientui atitinka iki tam tikros datos ūkio subjekto baigtos vykdyti veiklos vertę (pavyzdžiui, paslaugų sutartis, pagal kurią ūkio subjektas išrašo fiksuotos sumos sąskaitą už kiekvieną paslaugos teikimo valandą), ūkio subjektas gali pripažinti pajamas tokia suma, į kokią ūkio subjektas turi teisę išrašyti sąskaitą.

B17 Produkcijos metodų trūkumai yra tie, kad produkcija, pagal kurią vertinama pažanga, gali būti tiesiogiai nestebima, o informacija, kurios reikia jiems taikyti, gali būti ūkio subjektui neprieinama be per didelių išlaidų. Todėl gali reikėti taikyti sąnaudų metodą.

Sąnaudų metodai

B18 Pagal sąnaudų metodus pajamos pripažįstamos remiantis ūkio subjekto pastangomis arba sąnaudomis veiklos įsipareigojimui įvykdyti (pavyzdžiui, sunaudoti ištekliai, dirbtos darbo valandos, patirtos išlaidos, praėjęs laikas ir įrenginių darbo valandos), palyginti su bendromis tikėtinomis sąnaudomis tam veiklos įsipareigojimui įvykdyti. Jeigu ūkio subjekto pastangos arba sąnaudos vienodai išleistos per visą veiklos vykdymo laikotarpį, gali būti tinkama ūkio subjektui pripažinti pajamas tiesiogiai proporcingai.

B19 Sąnaudų metodų trūkumas yra tas, kad gali nebūti tiesioginio ryšio tarp ūkio subjekto sąnaudų ir prekių ar paslaugų kontrolės perdavimo klientui. Todėl ūkio subjektas į sąnaudų metodą neįtraukia poveikio visų sąnaudų, kurios pagal 39 straipsnyje nurodytą pažangos vertinimo tikslą neparodo ūkio subjekto veiklos klientui perduodant prekių ar paslaugų kontrolę. Pavyzdžiui, naudojant išlaidomis grindžiamą sąnaudų metodą, pažangos mato koregavimo gali prireikti tokiomis aplinkybėmis:

▼M52

a) kai patirtos išlaidos nepadeda ūkio subjektui daryti pažangą siekiant įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Pavyzdžiui, ūkio subjektas nepripažintų pajamų pagal patirtas išlaidas, kurios priskirtinos reikšmingam ūkio subjekto veiklos neefektyvumui, kuris neparodytas sutarties kainoje (pavyzdžiui, atliekų, darbo arba kitų išteklių nenumatytų kiekių išlaidos, susidariusios vykdant veiklos įsipareigojimą);

b) kai patirtos išlaidos nėra proporcingos ūkio subjekto pažangai siekiant įvykdyti veiklos įsipareigojimą. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjekto veikla geriausiai būtų parodyta, jeigu būtų pakoreguotas sąnaudų metodas, kad pajamos būtų pripažįstamos tik pagal patirtas išlaidas. Pavyzdžiui, tiksliai parodant ūkio subjekto veiklą būtų galima pripažinti tokios sumos pajamas, kuri prilygtų išlaidoms prekei, naudojamai veikos įsipareigojimui įvykdyti, jeigu sudarant sutartį ūkio subjektas tikisi, kad bus atitinkamos visos šios sąlygos:

   i) prekė nebus atskira;

   ii) tikimasi, kad prekės kontrolę klientas gaus žymiai anksčiau, nei gaus su preke susijusias paslaugas;

   iii) išlaidos perduotai prekei yra reikšmingos, palyginti su bendromis tikėtinomis visiškai įvykdyto veiklos įsipareigojimo išlaidomis, ir

   iv) ūkio subjektas pirks prekę iš trečiosios šalies ir aktyviai nedalyvaus ją kuriant ir gaminant (bet ūkio subjektas veiks kaip savo sąskaita veikiantis subjektas, kaip aprašyta B34–B38 straipsniuose).

Pardavimas su teise grąžinti

B20 Pagal kai kurias sutartis ūkio subjektas ne tik perduoda produkto kontrolę klientui, bet ir suteikia klientui teisę grąžinti produktą dėl įvairių priežasčių (kaip antai, nepasitenkinimas produktu) ir gauti bet kurį iš šių priemonių derinį:

a) visą ar dalinį bet kokio sumokėto atlygio grąžinimą;

b) kreditą, kurį galima padengti ūkio subjektui mokėtinomis ar ateityje mokėtinomis sumomis, ir

c) kitą produktą mainais.

B21 Siekdamas apskaityti produktų su teise grąžinti perdavimą (ir kai kurias paslaugas, kurios teikiamos grąžinant produktus), ūkio subjektas turi pripažinti visus šiuos dalykus:

a) pajamas už perduotus produktus tokia atlygio suma, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti (todėl pajamomis nebūtų pripažįstami produktai, kurie, tikėtina, bus grąžinti);

▼**M52**

b) lėšų grąžinimo įsipareigojimą ir

c) turtą (ir atitinkamą pardavimo išlaidų koregavimą) dėl teisės atgauti produktus iš kliento vykdant lėšų grąžinimo įsipareigojimą.

B22 Ūkio subjekto pažadas būti pasirengus priimti grąžintą produktą per grąžinimo laikotarpį, be įsipareigojimo grąžinti lėšas, neturi būti apskaitomas kaip veiklos įsipareigojimas.

B23 Ūkio subjektas taiko 47–72 straipsniuose nustatytus reikalavimus (įskaitant reikalavimus dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių pagal 56–58 straipsnius), kad nustatytų atlygio sumą, teisę į kurią ūkio subjektas tikisi turėti (t. y. išskyrus produktus, kurie, tikėtina, bus grąžinti). Visų gautų (arba gautinų) sumų, į kurias ūkio subjektas nesitiki turėti teisės, atveju ūkio subjektas neturi pripažinti pajamų, kai jis perduoda produktus klientams, bet turi pripažinti gautas (arba gautinas) sumas kaip lėšų grąžinimo įsipareigojimą. Vėliau, kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ūkio subjektas turi atnaujinti savo sumų, teisę į kurias tikisi turėti mainais už perduotus produktus, vertinimą, atitinkamai pakeisti sandorio kainą, taigi ir pripažintą pajamų sumą.

B24 Ūkio subjektas turi atnaujinti lėšų grąžinimo įsipareigojimo vertinimą kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal tikėtinų grąžinamų sumų pokyčius. Ūkio subjektas turi pripažinti atitinkamus koregavimus kaip pajamas (arba pajamų sumažėjimą).

B25 Turtas, pripažįstamas dėl ūkio subjekto teisės atgauti produktus iš kliento vykdant lėšų grąžinimo įsipareigojimą, iš pradžių turi būti įvertintas nurodant ankstesnę produkto balansinę vertę (pavyzdžiui, atsargas), atėmus visas tikėtinas šių produktų atgavimo išlaidas (įskaitant galimą ūkio subjektui grąžinamų produktų vertės sumažėjimą). Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ūkio subjektas turi atnaujinti turto vertinimą pagal tikėtinų grąžinamų sumų pokyčius. Ūkio subjektas turtą pateikia atskirai nuo lėšų grąžinimo įsipareigojimo.

B26 Taikant šį standartą, kai klientai vieną produktą pakeičia kitu tokios pačios rūšies, kokybės, sąlygų ir kainos produktu (pavyzdžiui, vienos spalvos ar dydžio į kitos spalvos ar dydžio produktą), tai nelaikoma grąžinimu.

B27 Sutartys, pagal kurias klientas gali grąžinti defektų turintį produktą ir jį pakeisti į veikiantį produktą, turi būti vertinamos pagal B28–B33 straipsniuose pateikiamas gaires dėl garantijų.

▼**M52**

Garantijos

B28 Ūkio subjektui įprasta (pagal sutartį, teisę arba įprastą ūkio subjekto verslo praktiką) pateikti parduodamo produkto (prekės ar paslaugos) garantiją. Garantijos pobūdis gali labai skirtis skirtingose pramonės šakose ir sutartyse. Kai kuriomis garantijomis klientui suteikiamas užtikrinimas, kad susijęs produktas veiks, kaip šalys numatė, nes jis atitinka sutartas specifikacijas. Kitomis garantijomis, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga.

B29 Jeigu klientas turi galimybę garantiją nusipirkti atskirai (pavyzdžiui, kai garantija įkainojama arba dėl jos deramasi atskirai), garantija yra atskira paslauga, nes, be produkto, kurio veikimas aprašytas sutartyje, ūkio subjektas pažada klientui suteikti paslaugą. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas turi apskaityti pažadėtą garantiją kaip veiklos įsipareigojimą pagal 22–30 straipsnius ir tam veiklos įsipareigojimui priskirti dalį sandorio kainos pagal 73–86 straipsnius.

B30 Jeigu klientas neturi galimybės pirkti garantiją atskirai, ūkio subjektas turi apskaityti garantiją pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, nebent pagal pažadėtą garantiją arba pažadėtos garantijos dalį klientui, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga.

B31 Vertindamas, ar garantija, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga, ūkio subjektas turi atsižvelgti į tokius veiksnius:

a) ar garantijos reikalaujama pagal teisę: jeigu pagal teisę reikalaujama, kad ūkio subjektas suteiktų garantiją, tokio įstatymo egzistavimas rodo, kad pažadėta garantija nėra veiklos įsipareigojimas, nes tokie reikalavimai paprastai egzistuoja, kad klientai būtų apsaugoti nuo rizikos įsigyti prekių su defektais;

b) garantijos galiojimo laikotarpį: kuo galiojimo laikotarpis ilgesnis, tuo labiau tikėtina, kad pažadėta garantija yra veiklos įsipareigojimas, nes tuo labiau tikėtina, kad, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, bus suteikiama paslauga;

c) užduočių, kurias ūkio subjektas pažada atlikti, pobūdį: jeigu ūkio subjektui būtina atlikti nurodytas užduotis, kad suteiktų užtikrinimą, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas (pavyzdžiui, siuntimo paslauga, jei produktas su defektais), dėl tokių užduočių veikiausia veiklos įsipareigojimas neatsiranda.

▼M52

B32 Jeigu garantija arba garantijos dalimi, be užtikrinimo, kad produktas atitinka sutartas specifikacijas, klientui suteikiama paslauga, pažadėta paslauga yra veiklos įsipareigojimas. Todėl ūkio subjektas turi priskirti sandorio kainą produktui ir paslaugai. Jeigu ūkio subjektas pažada ir užtikrinimo garantiją, ir paslaugos garantiją, bet negali pagrįstai jų apskaityti atskirai, ūkio subjektas abi garantijas apskaito kartu kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą.

B33 Dėl teisės, pagal kurią reikalaujama, kad ūkio subjektas mokėtų atlygį, jei jo produktai sukelia žalą arba nuostolių, veiklos įsipareigojimas neatsiranda. Pavyzdžiui, gamintojas gali parduoti produktus jurisdikciją turinčioje teritorijoje, kurioje pagal įstatymą gamintojas atsakingas už bet kokius nuostolius (pavyzdžiui, asmens turtui), kurie gali susidaryti klientui naudojant produktą pagal jo numatytą paskirtį. Panašiai veiklos įsipareigojimas neatsiranda ir dėl ūkio subjekto pažado atlyginti žalą klientui už atsakomybę ir nuostolius, atsiradusius dėl ieškinių dėl patentų, autorių teisių, prekių ženklų arba kitų ūkio subjekto produktais padaromų pažeidimų. Ūkio subjektas tokius įsipareigojimus turi apskaityti pagal 37-ąjį TFAS.

Savo sąskaita veikiančio subjekto atlygis, palyginti su agento atlygiu

▼M55

B34 Kai yra kita klientui prekes tiekianti ar paslaugas teikianti šalis, ūkio subjektas turi nustatyti, ar jo pažado pobūdis yra veiklos įsipareigojimas pačiam tiekti nurodytas prekes ar teikti nurodytas paslaugas (t. y. ūkio subjektas yra savo sąskaita veikiantis subjektas), ar susitarti, kad tas prekes tiektų ar paslaugas teiktų kita šalis (t. y. ūkio subjektas yra agentas). Ūkio subjektas nustato, ar jis yra savo sąskaita veikiantis subjektas, ar agentas kiekvienai klientui pažadėtai nurodytai prekei ar paslaugai. Nurodyta prekė ar paslauga yra atskira klientui tiektina prekė ar teiktina paslauga (arba atskiras prekių ar paslaugų paketas) (žr. 27–30 straipsnius). Jeigu sutartis su klientu apima daugiau nei vieną nurodytą prekę ar paslaugą, ūkio subjektas tam tikroms nurodytoms prekėms ar paslaugoms gali būti savo sąskaita veikiantis subjektas, o kitoms – agentas.

B34A Siekdamas nustatyti savo pažado pobūdį (kaip aprašyta B34 straipsnyje), ūkio subjektas turi:

a) identifikuoti nurodytas klientui tiektinas prekes ar teiktinas paslaugas (pavyzdžiui, tai gali būti teisė į prekę ar paslaugą, kurią tieks arba teiks kita šalis (žr. 26 straipsnį)) ir

b) įvertinti, ar jis kontroliuoja (kaip aprašyta 33 straipsnyje) kiekvieną nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui.

B35 Ūkio subjektas yra savo sąskaita veikiantis subjektas, jeigu jis kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Tačiau ūkio subjektas nebūtinai kontroliuoja nurodytą prekę, jeigu ūkio subjektas tos prekės nuosavybės teisę gauna tik trumpam, kol nuosavybės teisė perduodama klientui. Ūkio subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, gali pats įvykdyti veiklos įsipareigojimą tiekti nurodytas prekes ar teikti nurodytas paslaugas arba gali pasamdyti kitą šalį (pavyzdžiui, subrangovą), kad šis jo vardu įvykdytų kai kuriuos arba visus veiklos įsipareigojimus.

▼**M55**

B35A Kai tiekiant prekes ar teikiant paslaugas klientui dalyvauja kita šalis, ūkio subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, įgyja bet kurio iš toliau nurodytų dalykų kontrolę:

a) prekės ar kito turto iš kitos šalies, kurią (kurį) jis tuomet perduoda klientui;

b) teisės į kitos šalies suteiktiną paslaugą, kuri suteikia ūkio subjektui galimybę nurodyti tai šaliai suteikti paslaugą klientui ūkio subjekto vardu;

c) prekės ar paslaugos iš kitos šalies, kurią jis tuomet derina su kitomis prekėmis ar paslaugomis tiekdamas nurodytą prekę ar teikdamas nurodytą paslaugą klientui. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas teikia reikšmingą paslaugą (žr. 29 straipsnio a punktą), kuria kitos šalies tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos įtraukiamos į nurodytą prekę ar paslaugą, kurią klientas užsakė sudarydamas sutartį, ūkio subjektas kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas pirmiausia įgyja nurodytą prekę ar paslaugą (kuri apima prekes ar paslaugas iš kitų šalių) sudarančių elementų kontrolę ir sprendžia, kaip juos naudoti, kad būtų sukurtas sudėtinis produktas, kuris yra nurodyta prekė ar paslauga.

B35B Kai ūkio subjektas, kuris yra savo sąskaita veikiantis subjektas, įvykdo veiklos įsipareigojimą (arba kai jį vykdo), ūkio subjektas pajamomis pripažįsta bendrąją atlygio sumą, teisę į kurią tikisi turėti mainais už perduotą nurodytą prekę ar paslaugą.

B36 Ūkio subjektas yra agentas, jei ūkio subjekto veiklos įsipareigojimas yra susitarti, kad nurodytą prekę tiektų ar nurodytą paslaugą teiktų kita šalis. Ūkio subjektas, kuris yra agentas, nekontroliuoja kitos šalies tiekiamos nurodytos prekės ar teikiamos nurodytos paslaugos prieš tai, kai ta prekė ar paslauga perduodama klientui. Kai ūkio subjektas, kuris yra agentas, įvykdo veiklos įsipareigojimą (arba kai jį vykdo), ūkio subjektas pajamomis pripažįsta visų mokesčių ar komisinių sumą, teisę į kurią tikisi turėti mainais už susitarimą, kad nurodytas prekes tiektų ar nurodytas paslaugas teiktų kita šalis. Ūkio subjekto mokesčiai ar komisiniai gali būti grynoji atlygio suma, kurią ūkio subjektas pasilieka kitai šaliai sumokėjęs atlygį, gautą mainais už tos šalies pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas.

B37 Rodikliai, iš kurių matyti, kad ūkio subjektas kontroliuoja nurodytą prekę ar paslaugą prieš tai, kai ji perduodama klientui (ir todėl yra savo sąskaita veikiantis ūkio subjektas (žr. B35 straipsnį)), apima, be kita ko, šiuos dalykus:

a) ūkio subjektas pirmiausia yra atsakingas už pažado tiekti nurodytą prekę ar teikti nurodytą paslaugą įvykdymą. Tai paprastai apima atsakomybę už nurodytos prekės ar paslaugos priimtinumą (pavyzdžiui, pagrindinę atsakomybę už tai, kad prekė ar paslauga atitiktų kliento specifikacijas). Jeigu ūkio subjektas pirmiausia yra atsakingas už pažado tiekti nurodytą prekę ar teikti nurodytą paslaugą įvykdymą, tai gali rodyti, kad kita šalis, dalyvaujanti tiekiant nurodytą prekę ar teikiant nurodytą paslaugą, veikia ūkio subjekto vardu;

▼M55

b) ūkio subjektui kyla atsargų rizika prieš prekės ar paslaugos perdavimą klientui arba po kontrolės perdavimo klientui (pavyzdžiui, jeigu klientas turi grąžinimo teisę). Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas įgyja arba įsipareigoja įgyti nurodytą prekę ar paslaugą prieš sudarydamas sutartį su klientu, tai gali rodyti, kad ūkio subjektas gali spręsti, kaip naudoti prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą prieš tai, kai ji perduodama klientui;

c) ūkio subjektas gali savo nuožiūra nustatyti nurodytos prekės ar paslaugos kainą. Galimybė nustatyti kainą, kurią klientas moka už nurodytą prekę ar paslaugą, gali rodyti, kad ūkio subjektas gali spręsti, kaip naudoti tą prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią naudą. Tačiau tam tikrais atvejais agentas gali nustatyti kainas savo nuožiūra. Pavyzdžiui, agentas gali turėti šiek tiek laisvės nustatyti kainas, kad gautų papildomų pajamų už paslaugą, kurią sudaro susitarimas, kad klientams prekes tiektų ar paslaugas teiktų kitos šalys.

B37A Vertinant kontrolę, B37 straipsnyje pateikti rodikliai gali būti daugiau ar mažiau svarbūs priklausomai nuo nurodytos prekės ar paslaugos pobūdžio ir sutarties sąlygų. Be to, skirtingi rodikliai gali pateikti įtikinamesnių įrodymų skirtingose sutartyse.

B38 Jeigu kitas ūkio subjektas prisiima ūkio subjekto veiklos įsipareigojimus ir sutartines teises pagal sutartį ir dėl to ūkio subjektas daugiau nebėra įpareigotas vykdyti veiklos įsipareigojimo perduoti nurodytą prekę ar paslaugą klientui (t. y. ūkio subjektas daugiau nebėra savo sąskaita veikiantis subjektas), ūkio subjektas nepripažįsta pajamų už tą veiklos įsipareigojimą. Vietoj to ūkio subjektas vertina, ar pripažinti pajamas už veiklos įsipareigojimo vykdymą siekiant sudaryti sutartį su kita šalimi (t. y. ar ūkio subjektas veikia kaip agentas).

▼M52

Kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas

B39 Kliento pasirinkimo galimybės pirkti papildomas prekes ar paslaugas nemokamai arba su nuolaida gali būti įvairių pavidalų, įskaitant pardavimo skatinimą, lojalumo taškų (arba tiesiog taškų) klientui suteikimą, sutarties atnaujinimo galimybes ar kitas nuolaidas būsimoms prekėms ar paslaugoms.

B40 Jeigu sutartyje ūkio subjektas suteikia klientui galimybę įsigyti papildomų prekių ar paslaugų, dėl tos galimybės sutartyje veiklos įsipareigojimas atsiranda, tik jeigu dėl tos galimybės klientas įgyja materialiąją teisę, kurios nebūtų įgijęs, jeigu nebūtų sudaręs sutarties (pavyzdžiui, papildoma nuolaida tam tikroms nuolaidoms, paprastai suteikiamoms konkrečioms prekėms ar paslaugoms konkrečios klasės klientams konkrečioje geografinėje vietovėje ar rinkoje). Jeigu dėl galimybės klientas įgyja materialiąją teisę, tada klientas iš anksto moka ūkio subjektui už būsimas prekes ar paslaugas ir ūkio subjektas pripažįsta pajamas, kai tos būsimos prekės ar paslaugos perduodamos arba kai baigiasi galimybės galiojimo laikas.

▼**M52**

B41 Jeigu klientas turi galimybę įgyti papildomą prekę ar paslaugą kaina, kuri parodytų atskirą tos prekės ar paslaugos pardavimo kainą, dėl tos galimybės klientas materialiosios teisės neįgyja, net jeigu galimybe galima pasinaudoti tik sudarius ankstesnę sutartį. Tokiais atvejais ūkio subjektas yra pateikęs pardavimo pasiūlymą, kurį jis turi apskaityti pagal šį standartą tik tuo atveju, kai klientas pasinaudoja galimybe pirkti papildomų prekių ar paslaugų.

B42 74 straipsnyje reikalaujama, kad ūkio subjektas priskirtų sandorio kainą kiekvienam veiklos įsipareigojimui remdamasis atitinkama atskira pardavimo kaina. Jeigu atskira pardavimo kaina pagal kliento galimybę įsigyti papildomų prekių ar paslaugų nėra tiesiogiai stebima, ūkio subjektas ją įvertina. Įvertis turi parodyti nuolaidą, kurią klientas gautų pasirinkdamas tą galimybę, pakoreguotą atsižvelgiant į abu dalykus:

a) visas nuolaidas, kurias klientas galėjo gauti nesirinkdamas galimybės, ir

b) tikimybę, kad galimybė bus pasirinkta.

B43 Jeigu klientui suteikiama materialioji teisė įsigyti būsimų prekių ar paslaugų ir tos prekės ar paslaugos yra panašios į pradines prekes ar paslaugas pagal sutartį ir yra tiekiamos ar teikiamos pagal pradinės sutarties sąlygas, ūkio subjektas gali, kaip praktinę alternatyvą su pasirinkimo galimybe susijusios atskiros pardavimo kainos apskaičiavimui, priskirti sandorio kainą galimoms prekėms ar paslaugoms, nurodydamas prekes ar paslaugas, kurias tikimasi tiekti ar teikti, ir atitinkamą tikėtiną atlygį. Paprastai tų galimybių rūšys skirtos sutarties atnaujinimams.

Teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo

B44 Pagal 106 straipsnį, iš kliento gavęs išankstinį mokėjimą, ūkio subjektas turi pripažinti išankstinio mokėjimo sumos sutarties įsipareigojimą kaip savo veiklos įsipareigojimą ateityje perduoti arba būti pasirengus perduoti prekes ar paslaugas. Ūkio subjektas turi nutraukti to sutarties įsipareigojimo pripažinimą (ir pripažinti pajamas), kai perduoda tas prekes ar paslaugas ir dėl to įvykdo savo veiklos įsipareigojimą.

B45 Kliento ūkio subjektui negrąžinamas išankstinis mokėjimas klientui suteikia teisę gauti prekę ar paslaugą ateityje (ir įpareigoja ūkio subjektą būti pasirengus perduoti prekę ar paslaugą). Tačiau klientai gali nepasinaudoti visomis savo sutartinėmis teisėmis. Teisės, kuriomis klientai nepasinaudojo, dažnai nurodomos kaip nepasinaudojimas sutartinėmis teisėmis.

B46 Jeigu ūkio subjektas tikisi turėti teisę į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pagal sutarties įsipareigojimą, ūkio subjektas turi pripažinti tikėtiną nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pajamomis proporcingai pagal teisių, kuriomis naudojasi klientas, modelį. Jeigu ūkio subjektas nesitiki turėti teisės į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą, ūkio subjektas turi pripažinti tikėtiną nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą pajamomis, kai tikimybė, kad klientas pasinaudos savo likusiomis teisėmis, labai sumažėja. Siekdamas nustatyti, ar ūkio subjektas tikisi turėti teisę į nepasinaudojimo sutartinėmis teisėmis sumą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į 56–58 straipsnių reikalavimus dėl kintamo atlygio ribotųjų įverčių.

▼M52

B47 Ūkio subjektas turi pripažinti įsipareigojimu (o ne pajamomis) visus gautus atlygius, kurie priskirtini teisėms, kuriomis klientas nepasinaudojo, dėl kurių ūkio subjektas turi kreiptis į kitą šalį, pavyzdžiui, valdžios subjektą pagal taikytinus nepareikalautojo turto įstatymus.

Negrąžintinas išankstinis atlygis (ir kai kurios susijusios išlaidos)

B48 Kai kuriose sutartyse ūkio subjektas įpareigoja klientą mokėti negrąžintiną išankstinį atlygį sudarant sutartį arba iki jos sudarymo. Pavyzdžiui, tai gali būti stojimo mokestis pagal sveikatos klubo narystės sutartis, aktyvavimo mokesčiai telekomunikacijų paslaugų sutartyse, nustatymo mokesčiai kai kuriose paslaugų sutartyse ir pradiniai mokesčiai kai kuriose tiekimo sutartyse.

B49 Siekdamas tokiose sutartyse identifikuoti veiklos įsipareigojimus, ūkio subjektas turi įvertinti, ar atlygis susijęs su pažadėtos prekės ar paslaugos perdavimu. Daugeliu atvejų, net tada, kai negrąžintinas išankstinis atlygis susijęs su veikla, kurios ūkio subjektas turi imtis sudarydamas sutartį arba iki jos sudarymo, kad įvykdytų sutartį, tos veiklos rezultatas nėra pažadėtos prekės ar paslaugos perdavimas klientui (žr. 25 straipsnį). Vietoj to, išankstinis atlygis yra išankstinis mokėjimas už būsimas prekes ar paslaugas, ir todėl būtų pripažįstamas pajamomis, kai būtų patiektos tos būsimos prekės ar suteiktos paslaugos. Pajamų pripažinimo laikotarpis būtų pratęstas už pradinio sutartinio laikotarpio ribos, jeigu ūkio subjektas suteiktų klientui galimybę atnaujinti sutartį ir ta galimybė suteiktų klientui materialiąja teisę, kaip aprašyta B40 straipsnyje.

B50 Jeigu negrąžintinas išankstinis atlygis susijęs su preke ar paslauga, ūkio subjektas turi įvertinti, ar apskaityti prekę ar paslaugą kaip atskirą veiklos įsipareigojimą pagal 22–30 straipsnius.

B51 Ūkio subjektas gali įpareigoti mokėti negrąžintiną išankstinį atlygį kaip kompensaciją už išlaidas, patirtas rengiant sutartį (arba vykdant kitas administracines užduotis, kaip aprašyta 25 straipsnyje). Jeigu ta parengiamąją veikla nevykdomas veiklos įsipareigojimas, ūkio subjektas turi neatsižvelgti į tą veiklą (ir susijusias išlaidas), kai vertina pažangą pagal B19 straipsnį. Taip yra dėl to, kad parengiamosios veiklos išlaidos neparodo paslaugų perdavimo klientui. Ūkio subjektas vertina, ar išlaidos, patirtos rengiant sutartį tapo turtu, kuris turi būti pripažįstamas pagal 95 straipsnį.

Licencijavimas

▼M55

B52 Licencija nustatoma kliento teisė į ūkio subjekto intelektinę nuosavybę. Intelektinės nuosavybės licencijos gali apimti, be kita ko, bet kurių iš šių dalykų licencijas:

a) programinės įrangos ir technologijos;

b) kino filmų, muzikos ir kitų žiniasklaidos ir pramogų formų;

c) franšizių ir

d) patentų, prekių ženklų ir autorių teisių.

▼M55

B53 Ūkio subjektas gali ne tik pažadėti suteikti licenciją (ar licencijas) klientui, bet ir pažadėti jam perduoti kitas prekes ar paslaugas. Tie pažadai gali būti aiškiai išdėstyti sutartyje arba numanomi pagal ūkio subjekto įprastą verslo praktiką, paskelbtą tvarką ar specifinius teiginius (žr. 24 straipsnį). Kaip ir kitų tipų sutarčių atveju, kai sutartis su klientu, be kitų pažadėtų prekių ar paslaugų, apima pažadą suteikti licenciją (ar licencijas), ūkio subjektas, siekdamas sutartyje identifikuoti kiekvieną iš veiklos įsipareigojimų, taiko 22–30 straipsnius.

▼M52

B54 Jeigu pažadas suteikti licenciją sutartyje nėra atskiras nuo kitų pažadėtų prekių ar paslaugų pagal 26–30 straipsnius, ūkio subjektas pažadą suteikti licenciją ir tas kitas pažadėtas prekes ar paslaugas apskaitoje turi registruoti kartu kaip vieną bendrą veiklos įsipareigojimą. Licencijų, kurios nėra atskiros nuo kitų sutartyje pažadėtų prekių ar paslaugų, pavyzdžiai yra:

a) licencija, kuri yra materialios prekės dalis ir yra būtina prekės funkcionalumui, ir

b) licencija, kuri klientui gali būti naudinga tik kartu su susijusia paslauga (pavyzdžiui, ūkio subjekto internetu teikiama paslauga, kuri, suteikus licenciją, leidžia klientui susipažinti su turiniu).

B55 Jeigu licencija nėra atskira, ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, ar veiklos įsipareigojimas (kuris apima pažadėtą licenciją) yra veiklos įsipareigojimas, įvykdomas per tam tikrą laikotarpį ar įvykdomas tam tikru momentu, turi taikyti 31–38 straipsnius.

B56 Jeigu pažadas suteikti licenciją sutartyje yra atskiras nuo kitų pažadėtų prekių ar paslaugų ir dėl to pažadas suteikti licenciją yra atskiras veiklos įsipareigojimas, ūkio subjektas turi nuspręsti, ar licencija perduodama klientui tam tikru momentu ar per tam tikrą laikotarpį. Priimdamas šį sprendimą ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar ūkio subjekto pažado suteikti klientui licenciją pobūdis yra toks, kad klientui siekiama suteikti:

a) teisę gauti prieigą prie tokios ūkio subjekto intelektinės nuosavybės, kokia egzistuoja per visą licencijos laikotarpį, arba

b) teisę naudotis tokia ūkio subjekto intelektine nuosavybe, kokia egzistuoja tuo momentu, kai suteikiama licencija.

Ūkio subjekto pažado pobūdžio nustatymas

▼M55

B57 [Išbraukta]

B58 Ūkio subjekto pažadas suteikti licenciją yra pažadas suteikti teisę gauti prieigą prie ūkio subjekto intelektinės nuosavybės, jeigu atitinkami visi šie kriterijai:

▼M55

a) sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas imtųsi veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, į kurią klientas turi teisių, arba klientas to pagrįstai tikisi (žr. B59 ir B59A straipsnius);

b) dėl teisių, suteiktų pagal licenciją, B58 straipsnio a punkte nurodyta ūkio subjekto veikla daro tiesioginį teigiamą ar neigiamą poveikį klientui ir

c) ta veikla, kai ji yra vykdoma, nelemia prekės ar paslaugos perdavimo klientui (žr. 25 straipsnį).

▼M52

B59 Veiksniai, kurie gali rodyti, kad klientas galėtų pagrįstai tikėtis, kad ūkio subjektas imsis veiklos, kuri daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, yra, be kita ko, ūkio subjekto įprasta verslo praktika, paskelbta tvarka ar specifiniai teiginiai. Nors tai nėra sprendžiamasis veiksnys, ūkio subjekto ir kliento bendras ekonominis interesas (pavyzdžiui, pardavimais pagrįstas honoraras), susijęs su intelektine nuosavybe, į kurią klientas turi teisių, taip pat gali rodyti, kad klientas galėtų pagrįstai tikėtis, kad ūkio subjektas imsis tokios veiklos.

▼M55

B59A Ūkio subjekto veikla daro reikšmingą poveikį intelektinei nuosavybei, į kurią klientas turi teisių, kai arba:

a) numatoma, kad ta veikla reikšmingai pakeis intelektinės nuosavybės formą (pavyzdžiui, dizainą ar turinį) arba funkcionalumą (pavyzdžiui, galimybę atlikti funkciją ar užduotį), arba

b) kliento gebėjimas gauti naudos iš intelektinės nuosavybės iš esmės atsiranda dėl arba priklauso nuo tos veiklos. Pavyzdžiui, prekės ženklo teikiama nauda dažnai atsiranda dėl arba priklauso nuo ūkio subjekto einamosios veiklos, kuri palaiko arba išlaiko intelektinės nuosavybės vertę.

Atitinkamai, jeigu intelektinė nuosavybė, į kurią klientas turi teisių, pasižymi reikšmingu autonominiu funkcionalumu, esminė tos intelektinės nuosavybės teikiamos naudos dalis atsiranda dėl to funkcionalumo. Todėl ūkio subjekto veikla nedarytų reikšmingo poveikio kliento gebėjimui gauti naudos iš tos intelektinės nuosavybės, nebent ta veikla reikšmingai pakeistų jos formą ar funkcionalumą. Intelektinės nuosavybės, kuri dažnai pasižymi reikšmingu autonominiu funkcionalumu, rūšys yra, be kita ko, programinė įranga, biologinių junginių ar vaistų formulės ir baigtinis žiniasklaidos turinys (pavyzdžiui, filmai, televizijos laidos ir muzikos įrašai).

▼M52

B60 Jeigu B58 straipsnio kriterijai atitinkami, ūkio subjektas turi apskaityti pažadą suteikti licenciją kaip veiklos įsipareigojimą, kuris yra įvykdomas per tam tikrą laikotarpį, nes klientas vienu metu gaus naudą, kurią suteikia ūkio subjekto veikla (t. y. prieigos prie intelektinės nuosavybės suteikimas), kai ta veikla vykdoma, ir ja pasinaudos (žr. 35 straipsnio a punktą). Norėdamas pasirinkti tinkamą metodą, kad įvertintų pažangą siekiant visiškai įvykdyti tą veiklos įsipareigojimą suteikti prieigą, ūkio subjektas turi taikyti 39–45 straipsnius.

▼M52

B61 Jeigu B58 straipsnio kriterijai neatitinkami, laikoma, kad ūkio subjekto pažado pobūdis – suteikti teisę naudotis tokia ūkio subjekto intelektine nuosavybe, kokia ji yra (pagal formą ir funkcionalumą) tuo momentu, kai klientui suteikiama licencija. Tai reiškia, kad klientas gali spręsti, kaip naudoti licenciją, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą tuo momentu, kai licencija perduodama. Ūkio subjektas turi apskaityti pažadą suteikti teisę naudotis ūkio subjekto intelektine nuosavybe kaip veiklos įsipareigojimą, įvykdomą tam tikru momentu. Siekdamas nustatyti momentą, kuriuo licencija perduodama klientui, ūkio subjektas turi taikyti 38 straipsnį. Tačiau pajamos iš licencijos negali būti pripažintos, jeigu licencija suteikia teisę naudotis ūkio subjekto intelektine nuosavybe prieš prasidedant laikotarpiui, kuriuo klientas gali naudotis licencija ir gauti jos teikiamą naudą. Pavyzdžiui, jeigu programinės įrangos licencijos laikotarpis prasideda anksčiau, nei ūkio subjektas pateikia (arba kitaip sudaro sąlygas gauti) klientui kodą, kuris leidžia klientui nedelsiant pradėti naudotis programine įranga, ūkio subjektas nepripažintų pajamų anksčiau, nei tas kodas pateikiamas (arba kitaip sudaromos sąlygos jį gauti).

B62 Ūkio subjektas, nustatydamas, ar licencija suteikia teisę gauti prieigą prie ūkio subjekto intelektinės nuosavybės ar teisę naudotis ūkio subjekto intelektine nuosavybe, turi neatsižvelgti į šiuos veiksnius:

a) laiko, geografinius ar naudojimo apribojimus – tie apribojimai rodo pažadėtos licencijos savybes, o ne tai, ar ūkio subjektas įvykdo savo veiklos įsipareigojimą tam tikru momentu ar per tam tikrą laikotarpį;

b) ūkio subjekto suteiktas garantijas, kad jis turi galiojantį intelektinės nuosavybės patentą ir tą patentą gins nuo neteisėto naudojimo, – pažadas ginti patento suteikiamą teisę nėra veiklos įsipareigojimas, nes patento gynimas apsaugo ūkio subjekto intelektinės nuosavybės turto vertę ir suteikia užtikrinimą klientui, kad perduota licencija atitinka sutartyje pažadėtos licencijos specifikacijas.

Pardavimais arba naudojimu pagrįsti honorarai

B63 Nepaisant 56–59 straipsnių reikalavimų, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas iš pardavimais arba naudojimu pagrįstų honorarų, pažadėtų mainais į intelektinės nuosavybės licenciją, tik kai įvyksta (arba vyksta) vėlesnis iš šių įvykių:

a) įvyksta paskesnis pardavimas arba naudojimas ir

b) įvykdomas (arba iš dalies įvykdomas) veiklos įsipareigojimas, kuriam priskirti tam tikri arba visi pardavimais arba naudojimu pagrįsti honorarai.

▼M55

B63A B63 straipsnyje nustatytas reikalavimas pardavimais arba naudojimu pagrįstam honorarui taikomas tada, kai honoraras yra susijęs tik su intelektinės nuosavybės licencija arba kai intelektinės nuosavybės licencija yra dominuojantis elementas, su kuriuo susijęs honoraras (pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės licencija gali būti dominuojantis elementas, su kuriuo susijęs honoraras, kai ūkio subjektas turi pagrįstų lūkesčių, kad klientas priskirtų licencijai gerokai didesnę vertę nei kitoms prekėms ar paslaugoms, su kuriomis susijęs honoraras).

▼M55

B63B Kai B63A straipsnyje nustatytas reikalavimas įvykdomas, pajamos iš pardavimais arba naudojimu pagrįsto honoraro turi būti visiškai pripažintos pagal B63 straipsnį. Kai B63A straipsnyje nustatytas reikalavimas neįvykdomas, pardavimais arba naudojimu pagrįstam honorarui taikomi 50–59 straipsniuose nustatyti reikalavimai dėl kintamo atlygio.

▼M52

Atpirkimo sandoriai

B64 Atpirkimo sandoris yra sutartis, pagal kurią ūkio subjektas parduoda turtą ir taip pat pažada arba turi pasirinkimo galimybę (toje pačioje arba kitoje sutartyje) tą turtą atpirkti. Atpirktas turtas gali būti tas pats turtas, kuris iš pradžių buvo parduotas klientui, turtas, kuris iš esmės yra toks pat kaip parduotas turtas, arba kitas turtas, kurio dalis yra iš pradžių parduotas turtas.

B65 Atpirkimo sandoriai paprastai yra trijų formų:

a) ūkio subjekto prievolė atpirkti turtą (išankstinis sandoris);

b) ūkio subjekto teisė atpirkti turtą (pasirinkimo pirkti sandoris) ir

c) ūkio subjekto prievolė atpirkti turtą kliento prašymu (pasirinkimo parduoti sandoris).

Išankstinis sandoris arba pasirinkimo pirkti sandoris

▼M54

B66 Jeigu ūkio subjektas turi prievolę arba teisę atpirkti turtą (išankstinis sandoris arba pasirinkimo pirkti sandoris), klientas neįgyja turto kontrolės, nes kliento galimybė spręsti, kaip turtą naudoti, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą yra ribota, nepaisant to, kad klientas gali fiziškai turėti turtą. Todėl ūkio subjektas sutartį turi apskaityti kaip:

a) nuomą pagal 16-ąjį TFAS „Nuoma“, jeigu ūkio subjektas gali arba privalo atpirkti turtą už sumą, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, nebent sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis. Jeigu sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis, ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su kokiu nors iš kliento gautu atlygiu. Ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS; arba

▼M52

b) finansavimo susitarimą pagal B68 straipsnį, jeigu ūkio subjektas gali arba privalo atpirkti turtą už sumą, kuri yra didesnė už pradinę turto pardavimo kainą arba jai lygi.

B67 Lygindamas atpirkimo kainą ir pardavimo kainą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pinigų laiko vertę.

B68 Jeigu atpirkimo sandoris yra finansavimo susitarimas, ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir taip pat pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su bet kokiu iš kliento gautu atlygiu. Ūkio subjektas turi pripažinti skirtumą tarp iš kliento gauto atlygio sumos ir klientui mokėtino atlygio sumos kaip palūkanas ir, jei taikoma, kaip tvarkymo ar laikymo išlaidas (pavyzdžiui, draudimo).

B69 Jeigu pasirinkimo sandoris neįvykdomas iki jo galiojimo pabaigos, ūkio subjektas turi nutraukti įsipareigojimo pripažinimą ir pripažinti pajamas.

▼M52

Pasirinkimo parduoti sandoris

▼M54

B70 Jeigu ūkio subjektas turi prievolę atpirkti turtą kliento prašymu (pasirinkimo parduoti sandoris) už kainą, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, sudarydamas sutartį ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą ta teise pasinaudoti. Jeigu klientas pasinaudoja ta teise, jis faktiškai sumoka ūkio subjektui atlygį už teisę naudotis nurodytu turtu tam tikrą laikotarpį. Todėl, jeigu klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą pasinaudoti ta teise, ūkio subjektas sandorį turi apskaityti kaip nuomą pagal 16-ąjį TFAS, nebent sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis. Jeigu sutartis yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio dalis, ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, susijusį su kokiu nors iš kliento gautu atlygiu. Ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS.

▼M52

B71 Siekdamas nustatyti, ar klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą pasinaudoti savo teise, ūkio subjektas turi atsižvelgti į įvairius veiksnius, įskaitant turto atpirkimo kainos ir numatomos rinkos vertės atpirkimo datą santykį ir laiką iki teisės galiojimo pabaigos. Pavyzdžiui, jeigu tikimasi, kad atpirkimo kaina reikšmingai viršys turto rinkos kainą, tai gali rodyti, kad klientas turi reikšmingą ekonominę paskatą įvykdyti pasirinkimo parduoti sandorį.

B72 Jeigu klientas neturi reikšmingos ekonominės paskatos pasinaudoti savo teise tokia kaina, kuri yra mažesnė už pradinę turto pardavimo kainą, ūkio subjektas turi apskaityti sandorį taip, lyg tai būtų produkto pardavimas su teise grąžinti, kaip aprašyta B20–B27 straipsniuose.

B73 Jeigu turto atpirkimo kaina yra lygi pradinei pardavimo kainai arba už ją didesnė ir didesnė už numatomą turto rinkos vertę, sutartis iš tiesų yra finansavimo susitarimas ir todėl turi būti apskaitoma taip, kaip aprašyta B68 straipsnyje.

B74 Jeigu turto atpirkimo kaina yra lygi pradinei pardavimo kainai arba už ją didesnė ir yra mažesnė už numatomą turto rinkos vertę arba jai lygi, o klientas neturi reikšmingos ekonominės paskatos pasinaudoti savo teise, ūkio subjektas sandorį turi apskaityti taip, lyg tai būtų produkto pardavimas su teise grąžinti, kaip aprašyta B20–B27 straipsniuose.

B75 Lygindamas atpirkimo kainą ir pardavimo kainą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pinigų laiko vertę.

B76 Jeigu pasirinkimo sandoris neįvykdomas iki jo galiojimo pabaigos, ūkio subjektas turi nutraukti įsipareigojimo pripažinimą ir pripažinti pajamas.

Konsignacijos susitarimai

B77 Kai ūkio subjektas (kaip prekiautojas arba platintojas) pristato kitai šaliai produktą, skirtą parduoti galutiniams klientams, ūkio subjektas turi įvertinti, ar ta kita šalis tuo momentu įgijo produkto kontrolę. Kitai šaliai pristatytas produktas gali būti laikomas pagal konsignacijos susitarimą, jeigu ta kita šalis neįgijo produkto kontrolės. Atitinkamai ūkio subjektas neturi pripažinti pajamų, kai produktas pristatomas kitai šaliai, jeigu pristatytas produktas laikomas konsignacijos pagrindu.

▼M52

B78 Rodikliai, iš kurių matyti, kad susitarimas yra konsignacijos susitarimas, yra, be kita ko, tokie:

a) produktą kontroliuoja ūkio subjektas, kol įvyksta nurodytas įvykis, kaip antai produkto pardavimas prekiautojo klientui, arba kol baigiasi nurodytas laikotarpis;

b) ūkio subjektas gali pareikalauti produktą grąžinti arba perduoti produktą trečiajai šaliai (pavyzdžiui, kitam prekiautojui) ir

c) prekiautojas neturi besąlygiško įsipareigojimo sumokėti už produktą (nors gali būti pareikalauta sumokėti užstatą).

Susitarimai, pagal kuriuos prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną

B79 Susitarimas, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, yra sutartis, pagal kurią ūkio subjektas išrašo sąskaitą klientui už produktą, tačiau fiziškai išlaiko produktą, kol jis perduodamas klientui tam tikru momentu ateityje. Pavyzdžiui, klientas gali prašyti ūkio subjekto sudaryti tokią sutartį dėl to, kad jis neturi pakankamai vietos produktui saugoti, arba dėl to, kad vėluojama vykdyti kliento gamybos grafikus.

B80 Ūkio subjektas, siekdamas nustatyti, kada jis įvykdė savo veiklos įsipareigojimą perduoti produktą, turi įvertinti, kada klientas įgyja to produkto kontrolę (žr. 38 straipsnį). Tam tikrų sutarčių atveju kontrolė perduodama tada, kai produktas pristatomas į kliento vietą arba kai produktas išsiunčiamas, priklausomai nuo sutarties sąlygų (įskaitant pristatymo ir siuntimo sąlygas). Tačiau tam tikrų sutarčių atveju klientas gali įgyti produkto kontrolę net jeigu produktą fiziškai išlaiko ūkio subjektas. Tokiu atveju klientas gali spręsti, kaip naudoti produktą, ir gauti iš esmės visą likusią jo teikiamą naudą net jeigu jis nusprendė nepasinaudoti teise tą produktą fiziškai įgyti. Todėl ūkio subjektas produkto nekontroliuoja. Ūkio subjektas klientui teikia kliento turto saugojimo paslaugas.

B81 Be 38 straipsnyje nustatytų reikalavimų taikymo, kad klientas įgytų produkto kontrolę pagal susitarimą, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, turi būti atitinkami visi šie kriterijai:

a) susitarimo, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, sudarymo priežastis turi būti esminė (pavyzdžiui, klientas pareikalavo tokio susitarimo);

b) produktas turi būti atskirai identifikuojamas kaip priklausantis klientui;

c) produktas šiuo metu turi būti parengtas fiziškai perduoti klientui ir

d) ūkio subjektas negali turėti galimybės naudoti produktą arba jį perduoti kitam klientui.

▼M52

B82 Jeigu ūkio subjektas pripažįsta produkto pardavimo pajamas susitarimo, pagal kurį prekės pateikiamos vėlesnę nei sąskaitos išrašymo dieną, pagrindu, jis turi apsvarstyti, ar jis turi likusių veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, susijusių su saugojimo paslaugomis) pagal 22–30 straipsnius, kuriems ūkio subjektas turi priskirti dalį sandorio kainos pagal 73–86 straipsnius.

Kliento priėmimas

B83 Pagal 38 straipsnio e punktą tai, kad klientas priėmė turtą, gali rodyti, kad jis įgijo turto kontrolę. Kliento priėmimo sąlyga leidžia klientui nutraukti sutartį arba reikalauti, kad ūkio subjektas imtųsi taisomųjų veiksmų, jeigu prekė ar paslauga neatitinka sutartų specifikacijų. Vertindamas, kada klientas įgyja prekės ar paslaugos kontrolę, ūkio subjektas turi atsižvelgti į tokias sąlygas.

B84 Jeigu ūkio subjektas gali objektyviai nustatyti, kad prekės ar paslaugos kontrolė buvo perduota klientui pagal sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje, tuomet kliento priėmimas yra formalumas, kuris neturėtų įtakos ūkio subjekto sprendimui nustatant, kada klientas įgijo prekės ar paslaugos kontrolę. Pavyzdžiui, jeigu kliento priėmimo sąlyga pagrįsta nurodytų dydžio ir svorio charakteristikų atitikimu, ūkio subjektas, prieš gaudamas kliento priėmimo patvirtinimą, turėtų galėti nustatyti, ar tie kriterijai atitinkami. Ūkio subjekto patirtis, susijusi su sutartimis dėl panašių prekių ar paslaugų, gali suteikti įrodymų, kad klientui pateikta prekė ar paslauga atitinka sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje. Jeigu pajamos pripažįstamos prieš klientui priimant turtą, ūkio subjektas vis tiek turi apsvarstyti, ar yra likusių veiklos įsipareigojimų (pavyzdžiui, įrangos instaliavimo), ir įvertinti, ar jie turi būti apskaitomi atskirai.

B85 Tačiau, jeigu ūkio subjektas negali objektyviai nustatyti, kad klientui suteikta prekė ar paslauga atitinka sutartas specifikacijas, nustatytas sutartyje, ūkio subjektas negalėtų padaryti išvados, kad klientas įgijo kontrolę, kol jis negauna kliento patvirtinimo apie priėmimą. Taip yra todėl, kad tomis aplinkybėmis ūkio subjektas negali nustatyti, kad klientas gali spręsti, kaip naudoti prekę ar paslaugą, ir gauti iš esmės visą likusią jos teikiamą naudą.

B86 Jeigu ūkio subjektas pristato klientui produktą bandymo ar vertinimo tikslais ir klientas nėra įsipareigojęs sumokėti jokio atlygio, kol nepasibaigia bandomasis laikotarpis, produkto kontrolė klientui neperduodama tol, kol klientas priima produktą arba kol pasibaigia bandomasis laikotarpis.

Išskaidytos informacijos apie pajamas atskleidimas

B87 114 straipsniu reikalaujama, kad ūkio subjektas pajamas pagal sutartis su klientas išskaidytų į kategorijas, kurios parodo, kaip ekonominiai veiksniai veikia pajamų ir pinigų srautų pobūdį, sumą, laiką ir neapibrėžtumą. Taigi, ūkio subjekto pajamų išskaidymo mastas siekiant atskleisti šią informaciją priklauso nuo faktų ir aplinkybių, susijusių

▼**M52**

su ūkio subjekto sutartimis su klientais. Kai kuriems ūkio subjektams, kad įgyvendintų 114 straipsnyje nustatytą pajamų išskaidymo tikslą, gali reikėti naudoti daugiau nei vienos rūšies kategorijas. Kiti ūkio subjektai tikslą išskaidyti pajamas gali įgyvendinti naudodami tik vienos rūšies kategoriją.

B88 Rinkdamasis, kokios rūšies kategoriją (ar kategorijas) naudoti pajamoms išskaidyti, ūkio subjektas turi atsižvelgti į tai, kaip informacija apie ūkio subjekto pajamas buvo pateikta siekiant kitų tikslų, įskaitant visus toliau nurodytus dalykus:

a) atskleistą informaciją, kuri nėra finansinių ataskaitų dalis (pavyzdžiui, pranešimuose apie pelno paskirstymą, metiniuose pranešimuose arba informacijoje investuotojams);

b) informaciją, kurią reguliariai peržiūri pagrindinis sprendimus priimantis asmuo, siekdamas įvertinti veiklos segmentų finansinius rezultatus, ir

c) kitą informaciją, kuri yra panašių rūšių kaip informacija, nustatyta B88 straipsnio a ir b punktuose, ir kurią ūkio subjektas arba ūkio subjekto finansinių ataskaitų naudotojai naudoja, kad įvertintų ūkio subjekto finansinius rezultatus arba priimtų sprendimus dėl išteklių paskirstymo.

B89 Kategorijų, kurios gali būti tinkamos, pavyzdžiai apima, be kita ko, visus šiuos dalykus:

a) prekės ar paslaugos rūšis (pavyzdžiui, pagrindinės produktų linijos);

b) geografinis regionas (pavyzdžiui, šalis ar regionas);

c) rinka arba klientų rūšis (pavyzdžiui, Vyriausybiniai ir nevyriausybiniai klientai);

d) sutarties rūšis (pavyzdžiui, fiksuotos kainos sutartis ir laiko bei medžiagų įkainio sutartis);

e) sutarties trukmė (pavyzdžiui, trumpalaikės ir ilgalaikės sutartys);

f) prekių ar paslaugų perdavimo periodiškumas (pavyzdžiui, pajamos iš prekių ar paslaugų, perduotų klientams tam tikru momentu, ir pajamos iš prekių ar paslaugų, perduodamų per tam tikrą laikotarpį) ir

g) pardavimo kanalai (pavyzdžiui, prekės parduodamos tiesiogiai klientams, ir prekės, parduodamos per tarpininkus).

▼M52

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M54

C1A 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 5, 97, B66 ir B70 straipsniai. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M55

C1B 2016 m. balandžio mėn. paskelbtais *15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ paaiškinimais* pataisyti 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ir C7 straipsniai, išbrauktas B57 straipsnis ir įterpti B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ir C8A straipsniai. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas tas pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

▼M52

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

▼M55

C2 Taikant C3–C8A straipsniuose pateiktus pereinamojo laikotarpio reikalavimus:

a) taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį standartą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžia, ir

b) įvykdyta sutartis yra tokia sutartis, pagal kurią ūkio subjektas perdavė visas prekes ir suteikė visas paslaugas, nustatytas pagal 11-ąjį TAS „Statybų sutartys“, 18-ąjį TAS „Pajamos“ ir susijusius aiškinimus.

▼M52

C3 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti pasinaudodamas vienu iš šių dviejų metodų:

a) retrospektyviai kiekvienam ankstesniam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, taikydamas C5 straipsnyje pateiktas priemones, arba

b) retrospektyviai, pripažindamas sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą pagal C7–C8 straipsnius.

C4 Nepaisant 8-ojo TAS 28 straipsnio reikalavimų, kai šis standartas taikomas pirmą kartą, ūkio subjektas turi pateikti tik paskutinio metinio ataskaitinio laikotarpio, ėjusio prieš pirmą metinį ataskaitinį laikotarpį, kuriuo taikytas šis standartas (paskutinio praėjusio laikotarpio), kiekybinę informaciją, kurios reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnio f punktą, ir tik tuo atveju, jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko retrospektyviai pagal C3 straipsnio a punktą. Ūkio subjektas taip pat gali pateikti dabartinio laikotarpio arba ankstesnių lyginamųjų laikotarpių informaciją, tačiau to daryti neprivalo.

▼M55

C5 Taikydamas šį standartą retrospektyviai pagal C3 straipsnio a punktą, ūkio subjektas gali naudoti vieną ar daugiau iš šių praktinių priemonių:

a) įvykdytų sutarčių atveju ūkio subjektas neprivalo tikslinti sutarčių, kurios:

i) prasideda ir baigiasi tą patį metinį ataskaitinį laikotarpį arba

ii) yra įvykdytos anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

b) įvykdytų sutarčių, pagal kurias numatytas kintamas atlygis, atveju ūkio subjektas, užuot skaičiavęs kintamo atlygio sumas lyginamaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, gali naudoti sandorio kainą sutarties įvykdymo datą;

c) sutarčių, kurios buvo pakeistos iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, atveju ūkio subjektas neturi retrospektyviai tikslinti sutarties dėl tų sutarties pakeitimų pagal 20–21 straipsnius. Vietoje to ūkio subjektas turi parodyti agreguotą visų pakeitimų, padarytų iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, poveikį, kai:

i) identifikuojami įvykdyti ir neįvykdyti veiklos įsipareigojimai;

ii) nustatoma sandorio kaina ir

iii) sandorio kaina priskiriama įvykdytiems ir neįvykdytiems veiklos įsipareigojimams;

d) visais ataskaitiniais laikotarpiais, pateiktais iki taikymo pirmą kartą datos, ūkio subjektas neprivalo atskleisti sandorio kainos sumos, priskirtos likusiems veiklos įsipareigojimams, ir paaiškinimo, kada ūkio subjektas tikisi pripažinti tą sumą pajamomis (žr. 120 straipsnį).

▼M52

C6 Jeigu ūkio subjektas naudoja bet kurią iš C5 straipsnyje nurodytų praktinių priemonių, tą priemonę jis turi taikyti nuosekliai visoms sutartims visais pateiktais ataskaitiniais laikotarpiais. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti visą šią informaciją:

a) naudotas priemones ir

b) kokybinį numatomo kiekvienos iš tų priemonių taikymo poveikio įvertinimą, kiek tai pagrįstai įmanoma.

▼M55

C7 Jeigu ūkio subjektas pasirenka taikyti šį standartą retrospektyviai pagal C3 straipsnio b punktą, jis turi pripažinti sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį kaip to metinio ataskaitinio laikotarpio, kuris apima taikymo pirmą kartą datą, nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą. Pagal šį pereinamojo laikotarpio metodą ūkio subjektas gali pasirinkti šį standartą retrospektyviai taikyti tik toms sutartims, kurios dar nėra įvykdytos taikymo pirmą kartą datą (pavyzdžiui, 2018 m. sausio 1 d. ūkio subjektui, kurio metai baigiasi gruodžio 31 d.).

▼M55

C7A Ūkio subjektas, šį standartą retrospektyviai taikantis pagal C3 straipsnio b punktą, taip pat gali taikyti C5 straipsnio c punkte aprašytą praktinę priemonę arba:

a) visiems sutarties pakeitimams, padarytiems iki anksčiausio pateikto ataskaitinio laikotarpio pradžios, arba

b) visiems sutarties pakeitimams, padarytiems iki taikymo pirmą kartą datos.

Jeigu ūkio subjektas taiko šią praktinę priemonę, jis turi ją taikyti nuosekliai visoms sutartims ir atskleisti C6 straipsnyje reikalaujamą informaciją.

▼M52

C8 Jeigu šis standartas taikomas retrospektyviai pagal C3 straipsnio b punktą, ataskaitiniais laikotarpiais, kurie apima taikymo pirmą kartą datą, ūkio subjektas turi atskleisti abiejų rūšių toliau nurodytą papildomą informaciją:

a) šio standarto taikymo poveikio, palyginti su 11-uoju TAS, 18-uoju TAS ir susijusiais aiškinimais, kurie galiojo prieš pakeitimą, kiekvienai finansinės ataskaitos straipsnio eilutei sumą dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu ir

b) C8 straipsnio a punkte nustatytų reikšmingų pakeitimų priežasčių paaiškinimą.

▼M55

C8A Ūkio subjektas *15-ojo TFAS paaiškinimus* (žr. C1B straipsnį) turi taikyti retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS. Kai ūkio subjektas pataisas taiko retrospektyviai, jis turi taikyti tas pataisas taip, lyg jos būtų įtrauktos į 15-ąjį TFAS taikymo pirmą kartą datą. Taigi ūkio subjektas netaiko pataisų ataskaitiniams laikotarpiams arba sutartims, kuriems 15-ojo TFAS reikalavimai netaikomi pagal C2–C8 straipsnius. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas taiko 15-ąjį TFAS pagal C3 straipsnio b punktą tik sutartims, kurios taikymo pirmą kartą datą yra neįvykdytos, jis neturi tikslinti 15-ojo TFAS taikymo pirmą kartą datą įvykdytų sutarčių atsižvelgdamas į šių pataisų poveikį.

▼M52

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C9 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, visos nuorodos šiame standarte į 9-ąjį TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ STANDARTŲ PANAIKINIMAS

C10 Šiuo standartu pakeičiami šie standartai:

a) 11-asis TAS „Statybų sutartys“;

b) 18-asis TAS „Pajamos“;

c) TFAAK 13-asis aiškinimas „Klientų lojalumo programos“;

d) TFAAK 15-asis aiškinimas „Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos“;

e) TFAAK 18-asis aiškinimas „Klientų perduodamas turtas“ ir

f) NAK 31-asis aiškinimas „Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“.

▼M54

16-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

„Nuoma“

TIKSLAS

1. **Šiuo standartu nustatomi *nuomos* pripažinimo, vertinimo, pateikimo ir atskleidimo principai. Tikslas yra užtikrinti, kad *nuominin*kai ir *nuomotojai* pateiktų svarbią informaciją taip, kad tie sandoriai būtų parodyti teisingai. Ši informacija suteikia pagrindą finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, kokį poveikį nuoma turi ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams.**

2. Ūkio subjektas, taikydamas šį standartą, turi atsižvelgti į *sutarčių* sąlygas ir visus svarbius faktus bei aplinkybes. Ūkio subjektas turi nuosekliai taikyti šį standartą panašių požymių turinčioms sutartims panašiomis aplinkybėmis.

TAIKYMO SRITIS

3. Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti visų rūšių nuomai, įskaitant *naudojimo teise valdomo turto* nuomą *subnuomos* atveju, išskyrus:

a) nuomą, skirtą naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamų išteklių paieškai ar naudojimui;

b) nuomininko laikomo biologinio turto, kuriam taikomas 41-asis TAS „Žemės ūkis“, nuomą;

c) paslaugų koncesijos susitarimus, kuriems taikomas TKAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijos susitarimai*;

d) nuomotojo suteiktas intelektinės nuosavybės licencijas, kurioms taikomas 15-asis TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“; ir

e) pagal licencijų sutartis, kurioms taikomas 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“, nuomininko turimas teises į tokius objektus, kaip kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės.

4. Nuomininkas gali, bet neprivalo, šį standartą taikyti nematerialiojo turto nuomai, išskyrus nurodytąją 3 straipsnio e punkte.

PRIPAŽINIMO IŠIMTYS (B3–B8 STRAIPSNIAI)

5. Nuomininkas gali pasirinkti netaikyti 22–49 straipsniuose nustatytų reikalavimų:

a) *trumpalaikei nuomai*; ir

b) nuomai, kurios *nuomojamo turto* vertė yra maža (kaip aprašyta B3–B8 straipsniuose);

6. Jeigu nuomininkas pasirenka netaikyti 22–49 straipsnių reikalavimų trumpalaikei nuomai arba nuomai, kurios nuomojamo turto vertė yra maža, jis turi pripažinti *nuomos mokesčius*, susijusius su ta nuoma, sąnaudomis pagal tiesinį metodą per *nuomos laikotarpį* arba pagal kitą sisteminį metodą. Nuomininkas turi taikyti kitą sisteminį metodą, jei tas metodas geriau parodo nuomininko naudą.

▼M54

7. Jeigu nuomininkas trumpalaikę nuomą apskaito pagal 6 straipsnį, taikydamas šį standartą jis turi laikyti, kad nuoma yra nauja, jeigu:

a) padaromas *nuomos pakeitimas*; arba

b) pasikeičia nuomos laikotarpis (pavyzdžiui, nuomininkas pasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią anksčiau nebuvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį).

8. Pasirinkimo sprendimas dėl trumpalaikės nuomos turi būti priimamas pagal nuomojamo turto, su kuriuo susijusi naudojimo teisė, grupę. Nuomojamo turto grupė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo ūkio subjekto operacijose turto grupė. Pasirinkimo sprendimas dėl nuomos, kurios nuomojamo turto vertė yra maža, gali būti priimamas dėl kiekvienos konkrečios nuomos.

NUOMOS IDENTIFIKAVIMAS (B9–B33 STRAIPSNIAI)

9. Sudarydamas sutartį ūkio subjektas turi įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą. Sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, jeigu už atlygį ji suteikia teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą tam tikrą laikotarpį. B9–B31 straipsniuose pateikiamos vertinimo, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, gairės.

10. Laikotarpis gali būti apibrėžtas atsižvelgiant į nustatyto turto naudojimo apimtį (pavyzdžiui, produkcijos vienetų, kuriems pagaminti tam tikras įrenginys bus naudojamas, skaičių).

11. Ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, tik jeigu pakeičiamos sutarties sąlygos.

Sutarties komponentų atskyrimas

12. Jeigu sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą, ūkio subjektas kiekvieną sutarties nuomos komponentą turi apskaityti kaip nuomą atskirai nuo sutarties ne nuomos komponentų, nebent ūkio subjektas taiko 15 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę. B32–B33 straipsniuose pateikiamos sutarties komponentų atskyrimo gairės.

Nuomininkas

13. Jeigu sutartis apima nuomos komponentą ir vieną ar daugiau papildomų nuomos ar ne nuomos komponentų, nuomininkas atlygį pagal sutartį turi priskirti kiekvienam nuomos komponentui remdamasis santykine atskira nuomos komponento kaina ir bendra atskira ne nuomos komponentų kaina.

14. Santykinė atskira nuomos ir ne nuomos komponentų kaina turi būti nustatoma pagal kainą, kurią nuomotojas ar panašus tiekėjas prašytų ūkio subjekto atskirai sumokėti už tą ar panašų komponentą. Jeigu stebimos atskiros kainos negalima lengvai gauti, nuomininkas turi nustatyti atskiros kainos įvertį kuo daugiau naudodamasis stebima informacija.

▼**M54**

15. Kaip praktinę priemonę nuomininkas gali pasirinkti pagal nuomojamo turto grupę neatskirti ne nuomos komponentų nuo nuomos komponentų ir apskaityti kiekvieną nuomos komponentą ir visus susijusius ne nuomos komponentus kaip vieną bendrą nuomos komponentą. Šios praktinės priemonės nuomininkas netaiko įterptosioms išvestinėms finansinėms priemonėms, atitinkančioms 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“ 4.3.3 punkto kriterijus.

16. Išskyrus atvejus, kai taikoma 15 straipsnyje nustatyta praktinė priemonė, ne nuomos komponentus nuomininkas apskaito pagal kitus taikytinus standartus.

Nuomotojas

17. Jeigu sutartis apima nuomos komponentą ir vieną ar daugiau papildomų nuomos ar ne nuomos komponentų, atlygį pagal sutartį nuomotojas paskirsto taikydamas 15-ojo TFAS 73–90 straipsnius.

NUOMOS LAIKOTARPIS (B34–B41 STRAIPSNIAI)

18. Ūkio subjektas nuomos laikotarpį nustato kaip neatšaukiamą nuomos laikotarpį, kuris apima:

a) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos; ir

b) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė nutraukti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise nepasinaudos.

19. Nustatydamas, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą, ūkio subjektas turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes, kurie sukuria ekonominę paskatą nuomininkui pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudoti pasirinkimo teise nutraukti nuomą, kaip aprašyta B37–B40 straipsniuose.

20. Nuomininkas iš naujo įvertina, ar jis pagrįstai žino, kad pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą, kai įvyksta reikšmingas įvykis arba reikšmingai pasikeičia aplinkybės:

a) kuriuos nuomininkas gali kontroliuoti; ir

b) kurie turi įtakos tam, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise, į kurią anksčiau nebuvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį, arba nepasinaudos pasirinkimo teise, į kurią anksčiau buvo atsižvelgta nustatant nuomos laikotarpį (kaip aprašyta B41 straipsnyje).

21. Ūkio subjektas peržiūri nuomos laikotarpį, jei pasikeičia neatšaukiamas nuomos laikotarpis. Pavyzdžiui, neatšaukiamas nuomos laikotarpis pasikeičia, jeigu:

a) nuomininkas pasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį;

b) nuomininkas nepasinaudoja pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį;

▼**M54**

c) įvyksta įvykis, dėl kurio nuomininkas pagal sutartį yra įpareigotas pasinaudoti pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį; arba

d) įvyksta įvykis, dėl kurio nuomininkui pagal sutartį yra draudžiama pasinaudoti pasirinkimo teise, į kurią ūkio subjektas anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį.

NUOMININKAS

Pripažinimas

22. ***Pradžios datą*** **nuomininkas pripažįsta naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą.**

Vertinimas

Pirminis vertinimas

Naudojimo teise valdomo turto pirminis vertinimas

23. **Pradžios datą nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą įvertina savikaina.**

24. Naudojimo teise valdomo turto savikainą sudaro:

a) nuomos įsipareigojimo pirminio vertinimo suma, kaip aprašyta 26 straipsnyje;

b) bet kokie nuomos mokesčiai pradžios datą arba iki jos, atėmus bet kokias gautas *nuomos paskatas*;

c) bet kokios nuomininko patirtos *pirminės tiesioginės išlaidos*; ir

d) išlaidų, kurias nuomininkas patirs išmontuodamas ir pašalindamas nuomojamą turtą, tvarkydamas jo buvimo vietą arba atkurdamas tokią nuomojamo turto būklę, kokios reikalaujama pagal nuomos sąlygas, įvertis, nebent tos išlaidos patiriamos atsargoms gaminti. Nuomininkas prisiima su šiomis išlaidomis susijusį įsipareigojimą pradžios datą arba pasinaudojęs nuomojamu turtu tam tikrą konkretų laikotarpį.

25. Nuomininkas turi pripažinti 24 straipsnio d punkte aprašytas išlaidas kaip dalį naudojimo teise valdomo turto savikainos, kai jis prisiima įsipareigojimą dėl šių išlaidų. Nuomininkas taiko 2-ąjį TAS „Atsargos“ išlaidoms, kurias jis patiria per tam tikrą konkretų laikotarpį dėl to, kad tą laikotarpį naudojimo teise valdomą turtą naudojo atsargoms gaminti. Tokių išlaidų įsipareigojimai, apskaitomi taikant šį standartą arba 2-ąjį TAS, yra pripažįstami ir vertinami taikant 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

▼M54

Nuomos įsipareigojimo pirminis vertinimas

26. Pradžios datą nuomininkas vertina nuomos įsipareigojimą tą datą nesumokėtų nuomos mokesčių dabartine verte. Nuomos mokesčiai turi būti diskontuojami naudojant *nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą*, jei tą normą galima lengvai nustatyti. Jeigu tos normos negalima lengvai nustatyti, nuomininkas turi naudoti *nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą*.

27. Pradžios datą nuomos mokesčiai, įtraukti į nuomos įsipareigojimo vertinimą, apima toliau nurodytus mokesčius už teisę naudoti nuomojamą turtą nuomos laikotarpiu, kurie nėra sumokami pradžios datą:

a) *fiksuotuosius mokesčius* (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams, kaip aprašyta B42 straipsnyje), atėmus bet kokias gautinas nuomos paskatas;

b) *kintamuosius nuomos mokesčius*, kurie priklauso nuo indekso ar normos, iš pradžių įvertinamus naudojant indeksą ar normą pradžios datą (kaip aprašyta 28 straipsnyje);

c) sumas, kurias nuomininkas turėtų mokėti pagal *likvidacinės vertės garantijas*;

d) pasirinkimo pirkti sandorio vykdymo kainą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos (įvertintą atsižvelgiant į veiksnius, aprašytus B37–B40 straipsniuose); ir

e) baudas už nuomos nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

28. 27 straipsnio b punkte nurodyti kintamieji nuomos mokesčiai, kurie priklauso nuo indekso ar normos, apima, pavyzdžiui, mokesčius, susietus su vartojimo kainų indeksu, mokesčius, susietus su lyginamąja palūkanų norma (tokia kaip LIBOR), arba mokesčius, kurie kinta siekiant atspindėti rinkos nuomos kainų pokyčius.

Vėlesnis vertinimas

Naudojimo teise valdomo turto vėlesnis vertinimas

29. Po pradžios datos nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti taikydamas savikainos metodą, nebent jis taiko kurį nors iš 34 ir 35 straipsniuose aprašytų vertinimo metodų.

Savikainos metodas

30. Taikydamas savikainos metodą, nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą vertina savikaina:

a) atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius; ir

b) pakoregavus dėl nuomos įsipareigojimo pakartotinio įvertinimo, nurodyto 36 straipsnio c punkte.

31. Apskaičiuodamas naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą, vadovaudamasis 32 straipsnio reikalavimais, nuomininkas turi taikyti 16-ojo TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ nusidėvėjimo reikalavimus.

▼**M54**

32. Jeigu iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui perleidžiama nuomojamo turto nuosavybės teisė arba jeigu naudojimo teise valdomo turto kaina rodo, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo pirkti teise, nuomininkas apskaičiuoja naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą nuo pradžios datos iki nuomojamo turto *naudingo tarnavimo laiko* pabaigos. Kitu atveju nuomininkas naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą skaičiuoja nuo pradžios datos iki ankstesnės iš šių datų: naudojimo teise valdomo turto *naudingo tarnavimo laiko* pabaigos arba nuomos laikotarpio pabaigos.

33. Siekdamas nustatyti, ar naudojimo teise valdomo turto vertė yra sumažėjusi, ir apskaityti bet kokius nustatytus vertės sumažėjimo nuostolius, nuomininkas taiko 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“.

Kiti vertinimo metodai

34. Jeigu nuomininkas savo investiciniam turtui taiko tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“, tą tikrosios vertės metodą jis turi taikyti ir naudojimo teise valdomam turtui, kuris atitinka 40-ajame TAS pateiktą investicinio turto apibrėžtį.

35. Jeigu naudojimo teise valdomas turtas susijęs su nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupe, kuriai nuomininkas taiko 16-ajame TAS nustatytą perkainojimo metodą, nuomininkas tą perkainojimo metodą gali pasirinkti taikyti visam naudojimo teise valdomam turtui, susijusiam su ta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupe.

Nuomos įsipareigojimo vėlesnis vertinimas

36. Po pradžios datos nuomininkas nuomos įsipareigojimą vertina:

a) padidindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į nuomos įsipareigojimo palūkanas;

b) sumažindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į sumokėtus nuomos mokesčius; ir

c) pakartotinai vertindamas balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į bet kokį pakartotinį vertinimą ar nuomos pakeitimus, nurodytus 39–46 straipsniuose, arba į peržiūrėtus mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems nuomos mokesčiams (žr. B42 straipsnį).

37. Nuomos įsipareigojimo palūkanos kiekvienu laikotarpiu per nuomos laikotarpį yra suma, dėl kurios susidaro pastovi periodinė palūkanų norma likusiai nuomos įsipareigojimo sumai. Periodinė palūkanų norma yra diskonto norma, aprašyta 26 straipsnyje, arba, jei taikoma, peržiūrėta diskonto norma, aprašyta 41 straipsnyje, 43 straipsnyje arba 45 straipsnio c punkte.

38. Išskyrus atvejus, kai išlaidos yra įtrauktos į kito turto balansinę vertę taikant kitus taikytinus standartus, po pradžios datos nuomininkas pelnu arba nuostoliais pripažįsta:

a) nuomos įsipareigojimo palūkanas; ir

b) kintamuosius nuomos mokesčius, neįtrauktus į nuomos įsipareigojimo vertinimą laikotarpiu, kuriuo įvyksta įvykis ar atsiranda sąlyga, dėl kurių mokami šie mokesčiai.

▼**M54**

Nuomos įsipareigojimo pakartotinis vertinimas

39. Po pradžios datos, siekdamas pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą, kad būtų atsižvelgta į nuomos mokesčių pakeitimus, nuomininkas turi taikyti 40–43 straipsnius. Nuomininkas turi pripažinti nuomos įsipareigojimo pakartotinio įvertinimo sumą kaip naudojimo teise valdomo turto koregavimą. Tačiau, jeigu naudojimo teise valdomo turto balansinė vertė sumažinama iki nulio ir dar sumažinamas nuomos įsipareigojimo vertinimas, bet kokią likusią pakartotinio įvertinimo sumą nuomininkas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais.

40. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, naudodamas peržiūrėtą diskonto normą, jeigu:

a) pasikeičia nuomos laikotarpis, kaip aprašyta 20–21 straipsniuose. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius remdamasis peržiūrėtu nuomos laikotarpiu; arba

b) pasikeičia pasirinkimo teisės pirkti nuomojamą turtą vertinimas, atsižvelgiant į įvykius ir aplinkybes, aprašytus 20–21 straipsniuose, pasirinkimo teisės pirkti kontekste. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius, kad parodytų mokėtinų sumų pasikeitimą, atsižvelgiant į pasirinkimo pirkti teisę.

41. Taikydamas 40 straipsnį, nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtą diskonto normą kaip nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą likusiam nuomos laikotarpiui, jei tą normą galima lengvai nustatyti, arba kaip nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą pakartotinio įvertinimo datą, jeigu nuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti.

42. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, jeigu:

a) pasikeičia sumos, kurias nuomininkas turėtų mokėti pagal likvidacinės vertės garantiją. Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius, kad parodytų sumų, kurios, tikėtina, turėtų būti mokėtinos pagal likvidacinės vertės garantiją, pasikeitimą;

b) pasikeičia būsimi nuomos mokesčiai dėl indekso ar normos, naudotos tiems mokesčiams nustatyti, pasikeitimo, įskaitant, pavyzdžiui, pokytį siekiant atsižvelgti į rinkos nuomos kainų pokyčius po nuomos kainų rinkoje peržiūros. Nuomininkas turi pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą, kad būtų atsižvelgta į tuos peržiūrėtus nuomos mokesčius, tik kai pasikeičia pinigų srautai (t. y. kai įsigalioja nuomos mokesčių koregavimas). Nuomininkas turi nustatyti peržiūrėtus nuomos mokesčius likusiam nuomos laikotarpiui remdamasis peržiūrėtais sutartyje numatytais mokėjimais.

43. Taikydamas 42 straipsnį, nuomininkas turi naudoti nepakeistą diskonto normą, nebent nuomos mokesčiai pasikeičia dėl kintamųjų palūkanų normų pasikeitimo. Tokiu atveju nuomininkas turi naudoti peržiūrėtą diskonto normą, kuri parodo palūkanų normos pokyčius.

▼**M54**

Nuomos pakeitimai

44. Nuomininkas nuomos pakeitimą turi apskaityti kaip atskirą nuomą, jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:

a) dėl pakeitimo padidėja nuomos apimtis, nes papildomai suteikiama teisė naudoti vieną ar daugiau nuomojamo turto objektų; ir

b) atlygis už nuomą padidėja suma, kuri atitinka atskirą apimties padidėjimo kainą ir bet kokius tos atskiros kainos koregavimus siekiant atsižvelgti į konkrečios sutarties aplinkybes.

45. Jeigu nuomos pakeitimas neapskaitomas kaip atskira nuoma, *pakeitimo įsigaliojimo datą* nuomininkas turi:

a) paskirstyti atlygį pakeistoje sutartyje taikydamas 13–16 straipsnius;

b) nustatyti pakeistos nuomos terminą taikydamas 18–19 straipsnius; ir

c) pakartotinai įvertinti nuomos įsipareigojimą diskontuodamas peržiūrėtus nuomos mokesčius, naudodamas peržiūrėtą diskonto normą. Peržiūrėta diskonto norma nustatoma kaip nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma likusiam nuomos laikotarpiui, jei tą normą galima lengvai nustatyti, arba kaip nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma pakeitimo įsigaliojimo datą, jeigu nuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti.

46. Jeigu nuomos pakeitimas neapskaitomas kaip atskira nuoma, nuomininkas turi apskaityti nuomos įsipareigojimo pakartotinį įvertinimą:

a) sumažindamas naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę, kad būtų atsižvelgta į visišką ar dalinį nuomos nutraukimą dėl nuomos pakeitimų, kuriais sumažinama nuomos apimtis. Bet kokį pelną arba nuostolius, susijusius su visišku ar daliniu nuomos nutraukimu, nuomininkas turi pripažinti pelnu arba nuostoliais;

b) atitinkamai koreguodamas naudojimo teise valdomą turtą dėl visų kitų nuomos pakeitimų.

Pateikimas

47. Nuomininkas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti arba aiškinamajame rašte atskleisti informaciją apie:

a) naudojimo teise valdomą turtą atskirai nuo kito turto. Jeigu nuomininkas naudojimo teise valdomo turto nepateikia atskirai finansinės būklės ataskaitoje, jis turi:

i) įtraukti naudojimo teise valdomą turtą į tą pačią straipsnio eilutę kaip ta, kurioje būtų pateiktas atitinkamas nuomojamas turtas, jei jis nuomininkui priklausytų; ir

ii) atskleisti, į kurias finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes tas naudojimo teise valdomas turtas įtrauktas;

b) nuomos įsipareigojimus atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Jeigu nuomininkas nuomos įsipareigojimų nepateikia atskirai finansinės būklės ataskaitoje, jis turi atskleisti, į kurias finansinės būklės ataskaitos straipsnių eilutes tie įsipareigojimai įtraukti.

▼M54

48. 47 straipsnio a punkte nurodytas reikalavimas netaikomas investicinio turto apibrėžtį atitinkančiam naudojimo teise valdomam turtui, kuris turi būti pateiktas finansinės būklės ataskaitoje kaip investicinis turtas.

49. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje nuomininkas turi pateikti nuomos įsipareigojimo palūkanų sąnaudas atskirai nuo naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimo. Nuomos įsipareigojimo palūkanų sąnaudos yra finansinių sąnaudų komponentas, kurį pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 82 straipsnio b punktą reikalaujama pateikti atskirai pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje.

50. Pinigų srautų ataskaitoje nuomininkas turi klasifikuoti:

a) pagrindinės nuomos įsipareigojimo dalies mokėjimus kaip finansavimo veiklą;

b) nuomos įsipareigojimo palūkanų dalies mokėjimus taikydamas 7-ojo TAS „Pinigų srautų ataskaita“ reikalavimus sumokėtoms palūkanoms; ir

c) trumpalaikės nuomos mokesčius, punktą reikalaujama pateikti atskirai pelno (nuostoliųmokesčius už mažos vertės turto nuomą ir kintamuosius nuomos mokesčius, neįtrauktus į nuomos įsipareigojimo vertinimą, kaip pagrindinę veiklą.

Atskleidimas

51. Reikalavimų atskleisti informaciją tikslas – įpareigoti nuomininkus aiškinamajame rašte atskleisti informaciją, kuri kartu su informacija, pateikta finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje, suteikia pagrindą finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti nuomos poveikį nuomininko finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams. 52–60 straipsniuose patikslinami reikalavimai, kaip pasiekti šį tikslą.

52. Nuomininkas turi atskleisti informaciją apie savo nuomos sutartis, pagal kurias jis yra nuomininkas, viename aiškinamajame rašte arba atskirame savo finansinių ataskaitų skirsnyje. Vis dėlto nuomininkas neturi dubliuoti kitur finansinėse ataskaitose jau pateiktos informacijos, jeigu ta informacija kryžminės nuorodos būdu įtraukta į aiškinamąjį raštą arba atskirą skirsnį apie nuomą.

53. Nuomininkas turi atskleisti šias ataskaitinio laikotarpio sumas:

a) naudojimo teise valdomo turto nusidėvėjimą pagal nuomojamo turto grupę;

b) nuomos įsipareigojimų palūkanų sąnaudas;

c) sąnaudas, susijusias su trumpalaike nuoma, apskaitoma taikant 6 straipsnį. Šios sąnaudos neturi apimti sąnaudų, susijusių su nuoma, kurios laikotarpis yra vienas mėnuo arba trumpesnis;

d) sąnaudas, susijusias su mažos vertės turto nuoma, apskaitoma taikant 6 straipsnį. Šios sąnaudos neturi apimti sąnaudų, susijusių su trumpalaike mažos vertės turto nuoma, nurodyta 53 straipsnio c punkte;

▼**M54**

e) sąnaudas, susijusias su kintamaisiais nuomos mokesčiais, neįtrauktais į nuomos įsipareigojimų vertinimą;

f) pajamas iš naudojimo teise valdomo turto subnuomos;

g) visas pinigų išmokas už nuomą;

h) naudojimo teise valdomo turto papildymus;

i) pelną arba nuostolius dėl pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių; ir

j) naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal nuomojamo turto grupę.

54. 53 straipsnyje nurodytą atskleistiną informaciją nuomininkas turi pateikti lentelėje, nebent kita forma būtų tinkamesnė. Atskleidžiamos sumos turi apimti išlaidas, kurias nuomininkas įtraukė į kito turto balansinę vertę ataskaitiniu laikotarpiu.

55. Nuomininkas turi atskleisti savo trumpalaikės nuomos, apskaitomos taikant 6 straipsnį, įsipareigojimų sumą, jeigu trumpalaikės nuomos sutarčių portfelis, kurio atžvilgiu jis yra įsipareigojęs ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, yra nepanašus į trumpalaikės nuomos sutarčių portfelį, su kuriuo susijusios trumpalaikės nuomos sąnaudos, atskleistos taikant 53 straipsnio c punktą.

56. Jeigu naudojimo teise valdomas turtas atitinka investicinio turto apibrėžtį, nuomininkas turi taikyti 40-ajame TAS pateiktus atskleidimo reikalavimus. Tokiu atveju nereikalaujama, kad nuomininkas atskleistų 53 straipsnio a, f, h arba j punktuose nurodytą informaciją apie tą naudojimo teise valdomą turtą.

57. Jeigu nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą vertina perkainota verte taikydamas 16-ąjį TAS, jis turi atskleisti 16-ojo TAS 77 straipsnyje reikalaujamą informaciją apie tą naudojimo teise valdomą turtą.

58. Nuomininkas turi atskleisti nuomos įsipareigojimų terminų analizę taikydamas 7-ojo TFAS „Finansinės priemonės. Atskleidimas“ 39 ir B11 straipsnius atskirai nuo kitų finansinių įsipareigojimų terminų analizės.

59. Be informacijos, kurią reikalaujama atskleisti pagal 53–58 straipsnius, nuomininkas turi atskleisti papildomą kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo nuomos veiklą, kad įvykdytų atskleidimo tikslą, nurodytą 51 straipsnyje (kaip aprašyta B48 straipsnyje). Ši papildoma informacija gali apimti, be kita ko, informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti:

a) nuomininko nuomos veiklos pobūdį;

b) būsimas pinigų išmokas, kurias nuomininkas gali turėti sumokėti ir į kurias neatsižvelgiama vertinant nuomos įsipareigojimus. Tai gali būti pozicija, susidaranti dėl:

i) kintamųjų nuomos mokesčių (kaip aprašyta B49 straipsnyje);

ii) pratęsimo ir nutraukimo pasirinkimo teisės (kaip aprašyta B50 straipsnyje);

▼M54

iii) likvidacinės vertės garantijų (kaip aprašyta B51 straipsnyje); ir

iv) dar nepradėtos nuomos, dėl kurios nuomininkas yra įsipareigojęs;

c) apribojimus ar sąlygas, nustatytus nuomos sutartyse; ir

d) pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius (kaip aprašyta B52 straipsnyje).

60. Nuomininkas, kuris trumpalaikę nuomą ar mažos vertės turto nuomą apskaito taikydamas 6 straipsnį, turi atskleisti tą faktą.

NUOMOTOJAS

Nuomos klasifikavimas (B53–B58 straipsniai)

61. Nuomininkas kiekvieną savo nuomą turi klasifikuoti kaip *veiklos nuomą arba finansinę nuomą*.

62. Nuoma klasifikuojama kaip finansinė nuoma, jeigu perleidžiama iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda neperleidžiama.

63. Ar nuoma yra finansinė, ar veiklos, labiau priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo sandorio esmės. Situacijų, kurios atskirai arba kartu paprastai lemtų, kad nuoma būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, pavyzdžiai:

a) iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuomojamo turto nuosavybės teisė;

b) nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti nuomojamą turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus pakankamai mažesnė už *tikrąją vertę* šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, kad *susitarimų datą* galėtų būti pagrįstai žinoma, kad šia teise bus pasinaudota;

c) nuomos laikotarpis apima didesnę nuomojamo turto *ekonominio tarnavimo laiko* dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama;

d) susitarimų datą nuomos mokesčių dabartinė vertė bent iš esmės prilygsta visai nuomojamo turto tikrajai vertei; ir

e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.

64. Situacijų, kurios atskirai arba kartu taip pat gali lemti, kad nuoma būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, rodikliai yra šie:

a) jeigu nuomininkas gali atšaukti nuomą, jis padengia dėl šio atšaukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;

b) tikrosios likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos nuolaidos, lygios didžiajai daliai pardavimo pajamų nuomos laikotarpio pabaigoje, pavidalu); ir

▼M54

c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.

65. 63–64 straipsniuose pateikti pavyzdžiai ir rodikliai ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su nuomojamo turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma laikoma veiklos nuoma. Pavyzdžiui, taip gali būti, jeigu nuomojamo turto nuosavybė perduodama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygų tuometinei tikrajai turto vertei, arba jeigu yra mokami kintamieji nuomos mokesčiai, dėl kurių nuomotojas iš esmės visos tokios rizikos ir naudos neperleidžia.

66. Nuoma klasifikuojama susitarimų datą ir klasifikavimas iš naujo įvertinamas tik nuomos pakeitimo atveju. Įvertinimų keitimas (pavyzdžiui, nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės skaičiavimo keitimas) ar aplinkybių kaita (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

Finansinė nuoma

Pripažinimas ir vertinimas

67. Pradžios datą nuomotojas finansinės būklės ataskaitoje turi pripažinti finansinės nuomos būdu išnuomotą turtą ir pateikti jį kaip gautiną sumą, lygią *grynųjų investicijų į nuomą* sumai.

Pirminis vertinimas

68. Grynosioms investicijoms į nuomą įvertinti nuomotojas turi naudoti nuomos sutartyje numatytas palūkanas. Subnuomos atveju, jeigu subnuomos sutartyje numatytos palūkanų normos negalima lengvai nustatyti, grynosioms investicijoms į subnuomą įvertinti tarpinis nuomotojas gali naudoti diskonto normą, naudojamą pagrindinei sutarčiai (pakoreguotą pagal bet kokias pirmines tiesiogines išlaidas, susijusias su subnuoma).

69. Pirminės tiesioginės išlaidos, išskyrus patiriamas nuomotojų gamintojų arba nuomotojų tarpininkų, įtraukiamos į pirminį grynųjų investicijų į nuomą vertinimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į grynųjų investicijų į nuomą sumą; atskirai jų pridėti nebereikia.

Nuomos mokesčių, įtraukiamų apskaičiuojant grynąsias investicijas į nuomą, pirminis vertinimas

70. Pradžios datą nuomos mokesčiai, įtraukiami į grynųjų investicijų į nuomą vertinimą, apima toliau nurodytus mokesčius už teisę naudoti nuomojamą turtą nuomos laikotarpiu, kurie nėra gauti pradžios datą:

a) fiksuotuosius mokesčius (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams, kaip aprašyta B42 straipsnyje), atėmus bet kokias mokėtinas nuomos paskatas;

▼**M54**

b) kintamuosius nuomos mokesčius, kurie priklauso nuo indekso ar normos, iš pradžių įvertinamus naudojant indeksą ar normą pradžios datą;

c) bet kokias likvidacinės vertės garantijas, kurias nuomotojui suteikė nuomininkas, su nuomininku susijusi šalis arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti įsipareigojimus pagal garantiją;

d) pasirinkimo pirkti sandorio vykdymo kainą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos (įvertintą atsižvelgiant į veiksnius, aprašytus B37 straipsnyje); ir

e) baudas už nuomos nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

Nuomotojai gamintojai arba nuomotojai tarpininkai

71. Pradžios datą nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas dėl kiekvienos savo finansinės nuomos turi pripažinti:

a) pajamas, kurios yra nuomojamo turto tikroji vertė, arba, jeigu mažesnė, nuomotojo kaupiamų nuomos mokesčių dabartinė vertė, diskontuota naudojant rinkos palūkanų normą;

b) pardavimo savikainą, kuri yra nuomojamo turto savikaina (arba, jeigu balansinė vertė nuo jos skiriasi – balansinė vertė), atėmus *negarantuotos likvidacinės vertės* dabartinę vertę; ir

c) pardavimo pelną arba nuostolius (t. y. skirtumą tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos) pagal ūkio subjekto vienakrypčių pardavimų, kuriems taikomas 15-asis TFAS, politiką. Nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas finansinės nuomos pardavimo pelną arba nuostolius turi pripažinti pradžios datą, nepriklausomai nuo to, ar nuomotojas perleidžia nuomojamą turtą, kaip aprašyta 15-ajame TFAS.

72. Gamintojai ar tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui gamintojui ar nuomotojui tarpininkui lemia pelną arba nuostolius, lygius nuomojamo turto vienakrypčio pardavimo normaliomis pardavimo kainomis pelnui ar nuostoliams, atsižvelgiant į bet kokias taikomas kiekio ar prekybos nuolaidas.

73. Nuomotojai gamintojai ar nuomotojai tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Dėl tokios palūkanų normos taikymo nuomotojas pripažintų pernelyg didelę bendrų su sandoriu susijusių pajamų dalį pradžios datą. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas pardavimo pelną turi apriboti pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma.

▼**M54**

74. Nuomotojas gamintojas arba nuomotojas tarpininkas dėl finansinės nuomos teisės gavimo patiriamas išlaidas pradžios datą pripažįsta sąnaudomis, nes jos yra daugiausia susijusios su gamintojo ar tarpininko pardavimo pelno uždirbimu. Nuomotojų gamintojų ar nuomotojų tarpininkų dėl finansinės nuomos teisės gavimo patiriamos išlaidos nėra įtraukiamos į pirminių tiesioginių išlaidų apibrėžtį, taigi nėra įtraukiamos apskaičiuojant grynąsias investicijas į nuomą.

Vėlesnis vertinimas

75. Finansines pajamas per nuomos laikotarpį nuomotojas turi pripažinti remdamasis metodu, kuris parodo nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastovią periodišką grąžos normą.

76. Nuomotojas siekia sistemiškai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Nuomotojas turi atimti su laikotarpiu susijusius nuomos mokesčius iš *bendrųjų investicijų į nuomą*, kad laipsniškai sumažintų tiek pagrindines, tiek *neuždirbtas finansines pajamas*.

77. Nuomotojas grynosioms investicijoms į nuomą turi taikyti pripažinimo nutraukimo ir vertės sumažėjimo reikalavimus, pateiktus 9-ajame TFAS. Nuomotojas reguliariai peržiūri įvertintas negarantuotas likvidacines vertes, naudojamas skaičiuojant bendrąsias investicijas į nuomą. Jeigu įvertinta negarantuota likvidacinė vertė sumažėja, nuomotojas patikrina pajamų paskirstymą per nuomos laikotarpį ir iš karto pripažįsta bet kokį sukauptų sumų sumažėjimą.

78. Nuomotojas, kuris turtą, įgytą finansinės nuomos būdu, klasifikuoja kaip turtą, skirtą parduoti (arba įtraukia jį į perleidžiamą grupę, kuri yra klasifikuojama kaip skirta parduoti) pagal 5-ąjį TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla“, tą turtą turi apskaityti pagal tą standartą.

N u o m o s p a k e i t i m a i

79. Nuomotojas finansinės nuomos pakeitimą turi apskaityti kaip atskirą nuomą, jeigu įvykdomos abi šios sąlygos:

a) dėl pakeitimo padidėja nuomos apimtis, nes papildomai suteikiama teisė naudoti vieną ar daugiau nuomojamo turto objektų; ir

b) atlygis už nuomą padidėja suma, kuri atitinka atskirą apimties padidėjimo kainą ir bet kokius tos atskiros kainos koregavimus siekiant atsižvelgti į konkrečios sutarties aplinkybes.

80. Jeigu finansinės nuomos pakeitimas neapskaitomas kaip atskira nuoma, nuomotojas pakeitimą turi apskaityti taip:

a) jeigu pakeitimas būtų galiojęs susitarimų datą, ir dėl to nuoma būtų buvusi klasifikuojama kaip veiklos nuoma, nuomotojas turi:

i) apskaityti nuomos pakeitimą kaip naują nuomą nuo pakeitimo įsigaliojimo datos; ir

▼M54

ii) nuomojamo turto balansinę vertę nustatyti kaip grynųjų investicijų į nuomą vertę prieš pat pakeitimo įsigaliojimo datą;

b) kitu atveju nuomotojas turi taikyti 9-ojo TFAS reikalavimus.

Veiklos nuoma

Pripažinimas ir vertinimas

81. **Nuomotojas turi pripažinti nuomos mokesčius, susijusius su veiklos nuoma, pajamomis pagal tiesinį metodą arba pagal kitą sisteminį metodą. Nuomotojas turi taikyti kitą sisteminį metodą, jei tas metodas aiškiau parodo naudojant nuomojamą turtą gaunamos naudos mažėjimo modelį.**

82. Išlaidas (įskaitant nusidėvėjimą), patirtas uždirbant su nuoma susijusias pajamas, nuomotojas turi pripažinti sąnaudomis.

83. Pirmines tiesiogines išlaidas, patiriamas gaunant veiklos nuomos teisę, nuomotojas įskaičiuoja į nuomojamo turto balansinę vertę ir pripažįsta tas išlaidas nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir nuomos pajamas.

84. Nudėvimo nuomojamo turto, naudojamo veiklos nuomai, nusidėvėjimo apskaitos politika turi atitikti nuomotojo įprastą panašaus turto nusidėvėjimo apskaitos politiką. Nuomotojas turi apskaičiuoti nusidėvėjimą pagal 16-ąjį TAS ir 38-ąjį TAS.

85. Siekdamas nustatyti, ar nuomojamo turto, naudojamo veiklos nuomai, vertė yra sumažėjusi, ir apskaityti bet kokius nustatytus vertės sumažėjimo nuostolius, nuomotojas turi taikyti 36-ąjį TAS.

86. Nuomotojas gamintojas ar nuomotojas tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.

Nuomos pakeitimai

87. Nuomotojas turi apskaityti veiklos nuomos pakeitimą kaip naują nuomą nuo pakeitimo įsigaliojimo datos ir iš anksto sumokėtus ar sukauptus nuomos mokesčius, susijusius su pradine nuoma, laikyti naujos nuomos mokesčių dalimi.

Pateikimas

88. Nuomotojas finansinės būklės ataskaitoje turi pateikti nuomojamą turtą, naudojamą veiklos nuomai, pagal to nuomojamo turto pobūdį.

Atskleidimas

89. **Reikalavimų atskleisti informaciją tikslas – įpareigoti nuomotojus aiškinamajame rašte atskleisti informaciją, kuri kartu su informacija, pateikta finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje, suteikia pagrindą finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti nuomos poveikį nuomotojo finansinei būklei, finansiniams veiklos rezultatams ir pinigų srautams. 90–97 straipsniuose patikslinami reikalavimai, kaip pasiekti šį tikslą.**

▼**M54**

90. Nuomotojas turi atskleisti šias ataskaitinio laikotarpio sumas:

a) jei tai finansinė nuoma:

i) pardavimo pelno arba nuostolių;

ii) finansinių pajamų iš grynųjų investicijų į nuomą; ir

iii) pajamų, susijusių su kintamaisiais nuomos mokesčiais, neįtrauktais į grynųjų investicijų į nuomą vertinimą;

b) jei tai veiklos nuoma – nuomos pajamų, atskirai atskleidžiant pajamas, susijusias su kintamaisiais nuomos mokesčiais, kurie nepriklauso nuo indekso ar normos.

91. 90 straipsnyje nurodytą atskleistiną informaciją nuomotojas turi pateikti lentelėje, nebent kita forma būtų tinkamesnė.

92. Nuomotojas turi atskleisti papildomą kokybinę ir kiekybinę informaciją apie savo nuomos veiklą, kad įvykdytų atskleidimo tikslą, nurodytą 89 straipsnyje. Ši papildoma informacija apima, be kita ko, informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti:

a) nuomotojo nuomos veiklos pobūdį; ir

b) kaip nuomotojas valdo riziką, susijusią su bet kokiomis išlaikytomis teisėmis į nuomojamą turtą. Visų pirma nuomotojas turi atskleisti savo rizikos valdymo strategiją, taikomą išlaikytoms teisėms į nuomojamą turtą, įskaitant bet kokias priemones, kuriomis nuomotojas tą riziką mažina. Tokios priemonės gali apimti, pavyzdžiui, atpirkimo susitarimus, likvidacinės vertės garantijas arba kintamuosius nuomos mokesčius už nurodytas ribas viršijantį naudojimą.

Finansinė nuoma

93. Nuomotojas turi pateikti grynųjų investicijų į finansinę nuomą balansinės vertės reikšmingų pokyčių kokybinį ir kiekybinį paaiškinimą.

94. Nuomotojas turi atskleisti gautinų nuomos mokesčių terminų analizę, kurioje būtų parodyti nediskontuoti nuomos mokesčiai, gautini kiekvienais metais bent per pirmuosius penkerius metus, ir bendros sumos, gautinos per likusius metus. Nuomotojas turi suderinti nediskontuotus nuomos mokesčius su grynosiomis investicijomis į nuomą. Suderinant būtina identifikuoti neuždirbtas finansines pajamas, susijusias su gautinais nuomos mokesčiais, ir bet kokią negarantuotą likvidacinę vertę.

Veiklos nuoma

95. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektams, naudojamiems veiklos nuomai, nuomotojas turi taikyti 16-ojo TAS atskleidimo reikalavimus. Taikydamas 16-ojo TAS atskleidimo reikalavimus, nuomotojas išskaido kiekvieną nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų grupę į turtą, naudojamą veiklos nuomai, ir turtą, nenaudojamą veiklos nuomai. Atitinkamai nuomotojas pateikia 16-ajame TAS reikalaujamą atskleisti informaciją apie turtą, naudojamą veiklos nuomai (pagal nuomojamo turto grupę), atskirai nuo nuosavo turto, kurį nuomotojas turi ir naudoja.

▼M54

96. Nuomotojas turtui, naudojamam veiklos nuomai, taiko 36-ojo TAS, 38-ojo TAS, 40-ojo TAS ir 41-ojo TAS atskleidimo reikalavimus.

97. Nuomotojas turi atskleisti nuomos mokesčių terminų analizę, kurioje būtų parodyti nediskontuoti nuomos mokesčiai, gautini kiekvienais metais bent per pirmuosius penkerius metus, ir bendros sumos, gautinos per likusius metus.

PARDAVIMO IR ATGALINĖS NUOMOS SANDORIAI

98. Jeigu ūkio subjektas (pardavėjas nuomininkas) perduoda turtą kitam ūkio subjektui (pirkėjui nuomotojui) ir vėl tą turtą išsinuomoja iš pirkėjo nuomotojo, tiek pardavėjas nuomininkas, tiek pirkėjas nuomotojas turi apskaityti perdavimo sutartį ir nuomą taikydami 99–103 straipsnius.

Įvertinimas, ar turto perdavimas yra pardavimas

99. Kad nustatytų, ar turto perdavimas turi būti apskaitomas kaip to turto pardavimas, ūkio subjektas turi taikyti reikalavimus, skirtus nustatyti, kada veiklos įsipareigojimas laikomas įvykdytu pagal 15-ąjį TFAS.

Turto perdavimas yra pardavimas

100. Jeigu pardavėjo nuomininko turto perdavimas atitinka 15-ojo TFAS reikalavimus, kad būtų apskaitomas kaip turto pardavimas:

a) pardavėjas nuomininkas naudojimo teise valdomą turtą, atsirandantį dėl atgalinės nuomos, turi vertinti pagal turto ankstesnės balansinės vertės dalį, kuri yra susijusi su pardavėjo nuomininko išlaikyta naudojimo teise. Atitinkamai pardavėjas nuomininkas turi pripažinti tik tą bet kokio pelno arba nuostolių sumą, kuri yra susijusi su pirkėjui nuomotojui perleistomis teisėmis;

b) pirkėjas nuomotojas turto įsigijimą turi apskaityti pagal taikomus standartus, o nuomą – pagal šiame standarte pateiktus nuomotojo apskaitos reikalavimus.

101. Jeigu atlygio už turto pardavimą tikroji vertė nėra lygi turto tikrajai vertei arba jeigu mokesčiai už nuomą neatitinka rinkos kainų, ūkio subjektas, siekdamas pardavimo pajamas įvertinti tikrąja verte, turi atlikti šiuos koregavimus:

a) bet kokias už rinkos sąlygas blogesnes sąlygas turi apskaityti kaip išankstinį nuomos mokesčių mokėjimą; ir

b) bet kokias už rinkos sąlygas geresnes sąlygas turi apskaityti kaip papildomą finansavimą, kurį pirkėjas nuomotojas suteikė pardavėjui nuomininkui.

102. Bet kokį galimą koregavimą, kurio reikalaujama pagal 101 straipsnį, ūkio subjektas turi įvertinti remdamasis lengviau nustatoma iš šių verčių:

a) atlygio už pardavimą tikrosios vertės ir turto tikrosios vertės skirtumu; ir

▼M54

b) sutartyje numatytų mokėjimų už nuomą dabartinės vertės ir mokėjimų už nuomą rinkos kainomis dabartinės vertės skirtumu.

Turto perdavimas nėra pardavimas

103. Jeigu pardavėjo nuomininko turto perdavimas neatitinka 15-ojo TFAS reikalavimų, kad būtų apskaitomas kaip turto pardavimas:

a) pardavėjas nuomininkas turi ir toliau pripažinti perduotą turtą ir pripažinti finansinį įsipareigojimą, lygų perdavimo pajamoms. Finansinį įsipareigojimą jis turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS;

b) pirkėjas nuomotojas neturi pripažinti perduoto turto ir turi pripažinti finansinį turtą, lygų perdavimo pajamoms. Finansinį turtą jis turi apskaityti pagal 9-ąjį TFAS.

A priedas

Apibrėžti terminai

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis.

nuomos pradžios data (pradžios data)	Data, kurią **nuomotojas** pateikia **nuomojamą turtą nuomininkui** naudoti.
ekonominio tarnavimo laikas	Laikotarpis, per kurį vienas ar keli naudotojai tikisi gauti ekonominės naudos iš turto naudojimo, arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos vienas ar keli naudotojai tikisi gauti naudodami turtą, skaičius.
pakeitimo įsigaliojimo data	Data, kai abi šalys susitaria dėl **nuomos pakeitimo**.
tikroji vertė	Taikant šiame standarte pateiktus **nuomotojo** apskaitos reikalavimus, suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
finansinė nuoma	**Nuoma**, kuria perleidžiama iš esmės visa su **nuomojamo turto** nuosavybe siejama rizika ir nauda.
fiksuotieji mokesčiai	Mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** moka **nuomotojui** už teisę **nuomos laikotarpiu** naudoti **nuomojamą turtą**, išskyrus **kintamuosius nuomos mokesčius**.

▼**M54**

bendrosios investicijos į nuomą	Suma, kurią sudaro: a) **nuomos mokesčiai**, **nuomotojo** gautini pagal **finansinės nuomos** sutartį; ir b) bet kokia nuomotojo kaupiama **negarantuota likvidacinė vertė**.
nuomos susitarimų data (susitarimų data)	Ankstesnė iš šių datų: **nuomos** sutarties data arba šalių įsipareigojimo laikytis pagrindinių nuomos sąlygų data.
pirminės tiesioginės išlaidos	Papildomos nuomos teisės gavimo išlaidos, kurių nebūtų buvę, jei nuomos teisė nebūtų gauta, išskyrus su **finansine nuoma** susijusias išlaidas, kurias patiria **nuomotojas** gamintojas ar tarpininkas.
nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma	Palūkanų norma, dėl kurios a) **nuomos mokesčių** ir b) **negarantuotos likvidacinės vertės** dabartinė vertė yra lygi i) **nuomojamo turto tikrosios vertės** ir ii) bet kokių nuomotojo **pirminių tiesioginių išlaidų** sumai.
nuoma	Sutartis arba sutarties dalis, už atlygį suteikianti teisę tam tikrą laikotarpį naudoti turtą (**nuomojamą turtą**).
nuomos paskatos	Su **nuoma** susiję **nuomotojo** mokėjimai **nuomininkui** arba nuomininko išlaidų kompensavimas ar prisiėmimas.
nuomos pakeitimas	Pradinėse nuomos sąlygose nenumatytas **nuomos** apimties arba atlygio už nuomą pakeitimas (pavyzdžiui, teisės naudoti vieną ar daugiau **nuomojamo turto** objektų suteikimas arba nutraukimas, sutartyje nustatyto **nuomos laikotarpio** pratęsimas arba sutrumpinimas).

▼**M54**

nuomos mokesčiai — Mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** moka **nuomotojui**, susiję su teise **nuomos laikotarpiu** naudoti **nuomojamą turtą**, kuriuos sudaro:

a) **fiksuotieji mokesčiai** (įskaitant prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams), atėmus bet kokias **nuomos paskatas**;

b) **kintamieji nuomos mokesčiai**, priklausantys nuo indekso ar normos;

c) pasirinkimo pirkti sandorio vykdymo kaina, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos; ir

d) baudos už **nuomos** nutraukimą, jeigu daroma prielaida, kad per nuomos laikotarpį nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise nutraukti nuomą.

Nuomininko nuomos mokesčiai taip pat apima sumas, kurias jis tikisi sumokėti pagal **likvidacinės vertės garantijas**. Nuomos mokesčiai neapima ne nuomos komponentams priskirtų mokėjimų, nebent nuomininkas pasirenka derinti ne nuomos komponentus su nuomos komponentais ir juos apskaityti kaip vieną bendrą nuomos komponentą.

Nuomos mokesčiai nuomotojui taip pat gali apimti sumas pagal bet kokias likvidacinės vertės garantijas, kurias nuomotojui suteikė nuomininkas, su nuomininku susijusi šalis arba su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti įsipareigojimus pagal garantiją. Nuomos mokesčiai neapima ne nuomos komponentams priskirtų mokėjimų.

nuomos laikotarpis — Neatšaukiamas laikotarpis, kuriuo **nuomininkas** turi teisę naudoti **nuomojamą turtą**, įskaitant abu šiuos laikotarpius:

a) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti **nuomą**, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise pasinaudos; ir

b) laikotarpius, kuriems taikoma pasirinkimo teisė nutraukti nuomą, jei yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas ta pasirinkimo teise nepasinaudos.

nuomininkas — Subjektas, už atlygį gaunantis teisę tam tikrą laikotarpį naudotis **nuomojamu turtu**.

nuomininko priskaitytina skolinimosi palūkanų norma — Palūkanų norma, kurią **nuomininkas** turėtų mokėti, kad su panašiomis garantijomis panašiam laikotarpiui pasiskolintų lėšų, būtinų turtui, kurio vertė panaši į **naudojimo teise valdomo turto** vertę, įsigyti panašiomis ekonominėmis sąlygomis.

▼**M54**

nuomotojas	Subjektas, už atlygį suteikiantis teisę tam tikrą laikotarpį naudoti **nuomojamą turtą**.
grynosios investicijos į nuomą	**Bendrosios investicijos į nuomą**, diskontuotos taikant **nuomos sutartyje numatytą palūkanų normą**.
veiklos nuoma	**Nuoma**, kuria neperleidžiama iš esmės visa su **nuomojamo turto** nuosavybe siejama rizika ir nauda.
pasirenkami nuomos mokesčiai	Mokesčiai, kuriuos **nuomininkas** turi mokėti **nuomotojui** už teisę naudoti **nuomojamą turtą** laikotarpiais, kuriems taikoma pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti **nuomą** ir kurie nėra įtraukti į **nuomos laikotarpį**.
naudojimo laikotarpis	Visas laikotarpis, kurį turtas yra naudojamas pagal sutartį su klientu (įskaitant bet kokius ne iš eilės einančius laikotarpius).
likvidacinės vertės garantija	Su nuomotoju nesusijusios šalies **nuomotojui** suteikta garantija, kad **nuomojamo turto** vertė (arba vertės dalis) **nuomos** pabaigoje bus bent tam tikra nurodyta suma.
naudojimo teise valdomas turtas	Turtas, kuris parodo **nuomininko** teisę naudotis **nuomojamu turtu nuomos laikotarpiu**.
trumpalaikė nuoma	**Nuoma**, kurios **nuomos laikotarpis pradžios datą** yra 12 mėnesių arba trumpesnis. Nuoma, apimanti pasirinkimo teisę pirkti turtą, nėra trumpalaikė nuoma.
subnuoma	Sandoris, kuriuo **nuomininkas** (tarpinis nuomotojas) **nuomojamą turtą** pernuomoja trečiajai šaliai, o **nuomos** sutartis (pagrindinė nuoma) lieka galioti.
nuomojamas turtas	Turtas, kuris yra **nuomos** objektas ir kurį naudoti **nuomotojas** suteikė teisę **nuomininkui**.
neuždirbtos finansinės pajamos	Skirtumas tarp: a) **bendrųjų investicijų į nuomą** ir b) **grynųjų investicijų į nuomą**.

▼M54

negarantuota likvidacinė vertė	**Nuomojamo turto** likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo **nuomotojas** nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja tik su nuomotoju susijusi šalis.
kintamieji nuomos mokesčiai	Mokesčių, kuriuos **nuomininkas nuomos laikotarpiu** sumoka **nuomotojui** už teisę naudoti **nuomojamą turtą**, dalis, kuri kinta dėl faktų ar aplinkybių pokyčių po **pradžios datos**, išskyrus praeinantį laiką.

Kituose standartuose apibrėžti terminai, šiame standarte naudojami ta pačia reikšme

sutartis	Dviejų ar daugiau šalių susitarimas, kuriuo sukuriamos vykdytinos teisės ir pareigos.
naudingo tarnavimo laikas	Laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas turtą, skaičius.

B priedas

Taikymo nurodymai

Šis priedas yra neatskiriama standarto dalis. Jame paaiškinta, kaip taikyti 1–103 straipsnius, ir jis turi tokią pačią galią kaip kitos šio standarto dalys.

Taikymas portfeliui

B1 Šiame standarte nurodoma, kaip apskaityti atskirą nuomos sutartį. Tačiau praktiniais tikslais ūkio subjektas šį standartą gali taikyti panašiomis savybėmis pasižyminčių nuomos sutarčių portfeliui, jei ūkio subjektas pagrįstai tikisi, kad šio standarto taikymo portfeliui poveikis finansinėms ataskaitoms iš esmės nesiskirtų nuo šio standarto taikymo atskiroms to portfelio nuomos sutartims poveikio. Jeigu apskaitomas portfelis, ūkio subjektas turi naudoti įverčius ir prielaidas, atitinkančius portfelio dydį ir sudėtį.

Sutarčių derinys

B2 Taikydamas šį standartą ūkio subjektas turi apjungti dvi ar daugiau sutarčių, sudarytų tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu su ta pačia sandorio šalimi (arba sandorio šalies susijusiomis šalimis), ir apskaityti tas sutartis kaip vieną, jei tenkinamas vienas ar daugiau iš šių kriterijų:

a) sutartys yra suderėtos kaip paketas, turintis bendrą komercinį tikslą, kurio negalima būtų suprasti šių sutarčių nevertinant drauge;

b) pagal vieną sutartį mokamo atlygio suma priklauso nuo kitos sutarties kainos ar rezultatų; arba

▼M54

c) teisės naudoti nuomojamą turtą, numatytos sutartyse (arba kai kurios teisės naudoti nuomojamą turtą, numatytos kiekvienoje iš sutarčių), sudaro vieną nuomos komponentą, kaip aprašyta B32 straipsnyje.

Pripažinimo išimtis. Nuoma, kurios nuomojamo turto vertė yra maža (5–8 straipsniai)

B3 Išskyrus B7 straipsnyje nurodytus atvejus, šiuo standartu nuomininkui leidžiama taikyti 6 straipsnį apskaitant nuomą, kurios nuomojamo turto vertė yra maža. Nuomininkas turi įvertinti nuomojamo turto vertę remdamasis to turto verte, kai jis buvo naujas, nepriklausomai nuo nuomojamo turto amžiaus.

B4 Vertinimas, ar nuomojamo turto vertė yra maža, atliekamas absoliučia išraiška. Mažos vertės turto nuoma gali būti apskaitoma pagal 6 straipsnį nepriklausomai nuo to, ar ta nuoma yra reikšminga nuomininkui. Nuomininko dydis, pobūdis ar aplinkybės neturi įtakos vertinimui. Atitinkamai tikimasi, kad skirtingi nuomininkai padarys tokias pačias išvadas dėl to, ar konkretaus nuomojamo turto vertė yra maža.

B5 Nuomojamo turto vertė gali būti maža tik jei:

a) nuomininkas gali gauti naudos naudodamasis nuomojamu turtu – vienu pačiu arba kartu su kitais nuomininkui lengvai prieinamais ištekliais; ir

b) nuomojamas turtas nėra labai priklausomas nuo kito turto arba labai susijęs su kitu turtu.

B6 Nuomojamo turto nuoma nelaikoma mažos vertės turto nuoma, jei turto pobūdis yra toks, kad būdamas naujas jis paprastai nėra mažos vertės. Pavyzdžiui, automobilių nuoma nebūtų laikoma mažos vertės turto nuoma, nes naujas automobilis paprastai nebūna mažos vertės.

B7 Jei nuomininkas pernuomoja turtą arba tikisi jį pernuomoti, pagrindinė nuoma nelaikoma mažos vertės turto nuoma.

B8 Mažos vertės nuomojamo turto pavyzdžiai galėtų būti planšetiniai ir asmeniniai kompiuteriai, nedideli biuro baldai ir telefonai.

Nuomos identifikavimas (9–11 straipsniai)

B9 Siekdamas įvertinti, ar sutartis suteikia teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą (žr. B13–B20 straipsnius) tam tikrą laikotarpį, ūkio subjektas turi įvertinti, ar visu *naudojimo laikotarpiu* klientas turi:

a) teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš nustatyto turto naudojimo (kaip aprašyta B21–B23 straipsniuose); ir

b) teisę spręsti, kaip naudoti nustatytą turtą (kaip aprašyta B24–B30 straipsniuose).

▼**M54**

B10 Jei klientas turi teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą tik dalį sutarties laikotarpio, sutartis apima nuomą tai laikotarpio daliai.

B11 Sutartį dėl prekių arba paslaugų gavimo gali sudaryti jungtinės veiklos šalys arba ji gali būti sudaryta jungtinės veiklos šalių vardu, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS *Jungtinė veikla*. Šiuo atveju laikoma, kad jungtinė veikla yra sutarties klientas. Atitinkamai, vertindamas, ar tokia sutartis apima nuomą, ūkio subjektas turi įvertinti, ar jungtinė veikla turi teisę kontroliuoti nustatyto turto naudojimą visu naudojimo laikotarpiu.

B12 Ūkio subjektas turi įvertinti, ar sutartis apima nuomą, atsižvelgdamas į kiekvieną galimą atskirą nuomos komponentą. Dėl nurodymų apie atskirus nuomos komponentus žr. B32 straipsnį.

Nustatytas turtas

B13 Paprastai turtas nustatomas aiškiai jį nurodant sutartyje. Tačiau turtas taip pat gali būti nustatytas aiškiai jį nurodant tuo metu, kai klientui suteikiama galimybė juo naudotis.

Materialinės pakeitimo teisės

B14 NET jeigu turtas yra nurodytas, klientas neturi teisės naudotis nustatytu turtu, jei tiekėjas turi materialinę teisę pakeisti turtą kitu visu jo naudojimo laikotarpiu. Tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu yra materialinė tik jei egzistuoja abi šios sąlygos:

a) tiekėjas turi praktinę galimybę pakeisti turtą alternatyviu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu (pavyzdžiui, klientas negali neleisti tiekėjui pakeisti turto kitu, o alternatyvus turtas yra tiekėjui lengvai prieinamas arba jis jį gali gauti per pagrįstą laiko tarpą); ir

b) tiekėjui būtų ekonomiškai naudinga pasinaudoti savo teise pakeisti turtą kitu (t. y. tikėtina, kad ekonominė nauda, susijusi su turto pakeitimu kitu, viršys su turto pakeitimu kitu susijusias išlaidas).

B15 Jeigu tiekėjas turi teisę arba pareigą pakeisti turtą kitu tik tam tikrą datą arba po jos arba įvykus tam tikram įvykiui, tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu nėra materiali, nes tiekėjas neturi praktinės galimybės pakeisti turtą alternatyviu turtu visu jo naudojimo laikotarpiu.

B16 Ūkio subjekto įvertinimas, ar tiekėjo teisė pakeisti turtą kitu yra materiali, grindžiamas faktais ir aplinkybėmis sutarties sudarymo dieną ir jame neturi būti atsižvelgiama į ateities įvykius, kurie sutarties sudarymo dieną nelaikomi tikėtinais. Ateities įvykių, kurie sutarties sudarymo dieną nebūtų laikomi tikėtinais ir todėl į juos neturėtų būti atsižvelgiama atliekant įvertinimą, pavyzdžiai:

a) būsimo kliento sutikimas už turto naudojimą mokėti didesnę negu rinkos kainą;

▼M54

b) naujos technologijos, kuri sutarties sudarymo metu nėra pakankamai išvystyta, įvedimas;

c) esminis skirtumas tarp to, kaip klientas naudojasi turtu, arba turto naudojimo rezultatų ir naudojimo arba rezultatų, kurie laikomi tikėtinais sutarties sudarymo metu; ir

d) esminis skirtumas tarp turto rinkos kainos naudojimo laikotarpiu ir rinkos kainos, kuri laikoma tikėtina sutarties sudarymo metu.

B17 Jeigu turtas yra kliento patalpose arba kur nors kitur, su jo pakeitimo kitu susijusios išlaidos paprastai yra didesnės negu tuomet, kai jis yra tiekėjo patalpose, ir todėl labiau tikėtina, kad jos viršys su turto pakeitimu kitu susijusią naudą.

B18 Tiekėjo teisė arba pareiga pakeisti turtą kitu remonto arba priežiūros tikslais, jei turtas tinkamai neveikia arba jeigu atsiranda galimybė jį techniškai atnaujinti, netrukdo klientui turėti teisę naudotis nustatytu turtu.

B19 Jei klientas negali lengvai nustatyti, ar tiekėjas turi materialinę pakeitimo teisę, klientas turi daryti prielaidą, kad bet kokia pakeitimo teisė yra ne materialinė.

Turto dalys

B20 Veiksnioji turto dalis yra nustatytas turtas, jei jis yra fiziškai atskiras (pavyzdžiui, pastato aukštas). Veiksnioji ar kita turto dalis, kuri nėra fiziškai atskira (pavyzdžiui, optinio skaidulinio kabelio veiksni dalis), nėra nustatytas turtas, nebent ji sudaro iš esmės visą turto veiksnumą ir tokiu būdu suteikia klientui teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu.

Teisė gauti ekonominę naudą iš naudojimosi turtu

B21 Kad galėtų kontroliuoti nustatyto turto naudojimą, klientas turi turėti teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu per visą jo naudojimo laikotarpį (pavyzdžiui, visu tuo laikotarpiu turėdamas išskirtinę teisę naudotis turtu). Klientas gali tiesiogiai arba netiesiogiai gauti ekonominės naudos iš naudojimosi turtu, kaip antai naudodamas, turėdamas arba pernuomodamas turtą. Ekonominė nauda iš naudojimosi turtu apima pirminį rezultatą ir šalutinius produktus (įskaitant galimus su jais susijusius pinigų srautus), taip pat kitą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu, kuri galėtų būti gauta pagal komercinį sandorį su trečiąja šalimi.

B22 Vertindamas teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš naudojimosi turtu ūkio subjektas turi atsižvelgti į ekonominę naudą, kuri gaunama naudojantis turtu pagal nustatytą kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį (žr. B30 straipsnį). Pavyzdžiui:

▼M54

a) jeigu naudojimasis transporto priemone pagal sutartį naudojimo laikotarpiu apribojamas viena konkrečia teritorija, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į ekonominę naudą, gaunamą transporto priemone naudojantis toje teritorijoje, bet ne už jos ribų;

b) jeigu sutartyje nustatyta, kad naudojimo laikotarpiu klientas gali vairuoti transporto priemonę tik iki tam tikro kilometrų skaičiaus, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į ekonominę naudą, gaunamą naudojantis transporto priemone iki tos leistinos ribos, bet ne daugiau.

B23 Jeigu pagal sutartį reikalaujama, kad klientas tiekėjui ar kitai šaliai kaip atlygį sumokėtų dalį pinigų srautų, gautų naudojantis turtu, tie kaip atlygis sumokėti pinigų srautai turi būti laikomi ekonominės naudos, kurią klientas gauna iš naudojimosi turtu, dalimi. Pavyzdžiui, jei klientas turi sumokėti procentinę dalį pardavimo pajamų, gautų naudojantis mažmeninės prekybos vieta, kaip atlygį tiekėjui už tą naudojimąsi, tas reikalavimas netrukdo klientui turėti teisę gauti iš esmės visą ekonominę naudą iš mažmeninės prekybos vietos naudojimo. Taip yra todėl, kad pinigų srautai, gauti iš tos pardavimo veiklos, laikomi ekonomine nauda, kurią klientas gauna naudodamasis mažmeninės prekybos vieta ir kurios dalį jis sumoka tiekėjui kaip atlygį už teisę ta vieta naudotis.

Teisė spręsti, kaip naudoti turtą

B24 Klientas turi teisę spręsti, kaip naudoti nustatytą turtą visu naudojimo laikotarpiu, tik jei:

a) klientas turi teisę spręsti, kaip ir kokiu tikslu naudoti turtą visu naudojimo laikotarpiu (kaip aprašyta B25–B30 straipsniuose); arba

b) atitinkami sprendimai dėl turto naudojimo būdo ir paskirties yra nustatyti iš anksto ir:

i) klientas turi teisę valdyti turtą (arba nurodyti kitiems valdyti turtą jo nustatytu būdu) visu naudojimo laikotarpiu, o tiekėjas neturi teisės šių nurodymų dėl valdymo pakeisti; arba

ii) klientas suprojektavo turtą (arba konkrečius to turto aspektus) tokiu būdu, kuris iš anksto nulemia turto naudojimo būdą ir paskirtį visu naudojimo laikotarpiu.

Turto naudojimo būdas ir paskirtis

B25 Klientas turi teisę spręsti, kaip ir kokiu tikslu naudoti turtą, jei pagal sutartyje nustatytą jo naudojimo teisės taikymo sritį jis gali keisti turto naudojimo būdą ir paskirtį visu naudojimo laikotarpiu. Atlikdamas šį vertinimą ūkio subjektas atsižvelgia į sprendimų priėmimo teises, kurios labiausiai susijusios su turto naudojimo būdo ir paskirties keitimu visu naudojimo laikotarpiu. Sprendimų priėmimo teisės yra susijusios, kai jos turi įtakos ekonominei naudai, gaunamai iš naudojimosi turtu. Sprendimų priėmimo teisės, kurios yra labiausiai susijusios, greičiausiai bus skirtingos skirtingoms sutartims, priklausomai nuo turto pobūdžio ir sutarties sąlygų.

▼**M54**

B26 Sprendimų priėmimo teisių, kurios, priklausomai nuo aplinkybių, suteikia teisę keisti turto naudojimo būdą ir paskirtį pagal nustatytą kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį, pavyzdžiai:

a) teisės keisti turtu sukuriamą rezultatą (pavyzdžiui, nuspręsti, ar naudoti transportavimo konteinerį prekėms pervežti arba sandėliuoti, arba nuspręsti, kokiomis prekėmis prekiauti mažmeninės prekybos vietoje);

b) teisės keisti rezultato sukūrimo laiką (pavyzdžiui, nuspręsti, kada bus naudojamas įrenginys arba jėgainė);

c) teisės keisti rezultato sukūrimo vietą (pavyzdžiui, nuspręsti dėl sunkvežimio arba laivo paskirties vietos arba nuspręsti, kur naudoti įrenginį); ir

d) teisės keisti tai, ar rezultatas yra sukuriamas, ir to rezultato kiekį (pavyzdžiui, nuspręsti, ar gaminti elektros energiją jėgainėje ir kiek elektros energijos toje jėgainėje pagaminti).

B27 Sprendimo priėmimo teisių, kurios nesuteikia teisės keisti turto naudojimo būdo ir paskirties, pavyzdžiai apima teises, kurios apsiriboja turto valdymu arba eksploatavimu. Tokias teises gali turėti klientas arba tiekėjas. Nors tokios teisės, kaip teisė valdyti arba eksploatuoti turtą, dažnai yra būtinos, kad turtas būtų veiksmingai naudojamas, tai nėra teisės spręsti, kaip ir kokiam tikslui naudoti turtą, ir dažnai priklauso nuo sprendimų dėl turto naudojimo būdo ir paskirties. Tačiau teisės valdyti turtą gali suteikti klientui teisę spręsti, kaip naudoti turtą, jei turto naudojimo būdas ir paskirtis yra iš anksto nustatyti (žr. B24 straipsnio b punkto i papunktį).

Sprendimai, nustatyti turto naudojimo laikotarpiu ir prieš tai

B28 Atitinkami sprendimai dėl turto naudojimo būdo ir paskirties gali būti nustatyti iš anksto įvairiais būdais. Pavyzdžiui, atitinkamus sprendimus gali iš anksto nulemti turto dizainas arba sutartiniai turto naudojimo apribojimai.

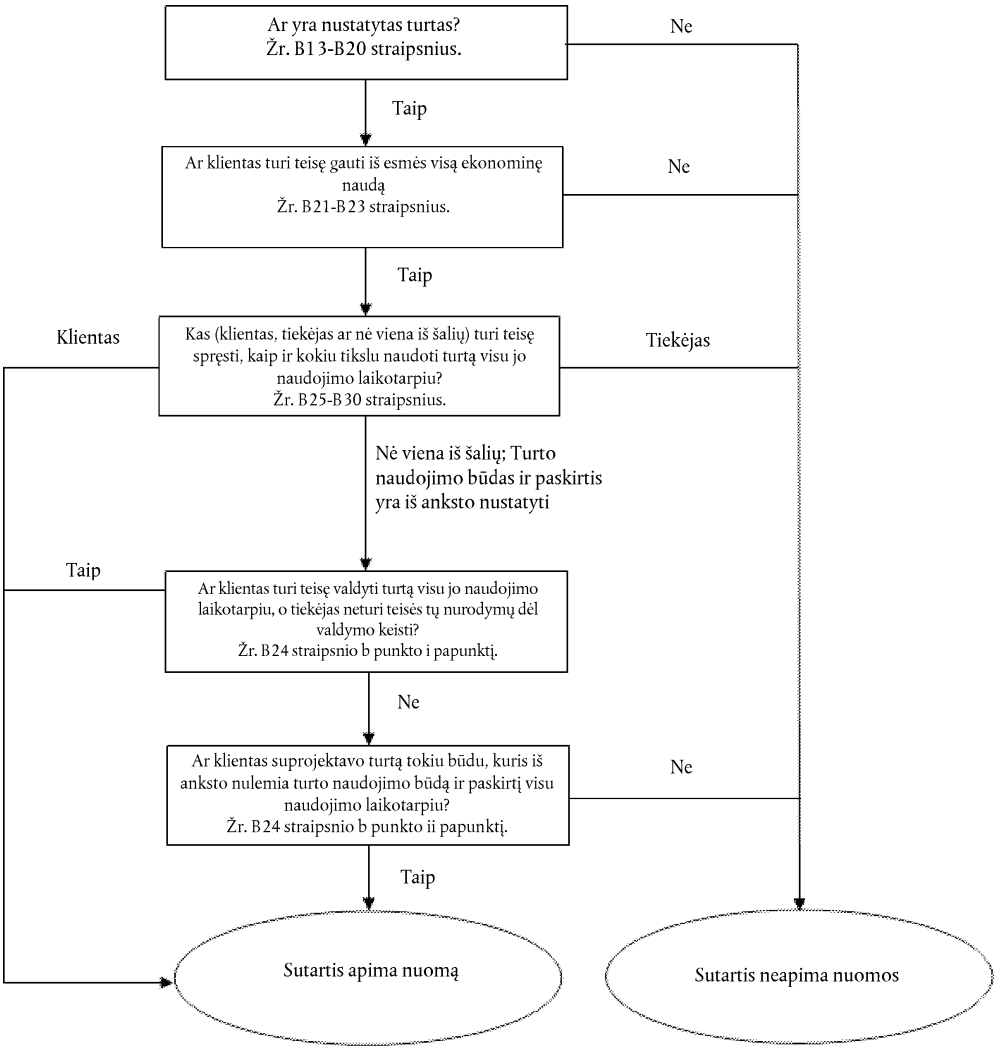
B29 Vertindamas, ar klientas turi teisę spręsti, kaip naudoti turtą, ūkio subjektas turi atsižvelgti tik į teises priimti sprendimus dėl turto naudojimo to turto naudojimo laikotarpiu, nebent klientas suprojektavo turtą (arba konkrečius turto aspektus), kaip aprašyta B24 straipsnio b punkto ii papunktyje. Taigi, jeigu neegzistuoja B24 straipsnio b punkto ii papunktyje nurodytos sąlygos, ūkio subjektas neturi atsižvelgti į sprendimus, kurie yra iš anksto nustatyti iki turto naudojimo laikotarpio. Pavyzdžiui, jei klientas gali nurodyti tik turto teikiamą rezultatą iki turto naudojimo laikotarpio, klientas neturi teisės spręsti, kaip naudoti turtą. Gebėjimas nurodyti rezultatą sutartyje iki turto naudojimo laikotarpio, be jokių kitų sprendimo priėmimo teisių, susijusių su turto naudojimu, suteikia klientui tas pačias teises kaip bet kuriam klientui, kuris perka prekes ar paslaugas.

▼**M54**

Apsaugos teisės

B30 Į sutartį gali būti įtrauktos sąlygos, skirtos apsaugoti tiekėjo interesus, susijusius su turtu arba kitu turtu, apsaugoti jo darbuotojus arba užtikrinti, kad tiekėjas laikytųsi įstatymų ar taisyklių. Toliau pateikiami apsaugos teisių pavyzdžiai. Pavyzdžiui, sutartyje gali būti: i) nurodyta maksimali turto panaudojimo apimtis arba apribojama, kur ir kada klientas gali naudoti turtą, (ii) reikalaujama, kad klientas laikytųsi tam tikros veiklos praktikos, arba iii) reikalaujama, kad klientas informuotų tiekėją apie turto naudojimo būdo pasikeitimą. Apsaugos teisės paprastai apibrėžia kliento teisės naudotis turtu taikymo sritį, tačiau, atskirai paėmus, jos netrukdo klientui turėti teisės spręsti, kaip naudoti turtą.

B31 Toliau pateikiama diagrama gali padėti ūkio subjektams įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą.



▼M54

Sutarties komponentų atskyrimas (12–17 straipsniai)

B32 Teisė naudotis nuomojamu turtu yra atskiras nuomos komponentas, jei įvykdomos abi šios sąlygos:

a) nuomininkas gali gauti naudos iš nuomojamo turto naudojimo – vieno paties arba kartu su kitais nuomininkui lengvai prieinamais ištekliais. Lengvai prieinami ištekliai yra prekės arba paslaugos, kurios yra parduodamos arba nuomojamos atskirai (nuomotojo arba kitų tiekėjų), arba ištekliai, kuriuos nuomininkas jau yra įsigijęs (iš nuomotojo arba per kitus sandorius ar įvykius); ir

b) nuomojamas turtas nėra nei labai priklausomas nuo kito sutartyje nurodyto nuomojamo turto, nei labai su juo susijęs. Pavyzdžiui, tai, kad nuomininkas gali nuspręsti nenuomoti nuomojamo turto labai nepakenkdamas savo teisėms naudotis kitu sutartyje nurodytu nuomojamu turtu, gali rodyti, kad nuomojamas turtas nėra labai priklausomas nuo to kito nuomojamo turto ir nėra labai su juo susijęs.

B33 Į sutartį gali būti įtraukta nuomininko mokėtina suma už veiklą ir išlaidas, kurios nelemia prekės ar paslaugos perdavimo nuomininkui. Pavyzdžiui, nuomotojas gali į bendrą mokėtiną sumą įtraukti mokestį už administracines paslaugas arba kitas jo patiriamas išlaidas, susijusias su nuoma, kuria prekė ar paslauga neperduodama nuomininkui. Tokios mokėtinos sumos nesuteikia pagrindo atskiram sutarties komponentui, tačiau yra laikomos bendro atlygio dalimi, kuri priskiriama atskirai nustatytiems sutarties komponentams.

Nuomos laikotarpis (18–21 straipsniai)

B34 Nustatydamas nuomos laikotarpį ir vertindamas neatšaukiamo nuomos laikotarpio trukmę ūkio subjektas turi taikyti sutarties apibrėžtį ir nustatyti laikotarpį, kuriuo sutartis yra vykdytina. Nuoma nebėra vykdytina, kai tiek nuomininkas, tiek nuomotojas turi teisę nuomą nutraukti be kitos šalies leidimo už nedidelę baudą.

B35 Jei tik nuomininkas turi teisę nutraukti nuomą, ta teisė yra laikoma nuomininko turima pasirinkimo teise nutraukti nuomą, į kurią ūkio subjektas atsižvelgia nustatydamas nuomos laikotarpį. Jei tik nuomotojas turi teisę nutraukti nuomą, neatšaukiamas nuomos laikotarpis apima laikotarpį, kuriuo galioja pasirinkimo teisė nutraukti nuomą.

B36 Nuomos laikotarpis prasideda nuo pradžios datos ir apima nuomotojo nuomininkui suteiktus laikotarpius, kuriais nuoma nemokama.

B37 Pradžios datą ūkio subjektas įvertina, ar yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą ar įsigyti nuomojamą turtą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti. Ūkio subjektas atsižvelgia į visus susijusius faktus ir aplinkybes, kurie sukuria ekonomines paskatas nuomininkui pasinaudoti arba nepasinaudoti pasirinkimo teise, įskaitant bet kokius tikėtinus faktų ir aplinkybių pasikeitimus nuo pradžios datos iki tos datos, kada pasinaudojama pasirinkimo teise. Veiksnių, į kuriuos reikia atsižvelgti, pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis):

▼**M54**

a) sutarties sąlygos dėl pasirinkimo laikotarpių, palyginti su rinkos kainomis, kaip antai:

i) nuomos mokesčių suma bet kuriuo pasirinkimo laikotarpiu;

ii) bet kokių kintamųjų nuomos mokesčių arba kitų neapibrėžtųjų mokesčių, kaip antai mokesčiai, susiję su baudomis už nuomos nutraukimą ir likvidacinės vertės garantijos, suma; ir

iii) bet kokios pasirinkimo teisės, kuria galima pasinaudoti po pirminių pasirinkimo laikotarpių (pavyzdžiui, įsigijimo pasirinkimo teisės, kuria galima pasinaudoti pratęsimo laikotarpio pabaigoje už kainą, kuri šiuo metu yra mažesnė nei rinkos kaina), sąlygos;

b) esminiai atlikti (arba numatomi atlikti) nuomojamo turto pagerinimai sutarties laikotarpiu, kurie, tikėtina, duos didelės ekonominės naudos nuomininkui, kai atsiras galimybė pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti arba nutraukti nuomą arba įsigyti nuomojamą turtą;

c) išlaidos, susijusios su nuomos nutraukimu, kaip antai derybų išlaidos, perkėlimo išlaidos, kito nuomininko poreikiams tinkančio nuomojamo turto nustatymo išlaidos, naujo turto integravimo į nuomininko veiklą išlaidos arba baudos už nuomos nutraukimą ir panašios išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su nuomojamo turto sugrąžinimu į sutartyje nustatytą būklę arba į sutartyje nustatytą vietą;

d) to nuomojamo turto svarba nuomininko veiklai, atsižvelgiant, pavyzdžiui, į tai, ar nuomojamas turtas yra specializuotas turtas, į nuomojamo turto vietą ir tinkamų alternatyvų egzistavimą; ir

e) su pasinaudojimu pasirinkimo teise susijusios sąlygos (t. y. kai pasirinkimo teise galima pasinaudoti tik jei tenkinama viena ar daugiau sąlygų) ir tikimybė, kad tos sąlygos egzistuos.

B38 Teisė pasirinkti nuomą pratęsti arba nutraukti gali būti suderinta su vienu ar daugiau kitų sutartinių elementų (pavyzdžiui, likvidacinės vertės garantija) taip, kad nuomininkas garantuotų nuomotojui minimalią arba nustatyto dydžio piniginę grąžą, kuri yra iš esmės tokia pat, nepriklausomai nuo to, ar buvo pasinaudota pasirinkimo teise. Tokiais atvejais, nepriklausomai nuo nurodymų dėl nuomos mokesčių, prilygintų fiksuotiesiems mokesčiams pagal B42 straipsnį, ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą arba nepasinaudos pasirinkimo teise nuomą nutraukti.

B39 Kuo trumpesnis neatšaukiamas nuomos laikotarpis, tuo labiau tikėtina, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise pratęsti nuomą ir nepasinaudos pasirinkimo teisę nuomą nutraukti. Taip yra todėl, kad su pakaitinio turto įsigijimu susijusios išlaidos greičiausiai bus proporcingai tuo didesnės, kuo trumpesnis neatšaukiamas laikotarpis.

▼M54

B40 Ankstesnis nuomininko elgesys, kalbant apie laikotarpį, kurį jis paprastai naudojo tam tikrų rūšių turtą (nuomojamą arba nuosavą), ir tokio elgesio ekonominės priežastys gali suteikti informacijos, kuri būtų naudinga vertinant, ar yra pagrindo manyti, kad nuomininkas pasinaudos arba nepasinaudos pasirinkimo teise. Pavyzdžiui, jeigu nuomininkas paprastai naudojo konkrečios rūšies turtą tam tikrą laikotarpį arba jei nuomininkas dažnai pasinaudodavo pasirinkimo teise nuomodamas konkrečios rūšies nuomojamą turtą, nuomininkas turi atsižvelgti į ekonomines tokio elgesio priežastis vertindamas, ar yra pagrįstai žinoma, kad jis pasinaudos pasirinkimo teise to turto nuomos atžvilgiu.

B41 20 straipsnyje nustatyta, kad po pradžios datos nuomininkas iš naujo įvertina nuomos terminą įvykus svarbiam įvykiui arba iš esmės pasikeitus aplinkybėms, kuriuos nuomininkas gali kontroliuoti ir kurie turi įtakos sprendžiant, ar pagrįstai žinoma, kad nuomininkas pasinaudos pasirinkimo teise, į kurią jis anksčiau neatsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį, arba nepasinaudos pasirinkimo teise, į kurią jis anksčiau atsižvelgė nustatydamas nuomos laikotarpį. Svarbių įvykių arba pasikeitusių aplinkybių pavyzdžiai:

a) esminiai atlikti nuomojamo turto pagerinimai, nenumatyti pradžios datą, kurie, tikėtina, duos didelės ekonominės naudos nuomininkui, kai atsiras galimybė pasinaudoti pasirinkimo teise pratęsti arba nutraukti nuomą arba įsigyti nuomojamą turtą;

b) esminis nuomojamo turto pakeitimas arba pritaikymas, kuris nebuvo numatytas pradžios datą;

c) nuomojamo turto subnuomos sutarties sudarymas laikotarpiui, kuris baigiasi vėliau nei anksčiau nustatytas nuomos laikotarpis; ir

d) nuomininko verslo sprendimas, kuris tiesiogiai susijęs su pasinaudojimu arba nepasinaudojimu pasirinkimo teise (pavyzdžiui, sprendimas pratęsti papildomo turto nuomą, perleisti alternatyvų turtą arba perleisti verslo padalinį, kuriame naudojamas naudojimo teise valdomas turtas).

Nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams (27 straipsnio a punktas, 36 straipsnio c punktas ir 70 straipsnio a punktas)

B42 Nuomos mokesčiai apima bet kokius nuomos mokesčius, prilygintus fiksuotiesiems mokesčiams. Nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams, yra mokesčiai, kurių forma gali keistis, tačiau iš esmės jie yra neišvengiami. Pavyzdžiui, nuomos mokesčiai, prilyginti fiksuotiesiems mokesčiams, egzistuoja, jei:

a) mokesčiai yra sudaryti kaip kintamieji nuomos mokesčiai, tačiau jie nepasižymiu tikru kintamumu. Tie mokesčiai apima kintamas sąlygas, kurios neturi realaus ekonominio turinio. Tokių rūšių mokesčių pavyzdžiai:

i) mokesčiai, kurie turi būti mokami tik jei įrodyta, kad nuomos metu turtas tinkamas naudoti, arba tik jei įvyksta įvykis, kuris neturi realios galimybės neįvykti; arba

▼M54

ii) mokesčiai, kurie iš pradžių yra sudaryti kaip kintamieji nuomos mokesčiai, susiję su nuomojamo turto naudojimu, bet kurių kintamumas kažkuriuo metu po pradžios datos išnyks ir likusį nuomos laikotarpį mokesčiai taps fiksuotaisiais. Išnykus kintamumui šie mokesčiai tampa nuomos mokesčiais, prilygintais fiksuotiesiems mokesčiais;

b) egzistuoja daugiau nei vienas mokesčių, kuriuos nuomininkas gali mokėti, derinys, bet tik vienas iš tų derinių yra realistiškas. Tokiu atveju ūkio subjektas nuomos mokesčiais turi laikyti realistišką mokesčių derinį;

c) egzistuoja daugiau nei vienas realistiškas mokesčių, kuriuos nuomininkas gali mokėti, derinys, bet jis privalo mokėti bent vieną iš tų mokesčių derinių. Tokiu atveju ūkio subjektas nuomos mokesčiais turi laikyti mokesčių derinį, kurio bendra suma (diskontuota) yra mažiausia.

Nuomininko santykis su nuomojamu turtu iki pradžios datos

Nuomininko išlaidos, susijusios su nuomojamo turto statyba arba projektavimu

B43 Ūkio subjektas gali derėtis dėl nuomos anksčiau, nei atsiranda galimybė nuomininkui naudotis nuomojamu turtu. Kartais gali reikėti pastatyti arba iš naujo suprojektuoti nuomojamą turtą, kad nuomininkas galėtų juo naudotis. Priklausomai nuo sutarties sąlygų, nuomininkui gali tekti mokėti mokesčius, susijusius su turto pastatymu arba suprojektavimu.

B44 Jei nuomininkas patiria išlaidų, susijusių su nuomojamo turto statyba arba projektavimu, šias išlaidas nuomininkas turi apskaityti taikydamas kitus taikytinus standartus, kaip antai 16-ąjį TAS. Su nuomojamo turto statyba arba projektavimu susijusios išlaidos neapima nuomininko sumokėtų mokesčių už teisę naudotis nuomojamu turtu. Mokesčiai už teisę naudotis nuomojamu turtu yra mokesčiai už nuomą, nepriklausomai nuo laiko, kada tie mokesčiai mokami.

Nuomojamo turto nuosavybės teisė

B45 Nuomininkas gali įgyti nuomojamo turto nuosavybės teisę prieš tai, kai ta nuosavybės teisė yra perduota nuomotojui ir turtas išnuomojamas nuomininkui. Nuosavybės teisės įgijimas pats savaime nelemia, kaip reikia apskaityti sandorį.

B46 Jei nuomininkas kontroliuoja nuomojamą turtą (arba įgyja jo kontrolę) prieš tai, kai tas turtas perduodamas nuomotojui, sandoris yra pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris, kuris apskaitomas taikant 98–103 straipsnius.

▼**M54**

B47 Tačiau jei nuomininkas neįgyja nuomojamo turto kontrolės prieš tai, kai tas turtas perduodamas nuomotojui, sandoris nėra pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris. Pavyzdžiui, taip gali būti tada, kai gamintojas, nuomotojas ir nuomininkas susidera dėl sandorio, kuriuo nuomotojas įsigyja turtą iš gamintojo ir išnuomoja jį nuomininkui. Nuomininkas gali įgyti nuomojamo turto nuosavybės teisę prieš tai, kai nuosavybės teisė perduodama nuomotojui. Tokiu atveju, jei nuomininkas įgyja nuomojamo turto nuosavybės teisę, tačiau neįgyja nuomojamo turto kontrolės prieš tai, kai jis perduodamas nuomotojui, sandoris apskaitomas ne kaip pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris, bet kaip nuoma.

Nuomininko atskleidžiama informacija (59 straipsnis)

B48 Nustatydamas, ar siekiant įvykdyti 51 straipsnyje nustatytą informacijos atskleidimo tikslą reikalinga papildoma informacija apie nuomos veiklą, nuomininkas turi atsižvelgti į:

a) tai, ar ta informacija yra svarbi finansinių ataskaitų naudotojams. Nuomininkas turi pateikti papildomą 59 straipsnyje nustatytą informaciją tik jei tikimasi, kad ta informacija yra svarbi finansinių ataskaitų naudotojams. Taip greičiausiai būtų tuo atveju, kai ji padeda tiems naudotojams suprasti:

   i) nuomos teikiamą lankstumą. Nuoma gali suteikti lankstumo jei, pavyzdžiui, nuomotojas gali sumažinti savo riziką pasinaudodamas pasirinkimo teise nutraukti nuomą arba ją atnaujinti palankiomis sąlygomis;

   ii) apribojimus, nustatytus nuomos sutartyse. Nuomos sutartyse gali būti nustatyti apribojimai, pavyzdžiui, reikalaujant, kad nuomininkas išlaikytų tam tikrus finansinius rodiklius;

   iii) pateiktos informacijos priklausomumą nuo pagrindinių kintamųjų. Pavyzdžiui, pateikta informacija gali pasikeisti dėl kintamųjų nuomos mokesčių ateityje;

   iv) kitą su nuoma susijusią riziką;

   v) nukrypimus nuo įprastos praktikos. Tokie nukrypimai gali apimti, pavyzdžiui neįprastas ar išskirtines nuomos sąlygas, turinčias įtakos nuomininko nuomos portfeliui;

b) tai, ar ta informacija yra akivaizdi dėl informacijos, pateiktos pirminėse finansinėse ataskaitose arba atskleistos aiškinamuosiuose raštuose. Nuomininkas neturi dubliuoti informacijos, kuri jau yra pateikta kitur finansinėse ataskaitose.

B49 Papildoma informacija, susijusi su kintamaisiais nuomos mokesčiais, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas naudoja kintamuosius nuomos mokesčius, ir tų mokesčių paplitimą;

▼**M54**

b) kintamųjų nuomos mokesčių santykinį dydį, palyginti su fiksuotaisiais mokesčiais;

c) pagrindinius kintamuosius, nuo kurių priklauso kintamieji nuomos mokesčiai, ir kaip mokesčiai galėtų keistis reaguodami į tų pagrindinių kintamųjų pokyčius; ir

d) kitą kintamųjų nuomos mokesčių poveikį veiklai ir finansams.

B50 Papildoma informacija, susijusi su pratęsimo arba nutraukimo pasirinkimo teise, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas naudojasi pratęsimo arba nutraukimo pasirinkimo teisėmis, ir tų teisių paplitimą;

b) *pasirenkamų nuomos mokesčių* santykinį dydį, palyginti su nuomos mokesčiais;

c) pasinaudojimo pasirinkimo teisėmis, kurios nebuvo įtrauktos apskaičiuojant nuomos įsipareigojimus, paplitimą; ir

d) kitą šių pasirinkimo teisių poveikį veiklai ir finansams.

B51 Papildoma informacija, susijusi su likvidacinės vertės garantijomis, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas pateikia likvidacinės vertės garantijas, ir tų garantijų paplitimą;

b) nuomininko patiriamos likvidacinės vertės rizikos mastą;

c) nuomojamo turto, kuriam teikiamos tos garantijos, pobūdį; ir

d) kitą šių garantijų poveikį veiklai ir finansams.

B52 Papildoma informacija, susijusi su pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriais, kurią priklausomai nuo aplinkybių gali reikėti pateikti, kad būtų įvykdytas 51 straipsnio reikalavimas atskleisti informaciją, galėtų apimti informaciją, kuri padeda finansinių ataskaitų naudotojams įvertinti, pavyzdžiui:

a) priežastis, dėl kurių nuomininkas sudaro pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius, ir tų sandorių paplitimą;

b) pagrindines atskirų pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių sąlygas;

c) mokesčius, neįtrauktus apskaičiuojant nuomos įsipareigojimus; ir

d) pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių poveikį pinigų srautams ataskaitiniu laikotarpiu.

▼M54

Nuomotojo nuomos klasifikavimas (61–66 straipsniai)

B53 Nuomotojai nuomą pagal šį standartą klasifikuoja pagal tai, kokiu mastu nuomos sutartimi perleidžiama su nuomojamo turto nuosavybe siejama rizika ir nauda. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų ar technologinio senėjimo, taip pat pelno pasikeitimo keičiantis ekonominėms sąlygoms. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiką, ir pelnas, gautas dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.

B54 Į nuomos sutartį gali būti įtrauktos sąlygos, kuriomis nuomos mokesčiai koreguojami atsižvelgiant į konkrečius pokyčius, įvykusius nuo susitarimų datos iki pradžios datos (kaip antai nuomotojo patiriamų nuomojamo turto išlaidų pokytis arba nuomotojo patiriamų nuomos finansavimo išlaidų pokytis). Tokiu atveju nuomos klasifikavimo tikslu laikoma, kad bet kokių tokių pokyčių poveikis pasireiškė susitarimų datą.

B55 Kai nuoma apima žemės ir pastatų elementus, nuomotojas turi atskirai įvertinti kiekvieno elemento priskyrimą prie finansinės nuomos arba veiklos nuomos taikydamas 62–66 ir B53–B54 straipsnius. Nustatant, ar žemės elementas yra veiklos nuoma ar finansinė nuoma, svarbu atsižvelgti į tai, kad žemės ekonominio tarnavimo laikas paprastai neribojamas.

B56 Kai būtina norint suklasifikuoti ir apskaityti žemės ir pastatų nuomą, nuomotojas turi paskirstyti nuomos mokesčius (įskaitant bet kokias vienkartines išankstines įmokas) žemės ir pastatų dalims proporcingai nuomos teisių į žemės ir pastatų dalis santykinėms tikrosioms vertėms nuomos susitarimų datą. Jeigu nuomos įmokos negali būti patikimai paskirstytos šiems dviems elementams, visa nuoma pripažįstama finansine nuoma, išskyrus tą atvejį, kai yra aišku, kad abu elementai priklauso veiklos nuomai. Pastaruoju atveju visa nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma.

B57 Žemės ir pastatų nuomos atveju, kai žemės elemento suma nuomos požiūriu nėra reikšminga, nuomos klasifikavimo tikslais nuomotojas gali laikyti žemę ir pastatus vienu vienetu ir priskirti juos finansinei nuomai arba veiklos nuomai taikydamas 62–66 ir B53–B54 straipsnius. Tokiu atveju nuomotojas turi laikyti, kad viso nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laikas yra pastatų ekonominio tarnavimo laikas.

Subnuomos klasifikavimas

B58 Klasifikuodamas subnuomą tarpinis nuomotojas subnuomą turi priskirti prie finansinės nuomos arba veiklos nuomos taip:

a) jei pagrindinė nuoma yra trumpalaikė nuoma, kurią ūkio subjektas kaip nuomininkas apskaitė taikydamas 6 straipsnį, subnuoma turi būti priskirta prie veiklos nuomos;

▼M54

b) kitu atveju subnuoma turi būti klasifikuojama remiantis naudojimo teise valdomu turtu, nurodytu pagrindinėje sutartyje, o ne nuomojamu turtu (pavyzdžiui, nekilnojamuoju turtu, įranga ar įrengimu, kurie yra nuomos objektas).

C priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama šio standarto dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos standarto dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

C1 Ūkio subjektas šį standartą turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektams, kurie šio standarto taikymo pirmą kartą dieną arba anksčiau taiko 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“, leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį standartą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

C2 C1–C19 straipsnių reikalavimų tikslais taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį standartą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžia.

Nuomos apibrėžtis

C3 Praktiniais tikslais taikymo pirmą kartą datą ūkio subjektui nereikia iš naujo įvertinti, ar sutartis yra nuomos sutartis arba apima nuomą. Vietoj to ūkio subjektui leidžiama:

a) šį standartą taikyti sutartims, kurios anksčiau buvo identifikuotos kaip nuoma taikant 17-ąjį TAS „Nuoma“ ir TKAAK 4-ąjį aiškinimą „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“. Ūkio subjektas šioms nuomos sutartims turi taikyti pereinamojo laikotarpio reikalavimus, nustatytus C5–C18 straipsniuose;

b) netaikyti šio standarto sutartims, kurios anksčiau nebuvo identifikuotos kaip apimančios nuomą taikant 17-ąjį TAS ir TKAAK 4-ąjį aiškinimą.

C4 Jei ūkio subjektas pasirenka C3 straipsnyje nurodytą praktinę priemonę, jis turi atskleisti šį faktą ir šią praktinę priemonę taikyti visoms savo sutartims. Todėl ūkio subjektas turi taikyti 9–11 straipsniuose nustatytus reikalavimus tik sutartims, sudarytoms (arba pakeistoms) taikymo pirmą kartą datą arba vėliau.

Nuomininkai

C5 Nuomininkas turi taikyti šį standartą savo nuomai:

a) retrospektyviai kiekvienam ankstesniam pateiktam ataskaitiniam laikotarpiui taikydamas 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“, arba

b) retrospektyviai, pripažindamas sukauptą standarto taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą pagal C7–C13 straipsnius.

▼**M54**

C6 Nuomininkas turi taikyti C5 straipsnyje nustatytą pasirinkimą nuosekliai visoms savo nuomos sutartims, pagal kurias jis yra nuomininkas.

C7 Jei nuomininkas pasirenka taikyti šį standartą pagal C5 straipsnio b punktą, nuomininkas neturi tikslinti palyginamosios informacijos. Vietoj to nuomininkas turi pripažinti sukauptą šio standarto taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio taikymo pirmą kartą datą koregavimą.

Nuoma, anksčiau priskirta prie veiklos nuomos

C8 Jei nuomininkas pasirenka taikyti šį standartą pagal C5 straipsnio b punktą, nuomininkas turi:

a) pripažinti nuomos įsipareigojimą taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu. Nuomininkas šį nuomos įsipareigojimą turi vertinti likusių nuomos mokesčių dabartine verte, diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą;

b) pripažinti naudojimo teise valdomą turtą taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu. Nuomininkas pasirenka atskirai kiekvienos nuomos atveju šį naudojimo teise valdomą turtą vertinti:

   i) jo balansine verte, tarsi standartas butų buvęs taikomas nuo pradžios datos, tačiau diskontuota naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą; arba

   ii) suma, lygiaverte nuomos įsipareigojimui, pakoreguotam visų iš anksto sumokėtų arba sukauptų nuomos mokesčių, susijusių su ta nuoma, suma, pripažinta finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą;

c) taikyti 36-ąjį TAS „Turto vertės sumažėjimas“ naudojimo teise valdomam turtui taikymo pirmą kartą datą, nebent nuomininkas taiko C10 straipsnio b punkte nurodytą praktinę priemonę.

C9 Nepaisant C8 straipsnio reikalavimų, nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, atžvilgiu nuomininkas:

a) neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, kurios nuomojamo turto vertė yra maža (kaip aprašyta B3–B8 straipsniuose) ir kuri bus apskaitoma taikant 6 straipsnį. Nuomininkas šią nuomą turi apskaityti taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;

b) neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, kuri anksčiau buvo apskaitoma kaip investicinis turtas taikant tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS „Investicinis turtas“. Nuomininkas turi apskaityti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą, kylantį iš šios nuomos, taikydamas 40-ąjį TAS ir šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos;

▼**M54**

c) naudojimo teise valdomą turtą turi vertinti tikrąja verte taikymo pirmą kartą datą nuomos, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo apskaitoma kaip veiklos nuoma ir kuri bus apskaitoma kaip investicinis turtas taikant tikrosios vertės metodą, nustatytą 40-ajame TAS, nuo taikymo pirmą kartą datos, atveju. Nuomininkas turi apskaityti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą, kylantį iš šios nuomos, taikydamas 40-ąjį TAS ir šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

C10 Taikydamas šį standartą retrospektyviai pagal C5 straipsnio b punktą nuomai, kuri taikant 17-ąjį TAS anksčiau buvo priskirta prie veiklos nuomos, nuomininkas gali naudoti vieną ar daugiau iš toliau nurodytų praktinių priemonių. Nuomininkas gali šias praktines priemones taikyti atskirai kiekvienai nuomai:

a) nuomininkas gali taikyti vieną diskonto normą panašiomis savybėmis pasižyminčių nuomos sutarčių (kaip antai nuomos sutarčių, kurių likęs nuomos terminas, nuomojamo turto klasė ir ekonominė aplinka yra panašūs) portfeliui;

b) kaip alternatyva vertės sumažėjimo peržiūrai, nuomininkas gali pasikliauti savo vertinimu, ar nuoma yra nuostolinga, taikydamas 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ prieš pat taikymo pirmą kartą datą. Jei nuomininkas pasirenka praktinę priemonę, taikymo pirmą kartą datą jis turi koreguoti naudojimo teise valdomą turtą bet kokio atidėjinio nuostolingai nuomai, pripažinto finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą, suma;

c) nuomininkas gali pasirinkti netaikyti C8 straipsnio reikalavimų nuomai, kurios terminas baigiasi per 12 mėnesių nuo taikymo pirmą kartą datos. Tokiu atveju nuomininkas turi:

i) apskaityti tą nuomą taip pat kaip trumpalaikę nuomą, kaip aprašyta 6 straipsnyje; ir

ii) įtraukti su ta nuoma susijusias išlaidas į trumpalaikės nuomos išlaidas metiniu ataskaitiniu laikotarpiu, į kurį įeina taikymo pirmą kartą data;

d) nuomininkas gali neįtraukti pirminių tiesioginių naudojimo teise valdomo turto vertinimo taikymo pirmą kartą datą išlaidų;

e) nuomininkas gali naudoti ankstesnių laikotarpių informaciją, pavyzdžiui nustatydamas nuomos laikotarpį, jei sutartyje yra numatyta pasirinkimo teisė pratęsti arba nutraukti nuomą.

Nuoma, anksčiau priskirta prie finansinės nuomos

C11 Jei nuomininkas pasirenka šį standartą taikyti pagal C5 straipsnio b punktą nuomai, kuri taikant 17-ąjį TAS buvo priskirta prie finansinės nuomos, naudojimo teise valdomo turto ir nuomos įsipareigojimo balansinė vertė taikymo pirmą kartą datą turi būti nuomos turto ir nuomos įsipareigojimo balansinė vertė prieš pat tą datą, apskaičiuota taikant 17-ąjį TAS. Tokios nuomos atveju nuomininkas turi apskaityti naudojimo teise valdomą turtą ir nuomos įsipareigojimą, taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

▼**M54**

Atskleidimas

C12 Jei nuomininkas šį standartą pasirenka taikyti pagal C5 straipsnio b punktą, jis turi atskleisti informaciją apie taikymą pirmą kartą, kaip reikalaujama pagal 8-ojo TAS 28 straipsnį, išskyrus 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte nurodytą informaciją. Vietoj 8-ojo TAS 28 straipsnio f punkte nurodytos informacijos nuomininkas turi atskleisti:

a) nuomininko priskaitytinos skolinimosi palūkanų normos, taikomos nuomos įsipareigojimams, pripažintiems finansinės būklės ataskaitoje taikymo pirmą kartą datą, svertinį vidurkį; ir

b) paaiškinimą, kuo skiriasi:

i) veiklos nuomos įsipareigojimai, atskleisti taikant 17-ąjį TAS metinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą, diskontuoti naudojant nuomininko priskaitytiną skolinimosi palūkanų normą taikymo pirmą kartą datą, kaip aprašyta C8 straipsnio a punkte; ir

ii) nuomos įsipareigojimai, pripažinti finansinės būklės ataskaitoje taikymo pirmą kartą datą.

C13 Jei nuomininkas naudoja vieną ar daugiau C10 straipsnyje nurodytų praktinių priemonių, jis turi atskleisti šį faktą.

Nuomotojai

C14 Išskyrus C15 straipsnyje aprašytą atvejį, nuomotojas neprivalo taikyti jokių pereinamojo laikotarpio koregavimų nuomai, pagal kurią jis yra nuomotojas, ir turi apskaityti tą nuomą taikydamas šį standartą nuo taikymo pirmą kartą datos.

C15 Tarpinis nuomotojas turi:

a) iš naujo įvertinti subnuomą, kuri taikant 17-ąjį TAS buvo priskirta prie veiklos nuomos ir tebegalioja taikymo pirmą kartą datą, kad nustatytų, ar taikant šį standartą kiekviena subnuoma turėtų būti priskirta prie veiklos nuomos ar finansinės nuomos. Tarpinis nuomotojas turi atlikti šį įvertinimą taikymo pirmą kartą datą remdamasis tą dieną tebegaliojančiomis pagrindinės nuomos ir subnuomos sąlygomis;

b) subnuomą, kuri taikant 17-ąjį TAS buvo priskirta prie veiklos nuomos, tačiau taikant šį standartą – prie finansinės nuomos, apskaityti kaip naują finansinę nuomą, kurios sutartis sudaryta taikymo pirmą kartą datą.

Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai prieš taikymo pirmą kartą datą

C16 Ūkio subjektas neturi iš naujo įvertinti pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių, sudarytų prieš taikymo pirmą kartą datą, kad nustatytų, ar nuomojamo turto perdavimas atitinka 15-ojo TFAS reikalavimus, kad būtų apskaitomas kaip pardavimas.

C17 Jei pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai taikant 17-ąjį TAS buvo apskaitomi kaip pardavimas ir finansinė nuoma, pardavėjas nuomotojas turi:

a) atgalinę nuomą apskaityti taip pat kaip bet kokią kitą finansinę nuomą, kuri egzistuoja taikymo pirmą kartą datą; ir

b) nuomos laikotarpiu toliau amortizuoti bet kokį pardavimo pelną.

▼**M54**

C18 Jei pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai taikant 17-ąjį TAS buvo apskaitomi kaip pardavimas ir veiklos nuoma, pardavėjas nuomotojas turi:

a) atgalinę nuomą apskaityti taip pat kaip bet kokią kitą veiklos nuomą, kuri egzistuoja taikymo pirmą kartą datą; ir

b) koreguoti atgalinės nuomos naudojimo teise valdomą turtą atsižvelgdamas į bet kokį pelną ar nuostolius, susijusius su ne rinkos sąlygomis, pripažintus finansinės būklės ataskaitoje prieš pat taikymo pirmą kartą datą.

Verslo jungimų atžvilgiu anksčiau pripažintos sumos

C19 Jei nuomininkas anksčiau pripažino turtą arba įsipareigojimą taikydamas 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“, susijusį su palankiomis arba nepalankiomis veiklos nuomos, įgytos kaip verslo jungimo dalis, sąlygomis, nuomininkas turi nutraukti to turto ar įsipareigojimo pripažinimą ir atitinkama suma pakoreguoti naudojimo teise valdomo turto balansinę vertę taikymo pirmą kartą datą.

Nuorodos į 9-ąjį TFAS

C20 Jei ūkio subjektas taiko šį standartą, bet dar netaiko 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“, visos nuorodos šiame standarte į 9-ąjį TFAS turi būti laikomos nuorodomis į 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

KITŲ STANDARTŲ PANAIKINIMAS

C21 Šiuo standartu pakeičiami šie standartai ir aiškinimai:

a) 17-asis TAS „Nuoma“;

b) TFAAK 4-asis aiškinimas „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“;

c) NAK 15-asis aiškinimas „Veiklos nuoma. Skatinimas“; ir

d) NAK 27-asis aiškinimas „Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“.

D priedas

Kitų standartų pataisos

Šiame priede pateikiamos kitų standartų pataisos, susijusios su tuo, kad TASV paskelbė šį standartą. Ūkio subjektas šias pataisas turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jeigu ūkio subjektas taiko šį standartą ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui jis turi taikyti ir šias pataisas.

Ūkio subjektas negali taikyti 16-ojo TFAS kol nepradėjo taikyti 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ (žr. C1 straipsnį).

Todėl standartų, kurie galiojo 2016 m. sausio 1 d., pataisos, pateiktos šiame priede, grindžiamos tų standartų tekstu, kuris galiojo 2016 m. sausio 1 d., pataisytu 15-uoju TFAS. Į šiame priede pateiktą šių standartų tekstą neįtrauktos jokios kitos pataisos, kurios negaliojo 2016 m. sausio 1 d.

Standartų, kurie negaliojo 2016 m. sausio 1 d., pataisos, pateiktos šiame priede, grindžiamos to standarto tekstu, koks jis buvo paskelbtas pirmą kartą, pataisytu 15-uoju TFAS. Į šiame priede pateiktą šių standartų tekstą neįtrauktos jokios kitos pataisos, kurios negaliojo 2016 m. sausio 1 d.

▼B

TFAAK 1-ASIS AIŠKINIMAS

„Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai“

NUORODOS

▼M54

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 23-iasis TAS *„Skolinimosi išlaidos“*

— 36-asis TAS „*Turto vertės sumažėjimas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

▼M54

— 16-asis TFAS *Nuoma*

▼B

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Dauguma ūkio subjektų turi įsipareigojimų išmontuoti, likviduoti ar atnaujinti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus. Šiame aiškinime tokie įsipareigojimai vadinami veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais. Remdamasis 16-uoju TAS, ūkio subjektas į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikainą įtraukia tokio turto išmontavimo, likvidavimo ir jo buvimo vietos sutvarkymo išlaidas, įvertintas pirminio pripažinimo būdu, kurių įsipareigojimą ūkio subjektas prisiima tada, kai turtą įsigyja, ar po jo tam tikro laiko tarpo naudojimo ne atsargoms gaminti, o kitiems tikslams. 37-ajame TAS išdėstyti reikalavimai, kaip reikia vertinti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašius įsipareigojimus. Šiame aiškinime teikiamos nuorodos, kaip apskaityti veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčių įtaką.

TAIKYMAS

▼M54

2 Šis aiškinimas taikomas tų veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčiams įvertinti, kurie:

a) pripažinti kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto savikainos dalis pagal 16-ąjį TAS arba kaip naudojimo teise valdomo turto savikainos dalis pagal 16-ąjį TFAS; ir

▼B

b) remiantis 37-uoju TAS pripažįstami įsipareigojimais.

Pavyzdžiui, veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašus įsipareigojimas gali atsirasti įsipareigojus uždaryti gamyklą, atlyginti gavybos pramonėse aplinkai padarytą žalą ar likviduoti įrengimus.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

3 Šiame aiškinime aptariama, kaip turėtų būti apskaitomas toliau nurodytų įvykių, keičiančių veiklos nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo vertinimą, poveikis:

▼B

a) ekonominę naudą teikiančių įvertintų išteklių, pavyzdžiui, pinigų srautų, išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, pasikeitimas;

b) dabartinės rinkos duomenimis grindžiamos diskonto normos pokytis, kaip tai apibrėžiama 37-ojo TAS 47 straipsnyje (tai apima pinigų laiko vertės pokyčius, įsipareigojimui būdingos rizikos pasikeitimus); ir

c) padidėjimas per laikotarpį dėl diskontavimo.

BENDRA NUOMONĖ

4 Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčiai, atsirandantys dėl įvertinto laiko veiksnio, dėl ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, periodiško išsidėstymo per tam tikrą laiką dydžių ar diskonto normos pasikeitimo, turi būti apskaitomi pagal toliau pateikiamus 5–7 straipsnius.

5 Jei susijusio turto apskaitai taikomas savikainos modelis, tada:

a) laikantis b punkte nurodytų sąlygų, įsipareigojimo vertės pokyčiai turi būti pridedami ar atimami iš atitinkamo ataskaitinio laikotarpio turto savikainos;

b) suma, atimama iš turto savikainos, neturi viršyti turto balansinės vertės. Jei įsipareigojimo vertės sumažėjimas viršija to turto balansinę vertę, perviršis turi būti iškart pripažįstamas pelnu arba nuostoliu;

c) jei koreguojant padidėja turto savikaina, ūkio subjektas turi patikrinti, ar tai nėra požymis, kad naujoji turto balansinė vertė gali būti ne visai padengiama. Jei toks požymis yra, ūkio subjektas turi patikrinti, ar turto vertė nesumažėjusi, įvertindamas jo atsiperkamąją vertę, o bet kokį vertės sumažėjimo nuostolį apskaityti pagal 36-ąjį TAS.

6 Jei turto apskaitai taikomas perkainojimo metodas, tada:

a) anksčiau šiam turtui pripažintą pelną ar nuostolį dėl perkainojimo įsipareigojimo pokyčiai keičia taip, kad:

► **M5** i) įsipareigojimo sumažėjimo suma, jei tai leidžiama pagal b punkte nurodytas sąlygas, turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi ir ja padidinamas pelnas dėl perkainojimo nuosavybėje, ◄ išskyrus tai, kad jis turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu tiek, kiek panaikina anksčiau pripažintą turto nuostolį dėl perkainojimo;

► **M5** ii) įsipareigojimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliais, išskyrus tai, kad ji turi būti pripažįstama kitų bendrųjų pajamų dalimi, ir ja sumažinamas pelnas dėl perkainojimo nuosavybėje dydžiu, ◄ lygiu pelno likučiui dėl turto perkainojimo;

b) tuo atveju, kai įsipareigojimo sumažėjimas viršija balansinę vertę, kuri būtų pripažįstama, jei turtas būtų vertinamas savikainos metodu, perviršis turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu;

▼B

c) įsipareigojimo pokytis rodo, kad gali tekti perkainoti turtą siekiant užtikrinti, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo turto tikrosios vertės ►M5 finansinės būklės ataskaitos ◄ sudarymo datą. ►M5 Į bet kokį tokį perkainojimą turi būti atsižvelgiama nustatant sumas, kurios pagal a punktą turi būti pripažįstamos pelnu arba nuostoliais, arba kitų bendrųjų pajamų dalimi. Jei perkainojimas yra būtinas, perkainoti reikia visą tos klasės turtą; ◄

▼M5

d) pagal 1-ąjį TAS bendrųjų pajamų ataskaitoje reikalaujama atskleisti kiekvieną kitų bendrųjų pajamų dalies ar sąnaudų komponentą. Vykdant šį reikalavimą, pelno dėl perkainojimo pokytis, atsirandantis dėl įsipareigojimo pokyčio, turi būti nustatomas ir pateikiamas atskirai.

▼B

7 Pakoreguota nudėvimoji turto suma yra nudėvima per turto naudingo tarnavimo laiką. Dėl to, pasibaigus susijusio turto naudingo tarnavimo laikui, visi vėliau įvykstantys įsipareigojimo pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu tada, kada jie įvyksta. Tokia tvarka taikoma naudojant tiek savikainos, tiek perkainojimo metodą.

▼M1

8 Periodiškas diskonto padengimas yra pripažįstamas ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ kaip finansinės sąnaudos tuo metu, kai jis taikomas. Kapitalizavimas pagal 23-ąjį TAS neleidžiamas.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

9 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2004 m. rugsėjo 1 d., jis nurodo šį faktą.

▼M5

9A 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 6 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M54

9B 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 2 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

10 Apskaitos politikos keitimas turi būti apskaitomas vadovaujantis 8-uoju TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“* ([1]) reikalavimais.

([1]) Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko iki 2005 m. sausio 1 d., tada jis turi taikyti ankstesnę 8-ojo TAS standarto versiją *„Laikotarpio grynasis pelnas ar nuostoliai, esminės klaidos ir apskaitos politikos keitimas“*, išskyrus atvejį, jei ūkio subjektas jau taiko ankstesnę šio standarto versiją.

▼B

TFAAK 2-ASIS AIŠKINIMAS

„Dalininkų turimos kooperatinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės“

NUORODOS

— 32-asis TAS *„Finansinės priemonės. Atskleidimas ir pateikimas“* (persvarstytas 2003 m.) ([1])

▼M53

—————

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M33

— 13-ąjį TFAS *„Tikrosios vertės nustatymas“*

▼B

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Kooperatinius ir kitus panašius ūkio subjektus sukuria asmenų grupės bendriems ekonominiams ir socialiniams poreikiams tenkinti. Nacionalinė teisė kooperatinius ūkio subjektus paprastai apibrėžia kaip organizacijas, siekiančias paremti savo dalininkų ekonominį vystymąsi (savitarpio pagalbos principu vykdančias bendras operacijas). Dalininkų turtinės teisės kooperatiniame ūkio subjekte dažnai apibūdinamos kaip dalininkų akcijos, vienetai ar panašiai, toliau – dalininkų akcijos.

2 32-ajame TAS nustatomi finansinių priemonių priskyrimo finansiniams įsipareigojimams ar nuosavybei principai. Iš esmės šie principai taikomi grupuojant dokumentus su ilgalaikio padengimo ar pardavimo teise, kurie sudaro turėtojui sąlygas pateikti šiuos dokumentus leidėjui, mainais į grynuosius pinigus ar kitą finansinę priemonę. Šių principų pritaikymas dalininkų turimoms kooperatinių ūkio subjektų akcijoms ir panašioms priemonėms yra sudėtingas. Kai kurie Tarptautinių apskaitos standartų valdybos nariai paprašė pateikti paaiškinimą, kaip 32-ojo TAS principai taikomi dalininkų turimoms akcijoms ir panašioms priemonėms, turinčioms tam tikrų ypatybių, ir nurodyti aplinkybes, kuriomis šios ypatybės daro poveikį įsipareigojimų ar nuosavybės grupavimui.

TAIKYMAS

3 Šis aiškinimas taikomas finansinėms priemonėms, kurioms taikomas 32-asis TAS, įskaitant kooperatinių ūkio subjektų dalininkams išleistas finansines priemones, kurios parodo dalininkų turimą ūkio subjekto nuosavybės dalį. Šis aiškinimas netaikomas finansinėms priemonėms, kurios bus ar gali būti vykdomos naudojant ūkio subjekto nuosavybės priemones.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

4 Daug finansinių priemonių, įskaitant dalininkų akcijas, turi nuosavybės ypatybių, įskaitant balsavimo teises ir teises dalyvauti skirstant dividendus. Kai kurios finansinės priemonės suteikia jų turėtojui teisę reikalauti išpirkimo grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, tačiau jos gali turėti ir apribojimų arba tokie apribojimai gali būti taikomi dėl finansinių priemonių susigrąžinimo. Kaip šios išpirkimo sąlygos turėtų būti vertinamos nustatant, ar finansinės priemonės turėtų būti priskiriamos įsipareigojimams, ar nuosavybei?

([1]) ►M6 2005 m. rugpjūčio mėn. 32-asis TAS buvo pakeistas 32-uoju TAS *„Finansinės priemonės. Pateikimas*“. 2008 m. vasario mėn. TASV pataisė 32-ąjį TAS ir įtraukė reikalavimą, kad priemonės būtų priskirtos nuosavybei, jei jos turi visas savybes ir atitinka visas sąlygas, nurodytas 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. ◄

▼B

BENDRA NUOMONĖ

5 Finansinės priemonės turėtojo sutartinė teisė, įskaitant dalininkų turimas kooperatinių ūkio subjektų akcijas, reikalauti išpirkimo, pati iš esmės nereikalauja, kad finansinė priemonė būtų priskirta finansiniam įsipareigojimui. Ūkio subjektas, finansinę priemonę priskirdamas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybei, turi apsvarstyti visas grupavimo sąlygas ir aplinkybes. Šios sąlygos ir aplinkybės apima susijusius vietos įstatymus, taisykles ir ūkio subjekto valdymo įstatus, galiojančius grupavimo dieną, tačiau nesitikint tų įstatymų, taisyklių ar įstatų būsimų pataisų.

▼M6

6 Dalininkų akcijos, kurios būtų priskiriamos nuosavybei, jei dalininkai neturėtų teisės reikalauti išpirkimo, yra nuosavybė, jei egzistuoja bet kuri iš 7 ir 8 straipsniuose aprašytų sąlygų, arba jei dalininkų akcijos turi visas savybes ir atitinka 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnių sąlygas. Indėliai iki pareikalavimo, įskaitant einamąsias sąskaitas, indėlių sąskaitas ir panašias sutartis, kurios atsiranda, kai dalininkai yra ir klientai, yra ūkio subjekto finansiniai įsipareigojimai.

▼B

7 Dalininkų akcijos yra nuosavybė, jei ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti dalininkų akcijų išpirkimą.

8 Vietos įstatymuose, taisyklėse ar ūkio subjekto įstatuose dėl dalininkų akcijų išpirkimo gali būti numatyti įvairūs draudimų tipai, pvz., besąlygiški draudimai ar likvidumo kriterijais pagrįsti draudimai. Jei išpirkimą besąlygiškai draudžia vietos įstatymai, taisyklės ar ūkio subjekto įstatai, dalininkų akcijos yra nuosavybė. Tačiau vietos įstatymų, taisyklių ar ūkio subjektų įstatų nuostatos, draudžiančios išpirkimą tik tuomet, jei laikomasi (arba nesilaikoma) sąlygų, pvz., likvidumo apribojimų, nelemia, kad dalininkų akcijos būtų nuosavybė.

▼M6

9 Besąlygiškas draudimas gali būti absoliutus – visi išpirkimai uždrausti. Besąlygiškas draudimas gali būti dalinis – draudžiamas dalininkų akcijų išpirkimas, jei dėl to dalininkų akcijų skaičius arba iš dalininkų akcijų apmokėtas kapitalas sumažėtų žemiau nustatyto lygio. Dalininkų akcijos, kurias draudžiama išpirkti, yra įsipareigojimai, išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kaip aprašyta 7 straipsnyje, arba jei dalininkų akcijos turi visas savybes ir atitinka sąlygas, nurodytas 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose. Kai kuriais atvejais akcijų skaičius arba apmokėto kapitalo dalis, kuriai taikomas išpirkimo draudimas, laikui bėgant gali keistis. Pasikeitus tokiam išpirkimo draudimui gali būti atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės.

▼B

10 Pripažindamas pirmą kartą savo išperkamą finansinį įsipareigojimą ūkio subjektas turi įvertinti tikrąja verte. Kai dalininkų akcijoms būdinga išpirkimo ypatybė, ūkio subjektas išperkamo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę nustato ne mažesnę kaip maksimali suma, mokėtina pagal jo įstatų ar taikomų įstatymų išpirkimo nuostatas ir diskontuojama nuo pirmos dienos, kai gali būti reikalaujama sumokėti sumą (žr. 3 pavyzdį).

▼M36

11 Kaip reikalaujama 32-ojo TAS 35 straipsnyje, nuosavybės priemonių turėtojams paskirstomos sumos pripažįstamos tiesiogiai nuosavybėje. Palūkanos, dividendai ir kita su finansinėmis priemonėmis, priskiriamomis finansiniams įsipareigojimams, susijusi grąža yra sąnaudos, nepaisant to, ar šios mokamos sumos teisiškai apibūdinamos kaip dividendai, palūkanos ar kitaip.

▼B

12 Priede, kuris yra neatskiriama šio aiškinimo dalis, pateikiami šios bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai.

ATSKLEIDIMAS

13 Kai dėl išpirkimo draudimo pasikeitimo atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, ūkio subjektas turi atskirai atskleisti pervedamą sumą, parinktą laiką ir priežastį.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14 Šio aiškinimo įsigaliojimo data ir jo taikymo pradžios reikalavimai yra tokie pat kaip taikomi 32-ajame TAS (persvarstytame 2003 m.). Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ūkio subjektas, kuris šį aiškinimą pradeda taikyti anksčiau negu 2005 m. sausio 1 d., turi tai nurodyti. Šis aiškinimas turi būti taikomas retrospektyviai.

▼M6

14A 6, 9, A1 ir A12 straipsnių pataisas ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas 2008 m. vasario mėn. 32-ojo TAS ir 1-ojo TAS pataisas „*Padengiamosios finansinės priemonės ir prievolės, atsirandančios likvidavimo metu*“ taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, 6, 9, A1 ir A12 straipsnių pataisos taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M33

16 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas A8 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko tą pataisą.

▼M36

17 2012 m. gegužės mėn. paskelbtais 2009–2011 m. ciklo metiniais patobulinimais pataisytas 11 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko tą 32-ojo TAS pataisą pagal 2009–2011 m. ciklo metinius patobulinimus (paskelbtus 2012 m. gegužės mėn.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui turi būti taikoma ir 11 straipsnio pataisa.

▼M53

19 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti A8 ir A10 straipsniai ir išbraukti 15 ir 18 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

Priedas

Bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

▼M6

A1. Šiame priede pateikti septyni TFAAK bendros nuomonės taikymo pavyzdžiai. Tai nėra baigtinis pavyzdžių sąrašas; galimi ir kiti faktų pavyzdžiai. Kiekviename pavyzdyje daroma prielaida, kad nėra kitų sąlygų negu pateiktos pavyzdyje, pagal kurias reikalaujama, kad finansinė priemonė būtų priskiriama finansiniams įsipareigojimams, ir prielaida, kad ta finansinė priemonė neturi visų savybių ir neatitinka sąlygų, nustatytų 32-ojo TAS 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsniuose.

▼B

BESĄLYGIŠKA TEISĖ ATMESTI IŠPIRKIMĄ (7 straipsnis)

1 pavyzdys

Faktai

A2. Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Įstatuose išsamesnės informacijos ar taikomų apribojimų apie tai daugiau nepateikta. Praeityje ūkio subjektas niekada neatsisakė išpirkti dalininkų akcijų, nors valdyba turi teisę tai daryti.

Grupavimas

A3. Ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kai dalininkų akcijos yra nuosavybė. 32-ajame TAS nustatyti grupavimo principai, kurie pagrįsti finansinių priemonių sąlygomis, ir pažymima, kad atlikti ar ketinami atlikti savarankiški mokėjimai nedaro poveikio įsipareigojimų grupavimui. 32-ojo TAS 26TN straipsnyje pažymima:

Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, kaip jas tinkamai klasifikuoti, nustatoma pagal kitas jų teises. Grupavimas yra pagrįstas sutarčių turinio įvertinimu ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto privilegijuotųjų akcijų su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais turėtojams dividendus savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų perkėlimas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jeigu paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų, jeigu dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);

d) išleidėjo rezervų dydžio;

e) išleidėjo pelno ar nuostolių lūkesčių tam laikotarpiui; arba

f) išleidėjo gebėjimo ar nesugebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolių dydį per ataskaitinį laikotarpį.

2 pavyzdys

Faktai

A4. Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Tačiau įstatuose toliau pažymima, kad išpirkimo reikalavimo patvirtinimas yra automatinis, išskyrus atvejus, kai ūkio subjektas negali atlikti išmokėjimo nepažeisdamas vietos taisyklių dėl likvidumo ar rezervų.

Grupavimas

A5. Ūkio subjektas neturi besąlygiškos teisės atmesti išpirkimą, o dalininkų akcijos yra finansinis įsipareigojimas. Anksčiau aprašyti draudimai, pagrįsti ūkio subjekto gebėjimu įvykdyti savo įsipareigojimus. Jais apribojamas išpirkimas tik tada, jei likvidumas ar privalomas rezervas yra nepakankamas ir tik iki tada, kol jų dydis tampa pakankamas. Taigi, jie, remiantis 32-ajame TAS nustatytais principais, nelemia finansinės priemonės priskyrimo nuosavybei. 32-ojo TAS 25TN straipsnyje pažymima:

▼B

Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina su akcijomis siejamas teises, kad nustatytų, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, apima finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. *Jeigu dėl lėšų stokos, teisės aktų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama.* (Išskyrimas pridėtas)

DRAUDIMAS IŠPIRKTI (8 ir 9 straipsniai)

3 pavyzdys

Faktai

A6. Kooperatinis ūkio subjektas savo dalininkams skirtingu laiku ir už skirtingas sumas yra išleidęs akcijų:

a) 20X1 m. sausio 1 d. 100 000 akcijų po 10 PV (1 000 000 PV);

b) 20X2 m. sausio 1 d. 100 000 po 20 PV (toliau 2 000 000 PV; iš viso išleista 3 000 000 PV).

Pareikalavus akcijos išperkamos mokant tą sumą, už kurią jos išleistos.

A7. Ūkio subjekto įstatuose pažymima, kad sukaupti išpirkimai negali viršyti 20 procentų didžiausio kada nors narių padengtų akcijų skaičiaus. 20X2 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas turėjo 200 000 apyvartoje esančių akcijų, tai – didžiausias kada nors dalininkų turėtų akcijų skaičius, ir praeityje nebuvo išpirkta jokių akcijų. 20X3 m. sausio 1 d. ūkio subjektas pakeitė savo įstatus ir padidino leidžiamą sukauptų išpirkimų lygį iki 25 procentų, didžiausio kada nors narių turėtų akcijų skaičiaus.

Grupavimas

Kol nepakeisti įstatai

▼M53

A8. Dalininkų akcijos, viršijančios draudimą išpirkti, yra finansiniai įsipareigojimai. Kooperatinis ūkio subjektas šį finansinį įsipareigojimą pirminio pripažinimo metu vertina tikrąja verte. Kadangi šios akcijos išperkamos pareikalavus, kooperatinis ūkio subjektas nustato tokių finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę pagal 13-ojo TFAS 47 straipsnį: „Finansinio įsipareigojimo su paklausos kriterijumi (pavyzdžiui, indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavus <…>.“ Taigi kooperatinis ūkio subjektas priskiria prie finansinių įsipareigojimų maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėtiną sumą.

▼B

A9. Pagal išpirkimo nuostatas 20X1 m. sausio 1 d. maksimali mokėtina suma yra 200 000 PV (20 000 akcijų po 10 PV už vienetą) ir atitinkamai ūkio subjektas 200 000 PV priskiria finansiniam įsipareigojimui, o 800 000 PV –nuosavybei. Tačiau 20X2 m. sausio 1 d. dėl naujo akcijų išleidimo po 20 PV už vienetą, pagal išpirkimo nuostatas maksimali mokėtina suma padidėja iki 400 000 PV (40 000 akcijų po 20 PV už vienetą). Papildomų akcijų išleidimas po 20 PV už vienetą sukuria naujus įsipareigojimus, kurie pirminio pripažinimo metu įvertinami tikrąja verte. Išleidus šias akcijas, įsipareigojimai yra 20 procentų nuo viso išleistų akcijų skaičiaus (200 000), įvertinto po 20 PV už vienetą, arba 800 000 PV. Todėl reikia papildomai pripažinti 600 000 PV įsipareigojimą. Šiame pavyzdyje nepripažįstamas joks pelnas ar nuostoliai. Taigi, ūkio subjektas 800 000 PV dabar priskiria finansiniam įsipareigojimui, o 2 200 000 PV – nuosavybei. Šiame pavyzdyje laikoma, kad šios sumos nepasikeitė nuo 20X1 sausio 1 d. iki 20X2 m. gruodžio 31 d.

Po to, kai pakeičiami įstatai

▼M53

A10. Pakeitus įstatus gali būti reikalaujama, kad kooperatinis ūkio subjektas išpirktų 25 % savo išleistų akcijų arba maksimalų 50 000 akcijų skaičių po 20 PV už vienetą. Taigi, 20X3 m. sausio 1 d. kooperatinis ūkio subjektas prie finansinių įsipareigojimų priskiria 1 000 000 PV – maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėtiną sumą, kaip nustatyta pagal 13-ojo TFAS 47 straipsnį. Todėl 20X3 m. sausio 1 d. 200 000 PV perkėlus iš nuosavybės į finansinius įsipareigojimus nuosavybėje lieka 2 000 000 PV. Šiame pavyzdyje ūkio subjektas nepripažįsta tokio perkėlimo pelno arba nuostolių.

▼B

4 pavyzdys

Faktai

A11. Vietos įstatymai, reglamentuojantys kooperatinių ūkio subjektų veiklą ar ūkio subjekto įstatų sąlygas, draudžia ūkio subjektui išpirkti dalininkų akcijas, jeigu toks išpirkimas dalininkų apmokėtą kapitalą sumažintų daugiau kaip 75 procentais lyginant didžiausią dalininkų apmokėto kapitalo sumą. Didžiausia tam tikro kooperatinio ūkio subjekto kapitalo suma yra 1 000 000 PV. ►M5 Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ apmokėto kapitalo ►M5 finansinės būklės ataskaita ◄ yra 900 000 PV.

Grupavimas

A12. Šiuo atveju 750 000 PV būtų priskiriama nuosavybei, o 150 000 PV – finansiniams įsipareigojimams. Greta jau pateiktų straipsnių 32-ojo TAS 18 straipsnio b punkte iš dalies pažymima:

▼M6

...finansinė priemonė, kuri suteikia turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą (padengiamoji priemonė), yra finansinis įsipareigojimas, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius. Finansinė priemonė yra finansinis įsipareigojimas net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma yra nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, kurie gali ir didėti, ir mažėti. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad padengiamoji priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžtį, išskyrus tas priemones, kurios priskiriamos nuosavybės priemonėms pagal 16A ir 16B arba 16C ir 16D straipsnius.

▼B

A13. Išpirkimo draudimas, aprašytas šiame pavyzdyje, skiriasi nuo apribojimų, aprašytų 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Šie apribojimai, taikomi ūkio subjekto gebėjimui mokėti sumą kaip finansinį įsipareigojimą, t. y. draudžiama apmokėti pagal įsipareigojimą tik tuomet, jei susidaro apibrėžtos sąlygos. Priešingai, šiame pavyzdyje aprašomas besąlygiškas išpirkimo draudimas ne už nustatytą sumą, nepaisant ūkio subjekto gebėjimo išpirkti narių akcijas (pvz., turint grynųjų pinigų išteklių, pelno ar paskirstomųjų rezervų). Iš esmės draudimas išpirkti užkerta kelią ūkio subjektui prisiimti bet kokius finansinius įsipareigojimus ir išpirkti daugiau, nei nustatyta apmokėto kapitalo suma. Todėl akcijų dalis, kuriai taikomas draudimas išpirkti, nėra finansinis įsipareigojimas. Jei kiekvieno dalininko akcijos gali būti išperkamos individualiai, bendra neapmokėtų akcijų dalis negali būti išperkama jokiomis sąlygomis, išskyrus ūkio subjekto likvidavimą.

5 pavyzdys

Faktai

A14. Šio pavyzdžio duomenys pateikti 4 pavyzdyje. Be to, ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ likvidumo reikalavimai, kurie nustatyti vietinėje jurisdikcijoje, neleidžia ūkio subjektui išpirkti nė vieno dalininko akcijų, išskyrus atvejus, kai jo grynųjų pinigų atsargos ir trumpalaikės investicijos yra didesnės nei nustatyta suma. Šių likvidumo reikalavimų poveikis ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ yra tas, kad ūkio subjektas negali mokėti daugiau kaip 50 000 PV dalininkų akcijoms išpirkti.

Grupavimas

A15. Kaip ir 4 pavyzdyje, ūkio subjektas 750 000 PV pripažįsta nuosavybe, o 150 000 PV – finansiniu įsipareigojimu. Taip yra, nes suma, priskiriama įsipareigojimui, yra pagrįsta besąlygine ūkio subjekto teise atmesti išpirkimą, bet ne sąlyginiu apribojimu, kuris neleidžia išpirkti tik tuomet, jei likvidumo ar kitos sąlygos nėra vykdomos, ir tik iki to laiko, kol jos bus įvykdytos. Šiuo atveju taikomos 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsnių nuostatos.

6 pavyzdys

Faktai

A16. Ūkio subjekto įstatai draudžia išpirkti akcijas iš dalininkų, išskyrus atvejus, kai tam naudojamos įplaukos, gautos už išleistas papildomas akcijas naujiems ar esamiems dalininkams per ankstesnius trejus metus. Už išleistas akcijas iš dalininkų gautos įplaukos turi būti naudojamos išpirkti akcijas, kurias dalininkai reikalauja išpirkti. Per praėjusius trejus metus už išleistas akcijas iš dalininkų pajamos sudarė 12 000 PV, ir dalininkų akcijos nebuvo išpirktos.

Grupavimas

A17. Ūkio subjektas 12 000 PV už dalininkų akcijas priskiria finansiniam įsipareigojimui. Pagal 4 pavyzdyje aprašytas išvadas dalininkų akcijos, kurioms taikomas besąlygiškas draudimas išpirkti, nelaikomos finansiniais įsipareigojimais. Toks besąlygiškas draudimas taikomas įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas prieš ankstesnius trejus metus ir atitinkamai ši suma priskiriama nuosavybei. Tačiau įplaukoms, gautoms už bet kokias akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, besąlygiškas draudimas išpirkti nėra taikomas. Atitinkamai dėl įplaukų, gautų už išleistas akcijas dalininkams per ankstesnius trejus metus, atsiranda finansinis įsipareigojimas, kol jos bus reikalingos dalininkų akcijoms išpirkti. Dėl to ūkio subjektas turi finansinį įsipareigojimą, lygų įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, net jei per tą laikotarpį nėra išpirkimų.

▼B

7 pavyzdys

Faktai

A18. Ūkio subjektas yra kooperatinis bankas. Vietos įstatymuose, reglamentuojančiuose kooperatinių bankų veiklą, teigiama, kad mažiausiai 50 procentų visų ūkio subjekto turimų įsipareigojimų (taisyklėse apibrėžtas terminas, apimantis dalininkų akcijų sąskaitas) turi būti pateikta kaip dalininkų apmokėtas kapitalas. Taisyklė taikoma taip, kad jei visi turimi kooperatinio ūkio subjekto įsipareigojimai yra dalininkų akcijos, jis gali jas visas išpirkti. 20X1 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektas turi įsipareigojimų už 200 000 PV, iš kurių 125 000 PV yra dalininkų akcijos. Pagal dalininkų akcijų sąskaitų sąlygas leidžiama išpirkti jas pagal pareikalavimą ir tokio išpirkimo apribojimai ūkio subjekto įstatuose nenurodomi.

Grupavimas

A19. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijos priskiriamos finansiniams įsipareigojimams. Išpirkimo draudimas panašus į apribojimus, aprašytus 32-ojo TAS 19 ir 25TN straipsniuose. Apribojimas yra sąlyginis ūkio subjekto galėjimo išmokėti sumą, privalomą pagal finansinį įsipareigojimą, suvaržymas, t. y. jie neleidžia mokėti pagal įsipareigojimą tik tuomet, jei vykdomos apibrėžtos sąlygos. Tiksliau kalbant, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama išpirkti visas dalininkų akcijas (125 000 PV), jei jis apmokėjo visus kitus savo įsipareigojimus (75 000 PV). Todėl draudimas išpirkti neužkerta kelio ūkio subjektui prisiimti finansinį įsipareigojimą išpirkti daugiau akcijų, viršijančių nustatytą dalininkų akcijų skaičių arba apmokėto kapitalo dalį. Tai leidžia ūkio subjektui atidėti išpirkimą, kol bus įvykdyta sąlyga, t. y. bus apmokėti kiti įsipareigojimai. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijoms netaikomas besąlygiškas draudimas išpirkti, todėl tokios akcijos priskiriamos finansiniams įsipareigojimams.

▼B

TFAAK 4-ASIS AIŠKINIMAS

„Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

▼M33

— 13-ąjį TFAS *„Tikrosios vertės nustatymas“*

▼B

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Ūkio subjektas gali sudaryti sutartį, sudarytą iš sandorių ar grupės susijusių sandorių, kurie teisiškai nėra nuoma, tačiau perduoda teisę naudoti turtą (pvz., nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą) mainais už mokestį ar mokesčių grupę. Sutartys, pagal kurias vienas ūkio subjektas (tiekėjas) gali perduoti teisę naudoti turtą kitam ūkio subjektui (pirkėjui), dažnai kartu su susijusiomis paslaugomis, apima:

— susitarimus dėl užsakomų paslaugų (pvz., ūkio subjekto duomenų apdorojimo funkcijos perdavimas),

— susitarimus telekomunikacijų pramonėje, kai tinklo paslaugų teikėjai sudaro sutartis su pirkėjais dėl teisių naudotis tinklu,

— „imk arba mokėk“ ir panašios sutartys, pagal kurias pirkėjai turi atlikti nustatytus mokėjimus, nepaisant to, ar jie priima gaminius ar paslaugas, dėl kurių pasirašyta sutartis (pvz., „imk arba mokėk“ sutartis dėl viso energijos tiekėjo generatoriaus įsigijimo).

2 Šis aiškinimas pateikia patarimų, kaip nustatyti, ar tokios sutartys yra nuomos sutartys arba apima nuomą, kuri apskaitoje turėtų būti registruojama pagal 17-ąjį TAS. Jame nėra patarimų kaip nustatyti, kaip tokia nuoma turėtų būti grupuojama pagal tą standartą.

3 Kai kuriose sutartyse valdomas turtas, kuris yra nuomos objektas (nuomojamas), sudaro didesnio turto dalį. Šiame aiškinime neaptariama, kaip nustatyti, kada didesnė turto dalis yra valdomas turtas, kuriam taikomas 17-asis TAS. Nepaisant to, sutartims, kuriuose įvardytas valdomas turtas būtų apskaitos vienetas pagal 16-ąjį TAS ar 38-ąjį TAS, taikomas šis aiškinimas.

TAIKYMAS

▼M9

4 Šis aiškinimas netaikomas susitarimams, kurie:

a) yra nuoma (arba ją apima), kuriai 17-asis TAS netaikomas; arba

b) yra viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimai, kuriems taikomas TFAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijų susitarimai*.

▼B

KLAUSIMAI

5 Šiame aiškinime analizuojami toliau išvardyti klausimai:

a) kaip nustatyti, ar sutartis yra nuoma arba apima nuomą, kaip apibrėžta 17-ajame TAS;

b) kada turi būti atliktas įvertinimas ar pervertinimas, kad sutartis yra nuoma arba ją apima; ir

c) kaip turėtų būti atskirtos nuomos įmokos nuo įmokų už bet kokius kitus sutarties elementus, jei sutartis yra nuomos sutartis arba apima ją.

BENDRA NUOMONĖ

Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis arba apima ją

6 Nustatant, ar sutartis yra tikroji nuoma ar apima ją, turi būti remiamasi sutarties turiniu ir atliktu įvertinimu, ar:

a) sutarties įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto ar kelių turto vienetų (konkretaus turto) naudojimo; ir

b) sutartimi perduodama teisė naudotis turtu.

Sutarties įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto naudojimo

7 Nors atitinkamas turtas sutartyje gali būti aiškiai nurodytas, jis nėra nuomos objektas, jei sutarties įvykdymas nepriklauso nuo nurodyto turto naudojimo. Pavyzdžiui, jei tiekėjas įpareigotas pristatyti tam tikrą prekių ar paslaugų kiekį, turi teisę ir gali pateikti šias prekes ar paslaugas naudodamas kitą sutartyje neapibrėžtą turtą, tada sutarties įvykdymas nepriklauso nuo apibrėžto turto ir sutartis nuomos neapima. Kai garantinio aptarnavimo sutarties įsipareigojimas leidžia ar reikalauja turtą pakeisti tokiu pačiu ar panašiu turtu, jei apibrėžtas turtas netinkamas naudoti, nedraudžiama taikyti nuomos apskaitos. Be to, sutartinė nuostata (neapibrėžta ar kitokia), leidžianti ar reikalaujanti, kad tiekėjas nustatytą datą ar vėliau pakeistų kitą turtą dėl kokios nors priežasties, nedraudžia taikyti nuomos apskaitos iki pakeitimo datos.

8 Turtas gali būti apibrėžiamas besąlygiškai, jei, pavyzdžiui, tiekėjas valdo ar nuomoja tik vieną turto vienetą, kad būtų įvykdytas įsipareigojimas ir jam ekonomiškai yra neįmanoma ar nenaudinga įsipareigojimui vykdyti naudoti kitą turtą.

Sutartimi perduodama teisė naudotis turtu

9 Sutartis suteikia teisę naudotis turtu, jei sutartimi pirkėjui (nuomininkui) perduodama teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą. Teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą perduodama, jei atitinkama nors viena iš šių sąlygų:

a) Pirkėjas gali ar turi teisę naudoti turtą ar nurodyti kitiems valdyti turtą tokiu būdu, kuris nustatomas tada, kai įgyjama ar valdoma didesnė turto sukurtos produkcijos ar kitos naudos dalis.

▼B

b) Pirkėjas gali ar turi teisę fiziškai kontroliuoti valdomą turtą, kai įgyjama ar valdoma didesnė turto sukurtos produkcijos ar kitos naudos dalis.

c) Faktai ir aplinkybės rodo mažą tikimybę, kad viena ar kelios šalys, kurios nėra pirkėjai, naudos reikšmingą produkcijos ar kitokios naudos, kurią turtas sukurs per sutarties galiojimo laiką, dalį. Produkcijos vieneto kaina, kurią pirkėjas turės mokėti už produkciją, sutartyje nenustatyta ir ji nėra lygi dabartinei produkcijos vieneto rinkos kainai produkcijos pristatymo metu.

Pakartotinis sutarties įvertinimas ar peržiūrėjimas, ar ji yra nuomos sutartis arba apima ją

10 Įvertinimas, ar sutartis apims nuomą, turi būti atliktas sutarties pradžioje, anksčiau už sutarties sudarymo datą ir įsipareigojimo datą. Šalys, remdamosi visa informacija ir aplinkybėmis, susitaria dėl pagrindinių sąlygų. Patikrinimas, ar sutartis apima nuomą po sutarties įsigaliojimo, turi būti atliktas tik tuo atveju, jei atitinkama nors viena iš šių sąlygų:

a) Keičiasi sutartinės nuostatos, išskyrus atvejus, kai pakeitimu tik atnaujinama ar išplečiama sutartis.

b) Šalys nusprendžia atnaujinti ar išplėsti sutartį, išskyrus atvejus, kai atnaujinimo ar išplėtimo sąlyga iš pradžių buvo įtraukta į nuomos sąlygas pagal 17-ojo TAS 4 straipsnį. Sutarties atnaujinimas ar išplėtimas, dėl kurio jokios pirminės sutarties sąlygos nekeičiamos iki pradinės sutarties galiojimo pabaigos, turi būti vertinamas pagal 6–9 straipsnius, tačiau tik atsižvelgiant į atnaujinimo ar išplėtimo laikotarpį.

c) Keičiasi nuostata dėl to, ar įvykdymas priklauso nuo nurodyto turto.

d) Turtas reikšmingai pasikeitė, pavyzdžiui, įvyko esminis fizinis nekilnojamojo turto ar įrangos pokytis.

11 Sutarties peržiūrėjimas iš naujo turi būti pagrįstas informacija ir aplinkybėmis, buvusiomis to peržiūrėjimo datą ir likusį sutarties galiojimo laiką. Pakeitus įvertinimą (pavyzdžiui, įvertintas produkcijos kiekis, kuris bus pristatytas pirkėjui ar kitiems potencialiems pirkėjams), peržiūrėjimas iš naujo neturi būti atliekamas. Jei sutartį peržiūrint iš naujo nustatoma, kad ji apima nuomą (arba neapima), turi būti taikoma nuomos apskaita (ar taikymas nutraukiamas):

a) 10 straipsnio a, c ar d punkte nurodytais atvejais, kai keičiasi aplinkybės, verčiančios atlikti peržiūrėjimą iš naujo;

b) 10 straipsnio b punkto atveju – nuo atnaujinimo ar laikotarpio pratęsimo pradžios.

▼B

Nuomos įmokų atskyrimas nuo kitų įmokų

12 Jei sutartis apima nuomą, nuomos elementui jos šalys turi taikyti 17-ojo TAS reikalavimus, išskyrus atvejus, kai nuo tokių reikalavimų atleista pagal 17-ojo TAS 2 straipsnį. Todėl jei sutartis apima nuomą, ji turi būti priskiriama finansinei nuomai ar veiklos nuomai pagal 17-ojo TAS 7–19 straipsnius. Kiti sutarties elementai, kuriems 17-asis TAS netaikomas, apskaitoje turi būti parodomi pagal kitus standartus.

13 Taikant 17-ojo TAS reikalavimus, įmokos ir kitos aplinkybės, kurios apibrėžtos sutartyje, sutarties vykdymo pradžioje ar ją peržiūrint, turi būti suskirstytos į įmokas už nuomą ir už kitus elementus, remiantis jų santykine tikrąja verte. Minimalios nuomos įmokos, kaip apibrėžta 17-ojo TAS 4 straipsnyje, apima tik nuomos įmokas (t. y. teisę naudoti turtą), o įmokos už kitus sutarties elementus (pvz., už paslaugas ir išlaidos už įdėtas pastangas) neįtraukiamos.

14 Kai kuriais atvejais, atskyrus nuomos įmokas nuo įmokų už kitus sutarties elementus, pirkėjas privalės naudoti įvertinimo metodus. Pavyzdžiui, pirkėjas gali įvertinti nuomos įmokas remdamasis panašaus turto, kuris neturi kitų elementų, nuomos sutartimi, ar įvertinti įmokas už kitus sutarties elementus remdamasis panašiomis sutartimis ir atimti tokias įmokas iš bendros pagal sutartį mokamų įmokų sumos.

15 Jei pirkėjas nusprendžia, kad neįmanoma patikimai atskirti įmokų, jis turi:

a) finansinės nuomos atveju – turtą ir įsipareigojimus pripažinti verte, kuri lygi valdomo turto, pripažįstamo pagal 7 ir 8 straipsnius nuomos objektu ([1]). Vėliau įsipareigojimai turi būti sumažinti tada, kai atliekami mokėjimai, ir pripažintam įsipareigojimui finansines išlaidas priskirti taikant padidintą pirkėjo skolinimosi palūkanų normą ([2]);

b) veiklos nuomos atveju – visus pagal sutartį atliekamus mokėjimus apskaitoje registruoti kaip nuomos įmokas, kad būtų laikomasi 17-ojo TAS atskleidimo reikalavimų:

i) šias įmokas atskleisti atskirai nuo minimalių įmokų pagal kitas nuomos sutartis, neapimančias įmokų už nuomai nepriskiriamus elementus;

ii) pažymėti, kad atskleistos įmokos taip pat apima įmokas už sutartyje nurodytus nuomai nepriskiriamus elementus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

16 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

([1]) ►M33 Sąvoka „tikroji vertė“ 17-ajame TAS kai kuriais atžvilgiais vartojama kitaip, negu tikroji vertė apibrėžta 13-ajame TFAS. Todėl ūkio subjektas, taikydamas 17-ąjį TAS, turi nustatyti tikrąją vertę pagal 17-ąjį, o ne 13-ąjį TFAS. ◄

([2]) T. y. padidintą pirkėjo palūkanų normą, kuri apibrėžta 17-ojo TAS 4 straipsnyje.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

17 8-ajame TAS apibrėžiama, kaip ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimus, atliekamus dėl aiškinimo taikymo pirmą kartą. Iš ūkio subjekto nereikalaujama laikytis šių reikalavimų pirmą kartą taikant šį aiškinimą. Ūkio subjektas, taikantis šią išlygą, sutartims, turimoms anksčiausio ataskaitinio laikotarpio pradžioje, turi taikyti aiškinimo 6–9 straipsnius. Minėtų laikotarpių lyginamoji informacija, parengta pagal TFAS, pateikiama remiantis informacija ir aplinkybėmis, esančiomis to laikotarpio pradžioje.

▼B

TFAAK 5-ASIS AIŠKINIMAS

„Teisė į fondo, sudaryto veiklos nutraukimui, atnaujinimui ir aplinkos sutvarkymui, dalį“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

▼M32

_____

— 28-asis TAS „*Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“*

_____

▼B

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

▼M53

_____

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M32

— IFRS 10 *Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*

— IFRS 11 *Jungtinė veikla*

▼B

— NAK 12-asis aiškinimas „*Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“* (persvarstytas 2004 m.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Veiklos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo fondų, toliau – veiklos nutraukimo fondai arba fondai, paskirtis yra atskirti turtą, kad būtų galima finansuoti kai kurias ar visas ūkio subjekto (pvz., branduolinės elektrinės) ar tam tikros įrangos (pvz., automobilių) veiklos nutraukimo ar aplinkos sutvarkymo (pvz., užteršto vandens valymo ar vietovės, kur buvo kasyklos, sutvarkymo), kai tokie veiksmai bendrai vadinami veiklos nutraukimu, išlaidas.

2 Įnašai į šiuos fondus gali būti savanoriški ar reglamentuojami įstatymų. Fondų struktūra gali būti dviejų rūšių:

a) fondai, kuriuos sudaro atskiras įnešėjas, siekdamas finansuoti veiklos konkrečioje vietoje ar keliose geografiškai nutolusiose vietovėse, nutraukimą;

b) fondai, kuriuos įsteigia ne vienas įnešėjas savo individualiems ar bendriems veiklos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai įnešėjas turi teisę gauti kompensaciją, kuri lygi įnašų sumai, už veiklos nutraukimo sąnaudas, pridėjus visas faktines pajamas iš tokių kompensacijų ir atėmus įnešėjo išlaidų, skirtų fondui administruoti, dalį. Įnešėjas gali turėti įsipareigojimą įnešti papildomą įnašą, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju;

c) fondai, kuriuos įkūrė keli įnešėjai savo individualiems ar bendriems veiklos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai reikalingas įnašų lygis pagrįstas dabartine įnešėjo veikla, o to įnešėjo gaunama nauda yra pagrįsta jo praeities veikla. Tokiais atvejais yra potencialus įnašų, kuriuos atlieka įnešėjas (remiamasi dabartine veikla) ir fondo suteikiamos naudos (remiamasi praeities veikla) neatitikimas.

3 Tokiems fondams paprastai būdingos šios ypatybės:

a) fondą atskirai administruoja nepriklausomi patikėtiniai;

▼B

b) ūkio subjektai (įnešėjai) į fondą moka įnašus, kurie investuojami į įvairų turtą, kuris gali apimti tiek skolos, tiek nuosavybės vertybinius popierius ir gali padėti investuotojams padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Patikėtiniai, atsižvelgdami į fondų veiklą, reglamentuojančiuose dokumentuose, visuose taikomuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose nurodytus apribojimus, nustato, kaip įnašai turi būti investuojami;

c) įnešėjai turi įsipareigojimą padengti veiklos nutraukimo išlaidas. Tačiau įnešėjai gali gauti kompensaciją iš fondo dėl patirtų veiklos nutraukimo išlaidų, kai tokia kompensacija neviršija mažiausių veiklos nutraukimo išlaidų ir fonde turimo turto dalies;

d) įnešėjai gali turėti ribotą teisę, ar visai jos neturėti, gauti iš fondo bet kokį turto perviršį, kuris viršija sumą, reikalingą veiklos nutraukimo išlaidoms padengti.

TAIKYMAS

4 Šis aiškinimas taikomas įnešėjo finansinėse ataskaitose pateikiamoms fondų dalims, susidarančioms iš veiklos nutraukimo, kurioms būdingos tokios savybės:

a) turtas administruojamas atskirai (tą daro atskiras juridinis asmuo ar kaip atskirtą turtą administruoja kitas ūkio subjektas); ir

b) įnešėjo teisė į turtą yra apribota.

▼M53

5 Likusi fondo dalis, kuri negali būti kompensuojama, pvz., sutartyje numatyta teisė į paskirstomas sumas, kai veiklos nutraukimas baigtas ar fondas likviduojamas, gali būti nuosavybės priemonė, kuriai taikomas 9-asis TFAS, tačiau netaikomas šis aiškinimas.

▼B

KLAUSIMAI

6 Šiame aiškinime analizuojami toliau išvardyti klausimai:

a) kaip įnešėjas turėtų registruoti apskaitoje savo dalį, turimą fonde;

b) kai įnešėjas yra įsipareigojęs įnešti papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju, kaip toks įsipareigojimas turėtų būti registruojamas apskaitoje.

BENDRA NUOMONĖ

Turimos fondo dalies apskaita

7 Įnešėjas savo įsipareigojimą mokėti veiklos nutraukimo išlaidas ir turimą fondo dalį turi pripažinti atskirai, išskyrus atvejus, kai įnešėjas nėra įpareigotas mokėti veiklos nutraukimo išlaidų, net jei fondas yra nemokus.

▼M32

8 Įnešėjas turi nustatyti, ar jis kontroliuoja, bendrai kontroliuoja fondą arba daro jam reikšmingą įtaką pagal 10-ąjį TFAS, 11-ąjį TFAS ir 28-ąjį TAS. Jeigu taip, įnešėjas savo turimą fondo dalį apskaitoje registruoja pagal šiuos standartus.

▼M32

9 Jei įnešėjas nekontroliuoja, bendrai nekontroliuoja fondo ir nedaro reikšmingos įtakos jo veiklai, jis teisę gauti iš fondo kompensaciją turi pripažinti pagal 37-ąjį TAS. Ši kompensacija turi būti įvertinama mažesniąja iš šių verčių:

▼B

a) veiklos nutraukimo pripažinto įsipareigojimo verte; ir

b) įnešėjams priskiriamos fondo grynojo turto dalies tikrąja verte.

Teisės gauti kompensaciją balansinės vertės pokyčiai, išskyrus įnašus ir mokėjimus iš fondo, turėtų būti pripažįstami ►M5 bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄ tą ataskaitinį laikotarpį, kai tokie pokyčiai atsiranda.

Įsipareigojimų mokėti papildomus įnašus apskaita

10 Kai įnešėjas turi įsipareigojimą įnešti galimus papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju ar jei fondo valdomo investicinio turto vertė sumažėja tiek, kad neįmanoma įvykdyti įsipareigojimų teikti kompensacijas iš fondo, šis įsipareigojimas apibrėžiamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, kuriam taikomas 37-asis TAS. Įnešėjas turi pripažinti įsipareigojimą tik tuomet, jei tikėtina, kad papildomi įnašai bus įnešti.

Atskleidimas

11 Įnešėjas turi atskleisti savo turimos fondo dalies pobūdį ir visus teisių į fondo turtą apribojimus.

12 Kai įnešėjas turi įnešti papildomus įnašus ir tai nepripažįstama įsipareigojimu (žr. 10 straipsnį), jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 86 straipsnyje.

13 Kai įnešėjas savo dalį, turimą fonde, apskaitoje registruoja pagal 9 straipsnį, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37-ojo TAS 85 straipsnio c punkte.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. sausio 1 d., jis atskleidžia šį faktą.

▼M32

14B 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS ir 11-uoju TFAS pataisyti 8 ir 9 straipsniai. Taikydamas 10-ąjį TFAS ir 11-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

14D 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis ir išbraukti 14A ir 14C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

15 Apskaitos politikos pokyčiai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

▼B

TFAAK 6-ASIS AIŠKINIMAS

„Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis“

NUORODOS

— 8-asis TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“;

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 37-ojo TAS 17 straipsnyje nurodoma, kad įpareigojantis įvykis yra praeities įvykis, iš kurio atsiranda dabartinis įsipareigojimas, o ūkio subjektas neturi kitokio pasirinkimo, kaip tik padengti dėl to įvykio atsiradusį įsipareigojimą.

2 37-ojo TAS 19 straipsnyje nurodoma, kad atidėjiniai pripažįstami tik tiems „įsipareigojimams, kurie atsiranda dėl praeities įvykių ir kurie nepriklauso nuo ūkio subjekto veiksmų ateityje“.

3 Europos Sąjungos direktyva dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų, kuria reglamentuojamas įrangos atliekų surinkimas, apdorojimas, utilizavimas ir jų šalinimas be žalos aplinkai, iškelti klausimai dėl to, kada turėtų būti pripažintas įsipareigojimas, susijęs su elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo nutraukimu. Šioje direktyvoje skiriamos naujos ir istorinės atliekos ir atliekos iš privačių namų ūkių ir iš kitų šaltinių. Naujos atliekos yra susijusios su produktais, parduotais po 2005 m. rugpjūčio 13 d. Direktyvoje laikoma, kad visa namų ūkių įranga, parduota iki minėtos dienos, sukuria istorines atliekas.

4 Direktyvoje nustatyta, kad namų ūkių istorinių atliekų tvarkymo išlaidas turėtų padengti to tipo įrangos gamintojai, veikę rinkoje tą laikotarpį, kuris turi būti nurodytas kiekvienos valstybės narės taikytinuose teisės aktuose (vertinimo laikotarpis). Direktyvoje nustatyta, kad valstybės narės sukuria mechanizmą, užtikrinantį, kad gamintojai išlaidas padengtų proporcingai, „pavyzdžiui, proporcingai jų užimamai tam tikros įrangos rūšies rinkos daliai“.

5 Keli aiškinimuose vartoti terminai, kaip antai „rinkos dalis“ ir „vertinimo laikotarpis“, gali būti labai skirtingai apibrėžiami atskirų valstybių narių taikytinuose teisės aktuose. Pavyzdžiui, vertinimo laikotarpio trukmė gali būti vieneri metai ar tik vienas mėnuo. Analogiškai rinkos dalies vertinimas ir įsipareigojimo apskaičiavimo formulės skirtinguose nacionaliniuose teisės aktuose gali būti skirtingi. Tačiau visi šie pavyzdžiai turi įtakos tik įsipareigojimo vertinimui, kuris nėra šio aiškinimo objektas.

TAIKYMAS

6 Šis aiškinimas pateikia rekomendacijas dėl įsipareigojimų, susijusių su atliekų tvarkymu pagal minėtą Europos Sąjungos direktyvą dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų, susijusių su namų ūkių istorinės įrangos pardavimu, pripažinimo gamintojų finansinėse ataskaitose.

▼B

7 Šis aiškinimas neapima nei naujų atliekų, nei istorinių atliekų iš kitų nei privatūs namų ūkiai šaltinių. Įsipareigojimai, susiję su tokių atliekų tvarkymu, pakankamai aprašomi 37-ajame TAS. Tačiau jei nacionaliniuose teisės aktuose naujos atliekos iš privačių namų ūkių traktuojamos panašiai kaip istorinės atliekos iš privačių namų ūkių, aiškinimo principai taikomi darant nuorodą į 8-ojo TAS 10–12 straipsniuose nurodytą hierarchiją. 8-ojo TAS hierarchija taip pat taikytina kitiems reglamentuojantiems aktams, numatantiems įsipareigojimus tokiu būdu, kuris primena ES direktyvoje nurodytą išlaidų priskyrimo metodą.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

8 TFAAK buvo paprašyta nuspręsti elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo prasme, kuris iš šių teiginių pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą, sudaro pagrindą, kad būtų galima pripažinti atidėjinį atliekų tvarkymo išlaidoms:

— istorinės namų ūkių įrangos gamyba ir pardavimas?

— dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu?

— patiriama išlaidų vykdant atliekų tvarkymo veiklą?

BENDRA NUOMONĖ

9 Dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu yra įpareigojantis įvykis pagal 37-ojo TAS 14 straipsnio a punktą. Taigi įsipareigojimas, susijęs su namų ūkių įrangos istorinių atliekų tvarkymo išlaidoms, neatsiranda, kai produktai pagaminami ir parduodami. Kadangi įsipareigojimas, susijęs su istorine namų ūkių įranga, yra labiau susijęs su dalyvavimu rinkoje per vertinimo laikotarpį, o ne su pardavimui skirtų prekių gamyba ir pardavimu, tą įsipareigojimą turi tol, kol turi rinkos dalį, kitu atveju įsipareigojimo nėra. Įpareigojančio įvykio laikas taip pat gali nepriklausyti nuo konkretaus laikotarpio, kada vykdoma atliekų tvarkymo veikla ir patiriamos susijusios išlaidos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

10 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2005 m. gruodžio 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2005 m. gruodžio 1 d., jis nurodo šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

11 Apskaitos politikos pokyčiai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

TFAAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

„Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29-ąjį TAS Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“

NUORODOS

— 12-asis TAS *„Pelno mokesčiai“*

— 29-asis TAS *„Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Šiame aiškinime pateikiamos nuorodos, kaip taikyti 29-ąjį TAS reikalavimus tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriame ūkio subjektas nustato ([1]), kad jo funkcinė valiuta šalies ekonomikoje yra hiperinfliacinė, nors per praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo. Todėl ūkio subjektas, remdamasis 29-uoju TAS, perskaičiuoja savo finansines ataskaitas.

KLAUSIMAI

2 Šiame aiškinime aptariami šie klausimai:

a) kaip turi būti aiškinamas 29-ojo TAS 8 straipsnyje pateiktas reikalavimas „…turi būti išreikšta ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ vertinimo vienetu“, kai ūkio subjektas taiko šį standartą?

b) kaip perskaičiuotose finansinėse ataskaitose ūkio subjektas turėtų parodyti laikotarpio pradžios atidėtųjų mokesčių straipsnius?

BENDRA NUOMONĖ

3 Tą ataskaitinį laikotarpį, kada ūkio subjektas nustato, kad šalyje, kurios valiutą jis naudoja kaip savo funkcinę, vyksta ekonomikos hiperinfliacija, nors praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo, ūkio subjektas turi taikyti 29-ojo TAS reikalavimus taip, lyg ekonomika visada būtų buvusi hiperinfliacijos sąlygomis. Todėl, kalbant apie įsigijimo savikaina vertinamą nepiniginį turtą, anksčiausio finansinėse ataskaitose pateikiamo laikotarpio pradžioje ūkio subjektas turi perskaičiuoti ►**M5** pradinės finansinės būklės ataskaitos ◄ duomenis, kad būtų atspindėtas infliacijos poveikis nuo tos dienos, kai buvo įsigytas turtas, patirti ar prisiimti įsipareigojimai, iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄. Nepiniginio turto pradiniai likučiai pateikiami ►**M5** finansinės būklės ataskaitos ◄ sumomis, galiojančiomis kitą datą, o ne tą, kai jis buvo įsigytas ar patirtas, apskaitinės vertės perskaičiavimas turi atspindėti infliacijos poveikį nuo apskaitinės vertės nustatymo datos iki ►**M5** ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

4 ►**M5** Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ◄ atidėtieji mokesčiai pripažįstami ir vertinami pagal 12-ąjį TAS, tačiau atidėtųjų mokesčių sumos ataskaitinio laikotarpio pradžioje ►**M5** finansinės būklės ataskaitoje ◄ nustatomos taip:

a) ataskaitinio laikotarpio ►**M5** pradinės finansinės būklės ataskaitoje ◄ perskaičiavęs savo nepiniginių straipsnių nominaliąsias apskaitines vertes taikydamas tos datos vertinimo vienetus, ūkio subjektas perskaičiuoja atidėtųjų mokesčių straipsnius pagal 12-ąjį TAS;

([1]) Ūkio subjektas nustato esant hiperinfliaciją vadovaudamasis 29-ojo TAS 3 straipsnyje išvardytais kriterijais.

▼B

b) pagal a punktą iš naujo įvertinti atidėtieji mokesčiai perskaičiuojami pagal matavimo vienetų pokytį nuo ataskaitinio laikotarpio pradinio ►M5 ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄ iki ►M5 to ataskaitinio laikotarpio pabaigos ◄.

Ūkio subjektas a ir b punktų principus taiko perskaičiuodamas bet kurių lyginamųjų laikotarpių ►M5 finansinės būklės ataskaitoje ◄ pateikiamus atidėtųjų mokesčių likučius, kai tokie lyginamieji laikotarpiai pateikiami ataskaitinio laikotarpio, kada taikomas 29-asis TAS, perskaičiuotose finansinėse ataskaitose.

5 Kai ūkio subjektas perskaičiuoja savo finansines ataskaitas, visi atitinkami vėlesnio ataskaitinio laikotarpio ataskaitų duomenys, įskaitant atidėtuosius mokesčius, yra perskaičiuojami taikant to vėlesnio ataskaitinio laikotarpio vertinimo vienetų pokyčius tik perskaičiuotoms ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms.

ĮSIGALIOJIMO DATA

6 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti sudarydamas 2006 m. kovo 1 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2006 m. kovo 1 d., jis turėtų atskleisti šį faktą.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

TFAAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Tarpinė finansinė atskaitomybė ir vertės sumažėjimas“

NUORODOS

— 34-asis TAS *„Tarpinė finansinė atskaitomybė“*

— 36-asis TAS *„Turto vertės sumažėjimas“*

▼M53

_____

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼B

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

▼M53

1 Ūkio subjektas kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi įvertinti, ar nesumažėjo prestižo vertė, ir prireikus pripažinti vertės sumažėjimo nuostolius tą datą pagal 36-ąjį TAS. Vis dėlto vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sąlygos gali būti taip pasikeitusios, kad vertės sumažėjimo nuostoliai būtų buvę mažesni ar jų būtų išvengta, jei vertės sumažėjimo vertinimas būtų buvęs atliktas tik tą datą. Šiame aiškinime pateiktos gairės, ar reikėtų panaikinti tokius vertės sumažėjimo nuostolius.

2 Šiame aiškinime nagrinėjami 34-ojo TAS reikalavimų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo pagal 36-ąjį TAS sąveika ir tos sąveikos poveikis tolesnėms tarpinėms ir metinėms finansinėms ataskaitoms.

▼B

SVARSTOMI KLAUSIMAI

3 34-ojo TAS 28 straipsnyje nurodyta, kad tarpinėms finansinėms ataskaitoms ūkio subjektas turi taikyti tą pačią apskaitos politiką, kaip ir savo metinėms finansinėms ataskaitoms. Jame taip pat teigiama, kad „ūkio subjekto finansinių ataskaitų pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) nedaro įtakos jo metinių rezultatų įvertinimui. Siekiant šio tikslo, tarpinėse ataskaitose pateikiami reikalingi vertinimai atliekami einamųjų finansinių metų rezultatų pagrindu.“

4 36-ojo TAS 124 straipsnyje nurodyta, kad „pripažinti prestižo vertės sumažėjimo nuostoliai negali būti panaikinti vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu.“

▼M53

5 [Išbraukta]

6 [Išbraukta]

7 Šiame aiškinime nagrinėjamas šis klausimas:

Ar ūkio subjektas turėtų panaikinti prestižo vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus tarpinių ataskaitinių laikotarpių datomis, jei nuostoliai nebūtų pripažinti ar būtų pripažinti mažesni, kai vertės sumažėjimo įvertinimas būtų atliekamas tik vėlesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje?

▼B

BENDRA NUOMONĖ

▼M53

8 Ūkio subjektas neturi panaikinti ankstesniu tarpiniu laikotarpiu pripažintų prestižo vertės sumažėjimo nuostolių.

▼B

9 Ūkio subjektas analogiškai netaiko šios bendros nuomonės kitoms sritims, kuriose gali kilti prieštaravimų tarp 34-ojo TAS ir kitų standartų.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

10 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metinių ataskaitinių laikotarpių, prasidedančių 2006 m. lapkričio 1 d. ar vėliau, finansinėms ataskaitoms. Ankstesnis taikymas yra skatinamas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą tą laikotarpį, kuris prasideda prieš 2006 m. lapkričio 1 d., jis atskleidžia šį faktą. Ūkio subjektas šį aiškinimą perspektyviai taiko prestižui nuo tos datos, kada pirmą kartą pradėjo taikyti 36-ąjį TAS. Šį aiškinimą jis taiko investicijoms į nuosavybės priemones ar finansinį turtą, kuris apskaitoje registruojamas savikaina, nuo tos datos, kurią pirmą kartą buvo pradėti taikyti 39-ajame TAS nustatyti vertinimo kriterijai.

▼M53

14 2011 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 1, 2, 7 ir 8 straipsniai ir išbraukti 5, 6, 11–13 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M23

_____

▼M9

TFAAK 12-ASIS AIŠKINIMAS

Paslaugų koncesijų susitarimai

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindai*

— 1 TFAS *Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*

— 7 TFAS *Finansinės priemonės. Atskleidimas*

▼M53

— 9 TFAS *Finansinės priemonės*

▼M52

— 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“

▼M54

— 16-asis TFAS *Nuoma*

▼M9

— 8 TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

▼M52

_____

▼M9

— 16 TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*

— 17 TAS *Nuoma*

▼M52

_____

▼M9

— 20 TAS *Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*

— 23 TAS *Skolinimosi išlaidos*

— 32 TAS *Finansinės priemonės. Pateikimas*

— 36 TAS *Turto vertės sumažėjimas*

— 37 TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

— 38 TAS *Nematerialusis turtas*

▼M53

_____

▼M9

— 4 TFAAK *Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis*

— 29 NAK *Atskleidimas. Paslaugų koncesijų susitarimai*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Daugelyje šalių viešųjų paslaugų infrastruktūrą – kaip antai: kelius, tiltus, tunelius, kalėjimus, ligonines, oro uostus, vandens paskirstymo įrenginius, energijos tiekimo ir telekomunikacijų tinklus – tradiciškai stato, naudoja ir prižiūri viešasis sektorius, o ji finansuojama valstybės biudžeto asignavimais.

▼M9

2 Kai kuriose šalyse vyriausybės įvedė sutartimi įformintus paslaugų susitarimus, kad įtrauktų privatųjį sektorių į tokios infrastruktūros vystymą, finansavimą, naudojimą ir priežiūrą. Infrastruktūra jau gali egzistuoti arba gali būti statoma paslaugų susitarimo galiojimo metu. Šiame aiškinime susitarimas paprastai taikomas privačiojo sektoriaus ūkio subjektui (veiklos vykdytojui), kuris stato infrastruktūrą viešajai paslaugai teikti arba jai atnaujinti (pavyzdžiui, padidindamas jos pajėgumus) ir tam tikrą laiką naudoja ir prižiūri tą infrastruktūrą. Susitarimo galiojimo laikotarpiu veiklos vykdytojui mokama už jo paslaugas. Susitarimą reglamentuoja sutartis, kurioje nurodyti atlikimo standartai, kainų patikslinimo mechanizmai ir susitarimai spręsti ginčus arbitražo tvarka. Toks susitarimas dažnai apibūdinamas kaip „statymo, naudojimo ir perdavimo“, „atkūrimo, naudojimo ir perdavimo“ arba „viešųjų ir privačiųjų“ paslaugų koncesijos susitarimas.

3 Šių paslaugų susitarimų požymis – veiklos vykdytojo prisiimto įsipareigojimo viešosios paslaugos pobūdis. Viešąja politika siekiama visuomenei teikti su infrastruktūra susijusias paslaugas, neatsižvelgiant į šalies, kuri teikia tas paslaugas, tapatumą. Pagal paslaugų susitarimą veiklos vykdytojas sutartimi įpareigojamas viešai teikti paslaugas viešojo sektoriaus ūkio subjekto vardu. Kiti bendri požymiai:

a) šalis, teikianti paslaugų susitarimą (teikėjas), yra viešojo sektoriaus ūkio subjektas, įskaitant vyriausybinę instituciją arba privačiojo sektoriaus ūkio subjektą, kuriam buvo perduota atsakomybė už paslaugą;

b) veiklos vykdytojas atsako bent už infrastruktūros ir susijusių paslaugų valdymo dalį ir nėra tiktai teikėjo vardu veikiantis įgaliotinis;

c) sutartyje nurodytos veiklos vykdytojo taikomos pradinės kainos ir reglamentuojamos kainų peržiūros paslaugų susitarimo galiojimo laikotarpiu;

d) veiklos vykdytojas įpareigotas perduoti teikėjui nurodytos būklės infrastruktūrą susitarimo laikotarpio galiojimo pabaigoje už nedidelį papildomą atlygį arba be jo, neatsižvelgiant į tai, kuri šalis iš pradžių ją finansavo.

TAIKYMO SRITIS

4 Šiuo aiškinimu pateikiamos veiklos vykdytojų vedamos apskaitos gairės, susijusios su viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimais.

5 Šis aiškinimas taikomas viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimams, jeigu:

a) teikėjas kontroliuoja arba reguliuoja, kokias infrastruktūros paslaugas turi teikti veiklos vykdytojas, kam jis jas turi teikti ir kokia kaina; ir

b) teikėjas, remdamasis nuosavybės teise, teise į naudos gavimą ar kitaip, kontroliuoja bet kurį reikšmingą likutinį dalyvavimą infrastruktūroje pasibaigus susitarimo terminui.

6 Infrastruktūrai, kurią apima viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijos susitarimas, visą jos naudingo tarnavimo laiką (visą turto naudingo tarnavimo laiką) taikomas šis aiškinimas, jeigu vykdomos 5 straipsnio a punkto sąlygos. TG 1–8 straipsniuose pateikiamos gairės, kaip nustatyti, ar viešųjų ir privačiųjų paslaugų koncesijų susitarimams taikomas šis aiškinimas ir kokia apimtimi.

▼M9

7 Šis aiškinimas taikomas:

a) infrastruktūrai, kurią veiklos vykdytojas stato arba įsigyja iš trečiosios šalies paslaugų susitarimo tikslu; ir

b) esamai infrastruktūrai, kurioje teikėjas suteikia veiklos vykdytojui teisę veikti paslaugų susitarimo tikslu.

8 Šiame aiškinime tiksliai neapibrėžta infrastruktūros, kurią veiklos vykdytojas iki paslaugų susitarimo sudarymo laikė ir pripažino ilgalaikiu materialiuoju turtu, apskaita. Tokiai infrastruktūrai taikomi TFAS pripažinimo nutraukimo reikalavimai (išdėstyti 16-ajame TAS).

9 Šiame aiškinime tiksliai neapibrėžta teikėjų vedama apskaita.

KLAUSIMAI

10 Šiame aiškinime pateikiami bendrieji paslaugų koncesijų susitarimų įsipareigojimų ir susijusių teisių pripažinimo ir vertinimo principai. Informacijos apie paslaugų koncesijų susitarimus atskleidimo reikalavimai nurodyti 29-ajame NAK *Paslaugų koncesijų susitarimai. Atskleidimas*. Šiame aiškinime nagrinėjami šie klausimai:

a) veiklos vykdytojo teisių į infrastruktūrą traktavimas;

b) susitarimų atlygio pripažinimas ir vertinimas;

c) statybos arba atnaujinimo paslaugos;

d) veiklos paslaugos;

e) skolinimosi išlaidos;

f) paskesnė finansinio turto ir nematerialiojo turto apskaitos tvarka ir

g) teikėjo veiklos vykdytojui suteikti objektai.

BENDRAS SUSITARIMAS

Veiklos vykdytojo teisių į infrastruktūrą traktavimas

11 Šiame aiškinime infrastruktūra nepripažįstama kaip veiklos vykdytojo ilgalaikis materialusis turtas, nes sutartimi įformintu paslaugų susitarimu veiklos vykdytojui neperduodama teisė kontroliuoti viešųjų paslaugų infrastruktūros naudojimo. Veiklos vykdytojas gali naudoti infrastruktūrą, siekdamas teikti viešąją paslaugą teikėjo vardu pagal sutartyje nurodytas sąlygas.

Susitarimų atlygio pripažinimas ir vertinimas

12 Pagal sutartimi įformintus susitarimus, kuriems taikomas šis aiškinimas, veiklos vykdytojas veikia kaip paslaugų teikėjas. Veiklos vykdytojas stato arba atnaujina infrastruktūrą (statybos arba atnaujinimo paslaugos), per kurią teikiama viešoji paslauga, ir tam tikrą laiką naudoja bei prižiūri tą infrastruktūrą (veiklos paslaugos).

▼M52

13 Veiklos vykdytojas turi pripažinti ir vertinti iš teikiamų paslaugų gautas pajamas pagal 15-ąjį TFAS. Atlygio pobūdis nulemia vėlesnę jo apskaitos tvarką. Vėlesnė atlygio, gauto kaip finansinis turtas ir kaip nematerialusis turtas, apskaita išsamiai apibūdinta 23–26 straipsniuose.

Statybos arba atnaujinimo paslaugos

14 Veiklos vykdytojas statybų arba atnaujinimo paslaugas turi apskaityti pagal 15-ąjį TFAS.

Teikėjo mokamas atlygis veiklos vykdytojui

15 Jeigu veiklos vykdytojas teikia statybų arba atnaujinimo paslaugas, veiklos vykdytojo gautas arba gautinas atlygis turi būti pripažįstamas pagal 15-ąjį TFAS. Atlygis gali būti teisės į:

▼M9

a) finansinį turtą arba

b) nematerialųjį turtą.

16 Veiklos vykdytojas pripažįsta finansinį turtą, jeigu jis turi besąlyginę sutartinę teisę gauti grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą iš teikėjo arba pastarojo nurodymu už statybos paslaugas; teikėjas turi nedaug (jeigu turi) veiksmų laisvės vengti atlikti mokėjimą, nes paprastai sutartis įgyvendinama įstatymu. Veiklos vykdytojas turi besąlyginę teisę gauti grynuosius pinigus, jeigu teikėjas sutartimi garantuoja sumokėti veiklos vykdytojui: a) nurodytas ar nustatomas sumas arba b) jeigu yra, trūkumą, susidariusį tarp sumų, gautų iš viešųjų paslaugų vartotojų, ir nurodytų arba nustatomų sumų, netgi jeigu mokėjimas priklauso nuo to, kad veiklos vykdytojas užtikrintų, jog infrastruktūra atitiktų nurodytus kokybės ar naudingumo reikalavimus.

17 Veiklos vykdytojas pripažįsta nematerialųjį turtą, jeigu jis gauna teisę (licenciją) imti mokesčius is viešosios paslaugos vartotojų. Teisė imti mokesčius is viešosios paslaugos vartotojų nėra besąlyginė teisė gauti grynuosius pinigus, nes sumos priklauso nuo to, kiek visuomenė naudojasi paslauga.

▼M52

18 Jeigu veiklos vykdytojui už statybos paslaugas iš dalies mokama finansiniu turtu, o iš dalies – nematerialiuoju turtu, būtina atskirai apskaityti kiekvieną veiklos vykdytojo atlygio komponentą. Gautas arba gautinas atlygis abiem komponentams iš pradžių turi būti pripažįstamas pagal 15-ąjį TFAS.

19 Atlygio, kurį teikėjas moka veiklos vykdytojui, pobūdis nustatomas remiantis sutarties sąlygomis ir, kai yra, atitinkama sutarčių teise. Atlygio pobūdis nulemia vėlesnę jo apskaitos tvarką, kaip aprašyta 23–26 straipsniuose. Tačiau abiejų tipų atlygis klasifikuojamas kaip sutarties turtas per statybos arba atnaujinimo laikotarpį pagal 15-ąjį TFAS.

▼M52

Veiklos paslaugos

20 Veiklos vykdytojas veiklos paslaugas turi apskaityti pagal 15-ąjį TFAS.

▼M9

Sutartiniai įsipareigojimai siekiant atstatyti infrastruktūrą iki nurodyto tinkamumo naudoti lygio

21 Veiklos vykdytojas gali turėti sutartinių įsipareigojimų, kuriuos privalo vykdyti kaip sąlygą pagal savo licenciją: a) išlaikyti nurodytą infrastrūkturos tinkamumo naudoti lygį arba b) atstatyti infrastrūkturą iki nurodytos būklės prieš perduodant ją teikėjui pasibaigus paslaugų susitarimo galiojimui. Šie sutartiniai įsipareigojimai išlaikyti arba atstatyti infrastruktūrą, išskyrus bet kurį atnaujinimo elementą (žr. 14 straipsnį), pripažįstami ir vertinami pagal 37-ąjį TAS, t. y. taikant geriausią išlaidų, kurių reikėtų norint padengti esamą įsipareigojimą balanso datą, įvertininimą.

Veiklos vykdytojo patirtos skolinimosi išlaidos

22 Vadovaujantis 23-iuoju TAS, susitarimui priskirtinos skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, jeigu veiklos vykdytojas neturi sutartinės teisės gauti nematerialųjį turtą (teisės imti mokesčius iš viešosios paslaugos vartotojų). Šiuo atveju susitarimui priskirtinos skolinimosi išlaidos pagal tą standartą turi būti kapitalizuojamos su statybomis susijusiame susitarimo etape.

Finansinis turtas

▼M53

23 32-asis TAS, 7-asis TFAS ir 9-asis TFAS taikomi finansiniam turtui, pripažįstamam pagal 16 ir 18 straipsnius.

24 Teikėjo mokėtina suma arba jo nurodymu mokėtina suma apskaitoma pagal 9-ąjį TFAS kaip vertinama:

a) amortizuota savikaina;

b) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, arba

c) tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais.

25 Jei teikėjo mokėtina suma vertinama amortizuota savikaina arba tikrąja verte, kurios pasikeitimas pripažįstamas kitomis bendrosiomis pajamomis, 9-ajame TFAS reikalaujama, kad palūkanos, apskaičiuotos taikant faktinių palūkanų metodą, būtų pripažįstamos pelnu arba nuostoliais.

▼M9

Nematerialusis turtas

26 38-asis TAS taikomas nematerialiajam turtui, pripažįstamam pagal 17 ir 18 straipsnius. 38-ojo TAS 45–47 straipsniuose pateikiamos gairės, kaip vertinti nematerialųjį turtą, įsigytą mainais už nepiniginį turtą arba už piniginio ir nepiniginio turto kombinaciją.

▼M52

Teikėjo veiklos vykdytojui suteikti objektai

27 Vadovaujantis 11 straipsniu, infrastruktūros objektai, kuriais teikėjas leidžia naudotis veiklos vykdytojui paslaugų susitarimo tikslais, nepripažįstami veiklos vykdytojo nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrenginiais. Teikėjas taip pat gali suteikti veiklos vykdytojui kitus objektus, kuriuos veiklos vykdytojas gali laikyti ar elgtis su jais savo nuožiūra. Jeigu toks turtas sudaro dalį atlygio, kurį teikėjas moka už paslaugas, toks turtas nėra valstybės dotacijos, kaip apibrėžta 20-ajame TAS. Jis apskaitomas kaip sandorio kainos, apibrėžtos 15-ajame TFAS, dalis.

▼M9

ĮSIGALIOJIMO DATA

28 Ūkio subjektas taiko šį aiškinimą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2008 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M52

28D 2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas skyrius „Nuorodos“ ir 13–15, 18–20 ir 27 straipsniai. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M53

28E 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 23–25 straipsniai ir išbraukti 28A–28C straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M54

28F 2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisyti 8TG straipsnis ir B priedas. Taikydamas 16-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M9

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

29 Atsižvelgiant į 30 straipsnį, apskaitos politikos pakeitimai apskaitomi pagal 8-ąjį TAS, t. y. atgaline data.

30 Jeigu įgyvendindamas bet kurį konkretų paslaugų susitarimą veiklos vykdytojas negali praktiškai taikyti šio aiškinimo atgaline data anksčiausio nurodyto laikotarpio pradžioje, jis imasi šių veiksmų:

a) pripažįsta finansinį turtą ir nematerialųjį turtą, kuris buvo anksčiausio nurodyto laikotarpio pradžioje;

b) taiko to finansinio ir nematerialiojo turto (nepaisant to, kaip jis buvo klasifikuotas anksčiau) ankstesnes balansines vertes kaip jo balansines vertes tą dieną ir

c) patikrina tą dieną pripažinto finansinio ir nematerialiojo turto verčių sumažėjimą, o jeigu to padaryti praktiškai neįmanoma, patikrinamas verčių sumažėjimas einamojo laikotarpio pradžioje.

▼M9

A priedas

TAIKYMO GAIRĖS

Šis priedas yra neatskiriama šio aiškinimo dalis.

TAIKYMO SRITIS (5 straipsnis)

1 TG Šio aiškinimo 5 straipsnyje nurodyta, kad infrastruktūrai taikomas šis aiškinimas, kai galioja šios sąlygos:

a) teikėjas kontroliuoja arba reguliuoja, kokias infrastruktūros paslaugas turi teikti veiklos vykdytojas, kam jis jas turi teikti ir kokia kaina; ir

b) teikėjas, remdamasis nuosavybės teise, teise į naudos gavimą ar kitaip, kontroliuoja bet kurį reikšmingą likutinį dalyvavimą infrastruktūroje pasibaigus susitarimo galiojimo terminui.

2 TG Sąlygoje, pateiktoje a punkte, nurodyta kontrolė arba reguliavimas gali būti vykdomi pagal sutartį arba kitaip (pvz., šią funkciją gali vykdyti reguliuojančioji institucija), ir jie apima aplinkybes, kuriomis teikėjas perka visą produkciją, bei tas aplinkybes, kuriomis dalį produkcijos arba ją visą perka kiti vartotojai. Taikant šią sąlygą, laikoma, kad teikėjas ir bet kurios kitos susijusios šalys veikia kartu. Jeigu teikėjas yra viešojo sektoriaus ūkio subjektas, visas viešasis sektorius kartu su visomis reguliuojančiomis institucijomis, atstovaujančiomis visuomenės interesams, šiame aiškinime laikomas susijusiu su teikėju.

3 TG Sąlygos, pateiktos a punkte, tikslais teikėjui nereikia vykdyti visiškos kainos kontrolės: pakanka, kad kaina būtų reguliuojama teikėjo, sutartimi arba reguliuojančiosios institucijos, pvz., taikant didžiausio kainų lygio nustatymo mechanizmą. Tačiau ši sąlyga taikoma sutarties esmei. Į neesminius požymius, pavyzdžiui, didžiausią kainų lygį, kuris bus taikomas tik išimtinėmis aplinkybėmis, neatsižvelgiama. Priešingu atveju, jeigu, pavyzdžiui, sutartimi ketinama leisti veiklos vykdytojui laisvai nustatyti kainas, bet perviršinis pelnas grąžinamas teikėjui, veiklos vykdytojo pelnas apribojamas ir kontrolinio patikrinimo kainos elementas patikrinamas.

4 TG Sąlygos, pateiktos b punkte, tikslais teikėjo vykdoma bet kurio reikšmingo likutinio dalyvavimo kontrolė turėtų apriboti veiklos vykdytojo praktinę galimybę parduoti arba įkeisti infrastruktūrą ir suteikti teikėjui nuolatinę naudojimosi teisę susitarimo galiojimo laikotarpiu. Likutinis dalyvavimas infrastruktūroje – tai apskaičiuota infrastruktūros dabartinė vertė, lyg ji jau būtų tokio senumo ir būklės, kokios, manoma, bus pasibaigus susitarimo galiojimo laikotarpiui.

5 TG Kontrolė turi būti atskirta nuo valdymo. Jeigu teikėjas išlaiko dalį 5 straipsnio a punkte nurodytos kontrolės ir reikšmingą likutinį dalyvavimą infrastruktūroje, veiklos vykdytojas valdo infrastruktūrą tiktai teikėjo vardu, netgi jeigu daugeliu atvejų jis gali turėti didelę valdymo veiksmų laisvę.

▼M9

6 TG Sąlygomis, pateiktomis a ir b punktuose, kartu nurodoma, kada infrastruktūrą, įskaitant bet kuriuos reikiamus pakeitimus (žr. 21 straipsnį), kontroliuoja teikėjas visą jos ekonominį tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, jeigu veiklos vykdytojas per susitarimo galiojimo laikotarpį turi pakeisti infrastruktūros objekto dalį (pvz., kelio dangą arba pastato stogą), infrastruktūros objektas laikomas visuma. Taigi b sąlyga vykdoma visai infrastruktūrai, įskaitant pakeistą dalį, jeigu teikėjas kontroliuoja bet kurį reikšmingą likutinį dalyvavimą galutinai keičiant tą dalį.

7 TG Kartais infrastruktūros naudojimas iš dalies reguliuojamas taip, kaip nustatyta 5 straipsnio a punkte, o iš dalies nereguliuojamas. Tačiau šie susitarimai būna įvairių formų:

a) bet kuri infrastruktūra, kurią galima fiziškai atskirti ir atskirai naudoti ir kuri atitinka 36-ajame TAS nurodytą pinigus kuriančio vieneto apibrėžimą, analizuojama atskirai, jeigu ji naudojama visiškai nereguliuojamais tikslais. Pavyzdžiui, tai gai būti taikoma privačiai ligoninės daliai, kai likusią ligoninės dalį teikėjas naudoja viešajai paslaugai teikti;

b) kai grynai pagalbinė veikla (pvz., ligoninės parduotuvė) yra nereguliuojama, kontroliniai patikrinimai atliekami taip, lyg tos paslaugos neegzistuotų, nes tais atvejais, kai teikėjas kontroliuoja paslaugas taip, kaip nurodyta 5 straipsnyje, pagalbinių paslaugų egzistavimas nesumažina teikėjo vykdomos infrastruktūros kontrolės.

▼M54

8 TG Veiklos vykdytojas gali turėti teisę naudotis 7TG straipsnio a punkte nurodyta atskiriama infrastruktūra arba įrenginiais, kurie naudojami 7TG straipsnio b punkte nurodytoms pagalbinėms nereguliuojamoms paslaugoms teikti. Iš esmės abiem atvejais teikėjas juos gali išnuomoti veiklos vykdytojui; tuomet tai turi būti apskaitoma pagal 16-ąjį TFAS.

▼M3

13 TFAAK AIŠKINIMAS

Klientų lojalumo programos

NUORODOS

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 18-asis TAS *Pajamos*

— 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

▼M33

— 13-ąjį TFAS *Tikrosios vertės nustatymas*

▼M3

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Įmonės klientų lojalumo programas naudoja, kad paskatintų klientus pirkti savo prekes ar paslaugas. Jei klientas perka prekių arba paslaugų, įmonė suteikia klientui lojalumo taškų (dažnai vadinamų tiesiog taškais). Klientas gali iškeisti lojalumo taškus į prizus, pvz., nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas.

2. Programos taikomos įvairiais būdais. Iš klientų gali būti reikalaujama sukaupti nustatytą mažiausią lojalumo taškų skaičių ar vertę, ir tik tada leidžiama juos iškeisti. Lojalumo taškai gali būti susieti su atskirais pirkiniais, pirkinių grupėmis ar su nustatytą laikotarpį pasikartojančiais pirkimo įpročiais. Įmonė gali pati vykdyti klientų lojalumo programą arba dalyvauti trečiosios šalies vykdomoje programoje. Siūlomi prizai gali būti pačios įmonės tiekiamos prekės ar paslaugos ir (arba) teisės kreiptis dėl prekių ar paslaugų į trečiąją šalį.

TAIKYMAS

3. Šis aiškinimas taikomas klientų lojalumo taškams, kuriuos:

   a) įmonė suteikia savo klientams kaip pardavimo sandorio, t. y. prekių pardavimo, paslaugų teikimo arba kliento naudojimosi įmonės turtu, dalį;

   b) įvykdęs visas papildomas nustatytas sąlygas, klientas gali ateityje iškeisti į nemokamas ar su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas.

   Aiškinimas skirtas įmonės, kuri suteikia lojalumo taškus savo klientams, apskaitai.

KLAUSIMAI

4. Šiame aiškinime nagrinėjami klausimai:

   a) ar įmonės įsipareigojimas teikti nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas („prizus“) ateityje turėtų būti pripažįstamas ir vertinamas:

      i) priskiriant tam tikrą iš pardavimo sandorių gauto ar gautino atlygio dalį lojalumo taškams ir atidedant pajamų pripažinimą (taikant 18-ojo TAS 13 straipsnį),

      ii) arba numatant apskaičiuotas ateities išlaidas prizams teikti (taikant 18-ojo TAS 19 straipsnį); ir

   b) jei atlygis priskiriamas lojalumo taškams:

      i) kiek taškams turėtų būti skiriama;

▼M3

ii) kada turėtų būti pripažįstamos pajamos;

iii) jei prizus teikia trečioji šalis, kaip turėtų būti įvertinamos pajamos.

BENDRA NUOMONĖ

5. Įmonė taiko 18-ojo TAS 13 straipsnį ir apskaito lojalumo taškus kaip atskirą pardavimo sandorio (-ių), už kurį (-iuos) jie suteikiami, komponentą („pradinis pardavimas“). Tikroji atlygio, kuris yra gautas arba gautinas pradinio pardavimo metu, vertė paskirstoma pagal lojalumo taškus ir kitus pardavimo komponentus.

▼M33

6. Lojalumo taškams priskirtas atlygis įvertinamas remiantis jų tikrąja verte.

▼M3

7. Jei įmonė prizus teikia pati, ji lojalumo taškams priskirtą atlygį pripažįsta pajamomis tada, kai lojalumo taškai panaudojami, ir įmonė įvykdo savo įsipareigojimus teikti prizus. Pripažintų pajamų suma turi būti pagrįsta lojalumo taškų, kurie iškeisti į prizus, skaičiumi, atsižvelgiant į bendrą numatytų iškeisti taškų skaičių.

8. Jei prizus teikia trečioji šalis, įmonė įvertina, ar lojalumo taškams priskirtą atlygį gauna ji pati (t. y. kaip pagrindinė sandorio šalis), ar trečiosios šalies vardu (t. y. kaip trečiosios šalies atstovas):

a) Jei įmonė gauna atlygį trečiosios šalies vardu, ji:

i) įvertina pajamas kaip savo sąskaitoje laikomą grynąją sumą, t. y. lojalumo taškams priskirto atlygio ir sumos, kuri mokama trečiajai šaliai už prizų teikimą, skirtumą;

ii) pripažįsta šią grynąją sumą pajamomis, kai trečioji šalis įpareigojama teikti prizus ir turi teisę gauti už tai atlygį. Šie įvykiai gali įvykti tuojau pat suteikus lojalumo taškus, arba, jei klientas gali pasirinkti prašyti prizų iš įmonės arba iš trečiosios šalies, šie įvykiai gali įvykti tik tada, kai klientas pasirenka prašyti prizų iš trečiosios šalies.

b) Jei atlygį gauna pati įmonė, ji įvertina savo pajamas kaip bendrą atlygį, priskirtą lojalumo taškams, ir pripažįsta pajamas, kai įvykdo įsipareigojimus dėl prizų.

9. Jeigu bet kuriuo metu numatoma, kad neišvengiamos išlaidos, reikalingos įvykdyti su prizų teikimu susijusius įsipareigojimus, viršys gautą ir gautiną atlygį (t. y. atlygį, kuris buvo priskirtas lojalumo taškams pradinio pardavimo metu ir kuris dar nebuvo pripažintas pajamomis, ir visą papildomą atlygį, kuris bus gautas, kai klientas panaudos lojalumo taškus), įmonei sutartys bus nuostolingos. Įsipareigojimas pripažįstamas perviršiniu pagal 37-ąjį TAS. Poreikis pripažinti tokį įsipareigojimą galėtų atsirasti, jei numatomos prizų teikimo išlaidos didės, pavyzdžiui, jei įmonė persvarsto savo lūkesčius dėl lojalumo taškų, kurie bus panaudoti, skaičiaus.

▼M3

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

10. Įmonė taiko šį aiškinimą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu įmonė taiko aiškinimą laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2008 m. liepos 1 d., ji nurodo šį faktą.

▼M29

10A. 2010 m. gegužės mėn. paskelbtu dokumentu „TFAS patobulinimas“ pataisytas 2TN straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko pataisą ankstesniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

▼M33

10B 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisyti 6 ir 1TN–3TN straipsniai. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M3

11. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti paaiškinti pagal 8-ąjį TAS.

Priedas

Taikymo nurodymai

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

Tikrosios lojalumo taškų vertės įvertinimas

▼M33

1TN. Bendros nuomonės 6 straipsnyje reikalaujama, kad lojalumo taškams priskirtas atlygis būtų apskaičiuojamas atsižvelgiant į jų tikrąją vertę. Jeigu nėra tokių pačių lojalumo taškų kotiruojamos rinkos kainos, tikroji vertė turi būti nustatyta pagal kitą vertinimo metodiką.

2TN. Ūkio subjektas gali nustatyti lojalumo taškų tikrąją vertę pagal prizų, į kuriuos taškai galėtų būti iškeičiami, tikrąją vertę. Lojalumo taškų tikroji vertė nustatoma atitinkamai atsižvelgiant į šiuos dalykus:

a) nuolaidų arba paskatų, kurios kitais atvejais būtų siūlomos klientams, dar negavusiems lojalumo taškų pirminio pardavimo metu, dydį;

b) lojalumo taškų, kurių, kaip tikimasi, klientai nepanaudos, dalį; ir

c) nesėkmės riziką.

Jei klientai gali pasirinkti iš įvairių prizų, lojalumo taškų tikroji vertė atitinka įvairių galimų prizų tikrąsias vertes proporcingai tikėtinam kiekvieno prizo pasirinkimo dažniui.

3TN. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti taikomi kiti vertinimo metodai. Pavyzdžiui, jei prizus teiks trečioji šalis, o ūkio subjektas mokės trečiajai šaliai už kiekvieną suteiktą lojalumo tašką, ūkio subjektas galėtų nustatyti lojalumo taškų tikrąją vertę pagal sumą, kurią moka trečiajai šaliai, pridėdamas pagrįstą pelno maržą. Renkantis ir taikant vertinimo metodą, reikia nuspręsti, koks metodas atitinka bendros nuomonės 6 straipsnio reikalavimus ir labiausiai tinka esamomis aplinkybėmis.

▼M4

14 TFAAK AIŠKINIMAS

19 TAS. Apibrėžtų išmokų turto apribojimas, minimalūs finansavimo reikalavimai ir jų sąveika

NUORODOS

— 1 TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas*

— 8 TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 19 TAS *Išmokos darbuotojams* ►M31 (pataisytas 2011 m.) ◄

— 37 TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

▼M31

1 Pagal 19-ojo TAS 64 straipsnį grynasis apibrėžtųjų išmokų turtas vertinamas mažesniąja iš šių verčių: pagal apibrėžtųjų išmokų planą susidariusio pertekliaus arba turto viršutinės ribos. 19-ojo TAS 8 straipsnyje turto viršutinė riba apibrėžta kaip „bet kokios ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinė vertė“. Kyla klausimų, kada lėšų grąžinimus arba būsimų įmokų sumažinimus reikėtų laikyti gaunama ekonomine nauda, ypač kai yra nustatytas minimalaus finansavimo reikalavimas.

▼M4

2. Minimalūs finansavimo reikalavimai taikomi daugelyje šalių, kad būtų padidintas sutartų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, mokėjimo patikimumas išmokų darbuotojams plano dalyviams. Tokie reikalavimai paprastai nustato minimalią įmokų sumą ar lygį, kuris turi būti išlaikomas nustatytą plano laikotarpį. Todėl minimalus finansavimo reikalavimas gali apriboti įmonės galimybę sumažinti būsimąsias įmokas.

3. Be to, apibrėžtų išmokų turto įvertinimo apribojimas gali lemti, kad minimalus finansavimo reikalavimas bus nuostolingas. Paprastai reikalavimas mokėti plano įmokas nedarytų poveikio apibrėžtų išmokų turto ar įsipareigojimo įvertinimui. Taip yra todėl, kad įmokėtos įmokos taps plano turtu, ir papildomas grynasis įsipareigojimas bus lygus nuliui. Tačiau jei reikiamos įmokos nebus pasiekiamos įmonei po to, kai jos įmokamos, dėl minimalaus finansavimo reikalavimo gali atsirasti įsipareigojimas.

▼M27

3A. 2009 m. lapkričio mėn. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba iš dalies pakeitė TFAAK 14-ąjį aiškinimą, kad pašalintų nenumatytas pasekmes, atsiradusias dėl išankstinio būsimųjų įmokų mokėjimo traktavimo tam tikromis aplinkybėmis, kai taikomas minimalus finansavimo reikalavimas.

▼M4

TAIKYMAS

4. Šis aiškinimas taikomas visoms apibrėžtoms išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikui, ir kitoms ilgalaikėms apibrėžtoms darbuotojams mokamoms išmokoms.

5. Šiame aiškinime minimalūs finansavimo reikalavimai yra bet kokie reikalavimai finansuoti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, arba kitokių ilgalaikių apibrėžtų išmokų planą.

▼M4

KLAUSIMAI

▼M31

6. Šiame aiškinime nagrinėjami toliau išvardyti klausimai:

a) kada lėšų grąžinimus arba būsimų įmokų sumažinimus reikėtų laikyti gaunama ekonomine nauda pagal turto viršutinės ribos apibrėžtį 19-ojo TAS 8 straipsnyje;

▼M4

b) kaip minimalus finansavimo reikalavimas galėtų paveikti būsimųjų įmokų sumažinimo galimybę;

c) kada dėl minimalaus finansavimo reikalavimo galėtų atsirasti įsipareigojimas.

BENDRA NUOMONĖ

Lėšų grąžinimo arba būsimųjų įmokų sumažinimo galimybė

7. Įmonė nustato lėšų grąžinimo arba būsimųjų įmokų sumažinimo galimybes pagal plano terminus bei sąlygas ir visus valstybės, kurios jurisdikcijai priklauso planas, teisės aktų reikalavimus.

8. Ekonominė nauda lėšų grąžinimo ar būsimųjų įmokų sumažinimo forma gaunama, jei įmonė gali ją realizuoti tam tikru plano vykdymo metu arba įvykdžiusi plano įsipareigojimus. Visų pirma, tokia ekonominė nauda gali būti gaunama, net jei balanso datą iš karto ir nerealizuojama.

9. Gaunama ekonominė nauda nepriklauso nuo to, kaip įmonė ketina naudoti perviršį. Įmonė nustato maksimalią ekonominę naudą, kuri gaunama dėl lėšų grąžinimo, būsimųjų įmokų sumažinimo ar abiejų šių priemonių derinio. Įmonė nepripažįsta ekonominės naudos, gaunamos iš lėšų grąžinimo ar būsimųjų įmokų sumažinimo derinio, remdamasi prielaidomis, kurios tarpusavyje yra nesuderinamos.

10. Pagal 1 TAS balanso datą įmonė atskleidžia informaciją apie pagrindinius vertinimo neapibrėžtumo šaltinius, dėl kurių reikėtų atlikti reikšmingą ►M5 grynojo turto arba įsipareigojimo, pripažinto finansinės būklės ataskaitoje ◄, vertės koregavimą. Todėl gali reikėti atskleisti visus dabartinio perviršio realizavimo apribojimus arba pagrindą, naudotą gaunamos ekonominės naudos dydžiui nustatyti.

Ekonominė nauda, gaunama lėšų grąžinimo forma

Teisė į lėšų grąžinimą

11. Įmonė gali susigrąžinti lėšas tik tuo atveju, jei ji turi besąlygišką teisę į lėšų grąžinimą:

a) plano vykdymo metu, nelaikant, kad plano įsipareigojimai turi būti įvykdyti tam, kad būtų galima susigrąžinti lėšas (pvz., kai kuriose jurisdikcijose įmonė gali turėti teisę į lėšų grąžinimą plano vykdymo metu neatsižvelgiant į tai, ar įvykdyti plano įsipareigojimai),

b) arba laikant, kad plano įsipareigojimai bus laipsniškai vykdomi tam tikrą laiką, kol visi nariai pasitrauks iš plano,

▼M4

c) arba laikant, kad visi plano įsipareigojimai bus įvykdyti vienu kartu (t. y. kaip plano užbaigimas).

Besąlygiška teisė į lėšų grąžinimą gali nepriklausyti nuo plano finansavimo lygio balanso datą.

12. Jeigu įmonės teisė į perteklinių lėšų grąžinimą priklauso nuo vieno ar kelių neapibrėžtų, įmonės nevisiškai kontroliuojamų ateities įvykių buvimo arba nebuvimo, tai įmonė neturi besąlygiškos teisės ir neturi pripažinti turto.

13. Įmonė įvertina susigrąžinant lėšas gaunamą ekonominę naudą perteklinių lėšų, kurias ji turi teisę gauti kaip grąžinamas lėšas, atėmus visas susijusias išlaidas, suma balanso datą (tikroji plano turto vertė atėmus dabartinę apibrėžtų išmokų prievolės vertę). Pavyzdžiui, jei grąžinamoms lėšoms būtų taikomas ne tik pajamų mokestis, įmonė turėtų apskaičiuoti grynosios grąžinamos sumos dydį atėmus mokesčius.

14. Vertindama gaunamą grąžinamų lėšų sumą, kai planas baigiamas vykdyti (11 paragrafo c punktas), įmonė įtraukia plano įsipareigojimų vykdymo ir lėšų grąžinimo išlaidas. Pavyzdžiui, įmonė išskaičiuoja mokesčius už profesines paslaugas, jeigu jie sumokėti pagal planą, o ne iš įmonės lėšų, ir išlaidas visoms draudimo premijoms, kurių gali prireikti norint užtikrinti įsipareigojimų įvykdymą užbaigiant planą.

15. Jei grąžinamų lėšų suma apskaičiuojama kaip visa perviršio suma arba jos dalis, bet ne kaip nustatyta suma, įmonė pinigų vertės atžvilgiu ateityje neturi atlikti jokių koregavimų, net jei lėšos bus grąžinamos tik ateityje.

Ekonominė nauda, gaunama sumažinus įmokas

▼M27

16. Jeigu nėra minimalaus finansavimo reikalavimo įmokoms, susijusioms su ateities paslauga, ekonominė nauda, gaunama sumažinus būsimąsias įmokas, yra:

a) [panaikintas]

b) įmonės ateities paslaugų savikaina kiekvienu laikotarpiu per trumpesnį iš šių dviejų laikotarpių: numatytą plano vykdymo laiką ir numatytą įmonės gyvavimo laiką. Į įmonės ateities paslaugų savikainą neįeina sumos, kurias padengs darbuotojai.

▼M31

17. Ūkio subjektas nustato būsimų paslaugų savikainą remdamasis prielaidomis, kurios yra suderinamos su prielaidomis, taikytomis nustatant apibrėžtųjų išmokų prievolę, ir su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Todėl ūkio subjektas ateityje nenumato keisti pagal planą mokamų išmokų, kol planas nebus pakeistas, ir mano, kad ateityje turės pastovią darbo jėgą, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas sumažina darbuotojų, kuriems taikomas planas, skaičių. Pastaruoju atveju į prielaidą įtraukiamas darbo jėgos sumažinimas ateityje.

▼M27

Minimalaus finansavimo reikalavimo poveikis ekonominei naudai, gaunamai sumažinus būsimąsias įmokas

18. Nustatytą datą įmonė išanalizuoja bet kokį minimalaus finansavimo reikalavimą, susijusį su įmokomis, kurios reikalingos norint padengti: a) bet kokius esamus praeities paslaugų trūkumus minimalaus finansavimo pagrindu ir b) ateities paslaugą.

▼M4

19. Įmokos, skirtos padengti bet kokį esamą minimalaus finansavimo trūkumą, atsižvelgiant į jau gautas paslaugas, nedaro įtakos būsimosioms įmokoms už ateities paslaugas. Dėl jų gali atsirasti įsipareigojimas pagal 23–26 paragrafus.

▼M27

20. Jeigu minimalaus finansavimo reikalavimas taikomas įmokoms, susijusioms su ateities paslauga, ekonominė nauda, gaunama sumažinus būsimąsias įmokas, apskaičiuojama sudėjus:

a) bet kokią sumą, kuria sumažinamos būsimosios įmokos už ateities paslaugą pagal minimalaus finansavimo reikalavimą, nes įmonė sumokėjo išankstinę įmoką (t. y. sumokėjo sumą anksčiau, negu reikalaujama); ir

b) kiekvienu laikotarpiu apskaičiuotą ateities paslaugų savikainą pagal 16 ir 17 straipsnius, atėmus apskaičiuotas įmokas pagal minimalaus finansavimo reikalavimą, kurių bus reikalaujama už ateities paslaugas tais laikotarpiais, jei nebuvo išankstinės įmokos, kaip aprašyta a punkte.

21. Įmonė apskaičiuoja būsimąsias įmokas už ateities paslaugą pagal minimalaus finansavimo reikalavimą atsižvelgdama į bet kokio esamo perviršio, nustatyto minimalaus finansavimo pagrindu, poveikį, bet neatsižvelgdama į 20 straipsnio a punkte aprašytą išankstinę įmoką. Įmonė taiko prielaidas, kurios atitinka minimalaus finansavimo pagrindą, o dėl visų veiksnių, kurie nenustatyti remiantis šiuo pagrindu, prielaidas, suderintas su prielaidomis, naudotomis apibrėžtų išmokų prievolei nustatyti, ir suderintas su situacija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip nustatyta 19-ajame TAS. Į skaičiavimą įtraukiami visi numatyti pakeitimai, atsirandantys įmonei mokant minimalias įmokas atėjus jų mokėjimo terminui. Tačiau į skaičiavimą neįtraukiamas numatytų minimalaus finansavimo pagrindo terminų ir sąlygų pakeitimų, kurie iš esmės nėra priimti arba įteisinti sutartimi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, poveikis.

22. Kai įmonė nustato 20 straipsnio b punkte aprašytą sumą, jei būsimosios įmokos pagal minimalaus finansavimo reikalavimą už ateities paslaugą viršija ateities paslaugų savikainą pagal 19-ąjį TAS bet kuriuo nurodytu laikotarpiu, šiuo perviršiu mažinama ekonominės naudos suma, kuria būtų mažinamos būsimosios įmokos. Tačiau 20 straipsnio b punkte aprašyta suma niekada negali būti mažesnė už nulį.

▼M4

Kada minimalus finansavimo reikalavimas gali tapti įsipareigojimo priežastimi

23. Jeigu įmonė turi įsipareigojimą pagal minimalų finansavimo reikalavimą mokėti įmokas, kad padengtų esamą jau gautų paslaugų minimalaus finansavimo trūkumą, įmonė nustato, ar mokėtinos įmokos ateityje galės būti grąžinamos ar sumažinamos po to, kai jos įmokamos pagal planą.

▼M31

24. Jei pagal planą mokėtinomis įmokomis nebus galima naudotis po to, kai jos bus įmokėtos, ūkio subjektas įsipareigojimą pripažįsta, kai atsiranda prievolė. Įsipareigojimo suma sumažinamas grynasis apibrėžtųjų išmokų turtas arba padidinamas grynasis apibrėžtųjų išmokų įsipareigojimas taip, kad nebūtų numatomas pelnas ar nuostolis taikant 19-ojo TAS 64 straipsnį, kai mokamos įmokos.

_____

▼M4

ĮSIGALIOJIMO DATA

27. Įmonė šį aiškinimą taiko metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau.

▼M5

27A. 1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 26 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M27

27B. Dokumentu „Išankstinės įmokos pagal minimalaus finansavimo reikalavimą“ įterptas 3A straipsnis ir pataisyti 16–18 ir 20–22 straipsniai. Šias pataisas įmonė turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu įmonė pataisas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, ji turi atskleisti šį faktą.

▼M31

27C. 19-uoju TAS (pataisytu 2011 m.) pataisyti 1, 6, 17 ir 24 straipsniai ir išbraukti 25 ir 26 straipsniai. Taikydamas 19-ąjį TAS (pataisytą 2011 m.) ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M4

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

28. Įmonė šį aiškinimą taiko nuo pirmojo laikotarpio, nurodyto pirmose finansinėse ataskaitose, kurioms taikomas šis aiškinimas, pradžios. Įmonė pripažįsta bet kokį nepaskirstytojo pelno pradinį koregavimą, kuris atliekamas taikant šį aiškinimą, to laikotarpio pradžioje.

▼M27

29. Įmonė turi taikyti 3A, 16–18 ir 20–22 straipsnių pataisas nuo anksčiausio lyginamojo laikotarpio, pateikiamo pirmose finansinėse ataskaitose, kuriose įmonė taiko šį aiškinimą, pradžios. Jei įmonė anksčiau taikė šį aiškinimą, prieš taikydama pataisas ji turi pripažinti su pataisos taikymu susijusį nepaskirstyto pelno koregavimą anksčiausio pateikto lyginamojo laikotarpio pradžioje.

▼M13

TFAAK 15-ASIS AIŠKINIMAS

Sutartys dėl nekilnojamojo turto objektų statybos

NUORODOS

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.);

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*;

— 11-asis TAS *Statybų sutartys*;

— 18-asis TAS *Pajamos*;

— 37-asis TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*;

— TFAAK 12-asis aiškinimas *Paslaugų koncesijos susitarimai*;

— TFAAK 13-asis aiškinimas *Klientų lojalumo programos*.

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Nekilnojamojo turto pramonėje ūkio subjektai, kurie stato nekilnojamojo turto objektus patys arba naudodamiesi subrangovų paslaugomis, gali sudaryti sutartis su vienu arba daugiau pirkėjų, kol statyba dar nebaigta. Tokios sutartys gali būti įvairios.

2 Pavyzdžiui, ūkio subjektai, kurie stato gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto objektus, gali pradėti pardavinėti atskirus vienetus (butus arba namus), kol statyba nebaigta arba dar nėra net pradėta. Kiekvienas pirkėjas sudaro su ūkio subjektu sutartį įsigyti tam tikrą vienetą, kai jis parengtas naudoti. Paprastai pirkėjas ūkio subjektui sumoka įnašą, kuris grąžinamas tik tada, jeigu ūkio subjektas nepateikia užbaigto vieneto pagal sutartas sąlygas. Pirkimo kainos likutis paprastai ūkio subjektui sumokamas tik baigiant vykdyti sutarties sąlygas, kai pirkėjas tampa vieneto savininku.

3 Ūkio subjektai, kurie stato komercinės arba pramoninės paskirties nekilnojamojo turto objektus, gali sudaryti sutartį su vienu pirkėju. Pirkėjui gali reikėti atlikti tarpinius mokėjimus nuo pirminės sutarties sudarymo iki sutarties sąlygų įvykdymo. Statybos gali vykti pirkėjo valdomoje arba iki statybų pradžios išsinuomotoje žemėje.

TAIKYMAS

4 Šis aiškinimas taikomas ūkio subjektų, kurie tiesiogiai arba naudodamosi subrangovų paslaugomis, stato nekilnojamojo turto objektus, pajamų ir susijusių sąnaudų apskaitai.

5 Sutartys, patenkančios į šio aiškinimo taikymo sritį, yra nekilnojamo turto objektų statybos sutartys. Be nekilnojamojo turto objektų statybos, tokios sutartys gali apimti kitų prekių arba paslaugų pristatymą.

KLAUSIMAI

6 Šiame aiškinime nagrinėjami du klausimai:

a) ar sutartis patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį?

b) kada turėtų būti pripažintos pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto objektų statybos?

▼**M13**

BENDRA NUOMONĖ

7 Šioje diskusijoje laikoma, kad ūkio subjektas anksčiau išanalizavo nekilnojamojo turto objektų statybos sutartį ir visas susijusias sutartis bei padarė išvadą, kad jis neišlaikys nei valdymo, kiek jis paprastai siejamas su nuosavybe, nei pastatyto nekilnojamojo turto objekto kontrolės tiek, kad tai neleistų dalį arba visą atlygį pripažinti pajamomis. Jeigu neleidžiama kai kurio atlygio pripažinti pajamomis, ši diskusija taikoma tik tai sutarties daliai, kuriai bus pripažintos pajamos.

8 Sudaręs vienintelę sutartį, ūkio subjektas taip pat gali sutarti pristatyti ir prekes arba paslaugas greta nekilnojamojo turto objekto statybos (pvz., žemės pardavimas arba turto valdymo paslaugų teikimas). Pagal 18-ojo TAS 13 straipsnį tokią sutartį gali reikėti padalinti į atskirus komponentus, įskaitant vieną nekilnojamojo turto objekto statybai. Bendro pagal sutartį gauto arba gautino atlygio tikroji vertė turi būti paskirstoma kiekvienam komponentui. Jeigu nustatomi atskiri komponentai, ūkio subjektas nekilnojamojo turto objekto statybos komponentui taiko šio aiškinimo 10–12 straipsnius, kad būtų nustatyta, ar tas komponentais patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį. Tada 11-ojo TAS segmentavimo kriterijai taikomi bet kuriam statybos sutarties komponentui.

9 Pateiktoje diskusijoje nurodoma nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis, bet diskusija taikoma ir nekilnojamojo turto objekto statybos komponentui, nustatytam sutartyje, kurioje yra kitų komponentų.

Nustatymas, ar sutartis patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį

10 Nustatymas, ar nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis patenka į 11-ojo TAS arba 18-ojo TAS taikymo sritį, priklauso nuo sutarties sąlygų ir visų susijusių faktų bei aplinkybių. Tokiam nustatymui būtinas sprendimas atsižvelgiant į kiekvieną sutartį.

11 11-asis TAS taikomas, kai sutartis atitinka statybos sutarties apibrėžimą, nustatytą 11-ojo TAS 3 straipsnyje: „turto ar […] turto junginių statybos specialiai sudaryta sutartis“. Nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis atitinka statybos sutarties apibrėžimą, kai pirkėjas gali nustatyti pagrindinius nekilnojamojo turto projekto konstrukcinius elementus prieš prasidedant statybai ir (arba) apibrėžti pagrindinius konstrukcinius pokyčius statybos metu (nesvarbu, ar pasinaudoja ta galimybe, ar ne). Kai taikomas 11-asis TAS, statybos sutartis taip pat apima visas paslaugų, kurios tiesiogiai susijusios su nekilnojamojo turto objekto statyba pagal 11-ojo TAS 5 straipsnio a punktą ir 18-ojo TAS 4 straipsnį, teikimo sutartis arba komponentus.

12 Priešingai, nekilnojamojo turto objekto statybos sutartis, pagal kurią pirkėjai turi tik ribotą galimybę daryti įtaką nekilnojamojo turto objekto projektui, pvz., gali pasirinkti projektą iš kelių ūkio subjekto nustatytų variantų arba nustatyti tik nedidelius pagrindinio projekto pakeitimus, tai yra prekių pardavimo sutartis, patenkanti į 18-ojo TAS taikymo sritį.

Pajamų, gautų iš nekilnojamojo turto objekto statybos, apskaita

Ši sutartis yra statybos sutartis

13 Kai sutartis patenka į 11-ojo TAS taikymo sritį, ir galima patikimai nustatyti jos rezultatus, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas atsižvelgdamas į sutartyje nustatytos veiklos vykdymo lygį pagal 11-ąjį TAS.

▼**M13**

14 Sutartis gali neatitikti statybos sutarties apibrėžties, todėl pateks į 18-ojo TAS taikymo sritį. Šiuo atveju ūkio subjektas turi nustatyti, ar sutartis sudaryta dėl paslaugų teikimo, ar dėl prekių pardavimo.

Ši sutartis yra paslaugų teikimo sutartis

15 Jeigu ūkio subjektas neturi įsigyti ir tiekti statybinių medžiagų, sutartis gali būti tik paslaugų teikimo sutartis pagal 18-ąjį TAS. Šiuo atveju, jei įvykdyti 18-ojo TAS 20 straipsnio kriterijai, 18-ajame TAS reikalaujama, kad pajamos būtų pripažintos atsižvelgiant į sandorio įvykdymo lygį, taikant procentinį įvykdymo metodą. 11-ojo TAS reikalavimai paprastai taikomi pripažįstant tokio sandorio pajamas ir susijusias sąnaudas (18-ojo TAS 21 straipsnis).

Ši sutartis yra prekių pardavimo sutartis

16 Jeigu ūkio subjektas turi teikti paslaugas kartu su statybinėmis medžiagomis, kad įvykdytų savo sutartinius įsipareigojimus pateikti nekilnojamojo turto objektą pirkėjui, sutartis yra prekių pardavimo sutartis, ir taikomi 18-ojo TAS 14 straipsnyje nustatyti pajamų pripažinimo kriterijai.

17 Ūkio subjektas gali perduoti pirkėjui valdymą ir reikšmingą riziką bei iš nuosavybės gaunamą naudą, kol yra atliekami statybos darbai. Šiuo atveju, jeigu vykstant statybai nenutrūkstamai vykdomi 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijai, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas atsižvelgdamas į įvykdymo lygį, taikydamas procentinį įvykdymo metodą. 11-ojo TAS reikalavimai paprastai taikomi pripažįstant tokio sandorio pajamas ir susijusias sąnaudas.

18 Ūkio subjektas gali vienu metu perduoti pirkėjui visą reikšmingos rizikos valdymą ir iš nekilnojamojo turto gaunamą naudą (pvz., pabaigus statyti, pristatymo metu arba po jo). Šiuo atveju ūkio subjektas turi pripažinti pajamas tik tada, kai įvykdomi visi 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijai.

19 Kai ūkio subjektas turi atlikti papildomą darbą su nekilnojamuoju turtu, kuris jau pateiktas pirkėjui, jis turi pripažinti įsipareigojimą ir sąnaudas pagal 18-ojo TAS 19 straipsnį. Įsipareigojimas turi būti įvertinamas pagal 37-ąjį TAS. Kai ūkio subjektas turi pristatyti papildomas prekes arba paslaugas, kurios identifikuojamos atskirai nuo nekilnojamojo turto, kuris jau pristatytas pirkėjui, jis turėtų identifikuoti likusias prekes arba paslaugas kaip atskirą pardavimo komponentą pagal šio aiškinimo 8 straipsnį.

Atskleidimas

20 Kai ūkio subjektas pripažįsta pajamas taikydamas procentinį įvykdymo metodą sutartims, kurios vykstant statybai nenutrūkstamai atitinka visus 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijus (žr. aiškinimo 17 straipsnį), jis turi atskleisti:

a) kaip nustato, kurios sutartys nenutrūkstamai atitinka visus 18-ojo TAS 14 straipsnio kriterijus vykstant statybai;

b) pajamų, kurios gaunamos per laikotarpį pagal tokias sutartis, sumą ir

c) metodus, taikytus vykdomų statybos sutarčių darbų atlikimo lygiui nustatyti.

▼**M13**

21 Dėl 20 straipsnyje aprašytų sutarčių, kurios vykdomos atskaitomybės datą, ūkio subjektas taip pat turi atskleisti:

a) iki ataskaitų sudarymo datos susidariusių išlaidų ir pripažinto pelno (atėmus pripažintus nuostolius) bendras sumas ir

b) gautų avansų sumą.

18-OJO TAS PRIEDO PATAISOS

22–23 [Pataisa netaikoma vien tik išvardintiems standartams]

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

24 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2009 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

25 Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami retrospektyviai remiantis 8-uoju TAS.

▼M10

TFAAK 16-ASIS AIŠKINIMAS

Grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą apsidraudimo sandoriai

NUORODOS

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*;

— 21-asis TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*;

— 39-asis TAS *Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas*.

▼M53

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M10

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Daug finansines ataskaitas teikiančių ūkio subjektų investuoja į užsienyje veikiančius ūkio subjektus (kaip apibrėžta 21-ojo TAS 8 straipsnyje). Tokie užsienyje veikiantys ūkio subjektai gali būti dukterinės įmonės, asocijuotosios įmonės, bendros įmonės arba padaliniai. 21-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nustatytų kiekvieno iš savo užsienyje veikiančių ūkio subjektų funkcinę valiutą – kaip to ūkio subjekto pagrindinės ekonominės aplinkos valiutą. Kai užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatai ir finansinė būklė perskaičiuojami į pateikimo valiutą, ūkio subjektas turi pripažinti užsienio valiutos keitimo skirtumus kitose bendrosiose pajamose, kol perleidžia užsienyje veikiantį ūkio subjektą.

2 Užsienio valiutos rizikos, atsirandančios dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, apsidraudimo sandorių apskaita taikoma tik tada, kai to užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynasis turtas įtraukiamas į finansines ataskaitas ►M32 [1] ◄. Objektas, apdraudžiamas nuo užsienio valiutos rizikos, atsirandančios dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, gali būti grynojo turto suma, lygi užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto balansinei vertei arba už ją mažesnė.

▼M53

3 9-ajame TFAS reikalaujama priskirti tinkamą apsidraudimo apskaitos sandorių apdraustąjį objektą ir tinkamas apsidraudimo priemones. Jei yra priskirtas apsidraudimo sandoris, grynosios investicijos apsidraudimo atveju apsidraudimo priemonės, kuri nustatyta kaip veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, pelnas arba nuostoliai pripažįstami kitomis bendrosiomis pajamomis ir įtraukiami į užsienio valiutos keitimo kursų skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę.

▼M10

4 Ūkio subjektas, turintis daug užsienyje veikiančių ūkio subjektų, gali susidurti su didele užsienio valiutos rizika. Šiame aiškinime pateikiamos rekomendacijos, kaip nustatyti užsienio valiutos riziką, kuri laikoma apdrausta rizika apdraudžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiantį ūkio subjektą.

▼M53

5 Pagal 9-ąjį TFAS ūkio subjektui leidžiama užsienio valiutos rizikos apsidraudimo priemonėmis laikyti išvestinę arba neišvestinę finansinę priemonę (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį). Šiame aiškinime pateikiama nuorodų, kur (grupėje) apsidraudimo priemonėms, kuriomis apdraudžiama grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, galima taikyti apsidraudimo apskaitą.

([1]) Tai bus taikoma konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms, finansinėms ataskaitoms, kuriose investicijų, kaip antai į asocijuotąsias ar bendras įmones, apskaita tvarkoma taikant nuosavybės metodą, ir finansinėms ataskaitoms, į kurias įtrauktas filialas ar bendra veikla, kaip apibrėžta 11-ajame TFAS „Jungtinė veikla“.

▼M53

6 21-ajame TAS ir 9-ajame TFAS reikalaujama, kad sukauptos sumos, pripažintos kitomis bendrosiomis pajamomis, susijusios su užsienio valiutos skirtumais, atsirandančiais perskaičiuojant užsienyje veikiančio ūkio subjekto rezultatus ir finansinę būklę, bei pelnas arba nuostoliai apsidraudimo priemonės, kuri nustatyta kaip veiksminga grynosios investicijos apsidraudimo priemonė, būtų pergrupuojamos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuota suma, kai patronuojančioji įmonė perleidžia užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Šiame aiškinime pateikiamos nuorodos, kaip ūkio subjektas turėtų nustatyti sumas, pergrupuotinas iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tiek apsidraudimo priemonės, tiek apdraustojo objekto atžvilgiu.

▼M10

TAIKYMAS

▼M53

7 Šis aiškinimas taikomas ūkio subjektui, kuris apdraudžia užsienio valiutos riziką, atsirandančią dėl grynųjų investicijų į užsienyje veikiančius ūkio subjektus, ir nori taikyti apsidraudimo apskaitą pagal 9-ąjį TFAS. Kad būtų patogiau, šiame aiškinime toks ūkio subjektas vadinamas patronuojančiąja įmone, o finansinės ataskaitos, į kurias įtraukiamas grynasis užsienyje veikiančių ūkio subjektų turtas, – konsoliduotosiomis finansinėmis ataskaitomis. Visos nuorodos į patronuojančiąją įmonę vienodai taikomos ūkio subjektui, investavusiam į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, kuris yra bendroji įmonė, asocijuotoji įmonė arba padalinys.

▼M10

8 Šis aiškinimas taikomas tik grynųjų investicijų į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandoriams; jis neturėtų būti pagal analogiją taikomas kitiems apsidraudimo sandorių apskaitos tipams.

KLAUSIMAI

9 Į užsienyje veikiančius ūkio subjektus gali būti investuojama tiesiogiai (patronuojančios įmonės investicija) arba netiesiogiai (jos dukterinės įmonės arba dukterinių įmonių investicijos). Šiame aiškinime analizuojami toliau išvardyti klausimai:

a) *apdraustos rizikos pobūdis ir apdraustojo objekto suma, kuriai galima nustatyti apsidraudimo sandorį:*

i) ar patronuojanti įmonė gali kaip apdraustą riziką apibrėžti tik užsienio valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl patronuojančios įmonės ir jos užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinių valiutų skirtumo, ar ją taip pat galima apibrėžti kaip užsienio valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų pateikimo valiutos bei užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos skirtumų;

ii) jeigu patronuojanti įmonė užsienyje veikiantį ūkio subjektą valdo netiesiogiai, ar apdrausta rizika gali apimti tik užsienio valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius dėl funkcinių valiutų skirtumų užsienyje veikiančiame ūkio subjekte ir jo tiesioginėje patronuojančioje įmonėje, ar apdrausta rizika gali taip pat apimti bet kuriuos užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos ir bet kurios tarpinės arba pagrindinės patronuojančios įmonės valiutos keitimo skirtumus (t. y. ar tas faktas, kad grynoji investicija į užsienyje veikiantį ūkio subjektą atliekama per tarpinę patronuojančią įmonę, daro įtaką pagrindinės patronuojančios įmonės ekonominei rizikai).

▼**M10**

b) *kurioje grupės vietoje galima laikyti apsidraudimo priemonę:*

i) ar tinkama apsidraudimo sandorių apskaita gali būti nustatyta tik tada, kai savo grynąją investiciją apdraudžiantis ūkio subjektas yra apsidraudimo priemonės šalis, ar bet kuris grupės ūkio subjektas, nepaisant jo funkcinės valiutos, gali valdyti apsidraudimo priemonę;

ii) ar apsidraudimo priemonės pobūdis (išvestinė ar neišvestinė) arba konsolidavimo metodas daro poveikį apsidraudimo veiksmingumo įvertinimui.

c) *kokios sumos turėtų būti pergrupuotos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius kaip pergrupuotos sumos perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą:*

i) kai perleidžiamas apdraustas užsienyje veikiantis ūkio subjektas, kokios sumos iš patronuojančios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo apsidraudimo priemonės atžvilgiu ir to užsienyje veikiančio ūkio subjekto atžvilgiu turėtų būti pergrupuotos iš nuosavybės į pelną arba nuostolius patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose;

ii) ar konsolidavimo metodas daro įtaką sumų, pergrupuotinų iš nuosavybės į pelną arba nuostolius, nustatymui.

BENDRA NUOMONĖ

Apdraustos rizikos pobūdis ir apdraustojo objekto suma, kuriai galima nustatyti apsidraudimo sandorį

10 Apsidraudimo sandorių apskaita gali būti taikoma tik užsienio valiutos keitimo skirtumams, atsirandantiems tarp užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos ir patronuojančios įmonės funkcinės valiutos.

11 Apdraudžiant užsienio valiutos riziką, atsirandančią dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, apdraustasis objektas gali būti grynojo turto suma, lygi užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto balansinei vertei patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose arba už ją mažesnė. Užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė, kurią patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose galima apibrėžti kaip apdraustąjį objektą, priklauso nuo to, ar kuri nors užsienyje veikiančio ūkio subjekto žemesnio lygio patronuojanti įmonė taikė apsidraudimo sandorių apskaitą visam užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynajam turtui arba jo daliai, ir ar ta apskaita buvo išlaikoma patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

12 Apdrausta rizika gali būti apibrėžiama kaip užsienio valiutos rizika, atsirandanti tarp užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcinės valiutos ir bet kurios to užsienyje veikiančio ūkio subjekto patronuojančios įmonės (tiesioginės, tarpinės arba pagrindinės patronuojančios įmonės) funkcinės valiutos. Faktas, kad grynoji investicija atliekama per tarpinę patronuojančią įmonę, nedaro įtakos ekonominės rizikos, atsirandančios dėl užsienio valiutos rizikos, būdingos pagrindinei patronuojančiai įmonei, pobūdžiui.

▼M10

13 Užsienio valiutos rizika, atsirandanti dėl grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą, gali būti priskiriama apsidraudimo sandorių apskaitai konsoliduotose finansinėse ataskaitose tik vieną kartą. Todėl jeigu tą patį užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynąjį turtą nuo tos pačios rizikos apdraudžia daugiau kaip viena patronuojanti grupės įmonė (pavyzdžiui, tiesioginė ir netiesioginė patronuojanti įmonė), tik vieną apsidraudimo sandorį bus galima įtraukti į pagrindinės patronuojančios įmonės apsidraudimo sandorių apskaitą konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Vienos patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose apibrėžto apsidraudimo sandorio neprivalo išlaikyti kita aukštesnio lygio patronuojanti įmonė. Tačiau jeigu jo neišlaiko aukštesnio lygio patronuojanti įmonė, apsidraudimo sandorių apskaita, kurią taiko žemesnio lygio patronuojanti įmonė, turi būti panaikinta prieš pripažįstant aukštesnio lygio pagrindinės patronuojančios įmonės apsidraudimo sandorių apskaitą.

Kur galima laikyti apsidraudimo priemonę

▼M53

14 Išvestinė arba neišvestinė finansinė priemonė (arba išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinys) gali būti laikoma apsidraudimo priemone apdraudžiant grynąją investiciją į užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Apsidraudimo priemonę (-es) gali turėti bet kuris ūkio subjektas arba grupės ūkio subjektai tol, kol įvykdomi su grynosios investicijos apsidraudimu susiję 9-ojo TFAS 6.4.1 straipsnyje nustatyti priskyrimo, patvirtinimo dokumentais ir veiksmingumo reikalavimai. Pirmiausia grupės apsidraudimo strategija turėtų būti aiškiai patvirtinta dokumentais, nes skirtingais grupės lygmenimis galimi skirtingi priskyrimai.

▼M10

15 Siekiant įvertinti veiksmingumą, apsidraudimo priemonės vertės pokytis užsienio valiutos rizikos atžvilgiu apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą, kurios atžvilgiu vertinama apdrausta rizika, atsižvelgiant į apsidraudimo sandorių apskaitos dokumentaciją. Atsižvelgiant į tai, kur laikoma apsidraudimo priemonė, kai nėra apsidraudimo sandorių apskaitos, bendras vertės pokytis galėtų būti pripažįstamas pelne arba nuostoliuose, kitose bendrosiose pajamose arba ir ten, ir ten. Tačiau veiksmingumo įvertinimui nedaro įtakos tai, ar apsidraudimo priemonės vertės pokytis pripažįstamas pelne, ar nuostoliuose, ar kitose bendrosiose pajamose. Bendra veiksminga pokyčio dalis, kaip apsidraudimo sandorių apskaitos taikymo dalis, yra įtraukiama į kitas bendrąsias pajamas. Veiksmingumo įvertinimui nedaro įtakos tai, ar apsidraudimo priemonė yra išvestinė, ar neišvestinė arba taikomas konsolidavimo metodas.

Apdrausto užsienyje veikiančio ūkio subjekto perleidimas

▼M53

16 Kai perleidžiamas užsienyje veikiantis ūkio subjektas, kuris buvo apdraustas, patronuojančiosios įmonės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose iš užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo į pelną arba nuostolius pergrupuota suma, atsižvelgiant į apsidraudimo priemonę, yra suma, kurią nustatyti reikalaujama 9-ojo TFAS 6.5.14 straipsnyje. Ši suma yra sukauptas apsidraudimo priemonės, kuri buvo nustatyta kaip veiksminga apsidraudimo priemonė, pelnas arba nuostoliai.

▼M10

17 Patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve į pelną arba nuostolius pergrupuota suma, atsižvelgiant į grynąją investiciją į tą užsienyje veikiantį ūkio subjektą, pagal 21-ojo TAS 48 straipsnį yra suma, įtraukta į tos patronuojančios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą,

▼M10

atsižvelgiant į tą užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Pagrindinės patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose taikomas konsolidavimo metodas neturi įtakos bendrai grynajai sumai, kuri pripažinta užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, atsižvelgiant į visus užsienyje veikiančius ūkio subjektus. Tačiau tai, ar pagrindinė patronuojanti įmonė taiko tiesioginį, ar nuoseklų konsolidavimo metodą ([1]), gali daryti įtaką sumai, įtrauktai į jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, atsižvelgiant į atskirą užsienyje veikiantį ūkio subjektą. Nuoseklaus konsolidavimo metodo taikymas gali lemti sumos, kuri skiriasi nuo sumos, naudotos nustatant apsidraudimo veiksmingumą, pergrupavimą į pelną arba nuostolius. Šį skirtumą galima pašalinti nustačius sumą, susijusią su tuo užsienyje veikiančiu ūkio subjektu, kuri susidarytų, jei būtų buvęs taikomas tiesioginis konsolidavimo metodas. 21-ajame TAS nereikalaujama atlikti šio patikslinimo. Tačiau tai – apskaitos politikos pasirinkimas, kurio turėtų būti nuosekliai laikomasi visų grynųjų investicijų atžvilgiu.

ĮSIGALIOJIMO DATA

▼M22

18 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą 2008 m. spalio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Ūkio subjektas turi taikyti 2009 m. balandžio mėn. paskelbtu dokumentu *TFAS patobulinimas* padarytą 14 straipsnio pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Juos abu leidžiama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam iki 2008 m. spalio 1 d., arba 14 straipsnio pataisą taiko iki 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

▼M53

18B 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 3, 5–7, 14, 16, 1TN ir 8TN straipsniai ir išbrauktas 18A straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M10

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

19 8-ajame TAS apibrėžiama, kaip ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimą, atliekamą dėl aiškinimo taikymo pirmą kartą. Iš ūkio subjekto nereikalaujama laikytis šių reikalavimų pirmą kartą taikant šį aiškinimą. Jeigu ūkio subjektas apsidraudimo priemonę apibrėžė kaip grynosios investicijos draudimą, tačiau draudimas neatitinka šio aiškinimo apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, ūkio subjektas turi taikyti 39-ąjį TAS, norėdamas nutraukti apsidraudimo sandorių apskaitą perspektyviai.

Priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama aiškinimo dalis.

▼M53

1TN Šiame priede iliustruojamas aiškinimo taikymas naudojant toliau pateiktą įmonių struktūrą. Visais atvejais aprašytų apsidraudimo sandorių veiksmingumas turėtų būti patikrintas pagal 9-ąjį TFAS, nors šis patikrinimas nėra aptariamas šiame priede. Patronuojančioji įmonė, būdama pagrindine patronuojančiąja įmone, pateikia savo

([1]) Tiesioginis konsolidavimo metodas yra toks, kurį taikant užsienyje veikiančios įmonės finansinės ataskaitos perskaičiuojamos tiesiogiai į pagrindinės patronuojančios įmonės funkcinę valiutą. Nuoseklus konsolidavimo metodas yra toks, kurį taikant užsienyje veikiančios įmonės finansinės ataskaitos pirmiau perskaičiuojamos į bet kurios tarpinės patronuojančios įmonės (-ių) funkcinę valiutą ir tik tada – į pagrindinės įmonės funkcinę valiutą (arba pateikimo valiutą, jeigu ji skiriasi).

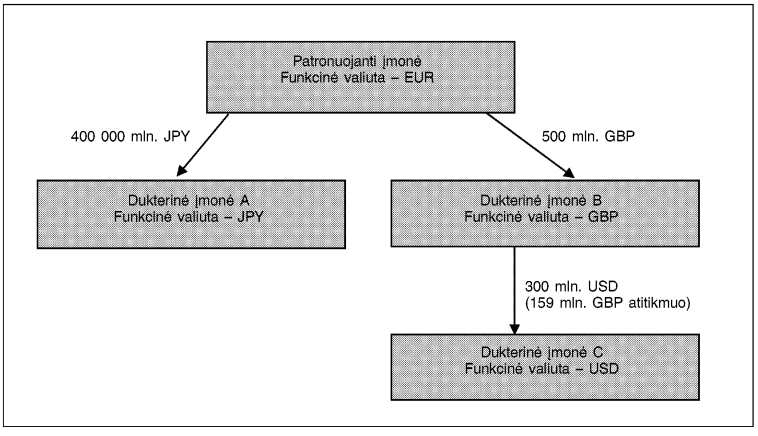
▼M53

konsoliduotąsias finansines ataskaitas savo funkcine valiuta (eurais, EUR). Kiekviena iš patronuojamųjų įmonių yra visiškai kontroliuojama. Patronuojančiosios įmonės 500 mln. GBP sumos grynoji investicija į patronuojamąją įmonę B (funkcinė valiuta – svarai sterlingų, GBP) apima 159 mln. GBP atitikmenį patronuojamosios įmonės B 300 mln. USD sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C (funkcinė valiuta – JAV doleriai, USD). Kitaip tariant, patronuojamosios įmonės B grynasis turtas, neįskaitant jos investicijų į patronuojamąją įmonę C, yra 341 mln. GBP.

▼M10

Apdraustos rizikos, kuriai gali būti nustatyti apsidraudimo sandoriai, pobūdis (10–13 straipsniai)

2TN Patronuojanti įmonė gali apdrausti savo grynąją investiciją į kiekvieną iš dukterinių įmonių A, B ir C nuo užsienio valiutos keitimo rizikos, atsižvelgdama į atitinkamas jų funkcines valiutas (Japonijos jeną (JPY), svarų sterlingus ir JAV dolerius) bei eurą. Be to, patronuojanti įmonė gali apdrausti nuo USD/GBP užsienio valiutos (dukterinės įmonės B ir dukterinės įmonės C funkcinių valiutų) keitimo rizikos. Savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose dukterinė įmonė B gali apdrausti savo grynąją investiciją į dukterinę įmonę C nuo savo funkcinių valiutų (JAV dolerių ir svarų sterlingų) keitimo rizikos. Pateiktuose pavyzdžiuose apibrėžta rizika yra dabartinio užsienio valiutų keitimo rizika, nes apsidraudimo priemonės nėra išvestinės finansinės priemonės. Jeigu apsidraudimo priemonės buvo išankstinės sutartys, patronuojanti įmonė turėtų apibrėžti išankstinio užsienio valiutos keitimo riziką.



Apdraustojo objekto, kuriam gali būti nustatyti apsidraudimo sandoriai, suma (10–13 straipsniai)

3TN Patronuojanti įmonė nori apdrausti nuo užsienio valiutos keitimo rizikos savo grynąją investiciją į dukterinę įmonę C. Laikykime, kad dukterinė įmonė A iš išorės yra pasiskolinusi 300 mln. USD. Dukterinės įmonės A grynasis turtas ataskaitinio laikotarpio pradžioje yra 400 000 mln. jenų, įskaitant 300 mln. USD vertės išorės skolą.

▼**M10**

4TN Apdraustasis objektas gali būti grynojo turto suma, lygi patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę C balansinei vertei konsoliduotose finansinėse ataskaitose arba už ją mažesnė (300 mln. USD). Savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose patronuojanti įmonė gali apibrėžti dukterinės įmonės A 300 mln. USD sumos išorės skolinimąsi kaip apsidraudimą nuo EUR/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos, susijusios su jos grynąja investicija į dukterinės įmonės C 300 mln. USD vertės grynąjį turtą. Šiuo atveju EUR/USD užsienio valiutos keitimo kurso skirtumas 300 mln. USD dukterinės įmonės A išorinės skolos atžvilgiu ir EUR/USD užsienio valiutos keitimo kurso skirtumas 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C atžvilgiu įtraukiamas į patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą po apsidraudimo sandorių apskaitos pritaikymo.

5TN Kai nėra apsidraudimo sandorių apskaitos, bendras USD/EUR užsienio valiutos keitimo skirtumas 300 mln. USD išorinės skolos dukterinėje įmonėje A atžvilgiu patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose turėtų būti pripažintas taip:

— USD/JPY dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis, perskaičiavus į eurus, pelne arba nuostoliuose ir

— JPY/EUR dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis kitose bendrosiose pajamose.

Vietoj 4TN straipsnio apibrėžimo, patronuojanti įmonė savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose gali apibrėžti dukterinės įmonės A 300 mln. USD išorinę skolą kaip apsidraudimą nuo GBP/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos tarp dukterinės įmonės C ir dukterinės įmonės B. Šiuo atveju bendras USD/EUR užsienio valiutos keitimo kurso skirtumas 300 mln. USD dukterinės įmonės išorinės skolos atžvilgiu patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose būtų pripažįstamas taip:

— GBP/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis užsienio valiutos perskaičiavimo rezerve, susijusiame su dukterine įmone C,

— GBP/JPY dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis, perskaičiavus į eurus, pelne arba nuostoliuose ir

— JPY/EUR dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokytis kitose bendrosiose pajamose.

6TN Patronuojanti įmonė negali savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose apibrėžti 300 mln. USD dukterinės įmonės A išorinės skolos kaip apsidraudimo nuo EUR/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos ir GBP/USD dabartinio užsienio valiutos keitimo rizikos. Viena apsidraudimo priemonė nuo tos pačios apibrėžtos rizikos gali apdrausti tik vieną kartą. Dukterinė įmonė B negali taikyti apsidraudimo sandorių apskaitos savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose, nes apsidraudimo priemonė laikoma ne grupėje, kuriai priklauso dukterinė įmonė B ir dukterinė įmonė C.

▼M10

Kurioje grupės vietoje galima laikyti apsidraudimo priemonę (14 ir 15 straipsniai)?

7TN Kaip nurodyta 5TN straipsnyje, bendras vertės pokytis, atsižvelgiant į dukterinės įmonės A 300 mln. USD išorinės skolos užsienio valiutos keitimo riziką, patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose turėtų būti pateikiamas pelne arba nuostoliuose (USD/JPY dabartinė rizika) ir kitose bendrosiose pajamose (EUR/JPY dabartinė rizika), kai nėra apsidraudimo sandorių apskaitos. Abi sumos įtraukiamos siekiant įvertinti 4TN straipsnyje apibrėžto apsidraudimo veiksmingumą, nes apsidraudimo priemonės ir apdraustojo objekto vertės pokytis apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą (eurą), palygintą su dukterinės įmonės C funkcine valiuta (JAV doleris) pagal apsidraudimo dokumentus. Konsolidavimo metodas (t. y. tiesioginis arba nuoseklus metodas) neturi įtakos vertinant apsidraudimo veiksmingumą.

Sumos, pergrupuotos į pelną arba nuostolius, perleidžiant užsienyje veikiantį ūkio subjektą (16 ir 17 straipsniai)

▼M53

8TN Kai patronuojamoji įmonė C perleidžiama, sumos, pergrupuotos į patronuojančiosios įmonės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pelną arba nuostolius iš jos užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo (UVPR), yra:

a) atsižvelgiant į patronuojamosios įmonės A 300 mln. USD išorinę skolą, suma, kurią 9-ajame TFAS reikalaujama nustatyti, t. y. bendras vertės pasikeitimas atsižvelgiant į užsienio valiutos keitimo riziką, kitose bendrosiose pajamose pripažintą kaip veiksmingą apsidraudimo dalį; ir

▼M10

b) atsižvelgiant į 300 mln. USD grynąją investiciją į dukterinę įmonę C, suma, nustatyta taikant įmonės konsolidavimo metodą. Jeigu patronuojanti įmonė taiko tiesioginį metodą, jos UVPR dukterinės įmonės C atžvilgiu bus nustatomas tiesiogiai pagal EUR/USD užsienio valiutos keitimo kursą. Jeigu patronuojanti įmonė taiko nuoseklų metodą, jos UVPR dukterinės įmonės C atžvilgiu bus nustatomas pagal dukterinės įmonės B pripažintą UVPR, kuris parodo GBP/USD užsienio valiutos keitimo kursą, perskaičiuotą į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą naudojant EUR/GBP užsienio valiutos keitimo kursą. Jeigu patronuojanti įmonė ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais taikė nuoseklų konsolidavimo metodą, nereikia, kad ji nustatytų arba nenustatytų pergrupuotinos UVPR sumos, kai perleidžia dukterinę įmonę C, kaip sumos, kurią ji būtų pripažinusi, jeigu visada būtų taikiusi tiesioginį metodą, atsižvelgdama į savo apskaitos politiką.

Daugiau kaip vieno užsienyje veikiančio ūkio subjekto apdraudimas (11, 13 ir 15 straipsniai)

9TN Pateiktuose pavyzdžiuose parodoma, kad patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose rizika, nuo kurios galima apsidrausti, visada yra jos funkcinės valiutos (euro) ir dukterinių įmonių B ir C funkcinių valiutų rizika. Nesvarbu, kaip apsidraudimo sandoriai apibrėžiami, didžiausios sumos, kurios gali būti veiksmingi apsidraudimo sandoriai ir įtrauktos į patronuojančios įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, apdraudžiant abu užsienyje veikiančius ūkio subjektus, yra 300 mln. USD EUR/USD keitimo rizikai ir 341 mln. GBP EUR/GBP keitimo rizikai. Kiti vertės pokyčiai dėl užsienio valiutos keitimo kursų pasikeitimo įtraukiami į patronuojančios įmonės konsoliduotą pelną arba nuostolius. Žinoma, patronuojanti įmonė galėtų 300 mln. USD nustatyti tik USD/GBP dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiams arba 500 mln. GBP tik GBP/EUR dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiams.

▼M10

Patronuojanti įmonė valdo ir USD, ir GBP apsidraudimo priemones

10TN Patronuojanti įmonė gali norėti apsidrausti nuo užsienio valiutos keitimo rizikos, atsižvelgdama į savo grynąją investiciją į dukterinę įmonę B, taip pat į dukterinę įmonę C. Laikykime, kad patronuojanti įmonė valdo tinkamas apsidraudimo priemones, išreikštas JAV doleriais ir svarais sterlingų, kurias galėtų apibrėžti kaip savo grynųjų investicijų į dukterinę įmonę B ir dukterinę įmonę C apsidraudimo sandorius. Apibrėžtis patronuojanti įmonė gali atlikti savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose ir įtraukti nurodytas priemones (sąrašas nėra baigtinis):

a) 300 mln. USD apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (EUR/USD) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės C, ir iki 341 mln. GBP apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 341 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apsidraudimo sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (EUR/GBP) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės B;

b) 300 mln. USD apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (GBP/USD) tarp dukterinės įmonės B ir dukterinės įmonės C, ir iki 500 mln. GBP apsidraudimo priemonę, kuri apibrėžiama kaip 500 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apdraudimas sandoris, kur riziką kelia dabartinis užsienio valiutos keitimo kursas (EUR/GBP) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės B.

11TN EUR/USD rizika dėl patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę C skiriasi nuo EUR/GBP rizikos, atsirandančios dėl patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę B. Tačiau 10TN straipsnio a punkte aprašytu atveju, apibrėždama savo valdomą USD apsidraudimo priemonę, patronuojanti įmonė jau yra visiškai apsidraudusi nuo EUR/USD rizikos, atsirandančios dėl grynosios investicijos į dukterinę įmonę C. Jeigu patronuojanti įmonė taip pat apibrėžia GBP priemonę, kurią valdo kaip savo 500 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apsidraudimo sandorį ir kurios 159 mln. GBP, atspindintys jos USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C atitikmenį GBP, patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose būtų apdraudžiami du kartus nuo GBP/EUR rizikos.

12TN 10TN straipsnio b punkte aprašytu atveju, jeigu patronuojanti įmonė apibrėžia apdraustą riziką kaip dabartinio užsienio valiutos keitimo (GBP/USD) tarp dukterinės įmonės B ir dukterinės įmonės C riziką, tik jos 300 mln. USD apsidraudimo priemonės GBP/USD dalis įtraukiama į patronuojančios įmonės užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą, susijusį su dukterine įmone C. Likusi pokyčio dalis (lygiavertė 159 mln. GBP sumos GBP/EUR pokyčiui) įtraukiama į patronuojančios įmonės konsoliduotą pelną arba nuostolius, kaip nurodyta 5TN straipsnyje. Kadangi USD/GBP rizikos tarp dukterinių įmonių B ir C apibrėžimas neapima GBP/EUR rizikos, patronuojanti įmonė taip pat gali apibrėžti iki 500 mln. GBP savo grynosios investicijos į dukterinę įmonę B, kur rizika atsiranda dėl dabartinio užsienio valiutos keitimo kurso (GBP/EUR) tarp patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės B.

▼M10

Dukterinė įmonė B valdo USD apsidraudimo priemonę

13TN Laikykime, kad dukterinė įmonė B valdo 300 mln. USD išorės skolą, kurios įplaukos perkeliamos į patronuojančią įmonę taikant skolinimą tarp įmonių, išreikštą svarais sterlingų. Kadangi ir turtas, ir įsipareigojimai padidėjo 159 mln. GBP, dukterinės įmonės B grynasis turtas išlieka nepakitęs. Dukterinė įmonė B savo konsoliduotose finansinėse ataskaitose galėtų apibrėžti išorės skolą kaip jos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo nuo GBP/USD rizikos sandorį. Patronuojanti įmonė galėtų išlaikyti dukterinės įmonės B taikomą apsidraudimo priemonės apibrėžimą kaip savo 300 mln. USD grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo nuo GBP/USD rizikos sandorį (žr. 13 straipsnį), o patronuojanti įmonė galėtų apibrėžti savo valdomą GBP apsidraudimo priemonę kaip visos 500 mln. GBP sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę B apsidraudimo sandorį. Pirmasis apsidraudimo sandoris, apibrėžtas dukterinės įmonės B, būtų vertinamas nurodant dukterinės įmonės B funkcinę valiutą (svarai sterlingų), o antrasis apsidraudimo sandoris, apibrėžtas patronuojančios įmonės, būtų vertinamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą (eurą). Šiuo atveju patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose apdrausta tik GBP/USD rizika, galima dėl patronuojančios įmonės grynosios investicijos į dukterinę įmonę C, taikant USD apsidraudimo priemonę, o ne visa EUR/USD rizika. Todėl visa EUR/GBP rizika, galima dėl patronuojančios įmonės 500 mln. GBP sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę B, gali būti apdrausta patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose.

14TN Tačiau taip pat reikėtų atsižvelgti į patronuojančios įmonės 159 mln. GBP paskolą, mokėtiną dukterinei įmonei B. Jeigu patronuojančios įmonės mokėtina skola nelaikoma jos grynosios investicijos į dukterinę įmonę B dalimi, nes neatitinka 21-ojo TAS 15 straipsnio sąlygų, perskaičiuojant susidarantis GBP/EUR užsienio valiutos keitimo skirtumas turėtų būti įtrauktas į patronuojančios įmonės konsoliduotą pelną arba nuostolius. Jeigu 159 mln. GBP skola, mokėtina dukterinei įmonei B, laikoma patronuojančios įmonės grynosios investicijos dalimi, ta grynoji investicija turėtų būti tik 341 mln. GBP, o patronuojančios įmonės suma galėtų būti apibrėžiama kaip GBP/EUR rizikos apdraustasis objektas, sumažintas nuo 500 mln. GBP iki 341 mln. GBP.

15TN Jeigu patronuojanti įmonė panaikina apsidraudimo sandorį, kurį apibrėžė dukterinė įmonė B, patronuojanti įmonė galėtų apibrėžti dukterinės įmonės B valdomą 300 mln. USD išorinę skolą kaip savo 300 mln. USD sumos grynosios investicijos į dukterinę įmonę C apsidraudimo nuo EUR/USD rizikos sandorį ir apibrėžti savo valdomą GBP apsidraudimo priemonę kaip apsidraudimo sandorį tik iki 341 mln. GBP grynosios investicijos į dukterinę įmonę B sumai. Šiuo atveju abiejų apsidraudimo sandorių veiksmingumas turėtų būti apskaičiuojamas atsižvelgiant į patronuojančios įmonės funkcinę valiutą (eurą). Vadinasi, ir USD/GBP vertės pokytis išorinėje skoloje, kurią valdo dukterinė įmonė B, ir GBP/EUR vertės pokytis patronuojančios įmonės paskoloje, mokėtinoje dukterinei įmonei B (USD/EUR atitikmuo iš viso), patronuojančios įmonės konsoliduotose finansinėse ataskaitose turėtų būti įtrauktas į užsienio valiutos perskaičiavimo rezervą. Kadangi patronuojanti įmonė jau visiškai apsidraudė nuo EUR/USD rizikos, galimos dėl grynosios investicijos į dukterinę įmonę C, ji gali apsidrausti tik iki 341 mln. GBP EUR/GBP rizikos, galimos dėl grynosios investicijos į dukterinę įmonę B.

▼M17

TFAAK 17-ASIS AIŠKINIMAS

Nepiniginio turto paskirstymas savininkams

Nuorodos

— 3-asis TFAS *Verslo jungimai* (persvarstytas 2008 m.)

— 5-asis TFAS *Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti, ir nutraukta veikla*

— 7-asis TFAS *Finansinės priemonės. Atskleidimas*

▼M32

— 10-asis TFAS *Konsoliduotosios finansinės ataskaitos*

▼M33

— 13-ąjį TFAS *Tikrosios vertės nustatymas*

▼M17

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)

— 10-asis TAS *Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*

— 27-asis TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytas 2008 m. gegužės mėn.)

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Kartais ūkio subjektas dividendus savininkams ([1]), kurie veikia kaip nuosavybės valdytojai, skirsto ne grynaisiais pinigais, o kitokiu turtu (nepiniginis turtas). Tokiomis situacijomis ūkio subjektas taip pat gali leisti savininkams pasirinkti gauti arba nepiniginį turtą, arba piniginę alternatyvą. TFAAK gavo prašymų pateikti konsultacijų, kaip ūkio subjektas turėtų apskaityti tokį paskirstymą.

2 Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS) nenurodoma, kaip ūkio subjektas turėtų įvertinti paskirstymus savo savininkams (paprastai vadinama dividendais). 1-ajame TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateiktų išsamią informaciją apie dividendus, pripažintus kaip paskirstymus savininkams.

TAIKYMAS

3 Šis aiškinimas taikomas tokiems ūkio subjekto atliekamų neatlyginamų turto paskirstymų savininkams, kurie veikia kaip nuosavybės valdytojai, atvejams:

a) nepiniginio turto paskirstymas (pvz., nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, verslo, kaip apibrėžta 3-ajame TFAS, nuosavybės dalių kitame ūkio subjekte arba perleidimo grupėse, kaip apibrėžta 5-ajame TFAS) ir

b) paskirstymai, kai savininkams leidžiama pasirinkti gauti arba nepiniginį turtą, arba piniginę alternatyvą.

4 Šis aiškinimas taikomas tik paskirstymams, kuriuose visi tos pačios nuosavybės priemonių grupės savininkai traktuojami vienodai.

([1]) 1-ojo TAS 7 straipsnyje savininkai vadinami nuosavybei priskiriamų priemonių valdytojais.

▼M17

5 Šis aiškinimas netaikomas nepiniginio turto paskirstymui, po kurio turtą valdo ta pati šalis arba šalys, valdžiusios prieš paskirstant. Ši išimtis taikoma atskiroms, individualioms ir konsoliduotoms skirstančio ūkio subjekto finansinėms ataskaitoms.

6 Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas nepiniginio turto paskirstymui, po kurio turtą valdo tos pačios šalys, kurios valdė prieš skirstant. 3-ojo TFAS B2 straipsnyje nurodoma, kad „asmenų grupė turi būti laikoma kontroliuojančia ūkio subjektą, kai pagal sutartimi įformintus susitarimus jie turi teisę kartu valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekdami naudos iš jo veiklos“. Todėl, kai paskirstymas peržengia šio aiškinimo taikymo sritį remiantis tuo, kad paskirsčius turtą valdo tos pačios šalys, kurios valdė prieš skirstant, skirstomą turtą gaunanti atskirų akcininkų grupė pagal sutartimi įformintus susitarimus turi turėti bendrą valdžią skirstančio ūkio subjekto atžvilgiu.

▼M32

7 Pagal 5 straipsnį šis aiškinimas netaikomas tada, kai ūkio subjektas skirsto kai kurias savo nuosavybės patronuojamojoje (dukterinėje) įmonėje dalis, tačiau išlaiko patronuojamosios įmonės kontrolę. Ūkio subjektas atliekamą paskirstymą, po kurio jis pripažįsta nekontroliuojamą dalį savo patronuojamojoje įmonėje, apskaito pagal 10-ąjį TFAS.

▼M17

8 Šis aiškinimas skirtas tik ūkio subjekto, kuris skirsto nepiniginį turtą, apskaitai. Jis neskirtas tokį skirstomą turtą gaunančių akcininkų apskaitai.

KLAUSIMAI

9 Kai ūkio subjektas paskelbia apie paskirstymą ir įsipareigoja paskirstyti susijusį turtą savininkams, jis turi pripažinti įsipareigojimą dėl mokėtinų dividendų. Todėl šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

a) Kada ūkio subjektas turėtų pripažinti mokėtinus dividendus?

b) Kaip ūkio subjektas turėtų įvertinti mokėtinus dividendus?

c) Kai ūkio subjektas nustato mokėtinus dividendus, kaip turėtų apskaityti paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumą?

BENDRA NUOMONĖ

Kada pripažinti mokėtinus dividendus

10 Įsipareigojimas mokėti dividendus pripažįstamas tada, kai gaunamas tinkamas įgaliojimas ir ūkio subjektas daugiau negali dėl jų priimti sprendimų; tai data:

a) kai administracijos arba direktorių valdybos pareiškimą dėl dividendų patvirtina susijusi institucija, pvz., akcininkai, jeigu jurisdikcija reikalauja tokio patvirtinimo, arba

b) kai administracija arba direktorių valdyba paskelbia pareiškimą dėl dividendų, jeigu jurisdikcija nereikalauja tolesnio patvirtinimo.

▼M17

Mokėtinų dividendų įvertinimas

11 Ūkio subjektas įsipareigojimą paskirstyti nepiniginį turtą kaip dividendus savo savininkams turi įvertinti skirstytino turto tikrąja verte.

12 Jeigu ūkio subjektas leidžia savo savininkams pasirinkti, ar gauti nepiniginį turtą, ar piniginę alternatyvą, jis turi įvertinti mokėtinus dividendus, apsvarstydamas ir tikrąją kiekvienos alternatyvos vertę, ir susijusią tikimybę, kad savininkai rinksis kiekvieną alternatyvą.

13 Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti ir patikslinti mokėtinų dividendų balansinę vertę su visais mokėtinų dividendų balansinės vertės pokyčiais, pripažintais nuosavybėje kaip paskirstymo sumos patikslinimai.

Paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumų apskaita, kai ūkio subjektas nustato mokėtinus dividendus

14 Kai ūkio subjektas nustato mokėtinus dividendus, jis turi pripažinti paskirstomo turto balansinės vertės ir mokėtinų dividendų balansinės vertės skirtumą, jei jis yra, pelnu ar nuostoliais.

Pateikimas ir atskleidimas

15 Ūkio subjektas turi pateikti 14 straipsnyje aprašytą skirtumą kaip atskirą pelno ar nuostolių straipsnio eilutę.

16 Ūkio subjektas turi atskleisti tokią informaciją, jei taikoma:

a) mokėtinų dividendų balansinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje ir

b) per laikotarpį pripažintos balansinės vertės padidėjimą arba sumažėjimą (pagal 13 straipsnį), įvykusį dėl paskirstomo turto tikrosios vertės pokyčio.

▼M33

17 Jeigu pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, tačiau prieš gaunant įgaliojimą paskelbti finansines ataskaitas, ūkio subjektas paskelbia, kad kaip dividendus skirstys nepiniginį turtą, jis turi atskleisti:

▼M17

a) skirstytino turto pobūdį;

b) skirstytino turto balansinę vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir

▼M33

c) paskirstytino turto tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, jeigu ji skiriasi nuo balansinės vertės, ir informaciją apie metodą (-us), taikytą (-us) tai tikrajai vertei nustatyti, kaip reikalaujama 13-ojo TFAS 93 straipsnio b, d, g ir i punktuose ir 99 straipsnyje.

▼**M17**

ĮSIGALIOJIMO DATA

18 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą perspektyviai metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Neleidžiama taikyti retrospektyviai. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, kuris prasideda prieš 2009 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti tą faktą ir taip pat taikyti 3-ąjį TFAS (persvarstytas 2008 m.), 27-ąjį TAS (pataisytas 2008 m. gegužės mėn.) ir 5-ąjį TFAS (pataisytas šiuo aiškinimu).

▼**M32**

19 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 10-uoju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 10-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M33**

20 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas 17 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko tą pataisą.

▼M18

TFAAK 18-ASIS AIŠKINIMAS

Klientų perduodamas turtas

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindai*

— 1-asis TFAS *Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą* (peržiūrėtas 2008 m.)

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 16-asis TAS *Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*

— 18-asis TAS *Pajamos*

— 20-asis TAS *Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*

— TFAAK 12-asis aiškinimas *Koncesijos sutartys dėl paslaugų*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Komunalinių paslaugų sektoriuje ūkio subjektas gali gauti iš savo klientų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektų, kurie turi būti naudojami siekiant prijungti tuos klientus prie tinklo ir suteikti jiems nuolatinę galimybę gauti tiekiamą elektrą, dujas arba vandenį. Arba ūkio subjektas gali gauti iš klientų pinigų už tokių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektų įsigijimą arba statybą. Paprastai klientų prašoma papildomai sumokėti už prekes arba paslaugas, atsižvelgiant į sunaudojimą.

2 Klientai gali perduoti turtą ne tik komunalinių paslaugų sektoriuje. Pavyzdžiui, informacinių technologijų paslaugas užsisakantis ūkio subjektas gali perduoti esamus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektus užsakomųjų paslaugų teikėjui.

3 Kai kuriais atvejais turto perleidėjas gali nebūti ūkio subjektas, kuris turės galimybę nuolat naudotis tiekiamomis prekėmis arba teikiamomis paslaugomis ir kuris bus tų prekių arba paslaugų gavėjas. Tačiau dėl patogumo šiame aiškinime nurodomas ūkio subjektas, perduodantis turtą kaip klientas.

TAIKYMO SRITIS

4 Šis aiškinimas taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektų, kuriuos ūkio subjektai gauna iš savo klientų, perleidimo apskaitai.

5 Sutartys, kurioms taikomas šis aiškinimas, yra tokios, kai ūkio subjektas gauna iš kliento nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, kurį ūkio subjektas turi naudoti norėdamas arba prijungti klientą prie tinklo, arba suteikti jam nuolatinę galimybę gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, arba abiem atvejais.

6 Šis aiškinimas taip pat taikomas sutartims, pagal kurias ūkio subjektas gauna iš kliento pinigų, kai ta pinigų suma turi būti naudojama tik statyti arba įsigyti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, o ūkio subjektas turi naudoti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą arba norėdamas prijungti klientą prie tinklo, arba suteikti jam nuolatinę galimybę gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, arba abiem atvejais.

▼**M18**

7 Šis aiškinimas netaikomas sutartims, pagal kurias perdavimas yra arba valstybės parama, kaip apibrėžta 20-jame TAS, arba infrastruktūra, naudojama paslaugų koncesijos sutartyje, kuriai taikomas TFAAK 12-asis aiškinimas.

KLAUSIMAI

8 Šiame aiškinime nagrinėjami tokie klausimai:

a) Ar objektas atitinka turto apibrėžimą?

b) Jei turto apibrėžimą atitinka, kaip perduotas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas turėtų būti įvertinamas pirmą kartą jį pripažįstant?

c) Jei nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas pirmą kartą jį pripažįstant įvertinamas tikrąja verte, kaip reikėtų įtraukti į apskaitą gaunamą kreditą?

d) Kaip ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą iš savo kliento gaunamą pinigų pervedimą?

BENDRA NUOMONĖ

Ar objektas atitinka turto apibrėžimą?

9 Kai ūkio subjektas gauna kliento perduodamą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, jis turi įvertinti, ar perduotas objektas atitinka *Pagrinduose* nustatytą turto apibrėžimą. *Pagrindų* 49 straipsnio a punkte nurodoma, kad „turtas yra ūkio subjekto kontroliuojamas išteklius (kaip praeities įvykių pasekmė), iš kurio ūkio subjektas ateityje turėtų gauti ekonominės naudos“. Daugeliu atvejų ūkio subjektas įgyja perduoto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto nuosavybės teisę. Tačiau nustatant, ar turtas yra, nuosavybės teisė nėra svarbi. Todėl jei klientas ir toliau kontroliuoja perduotą objektą, šis gali neatitikti turto apibrėžimo, nepaisant nuosavybės perdavimo.

10 Turtą kontroliuojantis ūkio subjektas iš esmės gali elgtis su turtu savo nuožiūra. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išmainyti turtą į kitą turtą, naudoti prekėms gaminti arba paslaugoms teikti, nustatyti kitiems naudojimosi juo kainą, naudoti turtą įsipareigojimams vykdyti, laikyti jį arba paskirstyti kitiems savininkams. Ūkio subjektas, kuriam klientas perduoda nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, turi atsižvelgti į visus svarbius faktus ir aplinkybes vertindamas perduoto objekto kontrolę. Pavyzdžiui, nors ūkio subjektas turi naudoti perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą vienai arba daugiau paslaugų klientui teikti, jis gali turėti galimybę spręsti, kaip perduotas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas naudojamas, prižiūrimas ir kada pakeičiamas. Šiuo atveju ūkio subjektas įprastai turėtų padaryti išvadą, kad jis kontroliuoja perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą.

Kaip perduotas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas turėtų būti įvertintas pirmą kartą jį pripažįstant?

11 Jeigu ūkio subjektas nusprendžia, kad turtas atitinka turto apibrėžimą, jis turi pripažinti perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą pagal 16-ojo TAS 7 straipsnį ir pirminio pripažinimo metu savikainą įvertinti tikrąja verte pagal to standarto 24 straipsnį.

▼M18

Kaip kreditas turėtų būti įtraukiamas į apskaitą?

12 Šioje diskusijoje laikoma, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą gaunantis ūkio subjektas nusprendė, kad perduotas objektas turėtų būti pripažįstamas ir įvertinamas pagal 9–11 straipsnius.

13 18-ojo TAS 12 straipsnyje nurodoma, kad „kai prekės parduodamos ar paslaugos teikiamos mainais į nepanašias prekes ar paslaugas, tada keitimas laikomas pajamų duodančiu sandoriu“. Jei sutarties sąlygos atitinka šio aiškinimo taikymo sritį, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto perdavimas laikomas išmainymu į nepanašias prekes arba paslaugas. Todėl ūkio subjektas turi pripažinti pajamas pagal 18-ąjį TAS.

Atskirai nustatomų paslaugų identifikavimas

14 Ūkio subjektas gali sutikti teikti vieną arba daugiau paslaugų mainais už perduotą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą, pvz., prijungti klientą prie tinklo, suteikti galimybę nuolat gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas arba ir tai, ir tai. Pagal 18-ojo TAS 13 straipsnį, ūkio subjektas turi identifikuoti atskirai nustatomas į sutartį įtrauktas paslaugas.

15 Ypatybės, rodančios, kad kliento prijungimas prie tinklo yra atskirai nustatoma paslauga:

a) teikiama prijungimo paslauga klientui reiškia atskirą vertę;

b) teikiamos prijungimo paslaugos tikrąją vertę galima patikimai įvertinti.

16 Ypatybė, rodanti, kad nuolatinė galimybė klientui gauti tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas yra atskirai nustatoma paslauga, yra faktas, kad perduodamas turtą klientas ateityje įgyja nuolatinę prieigos galimybę, prekes ar paslaugas arba ir tai, ir tai už kainą, kuri būtų žemesnė nei reikėtų mokėti neperdavus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objekto.

17 Priešingai, ypatybė, rodanti, kad įsipareigojimas nuolat tiekti klientui prekes arba teikti paslaugas atsiranda dėl ūkio subjekto veiklos licencijos sąlygų arba kitų nuostatų, o ne dėl sutarties, susijusios su nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perdavimu, yra faktas, kad perduodantys klientai moka vienodą kainą kaip ir tie, kurie nieko neperduoda už nuolatinę prieigos galimybę arba prekes ar paslaugas arba ir tai, ir tai.

Pajamų pripažinimas

18 Jeigu identifikuojama tik viena paslauga, ūkio subjektas turi pripažinti pajamas, kai paslauga suteikiama pagal 18-ojo TAS 20 straipsnį.

19 Jei identifikuojama daugiau kaip viena atskirai nustatoma paslauga, 18-ojo TAS 13 straipsnyje reikalaujama, kad bendro gauto arba gautino atlygio tikroji vertė būtų priskiriama kiekvienai paslaugai ir kiekvienai paslaugai taikomi 18-ojo TAS pripažinimo kriterijai.

20 Jeigu nustatoma, kad teikiama paslauga yra sutarties dalis, laikotarpis, per kurį turi būti pripažintos pajamos už tą paslaugą, paprastai nustatomas pagal sutarties su klientu sąlygas. Jeigu sutartyje laikotarpis nenurodytas, pajamos pripažįstamos per laikotarpį, kuris ne ilgesnis nei perduoto turto, naudojamo paslaugai teikti, naudingo tarnavimo laikas.

▼**M18**

Kaip ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą iš savo kliento gaunamą pinigų pervedimą?

21 Kai ūkio subjektas gauna iš kliento pinigų pervedimą, jis turi įvertinti, ar sutartis patenka į šio aiškinimo taikymo sritį pagal 6 straipsnį. Jei taip, ūkio subjektas turi įvertinti, ar pastatytas arba įsigytas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektas atitinka turto apibrėžimą pagal 9 ir 10 straipsnius. Jei turtas atitinka apibrėžimą, ūkio subjektas turi pripažinti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektą jo savikaina pagal 16-ąjį TAS, o pajamas turi pripažinti pagal 13–20 straipsnius (iš kliento gautų pinigų suma).

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

22 Ūkio subjektas šį aiškinimą klientų perduotam turtui apskaityti taiko perspektyviai nuo 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau, jeigu įvertinimai ir kita informacija, reikalingi norint taikyti aiškinimą praeities perdavimams, buvo gauti tų perdavimų metu. Ūkio subjektas turi atskleisti datą, nuo kurios taikomas aiškinimas.

▼M28

TFAAK 19-ASIS AIŠKINIMAS

Finansinių įsipareigojimų panaikinimas nuosavybės priemonėmis

NUORODOS

— *Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindai*

— *2-asis TFAS Mokėjimas akcijomis*

— *3-asis TFAS Verslo jungimai*

▼M53

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M33

— *13-ąjį TFAS Tikrosios vertės nustatymas*

▼M28

— *1-asis TAS Finansinių ataskaitų pateikimas*

— *8-asis TAS Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— *32-asis TAS Finansinės priemonės. Pateikimas*

▼M53

_____

▼M28

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Skolininkas ir kreditorius gali iš naujo susitarti dėl finansinių įsipareigojimų sąlygų taip, kad skolininkas visiškai arba iš dalies panaikintų įsipareigojimą kreditoriui, išleisdamas nuosavybės priemones. Tokie sandoriai kartais vadinami „skolos ir nuosavybės apsikeitimo sandoriais“. TFAAK gavo prašymų paaiškinti, kaip įtraukti į apskaitą tokius sandorius.

TAIKYMAS

2 Šiame aiškinime kalbama apie ūkio subjekto apskaitą, kai iš naujo susitarta dėl finansinių įsipareigojimų sąlygų taip, kad ūkio subjektas visiškai arba iš dalies panaikinta įsipareigojimą kreditoriui, išleisdamas ūkio subjekto nuosavybės priemones. Jame nekalbama apie kreditoriaus vedamą apskaitą.

3 Ūkio subjektas netaiko šio aiškinimo sandoriams, kai:

a) kreditorius taip pat yra tiesioginis ar netiesioginis akcininkas ir veikia kaip tiesioginis ar netiesioginis esamas akcininkas;

b) iki sandorio ir po jo kreditorius ir ūkio subjektas yra kontroliuojami tos pačios šalies arba šalių, ir sandorio esmė yra ūkio subjekto vykdomas nuosavybės paskirstymas arba jos perdavimas tam ūkio subjektui;

c) finansinio įsipareigojimo panaikinimas išleidžiant nuosavybės akcijas atitinka pradines finansinio įsipareigojimo sąlygas.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

▼M53

4 Šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

a) Ar ūkio subjekto nuosavybės priemonės, išleistos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą, yra „sumokėtas atlygis“ pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį?

▼M28

b) Kaip ūkio subjektas turėtų iš pradžių vertinti nuosavybės priemones, išleistas tokiam finansiniam įsipareigojimui padengti?

c) Kaip ūkio subjektas turėtų įtraukti į apskaitą panaikinto finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir išleistų nuosavybės priemonių pirminio vertinimo skirtumą?

BENDRA NUOMONĖ

▼M53

5 Ūkio subjekto nuosavybės priemonių emisija, skirta tam, kad būtų visiškai arba iš dalies panaikintas finansinis įsipareigojimas kreditoriui, yra „sumokėtas atlygis“ pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį. Ūkio subjektas pašalina finansinį įsipareigojimą (arba finansinio įsipareigojimo dalį) iš finansinės būklės ataskaitos tik jei jis yra panaikintas pagal 9-ojo TFAS 3.3.1 straipsnį.

▼M28

6 Kai nuosavybės priemonės, išleidžiamos siekiant visiškai arba iš dalies panaikinti finansinį įsipareigojimą kreditoriui, pripažįstamos pirmą kartą, ūkio subjektas įvertina juos išleistų nuosavybės priemonių tikrąja verte, nebent tos tikrosios vertės neįmanoma patikimai įvertinti.

▼M53

7 Jei išleistų nuosavybės priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti, nuosavybės priemonės įvertinamos taip, kad atitiktų panaikinto finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę. Nustatant panaikinto finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz., indėliu iki pareikalavimo) tikrąją vertę, 13-ojo TFAS 47 straipsnis netaikomas.

▼M28

8 Jei panaikinama tik dalis finansinio įsipareigojimo, ūkio subjektas įvertina, ar dalis už įsipareigojimą sumokėtos sumos yra susijusi su likusio nepanaikinto įsipareigojimo sąlygų pakeitimu. Jei dalis už įsipareigojimą sumokėtos sumos yra susijusi su likusios įsipareigojimo dalies sąlygų pakeitimu, ūkio subjektas paskirsto už įsipareigojimą sumokėtą sumą panaikintai įsipareigojimo daliai ir įsipareigojimo daliai, kuri tebėra nepanaikinta. Paskirstydamas sumokėtą sumą ūkio subjektas atsižvelgia į visus svarbius faktus ir aplinkybes, susijusius su sandoriu.

▼M53

9 Panaikinto finansinio įsipareigojimo (arba finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir sumokėto atlygio skirtumas pripažįstamas pelnu arba nuostoliais pagal 9-ojo TFAS 3.3.3 straipsnį. Išleistos nuosavybės priemonės pirmą kartą pripažįstamos ir įvertinamos tą dieną, kai panaikinamas finansinis įsipareigojimas (arba to finansinio įsipareigojimo dalis).

10 Kai panaikinama tik dalis finansinio įsipareigojimo, atlygis paskirstomas pagal 8 straipsnį. Vertinant, ar likusio nepanaikinto įsipareigojimo sąlygos buvo iš esmės pakeistos, atsižvelgiama į prie likusio įsipareigojimo priskirtą atlygį. Jei likęs nepanaikintas įsipareigojimas buvo iš esmės pakeistas, ūkio subjektas šį pakeitimą apskaito kaip pirminio įsipareigojimo panaikinimą ir naujo įsipareigojimo pripažinimą, kaip reikalaujama pagal 9-ojo TFAS 3.3.2 straipsnį.

▼M28

11 Ūkio subjektas atskleidžia pagal 9 ir 10 straipsnius pripažintą pelną arba nuostolius atskiroje pelno ir nuostolių ataskaitos eilutėje arba aiškinamajame rašte.

▼**M28**

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

12 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2010 m. liepos 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, prasidedančiam iki 2010 m. liepos 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

13 Ūkio subjektas taiko apskaitos politikos pakeitimą pagal 8-ąjį TAS nuo anksčiausio pateikiamo lyginamojo laikotarpio pradžios.

▼**M33**

15 2011 m. gegužės mėn. paskelbtu 13-uoju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 13-ąjį TFAS ūkio subjektas taiko tą pataisą.

▼**M53**

17 2014 m. liepos mėn. paskelbtu 9-uoju TFAS pataisyti 4, 5, 7, 9 ir 10 straipsniai ir išbraukti 14 ir 16 straipsniai. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼M33

TFAAK 20-ASIS AIŠKINIMAS

Atvirosios kasyklos gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos

NUORODOS

— *Koncepcinė finansinės atskaitomybės tvarka*

— 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“

— 2-asis TAS „Atsargos“

— 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“

— 38-asis TAS „Nematerialusis turtas“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1 Atliekant atvirosios kasybos operacijas ūkio subjektams gali reikėti pašalinti kasybos atliekas (nuodangą), kad prieitų prie mineralinių iškasenų telkinių. Ši atliekų šalinimo veikla vadinama paviršiaus sluoksnio šalinimu.

2 Kasyklos parengimo eksploatuoti etapu (prieš pradedant gamybą) nudėvimosios paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos paprastai kapitalizuojamos kaip kasyklos statymo, įrengimo ir parengimo eksploatuoti sąnaudų dalis. Pradėjus gamybą sistemingai apskaičiuojamas tų kapitalizuotų sąnaudų nusidėvėjimas arba amortizacija, paprastai taikant gamybos vienetų metodą.

3 Kasybos ūkio subjektas gamybos etapu kasykloje gali ir toliau šalinti nuodangą ir patirti paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudų.

4 Ne visos gamybos etapu šalinant paviršiaus sluoksnį pašalinamos medžiagos yra atliekos: dažnai tai rūdos ir atliekų derinys. Rūdos ir atliekų santykis gali būti įvairus: nuo neekonomiškos žemos kokybės kategorijos iki pelningos aukštos kokybės kategorijos. Šalinant medžiagas, kurių rūdos ir atliekų santykis mažas, galima gauti tam tikrų naudoti tinkamų medžiagų, kurias galima panaudoti atsargų gamybai. Šis pašalinimas taip pat galėtų sudaryti sąlygas pasiekti gilesnius medžiagų telkinių sluoksnius, kuriuose rūdos ir atliekų santykis didesnis. Taigi iš paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos ūkio subjektas gali gauti dvejopos naudos: naudoti tinkamos rūdos, kurią galima panaudoti atsargų gamybai, ir geresnę prieigą prie didesnio kiekio medžiagos, kuri bus iškasta ateities laikotarpiais.

5 Šiame aiškinime nagrinėjama, kada ir kaip atskirai apskaitoje parodyti šią dvejopą naudą, gaunamą iš paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos, ir kaip iš pradžių ir vėliau įvertinti šią naudą.

TAIKYMO SRITIS

6 Šis aiškinimas taikomas atliekų šalinimo sąnaudoms, patiriamoms kasykloje vykdant atvirosios kasybos veiklą gamybos etapu (gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudos).

▼M33

KLAUSIMAI

7 Šiame aiškinime analizuojami tokie klausimai:

(a) gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudų pripažinimas turtu,

(b) paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto pirminis vertinimas ir

(c) paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto vėlesnis vertinimas.

BENDRA NUOMONĖ

Gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudų pripažinimas turtu

8 Kai nauda iš paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos gaunama pagamintų atsargų forma, ūkio subjektas tos paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos sąnaudas apskaito pagal 2-ojo TAS „Atsargos“ principus. Kai nauda yra geresnė prieiga prie rūdos, ūkio subjektas šias sąnaudas pripažįsta ilgalaikiu turtu, jei tenkinami 9 straipsnio kriterijai. Šiame aiškinime tas ilgalaikis turtas vadinamas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtu.

9 Ūkio subjektas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą pripažįsta tik tuomet, jei laikomasi šių sąlygų:

(a) tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos (geresnę prieigą prie rūdos telkinio), susijusios su paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla,

(b) ūkio subjektas gali identifikuoti rūdos telkinio dalį, prie kurios pagerėjo prieiga, ir

(c) galima patikimai įvertinti paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos, susijusios su ta dalimi, sąnaudas.

10 Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas apskaitomas kaip esamo turto papildymas arba patobulinimas. Kitaip tariant, paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas apskaitomas kaip esamo turto *dalis*.

11 Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas grupuojamas į materialųjį arba nematerialųjį turtą taip pat kaip esamas turtas. Kitaip tariant, ar ūkio subjektas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą grupuos kaip materialųjį, ar kaip nematerialųjį, priklausys nuo šio esamo turto pobūdžio.

Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto pirminis vertinimas

12 Iš pradžių paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą ūkio subjektas įvertina savikaina, kurią sudaro sukauptos sąnaudos, tiesiogiai patirtos vykdant paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklą, dėl kurios pagerėja prieiga prie identifikuotos rūdos telkinio dalies, ir tiesiogiai priskirtinos pridėtinės išlaidos. Vykdant gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklą tuo pat metu galima tam tikra atsitiktinė veikla, kuri nėra būtina tam, kad būta galima tęsti suplanuotą gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklą. Su šia atsitiktine veikla susijusios sąnaudos neįtraukiamos į paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto savikainą.

▼M33

13 Kai paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto ir pagamintų atsargų sąnaudų negalima atskirai identifikuoti, ūkio subjektas gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos sąnaudas paskirsto pagamintoms atsargoms ir paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtui naudodamas paskirstymo pagrindą, kuris pagrįstas tinkamu gamybos rodikliu. Šis gamybos rodiklis apskaičiuojamas identifikuotai rūdos telkinio daliai ir naudojamas kaip kriterijus nustatant, kokiu mastu buvo vykdoma papildoma veikla, kuria kuriama ateities nauda. Tokių rodiklių pavyzdžiai yra:

(a) pagamintų atsargų savikaina, palyginti su numatyta savikaina,

(b) išgaunant nustatytą kiekį rūdos gautų atliekų kiekis, palyginti su numatytu kiekiu, ir

(c) iš nustatyto kiekio rūdos išgautų mineralinių medžiagų kiekis, palyginti su numatytu išgautinu mineralinių medžiagų kiekiu.

Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto vėlesnis vertinimas

14 Po pirminio pripažinimo paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas apskaitoje registruojamas savikaina arba perkainota suma atėmus nusidėvėjimą ar amortizaciją ir atėmus vertės sumažėjimo nuostolius – taip pat kaip esamas turtas, kurio dalimi laikomas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas.

15 Paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto nusidėvėjimas ar amortizacija apskaičiuojami sistemingai per numatomą identifikuotos rūdos telkinio dalies, kuri dėl paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos tampa geriau prieinama, naudingo tarnavimo laiką. Taikomas gamybos vienetų metodas, nebent kitas metodas yra tinkamesnis.

16 Numatomas identifikuotos rūdos telkinio dalies naudingo tarnavimo laikas, naudojamas paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto nusidėvėjimui ar amortizacijai apskaičiuoti, skirsis nuo numatomo naudingo tarnavimo laiko, naudojamo apskaičiuojant pačios kasyklos ir per visą kasyklos eksploatavimo laikotarpį naudojamo susijusio turto nusidėvėjimą ar amortizaciją. Išimtis taikoma ribotomis aplinkybėmis, kai paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla suteikia geresnę prieigą prie viso likusio rūdos telkinio. Pavyzdžiui, taip gali būti baigiantis kasyklos naudingo tarnavimo laikui, kai identifikuota dalis yra paskutinė rūdos telkinio dalis, kurioje vykdomi gavybos darbai.

▼**M33**

A priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamojo laikotarpio nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama šio aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos aiškinimo dalys.

A1 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

A2 Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą apskaitydamas gamybos etapo paviršiaus sluoksnio šalinimo sąnaudas, patirtas anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje arba vėliau.

A3 Anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradžioje bet koks anksčiau pripažinto turto likutis, susijęs su gamybos etapu vykdyta paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla (ankstesnis paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas), pergrupuojamas kaip esamo turto, su kuriuo susijusi paviršiaus sluoksnio šalinimo veikla, dalis, jei tebėra identifikuojama rūdos telkinio dalis, su kuria galima susieti ankstesnį paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtą. Apskaičiuojamas tokių likučių nusidėvėjimas arba amortizacija per likusį identifikuotos rūdos telkinio dalies, su kuria siejamas kiekvienas ankstesnio paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turto likutis, naudingo tarnavimo laiką.

A4 Jei identifikuojamos rūdos telkinio dalies, su kuria siejamas tas ankstesnis paviršiaus sluoksnio šalinimo veiklos turtas, nėra, jis pripažįstamas kaip anksčiausio pateikiamo laikotarpio pradinis nepaskirstytasis pelnas.

▼**M41**

TFAAK 21-asis aiškinimas

TFAAK 21-asis aiškinimas „Mokesčiai“ [1]

NUORODOS

— 1-asis TAS	*„Finansinių ataskaitų pateikimas“*
— 8-asis TAS	*„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*
— 12-asis TAS	*„Pelno mokesčiai“*
— 20-asis TAS	*„Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“*
— 24-asis TAS	*„Susijusių šalių atskleidimas“*
— 34-asis TAS	*„Tarpinė finansinė atskaitomybė“*
— 37-asis TAS	*„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*
— TFAAK 6-asis aiškinimas	*„Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo specialioje rinkoje. Tarša elektros ir elektroninės įrangos atliekomis“*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. Valdžios institucija ūkio subjektui gali nustatyti mokestį. Tarptautinis finansinės atskaitomybės aiškinimo komitetas (TFAAK) gavo prašymų pateikti rekomendacijų dėl mokesčių apskaitos ūkio subjekto, kuris moka tą mokestį, finansinėse ataskaitose. Klausimas susijęs su tuo, kada pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį, apskaitoje registruojamą pagal 37-ąjį TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.

TAIKYMAS

2. Šiame aiškinime nagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti įsipareigojimą sumokėti mokestį, jeigu tam įsipareigojimui taikomas 37-asis TAS. Jame taip pat nagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti įsipareigojimą sumokėti mokestį, kurio laikas ir suma yra tikrai žinomi.

3. Šiame aiškinime nenagrinėjama, kaip į apskaitą įtraukti sąnaudas, atsirandančias dėl įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo. Priimdami sprendimą, ar dėl įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo susidaro turtas, ar sąnaudos, ūkio subjektai turėtų taikyti kitus standartus.

4. Šiame aiškinime mokestis yra ekonominę naudą teikiančių išteklių išmoka, kurią ūkio subjektams nustato valdžios institucijos teisės aktais (t. y. įstatymais ir (arba) taisyklėmis), išskyrus:

   a) tas išteklių išmokas, kurioms taikomi kiti standartai (pavyzdžiui, pelno mokesčius, kuriems taikomas 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“); ir

   b) baudas ar kitas nuobaudas, kurios nustatomos už teisės aktų pažeidimus.

   Valdžios institucija – Vyriausybė, Vyriausybės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

[1] Leidžiama atgaminti Europos ekonominėje erdvėje. Už Europos ekonominės erdvės ribų visos teisės, išskyrus teisę atgaminti asmeniniais ar kitokio tinkamo naudojimo tikslais, saugomos. Daugiau informacijos galima rasti TASV svetainėje www.iasb.org.

▼**M41**

5. Ūkio subjekto už turto įsigijimą arba už paslaugų suteikimą pagal sutartį su valdžios institucija sumokėta suma neatitinka mokesčio apibrėžties.

6. Ūkio subjektas neturi taikyti šio aiškinimo įsipareigojimams, atsirandantiems dėl apyvartinių taršos leidimų prekybos sistemų.

KLAUSIMAI

7. Siekiant paaiškinti įsipareigojimo sumokėti mokestį įtraukimą į apskaitą, šiame aiškinime nagrinėjami tokie klausimai:

   a) kas yra įpareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį?

   b) ar ekonominės priežastys toliau vykdyti veiklą būsimu laikotarpiu sukuria konstruktyvią prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą tuo būsimu laikotarpiu?

   c) ar veiklos tęstinumo prielaida reiškia, kad ūkio subjektas turi dabartinę prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą būsimu laikotarpiu?

   d) ar prievolė pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį atsiranda tam tikru momentu, ar tam tikromis aplinkybėmis ji atsiranda progresyviai laikui bėgant?

   e) kas yra įpareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė pripažinti įsipareigojimą sumokėti mokestį, kai prievolė atsiranda pasiekus tam tikrą minimalią ribą?

   f) ar įsipareigojimo sumokėti mokestį pripažinimo metinėse finansinėse ataskaitose ir tarpinėje finansinėje ataskaitoje principai yra tokie patys?

BENDRA NUOMONĖ

8. Įpareigojamasis įvykis, dėl kurio atsiranda įsipareigojimas sumokėti mokestį, yra veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, kaip nustatyta teisės aktuose. Pavyzdžiui, jeigu veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, yra pajamų gavimas dabartiniu laikotarpiu, o mokesčio apskaičiavimas grindžiamas ankstesniu laikotarpiu gautomis pajamomis, to mokesčio įpareigojamasis įvykis yra pajamų gavimas dabartiniu laikotarpiu. Pajamų gavimas ankstesniu laikotarpiu yra būtinas, bet nepakankamas veiksnys, kad būtų sukurta dabartinė prievolė.

9. Ūkio subjektas neturi konstruktyvios prievolės sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą būsimu laikotarpiu dėl to, kad ūkio subjektas turės ekonominių priežasčių toliau vykdyti veiklą tuo būsimu laikotarpiu.

10. Finansinių ataskaitų rengimas remiantis veiklos tęstinumo prielaida nereiškia, kad ūkio subjektas turi dabartinę prievolę sumokėti mokestį, kuri atsiras vykdant veiklą būsimu laikotarpiu.

11. Įsipareigojimas sumokėti mokestį pripažįstamas progresyviai, jeigu įpareigojamasis įvykis įvyksta per tam tikrą laikotarpį (t. y. jeigu veikla, dėl kurios reikia sumokėti mokestį, kaip nustatyta teisės aktais, vykdoma tam tikrą laikotarpį). Pavyzdžiui, jeigu įpareigojamasis įvykis yra pajamų gavimas per tam tikrą laikotarpį, atitinkamas įsipareigojimas pripažįstamas, kai ūkio subjektas gauna tas pajamas.

▼**M41**

12. Jeigu prievolė sumokėti mokestį atsiranda tada, kai pasiekiama minimali riba, įsipareigojimo, kuris atsiranda dėl tos prievolės, apskaita turi atitikti šio aiškinimo 8–14 straipsniuose (visų pirma 8 ir 11 straipsniuose) nustatytus principus. Pavyzdžiui, jeigu įpareigojamasis įvykis yra minimalios veiklos ribos (kaip antai minimalios pajamų sumos arba pardavimo apimties, arba gamybos apimties) pasiekimo faktas, atitinkamas įsipareigojimas pripažįstamas, kai pasiekiama ta minimali veiklos riba.

13. Ūkio subjektas tarpinėje finansinėje ataskaitoje taiko tuos pačius pripažinimo principus, kokius taiko metinėse finansinėse ataskaitose. Todėl tarpinėje finansinėje ataskaitoje įsipareigojimas sumokėti mokestį:

    a) neturi būti pripažįstamas, jeigu tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra dabartinės prievolės sumokėti mokestį; ir

    b) turi būti pripažįstamas, jeigu tarpinio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje egzistuoja dabartinė prievolė sumokėti mokestį.

14. Ūkio subjektas turi pripažinti turtą, jeigu jis iš anksto sumokėjo mokestį dar neturėdamas dabartinės prievolės tą mokestį sumokėti.

▼**M41**

A priedėlis

Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos

Šis priedas yra neatskiriama šio aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos aiškinimo dalys.

A1 Ūkio subjektas šį aiškinimą taiko metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2014 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko anksčiau, jis turi atskleisti tą faktą.

A2 Apskaitos politikos pakeitimai, atsiradę dėl šio aiškinimo taikymo pirmą kartą, apskaitoje registruojami retrospektyviai, vadovaujantis 8-uoju TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“.

▼M63

TFAAK 22-asis aiškinimas

Sandoriai užsienio valiuta ir išankstinis atlygis

NUORODOS

— Koncepcinė finansinės atskaitomybės tvarka

— 8-asis TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 21-asis TAS *Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 21-ojo TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ 21 straipsniu reikalaujama, kad ūkio subjektas sandorį užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamą funkcine valiuta, pateiktų taikydamas dabartinį funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą (toliau – valiutos kursas) sandorio dieną. 21-ojo TAS 22 straipsnyje nustatyta, kad minėta sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) (toliau – standartai).

2. Kai ūkio subjektas iš anksto gauna arba moka atlygį užsienio valiuta, paprastai jis pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį įsipareigojimą ([1]), prieš pripažindamas susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas. Susijęs turtas, sąnaudos arba pajamos (arba jų dalis) yra suma, pripažįstama taikant atitinkamus standartus, kai dėl to nutraukiamas nepiniginio turto arba nepiniginio įsipareigojimo, susidarančio dėl išankstinio atlygio, pripažinimas.

3. TFAS aiškinimo komitetas (toliau – Aiškinimo komitetas) iš pradžių gavo klausimą, kaip pagal 21-ojo TAS 21–22 straipsnius pripažįstant pajamas nustatyti sandorio dieną. Klausimas buvo konkrečiai susijęs su aplinkybėmis, kuriomis ūkio subjektas pripažįsta nepiniginį įsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio gavimo, prieš jam pripažįstant susijusias pajamas. Svarstydamas šį klausimą Aiškinimo komitetas atkreipė dėmesį į tai, kad išankstinio atlygio užsienio valiuta gavimas arba mokėjimas neapsiriboja pajamų operacijomis. Taigi, Aiškinimo komitetas nusprendė paaiškinti sandorio dieną, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas, kai subjektas gavo arba sumokėjo išankstinį atlygį užsienio valiuta.

TAIKYMAS

4. Šis aiškinimas taikomas sandoriui užsienio valiuta (arba jo daliai), kai ūkio subjektas pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį įsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo, prieš ūkio subjektui pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas (arba jų dalį).

5. Ši aiškinimas netaikomas, kai susijusį turtą, sąnaudas arba pajamas pripažindamas pirmą kartą ūkio subjektas juos vertina:

   a) tikrąja verte arba

   b) sumokėto arba gauto atlygio tikrąja verte tą datą, kuri nėra nepiniginio turto arba nepiniginio įsipareigojimo, susidarančio dėl išankstinio atlygio, pripažinimo pirmą kartą data (pavyzdžiui, prestižo vertinimas taikant 3-iąjį TFAS „Verslo jungimai“).

([1]) Pavyzdžiui, 15-ojo TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ 106 straipsnyje reikalaujama, kad jeigu klientas moka atlygį arba ūkio subjektas turi teisę į atlygio sumą, kuri yra besąlyginė (t. y. gautina suma), prieš ūkio subjektui perduodant klientui prekę ar paslaugą, ūkio subjektas turi pateikti sutartį kaip sutarties įsipareigojimą, kai mokėjimas atliekamas arba yra mokėtinas (atsižvelgiant į tai, kuris pirmesnis).

▼**M63**

6. Ūkio subjektas šio aiškinimo neturi taikyti:

   a) pelno mokesčiams arba

   b) savo sudaromoms draudimo sutartims (įskaitant perdraudimo sutartis) arba turimoms perdraudimo sutartims.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

7. Šiuo aiškinimu paaiškinama, kaip nustatyti sandorio dieną, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas (arba jų dalį), kai nutraukiamas nepiniginio turto arba nepiniginio įsipareigojimo, susidarančio dėl išankstinio atlygio užsienio valiuta mokėjimo arba gavimo, pripažinimas.

BENDRA NUOMONĖ

8. Taikant 21-ojo TAS 21–22 straipsnius, sandorio diena, pagal kurią nustatoma, kurį valiutos kursą naudoti pirmą kartą pripažįstant susijusį turtą, sąnaudas ar pajamas (arba jų dalį), yra data, kurią ūkio subjektas pirmą kartą pripažįsta nepiniginį turtą arba nepiniginį įsipareigojimą, susidarantį dėl išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo.

9. Jei išankstinis atlygis mokamas arba gaunamas daugiau nei vieną kartą, ūkio subjektas turi nustatyti sandorio dieną kiekvienu išankstinio atlygio mokėjimo arba gavimo atveju.

▼**M63**

A priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama TFAAK 22-ojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 22-ojo aiškinimo dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

A1 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2018 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

A2 Ūkio subjektas šį aiškinimą pirmą kartą turi taikyti arba:

a) retrospektyviai pagal 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“; arba

b) perspektyviai visam turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kuriems taikomas šis aiškinimas ir kurie pirmą kartą pripažinti toliau nurodytu momentu arba vėliau:

i) ataskaitinio laikotarpio, kuriuo aiškinimą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžioje arba

ii) ankstesnio ataskaitinio laikotarpio, kurio informacija ataskaitinio laikotarpio, kuriuo aiškinimą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, finansinėse ataskaitose pateikta kaip lyginamoji informacija, pradžioje.

A3 A2 straipsnio b punktą taikantis ūkio subjektas pirmą kartą aiškinimą turi taikyti turtui, sąnaudoms ir pajamoms, kurie pirmą kartą pripažinti A2 straipsnio b punkto i arba ii papunktyje nurodyto ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba vėliau ir dėl kurių iki tos datos ūkio subjektas pripažino nepiniginį turtą arba nepiniginius įsipareigojimus, susidarančius dėl išankstinio atlygio.

▼**M63**

B priedas

Šio priedo pataisa turi būti taikoma metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam laikotarpiui, ši pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼**M64**

TFAAK 23-iasis aiškinimas

„Neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos“

NUORODOS

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 10-asis TAS „*Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio*“

— 12-asis TAS „*Pelno mokesčiai*“

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 12-ajame TAS „Pelno mokesčiai“ nustatyti reikalavimai dėl ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų. Ūkio subjektas 12-ojo TAS reikalavimus taiko remdamasis taikomais mokesčių įstatymais.

2. Gali būti neaišku, kaip mokesčių teisė taikoma konkrečiam sandoriui arba konkrečiomis aplinkybėmis. Ar konkreti apmokestinimo tvarka yra priimtina pagal mokesčių teisę, gali būti nežinoma, kol atitinkama mokesčių institucija ar teismas ateityje priims sprendimą. Todėl ginčas arba mokesčių institucijos atliekamas konkrečios apmokestinimo tvarkos patikrinimas gali turėti įtakos ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio ar atidėtųjų mokesčių turto ar įsipareigojimo apskaitai.

3. Šiame aiškinime:

   a) apmokestinimo tvarka – tvarka, kurią ūkio subjektas taiko arba planuoja taikyti savo pelno mokesčio deklaracijose;

   b) mokesčių institucija – įstaiga arba įstaigos, kuri (kurios) sprendžia, ar apmokestinimo tvarka yra priimtina pagal mokesčių teisę. Tai gali būti ir teismas;

   c) neaiški apmokestinimo tvarka – apmokestinimo tvarka, dėl kurios nėra aišku, ar atitinkama mokesčių institucija pripažins tą apmokestinimo tvarką priimtina pagal mokesčių teisę. Pavyzdžiui, ūkio subjekto sprendimas neteikti pelno mokesčio deklaracijos mokesčių jurisdikcijoje arba neįtraukti tam tikrų pajamų į apmokestinamąjį pelną yra neaiški apmokestinimo tvarka, jeigu neaišku, ar ji yra priimtina pagal mokesčių teisę.TAIKYMO SRITIS

4. Šiuo aiškinimu paaiškinama, kaip taikyti 12-ojo TAS pripažinimo ir vertinimo reikalavimus, kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos. Tokiu atveju ūkio subjektas turi pripažinti ir vertinti savo ataskaitinio laikotarpio arba atidėtųjų mokesčių turtą ar įsipareigojimą taikydamas 12-ojo TAS reikalavimus remdamasis apmokestinamuoju pelnu (mokesčių nuostoliais), mokesčių bazėmis, nepanaudotais mokesčių nuostoliais, nepanaudotais mokesčių kreditais ir mokesčio tarifais, nustatytais taikant šį aiškinimą.

KLAUSIMAI

5. Kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos, šiuo aiškinimu paaiškinama:

   a) ar ūkio subjektas neaiškias apmokestinimo tvarkas vertina atskirai;

▼M64

b) ūkio subjekto daromos prielaidos dėl mokesčių institucijų atliekamo apmokestinimo tvarkos patikrinimo;

c) kaip ūkio subjektas nustato apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ir mokesčio tarifus; ir

d) kaip ūkio subjektas atsižvelgia į faktų ir aplinkybių pasikeitimus.

BENDRA NUOMONĖ

Ar ūkio subjektas neaiškias apmokestinimo tvarkas vertina atskirai

6. Ūkio subjektas turi nustatyti, ar kiekvieną neaiškią apmokestinimo tvarką vertinti atskirai ar kartu su viena ar keliomis kitomis neaiškiomis apmokestinimo tvarkomis, remdamasis tuo, kurį metodą taikant labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas. Nustatydamas metodą, kurį taikant labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas, ūkio subjektas gali atsižvelgti, pavyzdžiui, į tai: a) kaip jis rengia savo pelno mokesčio deklaracijas ir pagrindžia apmokestinimo tvarką arba b) kaip, ūkio subjekto nuomone, mokesčių institucija atliks patikrinimą ir išspręs atliekant tą patikrinimą kilusius klausimus.

7. Jeigu taikydamas 6 straipsnį ūkio subjektas kartu vertina daugiau nei vieną neaiškią apmokestinimo tvarką, šiame aiškinime pateikiamas nuorodas į „neaiškią apmokestinimo tvarką“ jis turi suprasti kaip nuorodas į kartu vertinamų neaiškių apmokestinimo tvarkų grupę.

Mokesčių institucijų atliekamas patikrinimas

8. Vertindamas, ar ir kaip neaiški apmokestinimo tvarka daro poveikį apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolių), mokesčių bazių, nepanaudotų mokesčių nuostolių, nepanaudotų mokesčių kreditų ir mokesčio tarifų nustatymui, ūkio subjektas turi daryti prielaidą, kad mokesčių institucija patikrins sumas, kurias tikrinti ji turi teisę, ir atlikdama tuos patikrinimus žinos visą susijusią informaciją.

Apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio), mokesčių bazių, nepanaudotų mokesčių nuostolių, nepanaudotų mokesčių kreditų ir mokesčio tarifų nustatymas

9. Ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar tikėtina, kad mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina.

10. Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, jis turi nustatyti apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus vadovaudamasis apmokestinimo tvarka, taikyta ar planuota taikyti jo pelno mokesčio deklaracijose.

11. Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad nėra tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, ūkio subjektas, nustatydamas susijusį apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus, turi atsižvelgti į neaiškumo poveikį. Ūkio subjektas kiekvienos neaiškios apmokestinimo tvarkos neaiškumo poveikį turi parodyti taikydamas bet kurį iš toliau nurodytų metodų, priklausomai nuo to, kurį metodą taikant, ūkio subjekto nuomone, labiau tikėtina, kad neaiškumas bus pašalintas:

▼M64

a) labiausiai tikėtina suma – viena labiausiai tikėtina suma galimų rezultatų eilėje. Labiausiai tikėtina suma gali geriau parodyti tikimybę, kad neaiškumas bus pašalintas, jeigu galimi rezultatai yra binariniai arba koncentruoti į vieną vertę;

b) tikėtina vertė – pagal tikimybę įvertintų svertinių reikšmių suma galimų rezultatų eilėje. Tikėtina vertė gali geriau parodyti tikimybę, kad neaiškumas bus pašalintas, jeigu galimi rezultatai nėra nei binariniai, nei koncentruoti į vieną vertę.

12. Jeigu neaiški apmokestinimo tvarka turi įtakos ataskaitinio laikotarpio mokesčiams ir atidėtiesiems mokesčiams (pavyzdžiui, ji turi įtakos tiek apmokestinamajam pelnui, kuris naudojamas ataskaitinio laikotarpio mokesčiams nustatyti, tiek mokesčių bazėms, kurios naudojamos atidėtiesiems mokesčiams nustatyti), ūkio subjektas priima nuoseklius sprendimus ir atlieka nuoseklius įvertinimus, susijusius su ataskaitinio laikotarpio mokesčiais ir atidėtaisiais mokesčiais.

Faktų ir aplinkybių pasikeitimai

13. Ūkio subjektas turi peržiūrėti šiuo aiškinimu reikalaujamą sprendimą ar įvertinimą, jeigu pasikeičia faktai ir aplinkybės, kuriais buvo pagrįstas sprendimas ar įvertinimas, arba atsiranda naujos informacijos, kuri turi įtakos sprendimui ar įvertinimui. Pavyzdžiui, pasikeitus faktams ir aplinkybėms gali pasikeisti ūkio subjekto išvados dėl apmokestinimo tvarkos priimtinumo arba ūkio subjekto neaiškumo poveikio įvertinimas, arba abu šie dalykai. A1–A3 straipsniuose pateikiamos gairės dėl faktų ir aplinkybių pasikeitimų.

14. Ūkio subjektas faktų ir aplinkybių pasikeitimo arba naujos informacijos poveikį turi parodyti kaip apskaitinio įvertinimo keitimą taikydamas 8-ąjį TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. Ūkio subjektas turi taikyti 10-ąjį TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“, kad nustatytų, ar po ataskaitinio laikotarpio įvykęs pasikeitimas yra koreguojantis ar nekoreguojantis įvykis.

A priedas

Taikymo nuorodos

Šis priedas yra neatskiriama TFAAK 23-iojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 23-iojo aiškinimo dalys.

FAKTŲ IR APLINKYBIŲ PASIKEITIMAI (13 STRAIPSNIS)

A1 Taikydamas šio aiškinimo 13 straipsnį ūkio subjektas turi įvertinti faktų ir aplinkybių pasikeitimo ar naujos informacijos svarbą ir poveikį atsižvelgdamas į taikomus mokesčių įstatymus. Pavyzdžiui, jeigu dviem apmokestinimo tvarkoms taikomi skirtingi mokesčių įstatymai, dėl tam tikro įvykio gali reikėti peržiūrėti sprendimą ar įvertinimą pagal vieną apmokestinimo tvarką, bet ne pagal kitą.

A2 Faktų ir aplinkybių pasikeitimų ar naujos informacijos, dėl kurių, priklausomai nuo aplinkybių, gali reikėti peržiūrėti šiuo aiškinimu reikalaujamą sprendimą ar įvertinimą, pavyzdžiai apima, be kita ko:

a) mokesčių institucijos patikrinimus ar veiksmus. Pavyzdžiui:

i) mokesčių institucijos sutikimą arba nesutikimą su ūkio subjekto taikoma apmokestinimo tvarka arba panašia apmokestinimo tvarka;

▼**M64**

ii) informaciją apie tai, kad mokesčių institucija sutiko arba nesutiko su kito subjekto taikoma panašia apmokestinimo tvarka; ir

iii) informaciją apie sumą, gautą arba sumokėtą dėl panašios apmokestinimo tvarkos;

b) mokesčių institucijos nustatytų taisyklių pakeitimus;

c) mokesčių institucijos teisės patikrinti arba pakartotinai patikrinti apmokestinimo tvarką galiojimo pasibaigimą.

A3 Jeigu mokesčių institucija nepareiškia sutikimo arba nesutikimo su apmokestinimo tvarka, mažai tikėtina, kad šis faktas pats savaime būtų laikomas faktų ir aplinkybių pasikeitimu ar nauja informacija, kurie turėtų įtakos šiuo aiškinimu reikalaujamiems sprendimams ir įvertinimams.

INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS

A4 Kai egzistuoja neaiškumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos, ūkio subjektas turi nuspręsti, ar atskleisti:

a) sprendimus, priimtus nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus, pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ 122 straipsnį; ir

b) informaciją apie padarytas prielaidas ir atliktus įvertinimus nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolius), mokesčių bazes, nepanaudotus mokesčių nuostolius, nepanaudotus mokesčių kreditus ar mokesčio tarifus pagal 1-ojo TAS 125–129 straipsnius.

A5 Jeigu ūkio subjektas padaro išvadą, kad tikėtina, jog mokesčių institucija pripažins neaiškią apmokestinimo tvarką priimtina, jis turi nuspręsti, ar atskleisti galimą neaiškumo poveikį kaip su mokesčiais susijusį neapibrėžtąjį įsipareigojimą pagal 12-ojo TAS 88 straipsnį.

B priedas

Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis

Šis priedas yra neatskiriama TFAAK 23-iojo aiškinimo dalis ir turi tokią pačią galią kaip kitos TFAAK 23-iojo aiškinimo dalys.

ĮSIGALIOJIMO DATA

B1 Ūkio subjektas šį aiškinimą turi taikyti 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Leidžiama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, jis turi atskleisti tą faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

B2 Ūkio subjektas šį aiškinimą pirmą kartą turi taikyti arba:

a) retrospektyviai, taikydamas 8-ąjį TAS, jeigu tai įmanoma nesiremiant vėliau įgytomis žiniomis; arba

b) retrospektyviai, pripažindamas sukauptą aiškinimo taikymo pirmą kartą poveikį taikymo pirmą kartą datą. Jeigu ūkio subjektas pasirenka taikyti šias pereinamojo laikotarpio priemones, jis neturi taisyti lyginamosios informacijos. Vietoj to ūkio subjektas turi pripažinti sukauptą šio aiškinimo taikymo pirmą kartą poveikį kaip nepaskirstytojo pelno (ar atitinkamai kito nuosavybės komponento) pradinio likučio koregavimą. Taikymo pirmą kartą data yra metinio ataskaitinio laikotarpio, kuriuo šį aiškinimą ūkio subjektas taiko pirmą kartą, pradžia.

▼B

NAK 7-ASIS AIŠKINIMAS

„Euro įvedimas“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 10-asis TAS „*Įvykiai* ►M5 *po ataskaitinio laikotarpio* ◄“ (peržiūrėtas 2003 m.)

— 21-asis TAS „*Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka*“ (peržiūrėtas 2003 m.)

▼M11

— 27-asis TAS *Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos* (pataisytas 2008 m.)

▼B

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 1999 m. sausio 1 d. pradėjus realiai veikti Ekonominei ir pinigų sąjungai (EPS), euras taps visaverte valiuta, o euro ir nacionalinių valiutų konvertavimo kursas bus galutinai nustatytas, t. y. nuo tos datos vėlesnių valiutos kurso skirtumų rizika panaikinama.

2 Šiame aiškinime nagrinėjamas 21-ojo TAS taikymas pereinant nuo Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinių valiutų prie euro.

BENDRA NUOMONĖ

3 21-ojo TAS reikalavimai, keliami sandoriams užsienio valiuta ir užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms, turi būti griežtai taikomi perėjimo laikotarpiu. Tas pats principas taikomas nustatant valiutos keitimo kursą, kai šalys į EPS įstoja vėliau.

4 Konkrečiai tai reiškia, kad:

a) dėl sandorių atsirandantis piniginis turtas ir įsipareigojimai užsienio valiuta ir toliau turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą dienos pabaigos valiutų keitimo kursu. Visi atsirandantys valiutos keitimo skirtumai turi būti nedelsiant pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai ūkio subjektas toliau taiko savo apskaitos politiką valiutų keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su apsidraudimu nuo numatomo sandorio valiutos rizikos;

▼M11

b) sukaupti valiutų keitimo kursų skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių ūkio subjektų finansinių ataskaitų duomenų perskaičiavimu, pripažįstami kitose bendrosiose pajamose, turi būti kaupiami nuosavybėje ir pergrupuoti iš nuosavybės į pelną arba nuostolius tik perleidžiant arba iš dalies perleidžiant užsienyje veikiančio ūkio subjekto grynąją investiciją; ir

▼B

c) valiutos keitimo skirtumai, susidarę dėl įsipareigojimų, įvertintų nacionaline valiuta, perskaičiavimo, neturi būti įtraukiami į susijusio turto balansinę vertę.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1997 m. spalio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos keitimai apskaitoje turi būti registruojami pagal 8-ojo TAS reikalavimus.

▼M5

1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 4 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼M11

27-uoju TAS (Tarptautinių apskaitos standartų valdybos pataisytu 2008 m.) pataisytas 4 straipsnio b punktas. Ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasideda 2009 m. liepos 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko 27-ąjį TAS (pataisytą 2008 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

NAK 10-ASIS AIŠKINIMAS

„Valstybės parama, neturinti jokio tiesioginio ryšio su pagrindine ūkio subjekto veikla“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 20-asis TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas*“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Kai kuriose šalyse valstybės parama ūkio subjektams gali būti teikiama siekiant paskatinti ar ilgą laiką paremti tam tikrų regionų ar pramonės sektorių verslą. Sąlygos tokiai paramai gauti gali būti tiesiogiai nesusijusios su pagrindine ūkio subjekto veikla. Tokios paramos pavyzdžiai yra valstybės išteklių perdavimas ūkio subjektams, kurie:

a) veikia tam tikroje pramonės šakoje;

b) tęsia veiklą neseniai privatizuotose pramonės įmonėse; arba

c) pradeda ar tęsia mažai išplėtotą verslą.

2 Klausimas, ar tokia valstybės parama gali būti laikoma *valstybės dotacija* pagal 20-ąjį TAS ir apskaitoje turėtų būti registruojama pagal šį standartą.

BENDRA NUOMONĖ

3 Valstybės parama ūkio subjektams atitinka 20-ojo TAS pateikiamą valstybės dotacijų apibrėžimą, net jei nėra kitų sąlygų, tiesiogiai susijusių su ūkio subjekto veikla, išskyrus reikalavimą veikti konkrečiame regione ar pramonės sektoriuje. Todėl tokios dotacijos neturi būti įrašomos tiesiogiai į ►M5 akcininkų dalis ◄.

BENDROS NUOMONĖS DATA

1998 m. sausio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja nuo 1998 m. rugpjūčio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼M32

_____

_____

▼B

NAK 15-ASIS AIŠKINIMAS

„Veiklos nuomos skatinimas“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS *Finansinių ataskaitų pateikimas* (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Derantis dėl naujų ar pratęsiamų veiklos nuomos sutarčių, nuomotojas gali paskatinti nuomininką sudaryti sutartį. Tokių paskatų pavyzdžiai gali būti avansinės išmokos ar nuomininko išlaidų, tokių kaip persikėlimo, išnuomojamo turto pagerinimo ir su ankstesniais nuomininko įsipareigojimais susijusių išlaidų, kompensavimas. Alternatyva: gali būti sumažintas nuomos mokestis ar nuoma be mokesčio nuomos pradžioje.

2 Skatinimo pripažinimas nuomotojo ir nuomininko finansinėse ataskaitose.

BENDRA NUOMONĖ

3 Visi skatinimai, susiję su nauja arba pratęsiama nuomos sutartimi, turi būti pripažįstami kaip neatsiejama grynojo atsiskaitymo už nuomojamo turto naudojimą dalis, neatsižvelgiant į skatinimo pobūdį ir formą ar mokėjimų laiką.

4 Nuomotojas turi pripažinti sukauptas skatinimo išlaidas tiesiogiai proporcingu būdu mažindamas nuomos pajamas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą apskaitos būdą, galintį parodyti naudos iš išnuomoto turto sumažėjimą.

5 Nuomininkas turi pripažinti sukauptą skatinimo naudą tiesiogiai proporcingai mažindamas nuomos sąnaudas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą apskaitos būdą, galintį parodyti naudą iš išnuomoto turto naudojimo.

6 Nuomininko patirtos išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su ankstesne nuoma (pavyzdžiui, jos nutraukimo, perkėlimo ar turto pagerinimo išlaidas), apskaitoje turi būti registruojamos pagal tarptautinius apskaitos standartus, taikomus šioms išlaidoms, įskaitant tas, kurios iš esmės padengiamos remiantis paskatinimo sutartimi.

BENDRO SPRENDIMO PRIĖMIMAS

1998 m. birželio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas nuomos sutartims įsigalioja nuo 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau.

▼M33

_____

▼B

NAK 25-ASIS AIŠKINIMAS

„Pelno mokesčiai. Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 8-asis TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“

— 12-asis TAS „Pelno mokesčiai“

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Pasikeitus ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statusui, gali padidėti arba sumažėti ūkio subjekto mokesčių įsipareigojimai ar turtas. Taip, pavyzdžiui, gali atsitikti, kai ūkio subjekto nuosavybės priemonės yra oficialiai užregistruotos biržoje ar kai pertvarkoma ūkio subjekto nuosavybė. Tai gali įvykti, kai kontrolinį akcijų paketą turintys akcininkai persikelia į užsienio šalį. Po tokio įvykio ūkio subjektui gali būti taikomi kitokie mokesčiai, pavyzdžiui, jam gali būti taikomos ar panaikinamos mokesčių nuolaidos ar ateityje taikomas kitoks mokesčio tarifas.

2 Ūkio subjekto ar jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas gali turėti neatidėliotiną poveikį ūkio subjekto einamiesiems mokesčių įsipareigojimams ar turtui. Dėl minėto pasikeitimo taip pat gali padidėti ar sumažėti ūkio subjekto pripažįstami atidėtojo mokesčio įsipareigojimai ir turtas, atsižvelgiant į apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams, kurie bus susiję su ūkio subjekto turto ir įsipareigojimų balansinės vertės atkūrimu ar sumokėjimu.

3 Reikia atsakyti į klausimą, kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti savo ar savo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams.

BENDRA NUOMONĖ

▼M5

4 Ūkio subjekto arba jo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas nesumažina ir nepadidina sumų, nepripažįstamų pelnu arba nuostoliais. Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys pasikeitus apmokestinimo statusui, turi būti įtraukiami į laikotarpio pelną arba nuostolius, išskyrus tuos atvejus, kai minėti mokesčiai atsiranda dėl sandorių ir įvykių, kurie per tą patį ar kitą laikotarpį iš karto kredituojami arba įrašomi į pripažįstamą nuosavybės sumą arba sumas, pripažįstamas kitų bendrųjų pajamų dalimi. Šie mokesčiai, susiję su to paties ar kito ataskaitinio laikotarpio pripažintos nuosavybės sumos pakeitimais (neįtraukti į pelną arba nuostolius), turi būti iš karto įrašomi arba kredituojami į nuosavybę. Šie mokesčiai, susiję su sumomis, pripažįstamomis kitų bendrųjų pajamų dalimi, turi būti pripažįstami bendrųjų kitų pajamų dalimi.

▼**B**

BENDROS NUOMONĖS DATA

1999 m. rugpjūčio mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼**M5**

1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 4 straipsnis. Ūkio subjektas turi taikyti šias pataisas metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

NAK 27-ASIS AIŠKINIMAS

„Sandorių, susijusių su nuoma, esmės įvertinimas“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

▼M52

_____

▼B

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

▼M52

_____

▼B

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

▼M53

_____

▼B

— 4-asis TFAS *„Draudimo sutartys“*

▼M53

— 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“

▼M52

— 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“

▼B

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas gali sudaryti sandorį ar kelių sandorių grupę su nesusijusia šalimi arba šalimis (investuotoju), kurias sieja nuomos sutartis. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali vėl išsinuomoti investuotojui išnuomotą ar teisėtu būdu parduotą turtą. Kiekvieno tokio sandorio forma ir sąlygos gali būti labai įvairios. Nuomos ir atgalinės nuomos atveju gali būti, kad tokios sutarties tikslas – užtikrinti investuotojui mokesčio naudą, kuria bendrai naudojamasi su ūkio subjektu apsikeičiant mokėjimais, ir neperleisti teisės naudoti turtą.

2 Kai su investuotoju susitariama dėl nuomos, reikia atsakyti į šiuos klausimus:

a) kaip nustatyti, ar sandoriai yra susiję tarpusavyje ir ar jie apskaitoje turėtų būti parodomi kaip vienas sandoris;

b) ar susitarimas atitinka 17-ajame TAS pateiktą apibrėžimą; o jei ne,

i) ar atskira investicinė sąskaita ir nuomos mokėjimo įsipareigojimai, kurie gali būti, yra ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai (pvz., atsižvelgiant į A priedo 2 straipsnio a punkte apibūdintą atvejį);

▼B

ii) kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti kitus įsipareigojimus, susijusius su minėtu susitarimu; ir

iii) kaip ūkio subjektas apskaitoje turėtų registruoti mokestį, kurį jis gali gauti iš investuotojo.

BENDRA NUOMONĖ

3 Grupė sandorių, susijusių su nuoma, yra susiję tarpusavyje ir apskaitoje turėtų būti registruojami kaip vienas sandoris, kai bendrą ekonominį poveikį galima suprasti tik atsižvelgiant į visą sandorių grupę. Taip yra tada, kai, pavyzdžiui, keli sandoriai yra glaudžiai susiję tarpusavyje, kai dėl jų tariamasi kaip dėl vieno sandorio ir kai jie vykdomi vienu metu arba vienas po kito (A priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai).

4 Apskaitoje turėtų atsispindėti sutarties esmė. Norint ją nustatyti, sutartį reikėtų įvertinti visapusiškai, ypač atsižvelgiant į tuos dalykus, kurie turi ekonominį poveikį.

5 17-asis TAS taikomas tada, kai sutarties esmę sudaro teisės suteikimas naudoti turtą sutartą laikotarpį. Toliau išvardijami atskiri požymiai, rodantys, kad sutartis iš esmės gali nebūti susijusi su 17-ajame TAS aprašyta nuoma (B priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai):

a) ūkio subjektas lieka prisiėmęs visą riziką, gauna visą pelną iš pagrindinio turto ir naudojasi iš esmės tomis pačiomis turto naudojimo teisėmis kaip iki sutarties sudarymo;

b) pagrindinė sutarties priežastis – ne turto naudojimo teisės suteikimas, o konkretus mokestis; ir

c) sutartyje numatytas pasirinkimo sandoris, kurio sąlygos beveik užtikrina jo įvykdymą (pvz., pasirinkimo parduoti sandoris sudaromas už gerokai didesnę kainą nei laukiama šio sandorio tikroji vertė tuo metu, kai jį reikia vykdyti).

6 *Pagrindų* 49–64 straipsniuose pateikti apibrėžimai ir nurodymai turėtų būti taikomi nustatant, ar atskira investicija ir nuomos mokesčio įsipareigojimai sudaro ūkio subjekto turtą ir įsipareigojimus. Požymiai, kurie visi kartu rodo, kad atskira investicija ir nuomos mokesčio įsipareigojimai neatitinka turto ir įsipareigojimo apibrėžimo ir ūkio subjektas neturėtų jų pripažinti, yra šie:

a) ūkio subjektas, siekdamas savų tikslų, negali kontroliuoti investicijos ir neprivalo mokėti nuomos mokesčio. Tai būna, pavyzdžiui, tada, kai iš anksto sumokėta suma įskaitoma į atskirą investicinę sąskaitą, kuri skirta investuotojui apsaugoti ir naudojama tik jam skirtoms išmokoms, ir investuotojas sutinka, kad nuomos mokesčio įsipareigojimai būtų vykdomi iš jo investicinės sąskaitos lėšų, o ūkio subjektas neturi jokios galimybės sustabdyti mokėjimų investuotojui iš investicinės sąskaitos;

b) ūkio subjektas prisiėmęs tik nedidelę riziką kompensuoti visą bet kurio iš investuotojo gauto mokesčio sumą ir, galbūt, sumokėti tam tikrą papildomą sumą arba, negavęs mokesčio, tik nedidelę riziką sumokėti kitų įsipareigojimų (pvz., garantijos) sumą. Tik nedidelė mokėjimo rizika yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui, pagal sutarties sąlygas reikalaujama iš anksto sumokėtą sumą investuoti į su rizika nesusijusį turtą, iš kurio tikimasi gauti pakankamus pinigų srautus nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti; ir

▼B

c) išskyrus pradinius pinigų srautus sutarties pradžioje, vieninteliai pinigų srautai, kurių tikimasi iš sutarties, yra nuomos mokesčiai, mokami tik iš lėšų, esančių atskiroje investicinėje sąskaitoje, suformuotoje iš pradinių pinigų srautų.

▼M53

7 Kitos sutartinės prievolės, įskaitant bet kokias pirmalaikio sutarties nutraukimo atveju suteikiamas garantijas ir prisiimamas prievoles, turi būti apskaitomos pagal 37-ąjį TAS, 4-ąjį TFAS arba 9-ąjį TFAS, atsižvelgiant į sutarties sąlygas.

▼M52

8 Nustatant, kada mokestį reikia pripažinti pajamomis, kurias galėtų gauti ūkio subjektas, kiekvienos sutarties faktams ir sąlygoms turi būti taikomi 15-ojo TFAS reikalavimai. Turi būti atsižvelgiama į tokius veiksnius, kaip nuolatinis dalyvavimas vykdant svarbius būsimuosius veiklos įsipareigojimus, reikalingus norint gauti mokestį, likusi rizika, bet kurio garantinio susitarimo sąlygos ir mokesčio grąžinimo rizika. Atskiri požymiai, rodantys, kad visas gautas mokestis, jeigu jis gaunamas sutarties pradžioje, negali būti pripažįstamas pajamomis, yra šie:

▼B

a) gautas mokestis gali būti uždirbtas tik įsipareigojus vykdyti ar nevykdyti tam tikrą svarbią veiklą ir dėl to juridiškai privalomos sutarties įvykdymas yra svarbiausias sutartyje numatytas veiksmas;

b) pagrindinio turto naudojimui taikomi apribojimai, sumažinantys ar gerokai pakeičiantys ūkio subjekto turto naudojimo galimybes (pvz., sunaudoti, parduoti ar naudoti kaip įkaitą);

c) didelė galimybė grąžinti bet kurią mokesčio sumą ir galbūt sumokėti tam tikrą papildomą sumą. Taip atsitinka tada, kai, pavyzdžiui:

i) pagrindinis turtas nėra ūkio subjekto veiklai reikalingas specialus turtas ir dėl to yra tikimybė, kad ūkio subjektas gali įvykdyti sandorį iš anksto sumokėdamas jo sumą; arba

ii) pagal sutarties sąlygas ūkio subjektas privalo arba turi tam tikrą teisę arba visas teises savo nuožiūra iš anksto sumokėtą sumą investuoti į turtą, susijusį su didesne nei nereikšminga rizika (pvz., valiutos, palūkanų normų arba kredito rizika). Tokiomis aplinkybėmis rizika, kad investicijos vertė yra nepakankama nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti, yra didelė ir dėl to tikėtina, kad ūkio subjektui gali tekti sumokėti tam tikrą sumą.

9 Mokestis turėtų būti nurodomas ►**M5** bendrųjų pajamų ataskaitoje ◄, atsižvelgiant į jo esmę ir pobūdį.

ATSKLEIDIMAS

10 Nustatant, kuriuos duomenis reikia nurodyti, norint suprasti sutartį ir taikomą apskaitos tvarką, reikia atsižvelgti į visus sutarties, kuri iš esmės nėra susijusi su 17-ajame TAS aprašyta nuoma, požymius. Kiekvieną laikotarpį, kai yra sudaroma sutartis, ūkio subjektas turėtų pateikti šią informaciją:

▼B

a) sutarties apibūdinimą, įskaitant:

i) pagrindinį turtą ir visus jo naudojimo apribojimus;

ii) sutarties terminą ir svarbias sąlygas;

iii) susijusius sandorius, įskaitant visus pasirinkimo sandorius; ir

b) kiekvieno gauto mokesčio apskaitos tvarką, laikotarpio pajamų sumą ir pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, į kurią minėta suma įrašyta.

11 Šio aiškinimo 10 straipsnyje kiekvienos sutarties nurodytą informaciją reikėtų pateikti atskirai arba kiekvienos klasės sutartis bendrai. Klasė – grupė, apjungianti panašaus pobūdžio pagrindinio turto sutartis (pvz., elektrinių).

BENDROS NUOMONĖS DATA

2000 m. vasario mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

▼M53

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai registruojami remiantis 8-uoju TAS.

9-uoju TFAS pataisytas 7 straipsnis. Taikydamas 9-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼M52

2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas skyrius „Nuorodos“ ir 8 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tas pataisas.

▼B

NAK 29-ASIS AIŠKINIMAS

▼M9

Paslaugų koncesijų susitarimai. Atskleidimas

▼B

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 37-asis TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“*

— 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

▼M54

— 16-asis TFAS *Nuoma*

▼B

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Įmonė (teikėja) gali susitarti su kita įmone (vykdytoja) teikti paslaugas, susijusias su gyventojų pagrindinių ekonominių ir socialinių poreikių tenkinimu. ►M9 Teikėja ◄ gali būti valstybinė arba privataus sektoriaus įmonė, įskaitant vyriausybės instituciją. Tokių koncesijos sutarčių dėl paslaugų pavyzdžiai gali būti susitarimai dėl vandens valymo ir tiekimo, greitkelių, automobilių stovėjimo aikštelių, tunelių, tiltų, oro uostų ir telekomunikacijų tinklų. Paslaugų koncesijos sutartims nepriskiriami susitarimai dėl užsakomųjų paslaugų, kuriomis naudojasi įmonė savo vidaus reikmėms (pvz., kavinė darbuotojams, pastato priežiūra, apskaitos ir informacinių technologijų sritys).

2 Paslaugų koncesijos sutartis paprastai reiškia, kad ►M9 teikėjas ◄ ►M9 veiklos vykdytojui ◄ per paslaugos teikimo laikotarpį suteikia:

a) teisę teikti paslaugas, sudarančias galimybę patenkinti ekonominius ir socialinius gyventojų poreikius;

b) kai kuriais atvejais – teisę naudoti nurodytą materialųjį, nematerialųjį ar finansinį turtą,

už kurią ►M9 veiklos vykdytojas ◄:

c) įsipareigoja suteikti paslaugas pagal tam tikras nuostatas ir sąlygas per suteiktų teisių galiojimo laikotarpį;

d) prireikus įsipareigoja suteiktų teisių galiojimo laikotarpio pabaigoje grąžinti visas teises, įgytas minėto laikotarpio pradžioje ir (ar) per minėtą laikotarpį.

3 Visoms paslaugų koncesijos sutartims būdinga tai, kad ►M9 veiklos vykdytojas ◄ įgyja teisę ir prisiima įsipareigojimą teikti viešąsias paslaugas.

4 Reikia atsakyti į klausimą, kokią informaciją savo finansinėse ataskaitose turėtų pateikti ►M9 veiklos vykdytojas ◄ ir ►M9 teikėjas ◄.

▼M54

5 Tam tikri paslaugų koncesijos sutarčių aspektai ir informacija, kurią reikia nurodyti, jau numatyti galiojančiuose tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (pvz., 16-asis TAS taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimui, 16-asis TFAS – turto nuomai, o 38-asis TAS – nematerialiojo turto įsigijimui). Tačiau paslaugų koncesijos sutartis gali būti susijusi su tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose nenumatytomis vykdytinomis sutartimis, išskyrus nuostolingas sutartis, kurioms taikomas 37-asis TAS. Taigi šiame aiškinime nurodoma papildoma informacija, kurią reikia pateikti apie koncesijos sutartis dėl paslaugų.

▼B

BENDRA NUOMONĖ

6 Nustatant, kokią informaciją reikia pateikti aiškinamajame rašte, reikia išnagrinėti visus paslaugų koncesijos sutarties požymius. ►M9 Veiklos vykdytojas ◄ ir teikėjas kiekvieno laikotarpio finansinėje atskaitomybėje turėtų pateikti šią informaciją:

a) sutarties apibūdinimą;

b) svarbias sutarties sąlygas, nuo kurių gali priklausyti būsimųjų pinigų srautų dydis, jų gavimo laikas ir tikimybė (pvz., teisės suteikimo laikotarpis, pakartotinio kainų nustatymo datos, naujų kainų nustatymo ar naujų derybų pagrindas);

c) pobūdį ir apimtį (pvz., prireikus kiekį, laikotarpį ar sumą), susijusius su:

i) nurodyto turto naudojimo teisėmis;

ii) įsipareigojimais teikti paslaugas ar teisėmis naudotis tokiomis paslaugomis;

iii) įsipareigojimais įsigyti ar statyti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus;

iv) įsipareigojimais teisių suteikimo laikotarpio pabaigoje perduoti ar priimti nurodytą turtą;

v) atnaujinimo ar nutraukimo galimybėmis; ir

vi) kitomis teisėmis ir įsipareigojimais (pvz., susijusiais su kapitaliniu remontu); ir

d) per ataskaitinį laikotarpį padarytus sutarties pakeitimus ►M9 ; ir ◄

▼M9

e) kaip buvo klasifikuojamas paslaugų susitarimas.

6A Veiklos vykdytojas atskleidžia pajamų ir pelno arba nuostolių sumą, pripažintą per ataskaitinį laikotarpį, kai mainais už statybos paslaugas buvo gautas finansinis turtas arba nematerialusis turtas.

▼B

7 Informaciją, kurią reikalaujama nurodyti pagal šio aiškinimo 6 straipsnį, reikėtų pateikti apie kiekvieną paslaugų koncesijos sutartį atskirai ar apibendrintai apie kiekvieną sutarčių klasę. Klasė – grupė, apjungianti panašaus pobūdžio paslaugų sutartis (pvz., mokesčių surinkimo, telekomunikacijų ir vandens valymo).

▼**B**

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d.

▼**M54**

6 straipsnio e punkto ir 6A straipsnio pataisą ūkio subjektas turi taikyti metiniams ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2008 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu TFAAK 12-ąjį aiškinimą ūkio subjektas taiko ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, tam ankstesniam laikotarpiui taip pat turi būti taikoma pataisa.

2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 5 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼B

NAK 31-ASIS AIŠKINIMAS

„Natūrinių mainų sandorių, susijusių su reklamos paslaugomis, pajamos“

NUORODOS

— 8-asis TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

— 18-asis TAS *„Pajamos“*

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas (pardavėjas) gali sudaryti natūrinių mainų sandorį dėl reklamos paslaugų teikimo mainais į jo kliento teikiamas reklamos paslaugas. Reklamos skelbimai gali būti pateikiami internete ar reklamai skirtose vietose, skelbiami per televiziją ar radiją, spausdinami žurnaluose ar kitose informacijos platinimo priemonėse.

2 Kai kuriais atvejais ūkio subjektai nemoka vieni kitiems grynųjų pinigų ar kitokio atlygio, o kartais jie sumoka vienodas ar beveik vienodas sumas grynaisiais pinigais ar kitokį atlygį.

3 Pardavėjas, kuris reklamos paslaugas teikia vykdydamas savo įprastinę veiklą, pajamas iš natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklama, pripažįsta pagal 18-ojo TAS nuostatas, kai keičiamasi nevienodomis paslaugomis (18-ojo TAS 12 straipsnis), kai pajamų sumą galima patikimai apskaičiuoti (18-ojo TAS 20 straipsnio a punktas) ir kai paslaugos atitinka kitus tam tikrus kriterijus. Šis aiškinimas taikomas tik tais atvejais, kai paslaugos, kuriomis keičiamasi, yra skirtingos. Keitimasis panašiomis reklamos paslaugomis pagal 18-ąjį TAS nepriskiriamas sandoriui, iš kurio gaunamos pajamos.

4 Reikia atsakyti į klausimą, kokiomis aplinkybėmis pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, gautų ar suteiktų vykdant natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte.

BENDRA NUOMONĖ

5 Natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklamos paslaugų teikimu, pajamų negalima patikimai įvertinti gautų reklamos paslaugų tikrąja verte. Tačiau pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, kurias jis suteikia vykdydamas natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte, atsižvelgdamas tik į tokius nenatūrinių mainų sandorius:

a) kuriuos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į pagal natūrinių mainų sandorį teikiamas reklamos paslaugas;

b) kurie vykdomi dažnai;

c) kurie sudaro didelę visų sandorių dalį ir didelę dalį visos sumos, kai juos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į reklamos paslaugas, teikiamas vykdant natūrinių mainų sandorį;

d) už kuriuos atsiskaitoma grynaisiais pinigais ir (ar) mokamas kitos formos atlygis (pvz., apyvartūs vertybiniai popieriai, nepiniginis turtas ir kitos paslaugos), kurio tikrąją vertę galima patikimai nustatyti; ir

e) kuriuose dalyvaujanti kita šalis nėra natūrinių mainų sandorio šalis.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos pakeitimai turi būti registruojami remiantis 8-uoju TAS.

▼B

NAK 32-ASIS AIŠKINIMAS

„Nematerialusis turtas. Tinklalapio kūrimo išlaidos“

NUORODOS

▼M5

— 1-asis TAS „*Finansinių ataskaitų pateikimas*“ (persvarstytas 2007 m.)

▼B

— 2-asis TAS *„Atsargos“* (peržiūrėtas 2003 m.)

▼M52

_____

▼B

— 16-asis TAS *„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 17-asis TAS *„Nuoma“* (peržiūrėtas 2003 m.)

— 36-asis TAS „*Turto vertės sumažėjimas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

— 38-asis TAS *„Nematerialusis turtas“* (peržiūrėtas 2004 m.)

— 3-iasis TFAS *„Verslo jungimai“*

▼M52

— 15-ąjį TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“

▼M54

— 16-asis TFAS *Nuoma*

▼B

SVARSTOMI KLAUSIMAI

1 Ūkio subjektas gali patirti papildomų išlaidų, susijusių su savo tinklalapio plėtra ir vidiniu ar išoriniu jo naudojimu. Išoriniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip propaguoti ir reklamuoti ūkio subjekto produkciją ir paslaugas, teikti elektronines paslaugas, realizuoti produktus ir paslaugas. Vidiniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip informacijos apie ūkio subjekto veiklos strategiją ir klientus saugojimui bei svarbios informacijos paieškai.

2 Tinklalapio kūrimo etapus galima apibūdinti taip:

a) planavimas – galimybių tyrimas, tikslų, technologinių charakteristikų, prioritetų nustatymas, alternatyvių galimybių įvertinimas;

b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtra – serverio aptarnaujamos tinklo srities pavadinimo gavimas, aparatinės ir programinės įrangos pirkimas ir kūrimas, sukurtų taikomųjų programų instaliavimas ir testavimas nepalankiausiomis sąlygomis;

c) grafinis dizainas – tinklalapių išorinis dizainas;

d) turinio kūrimas – teksto ar grafinės informacijos kūrimas, pirkimas, ruošimas ir patalpinimas tinklalapyje prieš baigiant jį kurti. Informacija gali būti saugoma į tinklalapį integruotose (arba per jį prieinamose) atskirose duomenų bazėse ar užkoduojama tiesiogiai tinklalapyje.

3 Sukūrus tinklalapį prasideda jo naudojimo etapas. Šiame etape ūkio subjektas vykdo techninę taikomųjų programų, infrastruktūros, grafinio dizaino ir tinklalapio turinio priežiūrą ir juos atnaujina.

▼B

4 Pagrindinės problemos, susijusios su ūkio subjekto tinklalapio, skirto vidaus ar išorės prisijungimui, kūrimo ir naudojimo vidaus išlaidų apskaita, yra šios:

a) ar tinklalapis yra ūkio subjekto sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai; ir

b) kaip į apskaitą įtraukiamos tokios išlaidos.

5 Šis aiškinimas netaikomas tinklalapio aparatinės įrangos (pvz., tinklo serverių, instaliavimo ir generavimo serverių ir interneto prijungimo) pirkimo, plėtojimo ir naudojimo išlaidoms. Tokios išlaidos apskaitomos pagal 16-ąjį TAS. ►M5 Be to, kai ūkio subjektas patiria sąnaudų, susijusių su tinklapį priimančiu interneto paslaugos tiekėju, jos pripažįstamos sąnaudomis pagal 1-ojo TAS 88 straipsnį ir „Pagrindus“, kai tokios paslaugos gaunamos. ◄

▼M54

6 38-asis TAS netaikomas ūkio subjekto nematerialiajam turtui, kurį jis ketina parduoti, vykdydamas įprastą veiklą (žr. 2-ąjį TAS ir 15-ąjį TFAS), ar nematerialiojo turto nuomai, apskaitomai pagal 16-ąjį TFAS. Šis aiškinimas taip pat netaikomas tinklalapio (arba tinklalapio programinės įrangos) kūrimo ir naudojimo išlaidoms, kai tokį tinklalapį ketinama parduoti kitam ūkio subjektui arba jos apskaitomos pagal 16-ąjį TFAS.

▼B

BENDRA NUOMONĖ

7 Ūkio subjekto sukurtas tinklalapis, skirtas vidaus ar išorės prisijungimui, yra ūkio subjekto sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38-ojo TAS reikalavimai.

8 Sukurtas tinklalapis turi būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tada ir tik tada, jeigu ūkio subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38-ojo TAS 21 straipsnyje, bet ir nustatytus 38-ojo TAS 57 straipsnyje. Visų pirma, ūkio subjektas turi gebėti pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jo tinklalapis ateityje duos ekonominės naudos pagal 38-ojo TAS 57 straipsnio d punktą, kai, pavyzdžiui, tinklalapis geba duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas dėl suteiktos galimybės pateikti užsakymus. Ūkio subjektas negali parodyti, kaip jo sukurtas tinklalapis, kurio vienintelė ar pagrindinė paskirtis – ūkio subjekto produktų, paslaugų propagavimas ir reklama, duos ekonominės naudos ateityje. Dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklalapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip sąnaudas tada, kai jos patiriamos.

9 Visos išlaidos, susijusios su ūkio subjekto tinklalapio kūrimu ir naudojimu, apskaitoje turi būti parodomos pagal 38-ojo TAS reikalavimus. Reikėtų atsižvelgti į visas veiklos rūšis, dėl kurių patiriamos išlaidos (pvz., darbuotojų mokymą ir tinklalapio techninę priežiūrą), tinklalapio kūrimo ir vėlesnį etapą siekiant nustatyti tinkamą apskaitos būdą (papildomi nurodymai pateikiamai šio aiškinimo priede). Pavyzdžiui:

a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimo etapą, kaip nurodoma 38-ojo TAS 54–56 straipsniuose. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos;

▼B

b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtros etapas, grafinio dizaino ir turinio kūrimo etapas, jeigu turinys kuriamas kitiems nei ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimas ir reklama tikslams, savo pobūdžiu yra panašūs į plėtros etapą, apibūdintą 38-ojo TAS 57–64 straipsniuose. Šiuose etapuose patirtos išlaidos turi būti įskaitomos į tinklalapio, kuris pripažįstamas nematerialiuoju turtu pagal šio aiškinimo 8 straipsnį, savikainą, kai šios išlaidos gali būti tiesiogiai priskiriamos ir kai jos yra būtinos tinklalapio kūrimui, gamybai ar paruošimui naudoti vadovybės numatytu būdu. Pavyzdžiui, specialiai tinklalapiui skirto turinio pirkimo ar kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo ūkio subjektas reklamuoja ar propaguoja savo produktus ir paslaugas) ar išlaidos, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklalapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turi būti įskaitomos į plėtros išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38-ojo TAS 71 straipsnio reikalavimus nematerialiojo turto išlaidos, kurios iš pradžių arba ankstesnėse finansinėse ataskaitose buvo įtrauktos į sąnaudas, vėliau neturi būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi (pvz., visiškai amortizavus autoriaus teisių išlaidas ir po to turinį patalpinus tinklalapyje);

c) išlaidos, patirtos turinio plėtros etape, jeigu turinys kuriamas ūkio subjekto paslaugoms ir produktams propaguoti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38-ojo TAS 69 straipsnio c punkte. Pavyzdžiui, apskaitant išlaidas profesionalioms paslaugoms, susijusioms su ūkio subjekto produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalios paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos patalpinamos tinklalapyje;

d) naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklalapio kūrimas užbaigtas. Šiame etape patirtas išlaidas reikia pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, išskyrus tą atvejį, jei jos atitinka 38-ojo TAS 18 straipsnyje nustatytus pripažinimo kriterijus.

10 Tinklalapis, pagal šio aiškinimo 8 straipsnį pripažįstamas nematerialiuoju turtu, turi būti po pirminio pripažinimo vertinamas pagal 38-ojo TAS 72–87 straipsnių reikalavimus. Tinklalapio naudingo tarnavimo laiko geriausias įvertinimas turi būti trumpas.

BENDROS NUOMONĖS DATA

2001 m. gegužės mėn.

ĮSIGALIOJIMO DATA

Šis aiškinimas įsigalioja 2002 m. kovo 25 d. Šio aiškinimo taikymo rezultatai turi būti įtraukiami į apskaitą vadovaujantis pereinamojo laikotarpio reikalavimais, nustatytais 1998 m. išleistoje 38-ojo TAS versijoje. Dėl to, jeigu anksčiau nematerialiajam turtui priskirtas tinklalapis neatitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, bet iki tol buvo pripažintas turtu, šis turtas turi būti panaikinamas tą dieną, kai šis aiškinimas pradeda galioti. Kai tinklalapis egzistuoja ir jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, tačiau anksčiau jis nebuvo pripažintas turtu, nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas nuo šio aiškinimo įsigaliojimo dienos. Kai tinklalapis egzistuoja, o jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, kai jis anksčiau buvo pripažintas nematerialiuoju turtu ir pirmą kartą pripažįstant buvo įvertintas savikaina, pirminio pripažinimo metu nurodyta suma laikoma tinkamai nustatyta.

▼**M52**

1-ajame TAS (persvarstytame 2007 m.) pataisyta TFAS vartojama terminija. Taip pat pataisytas 5 straipsnis. Ūkio subjektas tas pataisas turi taikyti 2009 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems metiniams ataskaitiniams laikotarpiams. Jei ūkio subjektas taiko 1-ąjį TAS (persvarstytą 2007 m.) ankstesniam ataskaitiniam laikotarpiui, pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

2014 m. gegužės mėn. paskelbtu 15-uoju TFAS „Pajamos pagal sutartis su klientais“ pataisytas skyrius „Nuorodos“ ir 6 straipsnis. Taikydamas 15-ąjį TFAS ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.

▼**M54**

2016 m. sausio mėn. paskelbtu 16-uoju TFAS pataisytas 6 straipsnis. Taikydamas 16-ąjį TFAS, ūkio subjektas turi taikyti tą pataisą.