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

►**B** **KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1725/2003**

2003 m. rugsėjo 29 d.

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

(Tekstas svarbus EEE)

(OL L 261, 13.10.2003, p. 1)

iš dalies keičiamas:

		Oficialusis leidinys		
		Nr.	puslapis	data
►**M1**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 707/2004 2004 m. balandžio 6 d.	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 2086/2004 2004 m. lapkričio 19 d.	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 2236/2004 2004 m. gruodžio 29 d.	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 2237/2004 2004 m. gruodžio 29 d.	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 2238/2004 2004 m. gruodžio 29 d.	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 211/2005 2005 m. vasario 4 d.	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1073/2005 2005 m. liepos 7 d.	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1751/2005 2005 m. spalio 25 d.	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1864/2005 2005 m. lapkričio 15 d.	L 299	45	16.11.2005
►**M10**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1910/2005 2005 m. lapkričio 8 d.	L 305	4	24.11.2005
►**M11**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 2106/2005 2005 m. gruodžio 21 d.	L 337	16	22.12.2005
►**M12**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 108/2006 2006 m. sausio 11 d.	L 24	1	27.1.2006
►**M13**	Komisijos reglamentas (EB) Nr. 708/2006 2006 m. gegužės 8 d.	L 122	19	9.5.2006

▼B

KOMISIJOS REGLAMENTAS (EB) Nr. 1725/2003

2003 m. rugsėjo 29 d.

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

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA,

atsižvelgdama į Europos bendrijos steigimo sutartį,

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

kadangi:

(1) Reglamentas (EB) Nr. 1606/2002 reikalauja, kad bendrovės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kurios vadovaujasi valstybių narių teisės aktais 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių finansinių metų konsoliduotą atskaitomybę sudarytų pagal tarptautinius apskaitos standartus, kaip numatyta šio reglamento 2 straipsnyje.

(2) Komisija, apsvarsčiusi Techninio apskaitos komiteto pateiktas rekomendacijas, nusprendė, kad 2002 m. rugsėjo 14 d. galiojantys tarptautiniai apskaitos standartai atitinka taikymo kriterijus, numatytus Reglamento (EB) Nr. 1606/2002 3 straipsnyje.

(3) Komisija taip pat apsvarstė dabartinius pakeitimų projektus, kuriuose siūloma pakeisti daug galiojančių standartų. Tarptautinių apskaitos standartų, rengiamų remiantis minėtais pasiūlymais, priėmimas bus svarstomas tada, kai šie standartai bus baigti. Pasiūlyti pakeitimai neįtakoja esamų standartų, kol Komisija nepriims sprendimo dėl jų įsigaliojimo, išskyrus 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas”, 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas” ir su šiais standartais susijusius aiškinimus: NAK-5 „Finansinių priemonių klasifikavimas – neapibrėžtieji padengimo atidėjimai”, NAK-16 „Akcinis kapitalas – iš naujo įsigytos nuosavos priemonės (supirktos akcijos)” ir NAK-17 „Nuosavybė – nuosavybės sandorių išlaidos”.

(4) Aukštos kokybės standartai, nagrinėjantys finansines priemones, įskaitant išvestines, yra labai svarbūs Bendrijos kapitalo rinkai. Tačiau dabar svarstomi 32 ir 39 TAS pakeitimai gali būti tokie svarbūs, kad kol kas būtų tikslingiau jų nepriimti. Kai tik dabartiniai pakeitimų projektai bus priimti ir persvarstyti standartai bus išleisti, Komisija pirmumo teise svarstys šių standartų priėmimą vadovaudamasi Reglamentu (EB) Nr. 1606/2002.

(5) Taigi visi tarptautiniai apskaitos standartai, galiojantys 2002 m. rugsėjo 14 d., išskyrus 32 ir 39 TAS, ir susiję aiškinimai turi būti taikomi.

(6) Priemonės, išdėstytos šiame reglamente, sutampa su Apskaitos priežiūros komiteto pozicija.

PRIĖMĖ ŠĮ REGLAMENTĄ:

1 straipsnis

Šio reglamento priede pateikiami tarptautiniai apskaitos standartai yra patvirtinti.

2 straipsnis

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

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

▼B

Šis reglamentas privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

▼B

PRIEDAS

TARPTAUTINIAI APSKAITOS STANDARTAI

1 TAS	Finansinės atskaitomybės pateikimas
2 TAS	Atsargos
7 TAS	Pinigų srautų ataskaitos (persvarstytas 1992 m.)
8 TAS	Apskaitos politika, pakeitimai apskaitos sąmatose ir klaidos
10 TAS	Įvykiai nuo balanso datos
11 TAS	Statybos sutartys (persvarstytas 1993 m.)
12 TAS	Pelno mokesčiai (persvarstytas 2000 m.)
14 TAS	Segmento atskaitomybė (persvarstytas 1997 m.)
16 TAS	Nuosavybė, gamybiniai plotai ir įranga
17 TAS	Nuoma
18 TAS	Pajamos (persvarstytas 1993 m.)
19 TAS	Išmokos darbuotojams (persvarstytas 2002 m.)
20 TAS	Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje (pertvarkytas 1994 m.)
21 TAS	Užsienio valiutos kursų pasikeitimo poveikis
3 TFAS	Verslo jungimai
4 TFAS	Draudimo sutartys
23 TAS	Skolinimosi išlaidos (persvarstytas 1993 m.)
24 TAS	Susijusių šalių atskleidimas
26 TAS	Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė (pertvarkytas 1994 m.)
27 TAS	Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos
28 TAS	Investicijos į asocijuotas įmones
29 TAS	Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis (pertvarkytas 1994 m.)
7 TFAS	Finansinės priemonės: informacijos atskleidimas
31 TAS	Dalyvavimas bendrų įmonių veikloje
32 TAS	Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas
33 TAS	Vienai akcijai tenkantis pelnas
34 TAS	Tarpinė finansinė atskaitomybė (1998)
5 TFAS	Parduodamas ilgalaikis turtas ir nutraukta veikla
36 TAS	Turto vertės mažėjimas
37 TAS	Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas (1998)
38 TAS	Nematerialusis turtas
39 TAS	*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*, **išskyrus nuostatas, susijusias su tikrosios vertės pasirinkimo galimybe ir tam tikras nuostatas, susijusias su rizikos sumažinimo apskaita►M9 , įskaitant nuostatas, susijusias su tikrosios vertės pasirinkimo galimybe ◄**
40 TAS	Investicinė nuosavybė
41 TAS	Žemės ūkis (2001)
2 TFAS	Akcijomis išreikštas mokėjimas
6 TFAS	Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas

NUOLATINIO AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAI

NAK-7	euro įvedimas
1 TFAS	Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmąjį kartą

▼B

NAK-10	Valstybės parama – jokio tiesioginio ryšio su įmonės veikla
NAK-12	Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės

▼M8

12 NAK *12 NAK taikymas. Konsolidavimas – specialios paskirties ūkio subjektai* pataisa

▼B

NAK-13	Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai
NAK-15	Veiklos nuoma – skatinimas
NAK-21	Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atgavimas
NAK-25	Pelno mokesčiai – įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai
NAK-27	Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu, esmės vertinimas
NAK-29	Atskleidimas – paslaugų koncesijų susitarimai
NAK-31	Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis
NAK-32	Nematerialusis turtas — tinklalapio išlaidos
1 TFAAK	Esamų eksploatacijos nutraukimo, atkūrimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai
2 TFAAK	Dalininkų turimos jungtinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės
4 TFAAK	Nustatymas to, ar susitarimas apima nuomą
5 TFAAK	Teisės į palūkanas, atsirandančias dėl eksploatacijos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo
6 TFAAK	Įsipareigojimai, susiję su dalyvavimu tam tikroje rinkoje — elektros ir elektroninės įrangos atliekų rinkoje
7 TFAAK aiškinimas	7 TFAAK aiškinimas. *Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29 TAS Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*

Pastaba: visi prie šių standartų ir aiškinimų pateikiami priedai nelaikomi šių standartų ir aiškinimų dalimi ir todėl jie neturėtų būti platinami.

Galima platinti tik Europos ekonominėje erdvėje. Visos už Europos ekonominės erdvės ribų esančios teisės, išskyrus teises platinti asmeniniam ar kitam teisingam naudojimui, saugomos. Išsamesnė informacija pateikta Tarptautinių apskaitos standartų valdybos tinklalapyje www.iasb.org.uk.

▼M5

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Finansinės atskaitomybės pateikimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2–6
Finansinės atskaitomybės paskirtis	7
Finansinės atskaitomybės komponentai	8–10
Apibrėžimai	11–12
Bendrieji nuostatai	13–41
Tikslus pateikimas ir atitiktis TFAS	13–22
Veiklos tęstinumo principas	23–24
Kaupimo principo taikymas apskaitoje	25–26
Pateikimo pastovumas	27–28
Reikšmingumas ir sujungimas	29–31
Užskaita	32–35
Lyginamoji informacija	36–41
Struktūra ir turinys	42–126

▼M5

Įvadas	42–43
Finansinės atskaitomybės identifikavimas	44–48
Ataskaitinis laikotarpis	49–50
Balansas	51–77
Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas	51–56
Trumpalaikis turtas	57–59
Trumpalaikiai įsipareigojimai	60–67
Balanse pateiktina informacija	68–73
Informacija, pateiktina balanse arba aiškinamajame rašte	74–77
Pelno (nuostolio) ataskaita	78–95
Pelnas arba nuostolis ataskaitiniu laikotarpiu	78–80
Pelno (nuostolio) ataskaitoje pateiktina informacija	81–85
Informacija, kuri turi būti pateikta pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte	86–95
Nuosavybės pokyčių ataskaita	96–101
Pinigų srautų ataskaita	102
Aiškinamasis raštas	103–126
Struktūra	103–107
Informacijos apie apskaitos politiką pateikimas	108–115
Pagrindiniai įvertinimo neaiškumo šaltiniai	116–124
Kiti informacijos pateikimai	125–126
Įsigaliojimo data	127
1 TAS (persvarstyto 1997 m.) panaikinimas	128

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" (persvarstytą 1997 m.) ir turi būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti pagrindą, kuriuo turėtų būti pateikiama bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė, kad ją būtų galima palyginti tiek su to paties ūkio subjekto ankstesniųjų laikotarpių finansinėmis ataskaitomis, tiek su kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis. Kad būtų pasiektas šis tikslas, šiame Standarte nustatomi bendrieji finansinės atskaitomybės pateikimo reikalavimai, nurodymai dėl jos struktūros bei minimalūs turinio reikalavimai. Tam tikrų sandorių ir kitų įvykių pripažinimas, vertinimas ir atskleidimas nagrinėjamas kituose Standartuose ir Aiškinimuose.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas visoms bendrojo pobūdžio finansinėms ataskaitoms, sudaromoms ir pateikiamoms pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus (TFAS).***

3. Bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė skirta patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie dėl savo padėties negali pareikalauti pagal konkrečius jų informacijos poreikius rengiamų ataskaitų. Bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė apima ataskaitas, pateikiamas atskirai arba kitame viešame dokumente – pvz., metinėje ataskaitoje arba prospekte. Šis Standartas netaikomas sutrumpintos tarpinės finansinės atskaitomybės, rengiamos pagal 34 TAS „*Tarpinės finansinės atskaitomybės rengimas*", struktūrai ir turiniui. Tačiau 13-41 paragrafai šiai atskaitomybei yra taikomi. Šis Standartas vienodai taikomas visiems ūkio subjektams nepriklausomai nuo to, ar jie privalo sudaryti konsoliduotą finansinę atskaitomybę arba atskirą finansinę atskaitomybę, kaip apibrėžiama 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*".

▼M12

▼M5

5. Šiame Standarte vartojama terminologija tinka pelno siekiančioms įmonėms, tarp jų ir viešojo sektoriaus verslo įmonėms. Pelno nesiekiančioms privataus, viešojo sektoriaus arba valstybinėms įmonėms, norin-

▼M5

čioms taikyti šį Standartą, gali tekti pakoreguoti įrašus, pateikiamus tam tikrose finansinės atskaitomybės straipsnių eilutėse, ir pačias finansines ataskaitas.

6. Taip pat ir tiems ūkio subjektams, kurie neturi nuosavybės, kaip apibūdinta 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*" (pvz., kai kuriems bendriems investicijų fondams), bei tiems, kurių akcinis kapitalas nėra nuosavybė (pvz., kai kurioms kooperatinėms įmonėms), gali tekti rodyti narių arba dalininkų dalis finansinėje atskaitomybėje.

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PASKIRTIS

7. Finansinė atskaitomybė yra ūkio subjekto finansinės būklės ir vykdytos veiklos struktūrizuotas pateikimas. Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės tikslas yra pateikti informaciją apie ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ir pinigų srautus, kuri padeda daugeliui finansinių ataskaitų vartotojų priimti ekonominius sprendimus. Finansinė atskaitomybė taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklių tvarkymą. Kad būtų pasiektas šis tikslas, finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija apie ūkio subjekto:

(a) turtą;

(b) įsipareigojimus;

(c) nuosavybę;

(d) pajamas ir sąnaudas, įskaitant pelną ir nuostolius;

(e) kitus nuosavybės pokyčius;

ir

(f) pinigų srautus.

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

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS KOMPONENTAI

8. ***Pilną finansinės atskaitomybės komplektą sudaro:***

(a) ***balansas;***

(b) ***pelno (nuostolio) ataskaita;***

(c) ***nuosavybės pokyčių ataskaita, parodanti:***

(i) ***visus nuosavybės pokyčius,***

arba

(ii) ***nuosavybės pokyčius, atsiradusius ne dėl investicinių sandorių su savininkais (veikiančiais savo, kaip nuosavybės valdytojų, galios ribose);***

(d) ***pinigų srautų ataskaita;***

ir

(e) ***aiškinamasis raštas, apimantis svarbius apskaitos politikos principus ir kitas aiškinamąsias pastabas.***

9. Daug subjektų, be finansinės atskaitomybės, teikia vadovybės parengtą finansinę apžvalgą, kurioje apibūdinami ir paaiškinami pagrindiniai šio ūkio subjekto vykdytos veiklos ir finansinės būklės bruožai, taip pat pagrindiniai neapibrėžtumai, su kuriais tenka susidurti. Tokioje apžvalgoje gali būti:

(a) pagrindiniai šio ūkio subjekto veiklos rodiklius nulemiantys veiksniai ir įtakos, 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 finansinį rezultatą, įskaitant jo dividendų politiką;

(b) ūkio subjekto lėšų šaltiniai bei jo numatomas įsipareigojimų ir nuosavybės santykis;

ir

(c) ūkio subjekto ištekliai, nepripažįstami balanse, atitinkančiame TFAS.

10. Daug ūkio subjektų taip pat teikia į finansinę atskaitomybę neįtrauktas ataskaitas ir pranešimus, pvz., ataskaitas dėl aplinkos apsaugos arba pridėtinės vertės ataskaitas. Jas rengia tų pramonės šakų įmonės, kurioms aplinkos apsaugos veiksniai yra reikšmingi arba kuriose darbuotojai laikomi svarbia vartotojų grupe. Ataskaitoms ir pranešimams, kurie nėra pilnos finansinės atskaitomybės dalis, nėra taikomas TFAS.

▼M5

APIBRĖŽIMAI

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

Neįmanomas reikalavimo taikymas yra neįmanomas tada, kai ūkio subjektas negali jo pritaikyti, net panaudojęs visas įmanomas pagrįstas pastangas.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės Standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos Standartų Tarybos (TAST) priimti Standartai bei jų Aiškinimai. Jie apima:

(a) ***Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus;***

(b) ***Tarptautinius apskaitos Standartus;***

ir

(c) ***Aiškinimus, parengtus Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo Komiteto (TFAAK) arba ankstesnio Nuolatinio aiškinimo Komiteto (NAK).***

Reikšmingi straipsnių nepateikimai arba neteisingi pateikimai yra tokie, jeigu jie galėtų, atskirai arba bendrai, daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe. Nepateikimo arba neteisingo pateikimo reikšmingumą lemia jo dydis ir pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiančiu veiksniu gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.

Aiškinamajame rašte esanti informacija papildo informaciją, pateikiamą balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje. Aiškinamajame rašte pateikiami minėtose ataskaitose atskleistų straipsnių aiškinamieji aprašymai arba išskaidymai, be to, informacija apie straipsnius, kurie nėra pripažinti tose ataskaitose.

12. Įvertinant, ar nepateikimas arba neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir taip tapti reikšmingu, būtina atsižvelgti į šių vartotojų ypatybes. „*TASK Finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo Sistemos*” 25 paragrafe teigiama, jog„daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą ir apskaitą bei yra pasiruošę nagrinėti informaciją su pagrįstu uolumu.” Todėl vertinant būtina atsižvelgti, kokios įtakos pagrįstai gali tikėtis vartotojai su šiomis savybėmis, jiems priimant ekonominius sprendimus.

BENDRIEJI NUOSTATAI

Tikslus pateikimas ir atitiktis TFAS

13. ***Finansinėje atskaitomybėje turi būti tiksliai pateikiama ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Siekiant tikslaus pateikimo, būtina tiksliai nurodyti sandorių ir kitų įvykių bei sąlygų poveikį, derinantis prie„Sistemoje”numatytų apibrėžimų ir pripažinimo kriterijų turtui, įsipareigojimams, pajamoms ir išlaidoms. TFAS taikymas ir, kai būtina, papildomų duomenų atkleidimas leidžia tikėtis, kad gautas rezultatas bus tiksliai pateikta finansinė atskaitomybė.***

14. ***Ūkio subjektas, kurio finansinė atskaitomybė atitinka TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodo šį atitikimą aiškinamajame rašte. Finansinė atskaitomybė gali būti apibūdinama kaip atitinkanti TFAS tik tuomet, jei atitinka visus TFAS reikalavimus.***

15. Bet kokiomis aplinkybėmis, laikantis atitinkamų TFAS, pateikiama informacija būna tiksli. Norint pasiekti tokio tikslumo, taip pat reikia, kad ūkio subjektas:

(a) pasirinktų ir taikytų apskaitos politiką pagal 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos.*” 8 TAS pateikiama patikimų taikymo nurodymų hierarchija, į kurią vadovybė turi atsižvelgti, jeigu nėra Standarto arba Aiškinimo, kurį būtų galima pritaikyti specifiniam straipsniui.

(b) pateiktų informaciją, įskaitant apskaitos politiką, tokiu būdu, kuris garantuotų šios informacijos svarbumą, patikimumą, palyginamumą ir suprantamumą.

(c) pateiktų papildomą informaciją tada, kai atitikties konkretiems TFAS reikalavimams nepakanka tam, kad vartotojai galėtų suvokti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui.

16. ***Netinkama apskaitos politika negali būti ištaisoma nei atskleidžiant duomenis apie taikytus apskaitos politikos principus, nei aiškinamojo rašto pastabose.***

▼**M5**

17. ***Ypatingai retomis aplinkybėmis, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro Standarto arba Aiškinimo reikalavimo laikymasis klaidintų, prieštaraudamas „Sistemos" apibrėžtam finansinės atskaitomybės tikslui, ūkio subjektas gali nukrypti nuo to reikalavimo 18 paragrafe nurodytu būdu, jeigu tokio nukrypimo reikalauja (arba nedraudžia) atitinkama reglamentuojanti sistema.***

18. ***Kai ūkio subjektas nukrypsta nuo tam tikro Standarto arba Aiškinimo reikalavimo pagal 17 paragrafą, jis turi atskleisti:***

(a) ***vadovybės išvadą, kad finansinė atskaitomybė tiksliai perteikia šio ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą ir pinigų srautus;***

(b) ***kad buvo laikomasi atitinkamų Standartų ir Aiškinimų, išskyrus tą vieną konkretų reikalavimą, nuo kurio buvo nukrypta siekiant tikslaus pateikimo;***

(c) ***Standarto arba Aiškinimo, nuo kurio buvo nukrypta, pavadinimą; nukrypimo pobūdį, įskaitant tą apskaitos tvarką, kurios reikėtų pagal minėtą Standartą arba Aiškinimą; priežastį, dėl kurios tokia apskaitos tvarka būtų tokia klaidinanti esamomis aplinkybėmis, kad prieštarautų „Sistemos" apibrėžtam finansinės atskaitomybės tikslui; pasirinktąją apskaitos tvarką;***

ir

(d) ***kiekvieno pateikiamo atskaitinio laikotarpio atžvilgiu – finansinį nukrypimo poveikį kiekvienam finansinės atskaitomybės straipsniui, kuris būtų buvęs apskaitytas laikantis reikalavimo.***

19. ***Jeigu ūkio subjektas nukrypo nuo Standarto arba Aiškinimo reikalavimo ankstesniuoju atskaitiniu laikotarpiu, ir tas nukrypimas veikia dabartinio laikotarpio atskaitomybės sumas, jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 18 paragrafo c) ir d) punktuose.***

20. 19 paragrafas taikomas, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas ankstesniuoju laikotarpiu buvo nukrypęs nuo Standarto arba Aiškinimo reikalavimo, vertindamas turtą arba įsipareigojimus, ir toks nukrypimas turi įtakos turto ir įsipareigojimų, pripažįstamų dabartinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje, pokyčių vertinimui.

21. ***Ypatingai retomis aplinkybėmis, kai vadovybė padaro išvadą, kad tam tikro Standarto arba Aiškinimo reikalavimo laikymasis klaidintų, prieštaraudamas „Sistemos" apibrėžtam finansinės atskaitomybės tikslui, tačiau susijusi reglamentuojanti sistema draudžia nesilaikyti šio reikalavimo, ūkio subjektas turi, kiek tai įmanoma, maksimaliai sumažinti pastebėtus dėl reikalavimo laikymosi klaidinančius aspektus, pateikdamas informaciją apie:***

(a) ***atitinkamo Standarto arba Aiškinimo pavadinimą; reikalavimo pobūdį; priežastį, kodėl vadovybė nutarė, kad minėto reikalavimo laikymasis šiomis aplinkybėmis yra toks klaidinantis, kad prieštarauja „Sistemos" apibrėžtam finansinės atskaitomybės tikslui;***

ir

(b) ***kiekvieno pateikto atskaitinio laikotarpio atžvilgiu - kiekvieno finansinės atskaitomybės straipsnio koregavimus, kurie, vadovybės manymu, yra būtini siekiant tikslaus pateikimo.***

22. Pagal 17–21 paragrafus, informacijos straipsnis prieštarauja finansinės atskaitomybės tikslui tada, kai pagal jį teisingai nepateikiami sandoriai ir kiti įvykiai bei sąlygos, kuriuos(-as) būtina pateikti pagal šį straipsnį (arba kai tokio pateikimo galima pagrįstai tikėtis), ir tai galėtų daryti įtaką finansinės atskaitomybės vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. Vertindama, ar tam tikro Standarto arba Aiškinimo reikalavimo laikymasis tikrai būtų toks klaidinantis, kad *prieštarautų „Sistemos"* apibrėžtam finansinės atskaitomybės tikslui, vadovybė apsvarsto:

(a) kodėl finansinės atskaitomybės tikslas nėra pasiekiamas šiomis išskirtinėmis aplinkybėmis;

ir

(b) kaip šio ūkio subjekto aplinkybės skiriasi nuo kitų ūkio subjektų, besilaikančių minėto reikalavimo, aplinkybių. Jeigu kiti ūkio subjektai panašiomis aplinkybėmis reikalavimo laikosi, daroma prielaida (kurią dar galima paneigti), kad ir šio ūkio subjekto atveju tokio reikalavimo laikymasis neturėtų būti toks klaidinantis, kad prieštarautų „*Sistemos*" apibrėžtam finansinės atskaitomybės tikslui.

Veiklos tęstinumo principas

23. ***Sudarydama finansinę atskaitomybę, vadovybė turi įvertinti ūkio subjekto pajėgumą tęsti veiklą. Finansinė atskaitomybė turi būti rengiama laikantis veiklos tęstinumo principo, išskyrus tą atvejį, kai šio ūkio subjekto vadovybė ketina jį likviduoti arba sustabdyti veiklą, arba***

▼M5

yra priversta tai 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 subjekto sugebėjimo tęsti veiklą, ji turi atskleisti šiuos neaiškumus. Jeigu finansinė atskaitomybė rengiama nesilaikant veiklos tęstinumo principo, šis faktas turi būti atskleidžiamas drauge su pagrindu, kuriuo ši finansinė atskaitomybė yra sudaryta, ir priežastimi, dėl kurios šiam ūkio subjektui veiklos tęstinumo principas netaikomas.

24. Vertindama, ar šiam ūkio subjektui taikytina tęstinumo prielaida, vadovybė turi atsižvelgti į bet kokią turimą informaciją apie ateitį mažiausiai (bet neapsiribojant) dvylikos mėnesių laikotarpiu nuo balanso datos. Svarstant kiekvieną atvejį, reikia atsižvelgti į konkrečius faktus. Jeigu šis ūkio subjektas turi pelningos veiklos istoriją ir gali laisvai naudotis finansavimo šaltiniais, tuomet ir be detalios analizės galima daryti išvadą, kad apskaitai taikytinas veiklos tęstinumo principas. Kitais atvejais, prieš padarant išvadą, kad veiklos tęstinumo principas tinka, vadovybei gali tekti įvertinti daug įvairių su esamu ir prognozuojamu pelningumu susijusių veiksnių, skolų grąžinimo grafikus ir galimus alternatyvius finansavimo šaltinius.

Kaupimo principo taikymas apskaitoje

25. ***Ūkio subjekto finansinė atskaitomybė (išskyrus informaciją apie pinigų srautus) turi būti sudaroma apskaitoje taikant kaupimo principą.***

26. Kai apskaitoje taikomas kaupimo principas, straipsniai pripažįstami turtu, įsipareigojimais, nuosavybe, pajamomis ir išlaidomis (finansinės atskaitomybės elementais) tada, kai jie atitinka šių elementų apibrėžimus ir pripažinimo kriterijus, nurodytus „*Sistemoje*".

Pateikimo pastovumas

27. ***Finansinės atskaitomybės straipsnių pateikimas ir klasifikavimas turi išlikti nepakitęs 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 kitoks pateikimas arba klasifikavimas būtų tinkamesnis, atsižvelgiant į 8 TAS apskaitos politikos pasirinkimo ir taikymo kriterijus;***

arba

(b) ***kai Standarte arba Aiškinime reikalaujama, kad būtų pakeista pateikimo tvarka.***

28. Reikšmingas įsigijimas ar perleidimas arba finansinių ataskaitų pateikimo peržiūrėjimas gali sudaryti prielaidą manyti, kad finansinę atskaitomybę reikėtų pateikti kitaip. Ūkio subjektas keičia finansinės atskaitomybės pateikimo tvarką tik tada, jeigu pakeistoji tvarka teikia patikimą ir svarbesnę informaciją finansinės atskaitomybės vartotojams, o pakoreguotoji pateikimo struktūra gali būti naudojama ir toliau, kad nenukentėtų palyginimo galimybė. Atlikdamas tokius pateikimo keitimus, ūkio subjektas pagal 38 ir 39 paragrafus perklasifikuoja ir savo lyginamąją informaciją.

Reikšmingumas ir sujungimas

29. ***Finansinėje atskaitomybėje kiekviena reikšminga panašių straipsnių grupė turi būti pateikiama atskirai. Nepanašaus pobūdžio arba paskirties straipsniai turi būti pateikiami atskirai, išskyrus tuos atvejus, kai jie yra nereikšmingi.***

30. Finansinė atskaitomybė sudaroma apdorojus daug sandorių arba kitų įvykių, kurie pagal jų pobūdį arba paskirtį sujungiami į grupes. Galutinis sujungimo ir grupavimo etapas – glaustų ir sugrupuotų duomenų, sudarančių balanso, pelno (nuostolių) ataskaitos, nuosavybės pokyčių ataskaitos, pinigų srautų ataskaitos ir aiškinamojo rašto straipsnių eilutes, pateikimas. Jeigu straipsnio eilutė, būdama atskira, nėra reikšminga, šiose ataskaitose arba aiškinamajame rašte ji sujungiama su kitais straipsniais. Tačiau straipsnis, kuris nėra pakankamai reikšmingas, kad būtų privalu jį atskirai pateikti minėtose ataskaitose, gali būti pakankamai reikšmingas, kad būtų atskirai pateiktas aiškinamajame rašte.

31. Reikšmingumo sampratos taikymas reiškia, kad nebūtina taikyti konkretaus Standarto arba Aiškinimo informacijos pateikimo reikalavimo, jeigu tokia informacija yra nereikšminga.

Užskaita

32. ***Turtas ir įsipareigojimai arba pajamos ir sąnaudos neturi būti užskaitomi(-os) tarpusavyje, išskyrus tą atvejį, jeigu to reikalaujama (arba tai leidžiama) Standarte arba Aiškinime.***

33. Svarbu, kad turtas ir įsipareigojimai, taip pat pajamos ir sąnaudos būtų pateikiami(-os) atskirai. Tarpusavio užskaita pelno (nuostolio) ataskaitoje arba balanse sumenkina vartotojų gebėjimą tiek suprasti įvykusius sando-

▼M5

rius, kitus įvykius ir sąlygas, tiek įvertinti būsimuosius šio ūkio subjekto pinigų srautus – išskyrus tą atvejį, kai užskaita perteikia sandorio arba kito įvykio esmę. Grynojo turto vertinimas pagal įvertinimo normas – pavyzdžiui, pasenusių atsargų nurašymo normą arba gautinų abejotinų skolų sumų normą – nėra tarpusavio užskaita.

34. 18 TAS „*Pajamos*" apibrėžiamos pajamos ir reikalaujama, kad jos būtų vertinamos gauto arba gautino apmokėjimo tikrąja verte, atsižvelgiant į bet kokių prekybos nuolaidų ir panašių lengvatų, taikomų šiam ūkio subjektui, sumas. Savo įprastinės veiklos metu ūkio subjektas sudaro ir tokius sandorius, kurie nekuria pajamų, bet yra tvirtai susieti su pagrindine pajamas kuriančia veikla. Šių sandorių rezultatai pateikiami tada, kai toks pateikimas atspindi sandorio arba kito įvykio esmę, iš pajamų atimant to paties sandorio atitinkamas sąnaudas. Pavyzdžiui:

(a) ilgalaikio turto, įskaitant investicijas ir veikloje naudojamą turtą, perleidimo pelnas arba nuostoliai pateikiami, iš perleidimo įplaukų atimant turto balansinę vertę ir susijusias pardavimo sąnaudas;

ir

(b) išlaidos, susijusios su atidėjiniu, pripažįstamu pagal 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*" ir grąžinamos pagal sutartimi įformintą susitarimą su trečiąja šalimi (pavyzdžiui, tiekėjo garantijos sutartį), gali būti atimamos iš atitinkamos kompensacijos.

35. Be to, pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl grupės panašių sandorių, pateikiami kaip grynasis pelnas ar grynasis nuostolis, pavyzdžiui, užsienio valiutos keitimo pelnas arba nuostoliai arba dėl prekybos tikslams laikomų finansinių priemonių atsirandantis pelnas arba nuostoliai. Tačiau toks pelnas arba nuostoliai pateikiami atskirai, jeigu jie yra reikšmingi.

Lyginamoji informacija

36. ***Išskyrus tą atvejį, kai pagal Standartą arba Aiškinimą leidžiama (arba reikalaujama) kitaip, turi būti atskleidžiama lyginamoji informacija apie visas ankstesniojo laikotarpio finansinės atskaitomybės sumas. Lyginamoji informacija turi būti papildyta pateikiamais duomenimis ir aprašomąja informacija, kuri svarbi dabartinio laikotarpio finansinės atskaitomybės supratimui.***

37. Kai kuriais atvejais ankstesniojo(-iųjų) laikotarpio(-ių) finansinėje atskaitomybėje pateikti duomenys tebėra svarbūs ir einamuoju laikotarpiu. Pavyzdžiui, teisminio ginčo, kurio baigtis paskutiniojo balanso dieną buvo neaiški ir kuris iki šiol tebėra sprendžiamas, detalės atskleidžiamos einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu. Vartotojams yra naudinga informacija apie tai, kad paskutiniojo balanso dieną egzistavo tam tikras neaiškumas, ir apie veiksmus, kurių per laikotarpį buvo imtasi jam išspręsti.

38. ***Kai pakoreguojama finansinės atskaitomybės straipsnių pateikimo arba grupavimo tvarka, lyginamosios sumos turi būti pergrupuojamos - išskyrus atvejį, kai pergrupuoti neįmanoma. Kai lyginamosios sumos pergrupuojamos, ūkio subjektas turi atskleisti:***

(a) ***pergrupavimo pobūdį;***

(b) ***kiekvieno pergrupuojamo straipsnio arba straipsnių grupės sumą;***

ir

(c) ***pergrupavimo priežastį.***

39. ***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.***

40. Atskirų atskaitomybės laikotarpių informacijos palyginamumo padidinimas padeda vartotojams priimti ekonominius sprendimus, ypač suteikdamas jiems galimybę įvertinti finansinės informacijos tendencijas prognozavimo tikslais. Kai kuriomis aplinkybėmis konkretaus praėjusio laikotarpio lyginamosios informacijos pergrupavimas, kad būtų pasiektas palyginamumas su einamojo laikotarpio informacija, yra neįmanomas. Pavyzdžiui, ankstesniojo(-iųjų) laikotarpio(-ių) duomenys nebuvo kaupiami tokiu būdu, kad būtų įmanoma juos pergrupuoti, ir reikiamos informacijos atkūrimas gali būti neįgyvendinamas.

41. 8 TAS aptariami lyginamosios informacijos koregavimai, būtini tada, kai ūkio subjektas keičia apskaitos politiką arba ištaiso klaidą.

▼M5

STRUKTŪRA IR TURINYS

Įvadas

42. Pagal šį Standartą reikalaujama atskleisti tam tikrą informaciją balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje ir nuosavybės pokyčių ataskaitoje, o kitas straipsnių eilutes atskleisti arba vienoje iš šių ataskaitų, arba aiškinamajame rašte. 7 TAS nurodomi pinigų srautų ataskaitos pateikimo reikalavimai.

43. Šiame Standarte „atskleidimo" sąvoka kartais vartojama plačiąja prasme ir apima tiek balanso, tiek pelno (nuostolio) ataskaitos, nuosavybės pokyčių ataskaitos, pinigų srautų ataskaitos ir aiškinamojo rašto straipsnius. Pagal kitus Standartus ir Aiškinimus taip pat reikalaujama informacijos pateikimo. Jeigu šiame Standarte ar kitame Standarte arba Aiškinime nenurodoma kitaip, tokia informacija turi būti balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje, pinigų srautų ataskaitoje (priklausomai nuo to, su kuo tai susiję) arba aiškinamajame rašte.

Finansinės atskaitomybės identifikavimas

44. ***Finansinė atskaitomybė turi būti aiškiai atpažįstama ir išskirta iš kitos tame pačiame spausdintame dokumente esančios informacijos.***

45. TFAS taikomi tik finansinei atskaitomybei, o ne kitai metinėje ataskaitoje ar kitame dokumente pateikiamai informacijai. Todėl svarbu, kad vartotojai galėtų atskirti pagal TFAS parengtą informaciją nuo kitos informacijos, kuri gali būti jiems naudinga, bet nėra pateikta pagal šiuos reikalavimus.

46. ***Kiekviena finansinės atskaitomybės sudedamoji dalis turi būti aiškiai išskirta. Be to, turi būti aiškiai pateikta ir, kai tai būtina deramam pateiktos informacijos supratimui, pakartojama ši informacija:***

(a) ***atskaitomybę teikiančio subjekto pavadinimas arba kitas jo atpažinimo būdas ir bet koks tokios informacijos pasikeitimas nuo praėjusios balanso datos;***

(b) ***tai, ar ši finansinė atskaitomybė priklauso atskiram ūkio subjektui, ar grupei;***

(c) ***balanso data arba finansinės atskaitomybės apimamas laikotarpis – priklausomai nuo to, kas yra tinkama šiai finansinės atskaitomybės daliai;***

(d) ***finansinės atskaitomybės pateikimo valiuta, kaip apibūdinama 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka";***

ir

(e) ***apvalinimo lygis, naudojamas pateikiant sumas finansinėse ataskaitose.***

47. Paprastai 46 paragrafo reikalavimai tenkinami pateikiant atitinkamas puslapių antraštes bei sutrumpintas stulpelių antraštes kiekviename finansinių ataskaitų puslapyje. Geriausias informacijos pateikimo būdas turi būti pasirinktas vadovaujantis profesine nuomone. Pavyzdžiui, kai finansinė atskaitomybė pateikiama elektroniniu būdu, atskiri puslapiai naudojami ne visada; tokiu atveju aukščiau minėti punktai pateikiami pakankamai dažnai, kad užtikrintų reikiamą finansinėje atskaitomybėje esančios informacijos supratimą.

48. Finansinė atskaitomybė dažnai būna suprantamesnė, pateikiant informaciją tūkstančiais arba milijonais pateikimo valiutos vienetų. Tai priimtina tol, kol pateikiant nurodomas apvalinimo lygis ir nedingsta svarbi informacija.

Ataskaitinis laikotarpis

49. ***Finansinė atskaitomybė turi būti pateikiama mažiausiai kartą per metus. Kai pasikeičia ūkio subjekto balanso data ir pateikiama ilgesnio arba trumpesnio negu vienerių metų laikotarpio metinė finansinė atskaitomybė, ūkio subjektas kartu su atskaitomybės apimamu laikotarpiu turi atskleisti:***

(a) ***priežastį, dėl ko naudojamas ilgesnis arba trumpesnis laikotarpis;***

ir

(b) ***faktą, kad pelno (nuostolio) ataskaita, nuosavybės pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir susijusios aiškinamojo rašto pastabos negali būti visiškai sulyginamos su kitomis.***

50. Paprastai finansinė atskaitomybė nuosekliai rengiama kas vieneri metai. Tačiau praktiniais sumetimais kai kurie ūkio subjektai pasirenka teikti, pavyzdžiui, 52 savaičių finansinę atskaitomybę. Šis Standartas tokios veiklos neriboja, nes tokia finansinė atskaitomybė neturėtų reikšmingai skirtis nuo vienerius metus apimančios finansinės atskaitomybės.

▼**M5**

Balansas

Sąvokų „trumpalaikis" ir „ilgalaikis" atskyrimas

51. ***Ūkio subjektas turi balanse išskirti į atskiras grupes trumpalaikį ir ilgalaikį turtą bei trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus pagal 57-67 paragrafus, išskyrus tą atvejį, kai pagal likvidumo principą pateikta informacija yra patikimesnė ir svarbesnė. Kai taikoma ši išimtis, visas turtas ir įsipareigojimai turi būti išsamiai pateikiami jų likvidumo tvarka.***

52. ***Nepriklausomai nuo to, kuris pateikimo būdas taikomas, kiekvieno turto ir įsipareigojimų straipsnio, jungiančio sumas, kurios turi būti atgautos arba padengtos per laikotarpį: a) ne ilgesnį negu dvylika mėnesių nuo balanso datos ir b) ilgesnį negu dvylika mėnesių nuo balanso datos, atžvilgiu ūkio subjektas privalo atskleisti sumą, kurią tikimasi atgauti arba padengti vėliau negu po dvylikos mėnesių nuo balanso datos.***

53. Kai ūkio subjektas tiekia prekes arba paslaugas su akivaizdžiu veiklos ciklišku mu, atskiras trumpalaikio ir ilgalaikio turto bei įsipareigojimų grupavimas balanse suteikia naudingos informacijos, nes atskiriamas grynasis turtas, nuolat cirkuliuojantis kaip apyvartinis kapitalas, nuo turto, naudojamo ūkio subjekto ilgalaikei veiklai. Tai taip pat parodo turtą, kurį tikimasi realizuoti einamojo veiklos ciklo metu, ir įsipareigojimus, kuriuos reikia padengti per šį laikotarpį.

54. Kai kurie ūkio subjektai, pvz., finansinės institucijos, pateikdami turtą ir įsipareigojimus didėjančio arba mažėjančio likvidumo tvarka, gauna patikimą ir svarbesnę informaciją, negu būtų pateikiama atskiriant „trumpalaikį"/„ilgalaikį", nes toks ūkio subjektas netiekia prekių ar paslaugų su aiškiai matomu veiklos ciklišku mu.

55. Taikant 51 paragrafą, ūkio subjektui yra leidžiama pateikti dalį savo turto ir įsipareigojimų naudojant trumpalaikį/ilgalaikį grupavimą, o kitus - likvidumo tvarka, kai šitaip pateikiama informacija yra patikima ir svarbesnė. Mišraus pateikimo poreikis gali iškilti, kai ūkio subjekto veikla yra labai įvairi.

56. Informacija apie numatomas turto ir įsipareigojimų realizavimo datas yra naudinga įvertinant ūkio subjekto likvidumą ir mokumą. ►**M12** 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas* ◄ reikalaujama atskleisti finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų terminų pabaigos 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 ir įsipareigojimų, pvz., atsargų ir atidėjinių, atgavimo arba atsiskaitymo už juos galutines datas, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas ir įsipareigojimai grupuojami į trumpalaikius ir ilgalaikius. Pavyzdžiui, ūkio subjektas atskleidžia atsargų sumą, kuri, kaip tikimasi, bus padengta vėliau negu po dvylikos mėnesių nuo balanso datos.

Trumpalaikis turtas

57. ***Turtas turi būti priskiriamas trumpalaikiam turtui, kai atitinka bet kurį iš šių kriterijų:***

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

(b) ***jis laikomas visų pirma pardavimo tikslais;***

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

arba

(d) ***tai yra grynieji pinigai arba grynųjų pinigų ekvivalentai (kaip apibrėžiama 7 TAS„Pinigų srautų ataskaitos") – išskyrus tą atvejį, kai mažiausiai dvylikos mėnesių laikotarpiu nuo balanso datos yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui padengti.***

Visas kitas turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui.

58. Šiame Standarte vartojama sąvoka „ilgalaikis" apibrėžia materialųjį, nematerialųjį ir finansinį ilgalaikį turtą. Nedraudžiama vartoti kitokius aprašymus, jeigu prasmė lieka aiški.

59. Ūkio subjekto veiklos ciklas – laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirbimui, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigus arba pinigų ekvivalentus. Kai ūkio subjekto veiklos įprastinis ciklas nėra aiškiai nustatytas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių. Trumpalaikiam turtui priskiriamas turtas (pvz., atsargos bei dėl pirkėjų įsiskolinimo gautinos sumos), kuris yra parduodamas, suvartojamas arba realizuojamas kaip įprastinio veiklos ciklo dalis – netgi tada, jei nesitikima jo realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos. Trumpalaikiam turtui taip pat priskiriamas turtas, visų pirma laikomas su tikslu jį panaudoti prekyboje (šios kategorijos finansinis turtas priskiriamas prekybiniam turtui pagal 39 TAS „*Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas"),* taip pat einamoji ilgalaikio finansinio turto dalis.

▼M5

Trumpalaikiai įsipareigojimai

60. ***Įsipareigojimas turi būti priskiriamas trumpalaikiams įsipareigojimams, kai tenkina bet kurį šių kriterijų:***

(a) ***tikimasi atsiskaityti už jį įprastinio ūkio subjekto veiklos ciklo metu;***

(b) ***jis laikomas visų pirma su tikslu jį panaudoti prekyboje;***

(c) ***už jį turi būti atsiskaityta per dvylika mėnesių nuo balanso datos;***

arba

(d) ***ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės nukelti atsiskaitymo už įsipareigojimą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo balanso datos.***

Visi kiti įsipareigojimai turi būti priskiriami ilgalaikiams įsipareigojimams.

61. Kai kurie trumpalaikiai įsipareigojimai, pvz., mokėtinos verslo sumos, kai kurios kaupimo sumos darbuotojams bei kitos veiklos sąnaudos, yra įprastiniame ūkio subjekto veiklos cikle naudojamo apyvartinio kapitalo dalis. Tokie veiklos straipsniai priskiriami trumpalaikiams įsipareigojimams, net jeigu jie turi būti įvykdyti daugiau nei po dvylikos mėnesių nuo balanso datos. Tas pats įprastinis ūkio subjekto veiklos ciklas taikomas tiek ūkio subjekto turto, tiek įsipareigojimų grupavimui. Kai ūkio subjekto įprastinis veiklos ciklas nėra aiškiai išskiriamas, laikoma, kad jo trukmė yra dvylika mėnesių.

62. Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai nėra padengiami kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, tačiau turi būti padengti per dvylika mėnesių nuo balanso datos arba yra didžiąja dalimi laikomi prekybos tikslams. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, klasifikuojami kaip skirti prekybos tikslams pagal 39 TAS; banko sąskaitos kreditai, taip pat einamoji ilgalaikių finansinių įsipareigojimų dalis, mokėtini dividendai, pelno mokesčiai ir kitos mokėtinos (ne dėl prekybos) sumos. Ilgą laiką finansavimą teikiantys finansiniai įsipareigojimai (t.y. nesantys apyvartinio kapitalo, naudojamo įprastiniame ūkio subjekto veiklos cikle, dalimi), už kuriuos neprivaloma atsiskaityti per dvylika mėnesių nuo balanso datos, yra ilgalaikiai įsipareigojimai, aptariami 65 ir 66 paragrafuose.

63. Ūkio subjektas savo įsipareigojimus priskiria trumpalaikiams įsipareigojimams, kai už juos turi būti atsiskaityta per dvylika mėnesių nuo balanso datos, netgi tais atvejais, jei:

(a) pradinis laikotarpis buvo ilgesnis negu dvylika mėnesių;

ir

(b) susitarimas pakartotinai finansuoti arba pertvarkyti mokėjimų grafiką yra užbaigiamas po balanso dienos ir prieš įgaliojimą paskelbti finansinę atskaitomybę.

64. Jeigu ūkio subjektas tikisi ir turi galimybę pakartotinai finansuoti arba perkelti įsipareigojimą mažiausiai dvylikai mėnesių nuo balanso datos, jeigu tai leidžia paskolos lengvatos, jis grupuoja įsipareigojimą kaip ilgalaikį, net jeigu kitu atveju šis turėtų būti padengiamas per trumpesnį laikotarpį. Tačiau kai pakartotinas finansavimas arba įsipareigojimo perkėlimas peržengia ūkio subjekto galimybių ribas (pavyzdžiui, nėra susitarimo dėl pakartotino finansavimo), tuomet pakartotino finansavimo galimybė nesvarstoma ir įsipareigojimas grupuojamas kaip trumpalaikis.

65. Kai ūkio subjektas balanso dieną arba iki jos pažeidžia pasižadėjimą pagal ilgalaikės paskolos sutartį, ir dėl šito įsipareigojimas turės būti įvykdytas paskolos davėjui pareikalavus, tuomet įsipareigojimas grupuojamas kaip trumpalaikis netgi tuo atveju, kai skolintojas yra sutikęs, po balanso datos ir prieš įgaliojimą paskelbti finansinę atskaitomybę, nereikalauti nedelsiant mokėti dėl šio pažeidimo. Įsipareigojimas grupuojamas kaip trumpalaikis, nes balanso dieną ūkio subjektas neturi besąlyginės teisės atidėti atsiskaitymo už jį mažiausiai dvylikai mėnesių nuo tos datos.

66. Tačiau įsipareigojimas priskiriamas ilgalaikiams įsipareigojimams, jeigu paskolos davėjas iki balanso datos sutiko pratęsti laikotarpį, kuris baigsis ne anksčiau kaip po dvylikos mėnesių nuo balanso datos, per kurį ūkio subjektas gali ištaisyti pažeidimą ir kurio metu paskolos davėjas negali reikalauti nedelsiant grąžinti paskolos.

67. Jeigu laikotarpiu tarp balanso datos ir įgaliojimo paskelbti finansinę atskaitomybę atsiranda toliau minimi įvykiai, susiję su paskolomis, grupuojamomis kaip trumpalaikiai įsipareigojimai, šiuos įvykius tinka atskleisti kaip nekoreguojančius, remiantis 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*“:

(a) ilgalaikis pakartotinas finansavimas;

(b) ilgalaikės paskolos sutarties pažeidimo ištaisymas;

ir

▼**M5**

(c) skolintojų prailgintas laikotarpis, kad būtų galima ištaisyti ilgalaikės paskolos sutartį, kuris baigsis ne mažiau negu po dvylikos mėnesių nuo balanso datos.

Balanse pateiktina informacija

68. ***Mažų mažiausiai balanse turi būti straipsnių eilutės, pateikiančios tokias sumas:***

(a) ***ilgalaikio materialiojo turto;***

(b) ***investicinio turto;***

(c) ***nematerialiojo turto;***

(d) ***finansinio turto (išskyrus e), h) ir i) punktuose nurodytas sumas);***

(e) ***investicijų, apskaitomų naudojant nuosavybės metodą;***

(f) ***biologinio turto;***

(g) ***atsargų;***

(h) ***verslo ir kitas gautinas sumas;***

(i) ***grynųjų pinigų ir grynųjų pinigų ekvivalentų;***

(j) ***verslo ir kitas mokėtinas sumas;***

(k) ***atidėjinių;***

(l) ***finansinių įsipareigojimų (išskyrus j) ir k) punktuose nurodytas sumas);***

(m) ***įsipareigojimų ir turto, skirto einamojo laikotarpio mokesčiams, kaip apibūdinama 12 TAS„Pelno mokesčiai";***

(n) ***atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir atidėtųjų mokesčių turto, kaip apibūdinama 12 TAS;***

(o) ***mažumos dalies, pateikiamos nuosavybės atžvilgiu;***

ir

(p) ***išleisto kapitalo ir rezervų, priskirtinų patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams.***

69. ***Balanse turi būti pateikiamos papildomos straipsnių eilutės, antraštės ir tarpinės sumos, kai toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansinės būklės supratimui.***

70. ***Kai ūkio subjektas balanse atskirai išskiria trumpalaikį ir ilgalaikį turtą bei trumpalaikius ir ilgalaikius įsipareigojimus, jis neturi priskirti atidėtųjų mokesčių turto (įsipareigojimų) trumpalaikiam turtui (įsipareigojimams).***

71. Šiame Standarte nenurodoma tvarka arba formatas, kuria(-uo) straipsniai turi būti pateikiami. 68 paragrafe tiesiog išvardinti straipsniai, kurie yra pakankamai išskirtinio pobūdžio arba paskirties, kad balanse būtų pateikiami atskirai. Be to:

(a) atskirų straipsnių eilutės įtraukiamos tada, kai straipsnio arba panašių straipsnių junginio dydis, pobūdis arba paskirtis yra toks(-ia), kad atskiras pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansinei būklei suprasti; ir

(b) straipsnių ir panašių straipsnių junginių aprašymas ir rūšiavimas gali būti koreguojamas (priklausomai nuo šio ūkio subjekto ir jo sandorių pobūdžio) tam, kad būtų pateikiama informacija, svarbi šio ūkio subjekto finansinės būklės supratimui. ►**M12** Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti pirmiau nurodytus aprašymus, kad pateiktų informaciją, aktualią finansinės įstaigos operacijoms. ◄

72. Sprendimas, ar papildomus straipsnius reikia pateikti atskirai, grindžiamas šių dalykų įvertinimais:

(a) turto pobūdžio ir likvidumo;

(b) turto paskirties šiame ūkio subjekte;

ir

(c) įsipareigojimų sumų, pobūdžio ir laiko.

73. Skirtingoms turto grupėms taikomi skirtingi vertinimo būdai leidžia daryti prielaidą, kad skiriasi šių grupių pobūdis arba paskirtis ir dėl to jos turėtų būti pateikiamos kaip atskiros straipsnių eilutės. Pavyzdžiui, skirtingos ilgalaikio materialiojo turto grupės gali būti apskaitomos jų savikaina arba perkainojimo sumomis pagal 16 *TAS „Ilgalaikis materialusis turtas"*.

Informacija, pateiktina balanse arba aiškinamajame rašte

74. ***Balanse arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi atskleisti pateiktųjų straipsnių eilučių smulkesnį grupavimą, parinktą atsižvelgiant į ūkio subjekto veiklą.***

▼M5

75. Pogrupiuose pateikiami elementai priklauso nuo TFAS reikalavimų ir nuo susijusių sumų dydžio, pobūdžio bei paskirties. 72 paragrafe išdėstyti veiksniai taip pat naudojami smulkesnio grupavimo pagrindui pasirinkti. Informacija pateikiama atsižvelgiant į kiekvieną straipsnį, pavyzdžiui:

(a) ilgalaikio materialiojo turto straipsniai suskirstomi į grupes pagal 16 TAS;

(b) gautinos sumos skirstomos į verslo klientų mokėtinas sumas, iš susijusių šalių gautinas sumas, išankstinius mokėjimus ir kitas sumas;

(c) atsargos pagal 2 TAS „*Atsargos*" grupuojamos smulkiau, pavyzdžiui, grupuojamos į prekes, gamybai skirtas žaliavas, medžiagas, nebaigtus ir užbaigtus gaminius;

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

ir

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

76. ***Balanse arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi pateikti tokią informaciją:***

(a) ***kiekvienos akcinio kapitalo grupės atžvilgiu:***

(i) ***pasirašytų akcijų skaičių;***

(ii) ***išleistų ir visiškai apmokėtų akcijų, taip pat išleistų, bet ne visiškai apmokėtų akcijų skaičių;***

(iii) ***akcijos nominaliąją vertę arba tai, kad akcijos neturi nominaliosios vertės;***

(iv) ***neapmokėtų akcijų skaičiaus ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą;***

(v) ***grupei priskiriamas teises, privilegijas ir apribojimus, įskaitant dividendų paskirstymo ir išmokėjimo už kapitalą apribojimus;***

(vi) ***ūkio subjekto turimas arba jo dukterinių įmonių ir asocijuotų įmonių turimas šio ūkio subjekto akcijas;***

ir

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

ir

(b) ***kiekvieno rezervo pobūdžio ir paskirties nuosavybėje aprašymą.***

77. ***Akcinio kapitalo neturintis ūkio subjektas, pvz., bendrija arba fondas, turi atskleisti informaciją, analogišką reikalaujamajai 76 paragrafo a) punkte, parodydamas kiekvienos nuosavybės dalių kategorijos pokyčius per ataskaitinį laikotarpį, taip pat kiekvienai nuosavybės dalių kategorijai priskiriamas teises, privilegijas ir apribojimus.***

Pelno (nuostolio) ataskaita

Pelnas arba nuostolis ataskaitiniu laikotarpiu

78. ***Visi ataskaitiniu laikotarpiu pripažįstami pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti įtraukiami į pelną arba nuostolį, išskyrus tą atvejį, kai Standarte arba Aiškinime reikalaujama kitaip.***

79. Paprastai į pelną arba nuostolį įtraukiami visi per ataskaitinį laikotarpį pripažinti pajamų ir sąnaudų straipsniai. Taip pat įtraukiamas ir apskaitinių įvertinimų keitimų poveikis. Tačiau gali būti aplinkybių, kada tam tikri straipsniai gali būti neįtraukiami į ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį. 8 TAS aptariamos dvi tokios aplinkybės: klaidos ištaisymas ir apskaitos politikos keitimo poveikis.

80. Kituose Standartuose aptariami straipsniai, kurie gali atitikti „*Sistemoje*" pateiktus pajamų ar sąnaudų apibrėžimus, tačiau paprastai neįtraukiami į pelną arba nuostolį. Pavyzdžiai: perkainojimo pelnas (žr. 16 TAS); tam tikras pelnas arba nuostoliai, atsirandantys dėl užsienyje veikiančios įmonės finansinės atskaitomybės perskaičiavimo pateikimo valiuta (žr. 21 TAS); taip pat pelnas arba nuostoliai, atsirandantis iš naujo įvertinus finansinį turtą, skirtą pardavimui (žr. 39 TAS).

Pelno (nuostolio) ataskaitoje pateiktina informacija

81. ***Mažų mažiausiai į pelno (nuostolio) ataskaitą turi būti įtraukiamos straipsnių eilutės, pateikiančios tokias laikotarpio sumas:***

(a) ***pajamų;***

(b) ***finansinių sąnaudų;***

▼M5

(c) ***asocijuotų įmonių ir bendrų įmonių pelno arba nuostolio dalies, apskaitomos naudojant nuosavybės metodą;***

(d) ***pelno arba nuostolio prieš apmokestinimą, pripažįstamo perleidžiant nutraukiamajai veiklai priskiriamą turtą arba atsiskaitant pagal nutraukiamajai veiklai priskiriamus įsipareigojimus;***

(e) ***mokesčių sąnaudų;***

ir

(f) ***pelno arba nuostolio.***

82. ***Taip pat pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti atskleidžiami žemiau nurodyti straipsniai, kaip paskirstymai laikotarpio pelnui arba nuostoliui:***

(a) ***pelnas arba nuostolis, priskirtinas mažumos daliai;***

ir

(b) ***pelnas arba nuostolis, priskirtinas patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams.***

83. ***Papildomos straipsnių eilutės, antraštės ir tarpinės sumos pelno (nuostolio) ataskaitoje turi būti pateikiamos tuo atveju, jeigu toks pateikimas reikalingas ūkio subjekto finansiniam rezultatui suprasti.***

84. Kadangi įvairios ūkio subjekto veiklos, įvairių sandorių ir kitų įvykių rezultatai skiriasi savo dažnumu, tikimybe gauti pelną arba nuostolį ir galimybe prognozuoti, finansinio rezultato elementų atskleidimas padeda suprasti pasiektą finansinį rezultatą ir numatyti būsimus rezultatus. Papildomos straipsnių eilutės įtraukiamos į pelno (nuostolio) ataskaitą, o vartojami aprašymai ir straipsnių pateikimo tvarka keičiama tada, kai tai būtina finansinio rezultato elementų paaiškinimui. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti – reikšmingumas, taip pat pajamų ir sąnaudų komponentų pobūdis ir paskirtis. ►**M12** Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti aprašymus, kad pateiktų informaciją, aktualią finansinės įstaigos operacijoms. ◄ Pelno ir nuostolio straipsniai nėra tarpusavyje užskaitomi, išskyrus tą atvejį, kai tenkinami 32 paragrafe nurodyti kriterijai.

85. ***Ūkio subjektas neturi pateikti jokių pajamų ir išlaidų straipsnių kaip ypatingųjų straipsnių – nei pelno (nuostolio) ataskaitoje, nei aiškinamajame rašte.***

Informacija, kuri turi būti pateikta pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte

86. ***Kai pajamų ir išlaidų straipsniai yra reikšmingi, jų pobūdis ir sumos turi būti atskleidžiamas(-os) atskirai.***

87. Tarp aplinkybių, dėl kurių pajamų ir sąnaudų straipsnius reikėtų atskleisti atskirai, yra šios:

(a) atsargų nukainojimas iki jų grynosios galimo realizavimo vertės, o ilgalaikio materialiojo turto – iki jo atstatomosios sumos, taip pat tokių nukainojimų atstatymai;

(b) ūkio subjekto veiklos restruktūrizavimas ir bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms atstatymas;

(c) ilgalaikio materialiojo turto straipsnių perleidimai;

(d) investicijų perleidimai;

(e) nutraukiamoji veikla;

(f) teisminių ginčų sprendimai;

ir

(g) kiti atidėjinių atstatymai.

88. ***Ūkio subjektas turi pateikti sąnaudų analizę, naudodamas grupavimą, grindžiamą sąnaudų pobūdžiu arba jų funkcija ūkio subjekto viduje – priklausomai nuo to, kuris sąnaudų grupavimo būdas lemia patikimesnę ir svarbesnę informaciją.***

89. Ūkio subjektams rekomenduojama pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikti analizę, esančią 88 paragrafe.

90. Sąnaudos smulkiau grupuojamos tam, kad būtų išryškinti finansinio rezultato elementai, kurie gali skirtis savo dažnumu, pelno arba nuostolio galimybėmis ir nuspėjamumu. Ši analizė pateikiama viena iš dviejų formų.

91. Pirmoji analizės forma yra sąnaudų pobūdžio metodas. Sąnaudos sujungiamos pelno (nuostolio) ataskaitoje pagal jų pobūdį (pavyzdžiui: nusidėvėjimas, medžiagų pirkimai, išlaidos transportui, išmokos darbuotojams ir išlaidos reklamai) ir neperskirstomos naudojimo atžvilgiu. Šį metodą taikyti gali būti paprasta, nes nėra būtina sąnaudas paskirstyti pagal naudojimą. Toliau pateikiamas grupavimo panaudojant sąnaudų pobūdžio metodą pavyzdys:

▼**M5**

Pajamos		X
Kitos įplaukos		X
Užbaigtų ir neužbaigtų gaminių atsargų pasikeitimai	X	
Žaliavos ir sunaudojamos medžiagos	X	
Išmokų darbuotojams išlaidos	X	
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	X	
Kitos sąnaudos	X	
Bendra sąnaudų suma		(X)
Pelnas		X

92. Antrasis analizės būdas paremtas sąnaudų paskirtimi arba „pardavimo sąnaudų" metodu, kai sąnaudos grupuojamos pagal paskirtį 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 pobūdį, bet sąnaudų priskyrimas tam tikrai sričiai gali pareikalauti sąlyginio paskirstymo. Todėl būtina nuspręsti, ar dera pasirinkti šį būdą. Toliau pateikiamas sąnaudų paskirties metodu grupuojamų sąnaudų pavyzdys:

Pajamos	X
Pardavimo sąnaudos	(X)
Bendrasis pelnas	X
Kitos įplaukos	X
Paskirstymo sąnaudos	(X)
Administracinės sąnaudos	(X)
Kitos sąnaudos	(X)
Pelnas	X

93. ***Ūkio subjektai, grupuojantys sąnaudas pagal jų funkciją, turi atskleisti papildomą informaciją apie sąnaudų pobūdį, įskaitant nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas bei išmokų darbuotojams sąnaudas.***

94. Sąnaudų funkcijos arba sąnaudų pobūdžio metodo pasirinkimą lemia tiek praeities ir atitinkamos pramonės šakos veiksniai, tiek ūkio subjekto pobūdis. Abu metodai pateikia nuorodas apie tas sumas, kurios gali tiesiogiai arba netiesiogiai kisti kartu su ūkio subjekto pardavimų arba gamybos lygiu. Kadangi kiekvienas iš šių pateikimo metodų tinka skirtingiems ūkio subjektų tipams, šiame Standarte reikalaujama, kad vadovybė išsirinktų tinkamiausią ir patikimą pateikimo būdą. Tačiau, kadangi informacija apie sąnaudų pobūdį yra naudinga prognozuojant būsimus pinigų srautus, taikant sąnaudų funkcijos grupavimą, reikia pateikti papildomą informaciją. Pagal 93 paragrafą „išmokos darbuotojams" reiškia tą patį, ką ir 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*".

95. ***Pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi atskleisti dividendų, pripažintų paskirstymais nuosavybės valdytojams per ataskaitinį laikotarpį, sumą, ir atitinkamą sumą vienai akcijai.***

Nuosavybės pokyčių ataskaita

96. ***Ūkio subjektas turi pateikti nuosavybės pokyčių ataskaitą, joje parodydamas:***

(a) ***ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį;***

(b) ***kiekvieną laikotarpio pajamų ir sąnaudų straipsnį, kuris pagal kitų Standartų arba Aiškinimų reikalavimus tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe, ir tokių straipsnių bendrą sumą;***

(c) ***bendras laikotarpio pajamas ir sąnaudas (skaičiuojamas kaip a) + b) punktų suma), atskirai parodydamas bendras sumas, priskirtinas patronuojančios įmonės nuosavybės valdytojams ir mažumos daliai;***

ir

(d) ***kiekvieno nuosavybės elemento atžvilgiu - apskaitos politikos pakeitimų ir pripažintų klaidų ištaisymų poveikį pagal 8 TAS.***

▼**M10**

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, kuri apima tik šiuos straipsnius, turi būti pavadinta pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaita.

▼M5

97. ***Nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba aiškinamajame rašte ūkio subjektas taip pat turi pateikti:***

(a) ***sandorių su nuosavybės valdytojais (veikiančių savo, kaip nuosavybės valdytojų, galios ribose) sumas, atskirai parodydamas paskirstymus nuosavybės valdytojams;***

(b) ***nepaskirstytojo pelno likutį (t.y. sukauptą pelną arba nuostolį) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir balanso dieną, taip pat pokyčius per laikotarpį; ir***

ir

(c) ***kiekvienos įnešto kapitalo grupės ir kiekvieno rezervo balansinių verčių sutikrinimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, atskirai atskleidžiant kiekvieną pokytį.***

98. Ūkio subjekto nuosavybės pokyčiai tarp dviejų balanso datų atspindi jo grynojo turto padidėjimą arba sumažėjimą per ataskaitinį laikotarpį. Išskyrus pokyčius dėl sandorių su nuosavybės valdytojais (veikiančiais jų, kaip nuosavybės valdytojų, galios ribose) – kapitalo įnašus, pakartotiną ūkio subjektui priklausančių kapitalo priemonių įsigijimą ir dividendus, taip pat sandorių išlaidas, tiesiogiai susijusias su tokiais sandoriais – bendrasis nuosavybės pokytis per ataskaitinį laikotarpį parodo bendras pajamų ir sąnaudų, įskaitant pelną ir nuostolį, sumas, sukurtas ūkio subjekto veiklos per ataskaitinį laikotarpį (nepriklausomai nuo to, ar šie pajamų ir sąnaudų straipsniai yra pripažįstami pelnu arba nuostoliu, ar tiesiogiai kaip nuosavybės pokyčiai).

99. Pagal šį standartą reikalaujama visus per ataskaitinį laikotarpį pripažįstamus pajamų ir sąnaudų straipsnius įtraukti į pelną arba nuostolį - išskyrus tą atvejį, kai kitame Standarte arba Aiškinime reikalaujama kitaip. Kituose Standartuose reikalaujama, kad tam tikras pelnas ir nuostoliai (pvz., padidėjimai arba sumažėjimai dėl perkainojimo, tam tikri skirtumai dėl užsienio valiutos keitimo, pajamos arba nuostoliai iš naujo įvertinus pardavimui skirtą finansinį turtą, ir susijusios ataskaitinio laikotarpio mokesčių bei atidėtų mokesčių sumos) būtų pripažįstami tiesiogiai kaip nuosavybės pokyčiai. Kadangi įvertinant ūkio subjekto finansinę būklę laikotarpiu tarp dviejų balanso datų yra svarbu atsižvelgti į visus pajamų ir išlaidų straipsnius, šiame Standarte reikalaujama, kad nuosavybės pokyčių ataskaitoje būtų išryškinamos ūkio subjekto bendros pajamų ir išlaidų sumos, įskaitant tas, kurios tiesiogiai pripažįstamos nuosavybe.

100. 8 TAS reikalaujama retrospektyvių koregavimų, atliekamų atitinkamai apskaitos politikos keitimams - tiek, kiek tai įmanoma, išskyrus tuos atvejus, kai pagal pereinamąsias nuostatas kitame Standarte arba Aiškinime reikalaujama kitaip. 8 TAS taip pat reikalaujama, kad klaidų ištaisymai, kiek tik įmanoma, būtų atliekami retrospektyviai. Retrospektyvūs pataisymai ir retrospektyvūs perskaičiavimai atliekami nepaskirstytojo pelno likučiui, išskyrus tą atvejį, kai Standarte arba Aiškinime reikalaujama retrospektyviai koreguoti kitą nuosavybės komponentą. Pagal 96 paragrafo d) punktą reikalaujama nuosavybės pokyčių ataskaitoje atskleisti bendrą kiekvieno nuosavybės komponento koregavimą, atsiradusį dėl apskaitos politikos keitimo arba klaidų taisymo. Informacija apie tokius koregavimus pateikiama kiekvieno ankstesnio ataskaitinio laikotarpio ir dabartinio laikotarpio pradžioje.

101. 96 ir 97 paragrafų reikalavimų gali būti laikomasi keliais būdais. Vienas pavyzdys yra stulpelio formatas, kuriame sugretinami kiekvieno nuosavybės elemento laikotarpio pradžios ir pabaigos likučiai. Alternatyva yra tik straipsnių, išdėstytų 96 paragrafe, pateikimas nuosavybės pokyčių ataskaitoje. Vadovaujantis šiuo požiūriu, 97 paragrafe apibūdintieji straipsniai parodomi aiškinamajame rašte.

Pinigų srautų ataskaita

102. Informacija apie pinigų srautus suteikia finansinės atskaitomybės vartotojams pagrindą įvertinti ūkio subjekto gebėjimą kurti grynuosius pinigus ir grynųjų pinigų ekvivalentus, taip pat ūkio subjekto poreikį šiuos pinigų srautus panaudoti. 7 TAS „*Pinigų srautų ataskaitos*" išdėstomi pinigų srautų ataskaitos pateikimo ir susijusių atskleidimų reikalavimai.

Aiškinamasis raštas

Struktūra

103. ***Aiškinamajame rašte privalu:***

(a) ***pateikti informaciją apie finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą ir konkrečias naudotas apskaitos politikos priemones pagal 108-115 paragrafus;***

(b) ***atskleisti informaciją, reikalaujamą TFAS, kuri nėra pateikta balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba pinigų srautų ataskaitoje; ir***

▼M5

ir

(c) ***pateikti papildomą informaciją, kuri nėra pateikiama balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje arba pinigų srautų ataskaitoje, tačiau kuri yra svarbi bet kurios iš šių ataskaitų supratimui.***

104. ***Kiek tik įmanoma, aiškinamasis raštas turi būti pateikiamas sistemingai. Kiekvienas balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje esantis straipsnis turi turėti abipuses nuorodas į bet kokią su juo susijusią informaciją aiškinamajame rašte.***

105. Paprastai aiškinamasis raštas pateikiamas žemiau nurodyta tvarka, kuri padeda vartotojams suprasti finansinę atskaitomybę ir palyginti ją su kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis:

(a) atitikties TFAS patvirtinimas (žr. 14 paragrafą);

(b) svarbių taikomų apskaitos politikos priemonių santrauka (žr. 108 paragrafą);

(c) papildoma informacija apie balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje, nuosavybės pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje pateikiamus straipsnius – tokia tvarka, kokia buvo pateikta atitinkama finansinė ataskaita arba jos straipsnių eilutės;

ir

(d) kiti atskleidimai, įskaitant:

(i) neapibrėžtuosius įsipareigojimus (žr. 37 TAS) ir nepripažintus sutartimi įformintus įsipareigojimus;

ir

(ii) nefinansinius atskleidimus, pvz., ūkio subjekto finansinės rizikos kontroliavimo tikslus ir politiką (žr. ►**M12** 7 TFAS ◄).

106. Kai kuriomis aplinkybėmis gali būti privalu arba pageidautina keisti tam tikrų straipsnių tvarką aiškinamajame rašte. Pavyzdžiui, informacija apie tikrosios vertės pokyčius, pripažįstamus pelnu arba nuostoliu, gali būti jungiama su informacija apie finansinių priemonių terminų pabaigos datas, nors pirmoji informacija siejama su pelno (nuostolio) ataskaita, o antroji - su balansu. Nepaisant viso šito, sisteminė aiškinamojo rašto struktūra išlaikoma tiek, kiek tik tai įmanoma.

107. Aiškinamasis raštas, pateikiantis informaciją apie finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą ir konkrečias apskaitos politikos priemones, gali būti pateikiamas kaip atskiras finansinės atskaitomybės komponentas.

Informacijos apie apskaitos politiką pateikimas

108. ***Savo svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje ūkinis subjektas privalo pateikti bendrą informaciją apie savo reikšmingą apskaitos politiką:***

(a) ***vertinimo pagrindą(-us), taikomą(-us) sudarant finansinę atskaitomybę; ir***

ir

(b) ***kitas naudojamas apskaitos politikos priemones, svarbias finansinės atskaitomybės supratimui.***

109. Svarbu informuoti vartotojus apie tai, koks(-ie) vertinimo pagrindas(-ai) naudojamas(-i) finansinėje atskaitomybėje (pavyzdžiui, įsigijimo savikaina, dabartinė savikaina, grynoji galimo realizavimo vertė, tikroji vertė ar padengiamoji suma), nes pagrindas, kuriuo remiantis finansinė atskaitomybė sudaroma, turi reikšmingą įtaką jos analizei. Kai finansinėje atskaitomybėje naudojama daugiau negu vienas vertinimo pagrindas, pavyzdžiui, kai perkainojamos tam tikros turto klasės, pakanka nurodyti turto ir įsipareigojimų kategorijas, kurioms taikomi atitinkami vertinimo pagrindai.

110. Nuspręsdama, ar tam tikra apskaitos politikos priemonė turėtų būti atskleista, vadovybė apsvarsto, ar toks atskleidimas padėtų vartotojams suprasti, kaip sandoriai, kiti įvykiai ir sąlygos atsispindi pateikiamame finansiniame rezultate ir finansinėje būklėje. Informacijos apie konkrečias apskaitos politikos priemones pateikimas ypač naudingas vartotojams tada, kai šios priemonės pasirenkamos iš Standartuose ir Aiškinimuose leidžiamų alternatyvų. Pavyzdžiu gali būti atskleidimas to, ar dalininkas pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje naudodamas proporcingo konsolidavimo, ar nuosavybės metodą (žr. 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*"). Kai kuriuose Standartuose reikalaujama atskleisti specifines apskaitos politikos priemones, įskaitant vadovybės pasirinkimą iš skirtingų apskaitos politikos galimybių, leidžiamų tuose Standartuose. Pavyzdžiui, 16 TAS reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindus, naudojamus ilgalaikio materialiojo turto klasėms. 23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*"

▼M5

reikalaujama atskleisti tai, ar skolinimosi išlaidos yra iš karto pripažįstamos sąnaudomis, ar kapitalizuojamos kaip atitinkamo turto savikainos dalis.

111. Kiekvienas ūkio subjektas turi apsvarstyti savo veiklos pobūdį ir apskaitos politikos priemones, kai informacijos pateikimo apie jas iš tokio tipo ūkio subjekto galėtų tikėtis jo finansinės atskaitomybės vartotojai. Pavyzdžiui, iš ūkio subjekto, kuriam taikomas pelno mokestis, tikimasi informacijos apie jo pelno mokesčių apskaitos politiką pateikimo, įskaitant politikos priemones, taikomas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimams ir turtui. Kai ūkio subjektas turi svarbių užsienyje veikiančių įmonių arba sandorių užsienio valiutomis, tuomet dera tikėtis informacijos apie užsienio valiutos keitimo pelną arba nuostolių pripažinimo apskaitos politiką pateikimo. Jeigu yra atliktų verslo jungimų – pateikiama informacija apie politiką, naudojamą prestižui ir mažumos daliai vertinti.

112. Apskaitos politika gali būti svarbi ūkio subjekto veiklos pobūdžiui netgi tada, kai dabartinio ir ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių sumos nėra reikšmingos. Taip pat derėtų nurodyti kiekvieną svarbią apskaitos politikos priemonę, kurios konkrečiai nereikalauja TFAS, bet kuri išsirenkama ir taikoma pagal 8 TAS.

113. ***Svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje arba kitose aiškinamojo rašto pastabose ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie tuos vadovybės priimtus sprendimus (išskyrus siejamus su įvertinimais, žr. 116 paragrafą) taikant ūkio subjektui apskaitos politiką, kurie turėjo ryškiausią poveikį finansinėje atskaitomybėje pripažįstamoms sumoms.***

114. Taikydama ūkio subjektui apskaitos politiką, vadovybė priima įvairius sprendimus (išskyrus minėtuosius, kuriems reikalingi įvertinimai), kurie gali labai paveikti sumas, pripažįstamas finansinėje atskaitomybėje. Pavyzdžiui, vadovybė priima sprendimus, nustatydama:

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

(b) tai, kada iš esmės visa svarbi su nuosavybe susijusi rizika ir atlygis finansinio turto ir nuomojamo turto atžvilgiu perduodama(s) kitiems ūkio subjektams;

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

ir

(d) tai, ar ūkio subjekto ir specialiosios paskirties įmonės santykių esmė rodo, jog ūkio subjektas kontroliuoja specialiosios paskirties įmonę.

115. Kai kurios 113 paragrafe reikalaujamos pateikti informacijos reikalaujama ir kituose Standartuose. Pavyzdžiui, 27 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų priežastis, kodėl jo nuosavybės dalis nesuteikia jam kontrolės investicijų objekto, nesančio dukterine įmone, atžvilgiu, nors daugiau negu pusė investicijų objekto balsavimo teisių galios arba potencialių balsavimo teisių galios priklauso šiam ūkio subjektui tiesiogiai arba netiesiogiai per dukterines įmones. 40 TAS reikalaujama nurodyti ūkio subjekto susikurtus kriterijus, pagal kuriuos jis skiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo turto ir nuo turto, laikomo pardavimui įprastinės veiklos metu, kuomet suklasifikuoti tokį turtą yra sunku.

Pagrindiniai įvertinimo neaiškumo šaltiniai

116. ***Ūkio subjektas aiškinamajame rašte turi pateikti informaciją apie pagrindines su ateitimi susijusias prielaidas ir kitus pagrindinius įvertinimo neaiškumo šaltinius balanso dieną, keliančius žymią riziką, kad ateinančiais finansiniais metais gali tekti atlikti reikšmingus turto ir įsipareigojimų balansinių verčių koregavimus. Apie šį(-iuos) turtą ir įsipareigojimus į aiškinamąjį raštą turi būti įtrauktos tokios detalės:***

(a) ***jų pobūdis;***

ir

(b) ***jų balansinė vertė – tokia, kokia ji yra balanso dieną.***

117. Nustatant tam tikro turto ir įsipareigojimų balansines vertes, reikia balanso dieną įvertinti neaiškių būsimų įvykių galimą įtaką šiam turtui ir įsipareigojimams. Pavyzdžiui, jeigu nėra informacijos apie stebimas naujausias rinkos kainas, naudojamas tokiam turtui ir įsipareigojimams vertinti, tuomet neišvengiami tam tikri ateities įvertinimai, kurių tikslas – nustatyti ilgalaikio materialiojo turto klasių atstatomąsias sumas, 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 naudojamų diskonto normų koregavimas atsižvelgiant į riziką, būsimi atlyginimų už darbą pokyčiai bei būsimi kainų pokyčiai, veikiantys kitas išlaidas.

▼M5

118. Pagrindinės prielaidos ir kiti pagrindiniai įvertinimo neaiškumo šaltiniai, nurodomi pagal 116 paragrafą, siejasi su tais įvertinimais, pagal kuriuos turi būti priimti sunkiausi, subjektyviausi arba sudėtingiausi vadovybės sprendimai. Didėjant kintamųjų ir prielaidų, nuo kurių priklauso būsimieji tokių neaiškumų išaiškinimai, skaičiui, tokie sprendimai tampa vis subjektyvesni ir sudėtingesni, o dėl to kylančių turto ir įsipareigojimų balansinių verčių reikšmingų koregavimų tikimybė paprastai išauga.

119. Atskleidimų pagal 116 paragrafą nereikalaujama turtui ir įsipareigojimams, kuriems būdinga reikšminga rizika, kad jų balansinės vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tuo atveju, jeigu balanso dieną jie yra vertinami tikrąja verte pagal naujausias nustatytas rinkos kainas. Jų tikrosios vertės gali reikšmingai keistis būsimaisiais finansiniais metais, tačiau šie pokyčiai nėra susiję su prielaidomis arba kitais įvertinimo neaiškumo šaltiniais balanso dieną.

120. 116 paragrafo atskleidimai pateikiami tokiu būdu, kad padėtų finansinės atskaitomybės vartotojams suprasti vadovybės priimamus sprendimus dėl ateities ir dėl kitų pagrindinių įvertinimo neaiškumo šaltinių. Pateikiamos informacijos pobūdis ir mastas turi kisti priklausomai nuo tam tikros prielaidos pobūdžio ir kitų aplinkybių. Tokių informacijos pateikimo tipų pavyzdžiai yra:

(a) prielaidos arba kito įvertinimo neaiškumo pobūdis;

(b) balansinių sumų jautrumas metodams, prielaidoms ir įvertinimams, kuriais(-omis) grindžiamas jų skaičiavimas, įskaitant tokio jautrumo priežastis;

(c) numatomas neaiškumo panaikinimas, taip pat pagrįstai galimų padarinių atitinkamo turto ir įsipareigojimų balansinėms vertėms kitais finansiniais metais mastas;

ir

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

121. Atskleidžiant 116 paragrafe nurodytą informaciją, neprivaloma atskleisti biudžeto informacijos nei prognozių.

122. Kai balanso dieną pagrindinės prielaidos arba kito pagrindinio įvertinimo neaiškumo šaltinio galimų padarinių masto atskleisti neįmanoma, ūkio subjektas turi nurodyti, kad, remiantis turimomis žiniomis, dėl būsimųjų finansinių metų rezultatų, besiskiriančių nuo prielaidų, gali tekti reikšmingi pakoreguoti paveiktojo turto ir įsipareigojimų balansines vertes. Visais atvejais ūkio subjektas atskleidžia konkretaus turto arba įsipareigojimo (arba turto ar įsipareigojimų klasės) balansinę sumą, veikiamą prielaidos.

123. Konkrečių vadovybės priimtų sprendimų taikant ūkio subjekto apskaitos politiką atskleidimas pagal 113 paragrafą nėra susijęs su pagrindinių įvertinimo neaiškumo šaltinių atskleidimu pagal 116 paragrafą.

124. Kai kurių pagrindinių prielaidų atskleidimo, kurio kitu atveju būtų reikalaujama pagal 116 paragrafą, reikalaujama ir kituose Standartuose. Pavyzdžiui, pagal 37 TAS reikalaujama tam tikromis aplinkybėmis nurodyti pagrindines prielaidas dėl būsimų įvykių, veikiančių atidėjinių klases. ►**M12** 7 TFAS ◄ reikalaujama nurodyti svarbias prielaidas, taikomas įvertinant finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, apskaitomų tikrąja verte, tikrąsias vertes, 16 TAS reikalaujama atskleisti svarbias prielaidas, taikomas įvertinant perkainojamų ilgalaikio materialiojo turto straipsnių tikrąsias vertes.

▼M12

Kapitalas

124A. Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri leidžia jo finansinės atskaitomybės vartotojams įvertinti to subjekto kapitalo valdymo tikslus, politiką ir procesus.

124B. Kad atitiktų 124A paragrafo nuostatas, ūkio subjektas atskleidžia:

a) kokybinę informaciją apie savo kapitalo valdymo tikslus, politiką ir procesus, įskaitant (tačiau neapsiribojant):

i) to, ką jis valdo kaip kapitalą, apibūdinimą;

ii) kai ūkio subjektui taikomi iš išorės nustatyti kapitalo reikalavimai — šių reikalavimų pobūdį ir kaip į tuos reikalavimus atsižvelgta valdant kapitalą;

ir

iii) kaip jis vykdo savo kapitalo valdymo tikslus.

▼M12

b) suvestinius kiekybinius duomenis apie tai, ką jis valdo kaip kapitalą. Kai kurie ūkio subjektai kai kuriuos finansinius įsipareigojimus (pavyzdžiui, kai kurias subordinuotos paskolos formas) laiko kapitalo dalimi. Kiti ūkio subjektai laiko, kad kapitalas neapima kai kurių nuosavybės sudedamųjų dalių (pavyzdžiui, sudedamųjų dalių, atsirandančių iš pinigų srautų apsidraudimo sandorių).

c) bet kuriuos a ir b punktų pokyčius nuo ankstesnio laikotarpio.

d) ar ataskaitiniu laikotarpiu jis atitiko visus iš išorės nustatytus kapitalo reikalavimus, kurių jis turi laikytis.

e) kai ūkio subjektas neatitiko tokių iš išorės nustatytų kapitalo reikalavimų — tokios neatitikties pasekmes.

Šis atskleidimas pagrindžiamas vidaus informacija, pateikta ūkio subjekto pagrindiniams vadovams.

124C. Ūkio subjektas gali valdyti kapitalą įvairiais būdais ir jam gali būti taikomi įvairūs kapitalo reikalavimai. Pavyzdžiui, konglomeratą gali sudaryti ūkio subjektai, užsiimantys draudimo veikla ir bankininkystės veikla, ir tie ūkio subjektai taip pat gali veikti keliose jurisdikcijose. Kai bendras kapitalo reikalavimų atskleidimas ir tai, kaip kapitalas valdomas, nepateikia vertingos informacijos arba iškreipia finansinės atskaitomybės vartotojo supratimą apie ūkio subjekto kapitalo išteklius, ūkio subjektas atskleidžia atskirą informaciją atsižvelgdamas į kiekvieną kapitalo reikalavimą, kurį jis turi atitikti.

▼M5

Kiti informacijos pateikimai

125. ***Aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi nurodyti:***

(a) ***dividendų, pasiūlytų arba deklaruotų prieš įgaliojimą paskelbti finansinę atskaitomybę, tačiau nepripažįstamų paskirstymais nuosavybės valdytojams, sumą, taip pat atitinkamą sumą vienai akcijai;***

ir

(b) ***bet kokių nepripažįstamų sukauptų privilegijuotųjų dividendų sumą.***

126. ***Jeigu ūkio subjektas to neatskleidė kitose finansinės atskaitomybės dalyse, jis turi atskleisti šiuos dalykus:***

(a) ***ūkio subjekto buvimo vietą ir teisinę formą, registracijos šalį ir pagrindinės būstinės adresą (arba pagrindinės verslo vietos adresą, jeigu jis skiriasi nuo pagrindinės būstinės adreso);***

(b) ***ūkio subjekto veiklos pobūdžio ir jo pagrindinės veiklos aprašymą;***

ir

(c) ***patronuojančios įmonės pavadinimą ir pagrindinę grupės patronuojančią įmonę.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

127. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.***

1 TAS (PERSVARSTYTO 1997.m) PANAIKINIMAS

128. Šis Standartas pakeičia 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" (persvarstytą 1997 m.)

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, įskaitant Tarptautinius apskaitos Standartus ir Aiškinimus, galimuose taikyti 2003 gruodžio mėn.:

(a) nuorodos į „grynąjį pelną arba nuostolį" taisomos, „pelnu arba nuostoliu";

(b) nuorodos į „aiškinamąjį finansinės atskaitomybės raštą" taisomos „aiškinamuoju raštu";

ir

(c) nuorodos į „nuosavą kapitalą" taisomos, „nuosavybės įnašu".

A2. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A3. 12 TAS „*Pelno mokesčiai*" esantys 69 ir 70 paragrafai panaikinami.

A4. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*" 23 paragrafas taisomas taip:

23. Nors šiame Standarte nereikalaujama specialių atskleidimų apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokių atskleidimų gali būti reikalaujama kituose Standartuose. Pavyzdžiui, 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*" reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniam vadovaujančiam personalui. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

A5. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A6. 34 TAS „*Tarpinės finansinės atskaitomybės rengimas*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

5 paragrafas taisomas šitaip:

5. 1 TAS apibūdinama baigtinė finansinė atskaitomybė, apimanti šiuos elementus:

(a) balansą;

(b) pelno (nuostolio) ataskaitą;

(c) nuosavybės pokyčių ataskaitą, kurioje parodomi:

(i) visi nuosavybės pokyčiai, arba

(ii) nuosavybės pokyčiai, atsiradę ne dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes;

(d) pinigų srautų ataskaitą;

ir

(e) aiškinamąjį raštą, apimantį svarbių apskaitos politikos priemonių santrauką ir kitas aiškinamąsias pastabas.

12 paragrafas taisomas šitaip:

12. 1 TAS pateikiami nurodymai dėl finansinės atskaitomybės struktūros. 1 TAS Taikymo nuorodose vaizduojami būdai, kaip gali būti pateikiamas balansas, pelno (nuostolio) ataskaita ir nuosavybės pokyčių ataskaita.

13 paragrafas taisomas šitaip:

13. 1 TAS reikalaujama, kad nuosavybės pokyčių ataskaita būtų pateikiama kaip atskiras finansinės atskaitomybės komponentas, o informaciją apie nuosavybės pokyčius, atsirandančius dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes (įskaitant paskirstymus nuosavybės valdytojams) leidžiama parodyti arba ataskaitoje, arba aiškinamajame rašte. Savo tarpinėje nuosavybės pokyčių ataskaitoje ūkio subjektas laikosi to paties formato, kaip ir naujausioje metinėje ataskaitoje.

A7. 35 TAS „*Nutraukiamoji veikla*" 39 ir 40 paragrafai taisomi taip:

39. Atskleidimai, kurių reikalaujama 27-37 paragrafuose (išskyrus atskleidimą pelno arba nuostolio sumos prieš apmokestinimą, pripažintos perleidus turtą arba atsiskaičius už įsipareigojimus, priskirtinus nutraukiamajai veiklai pagal 31 paragrafo a) punktą), gali būti pateikiami aiškinamajame rašte, balanse, pelno (nuostolio) ataskaitoje arba nuosavybės pokyčių ataskaitoje.

▼**M5**

40. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" reikalaujama, kad pelnas arba nuostolis prieš apmokestinimą, pripažįstamas perleidus turtą arba atsiskaičius už įsipareigojimus, priskirtinus nutraukiamajai veiklai, būtų pateikiamas pelno (nuostolio) ataskaitoje. 27 paragrafo f) ir g) punktuose reikalaujamus atskleidimus rekomenduojama atitinkamai pateikti tiek pelno (nuostolio) ataskaitoje, tiek pinigų srautų ataskaitoje.

A8. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A9. 41 TAS „*Žemės ūkis*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

39 paragrafas panaikinamas.

53 paragrafas taisomas šitaip:

53. Žemės ūkio veikloje dažnai patiriama klimato, ligų ir kita gamtinė rizika. Jeigu įvyksta įvykis, lemiantis reikšmingo pajamų arba sąnaudų straipsnio pakilimą, to straipsnio pobūdis ir dydis atskleidžiami pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*". Tokių atvejų pavyzdžiai: virusinės ligos protrūkis, potvynis, didelė sausra arba šalčiai, vabzdžių kenkėjų antplūdis.

A10. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A11. NAK-32 „*Nematerialusis turtas - tinklapio išlaidos*" 5 paragrafas taisomas taip:

5. Šis Aiškinimas netaikomas tinklapio aparatinės įrangos (pvz., tinklo serverių, instaliavimo serverių ir Interneto prijungimo) pirkimo, plėtojimo ir naudojimo išlaidoms. Tokios išlaidos apskaitomos pagal 16 TAS. Be to, kai ūkio subjektas patiria išlaidų, susijusių su tinklapį priimančiu Interneto paslaugos tiekėju, jos pripažįstamos sąnaudomis pagal 1.78 TAS ir „*Sistemą*" tada, kai tokios paslaugos gaunamos.

2-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Atsargos

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-5
Apibrėžimai	6-8
Atsargų vertinimas	9-33
Atsargų savikaina	10-22
Pirkimo išlaidos	11
Perdirbimo išlaidos	12-14
Kitos išlaidos	15-18
Paslaugų teikėjo atsargų savikaina	19
Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina	20
Savikainos vertinimo technologijos	21-22
Savikainos formulės	23-27
Grynoji galimo realizavimo vertė	28-33
Sąnaudų pripažinimas	34-35
Pateikimas	36-39
Įsigaliojimo data	40
KitųnutarimŲ panaikinimas	41-42

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 2 TAS „*Atsargos*" (persvarstytą 1993 m.) ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti 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 gryno-

▼M5

sios galimo realizavimo vertės atvejus. Taip pat pateikiami nurodymai dėl savikainos formulių, kurių pagalba išlaidos priskiriamos atsargoms, naudojimo.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas taikomas visoms atsargoms, išskyrus:***

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

   b) ***finansines priemones;***

   ir

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

3. ***Šis Standartas netaikomas vertinimui atsargų, priklausančių:***

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

   b) ***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 atskaitomybės laikotarpio pelnu arba nuostoliu.***

4. Atsargos, minėtos 3 paragrafo a) punkte, tam tikrais gamybos etapais vertinamos jų grynąja galimo realizavimo verte. Taip atsitinka, pavyzdžiui, kai žemės ūkyje nuimamas derlius arba išgaunamos naudingosios iškasenos, kurių pardavimą užtikrina išankstinė sutartis arba vyriausybės garantija, arba kai egzistuoja aktyvi rinka ir 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 paragrafo b) punkte, daugiausiai įsigyjamos turint tikslą parduoti jas netolimoje ateityje ir kuriant pelną dėl kainos ar prekybos tarpininkio maržos svyravimų. Kai tokios atsargos vertinamos jų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, šio Standarto vertinimo reikalavimai joms netaikomi.

APIBRĖŽIMAI

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

   Atsargos – turtas, kuris yra:

   a) ***laikomas pardavimui įprastinės veiklos metu;***

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

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

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

   Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp žinomų ir ketinančių pirkti/parduoti šalių, sudarančių tiesioginį sandorį.

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

8. Atsargos apima prekes, nupirktas ir laikomas ketinant jas perparduoti, pavyzdžiui, didmenininko įsigytas ir perparduoti numatomas prekes, taip pat žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, skirtą perpardavimui. Atsargos taip pat apima ūkio subjekto pagamintą arba tebegaminamą produkciją, be to, žaliavas ir kitokias medžiagas, laikomas ketinant jas panaudoti gamybos proceso metu. Paslaugų teikėjo atveju atsargos apima tas paslaugų išlaidas, kaip tai apibūdinta 19 paragrafe, už kurias ūkio subjektas dar nėra pripažinęs susijusių pajamų (žr. 18 TAS „*Pajamos*”).

▼M5

ATSARGŲ VERTINIMAS

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

Atsargų savikaina

10. ***Atsargų savikaina turėtų apimti visas pirkimo, perdirbimo bei kitas išlaidas, susidariusias gabenant atsargas į dabartinę jų buvimo vietą ir suteikiant joms dabartinę būklę.***

Pirkimo išlaidos

11. Atsargų pirkimo išlaidos apima pirkimo 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 įgijimui. Nustatant įsigijimo išlaidas, išskaičiuojamos prekybos nuolaidos, kitos lengvatos ir panašūs veiksniai.

Perdirbimo išlaidos

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

13. Pastoviųjų pridėtinių gamybos išlaidų paskirstymas perdirbimo išlaidoms grindžiamas normaliu gamybos įrengimų pajėgumu. Normalus pajėgumas – numatomas vidutinis produkcijos kiekis, kurį tikimasi pasiekti per tam tikrą atskaitomybės laikotarpių ar sezonų skaičių normaliomis aplinkybėmis bei atsižvelgiant į tam tikrą pajėgumo praradimą, atsirandantį dėl planuotos techninės priežiūros. Faktinis gamybos lygis gali būti taikomas tuomet, kai jis apytiksliai atitinka normalų pajėgumą. Pastoviųjų pridėtinių gamybos išlaidų suma, priskiriama kiekvienam produkcijos vienetui, nedidėja dėl žemo gamybos lygio ar nepakankamo gamybos galimybių išnaudojimo. Nepriskirtos pridėtinės gamybos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis savo atsiradimo laikotarpiu. Neįprastai aukšto gamybos lygio laikotarpiais pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, sumažinamos tiek, kad atsargų vertė neviršytų savikainos. Kintamosios pridėtinės gamybos išlaidos kiekvienam produkcijos vienetui priskiriamos remiantis faktiniu gamybos įrengimų naudojimu.

14. Gamybos proceso metu gali būti tuo pačiu metu 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 perdirbimo išlaidos negali būti nustatomos atskirai, tuomet jos saikingai ir nuosekliai paskirstomos tarp gaminių. 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. Tai atlikus, pagrindinio gaminio balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo jo savikainos.

Kitos išlaidos

15. Kitos išlaidos į atsargų savikainą įtraukiamos tik tiek, kiek jos patiriamos gabenant atsargas į jų dabartinę vietą ir suteikiant joms dabartinę būklę. Pavyzdžiui, gali būti tinkama į atsargų savikainą įtraukti negamybines pridėtines išlaidas arba gaminių pritaikymo ypatingiems klientams išlaidas.

16. Išlaidų, neįtraukiamų į atsargų savikainą ir pripažįstamų to atskaitomybės laikotarpio, kurio metu jos susidarė, sąnaudomis, pavyzdžiai:

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

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

c) administracinės pridėtinės išlaidos, nesusijusios nei su atsargų atgabenimu, nei jų būkle;

d) pardavimo išlaidos.

▼M5

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

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

Paslaugų teikėjo atsargų savikaina

19. Jeigu paslaugų teikėjai turi atsargų, jie vertina jas jų gamybos išlaidų verte. Visų pirma tai tiesiogiai su paslaugų teikimu susijęs darbo užmokestis 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 administraciniu personalu, neįtraukiamos į atsargų savikainą, bet pripažįstamos to atskaitomybės laikotarpio, kada jos patiriamos, sąnaudomis. Į paslaugų teikėjo atsargų savikainą neįtraukiama pelno norma ar nepriskirtinosios pridėtinės išlaidos, dažnai įtraukiamos į paslaugų teikėjų nustatomas kainas.

Žemės ūkio produkcijos, gautos iš biologinio turto, savikaina

20. Pagal 41 TAS „*Žemės ūkis*", ūkio subjekto iš jam priklausančio biologinio turto gautos atsargos, sudarančios žemės ūkio produkciją, iš pradžių pripažįstamos jų tikrąja verte atėmus įvertintas prekybos vietos sąnaudas derliaus nuėmimo metu. Tai ir yra atsargų savikaina tą dieną, kai pradedamas taikyti šis Standartas.

Savikainos vertinimo technologijos

21. Atsargų savikainos vertinimo metodikos, pvz., normatyvinės savikainos metodas arba mažmeninių kainų metodas, gali būti taikomos pasirenkant, kuri iš jų yra priimtinesnė, jei gaunami rezultatai artimi savikainai. Nustatant normatyvinę savikainą, atsižvelgiama į normalius žaliavų ir medžiagų, darbo, efektyvumo ir pajėgumo 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 besikeičiančio 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 tapo nukainotos žemiau už jų pradinę pardavimo kainą. Atsargoms, kurių kaina buvo mažesnė už jų pradinę pardavimo kainą, taikomas nustatytas procento dydis. Dažniausiai taikomas vidutinis kiekvieno mažmenos pardavimų skyriaus procentas.

Savikainos formulės

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

24. Specialus savikainos nustatymas – tam tikriems atskiriems atsargų straipsniams priskiriama jų atskira savikaina. Šis metodas tinka atsargoms, skiriamoms konkrečiam projektui, nepriklausomai nuo 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 vienetų, pasiliekančių atsargose, atrankos metodas, kad būtų galima nustatyti galimą poveikį pelnui ar nuostoliui.

25. ***Atsargų, nepaminėtų 23 paragrafe, savikaina turi būti nustatoma taikant „pirmoji įeina, pirmoji išeina" (first-in, first-out) (FIFO) arba svertinio vidurkio formulę. Ūkio subjektas turi taikyti tą pačią savikainos formulę visoms atsargoms, kurių pobūdis ir panaudojimas šio ūkio subjekto atžvilgiu yra panašūs. Skirtingo pobūdžio ar skirtingos paskirties atsargoms gali būti taikomos skirtingos savikainos formulės.***

26. Pavyzdžiui, atsargas, naudojamas tame pačiame verslo segmente, ūkio subjektas gali panaudoti kitaip, negu to paties tipo atsargas, naudojamas kitame verslo segmente. Tačiau vien tik atsargų geografinio išdėstymo skirtumų (ar atitinkamų mokesčių taisyklių) nepakanka skirtingų savikainos formulių naudojimui pateisinti.

27. Taikant FIFO formulę daroma prielaida, jog atsargos, kurios buvo pirktos arba pasigamintos pirmiausiai, parduodamos pirmiausiai, todėl atsargos, likusios atskaitomybės laikotarpio pabaigoje, buvo vėliausiai pirktosios ar pagamintosios. Naudojant svertinio vidurkio formulę, atsargų savikaina nustatoma pagal panašių atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir įsigytų ar pagamintų per visą laikotarpį panašių atsargų vienetų kainų svertinį

▼M5

vidurkį. Vidurkis gali būti skaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną papildomą atsargų partiją, priklausomai nuo konkrečių šio ūkio subjekto aplinkybių.

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 žemiau už jų savikainą iki grynosios galimo realizavimo vertės praktika atitinka požiūrį, kad atsargų vertinimo sumos neturėtų viršyti sumų, kurias tikimasi gauti tas atsargas pardavus arba panaudojus.

29. Atsargos paprastai nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų straipsnį. Tačiau kai kuriomis aplinkybėmis gali būti tinkama sugrupuoti panašius arba susijusius straipsnius. Tai gali būti atvejis, kai atsargų straipsniai priklauso tai pačiai gaminių grupei, kurių paskirtis ir galutinis panaudojimas panašūs, kurie gaminami ir pateikiami rinkai toje pačioje geografinėje zonoje ir kurių neįmanoma įvertinti atskirai nuo kitų tos pačios gaminių grupės vienetų. Atsargų netinka nukainoti atsargų grupėmis, pvz., visų pagamintų prekių arba visų tam tikros pramonės šakos ar tam tikro geografinio segmento atsargų. Paslaugų teikėjai dažniausiai kaupia išlaidas kiekvienos paslaugos, kurios pardavimo kaina yra nustatoma atskirai, atžvilgiu. Taigi kiekviena tokia paslauga apskaitoma kaip atskiras straipsnis.

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

31. Grynosios galimo realizavimo vertės įvertinimui turi įtakos ir tikslas, kuriam atsargos yra laikomos. Pavyzdžiui, atsargų kiekio, laikomo tam, kad būtų įvykdytos pardavimo arba paslaugų sutartys, grynoji galimo realizavimo vertė pagrįsta sutartine kaina. Jeigu pardavimo sutartyse numatyti mažesni atsargų kiekiai, negu jų iš viso yra, šio perviršio 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 sudarytų pirkimo sutarčių. Tokie atidėjiniai svarstomi 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*".

32. Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos atsargoms gaminti, nėra nukainojamos žemiau jų savikainos, 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. Kiekvienu vėlesniu atskaitomybės laikotarpiu turi būti iš naujo įvertinama grynoji galimo realizavimo vertė. Kai nebeegzistuoja aplinkybės, dėl kurių atsargos anksčiau turėjo būti nukainotos žemiau savikainos, arba kai yra aiškių įrodymų, kad grynoji galimo realizavimo vertė padidėjo dėl pasikeitusių ekonominių aplinkybių, tuomet nukainojimo suma yra atstatoma (t.y. atstatymas apribojamas buvusio nukainojimo suma) taip, kad nauja balansine verte taptų savikainos vertė arba iš naujo nustatyta grynoji galimo realizavimo vertė (mažesnioji iš jų). Taip atsitinka, kai, pavyzdžiui, atsargų straipsnis, apskaitomas grynąja galimo realizavimo verte (nes jo pardavimo kaina krito), tebeturimas naujuoju atskaitomybės laikotarpiu, o jo pardavimo kaina pakilo.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

34. ***Kai atsargos parduodamos, jų balansinė vertė turi būti pripažįstama to atskaitomybės laikotarpio, kada pripažįstamos atitinkamos pajamos, sąnaudomis. Bet kokių atsargų nukainojimų iki jų grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to atskaitomybės laikotarpio, kai tie nukainojimai arba nuostoliai susidarė, sąnaudomis. Bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės padidėjimo, suma turi būti pripažįstama atsargų sumų, pripažintų sąnaudomis tuo atskaitomybės laikotarpiu, kada šis atstatymas vykdomas, atstatymu.***

▼M5

35. Kai kurios atsargos gali būti priskiriamos kitų turto straipsnių apskaitai – pavyzdžiui, atsargos, naudojamos kaip pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto sudedamoji dalis. Tokiu būdu kitam turtui priskirtos atsargos pripažįstamos sąnaudomis per to turto naudingo tarnavimo laiką.

PATEIKIMAS

36. ***Finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodoma:***

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

b) ***bendra atsargų balansinė vertė ir jų balansinės vertės pagal klasifikacijas, tinkamas šiam ūkio subjektui;***

c) ***atsargų, tęstiniu būdu apskaitomų jų tikroja verte atėmus pardavimo sąnaudas, balansinė vertė;***

d) ***atsargų, per atskaitomybės laikotarpį pripažintų sąnaudomis, suma;***

e) ***bet kokių atsargų nukainojimų suma, pripažįstama atskaitomybės laikotarpio išlaidomis pagal 34 paragrafą;***

f) ***bet kokių nukainojimų atstatymų suma, pripažįstama kaip atsargų, pripažintų laikotarpio sąnaudomis, sumos atstatymas pagal 34 paragrafą;***

g) ***aplinkybės arba įvykiai, dėl kurių buvo atstatytas minėtasis atsargų nukainojimas, pagal 34 paragrafą;***

ir

h) ***atsargų, įkeistų įsipareigojimams apdrausti, balansinė vertė.***

37. Informacija apie skirtingų klasifikacijų atsargų balansines vertes ir atitinkamų turto straipsnių pokyčių mastą yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams. Įprastinės atsargų klasės yra prekės, gamybos žaliavos, medžiagos, gamybos proceso ir baigta produkcija. Paslaugų tiekėjo atsargos gali būti apibūdinamos kaip gamybos proceso atsargos.

38. Atsargų suma, per atskaitomybės laikotarpį pripažįstama sąnaudomis ir dažnai nurodoma kaip pardavimo išlaidos, apima išlaidas, anksčiau buvusias įtrauktas į tų atsargų vertę, kurios jau yra parduotos, taip pat nepaskirstytąsias pridėtines gamybos išlaidas ir normatyvus viršijančias atsargų gamybos išlaidas. Dėl ūkio subjekto specifinių aplinkybių taip pat gali būti įtraukiamos ir kitos sumos, pavyzdžiui, paskirstymo.

39. Kai kurie ūkio subjektai naudoja skirtingą pelno arba nuostolio ataskaitų formą, todėl gali būti pateikiama ne atsargų savikaina, pripažinta atskaitomybės laikotarpio sąnaudomis, o kitokios sumos. Pagal tokią formą ūkio subjektas pateikia sąnaudų analizę, kuri pagrįsta sąnaudų suskirstymu pagal jų pobūdį. Šiuo atveju ūkio subjektas pateikia pripažintas sąnaudomis išlaidas už žaliavas ir kitas sunaudojamas medžiagas, darbo užmokestį bei kitas išlaidas drauge su grynojo atsargų pokyčio per atskaitomybės laikotarpį suma.

ĮSIGALIOJIMO DATA

40. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

41. Šis Standartas pakeičia 2 TAS „*Atsargos*" (persvarstytą 1993 m.).

42. Šis Standartas pakeičia SAK-1 „*Pastovumas - skirtingos atsargų savikainos formulės.*"

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*" 22 paragrafas taisomas taip:

22. Kai kurias išlaidų priskyrimo nuorodas galima rasti kituose Standartuose. Pavyzdžiui, 2 TAS „*Atsargos*" (persvarstytojo 2003 m.) 11-20 paragrafuose pateikiami nurodymai, kaip priskirti ir paskirstyti išlaidas atsargoms, o 11 TAS „*Statybos sutartys*" 16-21 paragrafuose – kaip priskirti ir paskirstyti išlaidas sutartims. Šios nuorodos gali būti naudingos priskiriant arba paskirstant išlaidas segmentams.

A2. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A3. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

▼B

7-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (7 TAS)

(PERSVARSTYTAS 1992 m.)

Pinigų srautų ataskaitos

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1977 m. spalio mėn. valdybos patvirtintą 7 TAS „Finansinės būklės pasikeitimo ataskaita". Persvarstytas standartas įsigalioja 1994 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	36
Taikymas	36
Pinigų srautų informacijos teikiama nauda	36
Apibrėžimai	37
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	37
Pinigų srautų ataskaitos pateikimas	37
Pagrindinė veikla	38
Investicinė veikla	38
Finansinė veikla	39
Pagrindinės veiklos pinigų srautų pateikimas	39
Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų pateikimas	40
Pinigų srautų pateikimas grynąja verte	40
Pinigų srautai užsienio valiuta	41
Ypatingieji straipsniai	41
Palūkanos ir dividendai	41
Pelno mokesčiai	42
Investicijos į dukterines, asocijuotas ir bendras įmones	42
Dukterinių įmonių ir kitų verslo vienetų įsigijimas ir perleidimas	42
Nepiniginiai sandoriai	43
Pinigų ir pinigų ekvivalentų komponentai	43
Kiti atskleidimai	43
Įsigaliojimo data	44

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

▼B

TIKSLAS

Informacija apie įmonės pinigų srautus yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams tuo, kad ji suteikia pagrindą vertinti įmonės galimybes uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus bei juos panaudoti įmonės poreikiams. Tam, kad vartotojai galėtų priimti ekonominius sprendimus reikia įvertinti įmonės pajėgumą uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus, jų uždirbimo trukmę ir garantijas.

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

TAIKYMAS

1. **Įmonė turėtų sudaryti pinigų srautų ataskaitą remdamasi šiuo standartu ir pateikti ją kaip savo finansinės atskaitomybės sudedamąją dalį kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, kurio finansinė atskaitomybė yra pateikiama.**

2. Šis standartas pakeičia 7 TAS „Finansinės būklės pasikeitimo ataskaita", patvirtintą 1997 m. liepos mėn.

3. Įmonės finansinės atskaitomybės vartotojams svarbu žinoti, kaip įmonė uždirba ir naudoja pinigus ir pinigų ekvivalentus. Tai nepriklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio ir to, ar galima pinigus laikyti įmonės produktu, kaip finansinių institucijų atveju. Įmonėms pinigai reikalingi iš esmės dėl tų pačių priežasčių: ūkinėms operacijoms atlikti, įsipareigojimams įvykdyti ir siekiant garantuoti pelną savo investuotojams, tačiau pagrindinė įmonių veikla, duodanti pajamas, gali būti skirtinga. Todėl šis standartas reikalauja, kad įmonės pateiktų pinigų srautų ataskaitas.

PINIGŲ SRAUTŲ INFORMACIJOS TEIKIAMA NAUDA

4. Pinigų srautų ataskaita, tuo atveju kai ji naudojama kartu su kitomis finansinės atskaitomybės dalimis, suteikia informacijos, kuri leidžia vartotojams įvertinti įmonės grynojo turto pasikeitimus, finansinę struktūrą (taip pat ir jos likvidumą bei mokumą) ir pajėgumą daryti įtaką pinigų srautų dydžiui bei pasiskirstymui pagal laiką, siekiant prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių ir galimybių. Informacija apie pinigų srautus yra naudinga vertinant įmonės pajėgumą uždirbti pinigus ir pinigų ekvivalentus bei suteikia galimybę vartotojui sukurti būsimųjų laikotarpių pinigų srautų dabartinės vertės įvertinimo ir palyginimo skirtingose įmonėse modelius. Ją pateikiant galima geriau palyginti skirtingų įmonių veiklos rodiklių atskaitomybes, kadangi taip pašalinama galimybė skirtingai aiškinti tų pačių sandorių ir įvykių apskaitą.

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

APIBRĖŽIMAI

6. **Šiame standarte vartojamos sąvokos:**

Pinigai – grynieji pinigai kasoje 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 pajamas uždirbanti įmonės veikla ir kita veikla, kuri nei investicinė, nei finansinė.

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

Finansinė veikla – veikla, kuri lemia įmonės nuosavo kapitalo ir skolintų lėšų dydžio ir sudėties pasikeitimus.

Pinigai ir pinigų ekvivalentai

7. Pinigų ekvivalentai yra skirti trumpalaikiams piniginiams įsipareigojimams įvykdyti, o ne investuoti ar kitiems tikslams. Tam, kad investicija būtų priskiriama pinigų ekvivalentui, ji turi būti lengvai iškeičiama į aiškų pinigų kiekį, o rizika, kad pasikeis jos vertė, turi būti nereikšminga. Todėl investicija priskiriama pinigų ekvivalentui tik tuomet, kai ji yra trumpalaikė, pavyzdžiui, trys mėnesiai (ar mažiau) nuo įsigijimo datos. Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius nepriskiriamos pinigų ekvivalen-

▼B

tams, nebent jos iš esmės yra pinigų ekvivalentai, pavyzdžiui, privilegijuotosios akcijos, įsigytos likus nedaug laiko iki jų termino pabaigos, kai nurodyta išpirkimo data.

8. Lėšų skolinimasis iš banko paprastai laikomas finansine veikla. Tačiau kai kuriose šalyse bankinio kredito pereikvojimai, kurie padengiami pagal pareikalavimą, sudaro neatskiriamą įmonės pinigų valdymo dalį. Tokiomis aplinkybėmis banko kredito pereikvojimai yra pinigų ar pinigų ekvivalentų komponentai. Tokių bankinių susitarimų bendra ypatybė ta, kad banko sąskaitos likutis dažnai svyruoja nuo teigiamo iki neigiamo.

9. Pinigų srautai neapima judėjimo tarp straipsnių, priskiriamų pinigams ar pinigų ekvivalentams, kadangi šie komponentai yra įmonės pinigų valdymo, o ne jos pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos dalis. Pinigų valdymas apima pinigų perviršio investavimą į pinigų ekvivalentus.

PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS PATEIKIMAS

10. **Pinigų srautų ataskaitoje turėtų būti pateikti tam tikro laikotarpio pinigų srautai, suklasifikuoti pagal įmonės pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą.**

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

12. Tam tikra operacija gali teikti pinigų srautus, kurie klasifikuojami skirtingai. Pavyzdžiui, kai grąžinant pinigų paskolą grąžinamos ir paskolos palūkanos, ir paskolos suma, palūkanų dalis gali būti klasifikuojama kaip pagrindinė veikla, o paskolos dalis – kaip finansinė veikla.

Pagrindinė veikla

13. Pinigų srautų iš pagrindinės veiklos dydis yra pagrindinis rodiklis, parodantis, kiek įmonės veikla sukūrė pinigų srautų, kurių pakaktų paskoloms grąžinti, įmonės gamybiniams pajėgumams palaikyti, dividendams išmokėti ir naujoms investicijoms nenaudojant išorės finansavimo šaltinių. 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 įmonės veiklos. Todėl paprastai jie atsiranda iš sandorių ir kitų įvykių, kuriais remiantis nustatomas ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄. Pagrindinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:

a) pinigų įplaukos pardavus prekes ir suteikus paslaugas;

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

c) pinigų išmokos prekių ir paslaugų tiekėjams;

d) pinigų išmokos darbuotojams ir jų vardu;

e) draudimo įmonės pinigų įplaukos ir išmokos už draudimo premijas ir pareikštas pretenzijas, metines rentas ir kitas draudimo išmokas;

f) pinigų išmokos ar grąžinimai, susiję su pelno mokesčiais, išskyrus tuos, kurie gali būti priskirti konkrečiai finansinei ar investicinei veiklai;

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

Kai kurie sandoriai, tokie kaip gamyklos įrangos dalies pardavimas, gali turėti įtakos pelnui ar nuostoliui, įtraukiamam nustatant ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄. Tačiau pinigų srautai, susiję su šiuo sandoriu, yra investicinės veiklos pinigų srautai.

15. Įmonė gali turėti vertybinių popierių ar paskolų perpardavimo ar prekybos tikslams, kurie tokiu atveju yra panašūs į atsargas, specialiai įsigytas perparduoti. Todėl pinigų srautai, susidarantys parduodant ar perkant vertybinius popierius, priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams. Finansinių institucijų išankstiniai mokėjimai ir paskolos paprastai taip pat priskiriami pagrindinei veiklai, kadangi jie yra susijusios su pagrindine įmonės pajamas uždirbančia veikla.

Investicinė veikla

16. Atskirai nurodyti pinigų srautus iš investicinės veiklos yra svarbu dėl to, kad šie pinigų srautai parodo išlaidų dydį ištekliams, skirtiems būsimųjų laikotarpių pajamoms uždirbti ir pinigų srautams atsirasti. 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 bei savos gamybos nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais;

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

c) pinigų išmokos įsigyjant kitų įmonių nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrose įmonėse (išskyrus išmokas už tokias priemones, kurios laikomos pinigų ekvivalentais ar naudojamos prekybos ar perpardavimo tikslams);

d) pinigų įplaukos pardavus kitų įmonių nuosavybės ar skolos priemones ir dalį bendrose įmonėse (išskyrus įplaukas už tokias priemones, kurios laikomos pinigų ekvivalentais ar naudojamos prekybos ar perpardavimo tikslams);

e) išankstiniai pinigų mokėjimai ar paskolos kitoms šalims (išskyrus tas, kurios suteiktos finansinių institucijų);

f) pinigų įplaukos, susijusios su išankstinių mokėjimų ir paskolų kitoms šalims grąžinimu (išskyrus tas, kurios atliktos finansinių institucijų);

g) pinigų išmokos už ateities sandorius, išankstinius sandorius, pasirinkimo sandorius ir apsikeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys naudojamos prekybos ar perpardavimo tikslams arba yra priskiriamos finansinei veiklai;

h) pinigų įplaukos už ateities sandorius, išankstinius sandorius, pasirinkimo sandorius ir apsikeitimo sandorius, išskyrus atvejus, kai šios sutartys naudojamos prekybos ar perpardavimo tikslams arba yra priskiriamos finansinei veiklai.

Kai sutartis apskaitoje parodoma kaip konkrečios pozicijos apdraudimas, šios sutarties pinigų srautai klasifikuojami taip pat kaip ir apdraustos pozicijos pinigų srautai.

Finansinė veikla

17. Atskirai parodyti finansinės veiklos pinigų srautus svarbu todėl, kad tai naudinga prognozuojant įmonės kapitalo teikėjų pretenzijas būsimųjų laikotarpių pinigų srautams. Finansinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai:

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

b) pinigų mokėjimai savininkams įmonės akcijoms įsigyti arba išpirkti;

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

d) pinigų mokėjimai grąžinant pasiskolintas lėšas;

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

PAGRINDINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTŲ PATEIKIMAS

18. **Įmonė turėtų pateikti pagrindinės veiklos pinigų srautus vienu šių būdų:**

a) **tiesioginiu būdu, pagal kurį atskleidžiamos pagrindinės bendrųjų piniginių įplaukų ir bendrųjų piniginių išmokų klasės, arba**

b) **netiesioginiu metodu, pagal kurį ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ koreguojamas nepiniginio pobūdžio sandorių rezultatais, visais praeities ar būsimųjų laikotarpių pagrindinės veiklos pinigų įplaukų ar išmokų atidėjimais ar kaupimais ir pajamų arba sąnaudų, susijusių su investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais, straipsniais.**

19. Įmonėms 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 įmonės apskaitos įrašų arba

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

i) atsargų bei įmonės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimais per laikotarpį;

▼B

ii) kitais nepiniginiais straipsniais;

iii) kitais straipsniais, pagal kuriuos piniginis poveikis laikomas investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautais.

20. Pagal netiesioginį būdą grynieji pinigų srautai nustatomi koreguojant ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, atsižvelgiant į šių veiksnių poveikį:

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

b) nepiniginių straipsnių, tokių kaip nusidėvėjimas, atidėjimai, atidėtieji mokesčiai, nerealizuotos užsienio valiutos pajamos ar nuostoliai, nepaskirstytasis asocijuotų įmonių pelnas ir mažumos dalis;

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, ir atsargų bei pagrindinės veiklos gautinų ir mokėtinų sumų pasikeitimus 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 įmonė privalo parodyti atskirai, išskyrus atvejus, kai pinigų srautai, aprašyti 22 ir 24 paragrafuose, pateikiami grynąja verte.**

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 įmonės, veiklą, ir**

b) **piniginės įplaukos ir išmokos už tokius straipsnius, kurių greita apyvarta, didelės sumos ir trumpas padengimo terminas.**

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

a) neterminuoto indėlio banke priėmimas ir išmokėjimas;

b) investicinėse įmonėse laikomos klientų lėšos;

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

Piniginių įplaukų ar išmokų, nurodytų 22 paragrafo b punkte, pavyzdžiai yra toliau nurodyti išankstiniai mokėjimai ar grąžinimai:

a) sumos, susijusios su kreditinių kortelių klientais;

b) investicijų įsigijimas ir pardavimas;

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) **išankstiniai pinigų mokėjimai ir paskolos klientams bei tokių išankstinių mokėjimų ir paskolų grąžinimas.**

PINIGŲ SRAUTAI UŽSIENIO VALIUTA

▼M5

25. **Pinigų srautai, atsirandantys dėl sandorių užsienio valiuta, turi būti apskaitomi ūkio subjekto funkcine valiuta, sumai užsienio valiuta naudojant atitinkamo pinigų srauto dienos funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą.**

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

▼B

27. Pinigų srautai užsienio valiuta pateikiami remiantis 21 TAS „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams". 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

▼B

įmonės pinigų srautams įvertinti. Vis dėlto 21 TAS neleidžia taikyti balanso datos keitimo kursą perskaičiuojant į finansinės atskaitomybės valiutą užsienyje veikiančios dukterinės įmonės pinigų srautus.

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 tam, kad būtų galima sulyginti pinigus ir pinigų ekvivalentus laikotarpio pradžioje ir pabaigoje. Šis dydis pateikiamas atskirai nuo pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų bei apima keitimo kursų skirtumus, jei tokių yra, kurie šiems pinigų srautams buvo užfiksuoti laikotarpio pabaigoje.

▼M5

▼B

PALŪKANOS IR DIVIDENDAI

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

32. Bendra per laikotarpį sumokėtų palūkanų suma pateikiama pinigų srautų ataskaitoje, nepaisant to, ar ji buvo pripažinta sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, ar kapitalizuota pagal 23 TAS „Skolinimosi išlaidos" leistiną alternatyvų būdą.

33. Finansinėse institucijose sumokėtos bei gautos palūkanos ir dividendai paprastai klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai, tačiau nėra vieningos nuomonės, kaip klasifikuoti šios pinigų srautus kitose įmonėse. Sumokėtos bei gautos palūkanos ir dividendai gali būti priskiriami pagrindinės veiklos pinigų srautams, kadangi jie yra tarp tų veiksnių, kurie lemia ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄. Kita vertus, sumokėtos bei gautos palūkanos ir dividendai pagal aplinkybes gali būti klasifikuojami kaip finansiniai arba investiciniai pinigų srautai, 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 klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautų sudedamoji dalis, siekiant padėti vartotojams įvertinti įmonės sugebėjimą išmokėti dividendus, naudojant pagrindinės veiklos pinigų srautus.

PELNO MOKESČIAI

35. **Pinigų srautai, atsirandantys iš pelno mokesčių, turėtų būti pateikiami atskirai ir klasifikuojami kaip įmonės pagrindinės veiklos pinigų srautai, išskyrus atvejus, kai galima konkrečiai nustatyti, kad jie priklauso investicinei ar finansinei veiklai.**

36. Pelno mokesčiai atsiranda iš sandorių, kurie sukuria pinigų srautus, pinigų srautų ataskaitoje priskiriamus pagrindinei, investicinei ar finansinei veiklai. Tada, kai mokesčių sąnaudos gali būti aiškiai tapatinamos su investicine ar finansine veikla, dažnai neįmanoma identifikuoti tų mokesčių pinigų srautus, nes jie gali atsirasti kitą laikotarpį nei buvo sudarytas sandoris, sukėlęs pinigų srautus. Todėl sumokėti mokesčiai paprastai klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai. Tačiau tuo atveju, kai įmanoma susieti mokesčių pinigų srautus su konkrečiu sandoriu, sukeliančiu pinigų srautus, kurie klasifikuojami kaip investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai, tada mokesčių pinigų srautai gali būti klasifikuojami kaip investiciniai ar finansiniai. Jeigu mokesčių pinigų srautai priklauso daugiau nei vienai veiklos sričiai, pateikiama bendra sumokėtų mokesčių suma.

INVESTICIJOS Į DUKTERINES, ASOCIJUOTAS IR BENDRAS ĮMONES

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

38. Įmonė, kuri atsiskaito už savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje (žr. 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė") taikydama proporcingo konsolidavimo būdą, į savo konsoliduotą pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, proporcingus savo daliai bendrai kontroliuojamos įmonės pinigų srautuose. Įmonė, kuri pateikia tokią dalį nuosavybės metodu, į

▼B

savo pinigų srautų ataskaitą įtraukia pinigų srautus, susidariusius iš savo investicijų į bendrai kontroliuojamas įmones, bei paskirstymus ir kitus mokėjimus ar įplaukas tarp jos ir bendrai kontroliuojamos įmonės.

DUKTERINIŲ ĮMONIŲ IR KITŲ VERSLO VIENETŲ ĮSIGIJIMAS IR PERLEIDIMAS

39. **Visi sukaupti pinigų srautai, atsirandantys iš dukterinių įmonių ir kitų verslo vienetų įsigijimo ir perleidimo, turi būti pateikti atskirai ir klasifikuojami kaip investiciniai pinigų srautai.**

40. Tiek dukterinių įmonių ar kitų verslo vienetų įsigijimo, tiek perleidimo atveju įmonė turi parodyti kiekvieną per laikotarpį sukauptą:

a) bendrąją pirkimo ar perleidimo sumą;

b) pirkimui panaudotos ir perleidus gautos sumos dalį pinigais ir pinigų ekvivalentais;

c) pinigų ir pinigų ekvivalentų sumą įsigytoje ar perleistoje dukterinėje įmonėje ar verslo vienete ir

d) turto ir įsipareigojimų sumas, į kurias neįeina pinigai ir pinigų ekvivalentai įsigytoje ar perleistoje dukterinėje įmonėje ar verslo vienete, suskirstytas pagal kiekvieną pagrindinę kategoriją.

41. Atskirai pateikiant dukterinių įmonių ar kitų verslo vienetų įsigijimo ar perleidimo pinigų srautų poveikį kaip tos pačios eilutės straipsnius, kartu su atskirai pateiktomis įsigyto ar perleisto turto ar įsipareigojimų sumomis, galima atskirti šiuos pinigų srautus nuo tų, kurie atsiranda iš kitos pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos. Perleidimo pinigų srautų poveikis neatimamas iš įsigijimo pinigų srautų judėjimo.

42. Sukaupta perkant ar parduodant sumokėtų ar gautų pinigų suma pateikiama pinigų srautų ataskaitoje atskirai nurodant gautas ir sumokėtas pinigų ir pinigų ekvivalentų sumas.

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 finansinės atskaitomybės dalyje taip, kad būtų pateikta visa reikalinga informacija apie šią investicinę ir finansinę veiklą.**

44. Dauguma investicinės ir finansinės veiklos neturi tiesioginės įtakos einamiesiems pinigų srautams, nors jie veikia įmonės kapitalo ir turto struktūrą. Neįtraukti nepiniginių sandorių 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 lizingo (finansinės nuomos) būdu;

b) įmonės įsigijimas išleidžiant akcijas ir

c) skolos perkėlimas į nuosavybę.

PINIGŲ IR PINIGŲ EKVIVALENTŲ KOMPONENTAI

45. **Įmonė turėtų parodyti pinigų ir pinigų ekvivalentų komponentus bei suderinti sumas, pateiktas pinigų srautų ataskaitoje, su atitinkamais balanso straipsniais.**

46. Atsižvelgdama į pinigų valdymo praktikos ir bankinės tvarkos įvairovę pasaulyje ir siekdama, kad apskaita atitiktų 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas", įmonė turi nurodyti, kokios apskaitos politikos ji laikosi nustatydama pinigų ir pinigų ekvivalentų sudėtį.

47. Kiekvieno pinigų ir pinigų ekvivalentų komponento nustatymo politikos pasikeitimo įtaka, pavyzdžiui, finansinių priemonių, kurios anksčiau buvo laikomos įmonės investicijų portfeliu, klasifikavimo pasikeitimas parodomas pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai".

KITI ATSKLEIDIMAI

48. **Įmonė privalo kartu su vadovybės paaiškinimais nurodyti įmonės turimą reikšmingą pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių sumą, kurios negali naudoti informacijos vartotojai.**

49. Yra daug aplinkybių, dėl kurių įmonės turimų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučių negali naudoti grupės. Pavyzdžiui, pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiai gali būti laikomi dukterinėje įmonėje, kuri veikia šalyje, kontro-

▼B

liuojančioje valiutų keitimą ar taikančioje kitus teisinius apribojimus, todėl likučiai nėra prieinami bendram patronuojančios įmonės ar kitų dukterinių įmonių naudojimui.

50. Vartotojams, norintiems suprasti įmonės finansinę būklę ar jos likvidumą, gali būti naudinga papildoma informacija. Rekomenduojama tokią informaciją pateikti kartu su vadovybės paaiškinimu. Gali būti pateikta informacija apie:

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

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

c) bendrą pinigų srautų sumą, kuri parodo pagrindinės veiklos pajėgumo padidėjimą, atskirai nuo tų pinigų srautų, kurie būtini įmonės veiklos pajėgumui išlaikyti, ir

d) pinigų srautų, kylančių iš pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos, dydžius pagal kiekvieną ataskaitinį pramonės ar geografinį segmentą (žr. 14 TAS „Segmento atskaitomybė").

51. Atskirai pateikti pinigų srautus, parodančius pagrindinės veiklos pajėgumų padidėjimą, bei pinigų srautus, kurie reikalingi pagrindinės veiklos pajėgumams išlaikyti, yra naudinga, kadangi tai leidžia vartotojams spręsti, ar įmonė tinkamai investuoja siekdama palaikyti savo pagrindinę veiklą. Įmonė, kuri netinkamai investuoja, kad išlaikytų savo pagrindinės veiklos pajėgumus, galėtų prognozuoti ateities pelningumą, mažindama likvidumą ir nuosavybę savininkams.

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

ĮSIGALIOJIMO DATA

53. **Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1994 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.**

▼M5

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1-2
Taikymas	3-4
Apibrėžimai	5-6
Apskaitos politika	7-31
Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas	7-12
Apskaitos politikos pastovumas	13
Apskaitos politikos keitimai	14-31
Apskaitos politikos keitimų taikymas	19-27
Retrospektyvus taikymas	22
Retrospektyvaus taikymo apribojimai	23-27
Pateikimas	28-31
Apskaitinių įvertinimų keitimas	32-40
Pateikimas	39-40
Klaidos	41-49
Retrospektyvaus taisymo apribojimai	43-48
Informacijos apie ankstesniojo laikotarpio klaidas pateikimas	49
Neįmanomas retrospektyvus taikymas ir retrospektyvus taisymas	50-53
Įsigaliojimo data	54
Kitų nutarimų panaikinimas	55-56

▼**M5**

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 8 TAS „*Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai*“ ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti kriterijus apskaitos politikos pasirinkimui ir keitimui, taip pat apskaitos politikos keitimų pateikimą apskaitoje, apskaitinių įvertinimų keitimus ir klaidų taisymus. Taikant šį Standartą siekiama padidinti ūkio subjekto finansinės atskaitomybės svarbumą ir patikimumą, taip pat jos palyginamumą su kitų laikotarpių ir kitų ūkio subjektų finansinėmis ataskaitomis.

2. Apskaitos politikos pateikimo reikalavimai, išskyrus apskaitos politikos keitimų pateikimo reikalavimus, išdėstyti 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“.

TAIKYMAS

3. ***Šis Standartas turi būti taikomas pasirenkant ir taikant apskaitos politiką, taip pat apskaitant apskaitos politikos ir apskaitinių įvertinimų keitimus bei ankstesniųjų atskaitomybės laikotarpių klaidų taisymus.***

4. Ankstesniųjų laikotarpių klaidų taisymų ir retrospektyvių koregavimų, atliekamų taikant apskaitos politikos keitimus, poveikis mokesčiams yra apskaitomas ir pateikiamas pagal 12 TAS „*Pelno mokesčiai*“.

APIBRĖŽIMAI

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

Apskaitos politika yra tam tikri principai, pagrindai, konvencijos, taisyklės ir praktika, kurių ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.

Apskaitinio įvertinimo keitimas - turto arba įsipareigojimo balansinės vertės arba turto laipsniško sunaudojimo sumos koregavimas, padaromas įvertinus turto bei įsipareigojimų dabartinę būklę, tikėtiną būsimą naudą ir būsimus įsipareigojimus. Apskaitinių įvertinimų keitimus lemia nauja informacija arba nauja įvykių plėtotė, todėl jie nelaikomi klaidų taisymais.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės Standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos Standartų Tarybos (TAST) 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.***

Straipsnių nepateikimai arba neteisingi pateikimai yra reikšmingi, jei galėtų, po vieną arba bendrai, daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis arba pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiančiu veiksniu gali tapti straipsnio dydis ar pobūdis, arba jų derinys.

Ankstesniojo laikotarpio klaidos - nepateikimai arba neteisingi pateikimai ūkio subjekto ankstesniojo(-ųjų) laikotarpio(-ių) finansinėje atskaitomybėje, atsiradę nepasinaudojus arba netinkamai pasinaudojus reikalinga informacija, kuri:

a) ***buvo turima tais laikotarpiais, už kuriuos finansinę atskaitomybę buvo įgaliota paskelbti;***

ir

b) ***galėjo būti gauta ir tinkamai pritaikyta (ir to pagrįstai buvo galima tikėtis), sudarant ir pateikiant to laikotarpio finansinę atskaitomybę.***

Tokioms klaidoms priskiriami matematinių apskaičiavimų netikslumų, neteisingo apskaitos politikos taikymo, apsirikimo, netinkamo faktų interpretavimo arba klastotės padariniai.

Retrospektyvus taikymas - naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams bei sąlygoms taip, tarsi ši politika būtų buvusi taikoma visada.

▼M5

Retrospektyvus perskaičiavimas - finansinės atskaitomybės elementų sumų pripažinimo, įvertinimo ir pateikimo taisymas taip, tarsi ankstesniojo laikotarpio klaidos nebūtų buvę.

Reikalavimo taikymas laikomas neįmanomu tada, kai ūkio subjektas negali jo taikyti net panaudojęs visus įmanomus pagrįstus bandymus. Retrospektyvaus apskaitos politikos keitimo taikymas arba retrospektyvus perskaičiavimas, siekiant ištaisyti konkretaus ankstesniojo atskaitomybės laikotarpio klaidą, yra neįmanomas, jeigu:

a) ***retrospektyvaus taikymo arba retrospektyvaus perskaičiavimo padarinių neįmanoma nustatyti;***

b) ***retrospektyviam taikymui arba retrospektyviam perskaičiavimui reikalingos prielaidos apie tai, kokie tuo laikotarpiu būtų buvę vadovybės tikslai;***

arba

c) ***retrospektyviam taikymui arba retrospektyviam perskaičiavimui reikalingi reikšmingi sumų įvertinimai, tačiau šių įvertinimų atžvilgiu neįmanoma objektyviai išskirti informacijos, kuri:***

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

ir

ii) ***būtų buvusi prieinama tuo metu, kai to ankstesniojo laikotarpio finansinę atskaitomybę buvo įgaliota paskelbti,***

nuo kitos informacijos.

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) ***apskaitinio įvertinimo keitimo poveikio dabartiniam ir būsimiesiems atskaitomybės laikotarpiams, kuriems įtakos turi šis pakeitimas, pripažinimas.***

6. Įvertinant, ar nepateikimas arba neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir dėl to tapti reikšmingu, būtina atsižvelgti į šių vartotojų ypatybes. „*TASK Finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo Sistemos*” 25 paragrafe teigiama, jog „daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą bei apskaitą ir yra pasiruošę nagrinėti informaciją su pagrįstu uolumu.” Todėl vertinant būtina atsižvelgti, kokios įtakos galima pagrįstai tikėtis vartotojams su šiomis savybėmis, jiems priimant ekonominius sprendimus.

APSKAITOS POLITIKA

Apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas

7. ***Kai sandoriui, kitam įvykiui arba sąlygai galima pritaikyti konkretų Standartą arba Aiškinimą, tuomet apskaitos politikos priemonė arba kelios priemonės, taikomos tam straipsniui, turi būti nustatomos remiantis Standartu arba Aiškinimu, atsižvelgiant į bet kurias susijusias TAST išleistas Standartui arba Aiškinimui skirtas Taikymo nuorodas.***

8. TFAS pateikiamos apskaitos politikos priemonės, kurias taikant, remiantis TAST išvadomis, finansinėje atskaitomybėje 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 arba palikti neištaisytus nereikšmingus nukrypimus, siekiant tam tikro finansinės padėties, finansinio rezultato arba pinigų srautų pateikimo.

9. TAST išleistos tam tikrų Standartų taikymo nuorodos nėra šių Standartų dalis, todėl jos neapima reikalavimų finansinei atskaitomybei.

10. ***Jeigu nėra Standarto arba Aiškinimo, galimo pritaikyti konkrečiam sandoriui, kitam įvykiui arba sąlygai, vadovybė turi pasikliauti savo profesine nuomone grindžiamu sprendimu, vystydama ir taikydama apskaitos politiką, jei tokiu būdu gaunama informacija yra:***

a) ***susijusi su vartotojų poreikiais dėl jų priimamų ekonominių sprendimų;***

ir

b) ***patikima tuo, kad finansinė atskaitomybė:***

▼M5

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

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

iii) ***yra neutrali, t.y. nešališka;***

iv) ***yra tinkamai, apgalvotai pateikta;***

ir

v) ***yra visais reikšmingais atžvilgiais išbaigta.***

11. ***Priimdama sprendimą, apibūdintą 10 paragrafe, vadovybė turi remtis ir apsvarstyti apskaitos politikos priemonių pritaikymo galimybes, nurodytas žemiau pateikiamuose šaltiniuose, tokia tvarka:***

a) ***reikalavimus ir nuorodas Standartuose ir Aiškinimuose, nagrinėjančius(-as) panašius ir kaip nors susijusius atvejus;***

ir

b) ***apibrėžimus, pripažinimo kriterijus ir vertinimo principus turtui, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms, esančius„Sistemoje”.***

12. ***Be to, priimdama sprendimą, apibūdintąjį 10 paragrafe, 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 pramonėje taikomą praktiką – tiek, kiek visa tai neprieštarauja 11 paragrafe 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 atvejį, kai pagal Standartą arba Aiškinimą išskirtinai reikalaujama arba leidžiama taikyti kitokią apskaitos politiką atskiroms apskaitos straipsnių kategorijoms. Jeigu pagal Standartą arba Aiškinimą reikalaujamas arba leidžiamas toks skirstymas į grupes, kiekvienai grupei turi būti parinkta ir nuosekliai taikoma reikiama apskaitos politika.***

Apskaitos politikos keitimai

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

a) ***yra reikalaujamas pagal Standartą arba Aiškinimą;***

arba

b) ***leidžia paruošti finansinę atskaitomybę, teikiančią patikimą ir svarbesnę informaciją apie sandorių, kitų įvykių arba sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniam rezultatui ar pinigų srautams.***

15. Finansinės atskaitomybės vartotojai turi turėti galimybę palyginti ūkio subjekto skirtingų laikotarpių finansines ataskaitas tam, kad galėtų nustatyti jo finansinės būklės, finansinio rezultato ir pinigų srautų kitimo tendencijas. Todėl ta pati apskaitos politika taikoma tiek vieno atskaitomybės laikotarpio metu, tiek pereinant iš vieno laikotarpio į kitą, išskyrus atvejį, kai apskaitos politikos keitimas atitinka vieną iš 14 paragrafe nurodytų kriterijų.

16. ***Apskaitos politikos keitimais nelaikomi šie dalykai:***

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

ir

b) ***naujos apskaitos politikos pritaikymas sandoriams, kitiems įvykiams arba sąlygoms, kurių iki šiol nebuvo pasitaikę arba kurie buvo nereikšmingi.***

17. ***Pirminis politikos pritaikymas perkainojant turtą pagal 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas”arba 38 TAS„Nematerialusis turtas”yra apskaitos politikos keitimas, kurį reikėtų vertinti kaip perkainojimą ir vadovautis 16 TAS arba 38 TAS, o ne šiuo Standartu.***

18. 19-31 paragrafai netaikomi apskaitos politikos keitimui, apibūdintam 17 paragrafe.

Apskaitos politikos keitimų taikymas

19. ***Atsižvelgdamas į 23 paragrafą,***

a) ***ūkio subjektas turi apskaityti apskaitos politikos keitimą dėl Standarto arba Aiškinimo pirminio taikymo, remdamasis konkrečiomis pereinamosiomis nuostatomis (jei tokių yra), esančiomis tame Standarte arba Aiškinime;***

▼M5

ir

b) ***jei ūkio subjektas, pirmą kartą taikydamas Standartą arba Aiškinimą, kuriame nėra konkrečių pereinamųjų nuostatų, taikomų šiam pakeitimui, keičia apskaitos politiką, arba jei keičia apskaitos politiką savo noru, jis turi taikyti tokį pakeitimą retrospektyviai.***

20. Remiantis šiuo Standartu, išankstinis Standarto arba Aiškinimo taikymas nelaikomas savavališku apskaitos politikos pakeitimu.

21. Kai nėra Standarto arba Aiškinimo, tinkančio konkrečiam sandoriui, kitam įvykiui arba sąlygai, tuomet vadovybė gali pagal 12 paragrafą pritaikyti apskaitos politiką, remdamasi naujausiais kitų standartų tvirtinimo institucijų (naudojančių panašią principų sistemą apskaitos standartams ruošti) nutarimais. Jeigu, vadovaudamasis tokiame nutarime esančia pataisa, ūkio subjektas nusprendžia keisti apskaitos politiką, šis pakeitimas apskaitomas ir pateikiamas kaip apskaitos politikos keitimas savo noru.

Retrospektyvus taikymas

22. ***Remiantis 23 paragrafu, kai apskaitos politikos keitimas taikomas retrospektyviai pagal 19 paragrafo a) arba b) punktus, ūkio subjektas turi pakoreguoti pradinį kiekvieno paveikto nuosavybės komponento likutį anksčiausiojo pateikto atskaitomybės laikotarpio pradžioje, o taip pat visų kitų pateiktų ankstesniųjų laikotarpių pateiktas lyginamąsias sumas taip, tarsi naujoji apskaitos politika būtų buvusi taikoma visada.***

Retrospektyvaus taikymo apribojimai

23. ***Kai retrospektyvaus taikymo reikalaujama pagal 19 paragrafo a) arba b) punktus, apskaitos politikos keitimas turi būti taikomas retrospektyviai, tačiau netaikomas tokiu mastu, kiek neįmanoma nustatyt pakeitimo poveikio konkretiems atskaitomybės laikotarpiams arba sukaupto pakeitimo poveikio.***

24. ***Kai neįmanoma nustatyti konkretaus apskaitos politikos keitimo poveikio vieno arba daugiau pateiktų ankstesniųjų atskaitomybės laikotarpių lyginamajai informacijai, ūkio subjektas turi pritaikyti naująją apskaitos politiką turto ir įsipareigojimų balansinėms vertėms, buvusioms anksčiausio laikotarpio, kuriam galimas retrospektyvus taikymas, pradžioje (tai gali būti ir dabartinis laikotarpis), ir atitinkami pakoreguoti kiekvieno paveikto nuosavybės komponento to laikotarpio pradinį likutį.***

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

26. Kai ūkio subjektas taiko naują apskaitos politiką retrospektyviai, jis turi taikyti šią politiką ankstesniųjų laikotarpių lyginamajai informacijai nuo anksčiausios įmanomos datos. Retrospektyvus taikymas ankstesniajam atskaitomybės laikotarpiui įmanomas tik tuo atveju, jeigu įmanoma nustatyti sukauptą keitimo poveikį to laikotarpio sumoms tiek pradžios, tiek pabaigos balansuose. Gauta pataisymų suma, susijusi su laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius finansinėse atskaitomybėse, turi koreguoti anksčiausio pateikiamo laikotarpio kiekvieno paveikto nuosavybės elemento pradinį likutį. Dažniausiai koreguojamas nepaskirstytas pelnas. Tačiau gali būti koreguojamas ir kitas nuosavybės komponentas (pavyzdžiui, jeigu to reikalaujama Standarte arba Aiškinime). Bet kokia kita informacija apie ankstesnius 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 ankstesniesiems laikotarpiams, jis pagal 25 paragrafą taiko naująją politiką perspektyviai nuo anksčiausio tam tinkamo laikotarpio pradžios. Dėl to jis neatsižvelgia į ankstesnių už šią datą sukauptų turto, įsipareigojimų ir nuosavybės koregavimų dalį. Apskaitos politikos keitimas leistinas, net jeigu šios politikos neįmanoma perspektyviai taikyti jokiam ankstesniam laikotarpiui. 50-53 paragrafuose pateikiami nurodymai apie tai, kada naujos apskaitos politikos taikymas vienam arba daugiau ankstesniųjų laikotarpių yra neįmanomas.

Pateikimas

28. ***Kai Standarto arba Aiškinimo taikymas pirmą kartą turi įtakos dabartiniam ar bet kuriam ankstesniam laikotarpiui, kai jis turėtų tokios įtakos (tik neįmanoma nustatyti koregavimų dydžių), arba kai jis galėtų turėti įtakos būsimiesiems laikotarpiams, ūkio subjektas turi pateikti:***

▼M5

a) *to Standarto arba Aiškinimo pavadinimą;*

b) *faktą, kad apskaitos politikos keitimas yra suderintas su to Standarto arba Aiškinimo pereinamojo laikotarpio nuostatomis (kai taikoma);*

c) *apskaitos politikos keitimo pobūdį;*

d) *kai taikoma, pereinamojo laikotarpio nuostatų apibūdinimą;*

e) *kai taikoma, pereinamąsias nuostatas, galinčias turėti įtakos būsimiesiems laikotarpiams;*

f) *kiek tai įmanoma, dabartinio laikotarpio ir kiekvieno pateikto ankstesniojo laikotarpio koregavimų sumas, pvz.:*

i) *kiekvienos koreguotos finansinės atskaitomybės straipsnio eilutės sumą;*

ir

ii) *jeigu ūkio subjektui taikomas 33 TAS„Pelnas vienai akcijai"– pagrindinio ir sumažinto pelno vienai akcijai sumą;*

g) *kiek tai įmanoma, koregavimų sumas, susijusias su ankstesniais už pateiktuosius atskaitomybės laikotarpiais;*

ir

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

Vėlesnių laikotarpių finansinėse atskaitomybėse šios informacijos pakartotinai pateikti nereikia.

29. *Kai apskaitos politikos keitimas savo noru turi poveikį dabartiniam arba bet kuriam ankstesniam laikotarpiui, kai jis turėtų tokį poveikį (tik neįmanoma nustatyti koregavimų sumų), arba kai jis galėtų turėti poveikį būsimiesiems laikotarpiams, ūkio subjektas turi pateikti:*

a) *apskaitos politikos keitimo pobūdį;*

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

c) *kiek tai įmanoma - dabartinio laikotarpio ir visų pateiktų ankstesniųjų laikotarpių koregavimų sumas, pvz.:*

i) *kiekvienos paveiktos finansinės atskaitomybės straipsnio eilutės summą;*

ir,

ii) *jeigu ūkio subjektui taikomas 33 TAS - pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumą;*

d) *kiek tai įmanoma - koregavimų sumas, susijusias su laikotarpiais, ankstesniais už pateiktuosius;*

ir

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

Vėlesnių laikotarpių finansinėse atskaitomybėse šios informacijos iš naujo pateikti nereikia.

30. *Jeigu ūkio subjektas nėra pritaikęs naujo Standarto arba Aiškinimo, kuris jau yra paskelbtas, tačiau dar negalioja, jis turi pateikti:*

a) *šį faktą;*

ir

b) *žinomą arba pagrįstai numanomą informaciją, svarbią įvertinant galimą naujo Standarto arba Aiškinimo būsimą poveikį ūkio subjekto finansinei atskaitomybei jo pirminio pritaikymo laikotarpiu.*

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

a) naujojo Standarto arba Aiškinimo pavadinimą;

b) numatomą būsimo apskaitos politikos pokyčio ar pokyčių pobūdį;

c) datą, nuo kurios privaloma taikyti naująjį Standartą arba Aiškinimą;

d) datą, nuo kurios ūkio subjektas planuoja pirmą kartą pritaikyti šį Standartą arba Aiškinimą;

ir

▼M5

e) vieną iš šių dalykų:

i) tikėtinos įtakos, pradėjus Standartą arba Aiškinimą taikyti pirmą kartą, ūkio subjekto finansinei atskaitomybei įvertinimą;

arba,

ii) jeigu ta įtaka nėra žinomas arba pagrįstai numanoma – pastabą apie tai.

APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS

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

a) blogas skolas;

b) atsargų senėjimą;

c) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę;

d) Nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laikotarpį arba numatomą jo teikiamos būsimos ekonominės naudos vartojimo būdą;

ir

e) garantinius įsipareigojimus.

33. Tinkamai pagrįsti įvertinimai yra esminė finansinės atskaitomybės sudarymo dalis ir nekenkia jos patikimumui.

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

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

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

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

arba

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

37. ***Tiek, kiek dėl apskaitinio įvertinimo keitimo pasikeičia turtas ir įsipareigojimai, arba kiek jis yra susijęs su nuosavybės straipsniu, šis keitimas turi būti pripažįstamas koreguojant atitinkamo turto, įsipareigojimo arba nuosavybės straipsnio balansinę vertę pokyčio laikotarpiu.***

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 laikotarpio pelnui arba nuostoliui, arba tiek dabartinio, tiek būsimųjų laikotarpių pelnui arba nuostoliui. Pavyzdžiui, blogų skolų sumos įvertinimo pakeitimas veikia tik dabartinio laikotarpio pelną arba nuostolį, todėl jis pripažįstamas dabartiniu laikotarpiu. Tačiau nudėvimojo turto naudingo tarnavimo laiko arba numatomo jo teikiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo modelio įvertinimo keitimas daro poveikį nusidėvėjimo sąnaudoms dabartiniu laikotarpiu ir visais vėlesniais laikotarpiais per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Abiem atvejais keitimo poveikis dabartiniam laikotarpiui pripažįstamas šio laikotarpio pajamomis arba sąnaudomis. Jeigu keitimas veikia būsimus laikotarpius, toks poveikis pripažįstamas būsimųjų laikotarpių pajamomis arba sąnaudomis.

Pateikimas

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

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

▼M5

KLAIDOS

41. Klaidų gali būti padaryta pripažįstant, vertinant arba pateikiant finansinių ataskaitų elementus. Finansinė atskaitomybė neatitinka TFAS, jeigu joje yra reikšmingų arba nereikšmingų klaidų, sąmoningai padarytų siekiant tam tikru būdu pateikti ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį rezultatą arba pinigų srautus. Galimos dabartinio laikotarpio klaidos, aptiktos laikotarpiui nepasibaigus, turi būti ištaisomos iki nurodymo paskelbti finansinę atskaitomybę. Nepaisant to, reikšmingos klaidos kartais aptinkamos tik vėlesniu laikotarpiu. Šios ankstesnio laikotarpio klaidos turi būti ištaisomos lyginamojoje informacijoje, pateikiamoje to vėlesnio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje (žr. 42-47 paragrafus).

42. ***Atsižvelgdamas į 43 paragrafą, ūkio subjektas turi retrospektyviai ištaisyti reikšmingas ankstesniųjų laikotarpių klaidas pirmoje po klaidų aptikimo sudarytoje finansinėje atskaitomybėje, kurią nurodyta paskelbti, šiais būdais:***

a) ***taisydamas ankstesniojo(-ųjų) pateikto(-ų) laikotarpio(-ių), kada buvo padaryta klaida, lyginamąsias sumas;***

arba

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

Retrospektyvaus taisymo apribojimai

43. ***Praėjusių laikotarpių klaida turi būti ištaisyta retrospektyvaus taisymo būdu, tačiau netaisoma tiek, kiek šio poveikio konkretiems atskaitomybės laikotarpiams arba sukaupto klaidos poveikio neįmanoma nustatyti.***

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

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

46. Ankstesniojo laikotarpio klaidos ištaisymas nėra įtraukiamas į to laikotarpio, kurio metu klaida aptikta, pelną arba nuostolį. Bet kokia informacija, pateikiama apie ankstesniuosius 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 ankstesniųjų laikotarpių atžvilgiu nustatyti neįmanoma, ūkio subjektas pagal 45 paragrafą taiso lyginamąją informaciją perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos. Dėl šios priežasties jis nepaiso dalies sukauptų turto, įsipareigojimų ir nuosavybės taisymų, esančių anksčiau už tą datą. 50-53 paragrafuose pateikiamos nuorodos apie tai, kada vieno arba kelių ankstesnių laikotarpių klaidos ištaisymas neįmanomas.

48. Klaidų taisymai skiriasi nuo apskaitinių įvertinimų keitimų. Apskaitiniai įvertinimai pagal pobūdį yra apytikslės, suapvalintos sumos, kurias gali tekti peržiūrėti, kai gaunama papildoma informacija. Pavyzdžiui, pelnas arba nuostolis, pripažįstamas panaikinus neapibrėžtumą, nėra klaidos taisymas.

Informacijos apie ankstesniojo laikotarpio klaidas pateikimas

49. ***Taikydamas 42 paragrafą, ūkio subjektas turi pateikti:***

a) ***ankstesnio laikotarpio klaidos pobūdį;***

b) ***kiek tai įmanoma - kiekvieno ankstesnio pateikto laikotarpio taisymų sumas, pvz.:***

i) ***kiekvienos paveiktos finansinės atskaitomybės straipsnio eilutės sumą;***

ir

ii) ***jeigu ūkio subjektui taikomas 33 TAS – pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumą;***

c) ***taisymų sumą anksčiausio pateikto laikotarpio pradžioje;***

ir

d) ***jeigu retrospektyvus konkretaus ankstesnio laikotarpio pataisymas neįmanomas - aplinkybes, dėl kurių atsirado ši sąlyga, bei aprašymą, kaip ir nuo kada ištaisyta klaida.***

▼M5

Vėlesnių laikotarpių finansinėje atskaitomybėje šios informacijos iš naujo pateikti nereikia.

NEĮMANOMAS RETROSPEKTYVUS TAIKYMAS IR RETROSPEKTYVUS TAISYMAS

50. Tam tikromis aplinkybėmis pakoreguoti vieno arba daugiau ankstesniųjų laikotarpių lyginamosios informacijos, siekiant jos palyginamumo su dabartiniu laikotarpiu, yra neįmanoma. Pavyzdžiui, ankstesniojo(-ųjų) laikotarpio(-ių) duomenys galėjo nebūti kaupiami tokiu būdu, kuris leistų retrospektyviai taikyti naują apskaitos politiką (taip pat perspektyviai ją taikyti ankstesniems laikotarpiams, atsižvelgiant į 51-53 paragrafus) arba atlikti retrospektyvų ankstesnio laikotarpio klaidos ištaisymą, o tokios informacijos atkurti gali būti neįmanoma.

51. Taikant apskaitos politiką finansinės atskaitomybės sudėtinėms dalims, pripažįstamoms arba pateikiamoms atižvelgiant į tam tikrus sandorius, kitus įvykius arba sąlygas, būtina atlikti tam tikrus įvertinimus. Įvertinimui iš esmės būdingas subjektyvumas; įvertinimai gali būti toliau atliekami ir po balanso datos. Toliau atlikti vertinimus iš esmės yra sunkiau nei retrospektyviai taikyti apskaitos politiką ar retrospektyviai taisyti ankstesnio laikotarpio klaidą, nes gali būti praėjęs ilgesnis laiko tarpas nuo paveiktojo sandorio, kito įvykio arba sąlygos susidarymo. Tačiau įvertinimų, susietų su ankstesniais laikotarpiais, tikslas išlieka tas pats, kaip ir dabartinio laikotarpio įvertinimų tikslas, t.y., įvertinimas turi atspindėti aplinkybes, egzistavusias tam tikro sandorio, kito įvykio arba sąlygos atsiradimo metu.

52. Dėl to retrospektyviai taikant naują apskaitos politiką arba taisant ankstesniojo laikotarpio klaidą turi būti pateikta atskira informaciją, kuri:

a) teikia įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną (tomis dienomis), kai sandoris, kitas įvykis arba sąlyga atsirado,

ir

b) būtų buvusi turima tuo metu, kai ankstesniojo laikotarpio finansinę atskaitomybę buvo įgaliota paskelbti,

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

53. Kai ankstesniam laikotarpiui pritaikoma nauja apskaitos politika arba taisomos ankstesnio laikotarpio sumos, nederėtų praeities įvykių vertinti pagal ateities rezultatus – nei darant prielaidas apie tai, kokie būtų buvę vadovybės ketinimai ankstesniuoju laikotarpiu, nei įvertinant sumas, pripažintas, apskaičiuotas arba pateiktas ankstesniuoju laikotarpiu. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas taiso ankstesniojo laikotarpio klaidą, vertindamas finansinį turtą, iki tol buvusį klasifikuojamą kaip iki termino laikomą investiciją pagal 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*", jis neturi keisti turto vertinimo pagrindo to laikotarpio atžvilgiu, jeigu vėliau vadovybė nusprendė nelaikyti investicijos iki termino. Arba, pavyzdžiui, kai ūkio subjektas taiso ankstesniojo laikotarpio klaidą, apskaičiuodamas savo įsipareigojimus dėl darbuotojų sukauptų laikinojo nedarbingumo atostogų (žr. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*"), jis neturi paisyti informacijos apie neįprastai smarkaus gripo sezoną kitu laikotarpiu, tapusios prieinama tik po to, kai pirmojo laikotarpio finansinę atskaitomybę buvo nurodyta paskelbti. Faktas, kad koreguojant ankstesniųjų laikotarpių lyginamąją informaciją dažnai prireikia svarbių įvertinimų, nereiškia, kad patikimas lyginamosios informacijos pakoregavimas arba ištaisymas yra neįmanomas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

54. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi pateikti šį faktą.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

55. Šis Standartas pakeičia 8 TAS, „*Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai*" (persvarstytą 1993 m.).

▼**M5**

56. Šis Standartas pakeičia žemiau nurodytus Aiškinimus:

a) NAK-2 „*Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas*";

ir

b) NAK-18 „*Pastovumas – alternatyvūs metodai*".

▼**M5**

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. 7 TAS „*Pinigų srautų ataskaitos*" taisomas taip:

29 ir 30 paragrafai apie ypatinguosius straipsnius panaikinami.

A2. 12 TAS „*Pelno mokesčiai*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

62 paragrafo b) punktas taisomas šitaip:

b) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio pakoregavimas, atsiradęs dėl retrospektyviai taikomo apskaitos politikos keitimo arba dėl klaidos taisymo (žr. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*").

80 paragrafo h) punktas taisomas taip:

h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos keitimais ir klaidomis, kurie(-os) įtraukiami(-os) į pelną arba nuostolį pagal 8 TAS, nes negali būti apskaitomi(-os) retrospektyviai.

81 paragrafo b) punktas ir 83 paragrafas yra panaikinami.

A3. 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Apskaitos politikos apibrėžimas 8 paragrafe taisomas taip:

Apskaitos politika yra konkretūs principai, pagrindai, konvencijos, taisyklės ir praktika, kurių ūkio subjektas laikosi sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.

60 paragrafas taisomas taip:

60. 1 TAS reikalaujama, kad, kai pajamų ir sąnaudų straipsniai yra reikšmingi, jų pobūdis ir sumos būtų pateikiamas(-os) atskirai. 1 TAS pateikiami keli pavyzdžiai, įskaitant atsargų ir ilgalaikio materialiojo turto nukainojimus, atidėjinius restruktūrizavimams, ilgalaikio materialiojo turto ir ilgalaikių investicijų perleidimus, nutraukiamąją veiklą, teisminių ginčų sprendimus bei atidėjinių atstatymus. 59 paragrafo tikslas nėra pakeisti kurio nors iš šių straipsnių klasifikaciją arba vertinimą. Tačiau šiame paragrafe rekomenduojamas pateikimas keičia tokių straipsnių svarbos įvertinimo pateikimo lygmenį – iš viso ūkio subjekto lygmens į segmento lygmenį.

77 ir 78 paragrafai taisomi taip:

77. Ūkio subjekto taikomi apskaitos politikos keitimai aptariami 8 TAS. 8 TAS reikalaujama, kad apskaitos politika būtų keičiama tik tada, kai to reikalaujama Standarte arba Aiškinime, arba tada, jeigu pakeitimas lemtų patikimą ir svarbesnę informaciją apie sandorius, kitus įvykius arba sąlygas šio ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje.

78. Apskaitos politikos keitimai, taikomi viso ūkio subjekto lygmeniu ir turintys įtakos segmento informacijai, yra nagrinėjami remiantis 8 TAS. Jeigu naujame Standarte arba Aiškinime nenurodoma kitaip, 8 TAS reikalaujama, kad:

a) apskaitos politikos keitimas būtų taikomas retrospektyviai, o ankstesniųjų laikotarpių informacija pataisoma, išskyrus atvejį, kai neįmanoma nustatyti sukaupto keitimo poveikio arba jo poveikio konkrečiam laikotarpiui;

b) jeigu retrospektyvus taikymas neįmanomas visų pateikiamų laikotarpių atžvilgiu – nauja apskaitos politika būtų taikoma retrospektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos;

ir

c) jeigu dabartinio laikotarpio pradžioje naujos apskaitos politikos sukaupto taikymo poveikio nustatyti neįmanoma – naujoji apskaitos politika būtų taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.

Žemiau nurodyti pakeitimai pašalina nuorodas į ypatinguosius straipsnius:

a) 16 paragrafe, segmento pajamų apibrėžime, panaikinamas a) punktas.

b) 16 paragrafe, segmento sąnaudų apibrėžime, panaikinamas a) punktas.

A4. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

131 paragrafas taisomas šitaip:

▼M5

131. Nors šiame Standarte nereikalaujama specialių pateikimų apie kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams, tokių pateikimų gali būti reikalaujama pagal kitus Standartus, pavyzdžiui, tada, kai dėl tokių išmokų atsiradusios sąnaudos yra reikšmingos ir dėl to turėtų būti pateikiamos pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*". Kai to reikalaujama 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*", ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie kitas ilgalaikes išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

142 paragrafas taisomas taip:

142. Vadovaudamasis 1 TAS, ūkio subjektas pateikia sąnaudų pobūdį ir sumą tada, kai šios sąnaudos yra reikšmingos. Dėl išeitinių išmokų gali susikaupti sąnaudų, kurias privalu pateikti, kad šis reikalavimas būtų patenkintas.

160 paragrafas taisomas taip:

160. 8 TAS taikomas, kai ūkio subjektas keičia savo apskaitos politiką tam, kad būtų atspindėti pasikeitimai, apibūdinti 159 ir 159A paragrafuose. Taikydamas šiuos pakeitimus retrospektyviai, kaip to reikalaujama 8 TAS, ūkio subjektas juos turi traktuoti taip, lyg jie būtų buvę pritaikyti tuo pačiu metu, kaip ir likusi šio Standarto dalis.

A5. 20 TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje*" 20 ir 22 paragrafai taisomi taip:

20. ***Valstybės dotacija, gautina kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius arba kaip siekiamybė nedelsiant suteikti finansinę paramą šiam ūkio subjektui be jokių su tuo siejamų būsimų išlaidų, turi būti pripažįstama pajamomis tuo atskaitomybės laikotarpiu, kada ji tampa gautina.***

21. Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama kaip siekis nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui, o ne įpareigojimas panaudoti ją konkrečioms išlaidoms. Tokia dotacija gali būti skiriama atskiram ūkio subjektui, o ne tam tikrai dotacijos gavėjų grupei. Tokiomis aplinkybėmis gali būti pareikalauta pripažinti dotaciją to laikotarpio, kada ūkio subjektas yra pasirengęs ją gauti, pajamomis, taip pat pateikti užtikrinančią informaciją, kad dotacijos poveikis yra aiškiai suprastas.

22. Valstybės dotacija gali tapti ūkio subjekto gautina kaip kompensacija už ankstesniu atskaitomybės laikotarpiu patirtas sąnaudas arba nuostolius. Tokia dotacija pripažįstama laikotarpio, kada ji tampa gautina, pajamomis, pateikiant informaciją, garantuojančią, kad dotacijos poveikis yra aiškiai suprastas.

A6. 22 TAS „*Verslo jungimai*" 100 paragrafas panaikinamas.

A7. 23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*" 30 paragrafas taisomas taip:

30. ***Jeigu pritaikant šį Standartą tenka keisti apskaitos politiką, ūkio subjektui rekomenduojama pakoreguoti savo finansinę atskaitomybę pagal 8 TAS„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos". Taip pat ūkio subjektas turi kapitalizuoti tik tas skolinimosi išlaidas, patirtas po šio Standarto įsigaliojimo datos, kurios tenkina kapitalizavimo kriterijus.***

A8. 34 TAS „*Tarpinės finansinės atskaitomybės rengimas*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

17 paragrafas taisomas šitaip:

17. Informacijos pateikimo rūšių, reikalaujamų pagal 16 paragrafą, pavyzdžiai išdėstyti žemiau. Atskiruose Standartuose ir Aiškinimuose pateikiamos nuorodos, kaip pateikti daugelį šių straipsnių:

a) atsargų nukainojimą iki jų grynosios galimo realizavimo vertės ir tokio nukainojimo atstatymą;

b) ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo arba kito turto vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimą ir tokio nuostolio panaikinimą;

c) bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms atstatymą;

d) ilgalaikio materialiojo turto straipsnių įsigijimą ir perleidimą;

e) ilgalaikio materialiojo turto pirkimo įsipareigojimus;

f) teisminių ginčų sprendimus;

g) ankstesniųjų laikotarpių klaidų ištaisymus;

h) [panaikinta];

i) bet kokį paskolos mokėjimo nevykdymą arba paskolos sutarties pažeidimą, kuris nebuvo ištaisytas balanso dieną arba iki jos;

ir

▼M5

j) susijusių šalių sandorius.

24, 25 ir 27 paragrafai taisomi taip:

24. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" ir 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*" straipsnis apibūdinamas kaip reikšmingas, jeigu jo nepateikimas arba neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką finansinės atskaitomybės vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. 1 TAS reikalaujama reikšmingus straipsnius pateikti atskirai, įskaitant, pvz., nutraukiamąją veiklą, o 8 TAS reikalaujama pateikti apskaitinių įvertinimų keitimus, klaidas ir apskaitos politikos keitimus. Šiuose dviejuose Standartuose nepateikiamos kiekybinės nuorodos reikšmingumui nustatyti.

25. Nors, įvertinant reikšmingumą, visada privalu vadovautis profesine nuomone, šiame Standarte sprendimas dėl pripažinimo ir pateikimo grindžiamas tarpinio laikotarpio duomenimis, remiantis tarpinių skaičiavimų suprantamumu. Dėl to, pavyzdžiui, neįprasti straipsniai, apskaitos politikos arba įvertinimų keitimai ir klaidos pripažįstami(-os) ir pateikiami(-os) remiantis jų reikšmingumu pagal tarpinio laikotarpio duomenis, tam, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, galinčių kilti dėl nepateikimo. Svarbiausias tikslas yra užtikrinti, kad tarpinė finansinė ataskaita apimtų visą informaciją, svarbią šio ūkio subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui tarpiniu laikotarpiu suprasti..

27. 8 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 paragrafo d) punkte reikalaujama panašios informacijos pateikimo tarpinėje finansinėje atskaitomybėje. Pavyzdžiui, tarpinio finansinio laikotarpio įvertinimo keitimai, susiję su atsargų nukainojimu, restruktūrizavimais arba vertės sumažėjimo nuostoliais, pateiktais tų pačių finansinių metų ankstesnio tarpinio laikotarpio atskaitomybėje. Prieš tai esančiame paragrafe reikalaujamas pateikimas yra suderintas su 8 TAS reikalavimu ir turėtų būti siauro pobūdžio – susijęs tik su įvertinimo keitimu. Iš ūkio subjekto nereikalaujama, kad jis įtrauktų papildomą tarpinių laikotarpių finansinę informaciją į savo metinę finansinę atskaitomybę.

43 ir 44 paragrafai taisomi taip:

43. ***Apskaitos politikos keitimas, kurio atžvilgiu naujame Standarte arba Aiškinime nėra nustatytų pereinamųjų nuostatų, turi būti atspindėtas:***

a) ***taisant dabartinių finansinių metų ankstesnių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas, taip pat bet kurių ankstesniųjų finansinių metų, kurių finansinės atskaitomybės turi būti taisomos pagal 8 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 tarpines ataskaitas, taip pat ankstesniųjų finansinių metų palyginamų tarpinių laikotarpių tarpines ataskaitas, pritaikant naują apskaitos politiką perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.***

44. Vienas aukščiau paminėto principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus tam tikrai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8 TAS, apskaitos politikos keitimą turi atspindėti jo retrospektyvus taikymas, taisant ankstesnio laikotarpio finansinius duomenis nuo anksčiausios įmanomos datos. Tačiau, jei visų ankstesniųjų finansinių metų sukauptos koregavimo sumos nustatyti neįmanoma, tuomet pagal 8 TAS naujoji politika taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos. 43 paragrafe pateiktas principas yra skirtas užtikrinti, kad kiekvienas dabartinių finansinių metų apskaitos politikos keitimas būtų taikomas arba retrospektyviai, arba, jeigu tai neįmanoma, perspektyviai, vėliausiai nuo dabartinių finansinių metų pradžios.

A9. 35 TAS „*Nutraukiamoji veikla*" panaikinami 41, 42 ir 50 paragrafai.

A10. 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*" panaikinamas 13 Įvado paragrafas ir 120 bei 121 paragrafai.

A11. 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*" panaikinamas 94 paragrafas.

A12. 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" panaikinamas 120 paragrafas.

▼**M5**

A13. NAK-12 „*Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės*“ Įsigaliojimo datos paragrafas taisomas taip:

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. liepos 1 d. arba vėliau; skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

A14. NAK-13 „*Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai*“ įsigaliojimo datos paragrafas taisomas taip:

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. sausio 1 d. arba vėliau; skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

A15. NAK-21 „*Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atstatymas*“ įsigaliojimo datos paragrafas taisomas taip:

Įsigaliojimo data: Šis susitarimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

A16. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A17. NAK-25 „*Pelno mokesčiai – įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai*“ įsigaliojimo datos paragrafas taisomas taip:

Įsigaliojimo data: Šis susitarimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

A18. NAK-27 „*Sandorių, susijusių su juridinės formos nuoma, esmės įvertinimas*“ įsigaliojimo datos paragrafas taisomas taip:

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

A19. NAK-31 „*Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, įtraukiantys reklamos paslaugas*“ įsigaliojimo datos paragrafas taisomas taip:

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

A20. 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*“ Priedėlyje A esantis Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų apibrėžimas taisomas taip:

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės Standartai (TFAS)

Tarptautinių apskaitos Standartų Tarybos (TAST) 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.

A21. 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*“ paantraštė taisoma taip:

1 Tarptautinis finansinės atskaitomybės Standartas „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*“ (1 TFAS) yra išdėstytas paragrafuose 1-47 ir Priedėliuose A-C. Visi paragrafai turi vienodą galią. Paragrafuose, išspausdintuose **paryškintu šriftu**, išdėstomi pagrindiniai principai. Priedėlyje A apibrėžtos sąvokos spausdinamos *kursyvu*, kai jos Standarte minimos pirmą kartą. Kitų sąvokų apibrėžimai pateikiami Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų Žodynėlyje. 1 TFAS turėtų būti skaitomas jo tikslo ir Išvadų pagrindo „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų Įvado*“ ir „*TASK Finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo Sistemos*“ kontekste. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ pateikiamas pagrindas apskaitos politikai pasirinkti ir taikyti, kai nėra išsamių nurodymų šia tema.

A22. Visų kitų Tarptautinių apskaitos Standartų paantraštės keičiamos nauja šios formos paantrašte:

Tarptautinis apskaitos Standartas X *Pavadinimas žodžiais* (X TAS) yra išdėstytas paragrafuose 1-000 [ir Priedėliuose A-C](*). Visi paragrafai turi vienodą galią, bet išlaiko TASK Standarto formą, priimtą TAST. X TAS turėtų būti suvokiamas [jo tikslo ir Išvadų pagrindo](**), *Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų Įvado* ir „*TASK Finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo Sistemos*“ kontekste. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“ pateikiamas pagrindas apskaitos politikos pasirinkimui ir taikymui, kai nėra išsamių nurodymų šia tema.

(*) naudojama tik tiems priedėliams, kurie yra Standarto dalis.

▼M5

(**) naudojama tik tada, kai Standarte yra nurodytas tikslas arba kai jis yra lydimas Išvadų pagrindo.

A23. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, įskaitant Tarptautinius apskaitos Standartus ir Aiškinimus, galimuose pritaikyti 2003 gruodžio mėn., nuorodos į dabartinę 8 TAS versiją „*Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai*" keičiamos 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*".

10-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Įvykiai po balanso datos

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2
Apibrėžimai	3-7
Pripažinimas ir vertinimas	8-13
Koreguojantys įvykiai po balanso datos	8-9
Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos	10-11
Dividendai	12-13
Veiklos tęstinumo principas	14-16
Pateikimas	17-22
Įgaliojimo išleisti atskaitomybę data	17-18
Sąlygų, buvusių balanso dieną, pateikimo atnaujinimas	19-20
Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos	21-22
Įsigaliojimo data	23
10 TAS (persvarstyto 1999 m.) panaikinimas	24

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*" (persvarstytą 1999 m.) ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti:

   a) kada ūkio subjektas turi pakoreguoti savo finansinę atskaitomybę dėl įvykių po balanso datos;

   ir

   b) ką ūkio subjektas turi pateikti apie tą datą, kada finansinę atskaitomybę buvo įgaliota paskelbti, taip pat apie įvykius po balanso datos.

   Šiame Standarte taip pat reikalaujama, kad ūkio subjektas nerengtų finansinės atskaitomybės pagal veiklos tęstinumo principą, jeigu įvykiai po balanso datos parodo, kad veiklos tęstinumo prielaida nėra tinkama.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas įvykių po balanso datos apskaitymui ir pateikimui.***

APIBRĖŽIMAI

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

   Įvykiai po balanso datos – tie įvykiai, palankūs arba nepalankūs, kurie įvyksta laikotarpiu nuo balanso datos iki tos datos, kai įgaliojama paskelbti finansinę atskaitomybę. Gali būti išskiriami du šių įvykių tipai:

   a) ***įvykiai, pateikiantys įrodymų apie balanso dieną egzistavusias sąlygas (koreguojantys įvykiai po balanso datos);***

   b) ***įvykiai, parodantys jau po balanso dienos atsiradusias sąlygas (nekoreguojantys įvykiai po balanso datos).***

▼M5

4. Įgaliojimo paskelbti finansinę atskaitomybę procesas gali skirtis priklausomai nuo vadovybės struktūros, įstatų reikalavimų bei procedūrų, kurių laikomasi sudarant ir užbaigiant finansinę atskaitomybę.

5. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas savo finansinę atskaitomybę turi pateikti savo akcininkams patvirtinti po to, kai ji yra jau išleista. Tokiais atvejais finansinė atskaitomybė laikoma patvirtinta jos išleidimo dieną, o ne tada, kai ją patvirtina akcininkai.

Pavyzdys

Įmonės vadovybė 20X2 m. vasario 28d. užbaigia laikotarpio iki 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinės atskaitomybės parengiamąjį projektą. 20X2m. kovo 18 d. direktorių valdyba peržiūri finansinę atskaitomybę ir įgalioja ją išleisti. 20X2 m. kovo 19 d. įmonė praneša apie savo pelną, taip pat kitą rinktinę finansinę informaciją. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinė atskaitomybė tampa prieinama akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas patvirtina finansinę atskaitomybę ir, jau patvirtintą, 20X2 m. gegužės 17 d., pateikia priežiūros tarnybai.

Finansinė atskaitomybė yra įgaliota paskelbti 20X2 m. kovo 18 d. (tą dieną, kai jos išleidimą įgaliojo valdyba).

6. Kai kuriais atvejais reikalaujama, kad ūkio subjekto vadovybė pateiktų savo finansinę atskaitomybę stebėtojų tarybai (sudarytai tik iš nepriklausančių šio ūkio subjekto vykdomajai valdžiai atstovų) Tokiais atvejais finansinė atskaitomybė laikoma įgaliota išleisti tada, kai vadovybė patvirtina jos perdavimą stebėtojų tarybai.

Pavyzdys

20X2 m. kovo 18 d. įmonės vadovybė patvirtina finansinės atskaitomybės perdavimą savo stebėtojų tarybai. Stebėtojų taryba yra sudaryta tik iš nepriklausančių šios įmonės vykdomajai valdžiai atstovų. Jos nariais gali tapti įmonės darbuotojų atstovai ir kiti suinteresuoti asmenys iš išorės. 20X2 m. kovo 26 d. stebėtojų taryba patvirtina finansinę atskaitomybę. 20X2 m. balandžio 1 d. finansinė atskaitomybė tampa prieinama akcininkams ir kitiems vartotojams. 20X2 m. gegužės 15 d. metinis akcininkų susirinkimas patvirtina finansinę atskaitomybę ir, 20X2 m. gegužės 17 d., pateikia ją priežiūros tarnybai.

Finansinę atskaitomybę yra įgaliota paskelbti 20X2 m. kovo 18 d. (vadovybės įgaliojimo perduoti atskaitomybę stebėtojų tarybai dieną).

7. Įvykiai po balanso datos apima visus įvykius iki įgaliojimo išleisti finansinę atskaitomybę dienos, net jeigu tie įvykiai įvyksta jau paskelbus pelną ar kitą rinktinę finansinę informaciją.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Koreguojantys įvykiai po balanso datos

8. ***Ūkio subjektas turi koreguoti savo finansinėje atskaitomybėje pripažintas sumas, kad galėtų pateikti po balanso datos įvykusius koreguojančius įvykius.***

9. Toliau pateikiami koreguojančių įvykių po balanso datos, dėl kurių reikia, kad ūkio subjektas koreguotų finansinėje atskaitomybėje pripažintas sumas arba pripažintų anksčiau nepripažintus straipsnius, pavyzdžiai:

   a) po balanso datos priimamas teismo bylos sprendimas, patvirtinantis, kad ūkio subjektas balanso dieną turėjo dabartinį įsipareigojimą. Ūkio subjektas koreguoja bet kokį anksčiau pripažintą atidėjinį, susijusį su šia teismo byla, pagal 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*", arba pripažįsta naują atidėjinį. Ūkio subjektas neatskleidžia to kaip tiesiog neapibrėžtojo įsipareigojimo, nes teismo sprendimas pateikia papildomų įrodymų, kurie turėtų būti svarstomi remiantis 37 TAS 16 paragrafu.

   b) po balanso datos gaunama informacija, rodanti, kad balanso dieną turto vertė buvo sumažėjusi arba kad anksčiau pripažintoji šio turto vertės sumažėjimo suma turi būti koreguojama. Pavyzdžiui:

      i) kliento bankrotas, įvykęs po balanso datos, paprastai patvirtina, kad balanso dieną buvo iš prekybos gautinų sumų nuostolis, ir kad ūkio subjektas turi pakoreguoti iš prekybos gautinųjų sumų balansinę vertę;

▼M5

ir

ii) atsargų pardavimas po balanso datos gali suteikti įrodymų apie jų grynąją galimo realizavimo vertę balanso dieną.

c) po balanso datos nustatoma prieš balanso dieną pirkto turto savikaina arba įplaukos už prieš balanso dieną parduotą turtą.

d) po balanso datos nustatomos pelno paskirstymo arba premijų išmokų sumos, jeigu ūkio subjektas balanso dieną turėjo dabartinį teisinį ar konstruktyvųjį įsipareigojimą atlikti šias išmokas dėl prieš balanso dieną įvykusių įvykių (žr. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*").

e) randama apgaulė arba klaidos, rodančios, kad finansinė atskaitomybė yra neteisinga.

Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos

10. ***Ūkio subjektas neturi koreguoti finansinėje atskaitomybėje pripažintų sumų tam, kad parodytų nekoreguojančius įvykius po balanso datos.***

11. Nekoreguojančio įvykio po balanso datos pavyzdžiu galėtų būti investicijų rinkos vertės sumažėjimas laikotarpiu nuo balanso datos iki datos, kai finansinę atskaitomybę buvo įgaliota išleisti. Rinkos vertės sumažėjimas paprastai nėra susijęs su investavimo sąlygomis balanso dieną, tik atspindi aplinkybes, kurios atsiranda vėlesniu laikotarpiu. Todėl ūkio subjektas nekoreguoja sumų, pripažintų savo finansinėje atskaitomybėje investicijų atžvilgiu. Panašiai, ūkio subjektas neatnaujina balanso dieną atskleistų investicijų sumų, nors dėl to gali prireikti atskleisti papildomą informaciją, nurodytą 21 paragrafe.

Dividendai

12. ***Jeigu nuosavybės priemonių turėtojams (kaip nurodyta 32 TAS„Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas") dividendai pripažįstami ir paskelbiami po balanso datos, ūkio subjektas neturi pripažinti šių dividendų kaip įsipareigojimų balanso dieną.***

13. Jeigu dividendai pripažįstami ir paskelbiami (t.y. dividendai yra tinkamai pripažinti ir paskelbti ir jau nebėra priklausantys vien nuo ūkio subjekto) po balanso datos, bet prieš tai, kai finansinę atskaitomybę įgaliota išleisti, tuomet dividendai balanso dieną nėra pripažįstami kaip įsipareigojimas, nes pagal 37 TAS jie neatitinka dabartinio įsipareigojimo kriterijų. Tokie dividendai pateikiami finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, remiantis 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*".

VEIKLOS TĘSTINUMO PRINCIPAS

14. ***Ūkio subjektas neturėtų rengti finansinės atskaitomybės vadovaudamasis veiklos tęstinumo principu, jeigu vadovybė po balanso datos 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 po balanso datos gali tekti apsvarstyti, ar veiklos tęstinumo principas vis dar tinka ūkio subjektui. Jei nustatoma, kad nebegalima 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 TAS apibrėžiama, kokią informaciją būtina pateikti, jeigu:

a) finansinė atskaitomybė nėra rengiama 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 arba aplinkybės, kuriuos(-as) būtina pateikti, gali atsirasti jau po balanso datos.

PATEIKIMAS

Įgaliojimo išleisti atskaitomybę data

17. ***Ūkio subjektas turi nurodyti datą, kada finansinę atskaitomybę buvo įgaliota išleisti, ir tai, kas suteikė įgaliojimą. Jeigu ūkio subjekto savininkai (ar kas kitas) turi galią koreguoti išleistą finansinę atskaitomybę, ūkio subjektas privalo nurodyti šį faktą.***

18. Vartotojams svarbu žinoti, kada finansinę atskaitomybę buvo įgaliota išleisti, nes finansinė atskaitomybė neatspindi įvykių po šios datos.

▼M5

Sąlygų, buvusių balanso dieną, pateikimo atnaujinimas

19. ***Jeigu po balanso datos ūkio subjektas gauna informacijos apie balanso dieną buvusias sąlygas, jis turi atnaujinti anksčiau pateiktą su šiomis sąlygomis susijusią informaciją, remdamasis naująja informacija.***

20. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi atnaujinti finansinėje atskaitomybėje pateiktą informaciją, papildydamas ją po balanso datos gauta informacija, net jeigu ši nedaro įtakos sumoms, ūkio subjekto pripažintoms finansinėje atskaitomybėje. Vienas iš pavyzdžių, kada reikia atnaujinti anksčiau atskleistą informaciją, būtų gauti įrodymai apie balanso dieną egzistavusį neapibrėžtąjį įsipareigojimą, paaiškėjusį po balanso datos. Svarstydamas, ar dera pripažinti, ar keisti atidėjinį remiantis 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*", ūkio subjektas taip pat atnaujina anksčiau atskleistą informaciją apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą, atsižvelgdamas į tuos įrodymus.

Nekoreguojantys įvykiai po balanso datos

21. ***Jeigu nekoreguojantys įvykiai po balanso datos yra reikšmingi, jų nepateikimas gali turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe. Atitinkamai, ūkio subjektas apie kiekvieną reikšmingos kategorijos nekoreguojantį įvykį po balanso datos turi pateikti tokią informaciją:***

a) ***įvykio pobūdį;***

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

22. Toliau pateikiami pavyzdžiai tų nekoreguojančių įvykių po balanso datos, kurie paprastai turėtų būtų pateikiami:

a) pagrindinio verslo jungimas po balanso datos (remiantis 22 TAS „*Verslo jungimai*", tokiais atvejais reikia papildomo tam tikros informacijos pateikimo) arba pagrindinės dukterinės įmonės perleidimas;

b) plano nutraukti veiklą, perleisti turtą ar padengti įsipareigojimus, priskirtinus nutraukiamajai veiklai, paskelbimas arba įpareigojančios sutarties parduoti šį turtą ar padengti šiuos įsipareigojimus sudarymas (žr. 35 TAS „*Nutraukiamoji veikla*");

c) didieji turto pirkimai ir perleidimai arba valstybės atliekamas pagrindinio turto nusavinimas;

d) pagrindinės gamybinės įrangos sunaikinimas per gaisrą, įvykusį po balanso datos;

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

f) pagrindiniai paprastųjų ir potencialiųjų paprastųjų akcijų sandoriai po balanso datos (pagal 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*" reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų tokių sandorių aprašymą, išskyrus kapitalizavimo, papildomų dividendų paskelbimo ar akcijų padalijimo ir perdalijimo klausimus. Jie visi turi būti koreguojami pagal 33 TAS);

g) neįprastai dideli turto kainų ar užsienio valiutos keitimo kursų pasikeitimai po balanso datos;

h) mokesčių tarifų arba mokesčių įstatymų pakeitimai, priimti arba paskelbti po balanso datos ir turintys reikšmingos įtakos trumpalaikių ir atidėtųjų mokesčių turtui bei įsipareigojimams (žr. 12 TAS „*Pelno mokesčiai*");

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

ir

j) svarbios teismo bylos dėl įvykių, įvykusių jau po balanso datos, pradžia.

ĮSIGALIOJIMO DATA

23. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ataskaitiniam laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.***

10 TAS (PERSVARSTYTO 1999 m.) PANAIKINIMAS

24. Šis Standartas pakeičia 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*" (persvarstytą 1999 m.).

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. 22 TAS „*Verslo jungimai*" 97 paragrafas taisomas taip:

97. Informacija apie verslo jungimus, įvykdytus po balanso datos, tačiau prieš planuojamo vieno iš besijungiančių ūkio subjektų finansinės atskaitomybės išleidimo datą yra pateikiama tada, jeigu ji yra reikšminga ir jos nepateikimas galėtų turėti įtakos ekonominiams vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe (žr. 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*").

A2. 35 TAS „*Nutraukiamoji veikla*" 32 paragrafas taisomas taip:

32. Ankstesniame paragrafe minėti turto perleidimai, atsiskaitymai pagal įsipareigojimus ir įpareigojančios pardavimo sutartys gali būti sudaromi (-os) arba tuo pačiu metu, kai atliekamas pirminio įvykio pateikimas, arba to paties atskaitomybės laikotarpio metu, kai buvo atliktas pirminio įvykio pateikimas, arba vėlesniu atskaitomybės laikotarpiu. Remiantis 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*", jeigu tam tikras nutraukiamajai veiklai priskirtinas turtas buvo parduotas arba dėl jo buvo sudaryta viena ar daugiau įpareigojančių pardavimo sutarčių po balanso datos (bet prieš valdybai įgaliojant išleisti finansinę atskaitomybę), tuomet į finansinę atskaitomybę turi būti įtraukta 31 paragrafe reikalaujama informacija, jeigu ši įtaka yra reikšminga ir jos nepateikimas galėtų turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe.

A3. 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*" 18 Įvado paragrafas ir 75 paragrafas taisomi taip, kaip nurodyta toliau, o 96 paragrafas panaikinamas:

18. Šiame Standarte neapibrėžtasis įsipareigojimas apibūdinamas kaip:

a) …

75. Prieš balanso datą priimtas vadovybės arba valdybos sprendimas atlikti reorganizavimą nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo balanso dieną, išskyrus tą atvejį, jeigu ūkio subjektas prieš balanso dieną:

a) pradėjo įgyvendinti reorganizavimo planą;

arba

b) informavo apie pagrindines reorganizavimo plano ypatybes suinteresuotas šalis tokiu būdu, kad joms sukėlė pagrįstus lūkesčius, jog ūkio subjektas reorganizavimą įvykdys.

Jeigu ūkio subjektas pradeda įgyvendinti reorganizavimo planą arba informuoja apie pagrindines jo ypatybes suinteresuotas šalis tik po balanso datos, tuomet, remiantis 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*", informacijos pateikimas būtinas tada, kai reorganizavimas yra reikšmingas, o jo nepateikimas galėtų turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe.

96. [Panaikinta]

A4. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, įskaitant Tarptautinius apskaitos Standartus bei Aiškinimus, taikomuose nuo 2003 gruodžio mėn., nuorodos į dabartinę 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*" versiją keičiamos 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*".

▼B

11-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (11 TAS)

(PERSVARSTYTAS 1993 m.)

Statybos sutartys

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 11 TAS „Statybos sutarčių apskaita", TASK valdybos patvirtintą 1978 m. Persvarstytas standartas galioja 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

1999 m. gegužės mėn., remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos" buvo ištaisytas 45 paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja, kai įsigalioja 10 TAS (persvarstytas 1999 m.), t. y. 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

▼B

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	57
Taikymas	57
Apibrėžimai	58
Statybos sutarčių derinimas ir paskirstymas	58
Sutarties pajamos	59
Sutarties išlaidos	60
Sutarties pajamų ir sąnaudų pripažinimas	61
Tikėtinų nuostolių pripažinimas	63
Įvertinimų pasikeitimai	63
Atskleidimas	63
Įsigaliojimo data	64

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nurodyti 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 sistemoje nustatyti pripažinimo kriterijai, nurodantys, kada sutarčių pajamos ir sutarčių išlaidos turi būti pripažįstamos pajamomis ir sąnaudomis pelno (nuostolio) ataskaitoje. Jame taip pat nurodoma, kaip praktiškai taikyti šiuos kriterijus.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas statybos sutarčių apskaitai rangovo finansinėje atskaitomybėje.

2. Šis standartas pakeičia 11 TAS „Statybos sutarčių apskaita”, patvirtintą 1978 m.

APIBRĖŽIMAI

3. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

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

   Pastoviųjų kainų sutartis – statybos sutartis, kai rangovas sutinka su pastovia sutarties ar kiekvieno pagaminto produkcijos vieneto kaina, kuri kartais gali būti patikslinama, remiantis sutarta išlaidų padidėjimo išlyga.

   „Išlaidos plius” sutartis – statybos sutartis, kai padengiamos rangovo numatytos ar kitokiu būdu nustatytos išlaidos, pridedant tam tikrą tų išlaidų procentą arba 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 kitas įrangos ar įrenginių sudedamąsias dalis.

5. Pagal šį standartą statybos sutartys apima:

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

   b) sutartis griauti ir restauruoti objektus bei sutvarkyti aplinką.

6. Statybos sutartys gali būti sudaromos keliais būdais. Pagal šį standartą jos skirstomos į pastoviųjų kainų sutartis ir „išlaidos plius” sutartis. Kai kurios statybos sutartys gali turėti tiek pastoviųjų kainų, tiek „išlaidos plius” sutarčių ypatybių, pavyzdžiui, „išlaidos plius” sutartis, kurioje susi-

▼B

tarta dėl maksimalios kainos. Tokiomis aplinkybėmis rangovas privalo apsvarstyti visas sąlygas, minimas 23 ir 24 paragrafuose, kad nuspręstų, kada pripažinti sutarčių pajamas ir sąnaudas.

STATYBOS SUTARČIŲ DERINIMAS IR PASKIRSTYMAS

7. Šio standarto reikalavimai paprastai taikomi kiekvienai statybos sutarčiai atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis būtina standartą taikyti atskiriems vienos sutarties komponentams arba 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 arba atmesti su atskiru objektu susijusią sutarties dalį;

   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 artimai susijusios tarpusavyje, jog dėl to jos tampa vieno projekto dalimi ir turi bendrą pelno normą;

   c) sutartys vykdomos lygiagrečiai.

10. Sutartyje gali būti numatyta statyti papildomą objektą užsakovo nuožiūra arba 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;

    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 daro įtaką 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 arba 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;

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

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

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

    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

▼B

nepritariama. Iš pretenzijų kylančių pajamų sumų vertinimas yra neapibrėžtas ir dažnai priklauso nuo derybų rezultatų. Todėl pretenzijos įtraukiamos į sutarties pajamas tik tada, jeigu:

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

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

15. Rangovui mokamos papildomos sumos, skatinamieji mokėjimai, jeigu nustatytos darbų normos yra įvykdytos arba 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;

b) skatinamųjų mokėjimų suma gali būti patikimai apskaičiuota.

SUTARTIES IŠLAIDOS

16. Sutarties išlaidas turi sudaryti:

a) tiesiogiai su konkrečia sutartimi susijusios išlaidos;

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

c) kitos išlaidos, tokios, 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 garantinės priežiūros išlaidas;

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 visų sutarčių veiklai ar konkrečiai sutarčiai yra:

a) draudimas;

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

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. Išlaidos, kurios gali būti priskirtos visų sutarčių veiklai ir gali būti priskirtos konkrečioms sutartims, apima ir skolinimosi išlaidas, jeigu rangovas vadovaujasi 23 TAS „Skolinimosi išlaidos” leistinu alternatyviu būdu.

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 sutarčių veiklai arba 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;

d) vykdant konkrečią sutartį nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas.

▼B

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 tuo laikotarpiu, kuriuo 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 balanso datą. Tikėtini statybos sutarties nuostoliai pagal 36 paragrafą turi būti pripažįstami sąnaudomis nedelsiant.

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

a) sutarčių bendrosios pajamos gali būti patikimai apskaičiuotos;

b) tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

c) tiek sutarties išlaidos iki sutarties įvykdymo, tiek sutarties įvykdymo lygis balanso datą gali būti patikimai apskaičiuotas;

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

24. Kai sudaroma „išlaidos plius” sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti, kai patenkinamos visos šios sąlygos:

a) tikėtina, jog įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

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 veiklos apimtį, įvykdymo lygį ir darbo rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

26. Pagal procentinio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų apskaitinių laikotarpių pelno (nuostolio) ataskaitose, kada buvo atliekami darbai. Sutarties išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tų apskaitinių laikotarpių pelno (nuostolio) ataskaitoje, kuriais buvo atliekami 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 paragrafą.

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, jog įmonė iš sutarties gaus ekonominės naudos. Tačiau kai susidaro neaiškumų dėl sumų, kurios jau įtrauktos į sutarties pajamas ir pripažintos pelno (nuostolio) ataskaitoje, atgavimo, tada neatgautos sumos arba sumos, kurių apmokėjimas gali būti nutrauktas, pripažįstamos sąnaudomis, o ne sutarties pajamų sumos patikslinimu.

29. Patikimus įvertinimus įmonė dažniausiai gali atlikti po to, kai pritaria sutarčiai, kuri numato:

a) kiekvienos šalies teises daryti įtaką statomam objektui;

b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos;

c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

Įmonė privalo turėti veiksmingą vidaus finansų planavimo ir atskaitomybės sistemą. Visą sutarties vykdymo laiką įmonė 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.

▼B

30. Sutarties įvykdymo lygis gali būti nustatytas įvairiai. Įmonė 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;

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 datos patirtas sutarties išlaidas, į šias išlaidas įtraukiamos tik atliktą darbą parodančios sutarties išlaidos. Neįtraukiamų sutarties išlaidų pavyzdžiai:

a) su būsimąja sutarties veikla 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 sutarčiai;

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;

b) sutarties išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos susidarė.

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

33. Ankstyvuoju sutarties vykdymo laikotarpiu dažnai pasitaiko, kad sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti. Nepaisant to, gali būti tikėtina, kad įmonė 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 perviršis, palyginti su bendromis sutarties pajamomis, pripažįstamas sąnaudomis nedelsiant pagal 36 paragrafą.

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

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

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

TIKĖTINŲ NUOSTOLIŲ PRIPAŽINIMAS

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

37. Tokių nuostolių suma nustatoma neatsižvelgiant į tai:

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

b) koks yra sutarties įvykdymo lygis;

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

▼B

ĮVERTINIMŲ PASIKEITIMAI

38. Procentinis įvertinimo metodas taikomas kaupimo principu kiekvieną ataskaitinį laikotarpį sutarčių pajamoms ir išlaidoms įvertinti, todėl sutarčių pajamų ir išlaidų arba rezultatų įvertinimo keitimo poveikis įtraukiamas į apskaitą kaip apskaitinio įvertinimo pakeitimas (žr. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai"). Pakeistieji įvertinimai naudojami nustatant pajamų ir sąnaudų sumas, pripažintas to ataskaitinio laikotarpio, kai pakeitimas buvo atliktas, ir vėlesnių laikotarpių pelno (nuostolio) ataskaitose.

ATSKLEIDIMAS

39. Įmonė turi nurodyti:

a) sutarties pajamų sumą, pripažintą laikotarpio pajamomis;

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

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

40. Balanso datą įmonė privalo pateikti šiuos duomenis apie nebaigtą statybą:

a) iki atskaitomybės 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 nepatenkinamos sutartyje numatytos apmokėjimo sąlygos arba kol nepašalinami trūkumai. Tarpinis mokėjimas yra toks, kai sąskaitos už pagal sutartį atliktus darbus išrašomos, nepaisant to, ar jos buvo užsakovo apmokėtos, ar ne. Avansas yra tokia suma, kurią gauna rangovas, kai darbas dar nėra atliktas.

42. Įmonė turi pateikti:

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

b) bendrąją sumą, kurią reikia sumokėti užsakovams už sutartyje numatytus darbus, kaip įsipareigojimą.

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

a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną, atėmus

b) pripažintų nuostolių ir tarpinių mokėjimų sumas

pagal visas nebaigtos statybos sutartis, kurių patirtos išlaidos, pridėjus pripažintą pelną (atėmus pripažintus nuostolius) viršija tarpinius mokėjimus.

44. Bendrąją sumą, kurią reikia sumokėti užsakovams už darbus pagal sutartis, sudaro grynoji suma:

a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą pelną; atėmus

b) pripažintus nuostolius ir tarpinių mokėjimų sumas

pagal visas nebaigtos statybos sutartis, kurių tarpiniai mokėjimai viršija patirtas išlaidas, pridėjus pripažintą pelną (atėmus pripažintus nuostolius).

45. Įmonė pateikia visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas". Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti dėl tokių straipsnių kaip garantijų išlaidos, pretenzijos, nuobaudos ar galimi nuostoliai.

ĮSIGALIOJIMO DATA

46. Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1995 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

12-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (12 TAS)

(PERSVARSTYTAS 2000 m.)

Pelno mokesčiai

1996 m. spalio mėn. valdyba patvirtino 12 TAS (persvarstytą 1996 m.) „Pelno mokesčiai", kuris pakeičia 12 TAS (pertvarkytą 1994 m.) „Pelno mokesčių apskaita". Persvarstytas standartas įsigalioja 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

▼B

1999 m. gegužės mėn., remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos" buvo ištaisytas 88 paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2000 m. balandžio mėn. buvo ištaisyti 20 paragrafas, 62 paragrafo a punktas, 64 ir A priedo A10, A11, B8 paragrafai, kuriuose buvo pakeistos nuorodos ir sąvokos pagal 40 TAS „Investicinis turtas".

2000 m. spalio mėn. valdyba patvirtino 12 TAS pakeitimus, kurie papildė standartą 52A, 52B, 65A paragrafais, 81 paragrafo i punktu, 82A, 87A, 87B, 87C ir 91 paragrafais bei panaikino 3 ir 50 paragrafus. Dalinė peržiūra pateikia dividendų pelno mokesčio rezultatų apskaitos metodą. Persvarstytas tekstas įsigalioja 2002 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 12 TAS:

— NAK-21 „Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atgavimas",

— NAK-25 „Pelno mokesčiai – įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai".

ĮVADAS

Šis standartas (persvarstytas 12 TAS) pakeičia 12 TAS „Pelno mokesčių apskaita" (pirminį 12 TAS). 12 TAS (persvarstytas) įsigalioja 1998 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių, finansinei atskaitomybei. Svarbiausi pirminio 12 TAS pakeitimai yra šie:

1. Pirminis 12 TAS reikalavo, kad įmonė apskaitytų atidėtuosius mokesčius atidėjimų metodu arba įsipareigojimų metodu, kuris kartais vadinamas pelno (nuostolio) ataskaitos įsipareigojimų metodu. 12 TAS (persvarstytas) draudžia atidėjimų metodą ir reikalauja taikyti kitą, įsipareigojimų, metodą, kuris kartais vadinamas balanso įsipareigojimų metodu.

   Pelno (nuostolio) ataskaitos įsipareigojimų metodas akcentuoja laiko skirtumus, o balanso įsipareigojimų metodas – laikinuosius skirtumus. Laiko skirtumai yra skirtumai tarp apmokestinamojo ir apskaitinio pelno, atsirandantys vienu laikotarpiu ir išnykstantys per vieną ar kelis vėlesnius laikotarpius. Laikinieji skirtumai yra skirtumai tarp turto ar įsipareigojimo mokesčių bazės ir jo apskaitinės vertės balanse. Turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė yra suma, mokesčių reikmėms priskiriama tam turtui ar įsipareigojimui.

   Visi laiko skirtumai yra laikinieji. Laikinieji skirtumai atsiranda taip pat ir šiomis aplinkybėmis, kurios nelemia laiko skirtumų atsiradimo, nors pirminis 12 TAS aiškino jas taip pat kaip ir laiko skirtumus lemiančius sandorius:

   a) dukterinės įmonės, asocijuotos ar bendros įmonės nepaskirstė viso savo pelno patronuojančiai įmonei ar investuotojui;

   b) turtas perkainojamas, bet mokesčiai nekoreguojami, ir

▼M3

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

▼M5

   Be to, yra tam tikrų laikinųjų skirtumų, nesusijusių su išsidėstymu laike; pavyzdžiui, laikinųjų skirtumų, atsirandančių, kai:

   a) ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai yra vertinami jo funkcine valiuta, bet apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis (taigi, jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė) nustatomas kita valiuta;

▼B

   b) nepiniginis turtas ir įsipareigojimai koreguojami iš naujo pagal 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis" arba

   c) turto ar įsipareigojimo apskaitinė vertė pirminio pripažinimo metu skiriasi nuo to turto ar įsipareigojimo pirminės mokesčių bazės.

2. Pirminis 12 TAS leido įmonei neparodyti atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų, kai yra pagrįstų įrodymų, kad laiko skirtumai neišnyks per tam tikrą vėlesnį laikotarpį. 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad įmonė parodytų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus arba (esant tam tikroms sąlygoms) turtą visiems laikiniesiems skirtumams su toliau nurodytomis išimtimis.

▼B

3. Pirminis 12 TAS reikalavo, kad:

a) atidėtųjų mokesčių turtas, susidarantis dėl laiko skirtumų, turi būti pripažintas tada, kai galima pagrįstai tikėtis jį realizuoti;

b) atidėtųjų mokesčių turtas, susidarantis dėl mokesčių nuostolių, turi būti pripažintas turtu tik tada, kai be jokių abejonių galima tikėtis, kad būsimojo apmokestinamojo pelno pakaks, jog nauda dėl patirtų nuostolių būtų realizuota. Pirminis 12 TAS leido įmonei (tačiau nereikalavo) atidėti naudos dėl patirtų mokestinių nuostolių pripažinimą iki jos realizavimo laikotarpio.

12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad atidėtųjų mokesčių turtas būtų pripažintas tada, kai tikėtina, jog bus gautas apmokestinamasis pelnas, tam, kad būtų galima panaudoti atidėtųjų mokesčių turtą. Jei įmonė turi mokesčių nuostolių, ji pripažįsta atidėtųjų mokesčių turtą tik ta dalimi, kuri lygi įmonės turimiems apmokestinamiesiems laikiniesiems skirtumams, arba jei yra kitų įtikinamų įrodymų, kad bus gautas pakankamas apmokestinamasis pelnas.

4. Bendrojo reikalavimo, pateikto 2 paragrafe, išimtis yra ta, kad 12 TAS (persvarstytas) draudžia pripažinti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus ir atidėtųjų mokesčių turtą, susidarantį tam tikram turtui ar įsipareigojimams, kurių apskaitinė vertė pirminio pripažinimo metu skiriasi nuo jų pirminės mokesčių bazės. Kadangi laiko skirtumų dėl šių aplinkybių neatsiranda, pagal pirminį 12 TAS jos nelėmė atidėtųjų mokesčių turto ar įsipareigojimų.

5. Pirminis 12 TAS reikalavo, kad mokesčiai, mokėtini nuo dukterinių įmonių ir asocijuotų įmonių nepaskirstytojo pelno, turi būti pripažinti, nebent būtų pagrindas manyti, kad šis pelnas nebus paskirstytas arba kad paskirstymas nesudarys sąlygų mokesčių įsipareigojimui. Tačiau 12 TAS (persvarstytas) draudžia parodyti tokius atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus (ir tuos, kurie kyla dėl bet kokios susijusios kaupiamo perskaičiavimo korekcijos), jei:

a) patronuojanti įmonė, investuotojas ar bendros įmonės dalininkas gali kontroliuoti laikinojo skirtumo išnykimo laiką ir

b) tikėtina, kad laikinasis skirtumas neišnyks artimiausioje ateityje.

Jei šis draudimas lemia tai, kad atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai nepripažįstami, 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad įmonė atskleistų bendrą visų susijusių laikinųjų skirtumų sumą.

▼M3

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

▼B

7. Pirminis 12 TAS leido, tačiau nereikalavo, kad įmonė pripažintų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus dėl turto perkainojimo. 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad įmonė pripažintų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus dėl turto perkainojimo.

8. Tam tikro turto ar įsipareigojimų apskaitinės vertės padengimo įtaka mokesčiams gali priklausyti nuo padengimo ar įskaitos būdo, pavyzdžiui:

a) tam tikrose šalyse kapitalo prieaugis nėra apmokestinamas tokio paties dydžio tarifu kaip kitas apmokestinamasis pelnas ir

b) kai kuriose šalyse suma, įskaitoma apskaičiuojant mokesčius turto pardavimo atveju, gali būti didesnė nei suma, kuri gali būti įskaitoma kaip nusidėvėjimas.

Pirminiame 12 TAS nepateikiami nurodymai dėl atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų vertinimo tokiais atvejais. 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų vertinimas būtų pagrįstas įtaka mokesčiams, susijusia su būdu, kuriuo įmonė numato padengti ar įskaityti savo turto ir įsipareigojimų apskaitinę vertę.

▼M3

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

▼B

10. Pirminiame 12 TAS nebuvo nurodyta, ar įmonė turėtų klasifikuoti atidėtųjų mokesčių likučius kaip trumpalaikį turtą ir įsipareigojimus, ar kaip ilgalaikį turtą ir įsipareigojimus. 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad įmonė, kurioje atskiriamos sąvokos trumpalaikis ir ilgalaikis, neklasifikuotų atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų kaip trumpalaikio turto ir įsipareigojimų.

11. Pirminiame 12 TAS nurodyta, kad debetiniai ir kreditiniai atidėtųjų mokesčių likučiai gali būti tarpusavyje užskaityti. 12 TAS (persvarstytas) nustato labiau ribojančias tarpusavio užskaitos sąlygas, daugiausiai pagrįstas 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas" finansiniam turtui ir įsipareigojimams nustatytomis sąlygomis.

12. Pirminis 12 TAS reikalavo atskleisti ryšio tarp mokesčių sąnaudų ir apskaitinio pelno paaiškinimą, jei jo nepaaiškina mokesčio tarifai, galiojantys finansinę atskaitomybę pateikiančios įmonės šalyje. 12 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad šis paaiškinimas būtų pateiktas viena ar abiem nurodytomis formomis:

   i) skaitmeninis mokesčių sąnaudų (pajamų) ir ataskaitinio pelno bei taikomo mokesčių tarifo (-ų) sandaugos sutikrinimas arba

   ii) skaitmeninis vidutinio realaus mokesčio tarifo ir taikomo mokesčio tarifo sutikrinimas.

   12 TAS (persvarstytas) taip pat reikalauja paaiškinti taikomo mokesčių tarifo (-ų) pasikeitimus, lyginant su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu.

13. 12 TAS (persvarstytas) nustato šiuos naujus informacijos pateikimo reikalavimus:

   a) kiekvienos laikinojo skirtumo, nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų rūšies atžvilgiu:

      i) pripažintų atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų sumą ir

      ii) atidėtųjų mokesčių pajamų ar išlaidų, pripažintų pelno (nuostolio) ataskaitoje, sumą, jei ji nėra matoma iš balanse parodytų sumų pokyčių;

   b) nutraukiamosios veiklos atžvilgiu – mokesčių sąnaudas, susijusias su:

      i) pelnu ar nuostoliu, susidariusiu dėl veiklos nutraukimo ir

      ii) veiklos, kuri įprasta nutrauktajai, pelnu ar nuostoliu;

   c) atidėtųjų mokesčių turto sumą ir įrodymų, pagrindžiančių jo pripažinimą, pobūdį, kai:

      i) atidėtųjų mokesčių turto naudojimas priklauso nuo būsimojo apmokestinamojo pelno, viršijančio pelną, atsirandantį dėl esamų apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, atstatymo ir

      ii) įmonė patyrė nuostolį ataskaitiniu ar ankstesniu laikotarpiu toje mokesčių srityje, su kuria susijęs atidėtųjų mokesčių turtas.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	69
Taikymas	70
Apibrėžimai	70
Mokesčių bazė	71
Ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimų ir ataskaitinio laikotarpio mokesčių turto pripažinimas	72
Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas	72
Apmokestinami laikinieji skirtumai	72
Verslo jungimas	74
Tikrąja verte į apskaitą įtraukiamas turtas	74
Prestižas	74
Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas	75

▼B

	Paragrafai
Įskaitomi laikinieji skirtumai	75
Neigiamas prestižas	78
Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas	78
Nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai	78
Pakartotinis nepripažinto atidėtųjų mokesčių turto įvertinimas	79
Investicijos į dukterines įmones, filialus bei asocijuotas įmones ir dalys bendrose įmonėse	79
Vertinimas	80
Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių pripažinimas	83
Pelno (nuostolio) ataskaita	83
Straipsniai, kuriais tiesiogiai krediuota nuosavybė ar kurie tiesiogiai įrašyti į nuosavybę	83
Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokestis	85
Pateikimas	86
Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai	86
Užskaita	86
Mokesčių sąnaudos	87
Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliu	87
Valiutos kursų skirtumų poveikis atidėtųjų užsienio mokesčių įsipareigojimams ar turtui	87
Atskleidimas	87
Įsigaliojimo data	90

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

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

a) turto (įsipareigojimų), parodytų įmonės balanse, apskaitinės vertės būsimą susigrąžinimą (apmokėjimą) ir

b) sandorių ir kitų ataskaitinio laikotarpio įvykių, parodytų įmonės finansinėje atskaitomybėje, poveikį ataskaitinio laikotarpio ir būsimiesiems mokesčiams.

Turto ar įsipareigojimo pripažinimui būdinga tai, kad finansinę atskaitomybę teikianti įmonė tikisi susigrąžinti ar apmokėti to turto ar įsipareigojimo apskaitinę vertę. Jei tikėtina, kad dėl tos apskaitinės vertės susigrąžinimo ar apmokėjimo būsimieji mokesčių mokėjimai padidės (sumažės), kai kitais atvejais toks susigrąžinimas ar apmokėjimas neturėtų įtakos mokesčiams, šis standartas reikalauja, kad įmonė parodytų, su tam tikromis ribotomis išimtimis, atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą (atidėtųjų mokesčių turtą).

▼M3

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

▼B

Šis standartas taip pat taikomas atidėtųjų mokesčių turtui, atsirandančiam iš nepanaudoto mokesčių nuostolio ar nepanaudoto mokesčių kredito, pripažinti, pelno mokesčiui pateikti finansinėje atskaitomybėje ir informacijai, susijusiai su pelno mokesčiais, atskleisti.

▼B

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas pelno mokesčių apskaitai.

2. Pagal šio standarto kontekstą pelno mokestis apima visus vidaus ir užsienio mokesčius, kurie grindžiami apmokestinamuoju pelnu. Pelno mokesčiai apima ir mokesčius, tokius kaip pajamų mokestį, kuriuos moka dukterinė įmonė, asocijuota įmonė ar bendra įmonė nuo dalies, skiriamos finansinę atskaitomybę teikiančiai įmonei.

3. (Panaikintas)

4. Šis standartas nesusijęs su Vyriausybės subsidijų apskaitos metodais (žr. 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas atskaitomybėje") ar investiciniais mokesčių kreditais. Tačiau šis standartas taikomas laikinųjų skirtumų, galinčių atsirasti iš tokių subsidijų ar investicinių mokesčių kreditų, apskaitai.

APIBRĖŽIMAI

5. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Apskaitinis pelnas – laikotarpio ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄ prieš atimant mokesčių sąnaudas.

Apmokestinamasis pelnas (mokesčių nuostolis) – laikotarpio ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄, apskaičiuotas pagal mokesčių institucijos nustatytas taisykles, nuo kurio mokamas (atgaunamas) pelno mokestis.

Mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos) – bendra suma, įtraukiama nustatant laikotarpio ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄, atsižvelgiant į ataskaitinio laikotarpio mokestį ir atidėtuosius mokesčius.

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

Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai – pelno mokesčių sumos, mokėtinos vėlesniais laikotarpiais nuo apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų.

Atidėtųjų mokesčių turtas yra pelno mokesčių sumos, atgautinos vėlesniais laikotarpiais už:

a) įskaitomus laikinuosius skirtumus;

b) nepanaudotų mokesčių nuostolių perkėlimą ir

c) nepanaudotų mokesčių kreditų perkėlimą.

Laikinieji skirtumai – skirtumai tarp turto ar įsipareigojimo apskaitinės vertės balanse ir to turto ar įsipareigojimo mokesčių bazės. Laikinieji skirtumai gali būti:

a) apmokestinamieji laikinieji skirtumai – laikinieji skirtumai, lemiantys apmokestinamas sumas, nustatant būsimų laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto ar įsipareigojimo apskaitinė vertė atstatoma ar padengiama, arba

b) įskaitomi laikinieji skirtumai – laikinieji skirtumai, lemiantys įskaitytinas sumas, nustatant būsimų laikotarpių apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), kai turto ar įsipareigojimo apskaitinė vertė atstatoma ar padengiama.

Turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė yra suma, mokesčių reikmėms priskiriama tam turtui ar įsipareigojimui.

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

Mokesčių bazė

7. Turto mokesčių bazė yra suma, kuri mokesčių reikmėms bus išskaičiuojama iš bet kokios apmokestinamos ekonominės naudos, kurią gaus įmonė, atstačius turto apskaitinę vertę. Jei ši ekonominė nauda nebus apmokestinama, turto mokesčių bazė bus lygi jos apskaitinei vertei.

Pavyzdžiai

1. Mechanizmas kainavo 100. Mokesčių reikmėms ataskaitiniu ir ankstesniais laikotarpiais jau buvo įskaitytas 30 nusidėvėjimas, o likusi kaina bus įskaityta būsimais laikotarpiais kaip nusidėvėjimas arba atliekant užskaitą pardavus. Mechanizmą naudojant gautos pajamos apmokestinamos, visas pelnas iš mechanizmo pardavimo bus apmokestinamas, o visas pardavimo nuostolis bus įskaitomas mokesčių reikmėms. Mechanizmo mokesčių bazė yra 70.

▼B

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

3. Pirkėjų įsiskolinimo apskaitinė vertė yra 100. Susijusios pajamos jau įtrauktos į apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Pirkėjų įsiskolinimo mokesčių bazė yra 100.

4. Iš dukterinės įmonės gautinų dividendų apskaitinė vertė yra 100. Dividendai neapmokestinami. Iš esmės visa turto apskaitinė vertė išskaitoma iš ekonominės naudos. Taigi gautinų dividendų mokesčių bazė yra 100 ([1]).

5. Gautinos paskolos apskaitinė vertė yra 100. Paskolos grąžinimas mokestinių pasekmių neturės. Paskolos mokesčių bazė yra 100.

8. Įsipareigojimo mokesčių bazė yra jo apskaitinė vertė, atėmus visas sumas, kurios būsimais laikotarpiais bus įskaitytos mokesčiams. Iš anksto gautų pajamų atveju atsirandančio įsipareigojimo mokesčių bazė yra jo apskaitinė vertė, atėmus visas pajamų, kurios nebus apmokestinamos būsimais laikotarpiais, sumas.

Pavyzdžiai

1. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių apskaitinė vertė 100. Susijusios sąnaudos bus įskaitytos, skaičiuojant mokesčius grynųjų pinigų pagrindu. Sukauptų sąnaudų mokesčių bazė yra nulis.

2. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima iš anksto gautas palūkanų pajamas, kurių apskaitinė vertė 100. Susijusios palūkanų pajamos buvo apmokestintos grynųjų pinigų pagrindu. Iš anksto gautų palūkanų mokesčių bazė yra nulis.

3. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas sąnaudas, kurių apskaitinė vertė 100. Susijusios sąnaudos jau buvo įskaitytos, skaičiuojant mokesčius. Sukauptų sąnaudų mokesčių bazė yra 100.

4. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima sukauptas baudas ir delspinigius, kurių apskaitinė vertė 100. Baudos ir delspinigiai neišskaičiuojami mokesčių reikmėms. Sukauptų baudų ir delspinigių mokesčių bazė yra 100 ([2]).

5. Mokėtinos paskolos apskaitinė vertė yra 100. Paskolos grąžinimas neturės mokestinių pasekmių. Paskolos mokesčių bazė yra 100.

9. Kai kurie straipsniai turi mokesčių bazę, tačiau balanse nėra pripažįstami kaip turtas ir įsipareigojimai. Pavyzdžiui, tyrimų išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nustatant apskaitinį pelną tuo laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos, tačiau tik būsimuoju laikotarpiu jos gali būti įskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Skirtumas tarp tyrimų išlaidų mokesčių bazės, kuris lygus sumai, mokesčių institucijų leidžiamai įskaityti būsimaisiais laikotarpiais, ir nuliui lygios apskaitinės vertės yra įskaitomas laikinasis skirtumas, sudarantis sąlygas atsirasti atidėtųjų mokesčių turtui.

10. Jei turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė nėra iš karto aiški, pravartu prisiminti esminį principą, kuriuo grindžiamas šis standartas: įmonė turi, su tam tikromis ribotomis išimtimis, parodyti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą (turtą), jeigu tik turto ar įsipareigojimo apskaitinės vertės atstatymas ar padengimas padidintų (sumažintų) būsimus mokesčių mokėjimus, palyginti su tais, kokie būtų, jei toks atstatymas ar padengimas neturėtų mokestinių pasekmių. C pavyzdyje, kuris pateiktas po 52 paragrafo, iliustruojamos aplinkybės, kuriomis gali būti pravartu atsižvelgti į šį esminį principą, pavyzdžiui, kai turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė priklauso nuo numatomo atstatymo ar padengimo būdo.

11. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje laikinieji skirtumai nustatomi lyginant šiose ataskaitose nurodyto turto ir įsipareigojimų apskaitines vertes su atitinkama mokesčių baze. Mokesčių bazė nustatoma remiantis konsoliduotų mokesčių deklaracija tose jurisdikcijose, kuriose tokia deklaracija pildoma. Kitose jurisdikcijose mokesčių bazė nustatoma pagal kiekvienos įmonės, esančios grupėje, mokesčių pajamas.

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

([2]) Šioje analizėje nėra įskaitomas laikinasis skirtumas. Alternatyvi analizė gali būti tokia, kad sukauptų baudų ir delspinigių mokesčių bazė yra nulis ir gaunamam įskaitomam laikinajam skirtumui, kuris lygus 100, taikomas nulinis mokesčio tarifas. Abiejose analizėse nėra atidėtųjų mokesčių turto.

▼B

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATASKAITINIO LAIKOTARPIO MOKESČIŲ TURTO PRIPAŽINIMAS

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

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

14. Kai mokesčių nuostolis naudojamas ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio mokesčiui susigrąžinti, įmonė pripažįsta naudą kaip turtą tuo laikotarpiu, kai atsirado mokesčių nuostolis, nes tikimasi, kad vėl bus gaunama ekonominė nauda ir ji gali būti tinkamai įkainota.

ATIDĖTŲJŲ MOKESČIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ IR ATIDĖTŲJŲ MOKESČIŲ TURTO PRIPAŽINIMAS

Apmokestinami laikinieji skirtumai

▼M3

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

a) prestižo pirminio pripažinimo;

arba

▼B

b) turto ar įsipareigojimo pirminio pripažinimo sandorio, kuris:

i) nėra verslo jungimas ir

ii) sandorio metu neturi įtakos nei apskaitiniam pelnui, nei apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui).

Tačiau kai apmokestinami laikinieji skirtumai susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus ir asocijuotas įmones bei dalimis bendrose įmonėse, atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas turi būti pripažintas pagal 39 paragrafo reikalavimus.

16. Turto pripažinimui būdinga tai, kad šio turto apskaitinė vertė bus atstatoma ekonominės naudos, kurią įmonė gaus būsimaisiais laikotarpiais, forma. Kai turto apskaitinė vertė viršija jos mokesčių bazę, apmokestinama ekonominė nauda viršys sumą, leistiną įskaityti mokesčių reikmėms. Šis skirtumas yra apmokestinamas laikinasis skirtumas, o įsipareigojimas mokėti būsimaisiais laikotarpiais atsirandančius pelno mokesčius yra atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas. Kai įmonė atstato turto apskaitinę vertę, apmokestinamas laikinasis skirtumas išnyksta, ir įmonė turi apmokestinamą pelną. Dėl to tikėtina, kad ekonominė nauda iš įmonės išeis mokamų mokesčių forma. Todėl šis standartas reikalauja, kad būtų pripažinti visi atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, išskyrus tam tikras aplinkybes, apibūdintas 15 ir 39 paragrafuose.

Pavyzdys

Turto, kainavusio 150, apskaitinė vertė yra 100. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčių reikmėms yra 90, o mokesčio tarifas – 25 %.

Turto mokesčių bazė yra 60 (kaina – 150 minus sukauptas mokesčiams nusidėvėjimas – 90). Norėdama atgauti 100 apskaitinę vertę, įmonė turi uždirbti 100 apmokestinamąjį pelną, tačiau ji galės įskaityti tik 60 mokesčių nusidėvėjimą. Taigi įmonė, atgavusi turto apskaitinę vertę, mokės 10 pelno mokestį (40, esant 25 % mokesčio tarifui). Skirtumas 40 tarp 100 apskaitinės vertės ir 60 mokesčių bazės apmokestinamas laikinasis skirtumas. Todėl įmonė parodo 10 atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą (40, esant 25 % mokesčio tarifui), kuris išreiškia pelno mokesčius, įmonės mokėtinus tada, kai ji atstatys turto apskaitinę vertę.

17. Kai kurie laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtraukiamos į vieno laikotarpio apskaitinį 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 atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, pavyzdžiai:

a) palūkanų pajamos įtrauktos į apskaitinį pelną laiko santykio pagrindu, tačiau kai kuriose jurisdikcijose jos gali būti įtraukiamos į apmokestinamąjį pelną tada, kai gaunami pinigai. Bet kurių balanse parodytų gautinų sumų, susijusių su šiomis pajamomis, mokesčių bazė lygi nuliui, nes kol pinigai negaunami, šios pajamos neturi įtakos apmokestinamajam pelnui;

▼B

b) nusidėvėjimas, naudojamas nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), gali skirtis nuo to, kuris naudojamas nustatant apskaitinį pelną. Laikinasis skirtumas yra skirtumas tarp turto apskaitinės vertės ir jo mokesčių bazės, kuris yra turto pirminė kaina atėmus visus mokesčių institucijų leidžiamus įskaitymus, nustatant ataskaitinio bei ankstesnių laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Apmokestinamas laikinasis skirtumas atsiranda ir sudaro sąlygas atsirasti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimui tada, kai pagreitintas nusidėvėjimas taikomas mokesčių tikslams (jei mokesčių tikslams taikomas nusidėvėjimas yra ne toks spartus kaip apskaitiniam pelnui apskaičiuoti taikomas nusidėvėjimas, atsiranda įskaitomas laikinasis skirtumas, kuris leidžia atsirasti atidėtųjų mokesčių turtui), ir

c) nustatant apskaitinį 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 skirtumas tarp plėtros išlaidų apskaitinės vertės ir nulinės plėtros išlaidų mokesčių bazės.

▼M3

18. Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

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

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

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

▼B

d) turto ar įsipareigojimo mokesčių bazė pradinio pripažinimo metu skiriasi nuo jo pradinės apskaitinės vertės, pavyzdžiui, kai įmonė naudojasi neapmokestinamomis Vyriausybės dotacijomis, susijusiomis su turtu (žr. 22 ir 33 paragrafus), arba

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

Verslo jungimas

▼M3

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

▼B

Tikrąja verte į apskaitą įtraukiamas turtas

►M2 20. TFAS leidžiama arba reikalaujama tam tikrą turtą apskaityti tikrąja verte arba perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas”, 38 TAS „Nematerialusis turtas”, 39 TAS„Finansinės priemonės:*pripažinimas ir vertinimas*”ir 40 TAS„Investicinis turtas”). ◄ Pagal kai kuriuos teisės aktų reikalavimus turto perkainojimas arba kitoks perrašymas jo tikrąja verte turi įtakos ataskaitinio laikotarpio apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui). Dėl to koreguojama turto mokesčių bazė ir neatsiranda laikinojo skirtumo. Pagal kitus teisės aktų reikalavimus turto perkainojimas ar perrašymas neturi įtakos apmokestinamajam pelnui perkainojimo ar perrašymo laikotarpiu ir todėl to turto mokesčių bazė nekoreguojama. Vis dėlto vėlesnis apskaitinės vertės atstatymas lems apmokestinamąjį ekonominės naudos srautą į įmonę, ir suma, įskaitoma skaičiuojant mokesčius, skirsis nuo tos ekonominės naudos sumos. Skirtumas tarp perkainoto turto apskaitinės vertės ir jo mokesčių bazės yra laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas ar turtas. Taip yra netgi tada, kai:

a) įmonė neketina parduoti to turto. Tokiais atvejais perkainoto turto apskaitinė vertė bus atstatyta jį naudojant, ir tai sukurs apmokestinamąsias pajamas, viršijančias nusidėvėjimą, būsimais laikotarpiais taikomą mokesčių reikmėms, arba

▼B

b) mokestis nuo pelno iš turtinių sandorių yra atidėtas, jei turto pardavimo pajamos investuojamos į panašų turtą. Tokiais atvejais mokestis tampa mokėtinas pardavus ar panaudojus tą panašų turtą.

Prestižas

▼M3

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

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

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

▼B

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

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

▼M3

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

▼B

b) jei sandoris veikia apskaitinį pelną ar apmokestinamąjį pelną, įmonė pripažįsta visus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus ar turtą, o atsirandančias atidėtųjų mokesčių sąnaudas ar pajamas pripažįsta pelno (nuostolio) ataskaitoje (žr. 59 paragrafą);

c) jei sandoris nėra verslo jungimas ir neturi įtakos nei apskaitiniam, nei apmokestinamajam pelnui ir nėra 15 ir 24 paragrafuose numatytų išlygų, įmonė turėtų parodyti atsirandantį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą ar turtą ir ta pačia suma pakoreguoti to turto ar įsipareigojimo apskaitinę vertę. Tokios korekcijos padarytų finansinę atskaitomybę mažiau aiškią. Todėl šis standartas neleidžia įmonei pradinio pripažinimo metu ar vėliau parodyti atsirandančio atidėtųjų mokesčių įsiparei-

▼B

gojimo ar turto (žr. pavyzdį kitame lape). Be to, įmonė nepripažįsta vėlesnių nepripažinto atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo ar turto pokyčių, kai turtas nudėvimas.

23. Pagal 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas", sudėtinės finansinės priemonės (pavyzdžiui, konvertuojamos obligacijos) emitentas klasifikuoja priemonės įsipareigojimų komponentą kaip įsipareigojimą, o nuosavybės komponentą – kaip nuosavybę. Pagal kai kuriuos teisės aktų reikalavimus įsipareigojimo komponento mokesčių bazė pradinio pripažinimo metu lygi įsipareigojimo ir nuosavybės komponentų sumos pradinei apskaitinei vertei. Apmokestinamo laikinojo skirtumo atsiradimą lemia tai, kad pradinio pripažinimo metu nuosavybės komponentas atskiriamas nuo įsipareigojimo komponento. Todėl 15 paragrafo b punkte nurodyta išimtis netaikoma. Taigi įmonė parodo atsirandantį atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą. Pagal 61 paragrafą, atidėtasis mokestis tiesiogiai priskiriamas nuosavybės komponento apskaitinei vertei. Pagal 58 paragrafą vėlesni atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo pokyčiai pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažįstami kaip atidėtųjų mokesčių sąnaudos (pajamos).

Pavyzdys, iliustruojantis 22 paragrafo c punktą

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

Atstačiusi turto apskaitinę vertę, įmonė gaus 1 000 apmokestinamąjį pelną ir sumokės 400 mokestį. Įmonė neparodo atsirandančio 400 atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, nes jis atsirado iš pradinio turto pripažinimo.

Kitais metais turto apskaitinė vertė yra 800. Gavusi 800 apmokestinamojo pelno, įmonė moka 320 mokestį. Įmonė neparodo atsirandančio 320 atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo, nes jis atsirado iš pradinio turto pripažinimo.

Įskaitomi laikinieji skirtumai

▼M3

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

(a) nėra verslo jungimas;

ir

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

▼B

Tačiau kai įskaitomi laikinieji skirtumai, susiję su investicijomis į dukterines įmones, filialus ir asocijuotas įmones bei dalimis bendrose įmonėse, atidėtųjų mokesčių turtas turi būti pripažintas pagal 44 paragrafą.

25. Įsipareigojimo pripažinimui būdinga, kad apskaitinė vertė bus padengta būsimaisiais laikotarpiais, ištekliams, teikiantiems ekonominę naudą, judant iš įmonės. Ištekliams judant iš įmonės, visos jų sumos ar jų dalis gali būti įskaityta, nustatant apmokestinamąjį pelną laikotarpio, vėlesnio už tą, kuriuo pripažįstamas įsipareigojimas. Tokiais atvejais yra laikinasis skirtumas tarp įsipareigojimo apskaitinės vertės ir jo mokesčių bazės. Todėl pelno mokesčių, kurie bus atstatyti būsimaisiais laikotarpiais, atžvilgiu atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas, kai nustatant apmokestinamąjį pelną įskaitoma ta įsipareigojimo dalis. Panašiai ir tuo atveju, kai turto apskaitinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir dėl šio skirtumo atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas atžvilgiu tų pelno mokesčių, kurie bus atstatyti būsimaisiais laikotarpiais.

Pavyzdys

Įmonė parodo 100 įsipareigojimą už sukauptas produktų garantijos sąnaudas. Mokesčių tikslais produktų garantijos sąnaudos nebus išskaičiuojamos tol, kol įmonė apmokės pretenzijas. Mokesčio tarifas yra 25 %.

Įsipareigojimų mokesčių bazė yra nulis (100 apskaitinė vertė minus suma, kuri bus įskaityta, skaičiuojant mokesčius už tą įsipareigojimą būsimaisiais laikotarpiais). Vykdydama įsipareigojimą jo apskaitine verte, įmonė sumažins savo būsimąjį apmokestinamąjį pelną 100 suma ir todėl būsimieji mokesčių mokėjimai bus sumažinti 25 (100 taikant 25 % mokesčių tarifą). Skirtumas tarp 100 apskaitinės vertės ir nulinės mokesčių bazės

▼B

yra įskaitomas laikinasis skirtumas, lygus 100. Todėl įmonė parodo 25 atidėtųjų mokesčių turtą (100 taikant 25 % mokesčių tarifą), jei tikėtina, jog įmonė būsimaisiais laikotarpiais gaus pakankamai apmokestinamojo pelno, kad jai būtų naudinga sumažinti mokamus mokesčius.

26. Toliau pateikiami įskaitomų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas, pavyzdžiai:

a) pensinio aprūpinimo išlaidos gali būti įskaitytos, nustatant apskaitinį pelną, nes darbuotojas teikia paslaugas, tačiau jos įskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną tada, kai įmonė moka įnašus į fondą arba tada, kai įmonė moka pensines išmokas. Tarp įsipareigojimo apskaitinės vertės ir jo mokesčių bazės yra laikinasis skirtumas; įsipareigojimo mokesčių bazė paprastai yra nulis. Toks įskaitomas laikinasis skirtumas lemia atidėtąjį mokesčių turtą, nes ekonominė nauda plauks į įmonę išskaitų iš apmokestinamojo turto forma tada, kai bus mokami įnašai arba pensinės išmokos;

b) tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nustatant apskaitinį pelną tuo laikotarpiu, kada jos buvo patirtos, tačiau iki būsimojo laikotarpio gali būti neleidžiama jų išskaičiuoti nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Skirtumas tarp tyrimų išlaidų mokesčių bazės, kurį mokesčių institucijos leis įskaityti būsimaisiais laikotarpiais, ir nulinės apskaitinės vertės yra įskaitomas laikinasis skirtumas, lemiantis atidėtųjų mokesčių turtą;

▼M3

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

ir

▼B

d) tam tikras turtas gali būti perkeltas savo tikrąja verte arba perkainotas nepadarant atitinkamos mokesčių korekcijos (žr. 20 paragrafą). Įskaitomas laikinasis skirtumas atsiranda tada, jei turto mokesčių bazė viršija jo apskaitinę vertę.

27. Įskaitomų laikinųjų skirtumų išnykimas lemia išskaitas nustatant būsimųjų laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Tačiau ekonominė nauda mokesčių sumažinimo forma plauks į įmonę tik tada, jei ji uždirbs pakankamai apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu bus galima juos įskaityti. Todėl įmonė parodo atidėtąjį mokesčių turtą tik tada, kai tikėtina, jog bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriuo bus galima įskaityti laikinuosius skirtumus.

28. Tada tikėtina, jog bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriuo galima įskaityti laikinuosius skirtumus, kai yra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir ta pačia apmokestinama įmone, ir kurių panaikinimo laukiama:

a) tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo laukiama, kad įskaitomas laikinasis skirtumas išnyks;

b) praėjusiais ar būsimaisiais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandąs iš atidėtųjų mokesčių turto.

Tokiomis aplinkybėmis atidėtųjų mokesčių turtas pripažįstamas tuo laikotarpiu, kai atsiranda įskaitomi laikinieji skirtumai.

29. Jei nėra pakankamai apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir ta pačia apmokestinama įmone, atidėtųjų mokesčių turtas nepripažįstamas tiek, kiek:

a) tikėtina, kad įmonė turės pakankamai apmokestinamojo pelno, susijusio su ta pačia mokesčių institucija ir ta pačia apmokestinama įmone, tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo išnyks ir įskaitomas laikinasis skirtumas (arba praeitais ar būsimaisiais laikotarpiais, į kuriuos gali būti perkeltas mokesčių nuostolis, atsirandąs dėl atidėtųjų mokesčių turto). Vertindama, ar būsimaisiais laikotarpiais turės pakankamai apmokestinamojo pelno, įmonė ignoruoja apmokestinamas sumas, atsirandančias iš tų įskaitomų laikinųjų skirtumų, kurių laukiama atsirasiant būsimaisiais laikotarpiais, nes atidėtųjų mokesčių turtas, atsirandantis iš šių įskaitomų laikinųjų skirtumų, pats reikalaus apmokestinamojo pelno būsimaisiais laikotarpiais tam, kad galėtų būti panaudotas, arba

▼B

b) įmonė gali planuoti mokesčius, kadangi atitinkamais laikotarpiais bus gautas apmokestinamasis pelnas.

30. Galimybė planuoti mokesčius yra veiksmai, kurių įmonė imtųsi, kad sukurtų ar padidintų apmokestinamąjį pelną tam tikru laikotarpiu prieš baigiant perkelti mokesčių nuostolį ar mokesčių kreditą. Pavyzdžiui, pagal kai kuriuos teisės aktų reikalavimus apmokestinamasis pelnas gali būti sukurtas ar padidintas:

a) pasirenkant palūkanų pajamų apmokestinimą gautų arba 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 tam, kad atspindėtų šį padidėjimą, ir

d) parduodant turtą, teikiantį neapmokestinamąjį pelną (pavyzdžiui, vyriausybines obligacijas – kai kuriose jurisdikcijose), kad būtų galima pirkti 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 įmonė neseniai yra turėjusi nuostolių, ji turi laikytis 35 ir 36 paragrafuose pateiktų nurodymų.

▼M3

▼B

Pirminis turto ar įsipareigojimo pripažinimas

33. Vienas atvejų, kai atidėtųjų mokesčių turtas atsiranda pirmą kartą pripažinus tam tikrą turtą, yra tas, kai su turtu susijusi neapmokestinama valstybės dotacija išskaičiuojama apskaičiuojant turto apskaitinę vertę, tačiau apskaičiuojant mokesčius nėra išskaičiuojama iš turto nusidėvimosios sumos (kitaip tariant, jo mokesčių bazės); turto apskaitinė vertė yra mažesnė už jo mokesčių bazę ir todėl atsiranda įskaitomas laikinasis skirtumas. Valstybės dotacijos gali būti pripažįstamos ir kaip atidėtosios pajamos, tuo atveju skirtumas tarp atidėtųjų pajamų ir nulinės jų mokesčių bazės yra įskaitomas laikinasis skirtumas. Kad ir kurį pateikimo metodą įmonė pasirinktų, dėl 22 paragrafe nurodytos priežasties nepripažįstamas atsirandantis atidėtųjų mokesčių turtas.

Nepanaudoti mokesčių nuostoliai ir nepanaudoti mokesčių kreditai

34. Atidėtųjų mokesčių turtas turėtų būti pripažintas perkeliant nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus tiek, kiek tikėtina, kad būsimaisiais laikotarpiais bus gautas apmokestinamasis pelnas, kurio atžvilgiu bus galima panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius ir nepanaudotus mokesčių kreditus.

35. Atidėtųjų mokesčių turto, atsirandančio iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų perkėlimo, pripažinimo kriterijai yra tokie patys kaip ir atidėtųjų mokesčių turto, atsirandančio iš įskaitomų laikinųjų skirtumų. Tačiau nepanaudotų mokesčių nuostolių buvimas yra rimtas įrodymas, kad ateityje apmokestinamojo pelno gali nebūti. Todėl, jeigu įmonė yra patyrusi nuostolių, ji parodo atidėtųjų mokesčių turtą, atsirandantį iš nepanaudotų mokesčių nuostolių ir mokesčių kreditų, tik tiek, kiek ji turi pakankamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų arba yra kitų įtikinamų įrodymų, jog bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno, kurio atžvilgiu įmonė galės panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius arba nepanaudotus mokesčių kreditus. Tokiomis aplinkybėmis 82 paragrafas reikalauja atskleisti atidėtųjų mokesčių turto sumą ir jo parodymą pagrindžiančių įrodymų pobūdį.

36. Įmonė, vertindama tikimybę, ar bus gautas apmokestinamasis pelnas, kurio atžvilgiu ji galės panaudoti nepanaudotus mokesčių nuostolius arba nepanaudotus mokesčių kreditus, atsižvelgia į šiuos kriterijus:

a) ar įmonė turi pakankamai apmokestinamų laikinųjų skirtumų, susijusių su ta pačia mokesčių institucija ir ta pačia apmokestinama įmone, kurie lemia apmokestinamas sumas, kurioms gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai arba nepanaudoti mokesčių kreditai, kol baigsis jų terminas;

▼B

b) ar yra tikėtina, kad įmonė 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 įmonė turi mokesčių planavimo galimybių (žr. 30 paragrafą), kurios sukurtų apmokestinamąjį pelną per laikotarpį, kuriuo gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai ar nepanaudoti mokesčių kreditai.

Atidėtųjų mokesčių turtas nepripažįstamas tiek, kiek nėra tikėtina, jog bus gautas apmokestinamasis pelnas, kurio atžvilgiu gali būti panaudoti nepanaudoti mokesčių nuostoliai arba nepanaudoti mokesčių kreditai.

Pakartotinis nepripažinto atidėtųjų mokesčių turto įvertinimas

37. Kiekvieno balanso datą įmonė pakartotinai vertina nepripažintą atidėtųjų mokesčių turtą. Įmonė pripažįsta anksčiau nepripažintą atidėtųjų mokesčių turtą tiek, kiek tikėtina, jog būsimasis apmokestinamasis pelnas leis atstatyti atidėtųjų mokesčių turtą. Pavyzdžiui, pagerėjus prekybos sąlygoms, gali tapti labiau tikėtina, jog įmonė būsimaisiais laikotarpiais sugebės gauti pakankamai apmokestinamojo pelno, kad atidėtųjų mokesčių turtas tenkintų 24 arba 34 paragrafe pateiktus pripažinimo kriterijus. Kitas pavyzdys – verslo sujungimo datą ar vėliau įmonė pakartotinai įvertina atidėtųjų mokesčių turtą (žr. 67 ir 68 paragrafus).

Investicijos į dukterines įmones, filialus bei asocijuotas įmones ir dalys bendrose įmonėse

38. Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai investicijų į dukterines įmones, filialus bei asocijuotas įmones arba dalių bendrose įmonėse (būtent: patronuojančios įmonės ar investuotojo dalis dukterinėje įmonėje, filiale, asocijuotoje įmonėje ar investavimo objekte) apskaitinė vertė ima skirtis nuo investicijos ar dalies mokesčių bazės (kuri dažnai yra kaina). Tokie skirtumai gali atsirasti skirtingomis aplinkybėmis, pavyzdžiui:

a) dukterinėse įmonėse, filialuose, asocijuotose įmonėse ir bendrose įmonėse yra nepaskirstytojo pelno;

b) užsienio valiutos keitimo kursų pokyčiai, kai patronuojančios ir dukterinės įmonės buveinės yra skirtingose šalyse, ir

c) investicijos į asocijuotą įmonę apskaitinė vertė sumažėja iki jos atsiperkamosios vertės.

Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje laikinasis skirtumas gali skirtis nuo laikinojo skirtumo, susijusio su ta investicija atskiroje patronuojančios įmonės finansinėje atskaitomybėje, jei patronuojanti įmonė įtraukia investiciją į atskiras finansines atskaitomybes savikaina arba perkainota verte.

39. Įmonė turi pripažinti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą visiems apmokestinamiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su investicijomis į dukterines įmones, filialus ir asocijuotas įmones bei dalimis bendrose įmonėse, išskyrus tuos atvejus, kai patenkintos šios dvi sąlygos:

a) patronuojanti įmonė, investuotojas ar bendros įmonės dalininkas sugeba kontroliuoti laikinojo skirtumo išnykimo laiką ir

b) tikėtina, kad laikinasis skirtumas neišnyks artimiausioje ateityje.

40. Kadangi patronuojanti įmonė kontroliuoja dukterinės įmonės dividendų politiką, ji gali kontroliuoti laikinųjų skirtumų, susijusių su ta investicija, panaikinimo laiką (įskaitant laikinųjų skirtumų, atsirandančių ne tik iš nepaskirstytojo pelno, bet ir iš kiekvieno skirtumo, susijusio su užsienio valiutos keitimu). Be to, dažnai būtų neįmanoma nustatyti pelno mokesčių, mokėtinų panaikinus laikinąjį skirtumą, sumą. Todėl patronuojanti įmonė, nustačiusi, jog tas pelnas artimiausioje ateityje nebus paskirstytas, nepripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo. Tas pats taikytina investicijoms į filialus.

▼M5

41. Ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai vertinami jo funkcine valiuta (žr. 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*“). Jeigu ūkio subjekto apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis (taigi, jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė) nustatomas kita valiuta, tuomet valiutų keitimo skirtumas lemia laikinųjų skirtumų atsiradimą, o dėl šių atsiranda pripažintas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas arba (atitinkamai 24 paragrafui) turtas. Atsiradęs atidėtasis mokestis padengiamas iš arba kredituojamas į pelną arba nuostolį (žr. 58 paragrafą).

▼B

42. Investuotojas, investuojantis į asocijuotą įmonę, jos nekontroliuoja ir paprastai negali nustatyti jos dividendų politikos. Todėl, kai nėra susitarimo, reikalaujančio, kad asocijuotos įmonės pelnas nebūtų paskirstytas artimiausioje ateityje, investuotojas pripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą, atsirandantį iš apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, susijusių su jo investicija į asocijuotą įmonę. Kai kuriais atvejais investuotojas negali nustatyti mokesčio, kuris būtų mokėtinas atgavus savo investicijų į asocijuotą įmonę vertę, sumos, tačiau gali nustatyti, jog jis bus lygus minimaliai sumai arba viršys ją. Tokiais atvejais atidėtųjų mokesčių įsipareigojimo dydis matuojamas šia suma.

43. Bendrą įmonę sudarančių šalių susitarime paprastai numatomas pelno pasidalijimas ir nustatoma, ar šių klausimų sprendimams reikalingas visų įmonės dalininkų ar nurodytos dalininkų daugumos sutikimas. Jei dalininkas gali kontroliuoti pelno dalijimąsi ir tikėtina, kad pelnas nebus paskirstytas artimiausioje ateityje, atidėtasis mokesčių įsipareigojimas nepripažįstamas.

44. Įmonė turi pripažinti atidėtųjų mokesčių turtą visiems įskaitomiems laikiniesiems skirtumams, atsirandantiems iš investicijų į dukterines įmones, filialus bei asocijuotas įmones ir iš dalių bendrose įmonėse, tiek ir tik tiek, kiek tikėtina, kad:

a) laikinasis skirtumas išnyks artimiausioje ateityje;

b) bus gautas apmokestinamasis pelnas, kuriuo galima padengti laikinąjį skirtumą.

45. Spręsdama, ar reikia pripažinti atidėtųjų mokesčių turtą įskaitomiems laikiniesiems skirtumams, susijusiems su įmonės investicijomis į dukterines įmones, filialus ir asocijuotas įmones bei su jos dalimis bendrose įmonėse, įmonė atsižvelgia į nurodymus, pateiktus 28–31 paragrafuose.

VERTINIMAS

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 buvo priimti ar iš esmės priimti balanso datą.

47. Atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai turi būti vertinami mokesčių tarifu, kuris, kaip tikimasi, bus taikomas laikotarpiui, kuriuo realizuojamas turtas ar padengiamas įsipareigojimas, remiantis mokesčių tarifais (ir mokesčių įstatymais), kurie buvo priimti ar iš esmės priimti balanso datą.

48. Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai paprastai vertinami taikant priimtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus). Tačiau pagal kai kuriuos teisės aktų reikalavimus Vyriausybės paskelbti mokesčių tarifai (ir mokesčių įstatymai) iš esmės reiškia faktinį priėmimą, o paskelbimą ir faktinį priėmimą gali skirti kelių mėnesių tarpas. Tokiomis aplinkybėmis mokesčių turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant paskelbtus mokesčių tarifus (ir mokesčių įstatymus).

49. Jei įvairiems apmokestinamojo pelno lygiams taikomi skirtingi mokesčių tarifai, atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant vidutinius tarifus, kurie, kaip numatoma, bus taikomi laikotarpių, kuriais laukiama laikinųjų skirtumų panaikinimo, apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui).

50. (Panaikintas)

51. Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir atidėtųjų mokesčių turto įvertinimas turi parodyti mokestines pasekmes, kurias sukels būdas, kuriuo įmonė numato iki balanso datos atkurti ar padengti savo turto ir įsipareigojimų apskaitinę vertę.

52. Tai, kokiu būdu įmonė atstato (padengia) turto (įsipareigojimo) apskaitinę vertę, kai kuriose jurisdikcijose gali turėti įtakos:

a) mokesčių tarifui, taikomam tada, kai įmonė atstato (padengia) turto (įsipareigojimo) apskaitinę vertę, arba

b) turto (įsipareigojimo) mokesčių bazei, arba abiem šiems dalykams.

Tokiais atvejais įmonė vertina atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus ir atidėtųjų mokesčių turtą, taikydama mokesčio tarifą ir mokesčio pagrindą, kuris atitinka numatomą atstatymo ar padengimo būdą.

▼B

A pavyzdys

Turto apskaitinė vertė yra 100, o mokesčių bazė – 60. Parduodant turtą, būtų taikomas 20 % mokesčių tarifas, o kitam pelnui būtų taikomas 30 % mokesčių tarifas.

Įmonė pripažįsta atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą 8 (40, esant 20 %), jei ji numato parduoti turtą ir toliau jo nenaudoti, o atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą 12 (40, esant 30 %), jei numato pasilikti turtą ir atstatyti jo apskaitinę vertę jį naudodama.

B pavyzdys

Turtas, kurio kaina yra 100, o apskaitinė vertė 80, perkainojamas iki 150. Lygiavertė mokesčių korekcija neatliekama. Sukauptas nusidėvėjimas mokesčių reikmėms yra 30, o mokesčio tarifas – 30 %. Jei turtas parduodamas didesne nei esama kaina, į apmokestinamąjį pelną bus įtrauktas 30 dydžio sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams, kainą viršijančios pardavimo įplaukos nebus apmokestintos.

Turto mokesčių bazė yra 70 ir yra apmokestinamas laikinasis skirtumas 80. Jei įmonė numato atstatyti apskaitinę vertę, naudodama turtą, ji turi gauti 150 apmokestinamąjį pelną, tačiau galės išskaičiuoti nusidėvėjimą tik 70. Iš čia atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas lygus 24 (80, esant 30 %). Jei įmonė numato atstatyti apskaitinę vertę, nedelsiant parduodama turtą ir gaudama 150 įplaukas, atidėtųjų mokesčių turtas skaičiuojamas taip:

	Apmokestinamas laikinasis skirtumas	Mokesčio tarifas	Atidėtųjų mokesčių skirtumas
Sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams	30	30 %	9
Suma, kuria įplaukos viršija kainą	50	nulinė	–
Iš viso	80		9

Pastaba: pagal 61 paragrafą papildomas atidėtasis mokestis, atsirandantis po perkainojimo, tiesiogiai įrašomas į nuosavybę.

C pavyzdys

Duomenys tokie pat, kaip ir B pavyzdyje, tačiau tuo atveju, jei turtas parduodamas už didesnę nei jo kaina sumą, tuomet į apmokestinamąjį pelną (kuriam taikomas 30 % dydžio tarifas), bus įtrauktas sukauptas nusidėvėjimas mokesčiams, o pardavimo įplaukoms bus taikomas 40 % mokesčio tarifas, atskaičiavus 110 kainą, pakoreguotą pagal infliaciją.

Jei įmonė numato atstatyti apskaitinę vertę naudodama turtą, ji turi gauti 150 apmokestinamąjį pelną, tačiau ji galės išskaičiuoti tik 70 nusidėvėjimą. Iš čia – mokesčių bazė yra 70, tai yra apmokestinamas laikinasis skirtumas 80 ir yra atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas 24 (80, esant 30 %), kaip B pavyzdyje.

Jei įmonė numato atstatyti apskaitinę vertę, nedelsiant parduodama turtą už 150, įmonė galės išskaičiuoti indeksuotą kainą – 110. Grynosios 40 dydžio įplaukos bus apmokestintos 40 % mokesčiu. Be to, apmokestinamasis pelnas, įtraukus 30 sukauptą nusidėvėjimą mokesčiams, bus apmokestintas 30 % mokesčiu. Iš čia mokesčių bazė yra 80 (iš 110 atėmus 30), tai yra apmokestinamas laikinasis skirtumas 70 ir yra atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas 25 (40, esant 40 %, plius 30, esant 30 %). Jei mokesčių bazė šiame pavyzdyje neaiški, būtų pravartu pastudijuoti 10 paragrafe išdėstytą esminį principą.

Pastaba: pagal 61 paragrafą, papildomas atidėtasis mokestis, atsirandantis po perkainojimo, tiesiogiai įrašomas į nuosavybę.

52A. Kai kuriose jurisdikcijose mokami įvairaus dydžio pelno mokesčiai, jeigu įmonės akcininkams dividendų forma išmokamas visas ►**M5** pelnu ◄ arba nepaskirstytasis pelnas ar jo dalis. Kai kuriose kitose jurisdikcijose pelno mokesčiai gali būti grąžinami arba mokami, jeigu įmonės akcininkams dividendų forma išmokamas visas ►**M5** pelnu ◄ 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.

▼B

52B. 52A paragrafe nurodytais atvejais dividendų pelno mokesčio rezultatai apskaitoje nurodomi tada, kai pripažįstamas įsipareigojimas sumokėti dividendus. Dividendų pelno mokesčio rezultatai tiesiogiai labiau susiję su ankstesniais sandoriais arba įvykiais nei su išmokomis savininkams. Dėl to dividendų pelno mokestis įrašomas į laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, kaip nurodoma 58 paragrafe, išskyrus 58 paragrafo a ir b punktuose nurodytus dividendų pelno mokesčio atsiradimo atvejus.

52A ir 52B paragrafų pavyzdys

Šiame pavyzdyje apibūdinama, kaip įmonė, veikianti jurisdikcijoje, kurioje nepaskirstytajam pelnui taikomi didesni pelno mokesčio tarifai (50 %), skaičiuoja turto ir nuosavybės dalyse apskaitomų ataskaitinio laikotarpio ir atidėtuosius mokesčius. Paskirstytojo pelno mokesčio tarifas yra 35 %. Balanso datą, 20XI m. gruodžio 31 d., įmonė nepripažįsta įsipareigojimo, susijusio su dividendais, pasiūlytais arba paskelbtais po balanso datos. Dėl to 20XI m. jokie dividendai apskaitoje nepripažįstami. Apmokestinamos 20XI m. pajamos yra 100 000. Kitas laikinasis apmokestinamas skirtumas 20XI m. yra 40 000.

Įmonė apskaitoje nurodo 50 000 sumą kaip ataskaitinio laikotarpio mokesčio įsipareigojimą, ir ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas. Joks turtas nenurodomas kaip suma, kurią potencialiai galima susigrąžinti iš būsimų dividendų. Įmonė taip pat apskaitoje nurodo 20 000 sumą, kaip atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ir atidėtojo mokesčio sąnaudas (40 000, taikant 50 % mokesčio tarifą). Pastaroji suma rodo pelno mokesčius, kuriuos įmonė turės sumokėti, susigrąžinusi arba sumokėjusi savo turto ir nuosavybės apskaitinę vertę pagal nepaskirstytajam pelnui taikomą mokesčio tarifą.

Dėl to 20X2 m. kovo 15 d. įmonė 10 000 dividendų sumą iš ankstesnio laikotarpio veiklos pelno parodo nuosavybės dalyje.

20X2 m. kovo 15 d. 1 500 susigrąžintą pelno mokesčių sumą (15 % dividendų, įrašytų į nuosavybę) įmonė nurodo turto dalyje kaip ataskaitinio laikotarpio mokesčius ir ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas 20X2 m.

53. Atidėtųjų mokesčių turtas ir įsipareigojimai neturėtų būti diskontuojami.

54. Kad būtų galima patikimai nustatyti diskontuotą atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus, būtina tiksliai suplanuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiką. Daugeliu atvejų taip planuoti neįmanoma arba labai sudėtinga. Todėl netinka reikalauti atidėtųjų mokesčių turtą ir įsipareigojimus diskontuoti. Jei diskontavimas bus leidžiamas, o ne reikalaujamas, įvairių įmonių atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų nebus galima palyginti. Todėl šis standartas nereikalauja ir neleidžia diskontuoti atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų.

55. Laikinieji skirtumai nustatomi remiantis turto ar įsipareigojimo apskaitine verte. Tai taikoma ir tada, kai pati apskaitinė vertė nustatoma diskonto pagrindu, pavyzdžiui, išmokų, pasibaigus darbo sutarčiai, įsipareigojimų atveju (žr. TAS 19 „Išmokos darbuotojams”).

56. Atidėtųjų mokesčių turto apskaitinė vertė turi būti tikrinama kiekvieno balanso datą. Įmonė turi sumažinti atidėtųjų mokesčių turto apskaitinę vertę tiek, kiek nėra tikėtina, jog bus pakankamai apmokestinamojo pelno, kuris leistų padengti visą atidėtųjų mokesčių turtą ar jo dalį. Visi sumažinimai panaikinami tiek, kiek tampa tikėtina, jog bus gauta pakankamai apmokestinamojo pelno.

ATASKAITINIO LAIKOTARPIO IR ATIDĖTŲJŲ MOKESČIŲ PRIPAŽINIMAS

57. Sandorio ar kito įvykio mokesčių poveikio ataskaitinio laikotarpio ar atidėtiesiems mokesčiams apskaita atitinka paties sandorio ar įvykio apskaitą. Šis principas apibūdintas ►M6 58-68C ◄ paragrafuose.

Pelno (nuostolio) ataskaita

58. Ataskaitinio laikotarpio ir atidėtieji mokesčiai turi būti pripažinti pajamomis ar sąnaudomis ir įtraukti į laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, išskyrus atvejus, kai mokestis atsiranda iš:

a) sandorio ar įvykio, kuris pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje tuo pačiu ar kitu laikotarpiu (žr. 61–65 paragrafus), arba

▼M3

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

▼B

59. Dauguma atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir atidėtųjų mokesčių turto atsiranda tada, kai pajamos ar sąnaudos įtrauktos ne tik į vieno laikotarpio apskaitinį pelną, bet ir į kito laikotarpio apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį). Atsirandantis atidėtasis pelnas pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Pavyzdžiui, kai:

a) palūkanų, mokesčių už licencijas, patentus ir pan. ar dividendų įplaukos gaunamos pavėluotai ir įtraukiamos į apskaitinį pelną pagal laiko paskirstymą, laikantis 18 TAS „Pajamos" reikalavimų, tačiau į apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį) įtraukiamos grynųjų pinigų pagrindu, ir

b) išlaidos nematerialiajam turtui buvo kapitalizuotos pagal 38 TAS „Nematerialusis turtas" ir amortizuojamos pelno (nuostolio) ataskaitoje, tačiau mokesčių reikmėms buvo įskaitytos tada, kai buvo patirtos.

60. Atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų apskaitinė vertė gali keistis, netgi jei susijusių laikinųjų skirtumų suma nesikeičia. Taip gali būti, pavyzdžiui:

a) pasikeitus mokesčių tarifams ar mokesčių įstatymams;

b) pakartotinai įvertinus atidėtųjų mokesčių turto atstatymo galimybę;

c) pasikeitus numatytam turto atstatymo būdui.

Atsirandantis atidėtasis mokestis pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su straipsniais, kurie anksčiau buvo įrašyti į nuosavybę ar kuriais ji buvo kredituota (žr. 63 paragrafą).

Straipsniai, kuriais tiesiogiai kredituota nuosavybė ar kurie tiesiogiai įrašyti į nuosavybę

61. Ataskaitinio laikotarpio mokestis ir atidėtasis mokestis turi būti tiesiogiai įrašomi į nuosavybę arba jais nuosavybė tiesiogiai kredituojama, jei tas mokestis yra susijęs su straipsniais, kuriais nuosavybė tiesiogiai kredituojama arba kurie tiesiogiai įrašomi į nuosavybę tuo pačiu ar kitu laikotarpiu.

▼M5

62. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės Standartai reikalauja arba leidžia tam tikrus straipsnius kredituoti arba tiesiogiai padengti nuosavybės sąskaita. Tokių straipsnių pavyzdžiai yra:

▼B

a) apskaitinės vertės pokytis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų (žr. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai") perkainojimo;

▼M5

b) nepaskirstytojo pelno pradinio likučio pakoregavimas, atsiradęs dėl retrospektyviai taikomo apskaitos politikos keitimo arba dėl klaidos taisymo (žr. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*");

c) valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančios įmonės finansinę atskaitomybę į kitą valiutą (žr. 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*");

ir

▼B

d) sumos, atsirandančios pirmą kartą pripažinus nuosavybės komponentą sudėtinėje finansinėje priemonėje (žr. 23 paragrafą).

63. Išskirtinėmis aplinkybėmis gali būti sunku nustatyti ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio, susijusio su straipsniais, kuriais tiesiogiai kredituota nuosavybė ar kurie tiesiogiai įrašyti į nuosavybę, sumą. Taip gali būti, pavyzdžiui, tada, kai:

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 atidėtųjų mokesčių turtą ar įsipareigojimą, susijusį (visiškai ar iš dalies) su straipsniu, kuriuo anksčiau tiesiogiai kredituota nuosavybė ar kuris tiesiogiai įrašytas į nuosavybę, arba

c) įmonė nustato, kad atidėtųjų mokesčių turtas turi būti pripažintas arba nebeturi būti pripažįstamas visas, o atidėtųjų mokesčių turtas (visas ar jo dalis) susijęs su straipsniu, kuriuo anksčiau tiesiogiai kredituota nuosavybė ar kuris tiesiogiai įrašytas į nuosavybę.

Tokiais atvejais ataskaitinio laikotarpio ir atidėtasis mokestis, susijęs su straipsniais, kuriais anksčiau tiesiogiai kredituota nuosavybė ar kurie tiesiogiai įrašyti į nuosavybę, remiasi pagrįstu santykiniu atitinkamos

▼B

mokesčių jurisdikcijos subjekto ataskaitinio laikotarpio ir atidėtojo mokesčio paskirstymu arba kitu metodu, kuriuo tam tikromis aplinkybėmis galima tinkamiau paskirstyti.

64. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai" nenurodo, ar įmonė turi kasmet pervesti iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytąjį pelną sumą, lygią skirtumui tarp perkainoto turto nusidėvėjimo ar amortizacijos ir to turto savikaina pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos. Jei įmonė atlieka tokį pervedimą, pervestajai sumai netaikomi jokie susiję atidėtieji mokesčiai. Panašios nuostatos taikomos pervedimams, atliekamiems pardavus nekilnojamojo turto, įrangos ar įrengimų vienetą.

65. Jei turtas perkainojamas mokesčių reikmėms ir tas perkainojimas yra susijęs su apskaitiniu ankstesnio laikotarpio perkainojimu arba būsimuoju laikotarpiu numatomu atlikti perkainojimu, tuomet ir turto perkainojimo, ir mokesčių bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma kredituojama nuosavybė ar ji įrašoma į nuosavybę tais laikotarpiais, kuriais ji atsiranda. Tačiau jei perkainojimas mokesčių reikmėms nėra susijęs su ankstesnio laikotarpio apskaitiniu perkainojimu arba būsimuoju laikotarpiu numatomu atlikti perkainojimu, mokesčio bazės korekcijos poveikio mokesčiams suma pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje.

65A. Įmonei, išmokančiai savo akcininkams dividendus, dalį dividendų gali tekti akcininkų vardu sumokėti mokesčių institucijoms. Daugelyje jurisdikcijų ši suma vadinama atskaitoma mokesčių suma. Tokia mokesčių institucijoms sumokėta arba mokėtina suma įrašoma į nuosavybę kaip dividendų dalis.

Iš verslo jungimo atsirandantis atidėtasis mokestis

▼M3

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

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

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

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

ir

(b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

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

▼M3

Pavyzdys

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

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

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

▼M6

Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis

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 arba kitomis ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. To leidžiamo mokesčio sumažinimo suma gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimo sąnaudų ir atsirasti vėlesniu apskaitiniu laikotarpiu. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose ūkio subjektas gali pripažinti sąnaudas, susijusias su darbuotojų paslaugų, gautų atsilyginant už jiems suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, suvartojimu pagal 2 TFAS „*Akcijomis išreikštas mokėjimas*“; 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 paragrafe ir 26 paragrafo b) punkte, atveju, skirtumu tarp gautų iki tos datos darbuotojų paslaugų (suma, kurią mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius ateityje) apmokestinimo bazės ir apskaitinės sumos, lygios nuliui, sumažinamas laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas. Jeigu laikotarpio pabaigoje suma, kuria mokesčių institucijos leis ateityje susimažinti mokesčius, nėra žinoma, ji turi būti įvertinta pagal laikotarpio pabaigoje žinomą informaciją. Pavyzdžiui, jeigu suma, kuria mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius būsimais laikotarpiais, priklauso nuo ūkio subjekto akcijos kainos ateities datą, tuomet laikinųjų skirtumų, kuriais bus leista susimažinti mokesčius, vertinimas turi būti grindžiamas laikotarpio pabaigos ūkio subjekto akcijos kaina.

68C. Kaip nurodyta 68A paragrafe, suma, kuria bus leista susimažinti mokesčius (arba pagal 68B paragrafą įvertintos būsimos sumos, kuriomis bus galima susimažinti mokestį) gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimų sąnaudų. Standarto 58 paragrafe reikalaujama, kad einamieji ir atidėti mokesčiai būtų pripažįstami kaip pajamos arba sąnaudos ir įtraukiami į laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitą, išskyrus tuos atvejus, kai mokestis atsiranda dėl: a) sandorio ar įvykio, kuris tuo pačiu ar kitu laikotarpiu pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, arba b) verslo sujungimo įsigyjant. Jeigu mokesčio sumažinimo suma (arba įvertintos būsimų mokesčio sumažinimų sumos) viršija susijusių kaupiamų atlyginimų sąnaudų sumą, tai rodo, kad mokesčio sumažinimo suma yra susijusi ne tik su atlyginimų sąnaudomis, bet ir su nuosavybės straipsniu. Tokiu atveju susijusių einamųjų ar atidėtų mokesčių perviršis turi būti tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje.

▼B

PATEIKIMAS

Mokesčių turtas ir mokesčių įsipareigojimai

▼M5

▼B

Užskaita

71. Įmonė turi užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ir ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus, jei ir tik jei ji:

a) turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas ir

b) ketina vienu metu padengti grynąjį turtą arba realizuoti tą turtą ir padengti įsipareigojimą.

72. Nors ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtas ir įsipareigojimai pripažįstami ir įvertinami atskirai, balanse jie užskaitomi taikant kriterijus, panašius į tuos, kurie nustatyti finansinėms priemonėms 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas". Įmonė paprastai turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio turtą ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimo atžvilgiu tada, kai jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir mokesčių institucija leidžia įmonei atlikti ar gauti vieną grynąjį mokėjimą.

73. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje vienai grupei priklausančios įmonės ataskaitinio laikotarpio turtas užskaitomas kitos grupei priklausančios įmonės ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimu, jei ir tik jei atitinkamos įmonės turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę atlikti ar gauti vieną grynąjį mokėjimą ir jos ketina atlikti ar gauti tokį grynąjį mokėjimą arba atgauti turtą ir padengti įsipareigojimą vienu metu.

74. Įmonė turi užskaityti atidėtųjų mokesčių turtą ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus, jei ir tik jei:

a) įmonė turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimu ir

b) atidėtųjų mokesčių turtas ir atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, susiję su pelno mokesčiais, tos pačios mokesčių institucijos nustatytais:

i) tai pačiai apmokestinamai įmonei arba

ii) skirtingoms apmokestinamoms įmonėms, kurios ketina padengti grynuosius ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus ir turtą arba realizuoti turtą ir padengti įsipareigojimus vienu metu kiekvienu būsimuoju laikotarpiu, kuriuo numatoma padengti arba atgauti reikšmingas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų arba turto sumas.

75. Kad nereikėtų smulkiai planuoti kiekvieno laikinojo skirtumo panaikinimo laiko, šis standartas reikalauja, kad įmonė užskaitytų atidėtųjų mokesčių turtą tos pačios apmokestinamos įmonės atidėtųjų mokesčių įsipareigojimu, jei ir tik jei jie susiję su tos pačios mokesčių institucijos nustatytais pelno mokesčiais ir įmonė turi pagal įstatymą įgyvendinamą teisę užskaityti ataskaitinio laikotarpio mokesčių turtą ataskaitinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimu.

76. Retais atvejais įmonė gali turėti pagal įstatymą įgyvendinamą užskaitos teisę ir ketinimą padengti vienais, bet ne kitais laikotarpiais. Tokiais retais atvejais gali reikėti detaliai suplanuoti, kad būtų galima patikimai nustatyti, ar vienos apmokestinamos įmonės atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas nulems didesnius mokesčių mokėjimus tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo kitos apmokestinamos įmonės atidėtųjų mokesčių turtas sudarys sąlygas atlikti mažesnius antrosios įmonės mokesčių mokėjimus.

Mokesčių sąnaudos

Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliu

77. Mokesčių sąnaudos (pajamos), susijusios su įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliu, turi būti pateiktos pelno (nuostolio) ataskaitoje.

▼B

Valiutos kursų skirtumų poveikis atidėtųjų užsienio mokesčių įsipareigojimams ar turtui

78. 21 TAS „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams” reikalauja, kad tam tikri keitimo kursų skirtumai būtų pripažinti kaip pajamos ar sąnaudos, tačiau nenurodo, kur šie skirtumai turėtų būti parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje. Atitinkamai, jei pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažintas keitimo kursų skirtumas atidėtųjų užsienio mokesčių įsipareigojimams ar turtui, tokie skirtumai gali būti priskiriami atidėtųjų mokesčių sąnaudoms (pajamoms), jei toks pateikimas laikomas pačiu naudingiausiu finansinės atskaitomybės vartotojams.

ATSKLEIDIMAS

79. Svarbūs mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai turi būti parodyti atskirai.

80. Mokesčių sąnaudų (pajamų) komponentai gali būti:

a) ataskaitinio laikotarpio mokesčių sąnaudos (pajamos);

b) visos praėjusių ataskaitinių laikotarpių mokesčių korekcijos, pripažintos tuo laikotarpiu;

c) atidėtųjų mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su laikinųjų skirtumų atsiradimu ir išnykimu;

d) atidėtųjų mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su mokesčių tarifų pasikeitimais 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 atidėtųjų mokesčių sąnaudos;

g) atidėtųjų mokesčių sąnaudos, atsirandančios iš atidėtųjų mokesčių turto nurašymo ar ankstesnio nurašymo panaikinimo pagal 56 paragrafą, ir

▼M5

h) mokesčių sąnaudų (pajamų) suma, susijusi su tais apskaitos politikos keitimais ir klaidomis, kurie(-os) įtraukiami(-os) į pelną arba nuostolį pagal 8 TAS, nes negali būti apskaitomi(-os) retrospektyviai.

▼B

81. Atskirai turi būti nurodyta ir:

a) bendras ataskaitinio laikotarpio ir atidėtasis mokestis, susijęs su straipsniais, kuriais kredituojama nuosavybė ar kurie įrašomi į nuosavybę;

▼M5

▼B

c) mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno santykio paaiškinimas viena ar abiem šių formų:

i) skaitmeninis mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno, padauginto iš taikomo mokesčio tarifo (tarifų), suderinimas, atskleidžiant ir taikomo mokesčio tarifo (tarifų) 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) pasikeitimų, palyginti su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu, paaiškinimas;

e) įskaitomų laikinųjų skirtumų, nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų, kurių atžvilgiu balanse neatskleistas atidėtųjų mokesčių turtas, suma (ir pasibaigimo terminas, jei toks yra);

f) laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, filialus bei asocijuotas įmones ir dalimis bendrose įmonėse, kurių atžvilgiu nepripažinti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, bendra suma (žr. 39 paragrafą);

g) kiekvienai laikinojo skirtumo rūšiai ir kiekvienai nepanaudotų mokesčių nuostolių ir nepanaudotų mokesčių kreditų rūšiai:

i) atidėtųjų mokesčių turto ir įsipareigojimų suma, pripažinta balanse kiekvienam pateikiamam laikotarpiui;

▼B

ii) atidėtųjų mokesčių pajamų ar sąnaudų suma, pripažinta pelno (nuostolio) ataskaitoje, jei ji nėra matoma iš balanse pripažintų sumų pokyčių, ir

h) nutraukiamosios veiklos mokesčių sąnaudos, susijusios su:

i) pelnu ar nuostoliu nutraukus veiklą ir

ii) veiklą nutraukusios įmonės įprastinės veiklos pelnu ar nuostoliu per laikotarpį kartu su atitinkamomis sumomis už kiekvieną pateiktą ankstesnį laikotarpį ir

i) pelno mokesčio suma už įmonės akcininkams išmokėtus dividendus, kurie buvo pasiūlyti arba paskelbti prieš leidžiant skelbti finansinę atskaitomybę, tačiau nenurodyti šios atskaitomybės nuosavybės dalyje.

82. Įmonė turi nurodyti atidėtųjų mokesčių turto sumą ir jos pripažinimą pagrindžiančių duomenų pobūdį, jei:

a) atidėtųjų mokesčių turto panaudojimas priklauso nuo to, koks bus būsimo apmokestinamojo pelno perviršis, palyginti su pelnu, atsirandančiu iš esamų apmokestinamų laikinųjų skirtumų panaikinimo, ir

b) įmonė patyrė nuostolių ataskaitiniu ar praėjusiu laikotarpiu toje mokesčių jurisdikcijoje, su kuria susijęs atidėtųjų mokesčių turtas.

82A. 52A paragrafe nurodytais atvejais įmonė turėtų nurodyti galimo pelno mokesčio už jos akcininkams išmokėtus dividendus poveikio pobūdį. Be to, įmonė turėtų nurodyti galimo pajamų mokesčio sumas, kurias galima nustatyti, ir nurodyti, ar yra potencialių pelno mokesčių, kurių praktiškai nustatyti neįmanoma.

▼M5

▼B

84. 81 paragrafo c punkto reikalaujama informacija leidžia finansinės atskaitomybės vartotojams pamatyti, ar santykis tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno yra neįprastas, ir suvokti reikšmingus veiksnius, galinčius ateityje turėti įtakos šiam santykiui. Santykiui tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno gali turėti įtakos tokie veiksniai kaip nuo mokesčių atleistos įplaukos, sąnaudos, kurios neįskaitomos nustatant apmokestinamąjį pelną (mokesčių nuostolį), mokesčių nuostolių poveikis ir užsienio mokesčių tarifų poveikis.

85. Aiškindama santykį tarp mokesčių sąnaudų (pajamų) ir apskaitinio pelno, įmonė taiko galiojantį mokesčio tarifą, teikiantį reikšmingiausią informaciją įmonės finansinės atskaitomybės vartotojams. Dažnai pats svarbiausias mokesčių tarifas yra šalies, kurioje yra įmonės buveinė, vidaus mokesčių tarifas, sumuojantis nacionalinių mokesčių ir esamų vietinių mokesčių tarifus, skaičiuojamus iš esmės panašiame apmokestinamojo pelno (mokesčių nuostolio) lygyje. Tačiau jei įmonė 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.

86. Vidutinis galiojantis mokesčių tarifas yra mokesčių sąnaudos (pajamos), padalytos iš apskaitinio pelno.

87. Dažnai būtų neįmanoma apskaičiuoti nepripažintų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų, atsirandančių iš investicijų į dukterines įmones, filialus bei asocijuotas įmones ir iš dalių bendrose įmonėse, sumą (žr. 39 paragrafą). Todėl šis standartas reikalauja, kad įmonė atskleistų pagrindinių laikinųjų skirtumų sumą, bet nereikalauja atskleisti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų. Vis dėlto, kai įmanoma, įmonės skatinamos atskleisti nepripažintų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų sumas, nes tokia informacija gali būti naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams.

87A. Pagal 82A paragrafą įmonė turi atskleisti potencialaus pelno mokesčio, susijusio su jos akcininkams išmokėtais dividendais, poveikio pobūdį. Įmonė nurodo svarbius pelno mokesčio sistemų 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 įmonė turi daug dukterinių įmonių užsienyje. Tačiau net ir tokiomis aplinkybėmis kai kurias bendros sumos dalis galima nesunkiai nustatyti. Pavyzdžiui, patronuojanti konsoliduotos grupės įmonė ir kai kurios dukterinės jos įmonės gali būti sumokėjusios pelno mokesčius pagal didesnį mokesčių tarifą ir žinoti sumą, kurią bus galima susigrąžinti ateityje iš konsoliduoto nepaskirstytojo pelno akci-

▼B

ninkams išmokėjus dividendus. Šiuo atveju nurodoma suma, kurią galima susigrąžinti. Tam tikrais atvejais įmonė taip pat nurodo galimą papildomą pelno mokesčio poveikį, kurio apskaičiuoti neįmanoma. Jeigu patronuojanti įmonė sudaro atskirą finansinę atskaitomybę, galimas pelno mokesčio poveikis parodomas patronuojančios įmonės nepaskirstytojo pelno atžvilgiu.

87C. Įmonei, kuri turi pateikti 82A paragrafe nurodytus duomenis, taip pat gali tekti nurodyti laikinuosius skirtumus, susijusius su investicijomis į dukterines įmones, skyrius ir susijusias įmones arba su nuosavybės dalimis bendrose įmonėse. Tokiais atvejais įmonė į tai atsižvelgia, nustatydama 82A paragrafe reikalaujamą informaciją. Pavyzdžiui, įmonė turi nurodyti laikinųjų skirtumų, susijusių su investicijomis į dukterines įmones, kurių atžvilgiu balanse nepripažinti atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, bendrą sumą (žr. 81 paragrafo f punktą). Jeigu nepripažintų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų sumos apskaičiuoti neįmanoma (žr. 87 paragrafą), gali būti neįmanoma nustatyti ir potencialių pelno mokesčių už dividendus sumų, susijusių su šiomis dukterinėmis įmonėmis.

88. Įmonė nurodo visus su mokesčiais susijusius neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37 TAS „Atidėjimai, 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 pasikeitimai priimami ar paskelbiami po balanso datos, įmonė parodo reikšmingą šių pasikeitimų poveikį savo ataskaitinio laikotarpio ir atidėtųjų mokesčių turtui ir įsipareigojimams (žr. 10 TAS „Įvykiai po balanso datos”).

85 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

19X2 metais įmonės apskaitinis pelnas jos jurisdikcijoje (A šalyje) yra 1 500 (19X1 metais: 2 000), o B šalyje – 1 500 (19X1 metais: 500). Mokesčių tarifas A šalyje yra 30 %, B šalyje – 20 %. A šalyje 100 sąnaudos (19X1 metais: 200) nėra įskaitomos mokesčių reikmėms.

Suderinimo su vidaus mokesčio tarifu pavyzdys

	19X1	19X2
Apskaitinis pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, 30 % vidaus tarifas	750	900
Sąnaudų, kurios neįskaitomos mokesčių reikmėms, 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 tarp atskaitomybę pateikiančios įmonės šalies vidaus mokesčio tarifo ir kitų jurisdikcijų vidaus mokesčio tarifo poveikis suderinant nepateikiamas atskiru straipsniu. Įmonei gali tekti aptarti reikšmingų mokesčių tarifų pasikeitimų arba įvairiose jurisdikcijose gauto pelno struktūros poveikį tam, kad būtų galima paaiškinti taikomo mokesčio tarifo (tarifų) pakeitimus, kaip reikalauja 81 paragrafo d punktas.

Apskaitinis pelnas	2 500	3 000
Mokesčio suma, vidaus tarifas, taikomas pelnui atitinkamoje šalyje	700	750
Sąnaudų, kurios neįskaitomos mokesčių reikmėms, poveikis mokesčiams	60	30
Mokesčio sąnaudos	760	780

ĮSIGALIOJIMO DATA

89. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1998 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei, išskyrus atvejus, nurodytus 91 paragrafe. Jei įmonė taiko šį standartą finansinei atskaito-

▼B

mybei, apimančiai laikotarpius, kurie prasideda prieš 1998 m. sausio 1 d., įmonė turi nurodyti, jog ji taikė šį standartą vietoj 12 TAS „Pelno mokesčių apskaita", patvirtinto 1979 m.

90. Šis standartas pakeičia 12 TAS „Pelno mokesčių apskaita", patvirtintą 1979 m.

91. 52A, 52B, 65A paragrafai, 81 paragrafo i punktas, 82A, 87A, 87B, 87C paragrafai taikomi metinei finansinei atskaitomybei, o 3 ir 50 paragrafai nebetaikomi metinėms finansinėms atskaitomybėms ([1]), apimančioms laikotarpius, kurie prasideda 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jeigu finansinei atskaitomybei šis standartas pradedamas taikyti anksčiau, įmonė turėtų tai atskleisti.

14-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (14 TAS)

(PERSVARSTYTAS 1997 m.)

Segmento atskaitomybė

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 14 TAS „Finansinės ataskaitinės informacijos segmentavimas", kurio pertvarkytą variantą valdyba patvirtino 1994 metais. Persvarstytas standartas įsigalioja 1998 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

▼M3

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

▼B

ĮVADAS

Šis standartas (14 TAS (persvarstytas)) pakeičia tarptautinį apskaitos standartą 14 TAS „Finansinės ataskaitinės informacijos segmentavimas" (pirminį 14 TAS). 14 TAS (persvarstytas) įsigalioja 1998 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Pagrindiniai pirminio 14 TAS pakeitimai yra šie:

1. Pirminis 14 TAS buvo taikomas įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, bei kitoms ekonomiškai svarbioms įmonėms. 14 TAS (persvarstytas) taikomas įmonėms, kurių nuosavybės ar skolos vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, įskaitant įmones, kurios ruošiasi išleisti nuosavybės ar skolos vertybinius popierius viešai prekybai vertybinių popierių rinkoje, bet netaikomas kitoms ekonomiškai svarbioms įmonėms.

2. Pirminis 14 TAS reikalavo, kad informacija būtų pateikiama atskaitomybėje pagal pramonės arba geografinius segmentus. Jame buvo pateiktos tiktai pagrindines nuorodas pramonės ir geografiniams segmentams nustatyti. Buvo nurodoma, kad vidaus organizacinės grupės gali numatyti pagrindą ataskaitiniams segmentams nustatyti arba sudarant segmentų atskaitomybę gali reikėti perklasifikuoti duomenis. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad atskaitomybėje būtų pateikiami verslo ir geografiniai segmentai. Šiame standarte pateikiamos detalesnės nuorodos verslo ir geografiniams segmentams nustatyti negu pirminiame 14 TAS. Standarte reikalaujama, kad, identifikuodama šiuos segmentus, įmonė atsižvelgtų į vidaus organizacinę struktūrą ir vidaus atskaitomybės sistemą. Jeigu vidaus segmentai nėra pagrįsti nei gimininguų prekių ar paslaugų grupėmis, nei geografiškai, 14 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad įmonė atsižvelgtų į kitą, žemesnįjį, vidaus segmentavimo lygį, nustatydama atskaitomybėje pateiktinus segmentus.

3. Pirminis 14 TAS reikalavo, kad tiek apie pramonės segmentus, tiek apie geografinius segmentus, būtų pateikiama tiek pat informacijos. 14 TAS (persvarstytas) nurodo, kad vienas segmentavimas yra pagrindinis, o kitas – antraeilis, ir reikalauja antraeiliu pagrindu pateikti kur kas mažiau informacijos.

4. Pirminiame 14 TAS nebuvo kalbama apie tai, ar segmentų atskaitomybės informacija turi būti pateikiama taikant apskaitos politiką, priimtą konsoliduotai ar įmonės finansinei atskaitomybei. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad būtų laikomasi tos pačios apskaitos politikos.

5. Pirminis 14 TAS leido įmonėms skirtingai apibrėžti segmentus. 14 TAS (persvarstytas) pateikia detalesnes nuorodas negu pirminis 14 TAS, kurie pajamų ir sąnaudų straipsniai turi būti įtraukiami arba neįtraukiami į segmento pajamas ir sąnaudas. Taigi 14 TAS (persvarstytas) pateikia

([1]) 91 paragrafe „metinės finansinės atskaitomybės" terminas vartojamas dėl aiškumo, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 89 paragrafe minima „finansinė atskaitomybė".

▼B

segmento rezultatų standartizuotą įvertinimą, bet tiktai tų, kurių pajamų ir veiklos sąnaudų straipsniai gali būti tiesiogiai ar pagrįstai priskirti segmentams.

6. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja laikytis „simetrijos", įtraukiant straipsnius į segmento rezultatą ir segmento turtą. Jeigu, pavyzdžiui, segmento rezultatas parodo nusidėvėjimo sąnaudas, nudėvimasis turtas turi būti įtraukiamas į segmento turtą. Pirminiame 14 TAS apie tai nebuvo kalbama.

7. Pirminiame 14 TAS nebuvo aptariama, ar segmentai, laikomi per mažais pateikti atskirai, gali būti sujungiami su kitais segmentais ar gali būti neįtraukiami į atskaitomybėje pateiktinus segmentus. 14 TAS (persvarstytas) nurodo, kad maži vidaus atskaitomybėje pateiktini segmentai, kurių nereikalaujama pateikti atskirai, gali būti sujungiami, jeigu yra pakankamai veiksnių, apibrėžiančių verslo ar geografinį segmentą, arba jie gali būti sujungiami su panašiais reikšmingais segmentais, kurių informacija pateikiama vidaus atskaitomybėje, jeigu tenkinamos tam tikros sąlygos.

8. Pirminiame 14 TAS nebuvo kalbama apie tai, kuo turi būti grindžiami geografiniai segmentai: tuo, kur yra įmonės turtas (pardavimo kilmė) ar tuo, kur yra klientai (pardavimo paskirtis). 14 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad ir kuo remiantis būtų nustatomi įmonės geografiniai segmentai, pateikti keletą duomenų straipsnių kitu pagrindu, jeigu jie reikšmingai skiriasi.

9. Pirminis 14 TAS reikalavo, kad tiek pramonės, tiek geografiniai segmentai pateiktų šiuos keturis pagrindinius informacijos straipsnius:

   a) pardavimo ar kitos veiklos pajamas, atskiriant pajamas, gautas iš klientų, esančių už įmonės ribų, nuo pajamų, gautų iš kitų segmentų;

   b) segmento rezultatą;

   c) segmento naudojamą turtą ir

   d) tarpsegmentinės kainos nustatymo pagrindą.

   14 TAS (persvarstytas) reikalauja pateikti tuos pačius keturis įmonės segmentų atskaitomybėje pagrindinius (verslo segmentų ir geografinių segmentų) straipsnius, ir:

   a) segmento įsipareigojimus;

   b) per laikotarpį įsigyto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų bei nematerialiojo turto savikainą;

   c) nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas;

   d) nepinigines sąnaudas, išskyrus nusidėvėjimo ir amortizacijos, ir

   e) įmonės ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ dalį asocijuotoje ir bendroje įmonėje ar kitas investicijas, apskaitoje parodomas nuosavybės metodu, jeigu visa svarbiausia asocijuotos įmonės veikla vykdoma vien tik tame segmente, bei susijusią investicijos sumą.

   Įmonės segmentų atskaitomybės antraeiliam pagrindui 14 TAS (persvarstytas) nebekelia pirminio 14 TAS nustatyto reikalavimo segmento rezultatams, ir pakeičia jį reikalavimu nurodyti per laikotarpį įgyto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų bei nematerialiojo turto savikainą.

10. Pirminiame 14 TAS nebuvo kalbama, ar pateikta ankstesnio laikotarpio segmentų informacija turi būti palyginimo tikslais pakartotinai nurodoma, reikšmingai keičiantis segmento apskaitos politikai. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja pakartotinai pateikti, nebent to atlikti neįmanoma.

11. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad, jeigu visų atskaitomybėje pateiktinų segmentų iš išorės klientų gautų pajamų suma yra mažesnė nei 75 procentai bendrųjų įmonės pajamų, turi būti pateikiami papildomi segmentai, kad būtų pasiektas 75 procentų lygis.

12. Pirminis 14 TAS leido taikyti kitokius tarpsegmentinio perdavimo kainos nustatymo būdus nei buvo naudoti nustatant perdavimo kainą. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja, kad tarpsegmentiniai perdavimai būtų vertinami remiantis faktiškai įmonės taikomu perdavimo kainos nustatymo pagrindu.

13. 14 TAS (persvarstytas) reikalauja parodyti pajamas kiekvieno segmento, kurio nereikia pateikti atskaitomybėje, todėl kad jis daugiausiai pajamų gauna iš pardavimų kitiems segmentams, jeigu to segmento pardavimų išorės klientams pajamos siekia arba viršija 10 procentų visų įmonės pajamų. Pirminis 14 TAS nekėlė sulyginimo reikalavimo.

▼B

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	93
Taikymas	94
Apibrėžimai	94
Apibrėžimai iš kitų tarptautinių apskaitos standartų	94
Verslo segmento ir geografinio segmento apibrėžimai	94
Segmento pajamų, sąnaudų, rezultato, turto ir įsipareigojimų apibrėžimai	96
Atskaitomybėje pateiktinų segmentų identifikavimas	98
Pirminis ir antrinis segmentų atskaitomybės formatai	98
Verslo ir geografiniai segmentai	99
Atskaitomybėje pateiktini segmentai	100
Segmento apskaitos politika	102
Atskleidimas	102
Pagrindinis atskaitomybės formatas	102
Antraeilė segmento informacija	104
Iliustracinis segmento atskleidimas	105
Kiti atskleidimai	105
Įsigaliojimo data	107

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti finansinės informacijos (informacijos apie skirtingo tipo produktus ir paslaugas, įmonės gaminamus/teikiamas skirtingose geografinėse srityse, kuriose ji vykdo veiklą) pateikimo pagal segmentus principus ir padėti finansinės atskaitomybės vartotojams:

a) geriau suprasti praėjusių laikotarpių įmonės veiklos rezultatus;

b) geriau įvertinti įmonės riziką ir pelną, ir

c) priimti patikimesnius sprendimus apie visą įmonę.

Daugelis įmonių gamina produktus ir teikia paslaugas ar veikia geografinėse srityse, kurių pelningumo norma, augimo galimybės, tolesnės perspektyvos bei rizika skiriasi. Informacija apie skirtingus įmonės produktų ir paslaugų tipus, jos veiklą skirtingose geografinėse srityse, dažnai vadinama segmentų informacija, yra svarbi vertinant plataus asortimento gaminius gaminančios ar tarptautinės įmonės riziką ir pelną, bet ji gali neišsiskirti iš bendrųjų duomenų. Taigi laikoma, kad segmentų informaciją būtina pateikti siekiant patenkinti finansinės atskaitomybės vartotojų poreikius.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas sudarant pilną finansinę atskaitomybę, atitinkančią Tarptautinius apskaitos standartus.

2. Pilną finansinę atskaitomybę sudaro balansas, pelno (nuostolio) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavybės pokyčių ataskaita bei aiškinamasis raštas, kaip nurodoma 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas”.

3. Šį standartą turi taikyti įmonės, kurių nuosavybės ar skolos vertybiniais popieriais prekiaujama viešai ir kurios ruošiasi išleisti nuosavybės ar skolos vertybinius popierius, skirtus viešai prekybai vertybinių popierių rinkoje.

4. Jeigu įmonė, kurios vertybiniais popieriais viešai neprekiaujama, sudaro finansinę atskaitomybę, atitinkančią Tarptautinius apskaitos standartus, rekomenduojama, kad ji savanoriškai pateiktų finansinę segmentų informaciją.

5. Jeigu įmonė, kurios vertybiniais popieriais viešai neprekiaujama, savo noru nusprendžia Tarptautinius apskaitos standartus atitinkančioje finansinėje atskaitomybėje pateikti segmentų informaciją, ji turi laikytis visų šio standarto reikalavimų.

▼B

6. Jeigu atskiroje finansinėje atskaitomybėje yra ir įmonės, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, konsoliduota finansinė atskaitomybė, ir patronuojančios įmonės arba vienos ar daugiau jos dukterinių įmonių atskira finansinė atskaitomybė, segmentų informacija turi būti pateikta remiantis tiktai konsoliduota finansine atskaitomybe. Jeigu ir dukterinės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, ji turi pateikti segmentų informaciją savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje.

7. Panašiai ir tuo atveju, kai atskiroje finansinėje atskaitomybėje yra ir įmonės, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, finansinė atskaitomybė, ir nuosavybės metodu sudaryta asocijuotos įmonės ar bendros įmonės, kurioje įmonė turi finansinių interesų, atskira finansinė atskaitomybė, segmentų informaciją būtina pateikti remiantis tiktai įmonės finansine atskaitomybe. Jeigu nuosavybės metodu apskaitoje parodomos asocijuotos įmonės ar bendros įmonės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, jos turi pateikti segmentų informaciją savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje.

APIBRĖŽIMAI

Apibrėžimai iš kitų tarptautinių apskaitos standartų

8. Šiame standarte vartojamos sąvokos, apibrėžtos 7 TAS „Pinigų srautų ataskaitos”, 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai” bei 18 TAS „Pajamos”:

Pagrindinė veikla – pagrindinė pajamas uždirbanti įmonės veikla ir kita veikla, kuri nėra nei investicinė, nei finansinė.

▼M5

Apskaitos politika yra konkretūs principai, pagrindai, konvencijos, taisyklės ir praktika, kurių ūkio subjektas laikosi sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.

▼B

Pajamos – bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarančios įmonės įprastinės veiklos metu, dėl kurių padidėja nuosavybė, išskyrus nuosavybės padidėjimą dėl savininkų įnašų.

Verslo segmento ir geografinio segmento apibrėžimai

9. Šiame standarte vartojamos verslo segmento ir geografinio segmento sąvokos reiškia:

Verslo segmentas – išskiriama įmonės sudedamoji dalis, dalyvaujanti gaminant/teikiant atskirą produktą ar paslaugą arba susijusius produktus ar paslaugas, kurios rizika ir pelnas skiriasi nuo kitų verslo segmentų. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar produktai ir paslaugos yra susiję:

a) produktų ar paslaugų pobūdis;

b) gamybos proceso pobūdis;

c) produktų ar paslaugų pirkėjo tipas ar klasė;

d) produktų platinimo ar paslaugų teikimo būdai ir

e) jeigu taikytina, teisinės aplinkos pobūdį, pavyzdžiui, bankininkystės, draudimo ar komunalinių paslaugų.

Geografinis segmentas – išskiriama įmonės sudedamoji dalis, dalyvaujanti gaminant/teikiant produktus ar paslaugas tam tikroje ekonominėje aplinkoje, kurios rizika ir pelnas skiriasi nuo kitų sudedamųjų dalių, veikiančių kitoje ekonominėje aplinkoje. Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti identifikuojant geografinius segmentus:

a) ekonominių bei politinių sąlygų panašumas;

b) veiklos santykiai skirtingose geografinėse srityse;

c) veiklos artimumas;

d) tam tikra rizika, susijusi su veikla konkrečioje srityje;

e) valiutos keitimo kontrolės taisyklės ir

f) pagrindinės valiutos rizika.

Atskaitomybėje pateiktinas segmentas – verslo ar geografinis segmentas, nustatytas pagal anksčiau pateiktus apibrėžimus, kurio informacija turi būti pateikta remiantis šiuo standartu.

10. 9 paragrafe nurodyti veiksniai verslo ir geografiniams segmentams identifikuoti nėra išvardyti kokia nors ypatinga tvarka.

▼B

11. Vienas verslo segmentas neapima produktų ir paslaugų, kurių rizika ir pelnas labai skiriasi. Nors gali skirtis vienas ar keli veiksniai, apibrėžiantys verslo segmentą, tikimasi, kad į vieną verslo segmentą bus įtraukti produktai ir paslaugos, panašūs dauguma veiksnių.

12. Panašiai ir geografinis segmentas neapima veiklos skirtingoje ekonominėje aplinkoje, kurios rizika ir pelnas labai skiriasi. Geografinis segmentas gali būti vienoje šalyje, dviejose ar daugiau šalių ar regione.

13. Vyraujantis rizikos šaltinis turi įtakos daugumos įmonių organizavimui ir valdymui. Todėl šio standarto 27 paragrafe nurodoma, kad segmentai turi būti nustatomi remiantis įmonės organizacine struktūra ir vidaus atskaitomybės sistema. Įmonės riziką ir pelną veikia tiek veiklos geografinė vieta (vieta, kur gaminami produktai ar vykdoma paslaugų teikimo veikla), tiek rinkų vieta (vieta, kur parduodami produktai ar suteikiamos paslaugos). Apibrėžimas leidžia geografinius segmentus nustatyti remiantis:

a) įmonės gamybos ar paslaugų teikimo bei kito turto buvimo vieta arba

b) jos rinkos ir klientų buvimo vieta.

14. Įmonės organizacinės ir vidaus atskaitomybės struktūra paprastai pateikia įrodymų, ar vyraujantis geografinės rizikos šaltinis susidaro dėl turto buvimo vietos (pardavimo kilmė), ar dėl jos klientų buvimo vietos (pardavimo paskirtį). Taigi nustatant, ar įmonės geografiniai segmentai turi būti grindžiami turto buvimo vieta, ar klientų buvimo vieta, reikia atsižvelgti į įmonės struktūrą.

15. Būtina nuspręsti, kaip nustatyti verslo ar geografinio segmento sudėtį. Priimdama šį sprendimą, įmonės vadovybė atsižvelgia į šiame standarte nurodytus segmentų finansinės informacijos pateikimo atskaitomybėje tikslus bei kokybines finansinės atskaitomybės charakteristikas, nurodytas TASK finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo sistemoje. Šios charakteristikos apima finansinės informacijos, kuri pateikiama apie skirtingas įmonės produktų ir paslaugų grupes bei veiklą konkrečioje geografinėje srityje, svarbą, patikimumą bei palyginimą per laikotarpį ir informacijos naudingumą vertinant visos įmonės riziką ir pelną.

Segmento pajamų, sąnaudų, rezultato, turto ir įsipareigojimų apibrėžimai

16. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

Segmento pajamos – įmonės pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikiamos pajamos, kurios tiesiogiai priklauso segmentui, bei atitinkama pajamų dalis, kuri pagrįstai gali būti priskirta segmentui, įskaitant pajamas, susijusias su pardavimais išorės klientams ir sandoriais su kitais tos pačios įmonės segmentais. Segmento pajamos neapima:

▼M5

▼B

b) palūkanų ar pajamų iš dividendų, įskaitant iš kitų segmentų išankstinių mokėjimų ar paskolų gautas palūkanas, nebent svarbiausia segmento veikla būtų finansinio pobūdžio arba

c) investicijų pardavimo pelno ar skolos sumokėjimo pelno, nebent svarbiausia segmento veikla būtų finansinio pobūdžio.

Segmento pajamos apima įmonės pelno ar nuostolio dalį, susidarančią iš nuosavybės metodu apskaitoje parodomų asocijuotų įmonių, bendrų įmonių ar kitų investicijų, tiktai tuo atveju, jei šie straipsniai yra įtraukti į konsoliduotas ar bendrąsias įmonės pajamas.

Segmento pajamos apima bendros įmonės dalininko pajamų dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri apskaitoje parodoma proporcingo konsolidavimo būdu, pagal 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė".

Segmento sąnaudos – sąnaudos, susidarančios dėl pagrindinės segmento veiklos, kurios tiesiogiai priklauso segmentui, bei atitinkama sąnaudų dalis, kuri pagrįstai gali būti priskirta segmentui, įskaitant sąnaudas, susijusias su pardavimais išorės klientams ir sandoriais su kitais tos pačios įmonės segmentais. Segmento sąnaudos neapima:

▼M5

▼B

b) palūkanų, įskaitant dėl kitų segmentų išankstinių mokėjimų ar paskolų susidariusias palūkanas, nebent svarbiausia segmento veikla būtų finansinio pobūdžio;

c) investicijų pardavimo nuostolio ar skolos sumokėjimo nuostolio, nebent svarbiausia segmento veikla būtų finansinio pobūdžio;

▼B

d) įmonės nuostolio dalies asocijuotose įmonėse, bendrose įmonėse ar kitose investicijose, kurios apskaitoje parodomos nuosavybės metodu;

e) pelno mokesčio sąnaudų ar

f) pagrindinių administracinių, buveinės bei kitų sąnaudų, susidarančių įmonėje ir susijusių su visa įmone. Tačiau kartais įmonėje patiriamos sąnaudos segmento vardu. Šios sąnaudos yra segmento sąnaudos, jeigu jos susijusios su pagrindine segmento veikla ir gali būti tiesiogiai priskirtos ar pagrįstai priskirtinos segmentui.

Segmento sąnaudoms priskiriama bendros įmonės dalininko sąnaudų dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri apskaitoje parodoma proporcingo konsolidavimo būdu, pagal 31 TAS.

Kai segmento veikla visų pirma yra finansinio pobūdžio, sudarant segmento finansinę atskaitomybę palūkanų pajamos ir palūkanų sąnaudos gali būti pateikiamos kaip grynoji jų suma vien tik tuo atveju, jei šie straipsniai konsoliduotoje ar įmonės finansinėje atskaitomybėje pateikiami kaip grynoji suma.

Segmento rezultatas – segmento pajamos atėmus segmento sąnaudas. Segmento rezultatas nustatomas prieš atliekant kokius nors mažumos dalies koregavimus.

Segmento turtas – toks pagrindinėje segmento veikloje naudojamas turtas, kuris tiesiogiai priklauso segmentui arba gali būti jam pagrįstai priskirtas.

Jeigu segmento rezultatas apima palūkanas ar dividendų pajamas, to segmento turtui priskiriamos susijusios gautinos sumos, paskolos, investicijos ar kitas pajamas kuriantis turtas.

Segmento turtas neapima pelno mokesčio turto.

Segmento turtui priskiriamos nuosavybės metodu apskaitomos investicijos vien tik tuo atveju, kai tokių investicijų pelnas ar nuostolis yra įtrauktas į segmento pajamas. Segmento turtas apima bendros įmonės dalininko turto dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri apskaitoje parodoma proporcingo konsolidavimo būdu pagal 31 TAS.

Segmento turtas nustatomas atėmus tam tikras leistinas normas, kurios įmonės balanse pateikiamos kaip tiesioginis priešpriešinis sandoris.

Segmento įsipareigojimai – veiklos vykdymo įsipareigojimai, susidarantys dėl pagrindinės segmento veiklos, kurie tiesiogiai priskirtini arba gali būti pagrįstai priskirti segmentui.

Jeigu segmento rezultatas apima palūkanų sąnaudas, segmento įsipareigojimams priskiriami atitinkami palūkanų normą turintys įsipareigojimai.

Segmento įsipareigojimai apima bendros įmonės dalininko įsipareigojimų dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kuri apskaitoje parodoma proporcingo konsolidavimo būdu pagal 31 TAS.

Segmento įsipareigojimai neapima pelno mokesčio įsipareigojimų.

Segmento apskaitos politika – apskaitos politika, taikoma konsoliduotos grupės ar įmonės finansinei atskaitomybei sudaryti ir pateikti, ir konkrečiai su segmento informacijos pateikimu susijusi apskaitos politika.

17. Segmento pajamas, sąnaudas, turtą ir įsipareigojimus sudaro tokių straipsnių, kurie tiesiogiai priskiriami segmentui ir kurie gali būti pagrįstai priskirti segmentui, sumas. Nustatant straipsnius, kurie tiesiogiai priklauso arba pagrįstai priskirtini segmentams, atsižvelgiama į įmonės vidaus atskaitomybės sistemą. Daroma prielaida, kad sumos, vidaus atskaitomybėje priskirtos segmentams yra tiesiogiai priklausančios arba pagrįstai priskirtinos segmentams įvertinant atskaitomybėje pateikiamo segmento pajamas, sąnaudas, turtą ir įsipareigojimus.

18. Tačiau kai kuriais atvejais pajamų, sąnaudų, turto ir įsipareigojimų pateikimo vidaus finansinėje atskaitomybėje pagrindas, suprantamas įmonės valdybai, finansinės atskaitomybės išorės vartotojų gali būti laikomas subjektyviu, šališku ar sunkiai suprantamu. Toks segmento pajamų, sąnaudų, turto ir įsipareigojimų skirstymas nebus pagrįstas šio standarto apibrėžimais. Ir atvirkščiai, sudarydama vidaus finansinę atskaitomybę įmonė gali nuspręsti neįtraukti tam tikrų pajamų, sąnaudų, turto ar įsipareigojimų straipsnių, net jeigu tai pagrįsta. Tokie straipsniai turi būti priskirti segmentams pagal šio standarto segmento pajamų, segmento sąnaudų, segmento turto ir segmento įsipareigojimų apibrėžimus.

▼M3

19. Segmento turto pavyzdžiais gali būti pagrindinėje segmento veikloje naudojamas trumpalaikis turtas, ilgalaikis materialusis turtas, finansinės nuomos turtas (17 TAS „*Nuoma*“) ir nematerialusis turtas. Jeigu konkretus nusidėvėjimo arba amortizacijos straipsnis įtraukiamas į segmento sąnaudas, atitinkamas turtas taip pat turi būti įtraukiamas į segmento turtą. Segmento turtui nepriskiriamas bendriems ūkio subjekto arba pagrindinės

▼M3

buveinės tikslams naudojamas turtas. Jam gali būti priskiriamas dviejų arba daugiau segmentų veikloje naudojamas turtas, jeigu egzistuoja racionalus tokio paskirstymo pamatas. Segmento turtą sudaro prestižas, tiesiogiai priskirtinas segmentui arba pamatuotu pagrindu paskirstomas, o segmento sąnaudoms priskiriami visi prestižui pripažįstami nuostoliai dėl vertės sumažėjimo.

▼B

20. Segmento įsipareigojimų pavyzdžiai – prekybos bei kitos mokėtinos sumos, sukaupti įsipareigojimai, išankstiniai mokėjimai klientams, produkto garantijos atidėjimai bei kitos pretenzijos dėl prekių ir paslaugų teikimo. Segmento įsipareigojimai neapima paskolų, įsipareigojimų, susijusių su turtu gautu finansinės nuomos būdu (17 TAS), bei kitų įsipareigojimų, susidariusių daugiau dėl finansavimo negu dėl veiklos tikslų. Jeigu į segmento rezultatą įtraukiamos palūkanų sąnaudos, atitinkamas palūkanas teikiantis įsipareigojimas įtraukiamas į segmento įsipareigojimus. Į segmentų, kurių svarbiausia veikla nėra finansinio pobūdžio, įsipareigojimus neįtraukiamos paskolos ir panašūs įsipareigojimai, nes segmento rezultatas parodo labiau veiklos negu finansavimo ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ likutį. Be to, kadangi įsiskolinimai dažniausiai prisiimami pagrindinio įmonės biuro lygiu, dažnai neįmanoma tiesiogiai ar pagrįstai priskirti palūkanas teikiantį įsipareigojimą segmentui.

▼M5

21. Segmentų turto ir įsipareigojimų vertinimas apima verslo jungimo (apskaitomo kaip pirkimas) metu įsigytojo ūkio subjekto identifikuojamų segmentų turto ir įsipareigojimų ankstesniųjų balansinių sumų pakoregavimus, net jei šie pakoregavimai atliekami vien konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo tikslu ir nefiksuojami nei patronuojančios, nei dukterinės įmonės atskirose finansinėse atskaitomybėse. Jei po įsigijimo pagal 16 TAS leistiną perkainojimo modelį buvo perkainotas nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, segmento turto vertinimai taip pat atspindi šį perkainojimą.

22. Kai kurias išlaidų priskyrimo nuorodas galima rasti kituose Standartuose. Pavyzdžiui, 2 TAS „*Atsargos*” (persvarstytojo 2003 m.) 11-20 paragrafuose pateikiami nurodymai, kaip priskirti ir paskirstyti išlaidas atsargoms, o 11 TAS „*Statybos sutartys*” 16-21 paragrafuose – kaip priskirti ir paskirstyti išlaidas sutartims. Šios nuorodos gali būti naudingos priskiriant arba paskirstant išlaidas segmentams.

▼B

23. 7 TAS „Pinigų srautų ataskaitos” nurodoma, kaip pateikti banko sąskaitos likučio perviršijimą: jis turi būti įtraukiamas kaip grynųjų pinigų komponentas ar pateikiamas kaip skolinimasis.

24. Segmento pajamos, sąnaudos, turtas ir įsipareigojimai nustatomi prieš atimant vidaus grupės likučius ir vidaus grupės sandorius, kaip konsolidavimo proceso dalį, nebent tokie vidaus grupės likučiai ir sandoriai būtų sudaryti tarp to paties segmento įmonių grupės.

25. Nors apskaitos politika, pagal kurią sudaroma ir pateikiama visos įmonės finansinė atskaitomybė, taip pat yra ir pagrindinė segmento apskaitos politika, segmento apskaitai taikoma ir konkreti su segmento pateikimu susijusi politika, tokia kaip segmentų nustatymo, tarpsegmentinių perdavimų kainos nustatymo būdas bei pajamų ir sąnaudų priskyrimo segmentams pagrindas.

ATSKAITOMYBĖJE PATEIKTINŲ SEGMENTŲ IDENTIFIKAVIMAS

Pagrindinis ir antraeilis segmentų atskaitomybės formatai

26. Vyraujantis įmonės rizikos ir pelno šaltinis bei pobūdis turi nulemti, ar pagrindinis segmento atskaitomybės formatas bus verslo, ar geografiniai segmentai. Jeigu visų pirma įmonės veiklą bei pelno dydį veikia jos gaminamų/teikiamų produktų ir paslaugų skirtumai, pagrindinis segmento atskaitomybės formatas bus verslo segmentai, antraeilę informaciją pateikiant geografiniu pagrindu. Kaip ir tuo atveju, kai įmonės rizikai ir pelno dydžiui svarbiausią įtaką daro tai, kad ji vykdo veiklą skirtingose šalyse ar kitose geografinėse srityse, pagrindinis jos segmento informacijos pateikimo formatas turi būti geografiniai segmentai, pateikiant antraeilę susijusių produktų ir paslaugų grupių informaciją.

▼M12

27. Ūkio subjekto vidaus organizacinė ir valdymo struktūra bei vidaus finansinės atskaitomybės pateikimo pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (pavyzdžiui, direktorių valdybai ir vyriausiam atsakingam pareigūnui) sistema paprastai laikoma pagrindu vyraujančiam ūkio subjekto rizikos šaltiniui ir pobūdžiui bei kintančioms ūkio subjekto gaunamo

▼M12

pelno normoms nustatyti, priimant sprendimą dėl pagrindinės ir papildomos atskaitomybės formos, išskyrus toliau pateiktuose a ir b punktuose išvardytus atvejus:

▼B

a) jeigu įmonės rizika ir pelno normą stipriai veikia tiek jos gaminami produktai ir teikiamos paslaugos, tiek geografinių sričių, kuriose ji veikia, skirtumai, kuriuos parodo įmonės valdymo ir vidaus finansinės atskaitomybės pateikimo ►M12 pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄„matricinis požiūris", tada įmonė turi naudoti verslo segmentus kaip pagrindinį segmento pateikimo formatą, o geografinius segmentus – kaip antraeilį ir

b) jeigu įmonės vidaus organizacinė ir valdymo struktūra bei vidaus finansinės atskaitomybės pateikimas ►M12 pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄ nesiremia nei atskirais produktais/paslaugomis arba susijusių produktų/paslaugų grupėmis, nei geografiškai, įmonės ►M12 pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai ◄ gali spręsti, ar įmonės rizika ir pelnas yra labiau susiję su gaminamais produktais ir teikiamomis paslaugomis, ar su geografinėmis sritimis, kuriose ji vykdo veiklą, ir kaip pagrindinį įmonės segmentų pateikimo formatą pasirinkti verslo arba geografinius segmentus, naudodama kitą kaip antraeilį pateikimo formatą.

28. Vyraujantis daugumos įmonių rizikos ir pelno šaltinis lemia tai, kaip organizuojama ir valdoma įmonė. Įmonės organizacinė ir valdymo struktūra bei jos vidaus finansinės atskaitomybės sistema paprastai suteikia geriausius įmonėje vyraujančio rizikos ir pelno šaltinio įrodymus jos segmento atskaitomybei. ►M12 Dėl to, išskyrus retus atvejus, ūkio subjektas savo finansinėje atskaitomybėje pateikia informaciją apie segmentą, remdamasis tuo pačiu pagrindu, kuris taikomas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams teikiamoms ataskaitoms. ◄ Vyraujantis jos rizikos ir pelno šaltinis tampa pagrindiniu segmentų atskaitomybės formatu. Šalutinis jos rizikos ir pelno šaltinis tampa antraeiliu atskaitomybės formatu.

29. „Matricinis pateikimas" – tiek verslo, tiek geografiniai segmentai, kaip pagrindiniai segmentų atskaitomybės formatai, taikomi kiekvienu jų parodant visą segmentą – dažnai suteikia naudingos informacijos, jeigu įmonės riziką ir pelno normą stipriai veikia tiek jos gaminamų/teikiamų produktų ir paslaugų, tiek geografinių sričių, kuriose ji veikia, skirtumai. Šis standartas nereikalauja, bet ir nedraudžia „matricinio pateikimo".

30. Kai kuriais atvejais įmonės organizuojamos ir vidaus atskaitomybė sudaroma nesiremiant nei gaminamų/teikiamų produktų ir paslaugų skirtumais, nei geografinėmis sritimis, kuriose jos veikia. Pavyzdžiui, vidaus atskaitomybė gali būti sudaroma vien tik pagal juridinius asmenis, todėl vidaus segmentus sudaro nesusijusių produktų ir paslaugų grupės. Tokiais neįprastais atvejais viduje pateikiami segmentų duomenys neatitiks šio standarto tikslų. Taigi 27 paragrafo b punktas reikalauja, kad įmonės ►M12 pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai ◄ nustatytų, ar įmonės rizika ir pelnas labiau priklauso nuo produktų/paslaugų ar nuo geografinės srities, ir pasirinktų verslo arba geografinius segmentus, kaip pagrindinį įmonės segmentų atskaitomybės formatą. Taip norima pasiekti priimtiną palyginimo su kitomis įmonėmis laipsnį, pagerinti pateikiamos informacijos suprantamumą bei patenkinti investuotojų, kreditorių bei kitų vartotojų pareikštus informacijos poreikius apie riziką bei pelną, susijusį su produktu/paslauga ir geografiškai.

Verslo ir geografiniai segmentai

31. Sudarant išorės atskaitomybę įmonės verslo ir geografiniai segmentai, turi būti tie organizaciniai vienetai, kurių informacija pateikiama ►M12 pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄ įvertinti vieneto praeities rezultatą bei spręsti apie išteklių paskirstymą ateityje, išskyrus tai, kas nurodyta 32 paragrafe.

32. Jeigu įmonės vidaus organizacinė ir valdymo struktūra bei vidaus finansinės atskaitomybės pateikimas ►M12 pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄ nesiremia nei atskirais produktais/paslaugomis ar susijusių produktų/paslaugų grupėmis, nei geografiškai, 27 paragrafo b punktas reikalauja, kad įmonės ►M12 pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai ◄ pasirinktų verslo arba geografinius segmentus kaip pagrindinį įmonės segmentų pateikimo formatą, įvertinusi, kuris iš jų atspindi pagrindinį rizikos ir pelno šaltinį, o kitą naudotų kaip antraeilį pateikimo formatą. Šiuo atveju įmonės ►M12 pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai ◄ sudarydama išorės atskaitomybę turi nustatyti verslo ir geografinius segmentus remdamasi šio standarto 9 paragrafo apibrėžimuose nurodytais veiksniais, o ne vidaus finansinės atskaitomybės pateikimo ►M12 pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄ sistema, laikydamasi šių dalykų:

▼B

a) jeigu vienas ar daugiau ►M12 pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai ◄ pateikiamų segmentų yra verslo ar geografinis segmentas pagal 9 paragrafo apibrėžimuose nurodytus veiksnius, o kiti segmentai ne, toliau pateikiamas paragrafo b punktas turi būti taikomas tiktai tiems vidaus segmentams, kurie neatitinka 9 paragrafo apibrėžimų (tai yra, vidaus atskaitomybėje pateikiamas apibrėžimą atitinkantis segmentas toliau neturi būti segmentuojamas);

b) kai segmentai, kurie vidaus atskaitomybėje pateikiami ►M12 pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai ◄, neatitinka 9 paragrafo apibrėžimų, įmonės vadovybė turi atsižvelgti į žemesnį vidaus segmentacijos lygmenį, kuriuo pateikiama informacija pagal produktą, paslaugas ar geografiškai, kad atitiktų 9 paragrafo apibrėžimus;

c) jeigu toks vidaus atskaitomybėje pateikiamas žemesnio lygmens segmentas pagal 9 paragrafo veiksnius atitinka verslo ar geografinį segmentą, šiam segmentui turi būti taikomi 34 ir 35 paragrafų kriterijai, nustatantys atskaitomybėje pateiktinus segmentus.

33. ►M12 Pagal šį standartą daugelis ūkio subjektų savo verslo ir geografinius segmentus nurodo kaip organizacijos padalinius, apie kuriuos informacija pateikiama pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams arba praktinius sprendimus priimančiam vyresniajam pareigūnui, kurių funkciją kartais atlieka žmonių grupė, siekiant įvertinti kiekvieno padalinio ankstesnę veiklą ir priimti sprendimus dėl išteklių paskirstymo ateityje. ◄ Ir netgi tuo atveju, kai įmonė turi taikyti 32 paragrafą, kadangi jos vidaus segmentai nepagrįsti produktais/paslaugomis ar geografiškai, reikia atsižvelgti į žemesnį vidaus segmentacijos lygmenį, kuriuo pateikiama informacija pagal produktą, paslaugas ar geografiškai, o ne sudaryti segmentus vien tiktai dėl išorės atskaitomybės pateikimo. Šis požiūris, kai atsižvelgiama į įmonės organizacinę ir valdymo struktūrą bei vidaus finansinės atskaitomybės sistemą, norint nustatyti įmonės verslo ir geografinius segmentus išorės atskaitomybės pateikimo tikslais, kartais vadinamas „vadovybės požiūriu", o organizaciniai komponentai, kurių informacija pateikiama vidaus atskaitomybėje, kartais vadinami „veiklos segmentais".

Atskaitomybėje pateiktini segmentai

34. Du ar daugiau vidaus atskaitomybėje pateiktinų verslo ar geografinių segmentų, kurie iš esmės yra panašūs, gali būti sujungti į vieną verslo ar geografinį segmentą. Du ar daugiau verslo ar geografinių segmentų yra iš esmės panašūs tiktai tada, kai:

a) jie turi panašų ilgalaikį finansinį rezultatą ir

b) yra panašūs pagal visus 9 paragrafo apibrėžime nurodytus veiksnius.

35. Verslo segmentas ar geografinis segmentas turi būti identifikuojamas kaip atskaitomybėje pateiktinas segmentas, jeigu dauguma jo pajamų gaunama iš pardavimų išorės klientams ir:

a) iš pardavimų išorės klientams ir iš sandorių su kitais segmentais gaunamos pajamos sudaro 10 ar daugiau procentų bendrų visų išorės ir vidaus segmento pajamų, ar

b) segmento rezultatas, pelnas arba nuostolis, sudaro ar viršija 10 procentų bendro visų segmentų pelno ar bendro visų segmentų nuostolio, atsižvelgiant į tai, kuri absoliuti suma yra didesnė, ar

c) jo turtas siekia ar viršija 10 procentų bendro visų segmentų turto.

36. Jeigu vidaus atskaitomybėje pateiktinas segmentas nesiekia 35 paragrafe minimos ribos:

a) jis gali būti laikomas atskaitomybėje pateiktinu segmentu, nepaisant jo dydžio;

b) ir jeigu, nepaisant jo dydžio, segmentas nelaikomas pateiktinu atskaitomybėje, jis gali būti sujungiamas su vienu ar daugiau kitų vidaus atskaitomybėje pateikiamų panašių segmentų, kurie taip pat nesiekia nė vienos 35 paragrafe nurodytos ribos (du ar daugiau verslo ar geografinių segmentų yra panašūs, jeigu jie turi daugumą bendrų 9 paragrafo apibrėžime nurodytų veiksnių);

c) ir jeigu segmentas nepateikiamas atskirai ir nesujungiamas, jis turi būti įtraukiamas kaip nepriskirto suderinimo straipsnis.

37. Jeigu atskaitomybėje pateiktiniems segmentams priskirtinos bendrosios pajamos sudaro mažiau nei 75 procentus bendrųjų įmonės ar konsoliduotų pajamų, papildomi segmentai turi būti identifikuojami kaip atskaitomybėje pateiktini segmentai, netgi jei jie nesiekia 35 paragrafe nurodytos 10 procentų ribos, kol bent 75 procentai bendrųjų konsoliduotų ar įmonės pajamų įtraukiama į atskaitomybėje pateiktinus segmentus.

38. Šiame standarte nurodoma 10 procentų riba nėra bet kurio finansinės atskaitomybės aspekto reikšmingumo nuoroda – tiktai identifikuojant atskaitomybėje pateiktinus verslo ir geografinius segmentus.

▼B

39. Tuo atveju, kai išorės klientams parduodami atskaitomybėje pateiktini segmentai, kurie duoda daugiausia pajamų, standartas nereikalauja skirtingas vertikaliai integruotos veiklos stadijas identifikuoti kaip atskirus verslo segmentus. Tačiau kai kuriose pramonės šakose dabar įprasta tam tikrą vertikaliai integruotą veiklą pateikti kaip verslo segmentus, net jei jie nesukuria reikšmingų išorės pardavimo pajamų. Pavyzdžiui, daugelis tarptautinių naftos įmonių pateikia savo veiklą „prieš srovę" (gavybą ir gamybą) ir veiklą „pasroviui" (perdirbimą ir pardavimą) kaip atskirus verslo segmentus, netgi jeigu dauguma veiklos „prieš srovę" (žalia nafta) perduodama perdirbti įmonės viduje.

40. Šis standartas rekomenduoja, bet nereikalauja, kad vertikaliai integruota veikla būtų savanoriškai pateikiama kaip atskiras segmentas, atitinkamai aprašant ir pateikiant, tarpsegmentinio perdavimo kainos nustatymo pagrindą, kaip to reikalauja 75 paragrafas.

41. Jeigu pagal įmonės vidaus atskaitomybės sistemą vertikaliai integruota veikla laikoma atskirais segmentais, bet įmonė nesirengia pateikti juos kaip verslo segmentus išorei, tai identifikuojant išorei pateiktinus verslo segmentus pardavimo segmentas turi būti prijungiamas prie pirkimo segmento (-ų), o jeigu tam nebūtų pagrindo – pardavimo segmentas turi būti įtraukiamas kaip nepriskirto suderinimo straipsnis.

42. Jeigu įmonės vadovybė nusprendžia, kad segmentas, praėjusį laikotarpį identifikuotas kaip atskaitomybėje pateiktinas segmentas, nes jis tenkino sąlygas – viršijo 10 procentų ribą, tebėra reikšmingas einamuoju laikotarpiu, jis turi būti laikomas atskaitomybėje pateiktinu segmentu, nepaisant to, kad jo pajamos, rezultatas ir turtas nebeviršija 10 procentų ribos.

43. Jeigu einamuoju laikotarpiu segmentas identifikuojamas kaip atskaitomybėje pateiktinas segmentas, kadangi jis tenkina sąlygas – viršija 10 procentų ribą, turi būti pateikiami ir ankstesnio laikotarpio duomenys, kad būtų galima palyginti ir parodyti atskaitomybėje pateiktą naują segmentą kaip atskirą segmentą, netgi jei ankstesniu laikotarpiu tas segmentas nesiekė 10 procentų ribos, nebent to padaryti būtų neįmanoma.

SEGMENTO APSKAITOS POLITIKA

44. Segmento informacija turi būti rengiama pagal apskaitos politiką, taikomą sudarant ir pateikiant konsoliduotos grupės ar įmonės finansinę atskaitomybę.

45. Daroma prielaida, kad apskaitos politika, kurią pasirinko įmonės vadovybė ir direktoriai konsoliduotai ar įmonės finansinei atskaitomybei sudaryti, yra tinkamiausia išorinio pateikimo tikslams. Kadangi segmento informacijos tikslas – padėti finansinės atskaitomybės vartotojams geriau suprasti įmonę kaip visumą ir priimti sprendimus, šis standartas reikalauja, kad rengiant segmento informaciją būtų laikomasi direktorių ir vadovybės pasirinktos politikos. Tačiau tai nereiškia, kad konsoliduotos ar įmonės finansinės atskaitomybės apskaitos politika turi būti taikoma atskaitomybėje pateikiamiems segmentams taip, tarsi tie segmentai būtų atskiros atskaitomybę pateikiančios įmonės. Įmonės lygmens skaičiavimai, taikant tam tikrą apskaitos politiką, gali būti priskiriami segmentams, jeigu tam yra tinkamas pagrindas. Pavyzdžiui, pensijų skaičiavimai paprastai atliekami visai įmonei, bet įmonės lygmeniu nustatytos sumos gali būti paskirstytos segmentams pagal segmentų atlyginimo ir demografinius duomenis.

46. Šis standartas nedraudžia pateikti papildomos segmentų informacijos, parengtos, remiantis ne konsoliduotos ar įmonės finansinės atskaitomybės apskaitos politika, o kitu pagrindu, jeigu: a) informacija laikoma vidine ir pateikiama ►**M12** pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄ priimti sprendimui dėl išteklių paskirstymo segmentams bei jų rezultatams įvertinti ir b) šios papildomos informacijos įvertinimo pagrindas yra aiškiai apibrėžtas.

47. Keleto segmentų bendrai naudojamas turtas turi būti priskiriamas segmentams tada ir tik tada, jei atitinkamos pajamos bei sąnaudos taip pat yra priskiriamos šiems segmentams.

48. Būdas, kuriuo turto, įsipareigojimų, pajamų bei sąnaudų straipsniai priskiriami segmentams, priklauso nuo tokių veiksnių kaip šių straipsnių pobūdis, segmento atliekama veikla bei santykinė to segmento autonomija. Neįmanoma ir nepriimta nurodyti vienintelį priskyrimo pagrindą, kuriuo turėtų vadovautis visos įmonės. Taip pat nepriimtina reikalauti priskirti įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų straipsnius, kurie susiję su dviem ar daugiau segmentų, jeigu vienintelis tokio priskyrimo pagrindas yra savavališkas ar sunkiai suprantamas. Be to, segmento pajamų, sąnaudų, turto ir įsipareigojimų apibrėžimai yra tarpusavyje susiję, todėl ir priskyrimas turi būti pastovus. Taigi bendrai naudojamas turtas priskiriamas segmentams tada ir tik tada, kai atitinkamos pajamos ir

▼B

sąnaudos priskiriamos šiems segmentams. Pavyzdžiui, turtas įtraukiamas į segmento turtą tada ir tik tada, kai nustatant segmento rezultatą atimamas atitinkamas nusidėvėjimas ar amortizacija.

ATSKLEIDIMAS

49. 50–67 paragrafuose nurodoma, kokią informaciją apie segmentus privalo pateikti įmonės reikalaujamas pagrindinio įmonės segmentų atskaitomybės formato pagrindu. 68–72 paragrafuose nurodoma ką pateikti būtina antraeiliu įmonės atskaitomybės formato pagrindu. Įmonės skatinamos pateikti visus 50–67 paragrafuose nurodytus atskleidimus kiekvienam atskaitomybėje pateikiamam antraeiliam segmentui, nors 68–72 paragrafai reikalauja kur kas siauresnio pateikimo antraeiliu pagrindu. 74–83 paragrafai nagrinėja keletą kitų segmento informacijos pateikimo klausimų. Šio standarto B priedas iliustruoja šių informacijos pateikimo standartų reikalavimus.

Pagrindinis atskaitomybės formatas

50. 51–67 paragrafų reikalavimai turi būti taikomi kiekvienam atskaitomybėje pateikiamam segmentui, kuris remiasi pagrindiniu įmonės atskaitomybės formatu.

51. Įmonė turi parodyti kiekvieno atskaitomybėje pateikiamo segmento pajamas. Segmento pajamos iš pardavimo išorės klientams ir segmento pajamos iš sandorių su kitais segmentais turi būti pateiktos atskirai.

52. Įmonė turi parodyti kiekvieno atskaitomybėje pateiktino segmento rezultatus.

53. Jeigu įmonė gali apskaičiuoti segmento ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄ arba kokį nors kitą segmento pelningumo rodiklį, be savavališko priskyrimo, rekomenduojama tokią (-ias) sumą (-as) pateikti šalia atitinkamai apibūdinto segmento rezultato. Jeigu šis vertinimas pateikiamas remiantis ne konsoliduotos ar įmonės finansinės atskaitomybės apskaitos politika, o kitu pagrindu, įmonė turi įtraukti į finansinę atskaitomybę aiškų vertinimo pagrindo aprašymą.

54. Segmento rezultatą įvertinus geriau negu yra iš tikrųjų, pelno (nuostolio) ataskaitoje susidaro bendroji pardavimo pelno norma. Segmento rezultatą įvertinus blogiau negu yra, pelno (nuostolio) ataskaitoje susidaro įprastinės veiklos pelnas arba nuostolis (prieš arba po apmokestinimo) bei ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄.

55. Įmonė turi nurodyti kiekvieno atskaitomybėje pateikiamo segmento turto apskaitinę vertę.

56. Įmonė turi nurodyti kiekvieno atskaitomybėje pateikiamo segmento įsipareigojimus.

57. Įmonė turi nurodyti kiekvieno atskaitomybėje pateikiamo segmento per laikotarpį įsigyto turto, kurį tikimasi naudoti ilgiau nei vieną laikotarpį (nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus bei nematerialųjį turtą), bendrąją savikainą. Nepaisant to, kad kartais tai vadinama kapitalo papildymu ar kapitalo išlaidomis, šio principo reikalaujamas vertinimas turi remtis kaupimo, o ne pinigų gavimo principu.

58. Įmonė turi nurodyti kiekvieno atskaitomybėje pateikiamo segmento laikotarpio bendrąsias sąnaudas, įtrauktas į segmento rezultatą, susidariusias nudėvint ir amortizuojant segmento turtą.

59. Įmonei rekomenduojama, bet nereikalaujama nurodyti pobūdį ir sumas visų segmento pajamų ir sąnaudų straipsnių, kurie yra tokio dydžio, pobūdžio ar apimties, kad tai yra svarbu aiškinant kiekvieną laikotarpio atskaitomybėje pateikiamą segmentą.

▼M5

60. 1 TAS reikalaujama, kad, kai pajamų ir sąnaudų straipsniai yra reikšmingi, jų pobūdis ir sumos būtų pateikiamas(-os) atskirai. 1 TAS pateikiami keli pavyzdžiai, įskaitant atsargų ir ilgalaikio materialiojo turto nukainojimus, atidėjinius restruktūrizavimams, ilgalaikio materialiojo turto ir ilgalaikių investicijų perleidimus, ►**M3** nutrauktą veiklą ◄, teisminių ginčų sprendimus bei atidėjinių atstatymus. 59 paragrafo tikslas nėra pakeisti kurio nors iš šių straipsnių klasifikaciją arba vertinimą. Tačiau šiame paragrafe rekomenduojamas pateikimas keičia tokių straipsnių svarbos įvertinimo pateikimo lygmenį – iš viso ūkio subjekto lygmens į segmento lygmenį.

▼B

61. Įmonė turi nurodyti kiekvieno atskaitomybėje pateiktino segmento reikšmingas nepinigines bendrąsias sąnaudas, išskyrus nusidėvėjimo ar amortizacijos (tai atskirai nurodyti reikalauja 58 paragrafas), kurios įtrauktos į segmento sąnaudas ir todėl yra atimamos vertinant segmento rezultatą.

62. 7 TAS reikalaujama, kad įmonė pateiktų pinigų srautų ataskaitą, kurioje būtų atskirai pateikiami pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai. 7 TAS pažymi, kad, norint suprasti visos įmonės finansinę

▼B

būklę, likvidumą ir pinigų srautus, svarbu, kad būtų pateikta kiekvieno atskaitomybėje pateikiamo gamybos ir pramonės segmento pinigų srautų informacija. 7 TAS rekomenduojama pateikti tokią informaciją. Šis standartas, taip pat kaip 7 TAS, siūlo parodyti segmento pinigų srautus. Be to, rekomenduojama nurodyti reikšmingas nepinigines pajamas, įtrauktas į segmento pajamas, todėl pridedamas vertinant segmento rezultatą.

63. Įmonė, pateikianti informaciją apie segmento pinigų srautus, reikalaujamą 7 TAS, neprivalo parodyti nusidėvėjimo ir amortizacijos pagal 58 paragrafą bei nepiniginių sąnaudų pagal 61 paragrafą.

64. Įmonė turi nurodyti kiekvienam atskaitomybėje pateikiamam segmentui tenkančią bendro įmonės ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄ dalį iš asocijuotų įmonių, bendrų įmonių ar kitų nuosavybės metodu apskaitoje parodomų investicijų, jeigu visa šių asocijuotų įmonių veikla vykdoma viename segmente.

65. Pagal ankstesnį paragrafą nurodant bendrą sumą, kiekviena asocijuota ir bendra įmonė ar kita nuosavybės metodu apskaitoje parodoma investicija yra vertinama individualiai, siekiant nustatyti, ar svarbiausia jos veikla yra vykdoma tame segmente.

66. Jeigu bendra įmonės ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄ dalis asocijuotose ir bendrose įmonėse ar kitose nuosavybės metodu apskaitoje parodomose investicijose parodoma pagal atskaitomybėje pateikiamą segmentą, bendrosios investicijos į šias asocijuotas ir bendras įmones taip pat turi būti parodomos pagal atskaitomybėje pateikiamą segmentą.

67. Įmonė turi suderinti atskaitomybėje pateiktą informaciją apie segmentus su bendra informacija konsoliduotoje ar įmonės finansinėje atskaitomybėje. Tai atliekant, segmento pajamos turi būti suderinamos su įmonės pajamomis iš išorės klientų (įskaitant tai, kaip pateiktos įmonės pajamos iš išorės klientų, neįtrauktos į jokio segmento pajamas); segmento rezultatas turi būti suderinamas su palyginamu įmonės veiklos pelno ar nuostolio, taip pat įmonės ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄, matu; segmento turtas turi būti suderintas su įmonės turtu, o segmento įsipareigojimai – su įmonės įsipareigojimais.

Antraeilio segmento informacija

68. 50–67 paragrafai nurodo informacijos pateikimo reikalavimus, taikomus kiekvienam pagrindiniu pateikimo formatu grindžiamam atskaitomybėje pateikiamam įmonės segmentui. 69–72 paragrafai nurodo informacijos pateikimo reikalavimus, taikomus kiekvienam antraeiliu pateikimo formatu grindžiamam įmonės atskaitomybėje pateikiamam segmentui:

a) jeigu įmonės pagrindinis formatas yra verslo segmentai, reikalaujamo antraeilio formato atskleidimas nurodytas 69 paragrafe;

b) jeigu įmonės pagrindinis formatas yra turto buvimo vieta (kur gaminami įmonės produktai ar vykdoma paslaugų teikimo veikla) pagrįsti geografiniai segmentai, antraeilio formato atskleidimo reikalavimus nurodo 70 ir 71 paragrafai;

c) jeigu įmonės pagrindinis formatas yra klientų buvimo vieta (kur parduodami produktai ar teikiamos paslaugos) pagrįsti geografiniai segmentai, antraeilio formato atskleidimo reikalavimus nurodo 70 ir 72 paragrafai.

69. Jeigu įmonės pagrindinis segmento informacijos pateikimo formatas yra verslo segmentai, ji turi pateikti ir šią informaciją:

a) kiekvieno geografinio segmento, kurio pardavimo išorės klientams pajamos sudaro 10 procentų (ar daugiau) bendrųjų įmonės pardavimo visiems išorės klientams pajamų, segmentų pajamas iš išorės klientų pagal geografinę sritį, remiantis geografine klientų buvimo vieta;

b) kiekvieno geografinio segmento, kurio turtas sudaro 10 procentų (ar daugiau) bendro visų geografinių segmentų turto, bendrąją segmento turto apskaitinę vertę pagal turto geografinę buvimo vietą ir

c) kiekvieno geografinio segmento, kurio turtas sudaro 10 procentų (ar daugiau) bendro visų geografinių segmentų turto, bendrąsias laikotarpio sąnaudas įsigyti segmento turtui, kurį tikimasi naudoti ilgiau nei vieną laikotarpį (nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai bei nematerialusis turtas), pagal geografinę turto buvimo vietą.

70. Jeigu įmonės pagrindinis segmento informacijos pateikimo formatas yra geografiniai segmentai (grindžiamas turto buvimo vieta ar klientų buvimo vieta), įmonė taip pat privalo pateikti šią segmentų informaciją apie kiekvieną verslo segmentą, kurio pardavimo išorės klientams pajamos sudaro 10 procentų (ar daugiau) bendrųjų įmonės pardavimo visiems išorės klientams pajamų ar segmento turtas sudaro 10 procentų (ar daugiau) bendro visų verslo segmentų turto:

a) segmento pajamas iš išorės klientų;

▼B

b) bendrąją segmento turto apskaitinę vertę ir

c) bendrąsias laikotarpio sąnaudas įsigyti segmento turtui, kurį tikimasi naudoti ilgiau nei vieną laikotarpį (nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai bei nematerialusis turtas).

71. Jeigu įmonės pagrindinis segmento informacijos pateikimo formatas yra turto buvimo vieta pagrįsti geografiniai segmentai, o klientų buvimo vieta skiriasi nuo turto buvimo vietos, įmonė turi pateikti kiekvieno kliento buvimo vieta grindžiamo geografinio segmento pajamas, gautas iš pardavimo išorės klientams, kurio pardavimo išorės klientams pajamos siekia arba viršija 10 procentų bendrųjų įmonės pajamų, gaunamų parduodant visiems išorės klientams.

72. Jeigu įmonės pagrindinis segmento informacijos pateikimo formatas yra klientų buvimo vieta pagrįsti geografiniai segmentai, o turto buvimo vieta geografiškai skiriasi nuo klientų buvimo vietos, įmonė taip pat turi pateikti šią segmento informaciją apie kiekvieną turto buvimo vieta grindžiamą geografinį segmentą, kurio pardavimo išorės klientams pajamos arba turtas siekia arba viršija 10 procentų atitinkamų konsoliduotų ar bendrų įmonės sumų:

a) bendrąją segmento turto apskaitinę vertę, remiantis geografine turto buvimo vieta ir

b) bendrąsias laikotarpio sąnaudas, susidariusias įsigyjant segmento turtą, kurį tikimasi naudoti ilgiau nei vieną laikotarpį (nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai bei nematerialusis turtas), remiantis turto buvimo vieta.

Iliustracinis segmento informacijos pateikimas

73. Šio standarto B priede iliustruojamas šio standarto reikalaujamas pagrindinio ir antraeilio pateikimo formatų atskleidimas.

Kiti atskleidimai

74. Jeigu verslo arba geografinis segmentas, kurio informacija pateikiama ►M12 pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams ◄, nėra atskaitomybėje pateiktinas segmentas todėl, kad didžioji jo pajamų dalis uždirbama iš pardavimų kitiems segmentams, bet vis dėlto jo pajamos iš pardavimų išorės klientams sudaro 10 procentų(ar daugiau) bendrųjų įmonės pajamų, gaunamų iš pardavimų išorės klientams, įmonės turi nurodyti šį faktą bei pajamas, gautas iš: a) pardavimų išorės klientams bei b) vidaus pardavimų kitiems segmentams.

75. Vertinant ir pateikiant segmento pajamas, gautas iš sandorių su kitais segmentais, tarpsegmentiniai perdavimai turi būti vertinami remiantis dabartiniu metu įmonėje taikomu šių perdavimų kainos nustatymo pagrindu. Tarpsegmentinių perdavimų kainos nustatymo pagrindas ir bet kokie jo pokyčiai turi būti nurodyti finansinėje atskaitomybėje.

76. Segmento atskaitomybei taikomos apskaitos politikos pokyčiai, turintys reikšmingą poveikį segmentų informacijai, turi būti nurodomi, o ankstesnio laikotarpio segmentų informacija turi būti pakartotinai pateikiama tam, kad būtų galima palyginti, nebent to padaryti neįmanoma. Turi būti pateikta, pokyčio pobūdžio aprašymas, pokyčio priežastis, faktas, kad lyginamoji informacija buvo pakartotinai pateikta arba kad to padaryti neįmanoma, bei finansinį pokyčio poveikį, jeigu jis yra pagrįstai apibrėžiamas. Jeigu įmonė keičia segmentų nustatymo pagrindą ir ankstesnio laikotarpio segmentų informacijos neatnaujina, kadangi to padaryti neįmanoma, tais metais, kai pakeičiamas segmentų nustatymo pagrindas, įmonė turi pateikti segmento duomenis palyginti tiek senu, tiek nauju segmentavimo pagrindu.

▼M5

77. Ūkio subjekto taikomi apskaitos politikos keitimai aptariami 8 TAS. 8 TAS reikalaujama, kad apskaitos politika būtų keičiama tik tada, kai to reikalaujama Standarte arba Aiškinime, arba tada, jeigu pakeitimas lemtų patikimą ir svarbesnę informaciją apie sandorius, kitus įvykius arba sąlygas šio ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje.

78. Apskaitos politikos keitimai, taikomi viso ūkio subjekto lygmeniu ir turintys įtakos segmento informacijai, yra nagrinėjami remiantis 8 TAS. Jeigu naujame Standarte arba Aiškinime nenurodoma kitaip, 8 TAS reikalaujama, kad:

a) apskaitos politikos keitimas būtų taikomas retrospektyviai, o ankstesniųjų laikotarpių informacija pataisoma, išskyrus atvejį, kai neįmanoma nustatyti sukaupto keitimo poveikio arba jo poveikio konkrečiam laikotarpiui;

b) jeigu retrospektyvus taikymas neįmanomas visų pateikiamų laikotarpių atžvilgiu – nauja apskaitos politika būtų taikoma retrospektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos;

▼M5

ir

c) jeigu dabartinio laikotarpio pradžioje naujos apskaitos politikos sukaupto taikymo poveikio nustatyti neįmanoma – naujoji apskaitos politika būtų taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.

▼B

79. Kai kurie apskaitos politikos pakeitimai tiesiogiai liečia segmentų atskaitomybę. Pavyzdžiui, pakeičiamas segmentų identifikavimo bei pajamų ir išlaidų priskyrimo segmentams pagrindas. Tokie pakeitimai gali turėti reikšmingą įtaką atskaitomybėje pateikiamai segmentų informacijai, bet negali pakeisti bendros įmonės atskaitomybėje pateikiamos finansinės informacijos. Tam, kad vartotojai galėtų suprasti pakeitimus bei turto tendencijas, ankstesnio laikotarpio segmentų informacija, kuri įtraukiama į finansinę atskaitomybę, jeigu įmanoma, pakartotinai pateikiama, kad būtų galima palyginti ir parodyti naują apskaitos politiką.

80. 75 paragrafe reikalaujama, kad segmentų atskaitomybėje tarpsegmentiniai perdavimai būtų matuojami tuo pagrindu, kuriuo įmonė nustato šių perdavimų kainą. Jeigu įmonė pakeičia metodą, kurį taiko tarpsegmentinių perdavimų kainai nustatyti, tai nebus apskaitos politikos pakeitimas, dėl kurio, remiantis 76 paragrafu, būtų būtina pakartotinai pateikti ankstesnio laikotarpio segmentų duomenis. Tačiau 75 paragrafe reikalaujama, kad pakeitimai būtų nurodyti.

81. Įmonė turi nurodyti į kiekvieną atskaitomybėje pateiktiną verslo segmentą įtrauktus produktų ir paslaugų tipus ir kiekvieno atskaitomybėje pateiktino geografinio segmento sudėtį tiek pirminio, tiek antrinio segmento, jeigu to nėra nurodyta finansinėje atskaitomybėje ar kitoje finansinės atskaitomybės vietoje.

82. Norint įvertinti tokių dalykų kaip paklausos pokyčių, energetinių šaltinių ar kitų gamybos veiksnių kainos pasikeitimo poveikį bei alternatyvių verslo segmento produktų ir procesų raidą, būtina žinoti, kokia yra segmento veikla. Panašiai, norint įvertinti ekonominės ir politinės aplinkos pokyčių poveikį geografinio segmento rizikai ir pelnui, svarbu žinoti geografinio segmento sudėtį.

83. Kiekybės ribos nesiekiantys anksčiau atskaitomybėje pateikti segmentai atskirai nepateikiami. Pavyzdžiui, sumažėjus paklausai ar pasikeitus vadovybės strategijai, ar todėl, kad segmento veiklos dalis buvo parduota ar sujungta su kitais segmentais, segmentai gali nebesiekti šios ribos. Priežasčių, dėl kurių anksčiau atskaitomybėje pateiktinas segmentas nebepateikiamas, paaiškinimas taip pat gali būti naudingas ir patvirtinti rinkos mažėjimo ar įmonės strategijos pasikeitimo prognozes.

ĮSIGALIOJIMO DATA

84. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja, 1998 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama jį taikyti anksčiau. Jeigu įmonė taiko šį standartą finansinei atskaitomybei laikotarpių, prasidedančių iki 1998 m. liepos 1 d. vietoj pirminio 14 TAS, įmonė turi tai nurodyti. Jeigu finansinėje atskaitomybėje yra ankstesnių už įsigaliojimo datą laikotarpių lyginamoji informacija ar šį standartą imama taikyti savo noru anksčiau, būtina pagal šio standarto nuostatas pakartotinai įtraukti segmento duomenis, o jei to padaryti neįmanoma, įmonė turi tai nurodyti.

▼M5

16-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-5
Apibrėžimai	6
Pripažinimas	7-14
Pradinės išlaidos	11
Vėlesnės išlaidos	12-14
Vertinimas pripažinimo metu	15-28

▼M5

Savikainos elementai	16-22
Savikainos nustatymas	23-28
Vertinimas po pripažinimo	29-66
Savikainos modelis	30
Perskaičiavimo modelis	31-42
Nusidėvėjimas	43-62
Nudėvimoji suma ir nusidėvėjimo laikotarpis	50-59
Nusidėvėjimo metodas	60-62
Vertės sumažėjimas	63-64
Vertės sumažėjimo kompensavimas	65-66
Pripažinimo nutraukimas	67-72
Pateikimas	73-79
Pereinamosios nuostatos	80
Įsigaliojimo data	81
Kitų nutarimų panaikinimas	82-83

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*" (1998 m.) ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti, kokia turėtų būti n*ekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų* apskaitos tvarka, kad finansinės atskaitomybės vartotojai galėtų įžvelgti informaciją apie ūkio subjekto investavimą į ilgalaikį materialųjį nekilnojamąjį turtą bei šio investavimo pokyčius. Pagrindinės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos problemos yra turto pripažinimas, su juo siejamų balansinių verčių ir nudėvimųjų sumų, taip pat vertės sumažėjimo nuostolių nustatymas.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitai, išskyrus atvejus, kai kitame Standarte reikalaujama arba leidžiama juos apskaitoje pateikti kitaip.***

▼M10

3. Šis Standartas netaikomas:

   a) ilgalaikiam materialiajam turtui, klasifikuojamam kaip pardavimui laikomas turtas pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla";

   b) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41 TAS „Žemės ūkis");

   c) tiriamo ir vertinamo turto pripažinimui ir vertinimui (žr. 6 TFAS „Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas") arba

   d) teisėms į mineralinius išteklius ir mineralinių išteklių (naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių) atsargas.

   Tačiau šis standartas taikomas ilgalaikiam materialiajam turtui, naudojamam plėtoti ar eksploatuoti turtą, aprašytą b)–d) punktuose.

▼M5

4. Pagal kitus Standartus gali būti reikalaujama, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetų pripažinimas būtų atliekamas kitokiu būdu negu pateiktasis šiame Standarte. Pavyzdžiui, 17 TAS „*Nuoma*" reikalaujama, kad ūkio subjektas įvertintų išsinuomoto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetų pripažinimą pagal su perdavimu susijusią riziką ir naudą. Tačiau tokiais atvejais kiti šio turto apskaitos aspektai, tarp jų ir nusidėvėjimas, nustatomi laikantis šio Standarto reikalavimų.

5. Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą nekilnojamajam turtui, statomam arba užstatomam ketinant jį panaudoti ateityje kaip investicinį turtą, tačiau dar neatitinkančiam investicinio turto apibrėžimo pagal 40 TAS „*Investicinis turtas*". Kai statyba arba užstatymas užbaigiami, nekilnojamasis turtas tampa investiciniu turtu, o ūkio subjektas turi taikyti 40 TAS. 40 TAS taip pat taikomas tokiam investiciniam turtui, kuris pertvarkomas, siekiant ateityje jį toliau naudoti kaip investicinį turtą. Ūkio subjektas, taikantis savikainos modelį investiciniam turtui, pagal 40 TAS turi taikyti savikainos modelį, pateikiamą šitame Standarte.

▼M5

APIBRĖŽIMAI

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

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas, prieš tai atėmus bet kokį sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

▼M6

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 TFAS„Akcijomis išreikštas mokėjimas".

▼M5

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą, iš jos atėmus likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką.

Ūkio subjektui būdinga vertė yra dabartinė vertė tų pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio jo perleidimo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

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

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – materialus turtas, kuris:

a) ***laikomas prekių ar paslaugų gamybos arba tiekimo, nuomos arba administraciniams tikslams;***

ir

b) ***ketinamas naudoti ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį.***

Atsiperkamoji vertė – turto grynoji pardavimo kaina arba jo naudojimo vertė (didesnioji iš jų).

Turto likvidacinė vertė – įvertinta suma, kurią ūkio subjektas gautų turto perleidimo atveju, atėmęs 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 naudoti šį turtą; arba***

b) ***gaminių arba panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.***

PRIPAŽINIMAS

7. ***Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio savikaina turi būti pripažįstama turtu tada ir tik tada, jeigu:***

a) ***tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos, siejamos su šiuo turtu;***

ir

b) ***turto savikaina gali būti patikimai įvertinta.***

8. Atsarginės dalys ir priežiūros įrenginiai paprastai apskaitomi kaip atsargos, o sunaudoti pripažįstami pelnu arba nuostoliu. Tačiau pagrindinės atsarginės dalys ir svarbiausi įrenginiai pripažįstami nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais, kai ūkio subjektas tikisi naudoti juos (jas) ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį. Taip pat, jeigu priežiūros įrenginiai ir atsarginės dalys gali būti naudojami(-os) tik kartu su nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais, jie (jos) apskaitomi(-os) kaip nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai.

9. Šiame Standarte vertinimo matas, tinkamas tokiam pripažinimui, t.y., kas sudaro nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnį, nenurodomas. Todėl būtina profesinė nuomonė dėl pripažinimo kriterijų taikymo šiam ūkio subjektui būdingomis aplinkybėmis. Gali būti tinkama sujungti atskirus nereikšmingus straipsnius, pvz., šablonus, įrankius ir spaudimo formas, ir pripažinimo kriterijus taikyti jų bendrai vertei.

10. Pagal šį pripažinimo principą ūkio subjektas įvertina visas su nekilnojamuoju turtu, įranga ir įrengimais susijusias išlaidas tuo metu, kai jos patiriamos. Šios išlaidos apima pradines išlaidas, patirtas įsigyjant arba statant

▼M5

nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vienetą, taip pat išlaidas, patiriamas vėliau papildant šį turtą, pakeičiant jo dalį arba atliekant jo priežiūrą.

Pradinės išlaidos

11. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniai gali būti įsigyjami saugumo arba 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 tam, kad ūkio subjektas apskritai gautų bet kokios būsimos ekonominės naudos iš kito savo turto. Tokie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniai 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 minėtieji straipsniai nebūtų buvę įsigyti. Pavyzdžiui, cheminių medžiagų gamintojas gali būti priverstas taikyti tam tikrus naujus cheminio apdorojimo procesus, derindamasis prie gamtosaugos reikalavimų dėl pavojingų cheminių medžiagų gamybos ir laikymo; susiję gamybinės įrangos patobulinimai pripažįstami 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 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*”.

Vėlesnės išlaidos

12. Taikydamas 7 paragrafo pripažinimo principą, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės ūkio subjektas kasdienių šio straipsnio priežiūros išlaidų neprideda. Šios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliu tada, kai jos patiriamos. Kasdienės priežiūros išlaidos yra visų pirma darbo ir suvartojamų medžiagų išlaidos, taip pat gali apimti išlaidas smulkioms dalims. Tokių išlaidų paskirtis dažnai apibūdinama kaip nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio „remonto ir eksploatacinės sąnaudos”.

13. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių dalis gali tekti nuolat keisti. Pavyzdžiui, aukštakrosnę gali tekti iš naujo iškloti po tam tikro naudojimo valandų skaičiaus; lėktuvo interjero detales - sėdynes ir pan. - gali tekti keisti keletą kartų per lėktuvo naudojimo laiką. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniai taip pat gali būti įgyjami tam, kad tokie pakeitimai būtų rečiau pasikartojantys (pvz., pastato vidinių sienų keitimai) arba apskritai nebūtų reikalingi. Remdamasis 7 paragrafo pripažinimo principu, prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės ūkio subjektas prideda minėtų dalių pakeitimų sąnaudas tada, kai jos patiriamos, jei tenkinami pripažinimo kriterijai. Keičiamų dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas remiantis šio Standarto pripažinimo nutraukimo nuostatomis (žr. 67-72 paragrafus).

14. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių (pavyzdžiui, lėktuvų) tolesnio eksploatavimo būtina sąlyga gali būti reguliarių nuodugnių patikrinimų atlikimas, ieškant gedimų, nepriklausomai nuo to, ar keičiamos tam tikros šių straipsnių dalys. Kiekvieną kartą, atliekant nuodugnų patikrinimą, jo išlaidos pridedamos prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės kaip dalių keitimas, jei tenkinami tokio pripažinimo kriterijai. Bet kokios likusios ankstesniojo patikrinimo išlaidų balansinės vertės (atskiros nuo materialių dalių) pripažinimas nutraukiamas. Tai turi būti padaryta nepriklausomai nuo to, ar ankstesniojo patikrinimo išlaidos buvo nustatytos atitinkamo turto straipsnio įsigijimo arba statybos/gamybos sandorio metu. Jei būtina, įvertintomis panašių patikrinimų išlaidomis ateityje gali būti remiamasi kaip požymiu nustatant, kokia buvo esamo patikrinimo komponento kaina tada, kai straipsnis buvo įsigytas arba pastatytas/pagamintas.

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

15. ***Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio, atitinkančio turto pripažinimo kriterijus, vertinimas turi būti atliekamas remiantis jo savikaina.***

Savikainos elementai

16. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio savikaina apima:

a) jo pirkimo kainą, įskaičiuojant importo mokestį ir negrąžintinus pirkimo mokesčius, prieš tai atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas.

b) bet kokias išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto pristatymui į vietą ir parengimui veikti, būtinam, kad turtą būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu.

▼M5

c) išlaidų, susijusių su turto išmontavimu bei pašalinimu, taip pat jo buvusios vietos sutvarkymu, dėl kurių ūkio subjektas įsipareigoja tada, kai šis turtas įsigyjamas, arba po naudojimosi juo tam tikrą laiką kitais nei atsargų kūrimo tikslais, pirminį įvertinimą.

17. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai:

a) išmokų darbuotojams išlaidos (apibrėžiamos 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*"), tiesiogiai kylančios dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių vieneto statybos/gamybos arba įsigijimo.

b) šio turto straipsnio buvimo vietos paruošimo išlaidos;

c) pirminės atgabenimo ir atitinkamos priežiūros išlaidos;

d) instaliavimo ir surinkimo išlaidos;

e) išlaidos, skirtos testavimui, ar turtas tinkamai veikia, atėmus grynąsias lėšas dėl bet kokių objektų, gautų gabenant minėtą turtą į jo buvimo vietą ir parengiant naudoti, pardavimo (pvz., įrenginių testavimo bandinių);

ir

f) atlygis specialistams.

18. Ūkio subjektas taiko 2 TAS „*Atsargos*" įsipareigojimų, susijusių su turto išmontavimu, pašalinimu, taip pat vietos, kurioje šis turto vienetas buvo, sutvarkymu, išlaidoms, kurias ūkio subjektas patiria konkrečiu ataskaitiniu laikotarpiu naudodamas turtą to laikotarpio atsargoms kurti. Įsipareigojimai dėl išlaidų, apskaitomų pagal 2 TAS arba 16 TAS, pripažįstami ir vertinami pagal 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*".

19. Išlaidų, nepriskiriamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių straipsniui, pavyzdžiai:

a) naujo padalinio atidarymo išlaidos;

b) naujo gaminio arba paslaugos pristatymo išlaidos (apimančios reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

c) veiklos vykdymo naujoje vietoje arba su nauja klientų grupe išlaidos (įskaitant personalo apmokymo išlaidas);

ir

d) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

20. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių straipsnio 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 turto straipsnį, neįtraukiamos į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių straipsnio balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

a) išlaidos, patiriamos tuo metu, kol turtas, būsiantis panaudotas vadovybės numatomu būdu, dar turi būti parengtas naudojimui arba yra naudojamas ne visu pajėgumu;

b) pirminiai eksploatacijos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol užauga šio turto straipsnio 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 įrenginių vieneto statybos/gamybos arba plėtros, tačiau ji nėra būtina turtui atgabenti į jo būsimą vietą ir sudaryti atitinkamas sąlygas jam naudoti vadovybės numatytu būdu. Tokios atsitiktinės veiklos pavyzdžiai gali atsirasti prieš statybos/gamybos ar plėtros veiksmus arba jų metu. Pavyzdžiui, pajamos gali būti uždirbamos naudojant statybų teritoriją kaip mašinų stovėjimo aikštelę tol, kol statybos prasidės. 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 ar susijusi veikla pripažįstamos pelnu arba nuostoliu ir įtraukiamos į atitinkamus pajamų ir sąnaudų straipsnius.

22. Savo jėgomis statomo turto savikaina nustatoma tais pačiais principais, kaip ir įsigyjamo turto savikaina. Jeigu ūkio subjektas gamina panašų turtą, kuris bus parduotas įprastinės veiklos metu, tokio turto savikaina paprastai yra tokia pati, kokia yra turto pagaminimo, numatant jį parduoti, savikaina (žr. 2 TAS). Dėl to, ją nustatant, eliminuojamas bet koks galimas vidaus pelnas. Taip pat ir viršijančių normas iššvaistytų medžiagų, darbo arba kitų išteklių, susidariusių statant turtą savo jėgomis, išlaidos neįtraukiamos į turto savikainą. 23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*" nustato

▼M5

palūkanų pripažinimo kriterijus, kurie turi būti tenkinami, kad palūkanų išlaidos galėtų būti pripažįstamos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės dalimi.

Savikainos nustatymas

23. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio savikaina yra jo kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas turto pripažinimo dieną. Jeigu mokėjimas atidedamas vėlesniam laikotarpiui už įprastą kredito laikotarpį, skirtumas tarp ekvivalento kainos grynaisiais pinigais ir bendros mokėjimų sumos pripažįstamas kredito laikotarpio palūkanomis, išskyrus atvejį, kai tokios palūkanos pripažįstamos straipsnio balansinėje vertėje pagal 23 TAS leistiną alternatyvų apskaitos būdą.

24. Vienas arba keletas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių gali būti įsigyjami mainais į nepiniginio turto straipsnį ar keletą straipsnių arba į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Toliau paprasčiausiai aprašomi vieno nepiniginio turto straipsnio mainai į kitą, tačiau šis būdas vienodai taikomas visiems mainų sandoriams, apibūdintiems ankstesniame sakinyje. Tokio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio savikaina yra vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejį, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) negalima patikimai įvertinti nei gaunamojo turto, nei atiduodamojo turto tikrosios vertės. Įsigyjamasis turto vienetas vertinamas šiuo būdu net tada, jei ūkio subjektas negali nedelsdamas nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jeigu įsigyjamasis turto vienetas nevertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama atiduodamojo turto balansine verte.

25. Ūkio subjektas nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, apsvarstydamas būsimų pinigų srautų pasikeitimo, tikėtino dėl šio sandorio, mastą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jeigu:

a) gaunamojo turto straipsnio pinigų srautų pobūdis (rizika, išsidėstymas laike ir suma) skiriasi nuo perduodamojo turto pinigų srautų pobūdžio;

arba

b) ūkio subjekto tam tikros veiklos dalies vertė, veikiama mainų sandorio, pasikeičia;

ir

c) a) ir b) skirtumas yra reikšmingas, palyginus jį su mainomo turto tikrąja verte.

Siekiant nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjekto tam tikros veiklos dalies vertė, veikiama šio sandorio, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šių analizių rezultatas gali būti pakankamai aiškus ir be ūkio subjekto atliekamų išsamių skaičiavimų.

26. Turto, kurio palyginamų rinkos sandorių nėra, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jeigu: a) pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo ribos nėra reikšmingos šiam turtui arba b) jei įvairių įvertinimų tikimybės kitimo ribose gali būti pagrįstai numatytos ir panaudotos apskaičiuojant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gaunamojo arba atiduodamojo turto tikrąją vertę, tuomet gaunamojo turto savikaina nustatoma pagal atiduodamojo turto tikrąją vertę, išskyrus atvejį, kai gaunamojo turto tikroji vertė yra tikslesnė.

27. Finansinės nuomos sąlygomis išsinuomoto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vieneto savikaina nustatoma remiantis 17 TAS „*Nuoma*".

28. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinę vertę gali sumažinti vyriausybės dotacijos, kaip nurodyta 20 TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje*".

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

29. ***Ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikyti 30 paragrafe apibūdintą savikainos modelį, ar 31 paragrafe pateiktą perkainojimo modelį, ir turi taikyti pasirinktą politiką visai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasei.***

Savikainos modelis

30. ***Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis po jo pripažinimo turtu turi būti apskaitomas savikaina, atimant bet kokį sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius turto vertės sumažėjimo nuostolius.***

Perskaičiavimo modelis

31. ***Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis po pripažinimo turtu, jei jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, turi būti apskaitomas perskaičiuota suma, kuri yra jo tikroji vertė perkainojimo dieną, atimant bet kokį vėlesnį sukauptą nusidėvėjimą ir vėlesnius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojimas turi būti atlie-***

▼M5

kamas pakankamai reguliariai, kad būtų galima užtikrinti, jog balansinė vertė reikšmingai nesiskiria nuo tos, kuri būtų buvusi nustatyta remiantis tikrąja verte balanso dieną.

32. Žemės ir pastatų tikroji vertė įprastai nustatoma pagal rinkos požymius, kuriuos paprastai įvertina profesionalūs vertintojai. Gamybinės įrangos ir įrengimų tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nustatoma įvertinimo būdu.

33. Jei dėl specifinio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio pobūdžio arba todėl, kad toks turto straipsnis retai parduodamas (išskyrus pardavimą kartu su visa veiklą tęsiančia įmone), rinkos duomenimis pagrįstų įrodymų apie tikrąją vertę nėra, ūkio subjektui gali tekti įvertinti tikrąją vertę remiantis pajamų arba likutinės atsiperkamosios vertės principu.

34. Vertės perskaičiavimo dažnumas priklauso nuo perskaičiuojamų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių tikrosios vertės pasikeitimų. Jei perskaičiuojamo turto tikroji vertė reikšmingai skiriasi nuo jo balansinės vertės, perskaičiavimą būtina atlikti. Kai kurių nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių tikroji vertė gali reikšmingai ir dažnai kisti, todėl būtina juos perskaičiuoti kiekvienais ataskaitiniais metais. Taip dažnai perskaičiuoti nebūtina tų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių, kurių tikrosios vertės pasikeitimai yra neryškūs. Vietoje to gali reikėti perkainoti kiekvieną straipsnį tik kas trejus arba penkerius metus.

35. Kai perskaičiuojamas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis, bet koks sukauptas nusidėvėjimas perkainojimo dieną yra apskaitomas vienu iš šių būdų:

a) koreguojamas proporcingai šio turto bendros balansinės vertės pasikeitimo atžvilgiu taip, kad turto balansinė vertė po perkainojimo būtų lygi jo perkainojimo sumai. Šis metodas dažnai naudojamas, kai turtas perkainojamas remiantis jo likutinės atstatomosios vertės koeficientu; arba

b) atimamas iš turto bendrosios balansinės vertės ir grynosios vertės, perskaičiuotos į turto perkainojimo sumą. Šis metodas dažnai taikomas pastatams.

Koregavimo suma, susidaranti pakartotinio sukaupto nusidėvėjimo nustatymo arba jo eliminavimo atveju, sudaro balansinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dalį, apskaitomą pagal 39 ir 40 paragrafus.

36. ***Jei perkainojamas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnis, turi būti perskaičiuojama ir visos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės, kuriai tas turtas priklauso, vertė.***

37. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo ūkio subjekto veikloje turto grupė. Žemiau pateikiami atskirų klasių pavyzdžiai:

a) žemė;

b) žemė ir pastatai;

c) mašinos;

d) laivai;

e) lėktuvai;

f) automobiliai;

g) baldai ir apdaila;

h) biuro įranga.

38. Vienai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasei priklausantys straipsniai perskaičiuojami kartu, kad būtų išvengta atrankinio vertės perkainojimo ir išlaidų bei verčių, nustatytų skirtingomis datomis, maišaties finansinėje atskaitomybėje. Tačiau turto klasė gali būti perkainojama etapais, jei perkainojimas bus baigtas per trumpą laiką ir vertė bus perskaičiuojama nuolat.

39. ***Jei dėl perkainojimo padidėjo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti priskiriama tiesiogiai nuosavybei ir vadinama perkainojimo pelnu. Tačiau balansinės vertės padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tiek, kiek ji viršija buvusį to paties turto sumažėjimą dėl perkainojimo, anksčiau pripažintą pelnu arba nuostoliu.***

40. ***Jei dėl perkainojimo sumažėjo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau balansinės vertės sumažėjimo suma turi būti priskiriama tiesiogiai nuosavybei ir vadinama perskaičiavimo pelnu tiek, kiek ji neviršija užfiksuotos to paties turto vertės perskaičiavimo padidėjimo sumos.***

▼M5

41. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio perskaičiavimo pelnas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną, kai nutraukiamas šio turto straipsnio pripažinimas. Tai gali apimti viso perskaičiavimo pelno arba jo dalies perkėlimą, kai turtas yra nebenaudojamas arba perleidžiamas. Tačiau dalis perskaičiavimo pelno gali būti perkeliama, nors ūkio subjektas tebenaudoja turtą. Tokiu atveju perkelto perskaičiuoto pelno suma būtų skirtumas tarp nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal perskaičiuoto turto balansinę vertę, ir nusidėvėjimo, apskaičiuoto pagal pradinę turto savikainą. Perkėlimai iš perskaičiavimo pelno į nepaskirstytąjį pelną pelno (nuostolių) ataskaitoje nerodomi.

42. Pelno mokesčių poveikis (jei yra), atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės perskaičiavimo, pripažįstamas ir pateikiamas pagal 12 TAS „*Pelno mokesčiai*".

Nusidėvėjimas

43. ***Kiekviena nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio dalis, kurios savikaina reikšminga bendros šio turto straipsnio savikainos atžvilgiu, turi būti nudėvima atskirai.***

44. Ūkio subjektas iš pradžių pripažintą viso nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio sumą paskirsto reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą apskaito atskirai. Pavyzdžiui, lėktuvo karkaso ir variklių nusidėvėjimą geriau apskaityti atskirai, nepriklausomai nuo to, ar lėktuvas yra nuosavybė, ar finansinės nuomos objektas.

45. Reikšmingos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio dalies naudingo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo metodas gali būti toks pats, kaip ir kitos to paties straipsnio 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 straipsnių dalių nusidėvėjimą, jis atskirai apskaito ir straipsnio likučio nusidėvėjimą. Šį likutį sudaro straipsnio dalys, kurios atskirai nėra reikšmingos. Jeigu ūkio subjekto lūkesčiai šių dalių atžvilgiu yra skirtingi, gali būti reikalingi apvalinimo būdai, kad likučio nusidėvėjimo apskaitymas teisingai parodytų jo dalių vartojimo modelį ir/arba naudingą tarnavimo laiką.

47. Ūkio subjektas gali nuspręsti straipsnio dalių, kurių savikaina nėra reikšminga visos straipsnio savikainos atžvilgiu, nusidėvėjimą apskaityti atskirai.

48. ***Nusidėvėjimo dydis kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus atvejį, kai jis įtraukiamas į kito turto balansinę vertę.***

49. Nusidėvėjimo sumos per laikotarpį paprastai pripažįstamos pelnu arba nuostoliu. Tačiau kartais būsimoji turto ekonominė nauda suvartojama gaminant kitą turtą. Tokiu atveju nusidėvėjimo suma sudaro to kito turto savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybinių pastatų ir įrengimų nusidėvėjimas įtraukiamas į atsargų perdirbimo išlaidas (žr. 2 TAS). Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, naudojamų plėtrai, nusidėvėjimas gali būti įtrauktas į nematerialiojo turto savikainą, pripažįstamą pagal 38 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 kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje ir, jeigu lūkesčiai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, pokytis(-čiai) turi būti apskaitomas(-i) kaip apskaitinių įvertinimų keitimas pagal 8 TAS„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos".***

52. Nusidėvėjimas pripažįstamas netgi tada, jei turto tikroji vertė viršija jo balansinę vertę, tačiau tik tol, kol turto likvidacinė vertė 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 arba didesnės už jo balansinę vertę. Jei taip yra, turto likvidacinė vertė yra lygi nuliui, išskyrus tuos atvejus ir iki tol, 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 nusi-

▼M5

dėvėjimas baigiamas skaičiuoti, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Todėl, jei neišnaudojamos turto galimybės arba jis pašalinamas iš aktyvaus naudojimo ir laikomas numatant jį perleisti, nusidėvėjimas skaičiuojamas, išskyrus tą atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau, kai gamyba nevyksta, pagal naudojamus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus nusidėvėjimo dydis gali būti lygus nuliui.

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. Nustatant turto naudingo tarnavimo laiką, dėl šios priežasties turi būti apsvarstyti visi šie veiksniai:

a) bendras tikėtinas turto panaudojimas. Bendras panaudojimas nustatomas remiantis turto tikėtinu pajėgumu arba fiziniu galingumu.

b) tikėtinas fizinis dėvėjimasis, priklausantis nuo darbo veiksnių, pvz., pamainų, per kurias šis turtas turi būti naudojamas, skaičiaus; remonto bei priežiūros programos; turto priežiūros ir saugojimo nenaudojimo metu.

c) techninis arba komercinis senėjimas dėl gamybos pasikeitimo arba tobulėjimo arba dėl prekių ar paslaugų, susijusių su to turto naudojimu, paklausos rinkoje pasikeitimo.

d) teisiniai arba 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 arba suvartojus tam tikrą būsimos turto 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 buvo 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 nudėvimasis turtas. Žemės, ant kurios stovi pastatas, vertės padidėjimas neturi įtakos pastato nudėvimajai sumai.

59. Jei žemės savikaina apima ardymo, pašalinimo ir sutvarkymo darbų sąnaudas toje vietoje, šios žemės turto savikainos dalies nusidėvėjimas skaičiuojamas per tą ataskaitinį laikotarpį, kai buvo gaunama su tomis sąnaudomis susijusi nauda. Kai kuriais atvejais pati žemė turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, ir jos nusidėvėjimas apskaitomas atspindint iš jos gaunamą naudą.

Nusidėvėjimo metodas

60. ***Taikomas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti modelį, kuriuo remdamasis ūkio subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą.***

61. ***Nusidėvėjimo metodas, taikomas turto straipsniui, turi būti peržiūrimas bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje, ir, jeigu pastebimas reikšmingas su tuo turtu susijusios laukiamos būsimos ekonominės naudos suvartojimo būdo pasikeitimas, metodas turi būti pakeistas taip, kad atspindėtų pasikeitusį suvartojimo būdą. Toks pasikeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS.***

62. Turto nudėvimajai sumai sistemingai 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 laikotarpį, jei 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 laikotarpio iki laikotarpio, išskyrus atvejį, kai pasikeičia numatytas būsimos ekonominės naudos suvartojimo būdas.

Vertės sumažėjimas

63. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio vertė, ūkio subjektas taiko 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“. Šiame Standarte paaiškinama, kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto padengiamąją sumą ir kada pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį arba panaikinti jo pripažinimą.

▼M5

64. 22 TAS „*Verslo jungimai*" paaiškinama, kaip reikia apskaityti vertės sumažėjimo nuostolį, pripažintą prieš pirmojo metinio atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio po įvykusio verslo jungimo (įsigijimo) pabaigą.

Vertės sumažėjimo kompensavimas

65. ***Kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnius, kurių vertė sumažėjo arba kurie buvo prarasti ar atiduoti, turi būti įtraukiama į pelną arba nuostolį tada, kai ji tampa gautina.***

66. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimai arba jo praradimai, taip pat susiję reikalavimai trečiosioms šalims tai kompensuoti arba šių trečiųjų šalių kompensaciniai mokėjimai, be to, visi vėlesni naujo turto, pakeisiančio prarastąjį arba sumažėjusios vertės turtą, pirkimai arba statyba/gamyba yra atskiri ekonominiai įvykiai ir apskaitomi atskirai taip, kaip nurodyta toliau:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36 TAS;

b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių naudojimas baigiamas arba kurie yra perleidžiami, pripažinimo nutraukimas nustatomas šiame Standarte;

c) trečiųjų šalių kompensacija už nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnius, kurių vertė sumažėjo, kurie buvo prarasti arba atiduoti, įtraukiama į pelną arba nuostolį tada, kai ji tampa gautina;

ir

d) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurie atstatomi, perkami arba statomi kaip buvusiųjų pakeičiantis turtas, savikaina nustatoma pagal šio Standarto nuorodas.

PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

67. ***Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinės vertės pripažinimas turi būti nutraukiamas:***

a) ***perleidimo atveju;***

ar

b) ***kai iš jo naudojimo arba perleidimo nesitikima jokios būsimos ekonominės naudos.***

68. ***Pelnas arba nuostolis, atsirandantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio pripažinimo nutraukimo, turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu tada, kai nutraukiamas pripažinimas (išskyrus atvejį, kai pardavimo ir atgalinės nuomos atveju pagal 17 TAS reikalaujama kitaip). Iš to gaunamas pelnas neturi būti laikomas pajamomis.***

69. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio perleidimo būdai gali būti įvairūs (pavyzdžiui, pardavimas, finansinė nuoma arba dovanojimas). Ūkio subjektas, nustatydamas turto straipsnio perleidimo datą, turto pardavimo pajamas apskaito taikydamas 18 TAS „*Pajamos*" išdėstytus kriterijus. Kai turtas perleidžiamas jį parduodant ar atgalinės nuomos būdu, taikomas 17 TAS.

70. Jeigu ūkio subjektas pagal 7 paragrafe nurodytą pripažinimo principą į nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinę vertę įtraukia straipsnio dalies pakeitimo išlaidas, tuomet jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę nepriklausomai nuo to, ar pakeistosios dalies nusidėvėjimas buvo apskaitomas atskirai. Jeigu ūkio subjektas negali nustatyti pakeistosios dalies vertės, jis turi atsižvelgti į pakeitimo išlaidas kaip nuorodą į tai, kokia pakeistosios dalies savikaina buvo tuomet, kai ši dalis buvo įsigyta arba pastatyta/pagaminta.

71. ***Pelnas arba nuostolis, susidarantis dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomas kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo įplaukų (jei tokių yra) ir straipsnio balansinės vertės.***

72. Perleidus nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnį, gautina suma iš pradžių pripažįstama tikrąja verte. Jei mokėjimas už straipsnį atidedamas, gautoji suma iš pradžių pripažįstama suma, kuri yra kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios atsiskaitymo sumos ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pagal 18 TAS pripažįstamas palūkanų pajamomis, atspindinčiomis faktinį gautinos sumos pelningumą.

PATEIKIMAS

73. ***Kiekvienos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės atžvilgiu finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama:***

a) ***vertinimo pagrindai, taikomi nustatant bendrą balansinę vertę;***

▼M5

b) ***taikomi nusidėvėjimo metodai;***

c) ***turto straipsnių naudingo tarnavimo laikas arba taikomos nusidėvėjimo normos;***

d) ***bendra balansinė vertė ir sukauptas nusidėvėjimas (susumuotas su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;***

ir

e) ***balansinės vertės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimas, parodant:***

i) ***papildymus;***

ii) ***perleidimus;***

iii) ***įsigijimus sujungus verslą;***

iv) ***padidėjimus arba sumažėjimus, susidarančius dėl perkainojimų, pagal 31, 39 ir 40 paragrafus, o vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus arba panaikintus tiesiogiai nuosavybėje – pagal 36 TAS;***

v) ***vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pelnu arba nuostoliu pagal 36 TAS;***

vi) ***vertės sumažėjimo nuostolius, panaikintus pelne arba nuostolyje pagal 36 TAS;***

vii) ***nusidėvėjimą;***

viii) ***grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansinę atskaitomybę iš funkcinės valiutos į kitą pateikimo valiutą, įskaitant užsienyje veikiančios įmonės veiklos valiutos perskaičiavimą atskaitomybę teikiančios įmonės pateikimo valiuta;***

ir

ix) ***kitus pasikeitimus.***

74. ***Finansinėje atskaitomybėje taip pat turi būti pateikiama:***

a) ***nuosavybės teisių apribojimų, taip pat nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, laikomų kaip įsipareigojimų garantas, buvimo faktas ir sumos;***

b) ***išlaidų suma, pripažinta nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinėje vertėje šio turto straipsnio statybos/gamybos metu;***

c) ***sutartiniai įsipareigojimai dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo;***

ir

d) ***jei tai pelno (nuostolio) ataskaitoje nepateikiama atskirai -iš trečiųjų šalių gautinų kompensacijų dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių vertės sumažėjimo, praradimo arba atidavimo suma, įtraukta į pelną arba nuostolį.***

75. Nusidėvėjimo metodo pasirinkimas ir turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas priklauso nuo atitinkamų sprendimų. Dėl to taikytų metodų ir įvertinto naudingo tarnavimo laiko arba nusidėvėjimo normų pateikimas suteikia finansinės atskaitomybės vartotojams informacijos apie vadovybės pasirenkamą politiką, ir jie gali palyginti šį ūkio subjektą su kitais. Dėl panašių priežasčių būtina nurodyti:

a) nusidėvėjimą per ataskaitinį laikotarpį, nepriklausomai nuo to, ar jis pripažįstamas kaip pelnas arba nuostolis, ar kaip kitų turto straipsnių savikainos dalis;

ir

b) sukauptą nusidėvėjimą laikotarpio pabaigoje.

76. Remdamasis 8 TAS, ūkio subjektas atskleidžia apskaitinio įvertinimo keitimo, turinčio įtakos ataskaitiniam laikotarpiui arba, kaip numatoma, turėsiančio įtakos vėlesniems laikotarpiams, pobūdį ir poveikį. Tokios informacijos pateikimas apie ilgalaikį materialųjį turtą gali būti sąlygojamas įvertinimų keitimų šių verčių atžvilgiu:

a) likvidacinės vertės;

b) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių įvertintų išmontavimo, pašalinimo arba atstatymo išlaidų;

c) naudingo tarnavimo laiko;

ir

d) nusidėvėjimo metodų.

▼M5

77. ***Jei nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsniai nurodomi jų perkainojimo sumomis, turi būti pateikiama tokia informacija:***

a) ***perkainojimo įvykdymo data;***

b) ***ar perkainojimo procese dalyvavo nepriklausomas vertintojas;***

c) ***straipsnių tikrosioms vertėms nustatyti taikyti metodai ir reikšmingos prielaidos; ir***

d) ***mastas, kuriuo straipsnių tikrosios vertės buvo nustatytos tiesiogiai remiantis stebimomis aktyviosios rinkos kainomis arba naujausiais rinkos nepriklausomų šalių sandoriais, arba įvertintos remiantis kitomis vertinimo technikomis.***

e) ***kiekvienos perkainotos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų klasės balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta, jei turtas būtų buvęs apskaitomas savikainos modeliu;***

ir

f) ***perkainojimo pelnas, rodantis pasikeitimus per laikotarpį, ir bet kokie likučio paskirstymo akcininkams apribojimai.***

78. Ūkio subjektas, papildydamas 73 paragrafo e) punkto iv)-vi) papunkčių reikalaujamą pateikti informaciją, pateikia informaciją apie ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo nuostolį pagal 36 TAS.

79. Be to, finansinės atskaitomybės vartotojų reikmėms gali būti naudinga ir tokia informacija:

a) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių galimybės laikinai neišnaudojamos, balansinė vertė;

b) bet kokio visiškai nudėvėtų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurie vis dar naudojami, bendra balansinė vertė;

c) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių aktyvus naudojimas nutrauktas ir kurie laikomi numatant jų pardavimą, balansinė vertė;

d) kai naudojamas savikainos modelis – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų tikroji vertė, jei ji reikšmingai skiriasi nuo balansinės vertės.

Todėl ūkio subjektams rekomenduojama pateikti šias sumas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

80. ***24-26 paragrafų reikalavimai dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio, įsigyto sudarius turto mainų sandorį, pradinio įvertinimo turi būti taikomi perspektyviai tik būsimiems sandoriams.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

81. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

82. Šis Standartas pakeičia 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*" (persvarstytą 1998 m.).

83. Šis Standartas pakeičia žemiau nurodytus Aiškinimus:

a) NAK-6 „*Turimos programinės įrangos modifikavimo išlaidos*";

b) NAK-14 „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – straipsnių vertės sumažėjimo ar nuostolio kompensavimas*";

ir

c) NAK-23 „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai – pagrindinės apžiūros ir kapitalinio remonto sąnaudos*".

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*" ir su juo susiję dokumentai taisomi taip, kaip nurodyta žemiau:

TFAS esantis 24 paragrafas taisomas šitaip:

24 Jei dukterinė įmonė pradeda taikyti TFAS vėliau už savo patronuojančią įmonę, dukterinė įmonė turi savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje vertinti savo turtą ir įsipareigojimus vienu iš toliau nurodytų būdų:

…

b) dukterinės įmonės perėjimo prie TFAS dieną nustatytomis balansinėmis vertėmis, kurias privalu nustatyti pagal likusią šio TFAS dalį. Šios balansinės vertės gali skirtis nuo a) punkte apibūdintųjų verčių:

…

ii) jei dukterinės įmonės finansinėje atskaitomybėje taikoma apskaitos politika skiriasi nuo tos, kuria vadovaujantis sudaroma konsoliduota finansinė atskaitomybė. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė kaip savo apskaitos politiką gali taikyti 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*" numatytą savikainos būdą, o visa grupė – perkainojimo modelį.

A2. 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*" 21 paragrafas taisomas taip:

21. Segmentų turto ir įsipareigojimų vertinimas apima verslo jungimo (apskaitomo kaip pirkimas) metu įsigytojo ūkio subjekto identifikuojamų segmentų turto ir įsipareigojimų ankstesniųjų balansinių sumų pakoregavimus, net jei šie pakoregavimai atliekami vien konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo tikslu ir nefiksuojami nei patronuojančios, nei dukterinės įmonės atskirose finansinėse atskaitomybėse. Jei po įsigijimo pagal 16 TAS leistiną perkainojimo modelį buvo perkainotas nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, segmento turto vertinimai taip pat atspindi šį perkainojimą.

A3. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A4. 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ir 104 Standarto paragrafai taisomi šitaip:

4. Šis Standartas taikomas turtui, apskaitomam jo perkainojimo suma (tikrąja verte) pagal kitus Standartus, pvz., perkainojimo modelį pagal 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*". Tačiau nustatant, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, atsižvelgiama į pagrindą, pagal kurį buvo nustatyta jo tikroji vertė:

…

9. ***Nustatydamas, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:***

…

Vidiniai informacijos šaltiniai

…

f) ***per ataskaitinį laikotarpį įvyko (arba yra tikėtini netolimoje ateityje) tokie reikšmingi su naudojamu turtu arba turtu, kurį tikimasi panaudoti, susiję pokyčiai, kurie yra nepalankūs ūkio subjektui. Tokiais pasikeitimais gali būti turto galimybių neišnaudojimas, planai nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso, ir planai perleisti turtą anksčiau, negu iki tol tikėtasi;***

ir

…

37. ***Būsimieji pinigų srautai turi būti numatomi atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų įvertinimus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:***

…

b) ***išlaidų, patiriamų vėliau papildant šį turtą, pakeičiant jo dalį arba atliekant jo priežiūrą.***

▼M5

38. Kadangi būsimieji pinigų srautai numatomi remiantis dabartine turto būkle, jo naudojimo vertė neatspindi:

…

b) išlaidų, patiriamų vėliau papildant šį turtą, pakeičiant jo dalį arba atliekant jo priežiūrą.

41. Kol ūkio subjektas nepatiria išlaidų papildydamas turtą, pakeisdamas jo dalį arba atlikdamas turto priežiūrą, tol į ateities pinigų srautų numatymą neįtraukiamos numatomos pinigų srautų įplaukos, kurių, kaip tikimasi, atsiras dėl šių išlaidų (žr. Priedėlį A, 6 pavyzdį).

42. Būsimųjų pinigų srautų numatymas apima būsimas išlaidas, būtinas kasdieninei turto priežiūrai.

59. ***Vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus atvejį, kai turto apskaita vykdoma jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį pagal 16 TAS„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai"). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis turi būti apskaitomas kaip sumažėjimas dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

96. ***Vertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais metais pripažintas turto vertės sumažėjimas nebeegzistuoja arba sumenko, ūkio subjektas atsižvelgia bent į šiuos požymius:***

…

Vidiniai informacijos šaltiniai

d) ***per laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas arba tikėtina, kad jis greitai pasikeis, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė ūkio subjektą. Šie pasikeitimai apima išlaidas, patirtas tuo laikotarpiu siekiant papildyti turtą, pakeisti jo dalį arba prižiūrėti turtą, arba įsipareigojimą nutraukti arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai tas turtas priklauso;***

ir

…

104. ***Vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus atvejį, kai turto apskaita vykdoma jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį pagal 16 TAS„Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai"). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas laikomas padidėjimu dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

A5. 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*" panaikinama 14 paragrafo a) punkte esanti išnaša.

A6. 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Įvadas

7 paragrafas panaikinamas.

Standartas

7 paragrafas papildomas šiuo apibrėžimu:

Ūkio subjektui būdinga vertė yra dabartinė tų pinigų srautų vertė, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio perleidimo jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą.

7 paragrafe taisomi šie apibrėžimai:

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atstojanti savikainą, iš jos atėmus likvidacinę vertę.

Savikaina – sumokėtų grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma arba kito mokėjimo tikroji vertė, skiriama įsigyti turtui jo įgijimo/pirkimo arba statybos/gamybos metu.

Turto likvidacinė vertė – įvertinta suma, kurią ūkio subjektas gautų turto perleidimo atveju, atėmęs įvertintas perleidimo sąnaudas, jei turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

a) ***laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba***

b) ***gaminių ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.***

▼M5

18 paragrafas ir iš karto prieš jį esanti antraštė taisomi taip, kaip nurodyta žemiau:

Pripažinimas ir vertinimas

18. Nematerialiojo turto straipsnio pripažinimas reikalauja, kad ūkio subjektas įrodytų, jog straipsnis atitinka:

a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 7–17 paragrafus);

ir

b) šiame Standarte nustatytus pripažinimo kriterijus (žr. 19–55 paragrafus).

Tai pasakytina apie išlaidas, patirtas iš pradžių įsigyjant arba viduje sukuriant nematerialųjį turtą arba vėlesnes išlaidas šį turtą papildant, pakeičiant jo dalį arba atliekant turto priežiūrą.

Pridedamas paragrafas 18A:

18A. Nematerialusis turtas pasižymi tuo, kad daugeliu atvejų nėra jokių turto papildymų ar turto dalių keitimų. Atitinkamai, didžioji vėlesnių sąnaudų dalis turėtų išlaikyti būsimą ekonominę naudą, susijusią su esamu nematerialiuoju turtu, užuot atitikusi nematerialaus turto apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus, kuriuos numato šis Standartas. Be to, dažnai būna sunku vėlesnes sąnaudas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiajam turtui, o ne bendrai visam verslui. Dėl to tik labai retais atvejais vėlesnės sąnaudos, patirtos po pirkto nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po viduje kuriamo nematerialiojo turto užbaigimo, pripažįstamos turto balansinėje vertėje. Pagal 51 paragrafą vėlesnės išlaidos gamybos ženklams, iškaboms, straipsnių antraštėms, klientų sąrašams ir panašios esmės straipsniams (tiek pirktiems iš išorės šalių, tiek viduje sukurtiems) visada pripažįstamos pelnu arba nuostoliu, kai jos patiriamos, kad būtų išvengta viduje sukurto prestižo pripažinimo.

24 paragrafas taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

24. Nematerialiojo turto savikainą sudaro:

a) jo pirkimo kaina, įskaičiuojant importo mokestį ir negrąžintinus pirkimo mokesčius, atskaičius prekybos nuolaidas bei kitas lengvatas;

ir

b) bet kurios išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto paruošimui dėl jo numatomo naudojimo.

Pridedami 24A-24D paragrafai:

24A. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išmokų darbuotojams išlaidos (apibūdintos 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“), atsiradusios tiesiogiai dėl turto parengimo iki darbinės būklės;

ir

b) mokėjimai specialistams.

24B. Išlaidų, neįeinančių į nematerialiojo turto savikainą, pavyzdžiai yra:

a) naujo gaminio arba paslaugos pristatymas (įskaitant reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

b) veiklos pradėjimo naujoje vietoje arba su nauja klientų grupe išlaidos (įskaitant personalo apmokymo išlaidas);

ir

c) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

24C. Išlaidų pripažinimas nematerialiojo turto balansinėje vertėje nutraukiamas, kai turtas yra tokios būklės, kokia būtina, kad jį būtų galima naudoti vadovybės numatytu būdu. Dėl to išlaidos, patiriamos naudojant arba perkeliant nematerialųjį turtą, neįtraukiamos į tokio turto balansinę vertę. Pavyzdžiui, į balansinę nematerialiojo turto vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, kurį jau galima naudoti vadovybės numatytu būdu, dar turi būti pradėtas naudoti;

ir

b) pirminės eksploatacinės išlaidos, pvz., išlaidos, patiriamos tol, kol auga turto teikiamos produkcijos paklausa.

24D. Tam tikra veikla yra susijusi su nematerialiojo turto plėtra, tačiau nėra būtina tam, kad turtas taptų tokios būklės, kad būtų galima jį naudoti vadovybės numatytu būdu. Ši atsitiktinė veikla gali atsirasti prieš plėtros veiksmus arba jų metu. Kadangi ši atsitiktinė veikla nėra

▼M5

būtina, kad turtas taptų reikiamos būklės jo naudojimui vadovybės numatytu būdu, dėl tokios atsitiktinės veiklos atsiradusios pajamos ir susijusios sąnaudos pripažįstamos pelno (nuostolio) ataskaitoje ir klasifikuojamos pagal atitinkamas pajamų ir sąnaudų grupes.

34 paragrafas taisomas taip:

34. Vienas arba daugiau nematerialiojo turto straipsnių gali būti įsigyjami mainais į nepiniginį turtą ar kelis tokio turto vienetus arba į piniginio ir nepiniginio turto derinį. Tolesnis aptarimas skirtas paprastam vieno nepiniginio turto straipsniui mainymui į kitą, tačiau jis vienodai taikomas visiems mainams, apibūdintiems ankstesniajame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto savikaina vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejį, kai: a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo arba b) nei gautojo, nei atiduotojo turto tikrosios vertės negalima patikimai įvertinti. Įsigytasis turtas vertinamas šiuo būdu netgi tada, kai ūkio subjektas negali iš karto nutraukti atiduotojo turto pripažinimo. Jeigu įsigytasis turtas nėra vertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama atiduotojo turto balansine verte.

Pridedami 34A ir 34B paragrafai:

34A. Ūkio subjektas nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, apsvarstydamas savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi dėl šio sandorio. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) gaunamojo turto straipsnio pinigų srautų forma (rizika, išsidėstymas laike ir suma) skiriasi nuo perduodamojo turto pinigų srautų formos;

arba

b) tam tikros ūkio subjekto veiklos dalies vertę veikia sandorio dėl mainų pasikeitimas;

ir

c) a) ir b) skirtumas yra reikšmingas, palyginus jį su mainomo turto tikrąja verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, specifinė šio konkretaus ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos su sandoriu susijusių pakitimų, vertė turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šių analizių rezultatas gali būti pakankamai aiškus ir be ūkio subjekto atliekamų išsamių skaičiavimų.

34B. 19 paragrafo b) punkte nurodoma, kad nematerialiojo turto pripažinimo sąlyga yra galimybė patikimai nustatyti turto savikainą. Nematerialiojo turto, su kuriuo palyginamų rinkos sandorių nėra, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jei: a) pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo ribos nėra reikšmingos šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų tikimybės kitimo ribose gali būti pagrįstai numatytos ir panaudotos apskaičiuojant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti gaunamo arba atiduodamo turto tikrąją vertę, gaunamo turto savikainai nustatyti naudojama atiduodamo turto tikroji vertė, išskyrus atvejį, kai gaunamo turto tikroji vertė yra aiškiai nustatyta.

35 paragrafas panaikinamas.

54 paragrafas taisomas taip:

54. Viduje sukurto nekilnojamojo turto savikainą sudaro visos tiesiogiai priskirtinos išlaidos, būtinos turtui sukurti, pagaminti ir parengti naudojimui vadovybės numatytu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, panaudojamoms arba suvartojamoms kuriant nematerialųjį turtą;

b) išmokų darbuotojams išlaidos (apibūdintos 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“), tiesiogiai atsiradusios dėl nematerialiojo turto kūrimo;

c) juridinės teisės registravimo mokesčiai;

ir

d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiajam turtui kurti, amortizacija.

23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*“ nustatomi palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto savikainos elemento, pripažinimo kriterijai.

Antraštė prieš 60-62 paragrafus panaikinama.

60 ir 61 paragrafai panaikinami.

62 paragrafas panaikinamas, jo turinį perkeliant į 18A paragrafą.

Antraštė prieš 63 paragrafą taisoma taip:

▼M5

Vertinimas po pripažinimo

76 ir 77 paragrafai taisomi taip:

76. ***Jei dėl perkainojimo padidėjo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti priskiriama tiesiogiai nuosavybei ir vadinama perkainojimo pelnu. Tačiau balansinės vertės padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tiek, kiek viršija buvusį to paties turto sumažėjimą dėl perkainojimo, anksčiau pripažintą pelnu arba nuostoliu.***

77. ***Jei dėl perkainojimo sumažėjo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau balansinės vertės sumažėjimo suma turi būti priskiriama tiesiogiai nuosavybei ir vadinama perkainojimo pelnu tiek, kiek neviršija to paties turto užfiksuotos vertės perskaičiavimo padidėjimo sumos.***

79 ir 80 paragrafai taisomi taip:

79. ***Amortizuojamoji nematerialiojo turto suma turi būti sistemingai paskirstoma per jo naudingo tarnavimo laiką. Egzistuoja ginčytina prielaida, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neviršija dvidešimties metų nuo tos datos, kai turtas tapo tinkamas naudoti. Amortizacija turi būti pradėta tada, kai turtas paruoštas naudojimui. Turto amortizacija baigiama, kai nutraukiamas jo pripažinimas.***

80. Amortizacija pripažįstama, net jeigu yra įvykęs, pavyzdžiui, turto tikrosios vertės arba turto padengiamosios sumos padidėjimas. Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, turi būti apsvarstyta daug veiksnių, įskaitant:

a) ūkio subjekto tikėtinas turto panaudojimo galimybes ir tai, ar šį turtą galėtų veiksmingai valdyti kita komanda;

b) tipinį iš turto gaunamų produktų gyvavimo ciklą ir viešą informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;

c) techninį, technologinį, komercinį arba kitų tipų senėjimą;

d) verslo šakos, kurioje šis turtas naudojamas, stabilumą, taip pat iš turto gaunamų gaminių ir paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimus;

e) tikėtinus varžovų arba potencialių varžovų veiksmus;

f) turto priežiūros sąnaudų lygį, reikalingą, kad iš šio turto būtų gauta laukiama būsimoji ekonominė nauda, taip pat ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimus šio lygio siekti;

g) turto kontrolės laikotarpį ir teisinius arba panašius turto naudojimo apribojimus, pvz., susijusių nuomos sutarčių pabaigos datas;

ir

h) tai, ar turto naudingo tarnavimo laikas yra priklausomas nuo kito šio ūkio subjekto turto naudingo tarnavimo laiko.

88-90 paragrafai taisomi taip:

88. ***Taikomas amortizacijos metodas turi atspindėti modelį, kuriuo remdamasis ūkio subjektas tikisi suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio modelio negalima patikimai nustatyti, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Amortizacijos dydis per kiekvieną laikotarpį turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus atvejį, kada kitas Standartas leidžia arba reikalauja jį įtraukti į kito turto balansinę vertę.***

89. Sistemingai paskirstant amortizuojamą sumą per turto naudingo tarnavimo laiką, gali būti taikomi labai įvairūs amortizacijos metodai. Gali būti taikomas tiesinis metodas, mažėjančios vertės metodas ir produkcijos metodas. Taikomas metodas pasirenkamas remiantis numatytu turto ekonominės naudos suvartojimo modeliu ir nuosekliai taikomas nuo vieno ataskaitinio laikotarpio iki kito, išskyrus atvejį, kai pasikeičia numatytas iš turto laukiamos ekonominės naudos modelis. Be to, retai galima (jeigu iš viso įmanoma) gauti įtikinamų įrodymų, kad taikant kitą nematerialiojo turto amortizacijos metodą gali susidaryti mažesnė sukauptos amortizacijos suma negu taikant tiesinį metodą.

90. Amortizacija per laikotarpį paprastai pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau kartais būsimoji turto ekonominė nauda suvartojama gaminant kitą turtą. Tokiu atveju amortizacijos suma sudaro to kito turto savikainos dalį ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos procese naudojamo nematerialiojo turto amortizacija įtraukiama į atsargų balansinę vertę (žr. 2 TAS „*Atsargos*").

93 paragrafas taisomas taip:

▼M5

93. Turto likvidacinė vertė įvertinama remiantis suma, kurią galima padengti perleidus turtą pagal įvertinimo dieną vyraujančias panašaus parduodamo turto, kurio naudingo tarnavimo laikas yra pasibaigęs ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kainas. Likvidacinė vertė turėtų būti peržiūrima kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Turto likvidacinės vertės pasikeitimas apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*".

Pridedamas 93A paragrafas:

93A. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, lygios arba didesnės už turto balansinę vertę. Jei taip yra, turto likvidacinė vertė yra lygi nuliui, išskyrus tuos atvejus ir iki tada, kol jo likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, mažesnės už turto balansinę vertę.

94 ir 95 paragrafai taisomi taip:

94. ***Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas turi būti peržiūrimi kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jei tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, amortizacijos laikotarpis turi būti atitinkamai pakeistas. Jei pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš turto sunaudojimo modelis, turi būti pakeistas amortizacijos metodas, kad atspindėtų pasikeitusį modelį. Tokie pasikeitimai turi būti apskaitomi kaip apskaitinių vertinimų keitimai pagal 8 TAS.***

95. ***Per nematerialiojo turto gyvavimo laiką gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimas gali parodyti, kad amortizacijos laikotarpį reikia keisti.***

103 ir 104 paragrafai taisomi taip:

103. ***Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:***

a) ***perleidimo atveju;***

arba

b) ***kai iš jo naudojimo arba perleidimo nesitikima jokios būsimos ekonominės naudos.***

104. ***Pelnas arba nuostolis, atsirandantis dėl nematerialiojo turto pripažinimo nutraukimo, turi būti nustatomas kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo lėšų (jei tokių yra) ir turto balansinės vertės. Jis turi būti įtraukiamas į pelną arba nuostolį, kai nutraukiamas turto pripažinimas (išskyrus atvejį, kai 17 TAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju reikalaujama kitaip). Toks pelnas neturi būti klasifikuojamas kaip pajamos.***

Pridedami 104A-104C paragrafai:

104A. Nematerialiojo turto perleidimo būdai gali būti įvairūs (pavyzdžiui, pardavimas, finansinės nuomos sutarties sudarymas arba dovanojimas). Ūkio subjektas, nustatydamas tokio turto perleidimo datą, prekių pardavimo pajamas apskaito taikydamas 18 TAS „*Pajamos*" išdėstytus kriterijus. 17 TAS taikomas turto perleidimui jį parduodant ir išnuomojant pagal atgalinę nuomą.

104B. Jei pagal 19 paragrafo pripažinimo principą į turto balansinę vertę ūkio subjektas įtraukia nematerialiojo turto dalies pakeitimo išlaidas, jis nutraukia pakeistosios dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei ūkio subjektas negali nustatyti pakeistosios dalies balansinės vertės, jis turi remtis pakeitimo išlaidomis kaip nuoroda į tai, kokia pakeistosios dalies savikaina buvo tuomet, kai ši dalis buvo įsigyta arba sukurta.

104C. Suma, gautina už perleistą nematerialųjį turtą, iš pradžių pripažįstama jo tikrąja verte. Jei mokėjimas už nematerialųjį turtą atidėtas, gaunamas mokėjimas iš pradžių pripažįstamas kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios atsiskaitymo sumos ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pripažįstamas pagal 18 TAS kaip įplaukos dėl palūkanų, atspindinčios tikrąjį gautinos sumos pelningumą.

105 paragrafas panaikinamas.

106 paragrafas taisomas taip:

106. Amortizacija nesibaigia, kai nematerialusis turtas nenaudojamas arba laikomas numatant jo perleidimą, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas.

107 paragrafe sakinys „***Lyginamoji informacija nėra privaloma***" panaikinamas.

111 paragrafo e) punktas taisomas taip:

▼M5

e) ***sutartimi įformintų įsipareigojimų įsigyti nematerialųjį turtą kiekis.***

113 paragrafo iii) papunktis taisomas taip:

iii) ***balansinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta, jeigu perkainota nematerialiojo turto klasė būtų buvusi apskaityta pagal pagrindinę apskaitos tvarką, nurodytą 63 paragrafe;***

ir

113 paragrafo b) punktas taisomas taip, kaip nurodyta žemiau, o 113 paragrafe pridedamas c) punktas:

b) ***perkainojimo pelno suma, siejama su nematerialiuoju turtu, ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus;***

ir

c) ***tikrosioms turto straipsnių vertėms nustatyti taikomi metodai ir reikšmingos prielaidos.***

Pridedamas 121A paragrafas:

121A. 34-34B paragrafų reikalavimai dėl nematerialiojo turto, įsigyto atlikus turto mainų sandėrį, pirminio įvertinimo turi būti taikomi perspektyviai tik būsimiems sandoriams.

A7. NAK-13 „*Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai*" taisomas taip:

5 ir 6 paragrafai taisomi šitaip:

5. Taikydamas 31 TAS 48 paragrafą nepiniginiams įnašams į BKĮ mainais į BKĮ nuosavybės dalį, dalininkas pripažįsta laikotarpio pelnu arba nuostoliu dalį pelno arba nuostolio, priskirtino kitų dalininkų nuosavybės daliai, išskyrus atvejus, kai:

a) reikšminga su įnešto nepiniginio turto nuosavybe susijusi rizika ir atlygis nebuvo perkelti į BKĮ;

arba

b) pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio turto įnašų negali būti patikimai įvertintas;

arba

c) įnašo sandoris neturi komercinio pagrindo, remiantis šio termino apibrėžimu 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*".

Jeigu taikoma a), b) arba c) išimtis, pelnas arba nuostolis laikomas nerealizuotu ir todėl nėra pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus tą atvejį, kai tinka ir 6 paragrafas.

6. Jeigu, be gaunamos BKĮ nuosavybės dalies, dalininkas gauna ir piniginį arba nepiniginį turtą, dalininkas pripažįsta tinkamą sandorio pelno arba nuostolio dalį pelnu arba nuostoliu.

Po **Įsigaliojimo datos** paragrafo įterpiami 14 ir 15 paragrafai taip, kaip nurodoma žemiau:

14. Nepiniginių įnašų sandorių apskaitos pataisos, nurodytos 5 paragrafe, turi būti taikomos perspektyviai būsimiems sandoriams.

15. Ūkio subjektas turi taikyti šiame Aiškinime esančias pataisas, atliktas 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*", metiniams finansinės ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko tą Standartą ankstesniam laikotarpiui, jis taip pat turi taikyti ankstesniajam laikotarpiui ir šias pataisas.

A8. NAK-21 „*Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atstatymas*" 3 - 5 paragrafai taisomi taip:

3. Reikia nuspręsti, kaip turi būti aiškinama „atstatymo" sąvoka, kalbant apie turtą, kuris nėra nudėvimas (nenudėvimasis turtas) ir kuris perkainojamas pagal 16 TAS 31 paragrafą.

4. Šis Aiškinimas taip pat taikomas investiciniam turtui, kuris apskaitomas jo perkainojimo sumomis pagal 40.33 TAS, bet būtų laikomas nenudėvimuoju, jeigu jam būtų taikomas 16 TAS.

5. Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas arba turtas, atsiradęs perkainojus nenudėvimąjį turtą pagal 16.31 TAS, turi būti vertinamas pagal tuos mokesčių padarinius, kurie susidarytų, kai šį turtą pardavus būtų atstatoma jo balansinė vertė, neatsižvelgiant į minėto turto balansinės vertės nustatymo pagrindą. Atitinkamai, jei mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai iš turto pardavimo, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai,

▼M5

gautai iš turto naudojimo, tuomet vertinant atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą arba su nenudėvimuoju turtu siejamą turtą taikomas pirmasis tarifas.

A9. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A10. NAK-32 „*Nematerialusis turtas - tinklapio savikaina*" 9 paragrafo d) punktas taisomas taip:

d) Naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklapio kūrimas yra užbaigtas. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, išskyrus atvejį, kai jos atitinka 38.19 TAS nustatytus pripažinimo kriterijus.

A11. 2002 m. gruodžio mėnesį Valdyba išspausdino 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*" ir 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" skirtą Parengiamąjį siūlomų pataisų projektą. Valdybos siūlomos 36 TAS ir 38 TAS pataisos atspindi pasikeitimus, susijusius su jos „Verslo jungimų" projekto sprendimais. Kadangi tas projektas vis dar rengiamas, siūlomi pokyčiai neatsispindi šiame priedėlyje esančiose 36 TAS ir 38 TAS pataisose.

A12. 2003 m. Valdyba išleido 4 ED „*Ilgalaikio turto perleidimas ir nutraukiamosios veiklos pateikimas*", kuriame pasiūlė 38 TAS ir 40 TAS „*Investicinis turtas*" pataisas. Tie siūlomi pakeitimai neatsispindi šiame priedėlyje esančiose 38 TAS ir 40 TAS pataisose.

17-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Nuoma

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-3
Apibrėžimai	4-6
Nuomos klasifikavimas	7-19
Nuoma nuomininkų finansinėje atskaitomybėje	20-35
Finansinė nuoma	20-32
Pirminis pripažinimas	20-24
Vėlesnis vertinimas	25-32
Veiklos nuoma	33-35
Nuoma nuomotojų finansinėje atskaitomybėje	36-57
Finansinė nuoma	36-48
Pirminis pripažinimas	36-38
Vėlesnis vertinimas	39-48
Veiklos nuoma	49-57
Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai	58-66
Pereinamosios nuostatos	67-68
Įsigaliojimo data	69
17 TAS (persvarstyto 1997 m.) panaikinimas	70

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 17 TAS „*Nuoma*" (persvarstytą 1997 m.) ir turi būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti nuomininkams ir nuomotojams tinkamą apskaitos politiką ir informacijos pateikimus nuomos atžvilgiu.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas visų nuomos rūšių apskaitai, išskyrus:***

(a) ***nuomą, skirtą naudingųjų iškasenų, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatkuriamųjų išteklių paieškai arba naudojimui;***

ir

(b) ***licencijų sutartis dėl vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių.***

▼M5

Beje, šis Standartas neturi būti taikomas kaip vertinimo pagrindas tokiam turtui:

(a) ***nuomininkų laikomam turtui, apskaitomam kaip investicinis turtas (žr. 40 TAS„Investicinis turtas”);***

(b) ***investiciniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 40 TAS);***

(c) ***biologiniam turtui, nuomininkų laikomam pagal finansinės nuomos sutartis (žr. 41 TAS„Žemės ūkis”);***

arba

(d) ***biologiniam turtui, nuomotojų teikiamam pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 41 TAS).***

3. Šis Standartas taikomas sutartims, pagal kurias perduodama teisė naudotis turtu, net jeigu tokio turto naudojimui arba priežiūrai reikalingos svarbios nuomotojo paslaugos. Šis Standartas netaikomas paslaugų teikimo sutartims, kuriomis vienos šalies turto naudojimo teisė neperduodama kitai.

APIBRĖŽIMAI

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

Nuoma – sutartis, pagal kurią nuomotojas už vieną įmoką arba keletą įmokų suteikia nuomininkui teisę sutartą laiką 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, neįeinanti į finansinės nuomos apibrėžimą.

Neatšaukiama nuoma – nuoma, galinti būti atšaukta tik:

(a) ***jeigu atsiranda mažai tikėtinų neapibrėžtumų;***

(b) ***jeigu nuomotojas sutinka;***

(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, jog nuoma bus tęsiama.***

Nuomos pradžia – nuomos sutarties sudarymo arba šalių pagrindinių nuomos nuostatų suderinimo data (ankstesnioji iš jų). Šią dieną:

(a) ***nuoma klasifikuojama kaip veiklos arba finansinė nuoma;***

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, dėl nuomos susidarančių pajamų arba išlaidų deramo 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 arba nemokėdamas jų), kai nuomos pradžioje yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas šia galimybe pasinaudos.

Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį – įmokos, kurias nuomos laikotarpiu moka nuomininkas arba kurias sumokėti gali būti pareikalauta (išskyrus neapibrėžtą nuomos mokestį ir išlaidas paslaugoms bei mokesčiams, mokamas nuomotojo ir jam grąžintinas), kartu su:

(a) ***nuomininko atžvilgiu – bet kokiomis jo arba su juo susijusios šalies garantuojamomis sumomis;***

arba

(b) ***nuomotojo atveju – bet kokia likvidacine verte, kurią jam garantuoja:***

(i) ***nuomininkas;***

(ii) ***su nuomininku susijusi šalis;***

arba

▼M5

(iii) ***su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi padengti šiuos garantuotuosius 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, tuomet minimalios įmokos pagal nuomos sutartį apima minimalias įmokas, mokėtinas per nuomos laikotarpį iki numatomos pirkimo galimybės įvykdymo datos, ir atsiskaitymo sumą, būtiną šiai pirkimo galimybei įgyvendinti.

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

Ekonominio tarnavimo laikas yra vienas iš šių:

(a) ***laikotarpis, kuriuo, kaip tikimasi, turtą galės ekonomiškai naudoti vienas arba keli vartotojai;***

arba

(b) ***gaminių arba panašių vienetų, kuriuos iš turto tikisi gauti vienas arba daugiau vartotojų, skaičius.***

Naudingo tarnavimo laikas – nuo nuomos laikotarpio pradžios likęs įvertintas (neapsiribojant nuomos laikotarpiu) laikas, per kurį ūkio subjektas tikisi suvartoti turto teikiamą ekonominę naudą.

Garantuotoji 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.***

Negarantuotoji likvidacinė vertė – ta išnuomoto turto likvidacinės vertės dalis, dėl kurios realizavimo nuomotojas nėra užtikrintas arba kurios realizavimą garantuoja vien 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, nuomotojo gautinų pagal finansinės nuomos sutartį,***

ir

(b) ***bet kokios nuomotojo kaupiamos negarantuotosios likvidacinės vertės.***

Grynosios investicijos į nuomą – bendrosios investicijos į nuomą diskontavus nuomos sutartyje numatytas palūkanas.

Neuždirbtosios finansinės pajamos - skirtumas tarp:

(a) ***bendrųjų investicijų į nuomą***

ir

(b) ***grynųjų investicijų į nuomą.***

Nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma – diskonto norma, dėl kurios nuomos pradžioje: a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį ir b) negarantuotosios 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 yra ta įmokų pagal nuomos sutartį dalis, kurios suma nėra fiksuota, o grindžiama būsimu kintamu veiksniu, nesusijusiu su laiko tėkme (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 arba įsigijimo savikainai arba esant kitokiems vertės ar išlaidų (pavyzdžiui, bendrųjų kainų lygių) pasikeitimams, taip pat pasikeitus nuomotojo patiria-

▼M5

moms nuomos finansavimo išlaidoms – laikotarpiu nuo nuomos pradžios iki nuomos laikotarpio pradžios. Tokiu atveju šiame Standarte laikoma, kad bet kuris iš minėtų pasikeitimų įvyko nuomos pradžioje.

6. Nuomos apibrėžimas apima turto nuomos sutartis, kuriose yra numatyta galimybė nuomininkui, įvykdžius sutarties sąlygas, įsigyti nuosavybės teisę į tą turtą. Šios sutartys kartais vadinamos išperkamosios nuomos sutartimis.

NUOMOS KLASIFIKAVIMAS

7. Šiame Standarte patvirtinta nuomos klasifikacija remiasi tuo, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas, ir kiek - nuomininkas. Rizika apima nuostolių galimybę dėl neišnaudotų pajėgumų arba technologinio senėjimo, taip pat ekonominių sąlygų pasikeitimo pasekmes. Nauda gali būti pelninga veikla, kurios tikimasi per turto ekonominį tarnavimo laiką, bei pelnas, atsirandantis dėl vertės kilimo arba likvidacinės vertės realizavimo.

8. ***Nuoma klasifikuojama kaip finansinė nuoma, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda neperduodama.***

9. Kadangi sandoris tarp nuomotojo ir nuomininko grindžiamas bendra abiem šalims sutartimi, tikslinga naudoti pastovius apibrėžimus. Dėl skirtingo apibrėžimų taikymo skirtingomis dviejų šalių 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. Tai, ar nuoma yra finansinė, ar veiklos, labiau priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo sandorio esmės. (*) Situacijų, kurioms esant nuoma paprastai būtų klasifikuojama kaip finansinė nuoma, pavyzdžiai:

(a) iki nuomos laikotarpio pabaigos šia nuoma nuomininkui 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 tikrąjai vertei;

ir

(e) nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis.

11. Situacijų, kuriomis esant nuoma taip pat galėtų būti suklasifikuota 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 lėšų nuomos laikotarpio pabaigoje, pavidalu);

ir

(c) nuomininkas turi galimybę tęsti nuomą antruoju laikotarpiu, kurio nuomos kaina yra kur kas mažesnė negu nuomos kaina rinkoje.

12. 10 ir 11 paragrafuose pateikti pavyzdžiai ir rodikliai ne visada yra galutiniai. Jeigu, remiantis kitais požymiais, akivaizdu, kad iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiama, nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma. Pavyzdžiui, tokie yra atvejai, kada turto nuosavybė perduodama nuomos laikotarpio pabaigoje už kintamą mokestį, lygią tuometinei tikrąjai turto vertei, arba kada yra mokami neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, dėl kurių nuomininkui nepriklauso iš esmės visa rizika ir nauda.

13. Nuoma klasifikuojama nuomos pradžioje. Jeigu bet kuriuo metu nuomininkas ir nuomotojas susitaria pakeisti nuomos sąlygas (neatnaujindami nuomos) taip, kad pagal 7-12 paragrafų kriterijus nuoma būtų buvusi klasifikuojama kitaip, jeigu pakeistosios sąlygos būtų galiojusios nuomos pradžioje, tuomet pakeistoji sutartis savo galiojimo laikotarpiu laikoma

(*) Žr. taip pat NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridine nuomos forma, esmės įvertinimas"

▼M5

nauja sutartimi. Tačiau vien tik įvertinimų keitimai (pavyzdžiui, išnuomoto turto ekonominio tarnavimo laiko arba likvidacinės vertės skaičiavimo keitimas) arba aplinkybių pasikeitimai (pavyzdžiui, nuomininko įsipareigojimų nesilaikymas) nėra pakankamas pagrindas perklasifikuoti nuomą apskaitoje.

14. Žemės ir pastatų nuoma klasifikuojama kaip veiklos arba finansinė nuoma tuo pačiu būdu, kaip ir kito turto nuoma. Tačiau žemei būdinga tai, kad jos ekonominio tarnavimo laikas paprastai neribojamas, ir, jeigu nuosavybės teisės nuomos laikotarpio pabaigoje neplanuojama perleisti nuomininkui, šis paprastai negauna iš esmės visos rizikos ir naudos, siejamos su nuosavybės teise, o žemės nuoma yra veiklos nuoma. Įmoka, mokama sudarant veiklos nuomos sutartį arba įgyjant nuomojamo turto dalį, apskaitant tai kaip veiklos nuomos sutartį, atspindi išankstines įmokas pagal nuomos sutartį, amortizuojamas per nuomos laikotarpį pagal teikiamos naudos modelį.

15. Klasifikuojant nuomą, žemė ir pastatai vertinami kaip atskiri žemės bei pastatų nuomos elementai. Jeigu tikimasi, kad abiejų elementų nuosavybės teisė bus perleista nuomininkui iki nuomos laikotarpio pabaigos, tuomet tiek žemė, tiek pastatai klasifikuojami kaip finansinė nuoma (nepriklausomai nuo to, ar jie nagrinėjami kaip viena, ar kaip dvi nuomos), išskyrus atvejus, kai iš kitų požymių yra akivaizdu, kad iš esmės visa su vieno arba abiejų elementų nuosavybe susijusi rizika ir nauda nėra perleidžiamos. Kada žemės ekonominio tarnavimo laikas neribojamas, žemės dalis paprastai klasifikuojama kaip veiklos nuoma, išskyrus tą atvejį, kai pagal 14 paragrafą iki nuomos laikotarpio pabaigos tikimasi nuosavybės teisę perleisti nuomininkui. Pagal 7-13 paragrafus pastatų dalis klasifikuojama kaip finansinė arba veiklos nuoma.

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 dalį bei pastatų dalį santykinėms tikrosioms vertėms nuomos pradžioje. Jeigu nuomos įmokos negali būti patikimai paskirstytos tarp šių dviejų elementų, visa nuoma klasifikuojama kaip finansinė nuoma, išskyrus tą atvejį, kai yra aišku, jog abu elementai priklauso veiklos nuomai. Pastaruoju atveju visa nuoma klasifikuojama kaip veiklos nuoma.

17. Nuomojant žemę ir pastatus, kai suma, kuri pirmiausiai būtų pripažinta žemės daliai, pagal 20 paragrafą yra nereikšminga, žemė ir pastatai klasifikacijos atžvilgiu gali būti laikomi vienu vienetu ir klasifikuojami kaip finansinė arba veiklos nuoma pagal 7-13 paragrafus. Tada pastatų ekonominis tarnavimo laikas vertinamas kaip viso išnuomoto turto ekonominis tarnavimo laikas.

18. Atskiras žemės ir pastatų dalių vertinimas nėra būtinas, kai nuomininko žemės ir pastatų dalis yra klasifikuojama kaip investicinis turtas pagal 40 TAS, taikant tikrosios vertės modelį. Tokiam įvertinimui detalūs apskaičiavimai būtini tik tada, jeigu vieno arba abiejų dalių klasifikacija be to nėra pakankamai aiški.

19. Pagal 40 TAS, nuomininkas pagal veiklos nuomą išnuomotą nekilnojamojo turto dalį gali klasifikuoti kaip investicinį turtą. Tokiu atveju nekilnojamojo turto dalis apskaitoma kaip finansinė nuoma, ir šiam pripažintajam turtui papildomai taikomas tikrosios vertės modelis. Nuomininkas turėtų tokią nuomą apskaityti kaip finansinę nuomą, net jeigu vėlesnis įvykis pakeičia nuomininko dalies pobūdį taip, kad ši daugiau nebeklasifikuojama kaip investicinis turtas. Taip gali nutikti, jeigu, pavyzdžiui, nuomininkas:

(a) nuomoja nekilnojamąjį turtą, kuris vėliau tampa savininko reikmėms naudojamu turtu, kurio savikaina laikoma jo tikroji vertė 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 FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

20. ***Nuomos laikotarpio pradžioje finansinė nuoma nuomininkų balanse 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. Kiekviena šių***

▼M5

verčių nustatoma nuomos pradžioje. Skaičiuojant minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę, naudojama diskonto norma yra nuomos sutartyje nustatyta palūkanų norma, jeigu ją įmanoma nustatyti; 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 bei finansinę tikrovę. Nors nuomos sutarties teisinė forma nustato, kad nuomininkas negali įgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju esmė ir finansinė tikrovė 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 tikrąjai vertei, ir susijusius finansavimo mokesčius.

22. Jeigu tokie nuomos sandoriai neparodomi nuomininko balanse, tuomet šio ūkio subjekto ekonominiai ištekliai ir įsipareigojimų lygis yra nepakankamai pateikiami, taigi iškraipomi finansiniai duomenys. Todėl nuomininko balanse dera 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 balanse tokiomis pačiomis sumomis, neskaitant bet kokių pirminių tiesioginių nuomininko išlaidų, pridedamų prie turtu pripažįstamos sumos.

23. Nepriimtina finansinėje atskaitomybėje, pateikiant įsipareigojimus už išsinuomotą turtą, atimti jų vertę iš išsinuomoto turto vertės. Jeigu pateikiant finansinę atskaitomybę balanse skiriami trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai, analogiškai turi būti paskirstomi ir nuomos įsipareigojimai.

24. Dėl tam tikros nuomos veiklos, tokios, kaip derybos bei nuomos susitarimo garantavimas, dažnai patiriama pradinių tiesioginių išlaidų. Nuomininko veiklos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinės nuomos veiklai, įskaitomos kaip pripažįstamos nuomojamo turto sumos dalis.

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 kiekvienam nuomos laikotarpiui taip, kad sudarytų pastovią palūkanų normą kiekvieno laikotarpio likučiams. Neapibrėžtieji nuomos mokesčiai turi būti laikomi sąnaudomis jų atsiradimo laikotarpiu.***

26. Praktiškai paskirstant finansavimo mokesčius atskiriems atskaitomybės laikotarpiams per nuomos laikotarpį, apskaičiavimams supaprastinti gali būti taikomi tam tikri apvalinimo būdai.

27. ***Dėl finansinės nuomos kiekvienu atskaitomybės laikotarpiu atsiranda nudėvimojo turto finansavimo sąnaudų ir nusidėvėjimo sąnaudų. Išsinuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimo politika turi būti suderinama su nuosavam turtui taikoma nusidėvėjimo politika, o pripažintas nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas”ir 38 TAS„Nematerialusis turtas”. Jeigu nėra pakankamos tikimybės, kad iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkas perims nuosavybės teisę, tuomet per turto nuomos laikotarpį arba jo naudingo tarnavimo laikotarpį (trumpesnįjį iš jų) turi būti apskaitomas visiškas turto nusidėvėjimas.***

28. Išsinuomoto turto nudėvimoji suma yra sisteminiu pagrindu, atitinkančiu nuomininko nuosavam nudėvimajam turtui taikomą nusidėvėjimo politiką, paskirstoma numatomo laikotarpio kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui. Jeigu yra pagrįstai žinoma, kad nuomininkas iki nuomos laikotarpio pabaigos perims nuosavybės teisę, tuomet numatomo naudojimo laikas yra visas šio turto naudingo tarnavimo laikas; priešingu atveju turto nudėvėjimas apskaitomas per nuomos laikotarpį arba jo naudingo tarnavimo laiką (trumpesnįjį iš jų).

29. Turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansavimo sąnaudų per atskaitomybės laikotarpį suma retai yra lygi atskaitomybės laikotarpiu sumokėtiems mokesčiams pagal nuomos sutartį, todėl mokesčių pagal nuomos sutartį netinka 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 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*”.

31. **Nuomininkai, tenkindami ►M12 7 TFAS „Finansinės priemonės: atskleidimas” ◄reikalavimus, finansinės nuomos atveju papildomai turi nurodyti:**

(a) ***kiekvienos turto klasės grynąją balansinę vertę balanso dieną.***

▼**M5**

(b) ***minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sumos balanso datą ir jų dabartinės vertės suderinimą. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti minimalių įmokų pagal nuomos sutartį bendrą sumą balanso dieną ir jų dabartinę vertę kiekvienam iš šių laikotarpių:***

(i) ***ne vėlesniam, negu vieneri metai;***

(ii) ***vėlesniam, negu vieneri metai, ir ne vėlesniam, negu penkeri metai;***

(iii) ***vėlesniam, negu penkeri metai.***

(c) ***neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus atskaitomybės laikotarpio sąnaudomis.***

(d) ***ateityje gautinų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis sumą balanso dieną.***

(e) ***bendrą reikšmingų nuomininko nuomos susitarimų apibūdinimą, nurodant bent šiuos dalykus, tačiau neapsiribojant jais:***

(i) ***pagrindą, pagal kurį 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 arba tolesne nuoma).***

32. Be to, 16 TAS, 36 TAS, 38 TAS, 40 TAS ir 41 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*** (*).

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 nesiremia šiuo pagrindu.

35. ***Pagal ►**M12** 7 TFAS ◄ reikalavimus, nuomininkai veiklos nuomos atveju turi pateikti:***

(a) ***būsimų minimalių įmokų pagal neatšaukiamas veiklos nuomos sutartis bendrą sumą kiekvienam iš šių laikotarpių:***

(i) ***ne vėlesniam, negu vieneri metai;***

(ii) ***vėlesniam, negu vieneri metai, bet ne vėlesniam, negu penkeri metai;***

(iii) ***vėlesniam, negu penkeri metai.***

(b) ***būsimų minimalių įmokų, kurias tikimasi gauti pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis, bendrą sumą balanso dieną.***

(c) ***nuomos ir subnuomos įmokas, pripažįstamas 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).***

(*) Žr. taip pat NAK-15„Veiklos nuoma: skatinimas”.

▼M5

NUOMA NUOMOTOJŲ FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

Finansinė nuoma

Pirminis pripažinimas

36. ***Nuomotojai balanse 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 derybomis bei nuomos organizavimui. Šioms išlaidoms nepriskiriamos bendrosios pridėtinės išlaidos, pvz., pardavimo ir marketingo grupės išlaidos. Finansinės nuomos (kai nuomotojai nėra gamintojai arba tarpininkai) atveju pirminės tiesioginės išlaidos įtraukiamos į pradinį gautinos už finansinę nuomą sumos skaičiavimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą. Nuomos sutartyje numatyta palūkanų norma nustatoma taip, kad pirminės tiesioginės išlaidos automatiškai įtraukiamos į gautiną pagal finansinės nuomos sutartį sumą; atskirai jų pridėti nebereikia. Nuomotojų-gamintojų arba 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 pardavimo pelno pripažinimo metu (finansinės nuomos atveju tai paprastai daroma nuomos laikotarpio pradžioje).

Vėlesnis vertinimas

39. ***Finansinės pajamos turi būti pripažįstamos pagal modelį, atspindintį grąžinamų nuomotojui grynųjų investicijų į finansinę nuomą sumų pastovią periodišką normą.***

40. Nuomotojas turi siekti sistemiškai ir racionaliai paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį. Taip pajamos paskirstomos pagal modelį, atspindintį nuomotojo grynųjų investicijų į finansinę nuomą pastovų periodišką grąžinimą nuomotojui. Pagal nuomos sutartį atskaitomybės 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 įvertintosios negarantuotosios likutinės vertės nuolat peržiūrimos. Jeigu įvertinta negarantuotoji likutinė vertė sumažėja, patikrinamas pajamų paskirstymas per nuomos laikotarpį, o bet kokie sukauptų sumų sumažėjimai pripažįstami iš karto.

42. ***Nuomotojai-gamintojai arba nuomotojai-tarpininkai turi pripažinti laikotarpio pardavimo pelną arba nuostolį, remdamiesi atitinkamo ūkio subjekto tiesioginiams pardavimams taikoma politika. Jeigu nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, pardavimo pelnas turi būti apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jei būtų taikoma rinkos palūkanų norma. Nuomotojų-gamintojų arba nuomotojų-tarpininkų dėl derybų ir nuomos organizavimo patiriamos išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis pripažįstant pardavimo pelną.***

43. Gamintojai arba tarpininkai dažnai siūlo klientams pasirinkti – pirkti ar nuomotis turtą. Finansinė turto nuoma nuomotojui-gamintojui arba nuomotojui-tarpininkui teikia dviejų tipų pajamas:

(a) pelną arba nuostolį, lygų tiesioginio išnuomoto turto pardavimo normaliomis pardavimo kainomis pelnui arba nuostoliui, atspindintį bet kokias taikomas kiekio arba prekybos nuolaidas;

ir

(b) finansavimo pajamas per nuomos laikotarpį.

44. Nuomotojo-gamintojo arba nuomotojo-tarpininko pardavimo pajamos, pripažintos nuomos laikotarpio pradžioje, yra turto tikroji vertė, arba, jeigu mažesnės – 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 – tuomet balansinė vertė), atėmus negarantuotosios likvidacinės vertės dabartinę vertę. Skirtumas tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos yra pardavimo pelnas, pripažįstamas taikant šio ūkio subjekto tiesioginių pardavimų politiką.

▼M5

45. Nuomotojai-gamintojai arba nuomotojai-tarpininkai kartais nustato dirbtinai žemas palūkanų normas, siekdami pritraukti klientų. Tokios palūkanų normos taikymo pasekmė būtų bendrųjų su sandoriu susijusių pajamų perviršio pripažinimas pardavimo metu. Jeigu nustatomos dirbtinai žemos palūkanų normos, pardavimo pelnas apribojamas pelnu, kuris būtų gaunamas, jeigu būtų buvusi taikoma rinkos palūkanų norma.

46. Nuomotojų-gamintojų arba nuomotojų-tarpininkų dėl derybų ir finansinės nuomos organizavimo patiriamos išlaidos nuomos laikotarpio pradžioje pripažįstamos sąnaudomis, nes jos yra didžiaja dalimi susijusios su gamintojo arba tarpininko pardavimo pelno uždirbimu.

47. ***Vykdydami ►M12 7 TFAS ◄ reikalavimus, finansinės nuomos atveju nuomotojai papildomai turi pateikti:***

(a) ***bendrųjų investicijų į nuomą balanso dieną ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinės vertės balanso dieną sutikrinimą. Be to, ūkio subjektas turi pateiktti bendrųjų investicijų į nuomą sumą ir gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinę vertę balanso dieną kiekvienam iš šių laikotarpių:***

(i) ***ne vėlesniam, negu vieneri metai;***

(ii) ***vėlesniam, negu vieneri metai, bet ne vėlesniam, negu penkeri metai;***

(iii) ***vėlesniam, negu penkeri metai.***

(b) ***neuždirbtąsias finansines pajamas.***

(c) ***nuomotojo naudai kaupiamas negarantuotąsias likvidacines vertes.***

(d) ***dėl nesurinktų gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį sukauptą sumažinimą.***

(e) ***neapibrėžtuosius nuomos mokesčius, pripažįstamus laikotarpio pajamomis.***

(f) ***bendrą reikšmingų nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.***

48. Kaip augimo rodiklį dažnai naudinga pateikti per atskaitomybės laikotarpį pradėto naujo verslo bendrąsias investicijas, atėmus neuždirbtąsias pajamas (po to, kai atimamos atitinkamos atšauktų nuomos susitarimų sumos).

Veiklos nuoma

49. ***Nuomotojai balanse turi pateikti turtą, kuriam taikoma veiklos nuoma, pagal jo pobūdį.***

50. ***Pagal veiklos nuomos sutartis gaunamos pajamos turi būti tiesiogiai pripažįstamos pajamomis per visą nuomos laikotarpį, išskyrus tą atvejį, kai kitas sisteminis modelis yra tinkamesnis, mažėjant iš nuomojamo turto gaunamai naudai*** (*).

51. Išlaidos (įskaitant nusidėvėjimą), patirtos uždirbant su nuoma susijusias pajamas, yra pripažįstamos sąnaudomis. Pajamos dėl 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 modelis aiškiau parodo išnuomoto turto teikiamo naudojimo pelno mažėjimo modelį 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.***

53. ***Išnuomoto nudėvimojo turto nusidėvėjimas turi atitikti nuomotojui įprastą panašaus turto nusidėvėjimo politiką, o nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal 16 TAS ir 38 TAS.***

54. Norėdamas nustatyti, ar išnuomoto turto vertė sumažėjo, ūkio subjektas taiko 36 TAS.

55. Nuomotojas-gamintojas arba nuomotojas-tarpininkas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį, nepripažįsta jokio pardavimo pelno, nes tokia sutartis nėra lygi pardavimui.

56. ***Vykdydami ►M12 7 TFAS ◄ reikalavimus, veiklos nuomos atveju nuomotojai turi papildomai pateiktti:***

(a) ***būsimas minimalias įmokas pagal neatšaukiamą veiklos nuomos sutartį, bendra suma ir atskirai, kiekvienam iš šių laikotarpių:***

(i) ***ne vėlesniam, negu vieneri metai;***

(*) Taip pat žiūrėti NAK-15 „Veiklos nuoma – skatinimas"

▼M5

(ii) ***vėlesniam, negu vieneri metai, bet ne vėlesniam, negu penkeri metai;***

(iii) ***vėlesniam, negu penkeri metai.***

(b) ***bendrą neapibrėžtųjų nuomos mokesčių sumą, pripažįstamą laikotarpio pajamomis.***

(c) ***bendrą nuomotojo nuomos susitarimų apibūdinimą.***

57. Be to, nuomotojams, nuomojantiems turtą pagal veiklos nuomos sutartį, taikomi 16 TAS, 36 TAS, 38 TAS, 40 TAS ir 41 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 priklausomos, nes dėl jų deramasi kaip dėl bendro paketo. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio apskaitos tvarka priklauso nuo nuomos tipo.

59. ***Jeigu pardavimas ir atgalinė nuoma sudaro finansinę nuomą, jokia suma, kuria pardavimo pajamos viršija apskaitinę vertę, neturi būti nedelsiant pripažįstama pajamomis pardavėjo – nuomininko finansinėje atskaitomybėje. Ji turi būti atidedama ir amortizuojama per nuomos laikotarpį.***

60. Jeigu atgalinė nuoma yra finansinė, toks sandoris tampa priemone, kuria nuomotojas suteikia nuomininkui lėšų, naudodamas turtą kaip užstatą. Dėl šios priežasties netinka pardavimo pajamų apskaitinės vertės perviršio pripažinti pajamomis. Toks perviršis atidedamas ir amortizuojamas per visą nuomos laikotarpį..

61. ***Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos rezultatas yra veiklos nuoma, be to, yra akivaizdu, kad sandoris sudarytas tikrąja verte, bet koks pelnas arba nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto. Jeigu pardavimo kaina yra mažesnė už tikrąją vertę, bet koks pelnas arba nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto, išskyrus tai, kad, jeigu nuostolis kompensuojamas būsimosiomis 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 turto tikroji vertė pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio metu yra mažesnė už jo balansinę vertę – iš karto turi būti pripažįstamas nuostolis, lygus skirtumo tarp balansinės vertės ir tikrosios vertės sumai.***

64. Finansinės nuomos atveju toks koregavimas nėra būtinas, jeigu vertė nesumažėjo. Tuomet balansinė vertė sumažinama iki atsiperkamosios vertės pagal 36 TAS.

65. Nuomininkams ir nuomotojams taikomi informacijos pateikimo reikalavimai taip pat taikomi ir pardavimo bei atgalinės nuomos sandoriams. Kadangi būtina apibūdinti reikšmingus nuomos susitarimus, privalu nurodyti ir unikalias arba neįprastas sutarties sąlygas arba pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio nuostatas.

66. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai gali atitikti 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" atskiro pateikimo kriterijus.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

67. ***Pagal 68 paragrafą, 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 TAS (persvarstytą 1997 m.), turi taikyti šiame Standarte atliktas pataisas retrospektyviai visiems nuomos atvejams, arba, jeigu 17 TAS (persvarstytas 1997 m.) nebuvo retrospektyviai taikomas – visoms nuomos sutartims, sudaromoms po šio Standarto pirminio pritaikymo.***

▼M5

ĮSIGALIOJIMO DATA

69. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.***

17 TAS (PERSVARSTYTO 1997 m.) PANAIKINIMAS

70. Šis Standartas pakeičia 17 TAS „*Nuoma*" (persvarstytą 1997 m.).

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. [Pakeitimas netaikomas Standartams be priedų]

A2. [Pakeitimas netaikomas Standartams be priedų]

▼B

18-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (18 TAS)

(PERSVARSTYTAS 1993 m.)

Pajamos

1998 m., remiantis 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir įvertinimas" buvo ištaisytas 18 TAS 11 paragrafas ir pateikta tiesioginė nuoroda į 39 TAS.

1999 m. gegužės mėn., remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos" buvo ištaisytas 36 paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2001 m. sausio mėn., remiantis 41 TAS „Žemės ūkis", buvo ištaisytas 6 paragrafas. 41 TAS įsigalioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 18 TAS:

— NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas",

— NAK-31 „Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis".

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	134
Taikymas	135
Apibrėžimai	136
Pajamų vertinimas	136
Sandorio identifikavimas	137
Prekių pardavimas	137
Paslaugų teikimas	138
Palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai	139
Atskleidimas	140
Įsigaliojimo data	140

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Pagal Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo sistemą pajamos apibrėžiamos kaip ekonominės naudos padidėjimas per apskaitinį 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 įmonės įprastinę veiklą, vadinamos įvairiai: pardavimo, mokesčių, palūkanos, dividendai ir autoriniai atlyginimai. Šio standarto tikslas – nurodyti, kaip turi būti apskaitoje parodomos iš tam tikrų rūšių sandorių ir įvykių gautos pajamos.

Apskaitoje parodant pajamas, visų pirma reikia nustatyti, kada jos turi būti pripažįstamos. Pajamos pripažįstamos tada, kai įmonei atsiranda galimybė gauti būsimosios ekonominės naudos, kuri gali būti patikimai įvertinta. Šis standartas

▼B

nurodo aplinkybes, kuriomis bus patenkinti nustatyti kriterijai ir bus pripažįstamos pajamos. Jame taip pat pateikiami praktiniai minėtų kriterijų taikymo nurodymai.

TAIKYMAS

1. Šis standartas taikomas pajamų, kylančių iš šių sandorių ir įvykių, apskaitai:

   a) prekių pardavimo;

   b) paslaugų teikimo ir

   c) naudojimo įmonės turto, už kurį gaunamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai.

2. Šis standartas pakeičia 18 TAS „Pajamų pripažinimas", kuris buvo patvirtintas 1982 metais.

3. Prekės – įmonės pagamintos prekės, skirtos parduoti, ir prekės, pirktos perparduoti, tokios kaip mažmenos prekybininko pirktos prekės arba žemė ir kitas turtas, laikomas perparduoti.

4. Teikiamos paslaugos paprastai apima įmonės vykdomą veiklą, susijusią su sutartyje numatytos užduoties įvykdymu per nustatytą laiką. Paslaugos gali būti teikiamos vieną atskirą arba kelis laikotarpius. Kai kurios paslaugų teikimo sutartys yra tiesiogiai susijusios su statybos sutartimis, pavyzdžiui, projekto vadovų arba architektų paslaugų sutartys. Iš šių sutarčių kylančios pajamos šiame standarte neaptariamos. Apie jas kalbama nustatant statybos sutarčių reikalavimus 11 TAS „Statybos sutartys".

5. Kai įmonės turtu naudojasi kiti, atsiranda tokios pajamos:

   a) palūkanos – mokestis už grynųjų pinigų, jų ekvivalentų arba įmonei mokėtinų sumų naudojimą;

   b) autoriniai atlyginimai – mokestis už įmonės 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) lizingo (finansinės nuomos) sutarčių (žr. 17 TAS „Lizingas (finansinė nuoma)");

   b) dividendų iš investicijų, kurios apskaitoje parodomos pagal nuosavybės metodą (žr. 28 TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita");

▼M3

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

▼B

   d) finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės pasikeitimo arba jų pardavimo (žr. 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas");

   e) kito trumpalaikio turto vertės pasikeitimų;

   f) pirminio pripažinimo ir biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, tikrosios vertės pasikeitimų (žr. 41 TAS „Žemės ūkis");

   g) žemės ūkio produkcijos pirminio pripažinimo (žr. 41 TAS „Žemės ūkis") ir

   h) mineralinių iškasenų gavybos.

APIBRĖŽIMAI

7. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

   Pajamos – bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarančios įmonės įprastinės veiklos metu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus padidėjimą dėl savininkų įnašų.

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

▼B

8. Į pajamas įeina tik pačios įmonės gautos ir gautinos bendrosios ekonominės naudos įplaukos. Trečiųjų šalių vardu surinktos sumos, tokios kaip pardavimo, prekių ir paslaugų mokesčiai bei pridėtinės vertės mokesčiai, nėra įmonės gaunama ekonominė nauda ir nepadidina įmonės 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 įmonės nuosavo kapitalo. Užsakovo vardu surinktos sumos pajamomis nelaikomos. Tokiu atveju pajamos yra komisinių suma.

PAJAMŲ VERTINIMAS

9. Pajamos turi būti vertinamos pagal gautų arba gautinų mokėjimų tikrąją vertę ([1]).

10. Iš sandorių gaunamų pajamų suma paprastai nustatoma įmonės ir turto pirkėjo arba naudotojo tarpusavio susitarimu. Ji apskaičiuojama pagal gauto arba gautino mokėjimo tikrąją vertę, atsižvelgiant į visas įmonės numatytas prekybos ir kiekio nuolaidas.

11. Daugeliu atvejų mokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, todėl ir pajamos yra gauta arba gautina grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų suma. Tačiau, jeigu grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų suma atidėta, tuo atveju mokėjimo tikroji vertė gali būti mažesnė už gautų ar gautinų grynųjų pinigų nominalią sumą. Pavyzdžiui, įmonė 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, tuomet 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 nominaliąją einamosios priemonės vertę sumažina iki prekių arba paslaugų kainos grynaisiais pinigais.

Skirtumas tarp mokėjimo tikrosios vertės ir jo nominaliosios vertės laikomas pajamomis iš palūkanų pagal 29 ir 30 paragrafus ir pagal 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir įvertinimas”.

12. Kai prekės arba paslaugos keičiamos į panašaus pobūdžio ar vertės prekes arba paslaugas, keitimas nelaikomas pajamas duodančiu sandoriu. Toks atvejis gali būti, kai keičiamos tokios prekės kaip nafta arba pienas, kai tiekėjai keičia inventorių įvairiose vietose, siekdami laiku patenkinti paklausą tam tikroje vietoje. Kai prekės parduodamos arba paslaugos teikiamos mainais į nepanašias prekes arba paslaugas, tuomet keitimas laikomas pajamas duodančiu sandoriu. Pajamos vertinamos pagal gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę, patikslinus perduotų grynųjų pinigų arba jų ekvivalentų suma. Jeigu gautų prekių arba paslaugų tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, tada pajamos apskaičiuojamos pagal parduotų prekių arba 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, būtina pripažinimo kriterijus taikyti atskirai identifikuojamiems 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 arba daugiau sandorių kartu, jeigu jie yra taip tarpusavyje susiję, kad komercinio poveikio negalima suprasti neatsižvelgiant į visą sandorių grupę. Pavyzdžiui, įmonė gali parduoti prekes ir tuo pačiu metu sudaryti atskirą sutartį dėl prekių perpirkimo ateityje, tuo paneigdama vieno sandorio reikšmingumą; tokiu atveju abu sandoriai turi būti nagrinėjami kartu.

PREKIŲ PARDAVIMAS

14. Pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tuo atveju, kai visos toliau išvardytos sąlygos įvykdomos:

a) įmonė pirkėjui perduoda reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiamą naudą;

([1]) Žr. taip pat NAK-31 „Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis”.

▼B

b) įmonė nuosavybės nebevaldo ir nebekontroliuoja parduotų prekių;

c) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta;

d) tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą, ir

e) su sandoriu susijusios patirtos arba būsimosios išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

15. Vertinant, kada įmonė pirkėjui perdavė reikšmingą riziką ir prekių nuosavybės teikiamą naudą, reikia patikrinti sandorio aplinkybes. Daugeliu atvejų rizikos perdavimas ir nuosavybės teikiama nauda sutampa su juridiniu nuosavybės teisės arba nuosavybės perdavimu pirkėjui. Tai dažniausiai būdinga mažmeninei prekybai. Kitais atvejais rizikos ir nuosavybės teikiamos naudos perdavimas įvyksta skirtingu laiku negu juridinis nuosavybės teisės arba nuosavybės perdavimas.

16. Jeigu įmonė pasilieka sau reikšmingą nuosavybės riziką, tai nėra pardavimo sandoris, ir pajamos nepripažįstamos. Įmonė gali pasilikti sau reikšmingą su nuosavybe susijusią riziką daugeliu būdų. Tokių atvejų, kai įmonė gali pasilikti sau reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, pavyzdžiai:

a) įmonė pasilieka sau įsipareigojimą dėl netinkamai vykdomos veiklos, kurio nepadengia įprastos garantijų 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 įmonė dar nėra baigusi vykdyti, dalis, ir

d) pirkėjas gali panaikinti pirkimą dėl pardavimo sutartyje nurodytos priežasties, o įmonė nėra tikra dėl gautinų pajamų.

17. Jeigu įmonė 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 tam, kad užtikrintų jam priklausančios sumos surinktos. Tokiu atveju, kai įmonė perduoda reikšmingą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą, sandoris laikomas pardavimu ir pajamos pripažįstamos. Kitas pavyzdys, kai įmonės pasilieka sau tik nereikšmingą su nuosavybe susijusią riziką, gali būti mažmeninė prekyba, kai grąžinti prekes galima tik tuo atveju, jeigu klientas nepatenkintas. Tokiais atvejais pajamos pripažįstamos pardavimo metu, jeigu pardavėjas gali patikimai įvertinti, kiek gali būti grąžinta prekių ir pripažįsta atsakomybę už grąžinimą, remdamasis ankstesne patirtimi ir kitais susijusiais veiksniais.

18. Pajamos pripažįstamos tik tais atvejais, kai tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą. Kai kuriais atvejais tai nepaaiškėja tol, kol negaunamas mokėjimas arba 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, suma, kurios nebegalima atgauti arba kurios atgauti nebesitikima, įtraukiama į sąnaudas, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

19. Su tuo pačiu sandoriu arba kitokiu įvykiu susijusios pajamos arba 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 balanso datą. Sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas tada, kai įvykdomos šios sąlygos:

a) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;

b) tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;

▼B

c) sandorio įvykdymo lygis balanso datą gali būti įvertintas patikimai ir

d) sandorio vykdymo ir su jo užbaigimu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos ([1]) ([2])

21. Pajamų pripažinimas pagal sandorio įvykdymo lygį dažnai vadinamas procentinio įvertinimo metodu. Pagal šį metodą pajamos pripažįstamos tais apskaitiniais laikotarpiais, kuriais teikiamos paslaugos. Šiuo pagrindu pripažįstant pajamas gaunama naudingos informacijos apie paslaugos teikimo apimtį ir atlikimą per laikotarpį. 11 TAS „Statybos sutartys" reikalauja pajamas pripažinti šiuo pagrindu taip pat. Minėto standarto reikalavimai paprastai taikomi sandorio, į kurį įeina paslaugų teikimas, pajamoms ir susijusioms sąnaudoms pripažinti.

22. Pajamos pripažįstamos tik tada, kai tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą. Tačiau jeigu abejojama, ar bus gautos jau įtrauktos į pajamas sumos, šios sumos, kurią atgauti nebesitikima, pripažįstamos sąnaudomis, o ne koreguojama jau pripažintų pajamų suma.

23. Paprastai įmonė gali atlikti patikimus įvertinimus tada, kai su kitomis sandorio šalimis ji susitaria dėl:

a) kiekvienos sandoryje dalyvaujančios šalies teisių, susijusių su jos teikiama ir gaunama paslauga;

b) atliekamų mokėjimų ir

c) dėl atsiskaitymo būdo ir sąlygų.

Įmonei dažnai būtina turėti veiksmingą vidaus biudžeto ir atskaitomybės sistemą. Įmonė 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. Įmonė taiko tokį būdą, kuris leidžia įvertinti suteiktų paslaugų patikimumą. Pagal sandorio pobūdį gali būti tokie būdai:

a) atlikto darbo patikrinimas;

b) iki nustatytos datos suteiktos paslaugos, palyginti su visomis paslaugomis, kurias reikia suteikti, 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 atspindi iki tos datos suteiktas paslaugas. Į įvertintas bendrąsias sandorio išlaidas įtraukiamos tik suteiktas paslaugas arba paslaugas, kurias reikia suteikti, atspindinčios 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 įmonė atgaus išlaidas, patirtas sandorio vykdymo metu. 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.

PALŪKANOS, AUTORINIAI ATLYGINIMAI IR DIVIDENDAI

29. Pajamos, gaunamos, kai kiti naudoja įmonės turtą, už kurį mokamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai, turi būti į apskaitą įtraukiamos pagal 30 paragrafą, jeigu:

([1]) Žr. taip pat NAK-27 „Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas".

([2]) Žr. taip pat NAK-31 „Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis".

▼B

a) tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą, ir

b) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta.

▼M2

30. Pajamos turi būti pripažįstamos remiantis šiais pagrindais:

a) palūkanos pripažįstamos taikant faktinių palūkanų metodą, kaip išdėstyta 39 TAS 9 ir AG5-AG8 paragrafuose;

b) autoriniai atlyginimai pripažįstami kaupimo principu remiantis atitinkamo susitarimo esme;

ir

c) dividendai pripažįstami tada, kai nustatoma akcininko teisė gauti mokėjimą.

▼B

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. Jeigu dividendai už nuosavybės vertybinius popierius skelbiami iš ►M5 pelnu ◄, gautų prieš įsigijimą, jie turi būti atimami iš vertybinių popierių vertės. Jei taip skirstyti sudėtinga, išskyrus tuos atvejus, kai atskaitoma sąlyginiu pagrindu, dividendai pripažįstami pajamomis, išskyrus tuos atvejus, kai jie aiškiai parodo, kad nuosavybės vertybinių popierių kainos dalis bus atgauta.

33. Autoriniai atlyginimai kaupiami pagal atitinkamos sutarties sąlygas ir paprastai šiuo pagrindu pripažįstami, išskyrus tuos atvejus, kai pagal sutartį pajamas į apskaitą įtraukti geriau kuriuo nors kitu sisteminiu ir protingu pagrindu.

34. Pajamos pripažįstamos tik tuomet, kai tikimasi, kad su sandoriu susijusi ekonominė nauda atiteks įmonei. 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. Įmonė turi nurodyti:

a) pajamų pripažinimo apskaitos politiką bei 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 arba paslaugas, įeinančias į kiekvieną svarbią pajamų kategoriją.

36. Įmonė parodo visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas gali atsirasti iš tokių straipsnių kaip garantijų išlaidos, pretenzijos, piniginės baudos arba galimi nuostoliai.

ĮSIGALIOJIMO DATA

37. Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

19-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (19 TAS)

(PERSVARSTYTAS 2002 m.)

Išmokos darbuotojams

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 19 TAS „Pensinių mokėjimų išlaidos”, kurio persvarstytą variantą valdyba patvirtino 1993 metais. Šis standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

▼B

1999 m. gegužės mėn., remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos", buvo ištaisyti 20 paragrafo b punktas, 35, 125 ir 141 paragrafai. Ištaisytasis tekstas įsigalioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei.

2000 m. šis standartas buvo ištaisytas siekiant pakeisti plano turto apibrėžimą ir nurodyti kompensacijų pripažinimo, įvertinimo ir pateikimo reikalavimus. Šie pakeitimai įsigalioja 2001 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems apskaitiniams laikotarpiams.

Kiti pataisymai buvo atlikti 2002 metais, siekiant neleisti pripažinti pelną kaip aktuarinius nuostolius ar anksčiau suteiktų paslaugų vertę ir nuostolius kaip aktuarinį pelną. Šie pataisymai įsigalioja apskaitiniams laikotarpiams, pasibaigusiems 2002 m. gegužės 31 d. ar vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

ĮVADAS

1. Šiame standarte nustatomi išmokų darbuotojams apskaitos ir pateikimo reikalavimai darbdaviams. Jis pakeičia 19 TAS „Pensinių mokėjimų išlaidos", kuris buvo patvirtintas 1993 metais. Pagrindiniai senojo 19 TAS pakeitimai išdėstyti D priede „Išvadų pagrindimas". Šis standartas netaikomas sudarant išmokų darbuotojams planų atskaitomybę (žr. 26 TAS „Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė").

▼M6

2. Šiame Standarte apibrėžtos keturios išmokų darbuotojams kategorijos:

▼B

a) trumpalaikės išmokos darbuotojams, tokios kaip atlyginimas ir socialinio draudimo įmokos, mokamos metinės atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos, pelno dalis ir priemokos (jei išmokamos per dvylika mėnesių po laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ar paslaugos) esamiems darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikotarpiui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikotarpiui;

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 nuo laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas; ►M6 ir ◄

▼M6

d) išeitinės išmokos.

▼B

3. Šis standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų trumpalaikes išmokas darbuotojams tada, kai darbuotojas yra atlikęs darbą mainais į šias išmokas.

4. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai skirstomi į nustatytų įmokų ir nustatytų išmokų planus. Šiame standarte pateikti konkretūs nurodymai dėl jungtinių darbdavių planų, valstybinių planų ir apdraustų išmokų planų klasifikavimo.

5. Pagal nustatytų įmokų planus įmonė moka nustatyto dydžio įmokas atskiram subjektui (į fondą) ir neturi teisinio ar konstruktyvaus įpareigojimo toliau mokėti įmokas, jei fondas neturi pakankamai turto, kad sumokėtų darbuotojams visas išmokas, susijusias su darbuotojų tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais. Standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų įmokas į nustatytų įmokų planą tada, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į šias įmokas.

6. Visi kiti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai yra nustatytų išmokų planai. Nustatytų išmokų planai gali būti nefinansuojami arba finansuojami visiškai ar iš dalies. Šis standartas reikalauja, kad įmonė:

a) įtrauktų į apskaitą ne tik savo teisinį įsipareigojimą, bet ir visus konstruktyvius įsipareigojimus, kylančius iš įmonės veiklos;

b) teisingai apibrėžtų nustatytų išmokų įsipareigojimų dabartinę vertę ir plano turto tikrąją vertę, kad finansinėje atskaitomybėje pripažintos sumos reikšmingai nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos balanso datą;

c) savo įsipareigojimams ir sąnaudoms vertinti taikytų planuojamą sąlyginio vieneto metodą;

▼B

d) priskirtų išmokas darbo laikotarpiams pagal plano išmokų formulę, nebent darbuotojo darbas vėlesniais metais nulemtų daug aukštesnį išmokų lygį nei ankstesniais metais;

e) taikytų nešališkas ir tarpusavyje suderintas aktuarines prielaidas dėl demografinių kintamųjų (tokių kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) ir finansinių kintamųjų (tokių kaip būsimas atlyginimų kilimas, medicininių sąnaudų pokyčiai, tam tikri valstybinių išmokų pokyčiai). Laikotarpio, per kurį įsipareigojimai turi būti įvykdyti, finansinės prielaidos turėtų būti grindžiamos balanso datą tikėtinomis rinkos galimybėmis laikotarpiu, per kurį įsipareigojimai turi būti įvykdyti;

f) nustatytų diskonto normą, remdamasi rinkos pajamomis balanso datą iš aukštos kokybės įmonių obligacijų (arba, jei šalyse nėra didelės tokių obligacijų rinkos, iš Vyriausybinių obligacijų), kurių valiuta ir terminas atitiktų pensinio laikotarpio aprūpinimo įsipareigojimų valiutą ir terminą;

g) iš pagrindinės įsipareigojimo sumos išskaitytų tikrąją bet kurio plano turto vertę. Tam tikros, priskyrimo plano turtui sąlygų neatitinkančios, kompensavimo teisės apskaitoje parodomos taip pat kaip plano turtas, išskyrus tai, kad jos nurodomos atskirai kaip turtas ir neišskaitomos iš įsipareigojimo;

h) apribotų turto apskaitinę vertę tiek, kad ji neviršytų grynosios sumos šių dviejų dydžių:

i) nepripažintų buvusios tarnybos išlaidų ir aktuarinių nuostolių; plius

ii) bet kokio ekonominio pelno, gaunamo perkainojimo forma iš plano arba iš būsimųjų plano įmokų sumažėjimo, esamosios vertės;

i) pripažintų buvusios tarnybos išlaidas pagal tiesiogiai proporcingą metodą per vidutinį laikotarpį, kol pakeistosios išmokos taps privalomos;

j) pripažintų pelną ar nuostolius dėl nustatytų išmokų plano sumažinimo ar įvykdymo, kai jis yra sumažintas ar įvykdytas. Pelnas ar nuostolis turi apimti visus atsirandančius nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės ir plano turto tikrosios vertės pokyčius ir bet kurio susijusio pelno ar nuostolio bei buvusios tarnybos išlaidų nepripažintąją dalį ir

k) pripažintų nurodytą grynųjų sukauptų aktuarinių pajamų ir nuostolių dalį, viršijančią didesniąją iš šių dviejų sumų:

i) 10 % nustatytųjų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės (prieš įskaitant plano turtą) ir

ii) 10 % bet kurio plano turto tikrosios vertės.

Aktuarinio pelno ir nuostolio dalis, kuri turi būti pripažinta kiekviename nustatytų išmokų plane, yra perviršis, ankstesnės atskaitomybės datą netilpęs į 10 % „vertės intervalą”, padalytas iš plane dalyvaujančių darbuotojų laukiamo vidutinio likusio darbo laiko.

Standartas taip pat leidžia taikyti sistemingus greitesnio pripažinimo metodus tik tuo atveju, jei ir pelnui, ir nuostoliui taikomas tas pats pagrindas ir jei šis pagrindas nuosekliai taikomas visiems laikotarpiams. Vienas tokių leidžiamų metodų yra viso aktuarinio pelno ir nuostolio pripažinimas nedelsiant.

7. Standartas reikalauja, kad kitoms ilgalaikėms išmokoms darbuotojams būtų taikomas paprastesnis, palyginti su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apskaitos metodas: aktuarinis pelnas ir nuostoliai bei buvusios tarnybos išlaidos pripažįstamos nedelsiant.

8. Išeitinės išmokos – išmokos darbuotojams, mokamos įmonei priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju iki normalaus išėjimo į pensiją datos arba darbuotojui nusprendus savo noru išeiti iš darbo mainais į šias išmokas. Įsipareigojimas kyla veikiau dėl darbo santykių nutraukimo nei dėl darbuotojo tarnybos. Todėl įmonė turi pripažinti išeitines išmokas tada ir tik tada, kai įmonė akivaizdžiai įpareigota:

a) nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki išėjimo į pensiją datos arba

b) išmokėti išeitines išmokas po to, kai jos buvo pasiūlytos norint paskatinti išeiti iš darbo savo noru.

9. Įmonė akivaizdžiai įpareigota nutraukti darbo santykius tada ir tik tada, kai ji turi išsamų oficialų planą (kuriame nustatytas minimalus turinys) darbo santykiams nutraukti ir realiai negali atsisakyti šio plano.

10. Jei išeitinių išmokų mokėjimo terminas yra ilgesnis nei 12 mėnesių po balanso datos, jas reikia diskontuoti. Jei išeitinės išmokos buvo pasiūlytos siekiant paskatinti išeiti iš darbo savo noru, jos turi būti skaičiuojamos pagal laukiamą darbuotojų, kurie turėtų priimti pasiūlymą, skaičių.

▼M6

▼B

12. Šis standartas turi būti taikomas 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama jį taikyti ir anksčiau. Įmonei, pirmą kartą taikančiai šį standartą, leidžiama pripažinti atsirandantį išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimo padidėjimą ne ilgiau nei penkerius metus. Jei pradėjus taikyti standartą įsipareigojimas sumažėja, įmonė privalo nedelsdama pripažinti sumažėjimą.

13. Šis standartas buvo pakeistas 2000 m., siekiant iš dalies pakeisti plano turto apibrėžimą ir nustatyti kompensacijų pripažinimo, įvertinimo ir pateikimo reikalavimus. Šie pakeitimai taikomi 2001 m. sausio 1 d. prasidedantiems arba vėlesniems ataskaitiniams laikotarpiams. Rekomenduojama jį taikyti ir anksčiau.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	145
Taikymas	145
Apibrėžimai	146
Trumpalaikės išmokos darbuotojams	149
Pripažinimas ir įvertinimas	149
Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams	149
Trumpalaikis mokamas ne darbo laikas	149
Pelno padalijimo ir priemokų planai	150
Atskleidimas	151
Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui: nustatytų įmokų planų ir nustatytų išmokų planų skirtumas	151
Jungtiniai darbdavių planai	152
Valstybiniai planai	154
Apdraustosios išmokos	154
Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui: nustatytų įmokų planai	155
Pripažinimas ir įvertinimas	155
Atskleidimas	155
Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui: nustatytų išmokų planai	155
Pripažinimas ir įvertinimas	156
Konstruktyvaus įsipareigojimo apskaita	156
Balansas	156
Pelno (nuostolio) ataskaita	159
Pripažinimas ir įvertinimas: nustatytų išmokų įsipareigojimų ir dabartinės tarnybosišlaidų dabartinė vertė	159
Aktuarinio vertinimo metodas	159
Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams	160
Aktuarinės prielaidos	163
Aktuarinės prielaidos: diskonto norma	164
Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicininės išlaidos	164
Aktuarinis pelnas ir nuostolis	166
Anksčiau suteiktų paslaugų vertė	167
Pripažinimas ir įvertinimas: plano turtas	168
Plano turto tikroji vertė	168
Kompensacijos	168
Plano turto grąža	169
Verslo jungimai	170
Plano sumažinimas ir įvykdymas	170

▼B

	Paragrafai
Pateikimas	172
Tarpusavio užskaita	172
Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas	172
Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sąnaudų finansiniai elementai	172
Atskleidimas	172
Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams	174
Pripažinimas ir įvertinimas	175
Atskleidimas	175
Išeitinės išmokos	176
Pripažinimas	176
Įvertinimas	177
Atskleidimas	177
Kompensacijos nuosavybės vertybiniais popieriais	177
Pripažinimas ir įvertinimas	177
Atskleidimas	177
Pereinamosios nuostatos	179
Įsigaliojimo data	180

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti darbuotojams mokamų išmokų apskaitos ir pateikimo reikalavimus. Šis standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų:

a) įsipareigojimą, kai darbuotojas atliko darbą mainais į išmokas, kurios bus mokamos ateityje, ir

b) sąnaudas, kai įmonė suvartoja ekonominę naudą, gaunamą iš paslaugos, darbuotojo suteiktos mainais į išmokas.

TAIKYMAS

▼M6

1. Šį Standartą darbdavys turi taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2 TFAS „Akcijomis išreikštas mokėjimas".

▼B

2. Šis standartas nenagrinėja darbuotojų pensinio aprūpinimo planų atskaitomybės (žr. 26 TAS „Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė").

▼M6

3. Šis Standartas taikomas išmokoms darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas:

▼B

a) pagal oficialius planus ar kitus oficialius susitarimus tarp įmonės ir pavienių darbuotojų, darbuotojų grupių ar jų atstovų;

b) laikantis įstatymų reikalavimų arba pramonės šakos susitarimų, pagal kuriuos įmonės privalo mokėti įmokas į nacionalinius, valstybinius, pramonės šakos ar kitus jungtinius darbdavių planus, arba

c) laikantis neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti. Konstruktyvus įsipareigojimas atsiranda iš neoficialios praktikos tada, kai įmonė neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik mokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvaus įsipareigojimo pavyzdys – kai įmonės neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jos ir darbuotojų santykiams.

▼M6

4. Išmokų darbuotojams rūšys:

▼B

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 laikotarpio pabaigos) ir nepiniginės išmokos (tokios kaip sveikatos priežiūra, būstas, automobiliai ir nemokamos ar dotuojamos prekės ar paslaugos) esamiems darbuotojams;

b) išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tokios kaip pensijos, kitos pašalpos, mokamos išeinant į pensiją, gyvybės draudimas pensiniu laikotarpiu 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 nuo laikotarpio pabaigos) pelno dalį, priemokas ir atidėtas kompensacijas; ►**M6** ir ◄

▼**M6**

d) išeitinės išmokos.

▼B

►**M6** Kadangi a)-d) punktuose nurodytai kiekvienai kategorijai būdingos skirtingos savybės, ◄ šiame standarte nustatyti atskiri kiekvienai kategorijai keliami reikalavimai.

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

6. Darbuotojas gali teikti paslaugas įmonei dirbdamas visu etatu, ne visu etatu, dirbdamas nuolatinį, nenuolatinį ar laikiną darbą. Pagal šį standartą darbuotojai yra ir direktoriai bei kiti vadovaujantys darbuotojai.

APIBRĖŽIMAI

7. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

Išmokos darbuotojams – visų formų atlyginimas, įmonės mokamas darbuotojams mainais į atliktą darbą.

Trumpalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas ►**M6** ——— ◄), kurių visa suma išmokama per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojas atliko reikiamą darbą, pabaigos.

Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, – išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas ►**M6** ——— ◄), mokėtinos išėjus iš darbo.

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai – oficialūs ar neoficialūs susitarimai, pagal kuriuos įmonė moka išmokas vienam ar daugiau darbuotojų, kai jie išeina iš darbo.

Nustatytų įmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai, pagal kuriuos įmonė moka nustatyto dydžio įmokas atskiram subjektui (į fondą) ir neturi teisinio ar konstruktyvaus įsipareigojimo toliau mokėti įmokas, jei fondas neturi pakankamai turto, kad sumokėtų visas išmokas darbuotojams, susijusias su jų tarnyba dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais.

Nustatytų išmokų planai – išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai, išskyrus nustatytų įmokų planus.

Jungtiniai darbdavių planai – nustatytų įmokų planai (išskyrus valstybinius planus) arba nustatytų išmokų planai (išskyrus valstybinius planus), kurie:

a) sukaupia turtą, įmokėtą įvairių ne bendro pavaldumo įmonių, ir

b) naudoja šį turtą daugiau nei vienos įmonės darbuotojų išmokoms, o įmokų bei išmokų dydžiai nustatomi neatsižvelgiant į tai, kurioje įmonėje dirba konkretūs darbuotojai.

Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams (išskyrus išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išeitines išmokas ►**M6** ——— ◄), kurių visos sumos nereikia sumokėti per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

Išeitinės išmokos – išmokos darbuotojams, mokamos:

a) įmonei priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki išėjimo į pensiją amžiaus arba

▼B

b) darbuotojui priėmus sprendimą savo noru išeiti iš darbo mainais į tokias išmokas.

▼M6

▼B

Privalomos išmokos darbuotojams – išmokos darbuotojams, nepriklausančios nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą įmonėje.

Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimų vertė – numatomų būsimųjų mokėjimų, reikalingų įvykdyti įsipareigojimui, kylančiam iš darbuotojo tarnybos dabartiniu ir ankstesniais laikotarpiais, dabartinė vertė neatskaičius plano turto.

Dabartinės tarnybos išlaidos – nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis iš dabartinės darbuotojo tarnybos.

Palūkanų išlaidos – nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, atsirandantis todėl, kad vienu laikotarpiu priartėjama prie išmokų mokėjimo laiko.

Plano turtą sudaro:

a) ilgalaikio išmokų darbuotojams fondo turimas turtas ir

b) lengvatiniai draudimo polisai►M3 (*) ◄.

Ilgalaikio išmokų darbuotojams fondo turimas turtas – turtas (išskyrus neperleidžiamas finansines priemones, išleistas ataskaitas teikiančios įmonės):

a) priklausantis įmonei (fondui), kuri yra juridiškai nepriklausoma nuo ataskaitas teikiančios įmonės ir kurios vienintelė paskirtis – mokėti arba finansuoti išmokas darbuotojams, ir

b) skirtas tik išmokoms darbuotojams mokėti arba finansuoti, negalintis būti naudojamas ataskaitas teikiančios (net bankrutuojančios) įmonės kreditorių reikmėms arba gražinamas minėtai įmonei, jeigu:

   i) likusio fondo turto pakanka visiems susijusiems planiniams arba ataskaitas teikiančios įmonės išmokų darbuotojams įsipareigojimams įvykdyti arba

   ii) turtas grąžinamas ataskaitas teikiančiai įmonei kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

Lengvatinis draudimo polisas – su ataskaitas teikiančia įmone nesusijusio draudiko (apibūdinto 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas”) išduotas draudimo polisas, jeigu jame numatytos lėšos:

a) gali būti naudojamos tik išmokoms darbuotojams mokėti arba finansuoti pagal nustatytą išmokų planą ir

b) negali būti naudojamos ataskaitas teikiančios (net bankrutuojančios) įmonės kreditorių reikmėms ir jai išmokamos, jeigu:

   i) minėtos lėšos sudaro perteklinį turtą, kurio nereikia naudoti polisui, norint įvykdyti visus susijusius išmokų darbuotojams įsipareigojimus arba

   ii) minėtos lėšos grąžinamos ataskaitas teikiančiai įmonei kaip kompensacija už darbuotojų jau gautas išmokas.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp ketinančių pirkti (parduoti) šalių, sudarius tiesioginį sandorį.

Plano turto grąža – palūkanos, dividendai ir kitos pajamos, gautos iš plano turto, kartu su realizuotu ir nerealizuotu plano turto pelnu ar nuostoliu, prieš tai atėmus visas plano administravimo išlaidas ir paties plano mokamus mokesčius.

Aktuarinis pelnas ir nuostolis apima:

a) praktinius pakeitimus (skirtumus tarp ankstesnių aktuarinių prielaidų ir faktinio įvykio padarinių) ir

b) aktuarinių prielaidų pasikeitimo poveikį.

Anksčiau suteiktų paslaugų vertė – nustatytų išmokų įsipareigojimo už ankstesnius tarnybos laikotarpius dabartinės vertės padidėjimas, atsirandantis dabartiniu laikotarpiu dėl pensinio laikotarpio aprūpinimo ar kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams įvedimo ar pasikeitimų. Buvusios tarnybos išlaidos gali būti teigiamos (kai įmokos įvedamos ar patobulinamos) arba neigiamos (kai esamos išmokos sumažinamos).

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

▼B

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

8. Trumpalaikės išmokos darbuotojams:

a) algos, atlyginimai ir socialinio draudimo įmokos;

b) trumpalaikis mokamas ne darbo laikas (pavyzdžiui, metinės mokamos atostogos ir mokamos atostogos dėl ligos), kai ne darbo laikas numatomas per dvylika mėnesių po to, kai baigiasi laikotarpis, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą;

c) pelno dalis ir priemokos, mokamos per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos;

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

9. Trumpalaikių išmokų darbuotojams apskaita paprastai atliekama remiantis tiesiogiai proporcingu principu, nes įsipareigojimui ar kainai įvertinti aktuarinės prielaidos nereikalingos ir negali susidaryti aktuarinio pelno ar nuostolio. Be to, trumpalaikių išmokų darbuotojams įsipareigojimai vertinami netaikant diskontavimo.

Pripažinimas ir įvertinimas

Visos trumpalaikės išmokos darbuotojams

10. Jei per ataskaitinį laikotarpį darbuotojas atliko darbą, įmonė turi pripažinti trumpalaikių išmokų darbuotojams, kurias numatoma mokėti už tą darbą, nediskontuotą sumą:

a) kaip įsipareigojimą (sukauptąsias sąnaudas), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą sumą. Jei sumokėta suma viršija nediskontuotą išmokų sumą, įmonė turi pripažinti šį perviršį kaip turtą (iš anksto apmokėtas sąnaudas) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimuosius mokėjimus ar sugrąžinti pinigus, ir

b) kaip sąnaudas, nebent kitas tarptautinis apskaitos standartas reikalautų ar leistų įtraukti šias išmokas į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2 TAS „Atsargos" ir 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai").

11, 14 ir 17 paragrafuose paaiškinta, kaip įmonė turėtų taikyti šį reikalavimą trumpalaikėms išmokoms darbuotojams mokamo ne darbo laiko ir pelno dalies bei priemokų planų forma.

Trumpalaikis mokamas ne darbo laikas

11. Įmonė turi pripažinti laukiamą trumpalaikių išmokų darbuotojams dydį, mokamą už ne darbo laiką, taip, kaip numatyta 10 paragrafe:

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.

12. Įmonė gali mokėti darbuotojams už nebuvimą darbe dėl įvairių priežasčių: atostogų, ligos ir trumpalaikio nedarbingumo, motinystės ar tėvystės, prisiekusiojo prievolės ir karinės tarnybos. Mokamas ne darbo laikas skirstomas į:

a) sukauptąjį ir

b) nesukauptąjį.

13. Sukauptasis mokamas ne darbo laikas yra toks, kurį galima perkelti ir išnaudoti būsimaisiais laikotarpiais, jei dabartiniu laikotarpiu nebuvimo darbe trukmė nevisiškai išnaudota. Sukauptasis 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). Įsipareigojimas atsiranda tada, kai darbuotojai atlieka darbą, didinantį jų teisę į būsimą mokamą ne darbo laiką. Įsipareigojimas yra ir turi būti pripažįstamas, netgi jei kompensuoti nebuvimą darbe neprivaloma, nors vertinant tokį įsipareigojimą turi įtakos tikimybė, kad darbuotojas gali išeiti iš darbo nepasinaudojęs teise į sukauptąjį neprivalomą apmokėti ne darbo laiką.

14. Įmonė turi vertinti laukiamą sukauptojo mokamo ne darbo laiko kainą kaip papildomą sumą, kurią ji numato mokėti dėl neišnaudoto teisėto ne darbo laiko, sukaupto iki balanso datos.

▼B

15. Ankstesniajame paragrafe nurodytu metodu įsipareigojimas vertinamas papildomų mokėjimų, kurių laukiama atsirasiant vien dėl išmokų kaupimo, suma. Daugeliu atvejų įmonei gali neprireikti atlikti išsamių skaičiavimų, kad įvertintų, jog nėra svarbaus įsipareigojimo dėl neišnaudoto mokamo ne darbo laiko. Pavyzdžiui, tikėtina, kad įsipareigojimas, susijęs su atostogomis dėl ligos, bus svarbus tik tada, jei yra oficialus ar neoficialus susitarimas, kad neišnaudotos atostogos dėl ligos gali būti išnaudojamos kaip mokamos atostogos.

14 ir 15 paragrafus iliustruojantis pavyzdys

Įmonėje yra 100 darbuotojų, kurie kasmet turi teisę gauti penkias darbo dienas mokamų atostogų dėl ligos. Neišnaudotos atostogos dėl ligos gali būti perkeltos į kitus kalendorinius metus (tik vienerius). Atostogos dėl ligos pirmiausia atimamos iš einamųjų metų atostogų trukmės, o paskui – iš esamo likučio, perkelto iš praėjusių metų (LIFO būdas). 20X1 metų gruodžio 31 dieną vidutinė neišnaudoto vieno darbuotojo ne darbo laiko trukmė yra dvi dienos. Remdamasi ankstesne patirtimi, įmonė numato, kad 20X2 metais 92 darbuotojai pasinaudos ne daugiau kaip penkiomis dienomis mokamų atostogų dėl ligos ir kad likę 8 darbuotojai pasinaudos vidutiniškai po 6,5 dienos.

Įmonė numato, kad dėl 20X1 metų gruodžio 31 dieną susikaupusio neišnaudoto ne darbo laiko ji turės papildomai sumokėti nedarbingumo pašalpą už 12 dienų (po pusantros dienos kiekvienam iš 8 darbuotojų). Todėl įmonė pripažįsta įsipareigojimą, lygų nedarbingumo pašalpai už 12 dienų.

16. Nesukauptasis mokamas ne darbo laikas neperkeliamas: jis išnyksta, jei dabartiniu laikotarpiu skirtas laikas visiškai neišnaudojamas, ir nesuteikia išeinantiems iš darbo darbuotojams teisės gauti piniginę išmoką už neišnaudotą mokamų atostogų laiką. Paprastai taip yra nedarbingumo pašalpos atveju (jei praėjusiu laikotarpiu neišnaudotas atostogų laikas nepailgina jų būsimaisiais laikotarpiais), motinystės ir tėvystės atostogų atveju ir mokamo ne darbo laiko dėl prisiekusiojo prievolės ar karinės tarnybos. Įsipareigojimą ar sąnaudas įmonė pripažįsta tik po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

Pelno padalijimo ir priemokų planai

17. Įmonė turi pripažinti laukiamas išlaidas dėl pelno padalijimo ir priemokų mokėjimų pagal 10 paragrafą tada ir tik tada, kai:

a) ji turi dabartinį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą atlikti tokius mokėjimus už praėjusius įvykius ir

b) šį įsipareigojimą galima patikimai įvertinti.

Dabartinis įsipareigojimas yra tada ir tik tada, kai įmonė neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik atlikti šiuos mokėjimus.

18. Pagal kai kuriuos pelno padalijimo planus darbuotojai gauna pelno dalį tik tuo atveju, jei jie dirba įmonėje nustatytą laiką. Tokie planai sukuria konstruktyvų įsipareigojimą, nes darbuotojai atlieka darbą, kuris padidina mokėtiną sumą, jei jie tęsia darbą iki nustatyto laikotarpio pabaigos. Tokių konstruktyvių įsipareigojimų įvertinimas atspindi galimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę atitinkamos pelno dalies.

18 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Pelno padalijimo planas reikalauja, kad įmonė sumokėtų tam tikrą savo metinio ►**M5** pelnu ◄ dalį tiems darbuotojams, kurie dirbo tais metais. Jei per metus iš darbo neišėjo nė vienas darbuotojas, visa darbuotojams iš pelno sumokama suma sudarys 3 % ►**M5** pelnu ◄. Įmonė apskaičiavo, kad darbuotojų kaita sumažins išmokas iš pelno iki 2,5 % ►**M5** pelnu ◄.

Įmonė pripažįsta įsipareigojimą ir sąnaudas, lygias 2,5 % ►**M5** pelnu ◄.

19. Įmonė gali neturėti teisinės prievolės mokėti priemoką. Vis dėlto kai kuriais atvejais įmonės atlieka priemokų mokėjimą. Tokiu atveju įmonė turi konstruktyvų įsipareigojimą, nes ji neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti priemoką. Konstruktyvaus įsipareigojimo vertinimas atspindi tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę premijos.

20. Įmonė gali patikimai įvertinti teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą pagal pelno padalijimo ar priemokų planą tada ir tik tada, kai:

▼B

a) oficialiosiose plano sąlygose numatyta formulė išmokos dydžiui nustatyti;

b) ji nustato išmokėtinas sumas prieš finansinės atskaitomybės įgaliojimą išleisti ar

c) ankstesnė praktika aiškiai parodo įmonės konstruktyvaus įsipareigojimo sumą.

21. Įsipareigojimas pagal pelno padalijimo ir priemokų planą kyla iš darbuotojų tarnybos, o ne iš sandorio su įmonės savininkais. Todėl įmonė pripažįsta pelno pasidalijimo ir priemokų plano išlaidas sąnaudomis, o ne ►M5 pelnu ◄ paskirstymu.

22. Jei pelno dalies ir priemokų mokėjimai neturi būti visiškai sumokėti per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, šie mokėjimai yra kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams (žr. 126–131 paragrafus). ►M6 ——————— ◄

Atskleidimas

▼M5

23. Nors šiame Standarte nereikalaujama specialių atskleidimų apie trumpalaikes išmokas darbuotojams, tokių atskleidimų gali būti reikalaujama kituose Standartuose. Pavyzdžiui, 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*" reikalaujama atskleisti informaciją apie išmokas pagrindiniam vadovaujančiam personalui. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" reikalaujama atskleisti išmokų darbuotojams sąnaudas.

▼B

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANŲ IR NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANŲ SKIRTUMAS

24. Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apima, pavyzdžiui:

a) išmokas, mokamas išeinant į pensiją, pavyzdžiui, pensijas, ir

b) kitas išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pavyzdžiui, gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikotarpiui ir sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

Susitarimai, pagal kuriuos įmonė moka išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai. Visiems tokiems susitarimams įmonė taiko šį standartą, neatsižvelgdama į tai, ar įsteigtas atskiras ūkio subjektas įmokoms gauti ir išmokoms mokėti, ar ne.

25. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai skirstomi į nustatytų įmokų planus ir nustatytų išmokų planus, atsižvelgiant į plano ekonominę esmę, parodomą pagrindinių plano sąlygų. Pagal nustatytų įmokų planus:

a) įmonės teisinis ar konstruktyvus įsipareigojimas ribojamas suma, kurią ji sutinka sumokėti į fondą. Taigi išmokų, darbuotojo gaunamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sumą nulemia įmokų, įmonės (ir galbūt darbuotojo) sumokėtų į išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą ar draudimo bendrovei, suma kartu su iš įmokų gaunama investicijų grąža, ir

b) vadinasi, aktuarinė rizika (kad išmokos bus mažesnės nei laukiama) ir investicinė rizika (kad investuoto turto neužteks numatomoms išmokoms sumokėti) tenka darbuotojui.

26. Atvejai, kai įmonės įsipareigojimas neapsiriboja suma, kurią ji sutinka sumokėti į fondą, yra tada, kai įmonė turi teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą dėl:

a) plano išmokų formulės, susietos ne tik su įmokų suma;

b) tam tikros įmokų grąžos garantijos, gaunamos netiesiogiai per planą arba tiesiogiai, konkrečia atlyginimo už įmokas suma arba

c) neoficialios praktikos, sudarančios sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti. Pavyzdžiui, konstruktyvus įsipareigojimas gali atsirasti tada, jei anksčiau įmonė yra didinusi išmokas buvusiems darbuotojams, atsižvelgdama į infliaciją, netgi jei teisiškai ji neturi teisinio įpareigojimo to daryti.

27. Pagal nustatytų išmokų planus:

a) įmonė įsipareigoja mokėti sutartas išmokas dabartiniams ir buvusiems darbuotojams ir

▼B

b) aktuarinė rizika (kad išmokos kainuos daugiau, nei numatyta) ir investicinė rizika iš esmės tenka įmonei. Jei aktuarinė ar investicinė būklė yra blogesnė nei buvo tikėtasi, įmonės įsipareigojimas gali padidėti.

28. Toliau pateikiamuose 29–42 paragrafuose nustatytų įmokų planų ir nustatytų išmokų planų skirtumas paaiškinamas pagal jungtinius darbdavių planus, valstybinius planus ir apdraustąsias išmokas.

Jungtiniai darbdavių planai

29. Jungtinį darbdavių planą įmonė turėtų priskirti nustatytų įmokų planams arba nustatytų išmokų planams, atsižvelgdama į plano sąlygas (įskaitant visus konstruktyvius įsipareigojimus, neįeinančius į oficialias sąlygas). Jei jungtinis darbdavių planas yra nustatytų išmokų planas, įmonė turi:

a) apskaitoje parodyti jai priklausančią proporcingą nustatytų išmokų įsipareigojimo, plano turto ir su planu susijusių sąnaudų dalį, taip pat kaip atliktų bet kurio kito nustatytų išmokų plano apskaitą ir

b) nurodyti informaciją, reikalaujamą ►**M10** 120A paragrafas ◄.

30. Jei nepakanka informacijos, kad jungtiniam darbdavių planui, kuris yra nustatytų išmokų planas, būtų galima taikyti nustatytų išmokų apskaitą, įmonė turi:

a) plano apskaitą tvarkyti pagal 44–46 paragrafų reikalavimus, tarsi tai būtų nustatytų įmokų planas;

b) nurodyti:

i) faktą, kad planas yra nustatytų išmokų planas, ir

ii) priežastį, dėl kurios nepakanka informacijos, leidžiančios įmonei planą apskaitoje parodyti kaip nustatytų išmokų planą, ir

c) jei plano perviršis ar trūkumas gali veikti būsimų įmokų sumą, papildomai nurodyti:

i) visą turimą informaciją apie tą perviršį ar trūkumą;

ii) tam perviršiui ar trūkumui nustatyti taikytą pagrindą ir

iii) padarinius įmonei, jei jų yra.

31. Nustatytų įmokų jungtinio darbdavių plano pavyzdys:

a) planas finansuojamas pagal principą: mokėti iš einamųjų pajamų, t. y. nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tuo pačiu laikotarpiu, išmokėti; o būsimosios išmokos, uždirbtos einamuoju laikotarpiu, bus išmokėtos iš būsimųjų įmokų, ir

b) išmokos darbuotojams nustatomos pagal jų tarnybos trukmę ir plano dalyvės realiai negali pasitraukti iš plano nesumokėjusios įmokos už išmokas, darbuotojų uždirbtas iki pasitraukimo dienos. Toks planas sukuria įmonei aktuarinę riziką: jei galutinė išmokų, uždirbtų iki balanso datos, kaina yra didesnė nei buvo tikėtasi, įmonė turi padidinti savo įmokas arba įtikinti darbuotojus sutikti su mažesnėmis išmokomis. Todėl toks planas yra nustatytų išmokų planas.

32. Jei pakanka informacijos apie jungtinį darbdavių planą, kuris yra nustatytų išmokų planas, įmonė apskaitoje parodo jai priklausančią nustatytų išmokų įsipareigojimo, plano turto ir su planu susijusių išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išlaidų proporcingą dalį taip pat, kaip apskaitytų bet kurį kitą nustatytų išmokų planą. Tačiau kai kuriais atvejais įmonė, atlikdama apskaitą, gali nesugebėti apskaitos reikmėms pakankamai patikimai nustatyti jai tenkančios plano finansinės būklės ir rezultatų dalies. Taip gali atsitikti, jei:

a) ji negauna apie planą tokios informacijos, kuri tenkintų šio standarto reikalavimus, arba

b) planas įmonėms dalyvėms parodo aktuarinę riziką, susijusią su dabartiniais ir buvusiais kitų įmonių darbuotojais, todėl nėra nuoseklaus ir patikimo pagrindo įsipareigojimą, plano turtą ir sąnaudas paskirstyti atskiroms įmonėms plano dalyvėms.

Tokiais atvejais įmonė apskaito planą taip, tarsi tai būtų nustatytų įmokų planas ir pateikia papildomą informaciją, kurios reikalauja 30 paragrafas.

▼**M10**

32A. Gali būti sutartimi įformintas susitarimas tarp jungtinio darbdavių plano ir jo dalyvių, kuriuo nustatoma, kaip plano pelnas bus paskirstytas dalyviams (arba finansuojamas deficitas). Jungtinio darbdavių plano dalyvis sudaręs sutartį, pagal kurią planas apibūdinamas kaip nustatytų įmokų planas, pagal 30 paragrafą turi pripažinti turtą arba įsipareigojimą, atsirandantį sudarius sutartimi įformintą susitarimą, ir susidariusias pajamas arba sąnaudas - pelno ar nuostolio ataskaitoje.

▼M10

32A paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas dalyvauja jungtiniame darbdavių (nustatytų išmokų) plane, pagal kurį neparengtas plano įvertinimas remiantis 19 TAS. Tačiau jis atsiskaito už planą taip, lyg jis būtų nustatytų įmokų planas. Pagal 19 TAS neįvertinto plano finansavimo įvertinimas rodo, kad dėl plano susidaro 100 milijonų deficitas. Pagal sutartimi įformintą planą su plane dalyvaujančiais darbdaviais buvo sudarytas įnašų tvarkaraštis, kad per kitus penkerius metus būtų panaikintas deficitas. Bendra ūkio subjektų įmokų pagal sutartį suma yra 8 milijonai.

Ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimus mokėti įmokas, koreguojamas pagal pinigų laiko vertę ir pagal vienodą sąnaudų dalį, pateiktą pelno ar nuostolių ataskaitoje.

32B. 37 TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas” reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų arba atskleistų informaciją apie tam tikrus neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Pagal jungtinį darbdavių planą neapibrėžtieji įsipareigojimai gali atsirasti, pavyzdžiui, dėl:

a) aktuarinių nuostolių, susijusių su kitais dalyvaujančiais ūkio subjektais, nes kiekvienas jungtiniame darbdavių plane dalyvaujantis ūkio subjektas dalinasi kiekvieno kito dalyvaujančio ūkinio subjekto aktuarinę riziką, arba

b) pagal plano sąlygas nustatytos bet kokios atsakomybės finansuoti bet kokį plano nevykdymą, jei kiti ūkio subjektai nebedalyvauja plane.

▼B

33. Jungtiniai darbdavių planai skiriasi nuo bendro administravimo planų. Bendro administravimo planas yra sudaromas tik atskiriems darbdavių planams tam, kad šie darbdaviai galėtų sujungti savo turtą investiciniais tikslais ir sumažintų investicijų valdymo bei administravimo išlaidas, tačiau skirtingų darbdavių įsipareigojimai jų darbuotojams yra atskiri. Bendro administravimo planai nekelia ypatingų apskaitos problemų, kadangi lengvai gaunama informacija, leidžianti aiškinti juos taip pat kaip bet kurį vieno darbdavio planą, kadangi tokie planai įmonėms dalyvėms nekelia aktuarinės rizikos, susijusios su dabartiniais ir buvusiais kitų įmonių darbuotojais. Šio standarto apibrėžimai reikalauja, kad įmonė bendro administravimo planą priskirtų nustatytų įmokų planams arba nustatytų išmokų planams, atsižvelgdama į plano sąlygas (įskaitant visus konstruktyvius įsipareigojimus, neįeinančius į oficialias sąlygas).

▼M10

Nustatytų išmokų planai, pagal kuriuos paskirstoma rizika įvairiems bendrai valdomiems ūkio subjektams

34. Nustatytų išmokų planai, pagal kuriuos rizika paskirstoma įvairiems bendrai valdomiems ūkio subjektams, pvz., patronuojančiai įmonei ir dukterinėms įmonėms, nėra jungtiniai darbdavių planai.

34A. Tokiame plane dalyvaujantis ūkio subjektas turi gauti informaciją apie visą pagal 19 TAS įvertintą planą, pagrįstą prielaidomis, kurios taikomos visam planui. Jei yra sutartimi pagrįstas susitarimas arba nustatyta politika dėl nustatytų išmokų plano grynųjų išlaidų, kurios apskaičiuotos atskirų grupių ūkio subjektams pagal 19 TAS, nustatymo, ūkio subjektas savo atskiroje ar individualioje finansinėje atskaitomybėje turi pripažinti nustatytų išmokų plano grynąsias išlaidas, nustatytas minėtu būdu. Jei nėra tokio susitarimo arba politikos, nustatytų išmokų plano grynosios išlaidos turi būti pripažįstamos atskiros grupės ūkio subjekto, kuris pagal teisės aktus finansuoja darbdavio planą, atskiroje ar individualioje finansinėje atskaitomybėje. Kitos grupės ūkio subjektai savo atskiroje ar individualioje finansinėje atskaitomybėje turi pripažinti išlaidas, lygias įmokoms, kurias jie moka per tam tikrą laikotarpį.

34B. Dalyvavimas tokiame plane yra susijusios šalies sandoris su kiekvienu atskiros grupės ūkio subjektu. Todėl ūkio subjektas savo atskiroje ar individualioje finansinėje atskaitomybėje atskleidžia:

a) sutartimi pagrįstą susitarimą arba nustatytą politiką dėl nustatytų išmokų plano grynųjų išlaidų nustatymo arba faktą, kad tokios politikos nėra;

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

▼M10

c) jei ūkio subjektas nustatytų išmokų plano grynųjų išlaidų paskirstymą apskaitoje parodo pagal 34A paragrafą, visa informacija apie planą kaip apie visumą pateikiama pagal 120–121 paragrafus;

d) jei ūkio subjektas įmoką, mokamą tam tikrą laikotarpį, apskaitoje registruoja pagal 34A paragrafą, informacijos apie planą kaip apie visumą reikalaujama pateikti pagal 120A paragrafo b–e, j, n, o ir q punktus ir 121 paragrafą. Kito atskleidimo, kurio reikalaujama pagal 120A paragrafą, nereikia.

▼B

Valstybiniai planai

36. Įmonė turi apskaitoje parodyti valstybinį planą taip pat kaip ir jungtinį darbdavių planą (žr. 29 ir 30 paragrafus).

37. Įstatymuose numatomi valstybiniai planai apima visas įmones (arba visas tam tikros kategorijos, pavyzdžiui, tam tikros pramonės šakos įmones). Juos tvarko šalies ar vietos valdžios institucijos arba kuri nors kita institucija (pavyzdžiui, nepriklausoma įstaiga, įkurta specialiai šiam tikslui), kurios atskaitomybę teikianti įmonė nekontroliuoja ir neveikia. Kai kuriuose įmonių kuriamuose planuose numatomos ir privalomos išmokos, pakeičiančios išmokas, kurias priešingu atveju padengtų valstybinis planas, ir papildomos savo noru mokamos išmokos. Tokie planai nėra valstybiniai planai.

38. Valstybinis planas pagal pobūdį gali būti nustatytų išmokų arba nustatytų įmokų planas, atsižvelgiant į plane numatytą įmonės įsipareigojimą. Daugelis valstybinių planų finansuojami pagal principą: mokėti iš einamųjų pajamų, t. y. nustatomos tokio dydžio įmokos, kurių pakaktų išmokoms, mokėtinoms tuo pačiu laikotarpiu, išmokėti; o būsimosios išmokos, uždirbtos einamuoju laikotarpiu, bus išmokėtos iš būsimųjų įmokų. Vis dėlto daugelyje valstybinių planų nenumatomas teisinis ar konstruktyvus įmonių įsipareigojimas mokėti šias būsimąsias išmokas: vienintelis įmonės įsipareigojimas yra mokėti įmokas tada, kai jos tampa mokėtinos, o jei įmonėje valstybinio plano nariai nebedirba, ji nebeprivalo mokėti išmokų, kurias uždirbo jos pačios darbuotojai ankstesniais metais. Todėl valstybiniai planai paprastai yra nustatytų įmokų planai. Tačiau tais retais atvejais, kai valstybinis planas yra nustatytų išmokų planas, įmonė taiko 29 ir 30 paragrafuose numatytą tvarką.

Apdraustosios išmokos

39. Įmonė gali mokėti draudimo premijas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planui finansuoti. Įmonė tokį planą laiko nustatytų įmokų planu, nebent ji turėtų (tiesiogiai arba netiesiogiai per planą) teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą:

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

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

Jei įmonė turi tokį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą, ji turi aiškinti planą kaip nustatytų išmokų planą.

40. Draudimo sutartimi apdraustos išmokos neprivalo turėti tiesioginio ar savaiminio ryšio su įmonės įsipareigojimu mokėti išmokas darbuotojams. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planuose apskaita ir finansavimas atskiriami taip pat kaip ir kituose finansavimo planuose.

41. Jei įmonė finansuoja išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimą mokėdama už draudimo polisą, pagal kurį įmonė išlaiko teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą (tiesiogiai ar netiesiogiai per planą, per būsimų premijų nustatymo mechanizmą ar per susijusios šalies santykį su draudiku), tuomet premijų mokėjimas nėra nustatytų įmokų susitarimas. Vadinasi, įmonė:

a) apskaitoje parodo lengvatinį draudimo polisą kaip plano turtą (žr. 7 paragrafą) ir

b) pripažįsta kitus draudimo polisus kaip kompensacines teises (jei polisai tenkina 104A paragrafe numatytus kriterijus).

42. Jei draudimo polisas išduotas tam tikro plano dalyvio arba plano dalyvių grupės vardu ir įmonė pagal polisą neturi jokio teisinio ar konstruktyvaus įsipareigojimo padengti atsirandantį nuostolį, įmonė neturi įsipareigojimo mokėti išmokas darbuotojams ir už išmokų mokėjimą atsako tik draudikas. Nustatytų įmokų mokėjimas pagal tokias sutartis iš esmės yra įsipareigojimo mokėti išmokas darbuotojams apmokėjimas, o ne investicija įsipareigojimui įvykdyti. Vadinasi, įmonė nebeturi nei turto, nei įsipareigojimo. Todėl įmonė aiškina tokius mokėjimus kaip įmokas į nustatytų įmokų planą.

▼B

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: NUSTATYTŲ ĮMOKŲ PLANAI

43. Nustatytų įmokų apskaita yra paprasta, nes atskaitomybę teikiančios įmonės įsipareigojimą kiekvienu laikotarpiu lemia už tą laikotarpį mokėtina suma. Vadinasi, įsipareigojimui ar sąnaudoms įvertinti nereikalingos aktuarinės prielaidos ir negali susidaryti aktuarinis pelnas ar nuostolis. Be to, įsipareigojimai vertinami netaikant diskontavimo, išskyrus atvejus, kai visas įsipareigojimas neturi būti sumokėtas per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos.

Pripažinimas ir įvertinimas

44. Jei darbuotojas atliko darbą įmonėje per ataskaitinį laikotarpį, įmoką, už tą darbą, mokėtiną į nustatytų įmokų planą, įmonė turi pripažinti:

a) kaip įsipareigojimą (sukauptąsias sąnaudas), prieš tai išskaičiavus jau sumokėtą įmoką. Jei sumokėta įmoka viršija įmoką, mokėtiną už darbą iki balanso datos, įmonė turi pripažinti šį perviršį kaip turtą (iš anksto apmokėtas sąnaudas) tiek, kiek toks išankstinis mokėjimas sudarys sąlygas, pavyzdžiui, sumažinti būsimus mokėjimus arba sugrąžinti pinigus, ir

b) kaip sąnaudas, nebent kitas tarptautinis apskaitos standartas reikalautų ar leistų įtraukti įmoką į turto kainą (žr., pavyzdžiui, 2 TAS „Atsargos” ir 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai”).

45. Jei įmokos į nustatytų įmokų planą neturi būti visiškai sumokėtos per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, kuriuo darbuotojai atliko susijusį darbą, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos, taikant 78 paragrafe nurodytą diskonto normą.

Atskleidimas

46. Įmonė turi nurodyti sumą, pripažintą sąnaudomis nustatytų įmokų planuose.

47. Kai reikalaujama 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas”, įmonė pateikia informaciją apie pagrindinių vadovaujančiųjų darbuotojų įmokas į nustatytų įmokų planus.

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI: NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANAI

48. Nustatytų išmokų planų apskaita sudėtinga, nes įsipareigojimui ir sąnaudoms įvertinti reikalingos aktuarinės prielaidos ir yra aktuarinio pelno bei nuostolio tikimybė. Be to, įsipareigojimai vertinami taikant diskontavimą, nes jie gali būti apmokėti praėjus daugeliui metų po to, kai darbuotojai atliko susijusį darbą.

Pripažinimas ir įvertinimas

49. Nustatytų išmokų planai gali būti nefinansuojami arba visiškai ar iš dalies finansuojami įmonės (kartais jos darbuotojų) įmokomis į ūkio subjektą arba fondą, kuris teisiškai atskirtas nuo atskaitomybę teikiančios įmonės ir iš kurio mokamos išmokos darbuotojams. Finansuojamų išmokų mokėjimas suėjus terminui priklauso ne tik nuo fondo finansinės būklės bei investicinių rezultatų, bet ir nuo įmonės sugebėjimo (ir noro) padengti esamą fondo turto trūkumą. Todėl įmonė iš esmės prisiima įsipareigojimą dėl aktuarinės ir investicinės rizikos, susijusios su planu. Vadinasi, nustatytų išmokų plane pripažintos sąnaudos nebūtinai lygios už laikotarpį mokėtinų įmokų sumai.

50. Įmonė vykdo nustatytų išmokų planų apskaitą tokiais etapais:

a) taiko aktuarinius metodus, siekdama patikimai apskaičiuoti išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais į savo darbą einamuoju ir ankstesniais laikotarpiais, dydį. Tam įmonė turi nustatyti, kiek išmokų yra priskirtina einamajam ir ankstesniems laikotarpiams (žr. 67–71 paragrafus) ir apskaičiuoti (įvertinti aktuarines prielaidas) demografinius (tokius kaip darbuotojų kaita ir mirtingumas) bei finansinius (tokius kaip būsimas atlyginimų ir medicininių išlaidų augimas) kintamuosius, turėsiančius įtakos išmokų išlaidoms (žr. 72–91 paragrafus);

b) diskontuoja tą išmoką taikydama planuojamą sąlyginio vieneto metodą, kad nustatytų dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimo vertę ir dabartinės tarnybos kainą (žr. 64–66 paragrafus);

c) nustato plano turto tikrąją vertę (žr. 102–104 paragrafus);

d) nustato visą aktuarinio pelno ir nuostolių sumą ir tą aktuarinio pelno ir nuostolių sumą, kuri turi būti pripažinta (žr. 92–95 paragrafus);

e) jei planas buvo įdiegtas arba pakeistas, nustato atsirandančią buvusios tarnybos vertę (žr. 96–101 paragrafus), ir

▼B

f) jei planas buvo sumažintas arba įvykdytas, nustato atsirandantį pelną ar nuostolį (žr. 109–115 paragrafus).

Jei įmonė turi keletą nustatytų išmokų planų, kiekvienam svarbiam planui ji taiko šias procedūras atskirai.

51. Kai kuriais atvejais gali būti laikomos patikimomis sąmatos, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai, artimi detaliems skaičiavimams, iliustruojamiems šiame standarte.

Konstruktyvaus įsipareigojimo apskaita

52. Įmonė turi įtraukti į apskaitą ne tik savo teisinius įsipareigojimus pagal oficialiąsias nustatytų išmokų plano sąlygas, bet ir visus konstruktyvius įsipareigojimus, kylančius iš įmonės neoficialios praktikos. Neoficiali praktika sudaro sąlygas konstruktyviam įsipareigojimui atsirasti tada, kai įmonė neturi kito realaus pasirinkimo, kaip tik sumokėti išmokas darbuotojams. Konstruktyvaus įsipareigojimo pavyzdys – kai įmonės neoficialios praktikos pasikeitimas gali pakenkti jos ir darbuotojų santykiams.

53. Nustatytų išmokų plano oficialios sąlygos gali leisti įmonei nutraukti savo įsipareigojimą pagal planą. Vis dėlto paprastai įmonei sunku panaikinti planą, jei ji nori išlaikyti darbuotojus. Todėl, jeigu nėra prieštaraujančių įrodymų, išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apskaitoje daroma prielaida, kad dabar žadamas išmokas įmonė mokės ir per likusį darbuotojų darbo laiką.

Balansas

54. Nustatytų išmokų įsipareigojimu pripažintas dydis turi būti grynoji šių dydžių suma:

a) nustatytų įmokų įsipareigojimo dabartinė vertė balanso datą (žr. 64 paragrafą);

b) plius aktuarinis pelnas (atėmus aktuarinį nuostolį), nepripažintas dėl 92–93 paragrafuose nurodyto traktavimo;

c) minus dar nepripažintos buvusios tarnybos išlaidos (žr. 96 paragrafą);

d) minus plano turto (jei jo yra) tikroji vertė balanso datą, iš kurios turi būti tiesiogiai padengiami įsipareigojimai (žr. 102–104 paragrafus).

55. Nustatytų įmokų įsipareigojimo dabartinė vertė yra bendras įsipareigojimas prieš išskaičiuojant tikrąją plano turto vertę.

56. Įmonė turi tiksliai nustatyti dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų vertę ir tikrąją plano turto vertę, kad finansinėje atskaitomybėje pripažintos sumos iš esmės nesiskirtų nuo sumų, kurios bus apskaičiuotos balanso datą.

57. Šiame standarte rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, kad įmonė pasitelktų kvalifikuotą aktuarijų visiems svarbiausiems išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimams įvertinti. Praktiškai įmonė gali paprašyti, kad kvalifikuotas aktuarijus atliktų išsamų tokio įsipareigojimo įvertinimą iki balanso datos. Vis dėlto tokio įvertinimo rezultatai tikslinami atsižvelgiant į visus svarbius sandorius ir kitus esminius aplinkybių pasikeitimus (įskaitant rinkos kainų ir palūkanų normų pasikeitimus), įvykusius iki balanso datos.

58. Pagal 54 paragrafą apskaičiuota suma gali būti neigiama (turtas). Įmonė turi vertinti gaunamą turtą mažesniąja iš žemiau nurodytų sumų:

a) suma, nustatyta pagal 54 paragrafą, ir

b) grynąja šių dydžių suma:

i) visų nepripažintų aktuarinių nuostolių ir buvusios tarnybos išlaidų (žr. 92, 93 ir 96 paragrafus) ir

iii) ekonominės naudos, gaunamos iš plano grąžinamų lėšų arba būsimųjų plano įmokų sumažinimo forma, dabartinės vertės. Šio ekonominio pelno dabartinė vertė turi būti nustatyta taikant 78 paragrafe nurodytą diskonto normą.

58A. Taikant 58 paragrafą, einamojo laikotarpio pelnas neturi būti pripažįstamas tik kaip einamojo laikotarpio aktuarinio pelno arba išlaidų buvusiems darbuotojams rezultatas arba kaip nuostolis, gavus aktuarinį pelną einamuoju laikotarpiu. Dėl to pagal 54 paragrafo reikalavimus įmonė turėtų iš karto pripažinti toliau nurodytą pelną ir nuostolius, o nustatytą išmokų turtą apskaityti 58 paragrafo b punkte nustatyta tvarka:

a) einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius ir einamojo laikotarpio išlaidas buvusiems darbuotojams, jeigu jie viršija 58 paragrafo b punkto ii papunktyje nurodytos išmokų darbuotojams dabar-

▼B

tinės vertės sumažėjimą. Jeigu išmokų darbuotojams dabartinė vertė nesikeičia arba nepadidėja, visus einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius ir einamojo laikotarpio išlaidas buvusiems darbuotojams reikėtų pripažinti iš karto, kaip reikalaujama 54 paragrafe;

b) einamojo laikotarpio grynąjį draudimo pelną, atskaičius einamojo laikotarpio išlaidas buvusiems darbuotojams, jeigu jis viršija 58 paragrafo b punkto ii papunktyje nurodytų išmokų darbuotojams dabartinės vertės padidėjimą. Jeigu išmokų darbuotojams dabartinė vertė nesikeičia arba nesumažėja, visus einamojo laikotarpio grynuosius aktuarinius nuostolius, atskaičius einamojo laikotarpio išlaidas buvusiems darbuotojams reikėtų pripažinti iš karto, kaip nurodoma 54 paragrafe.

58B. 58A paragrafą įmonė taiko tik jeigu ataskaitinio laikotarpio pradžioje arba pabaigoje pagal patvirtintą išmokų planą susidaro perviršis ([1]) ir pagal dabartines plano sąlygas jo negalima susigrąžinti viso kompensuojant arba mažinant būsimas įmokas. Tokiais atvejais 58 paragrafo b punkto i papunktyje nurodyta suma padidinama per ataskaitinį laikotarpį patirtais aktuariniais nuostoliais, kurių pripažinimas atidedamas pagal 54 paragrafą. Jeigu minėtasis padidinimas nekompensuojamas atitinkamu išmokų darbuotojams, kurios gali būti pripažįstamos pagal 58 paragrafo b punkto ii papunktį, dabartinės vertės sumažėjimas, 58 paragrafo b punkte nurodyta gryna bendroji suma padidinama ir apskaitomas pelnas. Pagal 58A paragrafo reikalavimus tokiais atvejais pelnas negali būti pripažįstamas. Priešingas poveikis būna ataskaitinio laikotarpio aktuarinio pelno, kuris pagal 54 paragrafą nepripažįstamas, atveju, kai dėl aktuarinio pelno sumažėja sukaupti aktuariniai nuostoliai. 58A paragrafe nustatyta, kad tokiais atvejais nuostolis nepripažįstamas. Šios dalies taikymo pavyzdžiai pateikti C priede.

59. Turtas gali atsirasti tada, kai nustatytų išmokų planas buvo per daug finansuojamas arba tam tikrais atvejais, kai pripažįstamas aktuarinis pelnas. Įmonė tokiais atvejais pripažįsta turtą, nes:

a) ji kontroliuoja išteklius, kurie suteikia galimybę panaudoti perviršį būsimajai naudai gauti;

b) ši kontrolė yra praeities įvykių rezultatas (įmonės sumokėtų įmokų ir darbuotojo atlikto darbo) ir

c) įmonė gali gauti būsimąją ekonominę naudą sumažindama būsimąsias įmokas arba grąžindama piniginės lėšas tiesiogiai įmonei ar netiesiogiai į kitą planą, kuriame trūksta lėšų.

60. 58 paragrafo b punkte nurodyta riba nepanaikina atidėto tam tikrų aktuarinių nuostolių pripažinimo (žr. 92 ir 93 paragrafus) ir tam tikrų buvusios tarnybos išlaidų (žr. 96 paragrafą), kitų nei nurodyta 58A paragrafe. Tačiau ši riba panaikina pereinamąją nuostatą, nurodytą 155 paragrafo b punkte. ►**M10** 120A paragrafo f punkto iii papunktis ◄ reikalauja, kad įmonė atskleistų visas sumas, kurios nebuvo pripažintos turtu dėl 58 paragrafo b punkte nurodytos ribos.

Pavyzdys, iliustruojantis 60 paragrafą

Nustatytų išmokų plano charakteristika yra tokia:	
Dabartinė įsipareigojimo vertė	1 100
Plano turto tikroji vertė	(1 190)
	(90)
Nepripažinti aktuariniai nuostoliai	(110)
Nepripažinta anksčiau suteiktų paslaugų vertė	(70)
Nepripažintas įsipareigojimo padidėjimas pirmą kartą taikant šį standartą pagal 155 paragrafo b punktą	(50)
Neigiama suma, nustatyta pagal 54 paragrafą	(320)
Dabartinė būsimųjų lėšų grąžinimo ir būsimųjų įmokų sumažinimo vertė	90
Riba pagal 58 paragrafo b punktą skaičiuojama taip:	
Nepripažinti aktuariniai nuostoliai	110
Nepripažinta anksčiau suteiktų paslaugų vertė	70
Diskontuota ateityje galimų grąžinti lėšų ir būsimųjų įmokų dabartinė vertė	90
Riba	270

([1]) Perviršis – tai suma, kuria plane numatyto turto tikroji vertė viršija nustatyto išmokų įsipareigojimo dabartinę vertę.

▼B

270 yra mažiau už 320. Todėl įmonė pripažįsta 270 dydžio turtą ir nurodo, kad riba sumažino turto apskaitinę vertę 50 (žr. ►M10 120A paragrafo f punkto iii papunktis ◄).

▼M10

Pelno arba nuostolio ataskaita

61. Ūkio subjektas pelno ar nuostolio ataskaitoje turi pripažinti visas toliau pateiktas sumas, išskyrus jei pagal kitą Standartą reikalaujama arba leidžiama jas įtraukti į turto savikainą:

a) einamąsias paslaugų išlaidas (žr. 63–91 paragrafus);

b) palūkanų išlaidas (žr. 82 paragrafą);

c) laukiamą bet kokio plano turto (žr. 105–107 paragrafus) ir kokių kompensavimo teisių (žr. 104A paragrafą) atsiperkamumą;

d) aktuarinį pelną ir nuostolį, kaip reikalaujama pagal ūkio subjekto apskaitos politiką (žr. 92–93D paragrafus);

e) anksčiau suteiktų paslaugų išlaidas (žr. 96 paragrafą);

f) bet kokių sumažinimų arba atsiskaitymų įtaką (žr. 109 ir 110 paragrafus) ir

g) 58 paragrafo b punkte aprašyto apribojimo įtaką, išskyrus atvejus, kai jis pagal 93C paragrafą pripažįstamas kitur nei pelno ar nuostolio ataskaita.

▼B

62. Kiti tarptautiniai apskaitos standartai reikalauja įtraukti į turto savikainą tam tikras išmokų darbuotojams išlaidas, tokias kaip atsargos, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai (žr. 2 TAS „Atsargos" ir 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai"). Visos išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išlaidos, įtrauktos į tokio turto savikainą, nurodytos 61 paragrafe.

Pripažinimas ir įvertinimas: nustatytų išmokų įsipareigojimų ir dabartinės tarnybos išlaidų dabartinė vertė

63. Galutinėms nustatytų išmokų plano išlaidoms gali turėti įtakos daug kintamųjų, tokių kaip galutiniai atlyginimai, darbuotojų kaita ir mirtingumas, medicininių išlaidų tendencijos, o finansuojamo plano kainą – investicinės pajamos iš plano turto. Galutinės plano išlaidos yra neaiškios ir tikėtina, kad šis neaiškumas išliks ilgai. Kad būtų galima įvertinti dabartinę įsipareigojimų, susijusių su išmokomis, mokamomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, bei dabartinės tarnybos išlaidomis, vertę, būtina:

a) taikyti aktuarinį įvertinimo metodą (žr. 64–66 paragrafus);

b) priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams (žr. 67–71 paragrafus) ir

c) įvertinti aktuarines prielaidas (žr. 72–91 paragrafus).

Aktuarinio įvertinimo metodas

64. Dabartinei nustatytų išmokų įsipareigojimų vertei bei dabartinei dabartinės tarnybos (prireikus – ir buvusios tarnybos) išlaidų vertei nustatyti įmonė turi taikyti planuojamo sąlyginio vieneto metodą.

65. Taikant planuojamo sąlyginio vieneto metodą (kartais vadinamą tarnybos metais sukauptų išmokų metodu arba išmokų/tarnybos metų metodu), daroma prielaida, kad kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia teisę gauti papildomą išmokos vienetą (žr. 67–71 paragrafus) ir, prieš apskaičiuojant galutinį įsipareigojimą, kiekvienas vienetas įvertinamas atskirai (žr. 72–91 paragrafus).

66. Įmonė diskontuoja visą įsipareigojimą, susijusį su išmokomis pasibaigus tarnybos laikotarpiui, netgi jei įsipareigojimo dalies apmokėjimo terminas sueina per dvylika mėnesių, skaičiuojant nuo balanso datos.

65 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Baigus tarnybą išmokama vienkartinė išmoka, lygi 1 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. 1 metais atlyginimas yra 10 000 ir daroma prielaida, kad kasmet jis didės po 7 % (sudėtinis procentas). Taikoma diskonto norma – 10 % per metus. Pateikiamoje lentelėje parodyta, kaip didėja įsipareigojimas darbuotojui, kuris turėtų išeiti iš darbo 5-ų metų pabaigoje, darant prielaidą, kad aktuarinės prielaidos išliks nepakitusios. Paprastumo dėlei šiame pavyzdyje neatsižvelgiama į papildomą patikslinimą, kuris reikalingas siekiant parodyti tikimybę, jog darbuotojas gali išeiti iš darbo anksčiau ar vėliau nei numatyta.

▼B

Metai	1	2	3	4	5
Įmoka priskiriama:					
— ankstesniems metams	0	131	262	393	524
— einamiesiems metams (1 % galutinio atlyginimo)	131	131	131	131	131
— einamiesiems ir ankstesniems metams	131	262	393	524	655
Pradinis įsipareigojimas	—	89	196	324	476
Palūkanos 10 %	—	9	20	33	48
Dabartinės tarnybos išlaidos	89	98	108	119	131
Galutinis įsipareigojimas	89	196	324	476	655

Pastaba: 1. Pradinis įsipareigojimas yra išmokų, priskirtų ankstesniems metams, dabartinė vertė.

2. Dabartinės tarnybos išlaidos yra išmokų, priskirtų einamiesiems metams, dabartinė vertė.

3. Galutinis įsipareigojimas yra išmokų, priskirtų einamiesiems ir ankstesniems metams, dabartinė vertė.

Išmokos priskyrimas tarnybos laikotarpiams

67. Įmonė, apskaičiuodama nustatytų išmokų įsipareigojimų dabartinę vertę ir susijusias dabartinės, jei reikia ir buvusios, tarnybos išlaidas, išmoką priskiria tarnybos laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau, jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais skatins mokėti daug didesnes išmokas nei ankstesniais metais, įmonė turi paskirstyti išmoką tiesiogiai proporcingu principu nuo:

a) momento, kai darbuotojo tarnyba pirmą kartą suteikia teisę gauti išmoką pagal planą (nepaisant to, ar išmokos priklauso nuo tolesnės tarnybos, ar ne); iki

b) momento, kai tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės gauti reikšmingų papildomų išmokų pagal planą, išskyrus tai, kiek jos susijusios su tolesniu atlyginimo didėjimu.

68. Planuojamo sąlyginio vieneto metodai reikalauja, kad įmonė priskirtų išmoką einamajam laikotarpiui (kad būtų galima apskaičiuoti dabartinės tarnybos išlaidas) ir einamajam bei ankstesniems laikotarpiams (kad būtų galima apskaičiuoti dabartinę nustatytų išmokų įsipareigojimų vertę). Įmonė priskiria išmoką laikotarpiams, kuriais kilo išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimas. Šis įsipareigojimas atsiranda, kai darbuotojas atlieka darbą mainais į išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui, kurias įmonė numato mokėti būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Aktuariniai metodai leidžia įmonei įvertinti šį įsipareigojimą pakankamai patikimai, kad būtų galima pagrįstai pripažinti įsipareigojimą.

68 paragrafą iliustruojantys pavyzdžiai

1. Nustatytų išmokų plane numatyta vienkartinė 100 dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus, mokama darbuotojui išeinant į pensiją.

   Kiekvieniems metams priskiriama 100 išmoka. Dabartinės tarnybos išlaidos yra dabartinė 100 vertė. Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė yra dabartinė 100 vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki balanso datos.

   Jei išmoka turi būti sumokėta iš karto darbuotojui išeinant iš darbo, dabartinės tarnybos išlaidos ir dabartinė nustatytų įsipareigojimų vertė atspindi datą, kurią, kaip numatoma, darbuotojas išeis. Taigi dėl diskontavimo poveikio, jos yra mažesnės nei sumos, kurios būtų gautos, jei darbuotojas išeitų iš darbo balanso datą.

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

▼B

Kiekvieniems tarnybos metams priskiriama įmoka, lygi dabartinei mėnesio pensijos, sudarančios 0,2 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertei. Pensija mokėtina nuo numatomo išėjimo į pensiją dienos iki mirties dienos. Dabartinės tarnybos išlaidos yra dabartinė tos išmokos vertė. Dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė yra dabartinė mėnesinių pensijos mokėjimų, sudarančių 0,2 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, vertė, padauginta iš tarnybos metų skaičiaus iki balanso datos. Dabartinės tarnybos išlaidos ir dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė diskontuojama, nes pensijos pradedamos mokėti nuo 65 metų amžiaus.

69. Darbuotojo tarnyba sukelia įsipareigojimą pagal nustatytų išmokų planą netgi tada, kai išmokas lemia būsimas darbas (kitaip tariant, jos nėra privalomos mokėti). Darbuotojo tarnyba iki privalomo mokėjimo sukelia konstruktyvų įsipareigojimą, nes kiekvieno kito balanso datą būsimo darbo, kurį darbuotojas turi atlikti prieš įgydamas teisę į pašalpą, apimtis mažėja. Įmonė, vertindama nustatytų išmokų įsipareigojimą, atsižvelgia į tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali neįvykdyti privalomų mokėjimo reikalavimų. Be to, nors kai kurios iš išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pavyzdžiui, pašalpos sveikatos priežiūrai, tampa mokėtinomis tik tada, jeigu įvyksta tam tikras įvykis, kai darbuotojas jau nebedirba, įsipareigojimas sukuriamas darbuotojui dar atliekant darbą, kuris suteikia teisę į pašalpą tokiam įvykiui įvykus. Tam tikro įvykio tikimybė turi įtakos įsipareigojimo įvertinimui, tačiau nenulemia įsipareigojimo buvimo.

69 paragrafą iliustruojantys pavyzdžiai

1. Pagal planą mokama 100 dydžio išmoka už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos darbuotojui ima priklausyti po 10 tarnybos metų.

   Kiekvieniems metams priskiriama 100 dydžio išmoka. Kiekvienais pirmųjų 10 metų dabartinės tarnybos išlaidos ir dabartinė įsipareigojimo vertė atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų.

2. Pagal planą mokama 100 dydžio pašalpa 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 dydžio išmoka.

70. Įsipareigojimas didėja iki datos, kol tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į papildomą išmokų sumą. Todėl visa išmoka priskiriama laikotarpiams, pasibaigiantiems tą dieną ar iki jos. Išmoka priskiriama atskiriems ataskaitiniams laikotarpiams pagal plano išmokų formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais suteiks teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais, įmonė išmoką turi paskirstyti tiesiogiai proporcingai iki datos, kai tolesnė darbuotojo tarnyba nebesuteikia teisės į papildomą išmokų sumą. Taip yra todėl, kad darbuotojo tarnyba per visą laikotarpį galiausiai paskatins mokėti padidintą išmoką.

70 paragrafą iliustruojantys pavyzdžiai

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

   Kiekvieniems pirmųjų 10 metų priskiriama 100 (1 000 padalijus iš 10) dydžio išmoka. Dabartinės tarnybos išlaidos kiekvienais metais atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti dešimties metų. Vėlesniems metams išmoka nepriskiriama.

2. Pagal planą mokama vienkartinė 2 000 dydžio išėjimo į pensiją išmoka visiems darbuotojams, kurie dar dirba būdami 55 metų amžiaus ir yra išdirbę dvidešimt metų arba kurie dar dirba būdami 65 metų, neatsižvelgiant į jų tarnybos trukmę.

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

▼B

Darbuotojams, atėjusiems į įmonę 35–45 metų amžiaus, ilgesnė nei dvidešimties metų tarnyba neskatina mokėti papildomų išmokų. Šiems darbuotojams įmonė skiria 100 dydžio išmoką (2 000 padalijus iš 20) už kiekvienus pirmųjų 20 tarnybos metų.

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

Visų darbuotojų dabartinės tarnybos išlaidos ir dabartinė įsipareigojimo vertė atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti reikiamo laikotarpio.

3. Pagal sveikatos priežiūros, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 40 % medicininių išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau nei 10, bet mažiau nei 20 metų, ir 50 % šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

   Pagal plano išmokų formulę, įmonė skiria 4 % dabartinės numatomų medicininių išlaidų vertės (40 % padalijus iš 10) kiekvieniems pirmųjų 10 metų ir 1 % (10 % padalijus iš 10) kiekvieniems antrojo dešimtmečio metų. Dabartinės tarnybos išlaidos kiekvienais metais atspindi tikimybę, kad darbuotojas gali neišdirbti laikotarpio, reikalingo daliai ar visoms išmokoms uždirbti. Išmoka neskiriama darbuotojams, kurie, kaip numatoma, neišdirbs 10 metų.

4. Pagal sveikatos priežiūros, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planą jau nebedirbančiam darbuotojui atlyginama 10 % medicininių išlaidų, jei darbuotojas išeina iš darbo išdirbęs daugiau nei 10, bet mažiau nei 20 metų, ir 50 % šių išlaidų, jei darbuotojas išeina išdirbęs 20 ar daugiau metų.

   Tarnyba vėlesniais metais suteikia teisę į daug didesnę išmoką nei ankstesniais metais. Todėl tiems darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išdirbs 20 ar daugiau metų, įmonė skiria išmoką tiesiog proporcingai, pagal 68 paragrafą. Ilgesnė nei 20 metų tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas. Todėl išmoka, priskiriama kiekvieniems pirmųjų 20 metų, sudaro 2,5 % dabartinės numatomų medicininių išlaidų vertės (50 % padalijus iš 20).

   Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš įmonės išdirbę 10–20 metų, kiekvienais pirmųjų 10 metų skiriama išmoka sudaro 1 % dabartinės numatomų medicininių išlaidų vertės. Šiems darbuotojams įmonė neskiria išmokų už laikotarpį nuo dešimtųjų metų pabaigos iki numatomo išėjimo iš darbo dienos.

   Darbuotojams, kurie, kaip numatoma, išeis iš darbo neišdirbę 10 metų, išmoka neskiriama.

71. Jei išmokos suma sudaro nustatytą galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus dalį, atlyginimo padidėjimas ateityje turės įtakos sumai, kuri reikalinga įsipareigojimui už tarnybą iki balanso datos įvykdyti, tačiau nesukurs papildomo įsipareigojimo. Todėl:

   a) pagal 67 paragrafo b punktą atlyginimo padidėjimas nesuteikia papildomų išmokų, netgi jei išmokų suma ir priklauso nuo galutinio atlyginimo, ir

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

71 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

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

Išmoka, sudaranti 3 % apskaičiuoto galutinio atlyginimo, priskiriama kiekvieniems metams iki darbuotojui sukaks 55 metai. Nuo šios datos tolesnė darbuotojo tarnyba nesuteikia teisės į dideles papildomas išmokas pagal planą. Už tarnybą nuo šio amžiaus išmokos nebeskiriamos.

Aktuarinės prielaidos

72. Aktuarinės prielaidos turi būti nešališkos ir tarpusavyje suderinamos.

73. Aktuarinės prielaidos yra geriausias įmonės kintamųjų, kurie nulems pensinio laikotarpio aprūpinimui teksiančias sąnaudas, įvertinimas. Aktuarinės prielaidos yra šios:

▼B

a) demografinės prielaidos, atspindinčios būsimas dabartinių ir buvusių darbuotojų (bei jų išlaikytinių), turinčių teisę į išmokas, charakteristikas. Demografinės prielaidos susijusios su:

i) mirtingumu – tiek tarnybos laikotarpiu, tiek jam pasibaigus;

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

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

iv) reikalavimų padengti medicinines išlaidas kiekiu;

b) finansinės prielaidos, susijusios su:

i) diskonto norma (žr. 78–82 paragrafus);

ii) būsimų atlyginimų ir išmokų lygiais (žr. 83–87 paragrafus);

iii) medicininių išmokų atvejais – būsimomis medicininėmis išlaidomis, įskaitant reikalavimų ir išmokų administravimo sąnaudas, jei jos reikšmingos (žr. 88–91 paragrafus), ir

iv) laukiama plano turto grąžos norma (žr. 105–107 paragrafus).

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

75. Aktuarinės prielaidos tarpusavyje suderinamos, jei jos atspindi ekonominius santykius tokių veiksnių kaip infliacija, atlyginimų augimo tempai, plano turto grąža ir diskonto normos. Pavyzdžiui, visos prielaidos, priklausančios nuo tam tikro infliacijos lygio (pavyzdžiui, palūkanų normų, atlyginimų bei išmokų didėjimo prielaidos), bet kuriuo numatomu būsimuoju laikotarpiu priima vienodą infliacijos lygį tuo laikotarpiu.

76. Įmonė nustato nominalaus (nustatyto) dydžio diskonto normą ir kitas finansines prielaidas, nebent realūs (pakoreguoti pagal infliaciją) skaičiavimai būtų patikimesni, pavyzdžiui, hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis (žr. 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis”) arba jei išmokos indeksuojamos, o indeksuojamų obligacijų ta pačia valiuta ir tais pačiais terminais rinka yra stipri.

77. Finansinės prielaidos turi būti grindžiamos balanso datą numatomomis rinkos sąlygomis tuo laikotarpiu, per kurį turi būti įvykdyti įsipareigojimai.

Aktuarinės prielaidos: diskonto norma

78. Norma, taikoma išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimams (ir finansuojamiems, ir nefinansuojamiems) diskontuoti, turi būti nustatoma remiantis rinkos pajamomis iš aukštos kokybės įmonių obligacijų balanso datą. Šalyse, kuriose nėra didelės tokių obligacijų rinkos, remiamasi rinkos pajamomis (balanso datą) iš Vyriausybinių obligacijų. Įmonių obligacijų ar Vyriausybinių obligacijų valiuta ir terminas turi atitikti pensinio laikotarpio aprūpinimo įsipareigojimų valiutą ir terminą.

79. Viena iš aktuarinių prielaidų, darančių reikšmingą įtaką, yra diskonto norma. Diskonto norma atspindi pinigų laiko vertę, bet ne aktuarinę ar finansinę riziką. Be to, diskonto norma neatspindi įmonei būdingos kredito rizikos, kurią patiria įmonės kreditoriai, ir rizikos, kad būsimoji praktika gali skirtis nuo aktuarinių prielaidų.

80. Diskonto norma atspindi numatomą išmokų mokėjimo laiką. Praktiškai įmonė dažniausiai tai pasiekia taikydama vieną diskonto normos svertinį vidurkį, parodantį apskaičiuotą išmokų mokėjimo laiką ir sumą bei valiutą, kuria išmokos bus mokamos.

81. Kai kuriais atvejais gali nebūti didelės obligacijų rinkos su pakankamai ilgu išpirkimo terminu, atitinkančiu numatomą visų išmokų mokėjimo terminą. Tokiais atvejais įmonė taiko einamąsias atitinkamo termino rinkos normas trumpesnio termino mokėjimams diskontuoti, o diskonto normą ilgesnio termino mokėjimams apskaičiuoja ekstrapoliuodama einamąsias rinkos normas pagal pajamų kreivę. Visa dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimų vertė neturėtų būti ypatingai jautri diskonto normai, taikomai tai išmokų daliai, kuri mokėtina vėliau, nei sueina įmonių ar Vyriausybinių obligacijų terminas.

82. Palūkanų išlaidos skaičiuojamos dauginant laikotarpio pradžioje nustatytą diskonto normą iš to laikotarpio dabartinės nustatytų įmokų įsipareigojimų vertės, atsižvelgiant į visus reikšmingus įsipareigojimo pasikeitimus. Dabartinė įsipareigojimo vertė skirsis nuo balanse pripažinto įsipareigojimo, kadangi įsipareigojimas pripažįstamas atskaičius tikrąją plano turto vertę ir dėl to, kad kai kuris aktuarinis pelnas ir nuostolis bei kai kurios buvusios tarnybos išlaidos pripažįstamos ne iš karto. (A priede, be kita ko, iliustruojamas palūkanų išlaidų skaičiavimas.)

▼B

Aktuarinės prielaidos: atlyginimai, išmokos ir medicininės išlaidos

83. Įsipareigojimai, susiję su išmokomis, mokamomis tarnybos laikotarpiui pasibaigus, turi būti vertinami taip, kad vertinime atsispindėtų:

a) įvertintas būsimasis atlyginimų padidėjimas;

b) plano sąlygose numatytos išmokos (arba atsirandančios iš kiekvieno konstruktyvaus įsipareigojimo, neįeinančio į šias sąlygas) balanso datą ir

c) apskaičiuoti būsimieji valstybinių išmokų dydžio pokyčiai, veikiantys išmokas, mokėtinas pagal nustatytų išmokų planą, jei ir tik jei:

i) šie pokyčiai buvo priimti iki balanso datos arba

ii) ankstesnė praktika ar kiti patikimi duomenys rodo, kad šios valstybinės išmokos kaip nors nuspėjamai keisis, pavyzdžiui, pagal bendrojo kainų lygio ar bendrojo atlyginimų lygio pasikeitimus.

84. Įvertinant būsimųjų atlyginimų padidėjimą, atsižvelgiama į infliaciją, darbo stažą, paaukštinimą ir kitus svarbius veiksnius, tokius kaip darbo rinkos pasiūla ir paklausa.

85. Jei oficialiosios plano sąlygos (arba bet kuris konstruktyvus įsipareigojimas, neįeinantis į šias sąlygas) reikalauja, kad įmonė būsimaisiais laikotarpiais keistų išmokas, vertinant įsipareigojimą šie pokyčiai turi atsispindėti. Taip yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui:

a) anksčiau įmonėje pašalpos buvo didinamos, pavyzdžiui, siekiant sušvelninti infliacijos poveikį, ir nėra požymių, kad ši praktika ateityje keistųsi;

b) aktuarinis pelnas jau buvo pripažintas finansinėje atskaitomybėje ir oficialiosios plano sąlygos (arba netiesioginis įpareigojimas, neįeinantis į šias sąlygas) ar įstatymai įpareigoja įmonę panaudoti šio plano perviršį plano dalyvių išmokoms (žr. 98 paragrafo c punktą).

86. Aktuarinės prielaidos neatspindi tų būsimųjų išmokų pokyčių, kurie balanso datą nenurodyti oficialiosiose plano sąlygose (arba konstruktyviame įsipareigojime). Tokius pokyčius sukelia:

a) buvusios tarnybos išlaidos tiek, kiek jie pakeičia išmokas už tarnybą iki tokio pasikeitimo ir

b) dabartinės tarnybos išlaidos po pasikeitimo tiek, kiek jie pakeičia išmokas už tarnybą iki tokio pasikeitimo.

87. Kai kurios išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, yra susietos su kintamaisiais, tokiais kaip valstybės pensinių išmokų ar valstybinės sveikatos priežiūros lygis. Tokių išmokų įvertinimas parodo laukiamus tokių kintamųjų pokyčius, grindžiamus ankstesne praktika ir kitais patikimais įrodymais.

88. Prielaidose dėl medicininių išlaidų reikia atsižvelgti į numatomus būsimuosius medicinos paslaugų pokyčius, kylančius dėl infliacijos ir specifinio medicininių išlaidų pasikeitimo.

89. Išmokų medicininėms išlaidoms, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įvertinimas reikalauja daryti prielaidas dėl būsimųjų reikalavimų lygio bei dažnio ir šių reikalavimų įvykdymo kainos. Įmonė įvertina būsimas medicinines išlaidas, remdamasi savo pačios ankstesnės praktikos duomenimis, prireikus – papildomais kitų įmonių, draudimo bendrovių, medicinos paslaugų teikėjų ir kitų šaltinių duomenimis. Įvertinant būsimąsias medicinines išlaidas, atsižvelgiama į technologijos pažangos poveikį, naudojimosi sveikatos priežiūros paslaugomis ar jų teikimo pokyčius ir plano dalyvių sveikatos būklės pasikeitimus.

90. Reikalavimų lygis ir dažnis ypač priklauso nuo darbuotojų (ir jų išlaikytinių) amžiaus, sveikatos būklės ir lyties, taip pat gali būti veikiamas kitų veiksnių, pavyzdžiui, geografinės padėties. Todėl praeities duomenys koreguojami tiek, kiek gyventojų demografinė struktūra skiriasi nuo gyventojų, kurių praeities duomenys buvo panaudoti, demografinės struktūros. Jie tikslinami ir tada, kai yra patikimų įrodymų, kad praeities tendencijos nebesitęs.

91. Kai kurie sveikatos priežiūros išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai reikalauja, kad darbuotojai mokėtų įnašus ir padengtų plano medicinines išlaidas. Skaičiuojant būsimąsias medicinines išlaidas, atsižvelgiama į tokias įmokas, remiantis plano sąlygomis balanso datą (arba remiantis konstruktyviu įsipareigojimu, neįeinančiu į tokias sąlygas). Šių darbuotojų įnašai pakeičia buvusios tarnybos išlaidas arba, pagal aplinkybes, sumažina. Reikalavimų tenkinimo išlaidas galima sumažinti išmokomis iš valstybinių ar kitų medicinos paslaugų teikėjų (žr. 83 paragrafo c punktą ir 87 paragrafą).

▼B

Aktuarinis pelnas ir nuostolis

▼M10

92. ***Nustatant nustatytų išmokų įsipareigojimą pagal 54 paragrafą, ūkio subjektas, vadovaudamasis 58A paragrafu, turi pripažinti savo aktuarinio pelno ar nuostolių dalį pajamomis arba sąnaudomis (kaip nustatyta 93 paragrafe), jei grynasis sukauptas nepripažintas aktuarinis pelnas ir nuostolis ankstesnio atskaitomybės laikotarpio pabaigoje viršijo vieną iš didesnių sumų:***

a) tos dienos 10 % nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės (prieš atimant plano turtą ir

b) tos dienos 10 % plano turto tikrosios vertės.

Šie apribojimai turi būti apskaičiuojami ir taikomi atskirai kiekvienam nustatytų išmokų planui.

93. ***Kiekvieno nustatytų išmokų plano aktuarinio pelno ir nuostolio dalis yra perviršis, kuris nustatomas pagal 92 paragrafą, paskirsčius jį pagal numatomą plane dalyvaujančių darbuotojų vidutinį darbingumo amžių. Tačiau ūkio subjektas gali priimti bet kokį sisteminį metodą, kuris leidžia greičiau pripažinti aktuarinį pelną ir nuostolį, su sąlyga, kad toks pat pagrindas taikomas tiek pelnui, tiek nuostoliams nuosekliai kiekvieną atskaitomybės laikotarpį. Ūkio subjektas tokius sisteminius metodus gali taikyti aktuariniam pelnui ir nuostoliui, net jei jiems taikomi 92 paragrafe numatyti apribojimai.***

93A. ***Jei pagal 93 paragrafą ūkio subjektas taiko aktuarinio pelno ir nuostolio pripažinimo tuo laikotarpiu, kuriuo jie atsiranda, politiką, pagal 93B–93D paragrafus juos gali pripažinti kitur nei pelno ar nuostolio ataskaita su sąlyga, kad jis tokią politiką taiko:***

a) visų savo nustatytų išmokų planų atžvilgiu ir

b) viso savo aktuarinio pelno ir nuostolio atžvilgiu.

93B. Aktuarinis pelnas ir nuostolis, pripažinti kitur nei pelno ar nuostolio ataskaita, kaip leidžiama pagal 93A paragrafą, turi būti pateikti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, vadinamoje „pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaita”, kuri apima tik 1 TAS 96 paragrafe (persvarstyta 2003 m.) apibrėžtus straipsnius. Ūkio subjektas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje neprivalo pateikti aktuarinio pelno ir nuostolio stulpelio forma, nurodyta 1 TAS 101 paragrafe, arba bet kokia kita forma, kuri apima straipsnius, apibrėžtus 1 TAS 97 paragrafe.

93C. Ūkio subjektas, kuris pripažįsta aktuarinį pelną ir nuostolį pagal 93A paragrafą, visus pakeitimus dėl 58 paragrafo b punkte nurodyto apribojimo taip pat turi pripažinti ne pelno ar nuostolio, o pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje.

93D. Aktuarinis pelnas ir nuostolis bei dėl 58 paragrafo b punkte nurodyto apribojimo atliekami pakeitimai, kurie buvo tiesiogiai pripažinti pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje, nedelsiant turi būti pripažinti nepaskirstytame pelne. Jie neturi būti pripažinti pelno ar nuostolio ataskaitoje vėlesniais laikotarpiais.

▼B

94. Aktuarinis pelnas ir nuostolis gali atsirasti padidėjus ar sumažėjus dabartinei nustatytų įmokų įsipareigojimo vertei arba bet kurio susijusio plano turto tikrajai vertei. Aktuarinio pelno ar nuostolio priežastys, pavyzdžiui, būtų šios:

a) neįtikėtinai didelė ar maža darbuotojų kaita, priešlaikinis išėjimas į pensiją, mirtingumas ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiosiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) ar medicininių išlaidų padidėjimas;

b) būsimos darbuotojų kaitos, priešlaikinio išėjimo į pensiją, mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei oficialiosiose ar konstruktyviose plano sąlygose numatytas išmokų padidinimas dėl infliacijos) ar medicininių išlaidų padidėjimo skaičiavimų pasikeitimo poveikis;

c) diskonto normos pasikeitimo poveikis ir

d) skirtumai tarp faktinės plano turto grąžos ir lauktos plano turto grąžos (žr. 105–107 paragrafus).

►M10 95. Ilgu laikotarpiu aktuarinis pelnas ir nuostolis gali būti tarpusavyje užskaitomi. Todėl išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, mokėjimo įsipareigojimų vertinimai gali būti laikomi svyravimo apie geriausią vertinimą ribomis (arba „vertės intervalu”). Ūkio subjektui leidžiama, tačiau nėra reikalaujama, pripažinti aktuarinį

▼B

pelną ir nuostolį, kuris patenka į tą intervalą. ◄ Šis standartas reikalauja, kad įmonė pripažintų bent jau nustatytą aktuarinio pelno ir nuostolio, nukrypstančio nuo „vertės intervalo" plius/minus 10 %, dalį. (A priede, be kita ko, iliustruojamas aktuarinio pelno ir nuostolio traktavimas.) Standartas taip pat leidžia taikyti sistemingus greitesnio pripažinimo metodus, jeigu šie metodai tenkina 93 paragrafe nurodytas sąlygas. Tokie leistini metodai yra, pavyzdžiui, viso aktuarinio pelno ir nuostolio (ir patenkančio, ir nepatenkančio į „vertės intervalą") pripažinimas nedelsiant. 155 paragrafo b punkto iii papunktyje paaiškinamas reikalingumas įvertinti nepripažintą pereinamojo įsipareigojimo dalį į apskaitą įtraukiant vėlesnį aktuarinį pelną.

Anksčiau suteiktų paslaugų vertė

96. Įmonė, vertindama savo nustatytų įmokų įsipareigojimą pagal 54 paragrafą, turi, pagal 58A paragrafą, tiesiogiai pripažinti buvusios tarnybos išlaidas sąnaudomis, taikydama tiesioginiai proporcingą metodą per vidutinį laikotarpį iki tol, kol įmokos tampa mokėtinos. Jei išmokas reikia sumokėti iš karto po nustatytų išmokų plano įdiegimo ar pakeitimo, įmonė turi nedelsdama pripažinti buvusios tarnybos išlaidas.

97. Buvusios tarnybos išlaidos atsiranda tada, kai įmonė įdiegia nustatytų išmokų planą ar pakeičia išmokas, mokamas pagal esamą nustatytų išmokų planą. Tokie pakeitimai atliekami mainais į darbuotojų tarnybą per laikotarpį tol, kol įmoka tampa mokėtina. Todėl buvusios tarnybos išlaidos pripažįstamos tą laikotarpį, nesvarbu, kad išlaidos yra susijusios su darbuotojų tarnyba ankstesniais laikotarpiais. Buvusios tarnybos išlaidos vertinamos kaip įsipareigojimo pasikeitimas, kylantis dėl pataisos (žr. 64 paragrafą).

97 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Įmonė turi pensijų planą, kuriame numatyta pensija sudaro 2 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus. Išmokos mokėtinos po penkerių tarnybos metų. 20X5 m. sausio 1 d. įmonė padidino pensiją iki 2,5 % galutinio atlyginimo už kiekvienus tarnybos metus, pradedant 20X1 m. sausio 1 d. Pensijos padidinimo dieną dabartinė papildomų išmokų už tarnybą nuo 20X1 m. sausio 1 d. iki 20X5 m. sausio 1 d. vertė yra tokia:

Darbuotojai, X5 01 01 išdirbę daugiau nei 5 metus	150
Darbuotojai, X5 01 01 išdirbę mažiau nei 5 metus (vidutinis laikotarpis iki dienos, kai išmokos mokėtinos – 3 metai)	120
	270

Įmonė iš karto pripažįsta 150, nes šią išmoką jau priklauso sumokėti. Įmonė pripažįsta 120 tiesiogiai proporcingu principu per trejus metus nuo 20X5 m. sausio 1 d.

98. Į buvusios tarnybos išlaidas neįskaitoma:

a) faktinio ir anksčiau planuoto atlyginimo padidėjimo skirtumų poveikis įsipareigojimui mokėti išmokas už tarnybą ankstesniais metais (buvusios tarnybos išlaidų nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti planuojami atlyginimai);

b) pensijų savo nuožiūra didinimo per mažas ar per didelis įvertinimas, kai įmonė turi konstruktyvų įsipareigojimą didinti pensijas (buvusios tarnybos išlaidų nėra, nes aktuarinėse prielaidose numatyti tokie padidinimai);

c) įmokų padidėjimo, atsirandančio iš finansinėje atskaitomybėje jau pripažinto aktuarinio pelno, įvertinimas, jei įmonė pagal oficialias plano sąlygas (arba pagal konstruktyvų įsipareigojimą, nenumatytą šiose sąlygose) arba pagal įstatymus privalo plano perviršį naudoti plano dalyvių išmokoms, netgi jei išmokų padidinimas oficialiai dar neįformintas (atsirandantis įsipareigojimo padidėjimas yra aktuarinis nuostolis, o ne buvusios tarnybos išlaidos (žr. 85 paragrafo b punktą));

d) privalomų mokėti išmokų padidėjimas, kai, nesant naujų ar padidintų išmokų, darbuotojai atitinka privalomo išmokų mokėjimo reikalavimus (buvusios tarnybos išlaidų nėra, nes apskaičiuotos išmokų sąnaudos buvo pripažintos dabartinės tarnybos išlaidomis atliekant tarnybą), ir

e) plano pataisymų, mažinančių išmokas už būsimą tarnybą, poveikis (sumažinimas).

▼B

99. Įmonė, įvesdama ar keisdama išmokas, nustato buvusios tarnybos išlaidų amortizavimo grafiką. Būtų neįmanoma parengti išsamius dokumentus, reikalingus paskesniems amortizavimo grafiko pakeitimams nustatyti ir įgyvendinti. Be to, tikėtina, kad poveikis būtų svarbus tik sumažinant ar įvykdant. Todėl įmonė atlieka buvusios tarnybos išlaidų amortizavimo grafiko pataisas tik tada, jei yra sumažinimas ar kompensacija.

100. Jei įmonė sumažina išmokas, mokėtinas pagal esamą nustatytų išmokų planą, atsirandantis nustatytų išmokų įsipareigojimo sumažėjimas pripažįstamas kaip buvusios tarnybos išlaidos per vidutinį laikotarpį (neigiamos), kol tampa privaloma mokėti sumažintą išmokų dalį.

101. Jei įmonė sumažina tam tikras išmokas, mokėtinas pagal esamą nustatytų išmokų planą, ir tuo pačiu metu padidina kitas išmokas, mokėtinas pagal planą tiems patiems darbuotojams, įmonė aiškina šį pakeitimą kaip vieninteli grynąjį pakeitimą.

Pripažinimas ir įvertinimas: plano turtas

Plano turto tikroji vertė

102. Bet kurio plano turto tikroji vertė išskaičiuojama nustatant sumą, pripažįstamą balanse pagal 54 paragrafą. Jei rinkos kainos nėra, plano turto tikroji vertė apskaičiuojama; pavyzdžiui, diskontuojant laukiamus būsimuosius pinigų srautus diskonto norma, atspindinčia riziką, siejamą ir su plano turtu, ir su šio turto terminu ar laukiama perleidimo data (arba, jei turtas neturi termino, numatomu laikotarpiu iki susijusio įsipareigojimo įvykdymo).

103. Į plano turtą neįtraukiamos atskaitomybę teikiančios įmonės neįmokėtos į fondą įmokos, taip pat kaip ir įmonės išleistos ir fonde laikomos neperleidžiamos finansinės priemonės. Iš plano turto atimami visi fondo įsipareigojimai, nesusiję su išmokomis darbuotojams, pavyzdžiui, prekybinės ir kitos mokėtinos sumos bei įsipareigojimai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis.

104. Jeigu plano turtas apima lengvatinius draudimo polisus, kurie tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, minėtų draudimo polisų tikroji vertė apskaičiuojama kaip dabartinė susijusių įsipareigojimų vertė, kaip nurodoma 54 paragrafe (atliekant bet kokį sumažinimą, jeigu ne visas pagal draudimo polisus gautinas sumas įmanoma susigrąžinti).

Kompensacijos

104A. Jeigu ir tik kai įsitikinama, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas išlaidas, reikalingas nustatytam išmokų įsipareigojimui įvykdyti, įmonė savo teisę į kompensaciją ataskaitose turi nurodyti kaip atskirą turtą. Turtą įmonė turėtų apskaitoje parodyti tikraja verte. Visais kitais atvejais minėtą turtą įmonė turėtų apskaitoje parodyti taip pat kaip plano turtą. Pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje nustatyto išmokų plano išlaidas, galima nenurodyti sumos, kuri apskaitoje parodoma kaip išlaidų kompensavimas.

104B. Kartais įmonė gali reikalauti, kad kita šalis, tokia kaip draudikas, sumokėtų visas nustatytai išmokai reikalingas išlaidas arba jų dalį. 7 paragrafe apibūdinti lengvatiniai draudimo polisai yra plano turtas. Lengvatinius draudimo polisus įmonė apskaitoje rodo taip pat kaip visą kitą plano turtą, o 104A paragrafas netaikomas (žr. 39–42 ir 104 paragrafus).

104C. Nelengvatinis draudimo polisas nepriskiriamas plano turtui. 104A paragrafas taikomas tokiais atvejais: savo teisę į kompensaciją pagal draudimo polisą įmonė apskaitoje parodo kaip atskirą turtą ir neišskaito, apskaičiuodama nustatytos išmokos įsipareigojimą, kuris ataskaitose pateikiama pagal 54 paragrafo reikalavimus; visais kitais atvejais minėtą turtą įmonė apskaitoje parodo taip pat kaip savo plano turtą. Pirmiausia nustatytos išmokos įsipareigojimas, kuris ataskaitose pateikiamas pagal 54 paragrafo reikalavimus, padidinamas (sumažinamas) taip, kad bendra suma draudimo pelno (nuostolio), susijusio su nustatytos išmokos įsipareigojimu ir atitinkama teise į išlaidų kompensavimą, lieka neparodyta apskaitoje pagal 92 ir 93 paragrafus. Pagal ►**M10** 120A paragrafo f punkto iv papunktį ◄ reikalavimus įmonė ataskaitose turi trumpai apibūdinti ryšį tarp teisės į išlaidų kompensavimą ir susijusio įsipareigojimo.

104A–C paragrafų pavyzdys

Dabartinė įsipareigojimo vertė	1 241
Ataskaitose nenurodytas aktuarinis pelnas	17
Balanse nurodomas įsipareigojimas	1 258

▼B

Teisės, įgyjamos pagal draudimo polisus, kurie tiksliai atitinka kai kurių pagal planą mokėtinų išmokų dydį ir terminus. Šių išmokų dabartinė vertė yra 1 092.	1 092

Nepripažintas aktuarinis pelnas, lygus 17, yra bendras grynasis aktuarinis pelnas iš įsipareigojimo ir teisės į kompensaciją.

104D. Jeigu teisė į kompensaciją atsiranda pagal draudimo polisą, kuris tiksliai atitinka kai kurių arba visų pagal nustatytą išmokų planą mokėtinų išmokų sumą ir terminus, teisės į kompensaciją tikroji vertė yra dabartinė susijusio įsipareigojimo vertė, apibūdinta 54 paragrafe (atliekant bet kurį sumažinimą, jeigu galima susigrąžinti ne visą kompensaciją).

Plano turto grąža

105. Laukiamoji plano turto grąža yra viena iš pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažintų pajamų sudedamųjų dalių. Skirtumas tarp laukiamosios plano turto grąžos ir faktinės plano turto grąžos yra aktuarinis pelnas arba nuostolis; į jį ir nustatytų išmokų įsipareigojimo aktuarinį pelną ir nuostolius atsižvelgiama, nustatant grynąją sumą, kuri lyginama su 10 % „vertės intervalu", apibūdintu 92 paragrafe.

106. Laukiamoji plano turto grąža remiasi laikotarpio pradžios rinkos prognozėmis dėl grąžos per visą susijusio įsipareigojimo trukmę. Laukiamoji plano turto grąža parodo tuo laikotarpiu turimo plano turto tikrosios vertės pokyčius, atsirandančius dėl į fondą sumokėtų faktinių įmokų ir iš fondo išmokėtų faktinių išmokų.

107. Įmonė, nustatydama laukiamąją ir faktinę plano turto grąžą, išskaičiuoja laukiamas administracines išlaidas, išskyrus tas, kurios įtrauktos į aktuarines prielaidas įpareigojimui įvertinti.

106 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

20X1 metų sausio 1 dieną plano turto tikroji vertė buvo 10 000, o grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas – 760. 20X1 m. birželio 30 d. pagal planą buvo išmokėta 1 900 išmokų suma ir gauta 4 900 įmokų suma. 20X1 m. gruodžio 31 d. plano turto tikroji vertė buvo 15 000, o dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė buvo 14 792. Aktuariniai įsipareigojimo nuostoliai per 20X1 metus buvo 60.

20X1 m. sausio 1 d. atskaitomybę teikianti įmonė atliko šiuos tuometinėmis rinkos kainomis pagrįstus įvertinimus:

	%
Palūkanų ir dividendų pajamos atskaičius fondo mokėtinus mokesčius	9,25
Realizuotas ir nerealizuotas plano turto pelnas (atskaičius mokesčius)	2,00
Administracinės išlaidos	(1,00)
Laukiamoji grąžos norma	10,25
Laukiamoji ir faktinė plano turto grąža 20X1 metais:	
Grąža iš 10 000, turimų 12 mėn. esant 10,25 %	1 025
Grąža iš 3 000, turimų 6 mėn. esant 5 % (tolygiems 10,25 % per metus, sudedamiems kas 6 mėn.)	150
Laukiamoji plano turto grąža 20X1 metais	1 175
Plano turto tikroji vertė 20X1 m. gruodžio 31 d.	15 000
Minus plano turto tikroji vertė 20X1 m. sausio 1 d.	(10 000)
Minus gautos įmokos	(4 900)
Plius išmokėtos išmokos	1 900
Faktinė plano turto grąža	2 000

Skirtumas tarp laukiamosios plano turto grąžos (1 175) ir faktinės plano turto grąžos (2 000) yra aktuarinis pelnas, lygus 825. Todėl sukauptasis grynasis nepripažintas aktuarinis pelnas yra 1 525 (760 plius 825 minus 60). Pagal 92 paragrafą nustatytos „vertės intervalo" ribos yra 1 500 (didesnis iš dviejų dydžių: i) 10 % nuo 15 000 arba ii) 10 % nuo 14 792). Kitais metais (20X2) įmonė pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažįsta aktuarinį pelną, lygų 25 (1 525 minus 1 500), padalytą iš laukiamos vidutinės likusios susijusių darbuotojų darbo trukmės.

20X2 metais laukiamoji plano turto grąža bus grindžiama X2 01 01 dienos rinkos prognozėmis dėl grąžos per visą įsipareigojimo laikotarpį.

▼B

Verslo jungimai

▼M3

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

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

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

ir

▼B

c) sumos, kurių įgijėjas nepripažino pagal 155 paragrafo b punkto nuostatas.

Plano sumažinimas ir įvykdymas

109. Įmonė turi pripažinti nustatytų įmokų plano sumažinimo ar įvykdymo pelną ar nuostolius tada, kai sumažinamas ar įvykdomas planas. Plano sumažinimo ar įvykdymo pelnas ar nuostolis turi apimti:

a) visus atsirandančius nustatytų įmokų įsipareigojimo dabartinės vertės pasikeitimus;

b) visus atsirandančius plano turto tikrosios vertės pasikeitimus;

c) visą susijusį aktuarinį pelną ir nuostolį bei buvusios tarnybos išlaidas, kurie anksčiau nebuvo pripažinti pagal 92 ir 96 paragrafus.

110. Įmonė, prieš nustatydama plano sumažinimo ar įvykdymo poveikį, turi dar kartą įvertinti įsipareigojimą (ir susijusio pelno turtą, jei toks yra) pagal dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas).

111. Planas sumažinimas tada, kai įmonė:

a) akivaizdžiai įpareigota labai sumažinti plano apimamų darbuotojų skaičių arba

b) pakeičia nustatytų išmokų plano sąlygas taip, kad svarbiausias elementas, būsimoji dabartinių darbuotojų tarnyba, nebesuteiks teisės į išmokas arba suteiks teisę tik į sumažintas išmokas.

Planas gali būti mažinamas dėl atskiro įvykio, tokio kaip gamyklos uždarymas, veiklos nutraukimas, plano nutraukimas ar laikinas sustabdymas. Įvykis laikomas pakankamai svarbiu ir jį galima būtų laikyti plano sumažinimo priežastimi, jei sumažinimo pelno ar nuostolio pripažinimas turėtų reikšmingą poveikį finansinei atskaitomybei. Plano mažinimas dažnai būna susijęs su reorganizavimu. Todėl įmonė apskaitoje parodo plano sumažinimą tuo pat metu kaip ir susijusį reorganizavimą.

112. Planas įvykdomas, kai įmonė sudaro sandorį, panaikinantį visą tolesnį teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą dėl dalies ar visų išmokų, teikiamų pagal nustatytų išmokų planą, pavyzdžiui, kai iš karto sumokama piniginė išmoka plano dalyviams ar jų vardu mainais į teisę gauti nurodytas išmokas pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

113. Kartais įmonė įsigyja draudimo polisą kai kurioms arba visoms išmokoms darbuotojams už dabartinį arba pasibaigusį tarnybos laikotarpį. Tokio poliso įsigijimas nėra atsiskaitymas, jei įmonė lieka juridiškai arba netiesiogiai įsipareigojusi (žr. 39 paragrafą) sumokėti kitas sumas, draudikui neišmokėjus darbuotojams draudimo polise nustatytų išmokų. 104A–D paragrafuose nurodoma, kaip turi būti pripažįstamos ir įvertinamos apskaitoje plano turtui nepriskiriamos teisės į kompensacijas pagal draudimo polisus.

114. Planas įvykdomas, kartu ir sumažinamas, jei jis nustoja būti įvykdžius įsipareigojimą. Tačiau plano nutraukimas nėra jo sumažinimas ar įvykdymas, jei jį pakeičia naujas planas, teikiantis iš esmės analogiškas išmokas.

115. Jei plano sumažinimas susijęs tik su kai kuriais plane dalyvaujančiais darbuotojais arba jei įvykdoma tik įsipareigojimo dalis, į pelną ar nuostolį įtraukiama proporcinga anksčiau nepripažintų buvusių tarnybos išlaidų ir aktuarinio pelno bei nuostolių dalis (ir pereinamosios sumos, likusios nepripažintos pagal 155 paragrafo b punktą). Proporcinga dalis nustatoma remiantis dabartine įsipareigojimų verte prieš sumažinimą ar įvykdymą ir po to, nebent konkrečiomis aplinkybėmis būtų protingiau taikyti kitą pagrindą. Pavyzdžiui, gali būti taikomas bet kuris pelnas, atsirandantis iš

▼B

to paties plano sumažinimo ar įvykdymo, pirmiausia siekiant panaikinti visas nepripažintas buvusios tarnybos išlaidas, susijusias su tuo pačiu planu.

115 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Įmonė nutraukia verslo segmento veiklą ir šio segmento darbuotojai išmokų nebeuždirbs. Tai yra plano sumažinimas be įvykdymo. Taikant dabartines aktuarines prielaidas (įskaitant dabartines rinkos palūkanų normas ir kitas dabartines rinkos kainas) prieš pat sumažinimą, įmonės nustatytų išmokų įsipareigojimo grynoji dabartinė vertė yra 1 000, plano turto tikroji vertė yra 820, o grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas yra 50. Įmonė pradėjo taikyti šį standartą prieš vienerius metus. Tai padidino grynąjį įsipareigojimą 100 ir įmonė nusprendė pripažinti šią sumą per penkerius metus (žr. 155 paragrafo b punktą). Šis sumažinimas mažina įsipareigojimo grynąją dabartinę vertę 100 ir ji lygi 900.

10 % anksčiau nepripažinto aktuarinio pelno ir pereinamųjų sumų (100/1 000) yra susiję su ta įsipareigojimo dalimi, kuri buvo panaikinta mažinant. Todėl sumažinimo poveikis yra toks:

	Iki sumažinimo	Sumažinimo pelnas	Po sumažinimo
Grynoji dabartinė įsipareigojimo vertė	1 000	(100)	900
Plano turto tikroji vertė	(820)	–	(820)
	180	(100)	80
Nepripažintas aktuarinis pelnas	50	(5)	45
Nepripažinta pereinamoji suma ($100 \times {}^{4}/_{5}$)	(80)	8	(72)
Balanse pripažintas grynasis įsipareigojimas	150	(97)	53

Pateikimas

Tarpusavio užskaita

116. Įmonė turi užskaityti turtą, susijusį su vienu planu, ir kito plano įsipareigojimą tada ir tik tada, kai ji:

a) turi juridiškai įgyvendinamą teisę naudoti vieno plano perviršį kito plano įsipareigojimams įvykdyti ir

b) ketina įvykdyti įsipareigojimus „grynuoju" būdu arba realizuoti vieno plano perteklių ir įvykdyti kito plano įsipareigojimą vienu metu.

117. Užskaitos kriterijai yra panašūs į finansinėms priemonėms nustatytus kriterijus (žr. 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas").

Sąvokų trumpalaikis ir ilgalaikis atskyrimas

118. Kai kurios įmonės trumpalaikį turtą ir įsipareigojimus atskiria nuo ilgalaikio turto ir įsipareigojimų. Šis standartas nenurodo, ar įmonė turi atskirti trumpalaikes ir ilgalaikes turto ir įsipareigojimų, kylančių dėl išmokų, mokamų tarnybos laikotarpiui pasibaigus, dalis.

Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sąnaudų finansiniai elementai

119. Šis standartas nenurodo, ar įmonė turi pateikti dabartinės tarnybos išlaidas, palūkanų išlaidas ir laukiamąją plano turto grąžą kaip vieno pajamų ar sąnaudų straipsnio komponentus pelno (nuostolio) ataskaitoje.

Atskleidimas

▼M10

120. Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinės atskaitomybės vartotojams įvertinti jo nustatytų išmokų planų pobūdį ir tų planų pakeitimų finansinį poveikį per laikotarpį.

▼M10

120A. Ūkio subjektas apie nustatytų išmokų planus turi atskleisti šią informaciją:

a) ūkio subjekto apskaitos politiką dėl aktuarinio pelno ir nuostolio pripažinimo;

b) bendrą plano tipo aprašymą;

c) nustatytų išmokų įsipareigojimo, pateikiamo dabartine verte, laikotarpio pradžios ir pabaigos likučių suderinimą, atskirai parodant, jei įmanoma, įtaką per laikotarpį, priskiriamą kiekvienam iš šių punktų:

i) einamosioms paslaugų išlaidoms;

ii) palūkanų išlaidoms;

iii) plano dalyvių įmokoms;

iv) aktuariniam pelnui ir nuostoliui;

v) planų, įvertintų kita valiuta nei ūkio subjekto pateikimo valiuta, užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiui;

vi) išmokėtoms išmokoms;

vii) anksčiau suteiktų paslaugų išlaidoms;

viii) verslo jungimams;

ix) sumažinimams ir

x) atsiskaitymams;

d) nustatytų išmokų įsipareigojimo dėl sumų, susidarančių iš planų, kurie visiškai nefinansuojami, ir sumų, susidarančių iš planų, kurie visiškai ar iš dalies finansuojami, analizę;

e) plano turto, įvertinto tikrąja verte, laikotarpio pradžios ir pabaigos likučius ir bet kokios kompensavimo teisės, pagal 104A paragrafą pripažintos kaip turtas ir pateiktos atskirai, laikotarpio pradžios ir pabaigos likučių suderinimą atskirai pateikiant, jei įmanoma, įtaką per laikotarpį, priskiriamą kiekvienam iš šių punktų:

i) planuojamam turto atsiperkamumui;

ii) aktuariniam pelnui ir nuostoliui;

iii) planų, įvertintų kita valiuta nei ūkio subjekto pateikimo valiuta, užsienio valiutos keitimo kurso pokyčiui;

iv) darbdavio įmokoms;

v) plano dalyvių įmokoms;

vi) sumokėtoms išmokoms;

vii) verslo jungimams ir

viii) atsiskaitymams;

f) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės, nurodytos c punkte, ir tikrosios plano turto vertės, nurodytos e punkte, suderinimą pagal turtą ir įsipareigojimus, pripažįstamus balanse, parodant bent jau:

i) grynąjį aktuarinį pelną ar nuostolius, nepripažintus balanse (žr. 92 paragrafą);

ii) anksčiau suteiktų paslaugų išlaidas, nepripažintas balanse (žr. 96 paragrafą);

iii) bet kokią sumą, nepripažintą turtu dėl pagal 58 paragrafo b punkte taikomo apribojimo;

iv) bet kokio kompensavimo teisės tikrąją vertę balanso datą, kai ta vertė pripažįstama turtu pagal 104A paragrafą (trumpai apibūdinant ryšį tarp kompensavimo teisės ir susijusio įsipareigojimo) ir

v) kitas balanse pripažintas sumas;

g) bendras sąnaudas, pripažintas pelno arba nuostolio ataskaitoje pagal kiekvieną iš pateiktų punktų ir straipsnio eilutę (-es), kuriose jie pateikiami:

i) einamosios paslaugų išlaidos;

ii) palūkanų išlaidos;

iii) planuojamas turto atsiperkamumas;

iv) laukiamas bet kokios kompensavimo teisės, pripažįstamos turtu pagal 104A paragrafą, atsiperkamumas;

v) aktuarinis pelnas ir nuostolis;

▼M10

vi) anksčiau suteiktų paslaugų išlaidos;

vii) bet kokių sumažinimų ar atsiskaitymų įtaka ir

viii) pagal 58 paragrafo b punktą taikomo apribojimo įtaka;

h) pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje pripažinta kiekvieno iš šių punktų bendra suma:

i) aktuarinio pelno ir nuostolio ir

ii) pagal 58 paragrafo b punktą taikomo apribojimo įtakos;

i) jei ūkio subjektai aktuarinį pelną ir nuostolį pripažįsta pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje pagal 93A paragrafą, jie turi nurodyti sukauptą aktuarinio pelno ir nuostolio sumą, pripažintą pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaitoje;

j) kiekvienos plano pagrindinės turto kategorijos, kuri apima, tačiau tuo neapsiriboja, nuosavybės priemones, skolų priemones, nekilnojamąjį turtą ir visą kitą turtą, procentinį dydį arba sumą, kurią sudaro visas plano turtas, pateiktas tikraja verte;

k) į plano turto, pateikto tikrąją verte, vertę įtrauktas sumas:

i) ūkio subjekto nuosavų finansinių priemonių visų kategorijos suma, ir

ii) viso ūkio subjekto valdomo nekilnojamojo turto arba kitokio naudojamo turto sumas;

l) išsamų aprašymą pagrindo, naudojamo nustatant bendrą laukiamą turto atsiperkamumo normą, įskaitant plano turto pagrindinių kategorijų poveikį;

m) faktinį plano turto atsiperkamumą, taip pat faktinį bet kokios kompensavimo teisės, pripažintos turtu pagal 104A paragrafą, atsiperkamumą;

n) pagrindines aktuarines prielaidas, taikomas balanso datą, įskaitant, kai tinkama:

i) diskonto normas;

ii) laukiamas tam tikro plano turto atsiperkamumo normas tais laikotarpiais, kuriais pateikiama finansinė atskaitomybė;

iii) laukiamas bet kokios kompensavimo teisės, pripažintos turtu pagal 104A paragrafą, atsiperkamumo normas tais laikotarpiais, kuriais pateikiama finansinė atskaitomybė;

iv) laukiamas atlyginimo padidėjimo normas (ir indeksų ar kitų kintamųjų , tiksliai apibrėžtų pagal formalias ar konstruktyvias plano sąlygas kaip būsimų išmokų padidėjimo pagrindą, pokyčius);

v) gydymo išlaidų normų tendencijas ir

vi) bet kokią kitą informaciją, kuriai taikomos aktuarinės prielaidos.

Ūkio subjektas turi atskleisti bendrą aktuarinių prielaidų sumą (pavyzdžiui, kaip absoliutų procentinį dydį), o ne tik skirtumą tarp skirtingų procentinių dydžių ar kitų kintamųjų;

o) padidėjimo vienu procentiniu punktu ir sumažėjimo vienu procentiniu punktu įtaką numatytoms gydymo išlaidų normų tendencijoms:

i) grynąsias periodines gydymo išlaidas, kurios susidaro pasibaigus tarnybos laikui, sudarančių einamųjų paslaugų išlaidų ir palūkanų išlaidų bendri komponentai ir

ii) sukaupti įsipareigojimai apmokėti gydymo išlaidas pasibaigus tarnybos laikui.

Atliekant šį atskleidimą visos kitos prielaidos turi būti pastovios. Kai planai vykdomi aukštos infliacijos sąlygomis, turi būti atskleistas numatytų gydymo išlaidų kitimo normos procentinio dydžio, kuris reikšmingai panašus į tą procentinį dydį, kuris yra žemo infliacijos lygio sąlygomis, padidėjimo ar sumažėjimo rezultatas;

p) einamojo ataskaitinio laikotarpio ir ankstesnių keturių ataskaitinių laikotarpių sumas:

i) nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinė vertė, plano turto tikroji vertė ir plano perteklius ar deficitas ir

ii) praeities duomenimis pagrįsti koregavimai, kai koreguojami:

A. plano įsipareigojimai, išreikšti arba kaip 1) suma, arba 2) plano įsipareigojimų procentinis dydis balanso datą ir

▼M10

B. plano turtas, išreikštas arba kaip 1) suma, arba 2) plano turto procentinis dydis balanso datą;

q) darbdavio atliekamą laukiamų plano įmokų, mokėtinų po balanso datos prasidedančiais metiniais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, geriausią įvertinimą, kai tik gali būti pagrįstai nustatytas.

121. 120A paragrafo b punktas reikalauja plano tipo bendro aprašymo. Toks aprašymas atskiria, pavyzdžiui, pastovių atlyginimų pensijų planus nuo galutinių atlyginimų pensijų planų ir nuo gydymo planų, taikomų pasibaigus tarnybos laikui. Plano aprašymas turi apimti neformalaus taikymo, dėl kurio atsiranda konstruktyvus įsipareigojimas, aprašymą; šie įsipareigojimai įtraukti į nustatytų išmokų įsipareigojimo vertinimą, atliekamą pagal 52 paragrafą. Daugiau informacijos nereikalaujama.

▼B

122. Jei įmonė turi kelis nustatytų išmokų planus, ji gali pateikti informaciją pagal visus planus bendrai, kiekvieną planą atskirai ar savo nuožiūra pasirinktas grupes. Skirstant į grupes pravartu atsižvelgti į šiuos kriterijus:

a) geografinę planų padėtį, pvz., vietiniai planai atskiriami nuo užsienio planų, arba

b) iš esmės skirtingą su planais susijusią riziką, pavyzdžiui, pensijų, skaičiuojamų nuo vienodo atlyginimo, pensijų, skaičiuojamų pagal galutinį atlyginimą, planai arba medicininių išlaidų padengimo, pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai.

Jei informacija pateikiama pagal planų grupes, ji pateikiama taikant svertinius vidurkius arba pagal santykinai siauras sritis.

123. 30 paragrafas reikalauja pateikti papildomą informaciją apie jungtinius darbdavių nustatytų išmokų planus, kurie aiškinami kaip nustatytų įmokų planai.

124. Jei 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas” reikalauja, įmonė pateikia informaciją apie:

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

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

125. Jei reikalauja 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”, įmonė nurodo informaciją apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kylančius dėl įsipareigojimų mokėti išmokas pasibaigus darbo sutarčiai.

KITOS ILGALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

126. Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams yra, pavyzdžiui:

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

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

c) ilgalaikės nedarbingumo išmokos;

d) pelno dalis ir priemokos, išmokamos per dvylika ar daugiau mėnesių pasibaigus laikotarpiui, kuriuo darbuotojas atliko susijusį darbą;

e) atidėtosios kompensacijos, mokamos per dvylika ar daugiau mėnesių pasibaigus laikotarpiui, kuriuo jos buvo uždirbtos.

127. Kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams vertinimas paprastai nėra toks neaiškus, kaip išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui. Be to, kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams įvedimas ar pakeitimai retai nulemia dideles buvusios tarnybos išlaidas. Todėl šis standartas reikalauja, kad kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams būtų apskaitoje parodomos supaprastintai. Šis metodas ir išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, apskaitos metodas skiriasi tuo, kad:

a) aktuarinis pelnas ir nuostoliai pripažįstami nedelsiant ir „vertės intervalas” netaikomas ir

b) visos buvusios tarnybos išlaidos pripažįstamos nedelsiant.

Pripažinimas ir įvertinimas

128. Šių sumų grynoji suma pripažįstama kaip įsipareigojimas mokėti kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams:

a) dabartinė nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė balanso datą (žr. 64 paragrafą);

b) minus plano turto (jei jo yra), kuris bus tiesiogiai panaudotas įsipareigojimams vykdyti, tikroji vertė balanso datą (žr. 102–104 paragrafus).

▼B

Įmonė, vertindama įsipareigojimą, turi taikyti 49–91 paragrafų reikalavimus ir netaikyti 54 bei 61 paragrafų. Įmonė turėtų taikyti 104A paragrafą pripažindama ir vertindama visas teises gauti kompensacijas.

129. Kai įmonė moka ilgalaikes išmokas darbuotojams, ji turi pripažinti grynąją toliau nurodytų dydžių sumą sąnaudomis arba (atsižvelgiant į 58 pa

a) dabartinės tarnybos išlaidos (žr. 63–91 paragrafus);

b) palūkanų išlaidos (žr. 82 paragrafą);

c) laukiamoji plano turto grąža (žr. 105–107 paragrafus) ir visos teisės gauti kompensaciją, pripažintos turtu (žr. 104A paragrafą);

d) aktuarinis pelnas ir nuostoliai, visi kurie turi būti pripažinti nedelsiant;

e) buvusios tarnybos išlaidos, kurios turi būti pripažintos nedelsiant, ir

f) visas sumažinimo ar įvykdymo poveikis (žr. 109 ir 110 paragrafus).

130. Ilgalaikė nedarbingumo išmoka yra viena iš kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams formų. Jei išmokos dydis priklauso nuo tarnybos trukmės, įsipareigojimas kyla tada, kai atliekamas darbas. Šio įsipareigojimo vertinimas atspindi tikimybę, kad mokėjimas turės būti atliekamas, ir laikotarpį, už kurį mokėjimas turėtų būti atliktas. Jei išmokos dydis yra vienodas visiems nedarbingiems darbuotojams, neatsižvelgiant į ištarnautą laiką, laukiamos šių išmokų išlaidos pripažįstamos tada, kai įvyksta įvykis, sukėlęs ilgalaikį nedarbingumą.

Atskleidimas

▼M5

131. Nors šiame Standarte nereikalaujama specialių pateikimų apie kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams, tokių pateikimų gali būti reikalaujama pagal kitus Standartus, pavyzdžiui, tada, kai dėl tokių išmokų atsiradusios sąnaudos yra reikšmingos ir dėl to turėtų būti pateikiamos pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“. Kai to reikalaujama 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*“, ūkio subjektas turi pateikti informaciją apie kitas ilgalaikes išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

▼B

IŠEITINĖS IŠMOKOS

132. Šiame standarte išeitinės išmokos nagrinėjamos atskirai nuo kitų išmokų darbuotojams, nes čia įsipareigojimą nulemia išėjimas iš darbo, o ne darbuotojo tarnyba.

Pripažinimas

133. Įmonė turi pripažinti išeitinę išmoką įsipareigojimu ir sąnaudomis tada ir tik tada, kai įmonė akivaizdžiai įpareigota:

a) nutraukti darbo santykius su darbuotoju ar darbuotojų grupe iki normalaus išėjimo į pensiją dienos arba

b) teikti išeitines išmokas po to, kai jos buvo pasiūlytos už išėjimą iš darbo savo noru.

134. Įmonė akivaizdžiai įpareigota nutraukti darbo santykius tada ir tik tada, kai ji turi detalų oficialų darbo santykių nutraukimo planą ir realiai negali jo atsisakyti. Detaliame plane turi būti nurodyti bent šie dalykai:

a) darbuotojų, su kuriais ketinama nutraukti darbo santykius, vieta, funkcijos ir apytikris skaičius;

b) išeitinės išmokos pagal kiekvieną darbų ar funkcijų kategoriją ir

c) plano įgyvendinimo laikas. Įgyvendinti reikia pradėti kiek įmanoma greičiau, o laikotarpis, per kurį tai turi būti atlikta, turi būti toks, kad iš esmės pakeisti plano nebūtų galima.

135. Įmonė gali būti įsipareigojusi pagal įstatymus, sutartis ar kitus susitarimus su darbuotojais ar jų atstovais arba pagal konstruktyvų įsipareigojimą, grindžiamą verslo praktika, papročiais arba pageidavimu veikti teisingai ir sumokėti (ar suteikti kitas išmokas) išeinantiems iš darbo darbuotojams. Tokios išmokos yra išeitinės išmokos. Išeitinės išmokos paprastai yra vienkartiniai mokėjimai, tačiau kartais jie apima ir:

a) pensinių ar kitų išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui padidinimą netiesiogiai, per išmokų darbuotojams planą, arba tiesiogiai ir

b) atlyginimą iki tam tikro nurodyto laikotarpio pabaigos, jei darbuotojas daugiau nebedirba darbo, teikiančio įmonei ekonominės naudos.

136. Kai kurios išmokos darbuotojams mokamos neatsižvelgiant į darbuotojo išėjimo priežastį. Tokių išmokų mokėjimas yra garantuotas (atsižvelgiant į esamus išmokos priklausymo ar minimalios tarnybos reikalavimus), tačiau jų išmokėjimo laikas nenustatytas. Nors kai kuriose šalyse tokios išmokos

▼B

vadinamos išeitine kompensacija arba išeitiniu atlyginimu, tai yra veikiau išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui, todėl įmonė jas ir parodo apskaitoje kaip išmokas, mokamas tarnybos laikotarpiui pasibaigus. Kai kurios įmonės už išėjimą iš darbo paties darbuotojo prašymu (iš esmės tai išmokos, mokamos tarnybos laikotarpiui pasibaigus) moka mažesnio dydžio išmokas nei už išėjimą iš darbo įmonės iniciatyva. Papildoma išmoka, mokama ne savo noru išėjusiems iš darbo darbuotojams, yra išeitinė išmoka.

137. Išeitinės išmokos neteikia įmonei būsimosios ekonominės naudos ir pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant.

138. Įmonei, pripažinusiai išeitines išmokas, gali tekti apskaitoje parodyti ir pensinių ar kitų išmokų darbuotojams sumažinimą (žr. 109 paragrafą).

Įvertinimas

139. Jei išeitines išmokas reikia sumokėti vėliau nei per 12 mėnesių nuo balanso datos, jos turi būti diskontuojamos taikant 78 paragrafe nurodytą diskonto normą.

140. Tuo atveju, jei išmokos buvo pasiūlytos skatinant išeiti iš darbo savo noru, išeitinės išmokos turi būti vertinamos remiantis darbuotojų, kurie, kaip tikimasi, priims pasiūlymą, skaičiumi.

Atskleidimas

141. Kai neaišku, kiek darbuotojų priims pasiūlymą gauti išeitines išmokas, atsiranda neapibrėžtasis įsipareigojimas. Kaip reikalauja 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas", įmonė nurodo informaciją apie neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent tikimybė, kad reikės išmokų jam padengti būtų labai nedidelė.

▼M5

142. Vadovaudamasis 1 TAS, ūkio subjektas pateikia sąnaudų pobūdį ir sumą tada, kai šios sąnaudos yra reikšmingos. Dėl išeitinių išmokų gali susikaupti sąnaudų, kurias privalu pateikti, kad šis reikalavimas būtų patenkintas.

▼B

143. Kai 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas" reikalauja, įmonė nurodo informaciją apie išeitines išmokas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams.

▼M6

▼B

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

153. Šiame skyriuje nurodomos pereinamosios išmokų planų aiškinimo nuostatos. Kai įmonė pirmą kartą taiko šį standartą kitoms išmokoms darbuotojams, ji taiko ir 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai".

154. Įmonė, pirmą kartą priėmusi šį standartą ir atsižvelgdama į nustatytų išmokų planus turi nustatyti savo tarpinį įsipareigojimą:

a) dabartinę įsipareigojimo vertę (žr. 64 paragrafą) standarto priėmimo datą;

b) atėmus plano turto (jei jo yra), iš kurio bus tiesiogiai padengiami įsipareigojimai, tikrąją vertę standarto priėmimo datą (žr. 102–104 paragrafus);

c) atėmus visas buvusios tarnybos išlaidas, kurios pagal 96 paragrafą turi būti pripažintos vėlesniais laikotarpiais.

155. Jei tarpinis įsipareigojimas yra didesnis už įsipareigojimą, kuris būtų buvęs pripažintas tą pačią dieną pagal ankstesnę įmonės apskaitos politiką, įmonė privalo pripažinti šį padidėjimą kaip jos nustatytų išmokų įsipareigojimo dalį pagal 54 paragrafą:

a) nedelsdama pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai" arba

b) kaip sąnaudas tiesiogiai proporcingai per penkerius metus nuo standarto priėmimo datos. Jei įmonė pasirenka šį variantą, ji turi:

i) vertindama bet kurį balanse pripažintą turtą, atsižvelgti į 58 paragrafo b punkte nurodytą ribą;

ii) kiekvieno balanso datą nurodyti: 1) likusio nepripažinto padidėjimo sumą ir 2) dabartiniu laikotarpiu pripažintą sumą;

▼B

iii) paskesnio aktuarinio pelno (tačiau ne neigiamų buvusios tarnybos išlaidų) pripažinimą apriboti taip: jei aktuarinis pelnas turi būti pripažintas pagal 92 ir 93 paragrafus, įmonė turi pripažinti tą aktuarinį pelną tik tiek, kiek grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas (iki to aktuarinio pelno pripažinimo) viršija nepripažintą tarpinio įsipareigojimo dalį, ir

iv) nustatydama vėliau gaunamą pelną ar nuostolį dėl plano įvykdymo ar sumažinimo, įtraukti susijusią nepripažinto tarpinio įsipareigojimo dalį.

Jei tarpinis įsipareigojimas yra mažesnis už įsipareigojimą, kuris būtų buvęs pripažintas tą pačią dieną pagal ankstesnę įmonės apskaitos politiką, įmonė turi nedelsdama pripažinti šį sumažėjimą pagal 8 TAS.

156. Pirmą kartą priėmus standartą apskaitos politikos pakeitimas veikia visą aktuarinį pelną ir nuostolį, atsiradusį ankstesniais laikotarpiais, netgi jei jie patenka į 10 % „vertės intervalą", apibūdintą 92 paragrafe.

154–156 paragrafus iliustruojantis pavyzdys

1998 m. gruodžio 31 d. įmonės balanse yra 100 dydžio pensijų įsipareigojimas. Įmonė priima standartą 1999 m. sausio 1 d., kai pagal standartą įsipareigojimo dabartinė vertė yra 1 300, o plano turto tikroji vertė – 1 000. 1993 m. sausio 1 d. įmonė padidino pensijas (išlaidos neprivalomoms išmokoms – 160; vidutinis likęs laikotarpis nuo tos dienos iki pensijos priklausymo pradžios – 10 metų).

Pereinamasis poveikis yra toks:

Dabartinė įsipareigojimo vertė	1 300
Plano turto tikroji vertė	(1 000)
Minus buvusios tarnybos išlaidos, kurios turi būti pripažintos vėlesniais laikotarpiais (160 × 4/10)	(64)
Tarpinis įsipareigojimas	236
Jau pripažintas įsipareigojimas	100
Įsipareigojimo padidėjimas	136

Įmonė gali pasirinkti pripažinti 136 dydžio padidėjimą nedelsdama arba per penkerius metus. Šis pasirinkimas neatšaukiamas.

1999 m. gruodžio 31 d. dabartinė įsipareigojimo pagal standartą vertė yra 1 400, o plano turto tikroji vertė – 1 050. Grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas nuo standarto priėmimo datos yra 120. Tikėtinas vidutinis likęs plane dalyvaujančių darbuotojų darbo laikas buvo 8 metai. Įmonė laikosi politikos pripažinti visą aktuarinį pelną ir nuostolį iš karto, kaip leidžiama 93 paragrafo.

155 paragrafo b punkto iii papunktyje numatytos ribos poveikis yra toks:

Grynasis sukauptasis nepripažintas aktuarinis pelnas	120
Nepripažinta tarpinio įsipareigojimo dalis (136 × 4/5)	(109)
Didžiausias pelnas, kurį galima pripažinti (155 paragrafas b punktas iii papunktis)	11

ĮSIGALIOJIMO DATA

157. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei, išskyrus 159 ir 159A paragrafų nurodymus. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei įmonė taiko šį standartą finansinei atskaitomybei laikotarpių, prasidedančių anksčiau nei 1999 m. sausio 1 d. ji nurodo, jog taikė šį standartą vietoj 19 TAS „Pensinių mokėjimų išlaidos", patvirtinto 1993 m.

158. Šis standartas pakeičia 19 TAS „Pensinių mokėjimų išlaidos", patvirtintą 1993 m.

159. Metinei finansinei atskaitomybei ([1]), apimančiai laikotarpius, kurie prasideda 2001 m. sausio 1 d. arba vėliau, taikoma:

a) pakeistas plano turto apibrėžimas, pateiktas 7 paragrafe, ir susiję turto, kurį turi ilgalaikis išmokų darbuotojams fondas, ir lengvatinio draudimo poliso apibrėžimai, ir

([1]) 159 ir 159A paragrafuose sąvoka metinė finansinė atskaitomybė vartojama aiškumo tikslais, nurodant 1998 m. patvirtintas įsigaliojimo datas. 157 paragrafe minima finansinė atskaitomybė.

▼B

b) kompensacijų pripažinimo ir įvertinimo apskaitoje reikalavimai, nustatyti 104A, 128 ir 129 paragrafuose bei ►M10 120A paragrafo f punkto iv papunktį, 120A paragrafo g punkto iv papunktį, 120A paragrafo m punktą ir 120A paragrafo n punkto iii papunktį ◄ nurodyti susiję duomenys, kuriuos reikia nurodyti ataskaitose.

Pageidautina minėtus reikalavimus taikyti anksčiau. Įmonė, kuri pirmiau išvardytus reikalavimus pradeda taikyti anksčiau, turėtų tai nurodyti.

159A. The amendment in paragraph 58A becomes operative for annual financial statements ([1]) covering periods ending on or after 31 May 2002. Earlier adoption is encouraged. If earlier adoption affects the financial statements, an enterprise should disclose that fact

▼M10

159B. Ūkio subjektas turi taikyti 32A, 34–34B, 61 ir 120–121 paragrafų pataisas metiniais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, prasidedančiais 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šias pataisas taiko laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

159C. 93A–93D paragrafuose pateikta pasirinkimo galimybė gali būti taikoma metiniais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, kurie baigiasi 2004 m. gruodžio 16 d. arba vėliau. Ūkio subjektas, pasirinkimo galimybę taikantis metiniais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, prasidedančiais anksčiau kaip 2006 m. sausio 1 d., taip pat turi taikyti 32A, 34–34B, 61 ir 120–121 paragrafų pataisas.

160. 8 TAS taikomas, kai ūkio subjektas keičia savo apskaitos politiką, kad būtų atspindėti pakeitimai, nurodyti 159–159C paragrafuose. Taikant šiuos pakeitimus retrospektyviai, kaip reikalauja 8 TAS, ūkio subjektas pakeitimus apskaitoje parodo taip, lyg jie būtų buvę taikyti tuo pačiu metu, kaip likusi šio Standarto dalis, išskyrus tai, kad ūkio subjektas gali atskleisti 120A paragrafo p punkte nurodytas sumas, nes sumos kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu nustatomos perspektyviai pradedant pirmu metiniu finansinės atskaitomybės laikotarpiu, kuriuo pateikiama finansinė atskaitomybė, kuriai ūkio subjektas pirmą kartą pritaiko 120A paragrafo pataisas.

([1]) Paragraphs 159 and 159A refer to annual financial statements in line with more explicit language for writing effective dates adopted in 1998. Paragraph157 refers to financial statements

▼M10

F PRIEDĖLIS

Kitų standartų pataisos

Šio priedėlio pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas 19 TAS pataisas taiko ankstesniems laikotarpiams, šios pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniems laikotarpiams.

A1. 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas" (persvarstyta 2003 m.) pakeistas, kaip aprašyta toliau.

96 paragrafas pakeistas taip:

96. Ūkio subjektas turi pateikti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, joje parodydamas:

a) …

d) …

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, kuri apima tik šiuos straipsnius, turi būti pavadinta pripažintų pajamų ir sąnaudų ataskaita.

A2. 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas" (persvarstyta 2003 m.) 20 paragrafas pakeistas taip:

20. Sandorių, kuriuos reikia atskleisti tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti su susijusia šalimi, pavyzdžiai:

a) …

i) …

Patronuojančios arba dukterinės įmonės dalyvavimas nustatytų išmokų plane, kuriame rizika padalinta tarp grupės ūkio subjektų, yra susijusių šalių sandoris (žr. 19 TAS 34B paragrafą).

A3. 1 TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą" pridėtas 20A paragrafas:

20A. Ūkio subjektas gali atskleisti 120A paragrafo p punkte reikalaujamas sumas, nes kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu sumos nustatomos perspektyviai nuo perėjimo dienos.

▼B

20-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (20 TAS)

(PERTVARKYTAS 1994 m.)

Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia standartą, valdybos oficialiai patvirtintą 1982 m. lapkričio mėn. Jis pateikiamas peržiūrėtos formos, kuri Tarptautiniams apskaitos standartams taikoma nuo 1991 m. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pradiniu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos tam, kad jos būtų suvienodintos su šiuolaikine TASK vartosena.

1999 m. gegužės mėn., remiantis 10 TAS (persvarstytu 1999 m.) „Įvykiai po balanso datos", buvo pataisytas 11 paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja 2000 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

2001 m. sausio mėn., remiantis 41 TAS „Žemės ūkis", buvo ištaisytas 2 paragrafas. Pataisytas tekstas įsigalioja 2003 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 20 TAS:

— NAK-10 „Valstybės parama – jokio tiesioginio ryšio su įmonės veikla".

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	182
Apibrėžimai	182
Valstybės dotacijos	183
Nepiniginės valstybės dotacijos	185
Dotacijų, susijusių su turtu, pateikimas atskaitomybėje	185
Dotacijų, susijusių su pajamomis, pateikimas atskaitomybėje	185
Valstybės dotacijų grąžinimas	185

▼B

	Paragrafai
Valstybės parama	186
Atskleidimas	186
Pereinamosios nuostatos	186
Įsigaliojimo data	186

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi standarto pagrindine medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas valstybės dotacijų apskaitai ir pateikiami bei kitokios valstybės paramos pateikimui.

2. Šis standartas netaikomas:

   a) tam tikroms problemoms, kylančioms dėl valstybės dotacijų apskaitos finansinėje atskaitomybėje arba papildomoje panašaus pobūdžio informacijoje parodant kainų pasikeitimo poveikį;

   b) valstybės paramai, kuri teikiama įmonei kaip tam tikros formos privilegijos nustatant apmokestinamas pajamas arba nustatant ar ribojant pelno mokesčio įsipareigojimą (pvz., terminuotas atleidimas nuo pelno mokesčio, investicijų apmokestinimo nuolaidos, pagreitinto nusidėvėjimo galimybės ir sumažintos pelno mokesčio normos);

   c) valstybės daliai įmonės nuosavybėje;

   d) valstybės dotacijoms, minimoms 41 TAS „Žemės ūkis".

APIBRĖŽIMAI

3. Šiame standarte vartojamos šios sąvokos:

   Valstybė – Vyriausybė, Vyriausybinės agentūros ir panašios vietinės, nacionalinės ir tarptautinės institucijos.

   Valstybės parama – valstybės veiksmas, skirtas suteikti ekonominės naudos konkrečiai įmonei arba įmonių, atitinkančių tam tikrus kriterijus, grupei. Pagal šį standartą valstybės parama nelaikoma netiesiogiai suteikiama nauda, veikianti bendras veiklos sąlygas, pvz., infrastruktūros sukūrimas besivystančioje srityje arba prekybinių apribojimų konkurentams nustatymas.

   Valstybės dotacijos – Vyriausybės parama pervedant išteklius įmonei, kuri praeityje atitiko arba ateityje atitiks tam tikras sąlygas, susijusias su įmonės veikla. Tai neapima tų valstybės paramos formų, kurių neįmanoma pagrįstai įkainoti, bei sandorių su Vyriausybe, kurių neįmanoma išskirti iš įmonės normalios prekybos sandorių ([1]).

   Dotacijos, susijusios su turtu – valstybės dotacijos, kurias suteikiant reikalaujama, kad įmonė 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 turtui.

   Negrąžinamos paskolos – paskolos, kurių davėjas įsipareigoja atsisakyti teisės jas atgauti, remiantis tam tikromis iš anksto nustatytomis sąlygomis.

   Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp žinomo ir ketinančio pirkti pirkėjo ir norinčio parduoti pardavėjo lygiateisio sandorio metu.

4. Valstybės parama gali būti teikiama įvairia forma, kuri gali skirtis tiek skyrimo pobūdžiu, tiek sąlygomis, kurios paprastai nustatomos suteikiant valstybės paramą. Parama gali būti teikiama siekiant paskatinti įmonę imtis tokios veiklos, kurios ji paprastai nesiimtų, jei nebūtų suteikiama valstybės parama.

5. Jei įmonė gauna valstybės paramą, sudarant finansinę atskaitomybę 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 įmonė gavo iš šios paramos per ataskaitinį laikotarpį. Dėl to būna lengviau palyginti įmonės finansinę atskaitomybę su praėjusių laikotarpių arba kitų įmonių finansine atskaitomybe.

6. Valstybės dotacijos kartais dar vadinamos subsidijomis, pašalpomis ar premijomis.

([1]) Žr. NAK-10 „Valstybės parama – jokio tiesioginio ryšio su įmonės veikla".

▼B

VALSTYBĖS DOTACIJOS

7. Valstybės dotacijos, įskaitant nepinigines dotacijas tikrąja verte, turi būti pripažįstamos tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad:

   a) įmonė atitinka visas dotacijos suteikimo sąlygas;

   b) dotacijos bus gautos.

8. Valstybės dotacija pripažįstama tik tada, kai pagrįstai garantuojama, kad įmonė atitinka visas dotacijai gauti keliamas sąlygas ar kad dotacija bus gauta. Dotacijos gavimas pats savaime nėra galutinis įrodymas, kad dotacijos suteikimo sąlygos buvo arba bus įvykdytos.

9. Dotacijos gavimo būdas neturi reikšmės tam, kokie bus taikomi apskaitos metodai. Taigi dotacija apskaitoje parodoma tuo 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 įmonė įvykdys sąlygas, kad paskolos grąžinimas būtų panaikintas.

11. Pripažinus valstybės dotaciją, visi susiję neapibrėžtieji įsipareigojimai ar neapibrėžtasis turtas bus aiškinami pagal 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas” reikalavimus.

12. Valstybės dotacijos turi būti sistemingai parodomos kaip pajamos tais laikotarpiais, kuriais padaromos išlaidos, kurioms kompensuoti buvo skirta dotacija. Dotacijos neturi būti iš karto įtraukiamos į apskaitą kaip akcininkų turtas.

13. Valstybės dotacijos gali būti apskaitoje parodomos dviem metodais: kapitalo metodu, pagal kurį dotacija įtraukiama į apskaitą tiesiogiai kaip akcininkų turtas, ir pajamų metodu, pagal kurį dotacija į apskaitą įtraukiama kaip vieno ar kelių laikotarpių pajamos.

14. Kapitalo metodas remiasi šiais argumentais:

   a) valstybės dotacijos yra finansavimo priemonė, todėl taip ir turi būti parodomos balanse, o ne įrašomos į pelno (nuostolio) ataskaitą, tarpusavyje užskaitant tuos išlaidų straipsnius, kuriuos jos finansuoja. Kadangi dotacijų nereikės grąžinti, jos turi būti tiesiogiai parodomos apskaitoje kaip akcininkų turtas;

   b) valstybės dotacijų perkelti į pelno (nuostolio) ataskaitą negalima, kadangi jos neuždirbtos – tai valstybės suteikta paskata be susijusių išlaidų.

15. Pajamų metodas remiasi šiais argumentais:

   a) kadangi valstybės dotacijos gaunamos ne iš akcininkų, o iš kito šaltinio, jos neturi būti tiesiogiai nurodomos kaip akcininkų turtas, jos turi būti pripažįstamos atitinkamų laikotarpių pajamomis;

   b) valstybės dotacijos retai suteikiamos be jokių sąlygų. Įmonė jas gauna, jeigu įvykdo dotacijų skyrimo sąlygas ir sutinka su numatytais įsipareigojimais. Todėl dotacijos turi būti apskaitoje parodomos kaip pajamos ir palyginamos su atitinkamomis susijusiomis išlaidomis, kurioms kompensuoti skiriama dotacija;

   c) kadangi gautos pajamos apmokestinamos pelno ir kitais mokesčiais, logiška ir valstybės dotacijas, tęsiant fiskalinę politiką, perkelti į pelno (nuostolio) ataskaitą.

16. Pajamų metodas remiasi tuo, kad valstybės dotacijos turi būti sistemingai ir protingai pripažįstamos pajamomis tais laikotarpiais, kai būtina sulyginti jas su susijusiomis išlaidomis. Valstybės dotacijų pripažinimas pajamomis tada, kai jos gaunamos, neatitinka kaupimo principo (žr. 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas”), todėl taip pripažinti dotaciją galima tik tuo atveju, jei nėra jokio pagrindo priskirti ją kitiems laikotarpiams, išskyrus tą ar kurį dotacija buvo gauta.

17. Daugeliu atveju laikotarpiai, kuriais įmonė pripažįsta išlaidas arba sąnaudas, susijusias su valstybės dotacija, yra iš karto nustatomi, todėl dotacijos, skirtos konkrečioms sąnaudoms, pripažįstamos pajamomis tuo pačiu laikotarpiu kaip ir atitinkamos sąnaudos. Panašiai ir tos dotacijos, kurios yra susijusios su nudėvimuoju turtu, paprastai pripažįstamos pajamomis 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 pajamomis 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 pajamomis pastato gyvavimo laikotarpiais.

▼B

19. Dotacijos kartais gaunamos 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.

▼M5

20. Valstybės dotacija, gautina kaip kompensacija už jau patirtas sąnaudas arba nuostolius arba kaip siekiamybė nedelsiant suteikti finansinę paramą šiam ūkio subjektui be jokių su tuo siejamų būsimų išlaidų, turi būti pripažįstama pajamomis tuo atskaitomybės laikotarpiu, kada ji tampa gautina.

21. Tam tikromis aplinkybėmis valstybės dotacija gali būti skiriama kaip siekis nedelsiant suteikti finansinę paramą ūkio subjektui, o ne įpareigojimas panaudoti ją konkrečioms išlaidoms. Tokia dotacija gali būti skiriama atskiram ūkio subjektui, o ne tam tikrai dotacijos gavėjų grupei. Tokiomis aplinkybėmis gali būti pareikalauta pripažinti dotaciją to laikotarpio, kada ūkio subjektas yra pasirengęs ją gauti, pajamomis, taip pat pateikti užtikrinančią informaciją, kad dotacijos poveikis yra aiškiai suprastas.

22. Valstybės dotacija gali tapti ūkio subjekto gautina kaip kompensacija už ankstesniu atskaitomybės laikotarpiu patirtas sąnaudas arba nuostolius. Tokia dotacija pripažįstama laikotarpio, kada ji tampa gautina, pajamomis, pateikiant informaciją, garantuojančią, kad dotacijos poveikis yra aiškiai suprastas.

▼B

Nepiniginės valstybės dotacijos

23. Valstybės dotacija gali būti skiriama įmonei 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 balanse kaip būsimojo laikotarpio pajamos arba dotacijos suma sumažinama turto apskaitinė vertė.

25. Yra du galimi dotacijų (arba atitinkamų dotacijų dalių), susijusių su turtu, pateikimo finansinėje atskaitomybėje būdai.

26. Pagal vieną būdą, dotacija parodoma apskaitoje kaip būsimojo laikotarpio pajamos, kurios sistemingai ir protingai pripažįstamos pajamomis turto gyvavimo laikotarpiais.

27. Pagal kitą būdą, dotacija atimama iš turto vertės ir taip gaunama turto apskaitinė vertė. Dotacija pripažįstama pajamomis nudėvimojo turto gyvavimo laikotarpiais sumažinant laikotarpio nusidėvėjimo normas.

28. Turto įsigijimas ir su tuo susijusios dotacijos gavimas gali nulemti didelius įmonės pinigų srautų judėjimus. Dėl šios priežasties ir siekiant parodyti visą investiciją į turtą, sudarant balansą, tokie judėjimai paprastai parodomi kaip atskiri pinigų srautų ataskaitos straipsniai, neatsižvelgiant į tai, ar dotacijos suma buvo atimta iš tam tikro turto vertės, ar ne.

Dotacijų, susijusių su pajamomis, pateikimas atskaitomybėje

29. Dotacijos, susijusios su pajamomis, paprastai pateikiamos kaip pajamos (kreditas) pelno (nuostolio) ataskaitoje atskirai arba kaip kitos pajamos. Kitas būdas – dotacijos suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.

30. Tie, kas remia 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 įmonė iš viso nebūtų patyrusi sąnaudų, jei nebūtų buvusi suteikta dotacija, todėl sąnaudų pateikimas ataskaitoje be dotacijų sumos tarpusavio užskaitos yra neteisingas.

31. Abu būdai priimtini pateikiant ataskaitose su pajamomis susijusias dotacijas. Gali prireikti paaiškinti dotaciją atskaitomybėje tam, kad finansinė atskaitomybė būtų teisingai suprasta. Paprastai reikėtų nurodyti dotacijos poveikį pateikiamiems sąnaudų ir pajamų straipsniams.

Valstybės dotacijų grąžinimas

32. Valstybės dotacija, kurią reikės grąžinti, turi būti apskaitoje parodoma kaip apskaitinio įvertinimo pataisymas (žr. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“). Dotacijos, susijusios su pajamomis, pirmiausia grąži-

▼B

namos 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 pripažįstamas sąnaudomis. Dotacijos, susijusios su turtu, grąžinimas turi būti apskaitoje parodomas padidinant turto apskaitinę vertę arba grąžintina suma sumažinant būsimojo laikotarpio pajamų likutį. Papildomas sukauptas nusidėvėjimas, kuris tam tikrą dieną būtų buvęs pripažintas sąnaudomis, netekus dotacijos turi būti pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant.

33. Aplinkybės, dėl kurių dotaciją, susijusią su turtu, reikia grąžinti, turi būti kruopščiai įvertintos, atsižvelgiant į galimybę sumažinti naują turto apskaitinę vertę.

VALSTYBĖS PARAMA

34. Išskyrus 3 punkte nurodytas valstybės dotacijas, tam tikros formos valstybės paramą gali būti sunku įkainoti arba sandorius su Vyriausybe gali būti neįmanoma atskirti nuo įmonės 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 įmonės veiklos sandorių, pavyzdys gali būti valstybės tiekimo politika, kuri sudaro įmonės 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 norint, jog finansinė atskaitomybė nebūtų klaidinanti, tokios paramos pobūdį, dydį ir laikotarpį būtina nurodyti.

37. Beprocentės paskolos arba paskolos už labai mažas palūkanas taip pat yra valstybės paramos forma, tačiau nauda negali būti apskaičiuojama kiekybiškai sumažintomis palūkanomis.

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 vietinei bendruomenei ir kuris tęsiasi neribotą laiką.

ATSKLEIDIMAS

39. Turi būti nurodomi šie dalykai:

a) valstybės dotacijoms taikomi apskaitos principai, įskaitant finansinės atskaitomybės sudarymo metodus.

b) finansinėje atskaitomybėje nurodytų valstybės dotacijų pobūdis ir dydis bei nuoroda apie kitas valstybės paramos formas, kuriomis tiesiogiai naudojasi įmonė, ir

c) neįvykdytos sąlygos ir kiti neapibrėžtumai, susiję su pripažinta valstybės parama.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

40. Pirmą kartą šį standartą taikanti įmonė turi:

a) įvykdyti tam tikrus informacijos pateikimo reikalavimus ir

b) arba:

i) pataisyti savo finansinę atskaitomybę ir atlikti apskaitos politikos pakeitimus pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai”, arba

ii) taikyti šio standarto apskaitos nuostatas tik dotacijoms arba dotacijų dalims, kurios gaunamos arba sugrąžinamos po šio standarto įsigaliojimo datos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

41. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja ir yra taikytinas 1984 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

▼M5

21-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1-2
Taikymas	3-7

▼M5

Apibrėžimai	8-16
Apibrėžimų tikslinimas	9-16
Funkcinė valiuta	9-14
Grynoji investicija į užsienyje veikiančią įmonę	15
Piniginiai straipsniai	16
Metodikos, kuri turi būti taikoma atsižvelgiant į šį standartą, santrauka	17-19
Sandorių užsienio valiuta pateikimas funkcine valiuta	20-37
Pirminis pripažinimas	20-22
Atskaitomybė vėlesnėmis balanso dienomis	23-26
Valiutų keitimo skirtumų pripažinimas	27-34
Funkcinės valiutos pakeitimas	35-37
Kitos (negu funkcinė valiuta) pateikimo valiutos naudojimas	38-49
Perskaičiavimas pagal pateikimo valiutą	38-43
Užsienyje veikiančios įmonės rodiklių perskaičiavimas	44-47
Užsienyje veikiančios įmonės perleidimas	48-49
Visų valiutų keitimo skirtumų poveikis mokesčiams	50
Pateikimas	51-57
Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos	58-60
Kitų nutarimų panaikinimas	61-62

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*” (persvarstytą 1993 m.) ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Ūkio subjektas gali plėtoti veiklą užsienyje dviem būdais. Jis gali vykdyti sandorius užsienio valiutomis arba turėti užsienyje veikiančių įmonių. Be to, ūkio subjektas gali pateikti savo finansinę atskaitomybę užsienio valiuta. Šio Standarto tikslas – nustatyti, kaip reikia sandorius užsienio valiutomis ir užsienyje veikiančias įmones pateikti ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje ir kaip perskaičiuoti finansinę atskaitomybę pagal pateikimo valiutą.

2. Pagrindinės problemos yra šios: koks(-ie) valiutos keitimo kursas(-ai) turi būti naudojamas(-i); kaip finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama valiutų keitimo kursų pasikeitimo įtaka.

TAIKYMAS

3. ***Šis Standartas turi būti taikomas*** (*)***:***

   a) ***apskaitant sandorius ir likučius užsienio valiutomis, išskyrus tuos išvestinius sandorius ir likučius, kuriems taikomas 39 TAS„Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas”;***

   b) ***perskaičiuojant rezultatus ir užsienyje veikiančių įmonių finansinę būklę, kurie ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje pateikiami konsoliduojant, proporcingai konsoliduojant arba nuosavybės metodu;***

   ir

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

4. Daugeliui išvestinių priemonių užsienio valiuta yra taikomas 39 TAS, dėl to joms nėra taikomas šis Standartas. Tačiau tos išvestinės priemonės užsienio valiuta, kurių neapima 39 TAS (pvz., kai kurios išvestinės priemonės užsienio valiuta, įterptos į kitas sutartis), yra aptariamos šiame Standarte. Be to, šis Standartas taikomas ūkio subjektui perskaičiuojant su išvestinėmis priemonėmis susijusias sumas iš savo funkcinės valiutos į pateikimo valiutą.

5. Šis Standartas netaikomas apsidraudimo sandorių užsienio valiuta apskaitos straipsniams, įskaitant grynosios investicijos į užsienyje veikiančią įmonę apsidraudimą. Apsidraudimo sandorių apskaitai taikomas 39 TAS.

(*) Taip pat žr. NAK-7 „Euro įvedimas”.

▼M5

6. Šis Standartas taikomas ūkio subjekto finansinės atskaitomybės pateikimui užsienio valiuta ir nustato atitinkamus reikalavimus, kad parengtą finansinę atskaitomybę būtų galima apibūdinti kaip atitinkančią Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus. Šiame Standarte nurodoma konkreti informacija, kuri turi būti pateikiama tuo atveju, 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 įmonių pinigų srautų perskaičiavimui į kitą valiutą (žr. 7 TAS „*Pinigų srautų ataskaitos*").

APIBRĖŽIMAI

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

Valiutų keitimo kursas laikotarpio pabaigoje – valiutų keitimo kursas balanso dieną.

Valiutų keitimo skirtumas - skirtumas, atsirandantis, kai, esant skirtingiems keitimo kursams, tam tikras vienos valiutos vienetų skaičius perskaičiuojamas į kitą valiutą.

Keitimo kursas – dviejų valiutų keitimo santykis.

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

Užsienio valiuta – kita, negu ūkio subjekto funkcinė valiuta.

Užsienyje veikianti įmonė – dukterinė įmonė, asocijuota įmonė, bendra įmonė arba atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto padalinys, kurio(-s) veikla pradėta vykdyti arba vykdoma kitoje šalyje arba kita negu atskaitomybę teikiančiojo 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 ir turtas bei įsipareigojimai, kurie turi būti gauti arba padengti fiksuotu arba kitaip nustatomu valiutos vienetų skaičiumi.

Grynoji investicija į užsienyje veikiančią įmonę – užsienyje veikiančios įmonės grynojo turto dalies, priklausančios finansinę atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui, suma.

Pateikimo valiuta – valiuta, kuria pateikiama finansinė atskaitomybė.

Dabartinis valiutų keitimo kursas – valiutos kursas, dėl kurio perskaičiavimai atliekami nedelsiant.

Apibrėžimų tikslinimas

Funkcinė valiuta

9. Pagrindinė ekonominė aplinka, kurioje ūkio subjektas veikia, paprastai yra ta, kurioje jis pirmiausiai 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 ir paslaugų tiekimo metu patiriamas darbo jėgos, medžiagų ir kitas išlaidas (tai dažnai yra valiuta, kuria tokios išlaidos išreiškiamos ir padengiamos).

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.

▼M5

11. Nustatant užsienyje veikiančios įmonės funkcinę valiutą ir tai, ar ši funkcinė valiuta sutampa su atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta (kai atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui priklausanti užsienyje veikiančioji įmonė yra dukterinė įmonė, asocijuota įmonė, bendra įmonė arba padalinys), atsižvelgiama į šiuos papildomus veiksnius:

a) ar užsienyje veikianti įmonė tik tęsia finansinę atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto veiklą, ar veikia turėdama reikšmingą nepriklausomybę. Pirmuoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikianti įmonė tik parduoda prekes, importuojamas iš atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto, ir perveda jam įplaukas. Antruoju atveju, pavyzdžiui, užsienyje veikianti įmonė kaupia grynuosius pinigus ir kitus piniginius straipsnius, patiria sąnaudas, kuria pajamas ir skolina iš esmės tik vietine valiuta.

b) ar sandoriai su atskaitomybę teikiančiu ūkio subjektu sudaro didelę, ar mažą užsienyje veikiančios įmonės veiklos dalį.

c) ar pinigų srautai iš užsienyje veikiančios įmonės veiklos tiesiogiai veikia atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto pinigų srautus, ir ar jie gali būti laisvai pervedami šiam ūkio subjektui.

d) ar pinigų srautų iš užsienyje veikiančios įmonės veiklos pakanka, kad būtų galima atsiskaityti už esamus ir įprastai tikėtinus skolinius įsipareigojimus, atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui nenaudojant savo lėšų.

12. Kai aukščiau pateiktieji rodikliai yra mišrūs ir funkcinė valiuta neaiški, vadovybė turi pati nustatyti funkcinę valiutą, kuri geriausiai atspindi ekonominius rezultatus dėl pagrindinių sandorių, įvykių bei aplinkybių. Pagal tokį požiūrį vadovybė teikia pirmenybę pirminiams 9 paragrafe pateiktiems rodikliams, prieš įvertindama 10 ir 11 paragrafuose esančius rodiklius, kurie yra papildomi požymiai nustatant ūkio subjekto funkcinę valiutą.

13. Ūkio subjekto funkcinė valiuta atspindi pagrindinius su juo susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes. Atitinkamai, kartą nustačius funkcinę valiutą, ji nėra keičiama, nebent pasikeistų minėti pagrindiniai sandoriai, įvykiai ir aplinkybės.

14. Jeigu funkcinė valiuta priklauso hiperinfliacinėje ekonomikoje veikiančiai valstybei, tada ūkio subjekto finansinė atskaitomybė taisoma pagal 29 TAS „*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis.*" Ūkio subjektas negali išvengti taisymo pagal 29 TAS, pavyzdžiui, kai savo funkcine valiuta pasirenka kitokią valiutą, negu apibrėžiama šiame Standarte (pvz., jį patronuojančios įmonės funkcinę valiutą).

Grynoji investicija į užsienyje veikiančią įmonę

15. Ūkio subjektas gali turėti piniginį straipsnį, gautiną iš užsienyje veikiančios įmonės arba mokėtiną jai. Straipsnis, už kurį atsiskaityti neplanuojama ir už kurį atsiskaitymas neturėtų įvykti artimoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiančią įmonę dalis ir turi būti apskaitomas pagal 32 ir 33 paragrafus. Tokie piniginiai straipsniai gali apimti per ilgą laiką gautinas sumas arba paskolas. Jie neapima iš prekybos gautinų arba dėl prekybos mokėtinų sumų.

▼M13

15A. Ūkio subjektas, turintis piniginį straipsnį, gautiną iš 15 paragrafe aprašyto užsienyje veikiančio ūkio subjekto arba mokėtiną jam, gali būti bet kuri grupės dukterinė įmonė. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi dvi dukterines įmones: A ir B, iš kurių dukterinė įmonė B yra užsienyje veikiantis ūkio subjektas. Dukterinė įmonė A suteikia dukterinei įmonei B paskolą. Dukterinės įmonės A paskola, gautina iš dukterinės įmonės B, būtų ūkio subjekto grynosios investicijos į dukterinę įmonę B dalis, jeigu artimoje ateityje neplanuojama grąžinti paskolos arba jeigu nėra tikėtina, kad ji bus grąžinta. Tas pats būtų taikytina ir tuo atveju, jeigu dukterinė įmonė A pati būtų užsienyje veikiantis ūkio subjektas.

▼M5

Piniginiai straipsniai

16. Esminė piniginio straipsnio savybė yra teisė gauti (arba įsipareigojimas pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių. Pavyzdžiui, pensijos ir kitos išmokos darbuotojams, turinčios būti sumokėtos grynaisiais pinigais; atidėjiniai, mokėtini grynaisiais pinigais; taip pat grynųjų pinigų dividendai, pripažįstami įsipareigojimu. Taip pat susitarimas gauti/pervesti šio ūkio subjekto tam tikrą nuosavybės priemonių skaičių arba tam tikrą turto sumą, pagal kurį gautina/pervestina tikroji vertė yra lygi pastoviam arba kitaip nustatomam piniginių vienetų skaičiui, taip pat yra piniginis straipsnis. Ir priešingai, esminė nepiniginio straipsnio savybė yra teisės gauti (arba įsipareigojimo pervesti) fiksuotą arba kitaip nustatomą piniginių vienetų skaičių nebuvimas. Pavyzdžiui, iš

▼M5

anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos (pvz., išankstinė nuomos įmoka); prestižas; nematerialusis turtas; atsargos; ilgalaikis materialusis turtas; atidėjiniai, už kuriuos turima atsiskaityti pervedant nepiniginį turtą.

METODIKOS, KURI TURI BŪTI TAIKOMA ATSIŽVELGIANT Į ŠĮ STANDARTĄ, SANTRAUKA

17. Rengdamas finansinę atskaitomybę, kiekvienas ūkio subjektas – ar tai būtų atskira įmonė, ar įmonė, turinti užsienyje veikiančių įmonių (pvz., patronuojanti įmonė), ar užsienyje veikianti įmonė (pvz., dukterinė įmonė arba filialas) –savo funkcinę valiutą nustato pagal 9-14 paragrafus. Ūkio subjektas straipsnius užsienio valiuta perskaičiuoja pagal savo funkcinę valiutą ir tokio perskaičiavimo rezultatus apskaito pagal 20-37 ir 50 paragrafus.

18. Daugumą finansinę atskaitomybę 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 asocijuotas arba bendras įmones. Jie taip pat gali turėti filialų. Finansinę atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui priklausančios kiekvienos atskiros įmonės rezultatai ir finansinė būklė privalo būti perskaičiuojami pagal valiutą, kuria šis ūkio subjektas pateikia savo finansinę atskaitomybę. Šiame Standarte leidžiama, kad finansinę atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiuta būtų bet kuri valiuta (arba valiutos). Bet kurios atskiros įmonės, priklausančios atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui, kurios funkcinė valiuta skiriasi nuo pateikimo valiutos, rezultatai ir finansinė būklė perskaičiuojami pagal 38-50 paragrafus.

19. Šiame Standarte taip pat leidžiama finansinę atskaitomybę rengiančiam atskiram ūkio subjektui, taip pat įmonei, rengiančiai atskirą finansinę atskaitomybę pagal 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*", 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 paragrafus.

SANDORIŲ UŽSIENIO VALIUTA PATEIKIMAS FUNKCINE VALIUTA

Pirminis pripažinimas

20. Sandoris užsienio valiuta - sandoris, kuris 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 arba gautinos sumos išreikštos užsienio valiuta;

    arba

    c) kitu būdu įsigyja arba perleidžia turtą, patiria arba atsiskaito už įsipareigojimus, išreikštus užsienio valiuta.

21. ***Sandoris užsienio valiuta, pirmą kartą pripažįstamas funkcine valiuta, turi būti pateikiamas užsienio valiuta taikant dabartinį funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą sandorio dieną.***

22. Minėtoji sandorio diena yra data, kada sandoris pirmą kartą atitinka pripažinimo kriterijus pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus. Praktiškai dažniausiai taikomas kursas, apytikriai artimas tikram sandorio datos kursui, pavyzdžiui, vidutinis savaitės arba mėnesio kursas gali būti taikomas visiems tuo laiku atitinkama užsienio valiuta vykdomiems sandoriams. Tačiau, jeigu keitimo kursai žymiai svyruoja, vidutinio laikotarpio kurso naudoti negalima.

Atskaitomybė vėlesnėmis balanso dienomis

23. ***Kiekvieną balanso dieną:***

    a) ***piniginiai straipsniai užsienio valiuta turi būti perskaičiuojami pagal funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą;***

    b) ***nepiniginiai straipsniai, kurių įsigijimo savikaina vertinama užsienio valiuta, turi būti perskaičiuojami naudojant atitinkamo sandorio dienos valiutų keitimo kursą;***

    ir

▼M5

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

24. Straipsnio balansinė vertė nustatoma pagal kitus susijusius Standartus. Pavyzdžiui, ilgalaikis materialusis turtas gali būti vertinamas tikrąja verte arba įsigijimo savikaina pagal 16 *TAS „Ilgalaikis materialusis turtas"*. Nepaisant to, ar balansinė vertė, kai ji pateikiama užsienio valiuta, nustatoma pagal įsigijimo savikainą, ar tikrąją vertę, pagal šį Standartą ji turi būti perskaičiuojama pagal funkcinę valiutą.

25. Kai kurių straipsnių 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 TAS „*Atsargos*". Panašiai, pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*", turto, kai nustatomas vertės sumažėjimas, balansinė vertė yra arba jo balansinė vertė, buvusi prieš atsižvelgiant į galimus vertės sumažėjimo nuostolius, arba to turto atstatomoji suma, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų 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. straipsnio, vertinamo jo įsigijimo savikaina, sandorio dienos kursą);

ir

b) grynąją galimo realizavimo vertę ir atstatomąją sumą (pagal tai, kuri iš jų tinka), perskaičiuotą pagal tos vertės nustatymo dienos valiutų keitimo kursą (t.y. laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą balanso dieną).

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 balanse, būtų buvę padengti, jeigu būtų susidarę vertinimo dieną. Jeigu vienos valiutos keisti į kitą laikinai negalima, tada naudojamas kursas yra pirmas vėlesnis keitimo kursas, kuriuo jau galima keisti šias valiutas.

Valiutų keitimo skirtumų pripažinimas

27. Kaip pažymėta 3 paragrafe, 39 TAS taikomas straipsnių užsienio valiuta apsidraudimo sandorių apskaitai. Taikydamas apsidraudimo sandorių apskaitą, ūkio subjektas tam tikrus valiutų keitimo skirtumus turi apskaityti kitaip, negu nurodoma šiame Standarte. Pavyzdžiui, pagal 39 TAS reikalaujama, kad piniginių straipsnių, pripažįstamų pinigų srautų apsidraudimo priemonėmis, valiutų keitimo skirtumai visų pirma turi būti pateikiami nuosavybėje tiek, kiek toks apsidraudimas yra veiksmingas.

28. ***Valiutų keitimo kursų skirtumai, atsirandantys atsiskaitant už piniginius straipsnius arba perskaičiuojant juos kursais, besiskiriančiais nuo kursų, buvusių perskaičiuojant tuos piniginius straipsnius jų pirminio pripažinimo metu tuo pačiu laikotarpiu arba ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse, turi būti pripažinti laikotarpio, kada jie atsiranda, pelnu arba nuostoliu – su išlyga, nurodyta 32 paragrafe.***

29. Valiutų keitimo skirtumas susidaro tada, kai dėl sandorio užsienio valiuta atsiranda piniginių straipsnių, o valiutų keitimo kursas nuo sandorio dienos iki atsiskaitymo dienos pasikeičia. Jeigu už sandorį atsiskaitoma tuo pačiu atskaitomybės laikotarpiu, kai jis įvyksta, tada visi keitimo kursų skirtumai pripažįstami šiuo laikotarpiu. Tačiau, jeigu už sandorį atsiskaitoma vėlesniu atskaitomybės laikotarpiu, valiutų keitimo kursų skirtumas, pripažįstamas kiekvienu atskaitomybės laikotarpiu iki atsiskaitymo dienos, nustatomas pagal keitimo kursų pokytį kiekvienu laikotarpiu.

30. ***Kai pelnas arba nuostolis iš nepiniginio straipsnio yra tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje, bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje. Ir priešingai, kai pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio straipsnio yra pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, tada bet koks susidaręs pelnas arba nuostolis dėl valiutos keitimo taip pat turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.***

31. Kituose Standartuose reikalaujama tam tikrą pelną arba nuostolį tiesiogiai pripažinti nuosavybe. Pavyzdžiui, 16 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 paragrafo c) punkte reikalaujama perkainojimo sumą perskaičiuoti taikant šios sumos nustatymo dienos kursą (dėl to susidarantis valiutų keitimo skirtumas taip pat pripažįstamas nuosavybėje).

▼M5

32. ***Valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl piniginio straipsnio, kuris yra finansinę atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiančią įmonę dalis (žr. 15 paragrafą), turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu atskiroje atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje arba, jei reikia, individualioje užsienyje veikiančios įmonės finansinėje atskaitomybėje. Finansinėje atskaitomybėje, apimančioje tiek užsienyje veikiančią įmonę, tiek atskaitomybę teikiantįjį ūkio subjektą (pvz. konsoliduota finansinė atskaitomybė, kada užsienyje veikianti įmonė yra dukterinė), tokie valiutų keitimo skirtumai turi būti iš pradžių pripažįstami atskira nuosavybės sudedamąja dalimi, o perleidžiant grynąją investiciją - pelnu arba nuostoliu pagal 48 paragrafą.***

▼M13

33. Jeigu piniginis straipsnis yra finansinę atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto grynosios investicijos į užsienyje veikiantį ūkio subjektą dalis, išreikšta atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta, tada užsienyje veikiančio ūkio subjekto atskiroje finansinėje atskaitomybėje atsiranda valiutų keitimo kursų skirtumas, kaip nurodyta 28 paragrafe. Jeigu toks straipsnis yra išreikštas užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine valiuta, tada valiutų keitimo kursų skirtumas pagal 28 paragrafą atsiranda atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto atskiroje finansinėje atskaitomybėje. Jeigu toks straipsnis yra išreikštas ne finansinę atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto arba užsienyje veikiančio ūkio subjekto funkcine, o kita valiuta, tada valiutų keitimo kursų skirtumas pagal 28 paragrafą atsiranda atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto atskiroje ir užsienyje veikiančio ūkio subjekto individualioje finansinėse atskaitomybėse. Tokie valiutų keitimo skirtumai finansinėje atskaitomybėje, apimančioje tiek užsienyje veikiantį, tiek atskaitomybę teikiantį ūkio subjektą (t. y. finansinėje atskaitomybėje, kurioje užsienyje veikiantis ūkio subjektas pateikiamas jį konsoliduojant, proporcingai konsoliduojant arba nuosavybės metodu), perklasifikuojami kaip atskira nuosavybės sudedamoji dalis.

▼M5

34. Kai ūkio subjektas atlieka įrašus apskaitos registruose ir dokumentuose ne savo funkcine, o kita valiuta, tuomet, jam rengiant finansinę atskaitomybę, visos sumos perskaičiuojamos į funkcinę valiutą pagal 20-26 paragrafus. Susidaro tokios pačios sumos funkcine valiuta, kokios būtų susidariusios, jeigu straipsniai iš karto būtų buvę apskaityti funkcine valiuta. Pavyzdžiui, piniginiai straipsniai perskaičiuojami pagal funkcinę valiutą naudojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą, o nepiniginiai straipsniai, vertinami pagal įsigijimo savikainą, naudojant sandorio, kurio metu jie buvo pripažinti, 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 paragrafe, ūkio subjekto funkcinė valiuta atspindi pagrindinius su juo susijusius sandorius, įvykius ir aplinkybes. Todėl po to, kai funkcinė valiuta nustatoma pirmą kartą, ji gali būti keičiama tik pasikeitus tiems pagrindiniams sandoriams, įvykiams arba aplinkybėms. Pavyzdžiui, pasikeitus valiutai, kuri daro reikšmingą įtaką prekių ir paslaugų pardavimo kainoms, gali tekti keisti ir šio ūkio subjekto funkcinę valiutą.

37. Rezultatai dėl funkcinės valiutos pakeitimo apskaitomi perspektyviai. Kitaip tariant, ūkio subjektas visus straipsnius perskaičiuoja pagal naują funkcinę valiutą, naudodamas pakeitimo dienos valiutų keitimo kursą. Susidariusios sumos dėl nepiniginių straipsnių perskaičiavimo pateikiamos jų įsigijimo savikaina. Valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančios įmonės sumas, iki tol pripažintas nuosavybėje pagal 32 paragrafą ir 39 paragrafo c) punktą, pelnu arba nuostoliu pripažįstami tik perleidus užsienyje veikiančią įmonę

KITOS (NEGU FUNKCINĖ VALIUTA) PATEIKIMO VALIUTOS NAUDOJIMAS

Perskaičiavimas pagal pateikimo valiutą

38. Savo finansinę atskaitomybę ūkio subjektas gali pateikti bet kuria valiuta (valiutomis). Jeigu pateikimo valiuta skiriasi nuo šio ūkio subjekto funkcinės valiutos, jis savo rezultatus ir finansinę būklę perskaičiuoja pagal pateikimo valiutą. Pavyzdžiui, kada grupę sudaro individualios įmonės su skirtingomis funkcinėmis valiutomis, tuomet kiekvienos įmonės rezultatai ir finansinė būklė pateikiami visoms bendra valiuta, kad būtų galima sudaryti konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

▼M5

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

a) ***kiekviename pateikiamame balanse (taip pat ir lyginamosios sumos) turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami naudojant atitinkamai kiekvieno pateikto balanso dienos galutinį valiutų kursą;***

b) ***kiekvienoje pelno (nuostolių) ataskaitoje (taip pat ir lyginamosios sumos) pajamos ir sąnaudos perskaičiuojamos naudojant atitinkamų sandorių datų valiutų kursus;***

ir

c) ***visi susidarę valiutų keitimo skirtumai pripažįstami atskira nuosavybės sudėtine dalimi.***

40. Pajamų ir sąnaudų straipsniams perskaičiuoti praktiškai dažniausiai naudojamas suapvalintas atitinkamų sandorių datų kursas (pavyzdžiui, vidutinis atskaitomybės laikotarpio kursas). Tačiau, jeigu keitimo kursai labai svyruoja, vidutinio laikotarpio kurso taikyti netikslinga.

41. Valiutų keitimo skirtumai, minimi 39 paragrafo c) punkte, susidaro:

a) perskaičiuojant pajamas ir sąnaudas atitinkamų sandorių datų valiutų keitimo kursais, o turtą bei įsipareigojimus – atskaitomybės laikotarpio pabaigos keitimo kursu. Tokie valiutos keitimo skirtumai susidaro iš pajamų ir sąnaudų straipsnių, pripažintų pelnu arba nuostoliu, ir iš straipsnių, tiesiogiai pripažintų nuosavybėje,

b) pradinį grynąjį turtą perskaičiuojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu, besiskiriančiu nuo ankstesniojo laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kurso.

Šie valiutų keitimo skirtumai nėra pripažįstami pelnu arba nuostoliu, nes tokie keitimo kursų pokyčiai beveik neturi tiesioginio poveikio dėl veiklos gaunamiems dabartiniams ir būsimiesiems pinigų srautams arba neveikia jų iš viso. Kada valiutų keitimo skirtumai yra susiję su užsienyje veikiančia įmone, kuri yra konsoliduojama, tačiau nepilnai priklausanti atskaitomybę teikiančiam ūkio subjektui, tuomet sukaupti valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl perskaičiavimo ir priskirtini mažumos daliai, konsoliduotame balanse pripažįstami mažumos dalims ir joms paskirstomi.

42. ***Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, rezultatai ir finansinė būklė turi būti perskaičiuojami pagal pateikimo valiutą taip:***

a) ***visos sumos (t.y. turtas, įsipareigojimai, nuosavybės straipsniai, pajamos ir sąnaudos, įskaitant lyginamąsias sumas) perskaičiuojamos naudojant laikotarpio pabaigos valiutų kursą naujausio balanso dieną, išskyrus tai, kad:***

b) ***kai sumos perskaičiuojamos į nehiperinfliacinės ekonomikos šalies valiutą, lyginamosios sumos turi būti tos, kurios atitinkamose ankstesniųjų metų finansinėse atskaitomybėse buvo pateiktos kaip ataskaitinių metų sumos (t.y. nepakoreguotos dėl vėlesnių kainų lygių arba valiutų kursų kitimų).***

43. ***Kada ūkio subjekto funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, tada šio ūkio subjekto finansinė atskaitomybė, prieš taikant 42 paragrafo perskaičiavimo metodą, turi būti pataisoma pagal 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis", išskyrus lyginamąsias sumas, perskaičiuojamas į nehiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiutą (žr. 42 paragrafo b) punktą. Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacine, o ūkio subjektas savo finansinių ataskaitų nebetaiso pagal 29 TAS, jis turi sumas, suderintas su kainų lygiu tą dieną, kai nustota taisyti finansines ataskaitas, pateikti kaip įsigijimo savikainą, perskaičiuodamas ją pagal pateikimo valiutą.***

Užsienyje veikiančios įmonės rodiklių perskaičiavimas

44. 45-47 paragrafai, papildantys 38-43 paragrafus, taikomi, kada užsienyje veikiančios įmonės rezultatai ir finansinė būklė yra perskaičiuojami pagal pateikimo valiutą tam, kad užsienyje veikianti įmonė būtų įtraukta į atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto finansinę atskaitomybę konsolidavimo, proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodu.

45. Užsienyje veikiančios įmonės rezultatai ir finansinė būklė sujungiami su atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto rezultatais ir finansine būkle atliekant įprastines konsolidavimo procedūras, pvz., eliminuojant dukterinės įmonės vidaus sandorius ir vidaus likučius (žr. 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*" ir 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*"). Tačiau grupės vidaus piniginis turtas (arba įsipareigojimas), tiek trumpalaikis, tiek ilgalaikis, negali būti eliminuojamas drauge su kitu atitinkamu vidaus įsipareigojimu (arba turtu), konsoliduotoje finansinėje atskaitomy-

▼M5

bėje neparodžius valiutų kursų svyravimų rezultatų. Taip yra todėl, kad piniginis straipsnis atspindi įsipareigojimą konvertuoti vieną valiutą į kitą, o atskaitomybę teikiantis ūkio subjektas dėl valiutų kurso svyravimų patiria pelną arba nuostolį. Todėl atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje toks keitimo kursų skirtumas ir toliau pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, arba, jeigu jis atsiranda 32 paragrafe nurodytomis aplinkybėmis, iki pat užsienyje veikiančios įmonės perleidimo nurodomas nuosavybėje.

46. Kai užsienyje veikiančios įmonės finansinės atskaitomybės data skiriasi nuo atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto finansinės atskaitomybės datos, užsienyje veikianti įmonė dažnai parengia papildomą atskaitomybę, kurios data sutampa su atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto finansinės atskaitomybės data. To nepadarius, pagal 27 TAS leidžiama finansinę atskaitomybę pateikti kitą datą su sąlyga, kad skirtumas neviršytų trijų mėnesių, o dėl svarbių sandorių arba įvykių, įvykstančių tarp abiejų atskaitomybių datų, rezultatų būtų atliekami koregavimai. Tokiu atveju užsienyje veikiančios įmonės turtas ir įsipareigojimai perskaičiuojami naudojant šios įmonės balanso dienos keitimo kursą. Svarbių keitimo kursų pokyčių, įvykstančių iki atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto balanso datos, pataisymai atliekami pagal 27 TAS. Ta pati metodika naudojama taikant nuosavybės metodą asocijuotoms ir bendroms įmonėms, taip pat proporcingo konsolidavimo metodą bendroms įmonėms pagal 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*" ir 31 TAS.

47. ***Bet koks prestižas, atsirandantis dėl užsienyje veikiančios įmonės įsigijimo, ir bet kokie dėl įsigijimo atliekami turto ir įsipareigojimų balansinių verčių koregavimai tikrąja verte turi būti apskaitomi kaip užsienyje veikiančios įmonės turtas ir įsipareigojimai. Todėl jie turi būti išreiškiami šios užsienyje veikiančios įmonės funkcine valiuta ir perskaičiuojami naudojant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą pagal 39 ir 42 paragrafus.***

Užsienyje veikiančios įmonės perleidimas

48. ***Perleidžiant užsienyje veikiančią įmonę, sukauptoji keitimo kursų skirtumų suma, sukaupta užsienyje veikiančios įmonės nuosavybės atskiroje dalyje, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai pripažįstamas perleidimo pelnas arba nuostolis.***

49. Ūkio subjektas gali perleisti jam priklausančią užsienyje veikiančios įmonės dalį ją parduodamas, likviduodamas, išmokėdamas akcinį kapitalą arba atsisakydamas visos tokios įmonės arba jos dalies. Dividendo mokėjimas yra perleidimo dalis tik tada, jei yra grąža iš investicijos, pavyzdžiui, kai dividendas išmokamas iš pelno prieš įsigijimą. Dalinio perleidimo atveju į pelną arba nuostolį įtraukiama tik proporcinga susijusių sukauptų valiutų keitimo skirtumų dalis. Užsienyje veikiančios įmonės balansinės vertės nukainojimas nėra dalinis perleidimas. Atitinkamai, tokio nukainojimo metu jokia atidėtųjų pelno arba nuostolių dėl valiutų keitimo skirtumų dalis pelnu arba nuostoliu nepripažįstama.

VISŲ VALIUTŲ KEITIMO SKIRTUMŲ POVEIKIS MOKESČIAMS

50. Pelnas ir nuostoliai dėl sandorių užsienio valiuta, taip pat valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys dėl ūkio subjekto (taip pat ir užsienyje veikiančios įmonės) rezultatų ir finansinės būklės perskaičiavimo į kitą valiutą, gali turėti poveikį mokesčiams. Tokiam poveikiui taikomas 12 TAS „*Pelno mokesčiai*".

PATEIKIMAS

51. ***53 ir 55-57 paragrafų nuorodos dėl „funkcinės valiutos" grupės atveju taikomos patronuojančios įmonės funkcinei valiutai.***

52. ***Ūkio subjektas turi pateikti:***

a) ***valiutų keitimo skirtumų sumą, pripažįstamą pelnu arba nuostoliu – išskyrus finansinių priemonių, vertinamų tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje, valiutų keitimo skirtumus pagal 39 TAS;***

ir

b) ***grynuosius valiutų keitimo skirtumus, klasifikuojamus kaip atskirą nuosavybės sudedamąją dalį, bei tokių skirtumų sumų sutikrinimą atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.***

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 atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto arba svarbios užsienyje veikiančios įmonės funkcinė valiuta, nurodomas toks faktas ir pakeitimo priežastis.***

▼M5

55. ***Kada ūkio subjektas pateikia savo finansinę atskaitomybę valiuta, skirtinga nuo jo funkcinės valiutos, jis turi apibūdinti savo finansinę atskaitomybę kaip atitinkančią Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus tik tada, kai ji atitinka visus kiekvieno taikytino Standarto ir kiekvieno tinkamo šiam standartui Aiškinimo reikalavimus, įskaitant perskaičiavimo metodą, pateiktą 39 ir 42 paragrafuose.***

56. Kartais ūkio subjektas, nesilaikydamas 55 paragrafe nurodytų reikalavimų, savo finansinę atskaitomybę arba kitą finansinę informaciją pateikia ne savo funkcine valiuta. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali perskaičiuoti pagal kitą valiutą tik pasirinktus savo finansinės atskaitomybės straipsnius. Arba, pvz., ūkio subjektas, kurio funkcinė valiuta nėra hiperinfliacinės ekonomikos valstybės valiuta, gali perskaičiuoti finansinę atskaitomybę pagal kitą valiutą, visus straipsnius perskaičiuodamas naujausio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu. Tokie perskaičiavimai neatitinka Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų, todėl būtina pateiti informaciją pagal 57 paragrafo nuorodas.

57. ***Kai ūkio subjektas savo finansinę atskaitomybę arba kitą finansinę informaciją pateikia valiuta, besiskiriančia nuo jo funkcinės arba pateikimo valiutos, ir nesilaiko 55 paragrafe 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 šį Standartą turi taikyti 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau sudaromai finansinei atskaitomybei. Skatinamas ankstesnis standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą finansinei atskaitomybei, sudaromai prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.***

▼M13

58A. *Investissement net dans une activité à l'étranger* (Amendement à IAS 21), publié en décembre 2005, a ajouté un paragraphe 15 A et modifié le paragraphe 33. Ces amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Leur application anticipée est encouragée.

▼M5

59. ***Ūkio subjektas turi taikyti 47 paragrafą perspektyviai visiems įsigijimams, įvykstantiems nuo to finansinės atskaitomybės laikotarpio pradžios, kada pirmą kartą pritaikytas šis Standartas. Ankstesniems įsigijimams 47 paragrafą leidžiama taikyti retrospektyviai. Jeigu užsienyje veikiančios įmonės įsigijimas apskaitomas perspektyviai, bet yra įvykęs prieš šio Standarto pirmojo pritaikymo datą, ūkio subjektas neturi taisyti ankstesniųjų metų duomenų ir, atitinkamai (kai toks taikymas yra tinkamas), gali po įsigijimo atliekamus prestižo ir tikrųjų verčių koregavimus pateikti kaip savo turtą ir įsipareigojimus, o ne užsienyje veikiančios įmonės 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 įsigijimo dienos valiutų keitimo kursą.***

60. ***Visi kiti dėl šio Standarto taikymo atsirandantys pakeitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos"reikalavimus.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

61. Šis Standartas pakeičia 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*" (persvarstytą 1993 m.).

62. Šis Standartas pakeičia žemiau nurodytus Aiškinimus:

a) NAK-11 „*Valiutos keitimas: nuostolių, patirtų dėl stipraus valiutos devalvavimo, kapitalizavimas*";

b) NAK-19„*Atskaitomybėje naudojama valiuta – finansinės atskaitomybės vertinimas ir pateikimas*" pagal 21 TAS ir 29 TAS;

ir

c) NAK-30 „*Atskaitomybės valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą*".

▼**M5**

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. 7 TAS „*Pinigų srautų ataskaitos*" 25 ir 26 paragrafai taisomi taip:

25. ***Pinigų srautai, atsirandantys dėl sandorių užsienio valiuta, turi būti apskaitomi ūkio subjekto funkcine valiuta, sumai užsienio valiuta naudojant atitinkamo pinigų srauto dienos funkcinės ir užsienio valiutų keitimo kursą.***

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

A2. 12 TAS „*Pelno mokesčiai*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Įvado 1 paragrafas (dabar numeruojamas kaip paragrafas Įv. 2) taisomas šitaip:

Įv.2. …

Be to, yra tam tikrų laikinųjų skirtumų, nesusijusių su išsidėstymu laike; pavyzdžiui, laikinųjų skirtumų, atsirandančių, kai:

(a) ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai yra vertinami jo funkcine valiuta, bet apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis (taigi, jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė) nustatomas kita valiuta;

(b) …

41 ir 62 paragrafai taisomi šitaip:

41. Ūkio subjekto nepiniginis turtas ir įsipareigojimai vertinami jo funkcine valiuta (žr. 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*"). Jeigu ūkio subjekto apmokestinamasis pelnas arba mokesčių nuostolis (taigi, jo nepiniginio turto ir įsipareigojimų mokesčių bazė) nustatomas kita valiuta, tuomet valiutų keitimo skirtumas lemia laikinųjų skirtumų atsiradimą, o dėl šių atsiranda pripažintas atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas arba (atitinkamai 24 paragrafui) turtas. Atsiradęs atidėtasis mokestis padengiamas iš arba kredituojamas į pelną arba nuostolį (žr. 58 paragrafą).

62. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės Standartai reikalauja arba leidžia tam tikrus straipsnius kredituoti arba tiesiogiai padengti nuosavybės sąskaita. Tokių straipsnių pavyzdžiai yra:

…

c) valiutų keitimo skirtumai, atsirandantys perskaičiuojant užsienyje veikiančios įmonės finansinę atskaitomybę į kitą valiutą (žr. 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*");

ir

…

A3. 29 TAS „*Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

1 paragrafas taisomas šitaip:

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas bet kurio ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, individualiai finansinei atskaitomybei, taip pat konsoliduotai finansinei atskaitomybei.***

8 paragrafas taisomas šitaip:

8. ***Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, finansinė atskaitomybė (nepriklausomai nuo to, ar ji sudaroma pagal įsigijimo savikainos, ar dabartinės savikainos metodiką) turi būti išreiškiama balanso dieną taikomais vertinimo vienetais. Susiję ankstesniojo atskaitomybės laikotarpio skaičiai, kurių reikalaujama 1 TAS„Finansinės atskaitomybės pateikimas"ir visa informacija apie ankstesniuosius laikotarpius taip pat turi būti išreiškiama balanso dieną taikomais vertinimo vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta taikomi 21 TAS„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka"(persvarstyto 2003 m.) 42 paragrafo b) punktas ir 43 paragrafas.***

17 paragrafas taisomas šitaip:

▼**M5**

17. Gali atsitikti taip, kad nėra galimybės pasinaudoti bendruoju tų laikotarpių, kurių ilgalaikio materialiojo turto patikslinimo reikalaujama šiame Standarte, kainų indeksu. Tokiomis aplinkybėmis gali būti privalu panaudoti įvertinimą, pagrįstą, pavyzdžiui, funkcinės ir santykinai stabilios užsienio valiutų keitimo kurso svyravimais.

23 paragrafas panaikinamas.

31 paragrafas taisomas šitaip:

31. Grynosios piniginės būklės pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal 27 ir 28 paragrafus.

34 paragrafas taisomas šitaip:

34. Susiję ankstesniojo atskaitomybės laikotarpio skaičiai, nepriklausomai nuo to, ar jie buvo grindžiami įsigijimo savikainos metodika, ar dabartinės savikainos metodika, yra pataisomi taikant bendrąjį kainų indeksą taip, kad lyginamosios finansinės ataskaitos būtų išreikštos to atskaitomybės laikotarpio pabaigos vertinimo vienetais. Pateikiama ankstesniųjų laikotarpių informacija taip pat išreiškiama atskaitomybės laikotarpio pabaigos vertinimo vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*" (persvarstyto 2003 m.) 42 paragrafo b) punktas ir 43 paragrafas.

39 paragrafas taisomas šitaip:

39. ***Privalu pateikti šiuos dalykus:***

a) ***faktą, kad finansinė atskaitomybė ir atitinkami ankstesniųjų laikotarpių skaičiai buvo pataisyti dėl funkcinės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčių ir dėl to pateikiami balanso dieną naudojamais vertinimo vienetais;***

…

A4. [Pakeitimas netaikomas Standartams be priedų]

A5. [Pakeitimas netaikomas Standartams be priedų]

A6. 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" 107 paragrafas taisomas taip:

107. ***Finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama ši kiekvienos nematerialiojo turto klasės informacija, skiriant viduje sukurtą ir kitą nematerialųjį turtą:***

…

e) ***balansinių verčių laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimas, parodant:***

…

vii) ***grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansinę atskaitomybę į skirtingą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės valiutą - į atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;***

ir

…

A7. 41 TAS „*Žemės ūkis*" 50 paragrafas taisomas taip:

50. ***Ūkio subjektas turi pateikti biologinio turto balansinės vertės pokyčių sutikrinimą nuo dabartinio atskaitomybės laikotarpio pradžios iki pabaigos. Sutikrinimas turi apimti:***

…

f) ***grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansinę atskaitomybę į skirtingą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės valiutą - į atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;***

ir

…

A8. NAK-7 „*Euro įvedimas*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

4 paragrafas taisomas šitaip:

4. Šiuo atveju tai reiškia, kad:

a) dėl sandorių atsirandantis piniginis turtas ir įsipareigojimai užsienio valiuta ir toliau turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu. Visi atsirandantys valiutų keitimo skirtumai turi būti iš karto pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai ūkio subjektas toliau taiko savo apskaitos politiką valiutų keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su apsidraudimais nuo prognozuojamo sandorio valiutos rizikos.

▼M5

b) sukaupti valiutų keitimo skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių įmonių finansinių ataskaitų perskaičiavimu, ir toliau turi būti pateikiami nuosavybėje, o pajamomis arba sąnaudomis pripažįstami tik užsienyje veikiančioje įmonėje turimos grynosios investicijos perleidimo metu.

…

Įsigaliojimo datos straipsnis keičiamas taip:

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja nuo 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS reikalavimus.

A9. 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Priedėlis B papildomas paragrafais B1A ir B1B:

B1A Ūkio subjektui nereikia taikyti 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*" retrospektyviai tikrųjų verčių koregavimui ir prestižui, atsiradusiems sujungus verslą iki perėjimo prie TFAS dienos. Jeigu ūkio subjektas retrospektyviai netaiko 21 TAS minėtiems tikrosios vertės koregavimams bei prestižui, jis turi apskaityti juos kaip savo, o ne įsigyjamosios įmonės 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.

B1B Ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 21 TAS tikrųjų verčių koregavimams ir prestižui, atsirandantiems:

a) dėl visų verslo jungimų, įvykusių iki perėjimo prie TFAS dienos;

arba

b) dėl visų verslo jungimų, kuriuos ūkio subjektas pasirenka pataisyti atskaitomybėje, kad šie atitiktų 22 TAS, kaip tai leidžiama pagal aukščiau pateiktą paragrafą B1.

▼M3

3-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Verslo jungimai

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Apimtis	2-13
Verslo jungimo identifikavimas	4-9
Verslo jungimai, įtraukiantys vienos šalies kontroliuojamas įmones	10-13
Apskaitos metodas	14-15
Pirkimo metodo taikymas	16-65
Įgijėjo identifikavimas	17-23
Verslo jungimo savikaina	24-35
Verslo jungimo savikainos koregavimas dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių	32-35
Verslo jungimo savikainos paskirstymas įsigytam turtui bei prisiimtiems įsipareigojimams ir neapibrėžtiesiems įsipareigojimams	36-60
Įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai	41-44
Įsigyjamojo ūkio subjekto nematerialusis turtas	45-46
Įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtieji įsipareigojimai	47-50
Prestižas	51-55
Suma, kuria įgijėjui priklausanti įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynos tikrosios vertės dalis viršija verslo jungimo savikainą	56-57
Etapais vykdomas verslo jungimas	58-60
Laikina pirminė apskaita	61-65
Koregavimai užbaigus pirminę apskaitą	63-64

▼M3

Atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas po pirminės apskaitos užbaigimo	65
Pateikimas	66-77
Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data	78-85
Anksčiau pripažintas prestižas	79-80
Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas	81
Anksčiau pripažintas nematerialusis turtas	82
Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos	83-84
Ribotas retrospektyvus taikymas	85
Kitų nutarimų panaikinimas	86-87

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nustatyti, kokia turi būti ūkio subjekto finansinė atskaitomybė *verslo jungimo* metu. Šiame Standarte konkrečiai nustatoma, kad visi verslo jungimai turi būti apskaitomi taikant pirkimo metodą. Todėl įgijėjas pripažįsta įsigytojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir *neapibrėžtuosius įsipareigojimus* jų *tikrosiomis vertėmis įsigijimo dieną*, taip pat pripažįstą prestižą, kuris vėliau ne amortizuojamas, o tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.

APIMTIS

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

3. Šis TFAS netaikomas:

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

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

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

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

Verslo jungimo identifikavimas

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

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

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

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

▼M3

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

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

Verslo jungimai, įtraukiantys vienos šalies kontroliuojamas įmones

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

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

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

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

APSKAITOS METODAS

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

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

PIRKIMO METODO TAIKYMAS

16. Taikant pirkimo metodą, reikia:

(a) identifikuoti įgijėją;

(b) nustatyti verslo jungimo savikainą;

ir

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

Įgijėjo identifikavimas

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

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

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

▼M3

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

arba

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

arba

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

arba

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

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

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

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

ir

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

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

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

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

Verslo jungimo savikaina

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

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

pridedant

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

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

▼M3

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

ir

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

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

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

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

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

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

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

Verslo jungimo savikainos koregavimas dėl neapibrėžtų būsimųjų įvykių

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

33. Remiantis verslo jungimo sutartimi, verslo jungimo savikainą galima koreguoti dėl vieno arba kelių neapibrėžtų būsimųjų įvykių. Koregavimas, pavyzdžiui, gali būti reikalingas dėl tam tikro neapibrėžto pelno lygio, kuris bus sukauptas arba uždirbtas būsimaisiais laikotarpiais, arba dėl išleistų priemonių rinkos kainos. Verslo jungimo apskaitos pradžioje paprastai įmanoma įvertinti kiekvieną tokio koregavimo sumą, nedarant

▼M3

žalos informacijos patikimumui, nors ir lieka tam tikrų abejonių. Jei tų įvykių ateityje nebūna arba įvertinimą reikia peržiūrėti, jungimo savikaina turi būti atitinkamai koreguojama.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M3

Įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamas turtas ir įsipareigojimai

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

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

ir

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

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

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

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

Įsigyjamojo ūkio subjekto nematerialusis turtas

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

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

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

arba

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

▼M3

Įsigyjamojo ūkio subjekto neapibrėžtieji įsipareigojimai

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

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

ir

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

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

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

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

ir

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

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

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

Prestižas

51. **Įgijėjas įsigijimo dieną turi:**

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

ir

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

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

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

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

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

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

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

▼M3

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

ir

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

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

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

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

(c) pirkimas mažesne negu rinkos kaina.

Etapais vykdomas verslo jungimas

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

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

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

ir

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

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

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

Laikina pirminė apskaita

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

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

(a) per dvylika mėnesių nuo įsigijimo dienos;

▼M3

ir

(b) nuo įsigijimo dienos. Todėl:

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

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

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

Koregavimai užbaigus pirminę apskaitą

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

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

Atidėtųjų mokesčių turto pripažinimas po pirminės apskaitos užbaigimo

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

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

ir

(b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

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

PATEIKIMAS

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

(a) **per atskaitomybės laikotarpį.**

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

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

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

(b) įsigijimo datą.

▼M3

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

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

(i) išleistų arba išleistinų nuosavybės priemonių skaičių;

ir

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M3

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

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

ir

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ir

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

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

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

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

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

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

arba

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

Anksčiau pripažintas prestižas

79. Ūkio subjektas šį TFAS turi taikyti perspektyviai nuo pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau, prestižui, įgytam per verslo jungimą, kurio sutarties data – iki 2004 m. kovo 31 d.,

▼M3

bei prestižui, atsirandančiam dėl dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, įsigytoje iki 2004 m. kovo 31 d. ir apskaitomoje taikant proporcingo konsolidavimo metodą. Todėl ūkio subjektas turi:

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

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

ir

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

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

Anksčiau pripažintas neigiamas prestižas

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

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

arba

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

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

Anksčiau pripažintas nematerialusis turtas

82. Straipsnio, klasifikuojamo kaip nematerialusis turtas, kuris:

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

arba

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

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

Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos

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

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

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

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

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

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

▼**M3**

Ribotas retrospektyvus taikymas

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

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

ir

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

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

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

87. Šis TFAS pakeičia toliau išvardintus Aiškinimus:

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

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

ir

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

▼M3

A PRIEDĖLIS

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

įsigijimo data	Data, kada įgijėjas įgyja įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę.
sutarties data	Data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą, kuris, jeigu ūkio subjektas yra viešai pateikiamųj įmonių sąraše, yra viešai paskelbiamas. Priešiško perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, yra diena, kai pakankamas įsigyjamojo ūkio subjekto savininkų skaičius priima įgijėjo pasiūlymą perimti įsigyjamojo ūkio subjekto kontrolę.
Verslas	Integruotas vykdomos veiklos ir valdomo turto komplektas, kurio tikslas – teikti:(a)pelną investuotojams;arba(b)mažesnes kainas ar kitą ekonominę naudą tiesiogiai ir proporcingai poliso turėtojams arba dalyviams.Verslas paprastai susideda iš įnašų, šiems įnašams taikomų procesų ir gaunamos produkcijos, kuri yra arba bus naudojama pajamoms gauti. Jei perduotame veiklos ir turto komplekte yra prestižas, šis perduotas komplektas turi būti laikomas verslu.
verslo jungimas	Atskirų ūkio subjektų arba verslų sujungimas į vieną bendrą ūkio subjektą, teikiantį finansinę atskaitomybę.
verslo jungimas, įtraukiantis ūkio subjektus arba verslus, kontroliuojamus vienos šalies	Verslo jungimas, kada visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus tiek prieš verslo jungimą, tiek po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ši kontrolė nėra laikina.
neapibrėžtasis įsipareigojimas	Neapibrėžtasis įsipareigojimas, apibūdintas 37 TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”, yra:(a)dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtina tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) ne visiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių;arba (b)dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, nes:(i)nėra tikėtina, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba(ii)įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta.
kontrolė	Galia valdyti ūkio subjekto arba verslo finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.
mainų data	Kada verslo jungimas įvykdomas vienu mainų sandoriu, mainų data yra įsigijimo data. Kada verslo jungimas apima daugiau negu vieną mainų sandorį (pavyzdžiui, tada, kai įsigijimas atliekamas keliais akcijų pirkimo etapais), mainų data yra data, kai kiekviena atskira investicija yra pripažįstama įgijėjo finansinėje atskaitomybėje.
tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
prestižas	Būsima ekonominė nauda, kurios tikimasi gauti iš turto, kurio neįmanoma atskirai identifikuoti ir atskirai pripažinti.
nematerialusis turtas	Nematerialusis turtas, kaip apibrėžta 38 TAS „Nematerialusis turtas”, yra identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos.
bendra įmonė	Bendra įmonė, kaip apibrėžta 31 TAS „Dalys bendrose įmonėse”, yra įmonė, kurios ekonominę veiklą pagal sutartimi įformintą susitarimą bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių.

▼M3

mažumos dalis	Dukterinės įmonės veiklos rezultato arba grynojo turto dalis, priskirtina dalims, kurių patronuojanti įmonė nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones.
jungtinė įmonė	Investuotojams nepriklausanti įmonė, pvz., savidraudos draugija arba bendrai veikianti įmonė, kuri poliso turėtojams arba dalyviams tiesiogiai ir proporcingai teikia mažesnes kainas arba kitą ekonominę naudą.
patronuojanti įmonė	Įmonė, turinti vieną arba daugiau dukterinių įmonių.
tikėtinas	Labiau galimas, negu negalimas.
finansinę atskaitomybę teikiantis ūkio subjektas	Ūkio subjektas, kurio finansinės atskaitomybės vartotojai remiasi bendrojo pobūdžio finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija kaip naudinga jiems priimant sprendimus dėl būsimųjų išteklių paskirstymo. Atskaitomybę teikiančiu ūkio subjektu gali būti vienas ūkio subjektas arba grupė, kurią sudaro patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.
dukterinė įmonė	Ūkio subjektas (taip pat ir nesujungtoji įmonė, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), kontroliuojamas kito ūkio subjekto (patronuojančios įmonės).

▼M3

B PRIEDĖLIS

Papildomas taikymas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

Atvirkštiniai įsigijimai

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

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

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

Verslo jungimo savikaina

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

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

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

Konsoliduotos finansinės atskaitomybės rengimas ir pateikimas

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

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

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

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

▼M3

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

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

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

Mažumos dalis

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

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

Pelnas vienai akcijai

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

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

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

ir

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

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

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

▼M3

Verslo jungimo savikainos paskirstymas

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

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

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

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

(d) atsargų:

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

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

ir

(iii) žaliavų dabartines pakeitimo sąnaudas.

(e) žemės ir pastatų rinkos vertes.

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

(g) nematerialiojo turto tikrąją vertę įgijėjas turi nustatyti:

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

arba

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

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

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

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

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

▼**M3**

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

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

▼M3

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pataisos

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

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

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

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

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

C3 [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

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

Įvadas

1 paragrafo c) punktas keičiamas taip:

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

6 ir 9 paragrafai taisomi šitaip:

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

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

Standartas

Dalyje „Tikslas" trečias paragrafas taisomas šitaip:

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

▼M3

15, 18, 19 ir 21 paragrafai taisomi šitaip:

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

(a) ***prestižo pirminio pripažinimo;***

arba

…

18. Laikinieji skirtumai atsiranda ir tada, kai:

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

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

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

…

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

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

Pridedami 21A ir 21B paragrafai:

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

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

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

22. …

(a) verslo jungimo atveju ūkio subjektas pripažįsta visus atidėtųjų mokesčių įsipareigojimus arba turtą ir jų įtaką prestižo sumai arba bet kokios įgijėjui priklausančios įsigyjamojo ūkio subjekto identifi-

▼M3

kuojamo turto, įsipareigojimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų grynosios tikrosios vertės dalies, viršijančios verslo jungimo savikainą, sumai. (žr. 19 paragrafą);

…

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

(a) ***nėra verslo jungimas;***

ir

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

…

26. …

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

ir

…

Prieš 32 paragrafą esanti antraštė ir 32 paragrafas yra panaikinami.

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

58. **…**

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

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

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

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

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

ir

(b) prestižo balansinės vertės sumažėjimą pripažinti sąnaudomis.

▼M3

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

Pavyzdys

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

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

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

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

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

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

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

Standartas

19 ir 21 paragrafai taisomi šitaip:

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

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

▼M3

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

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

Standartas

108 paragrafas taisomas šitaip:

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

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

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

ir

…

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

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

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

Bendros kontrolės apibrėžimas 2 paragrafe taisomas taip:

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

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

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

23 ir 33 paragrafai taisomi taip:

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

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

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

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

33. Kadangi prestižas, įtrauktas į investicijos į asocijuotą įmonę balansinę vertę, nėra atskirai pripažįstamas, jis nėra atskirai tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ pateiktus prestižo vertės sumažėjimo patikrinimo reikalavimus. Tačiau dėl galimo sumažėjimo pagal 36 TAS tikrinama visa investicijos balansinė vertė,

▼**M3**

investicijos atsiperkamąją vertę (naudojimo vertę arba tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas – didesniąją iš jų) lyginant su investicijos balansine verte, jeigu 39 TAS reikalavimų taikymas parodo, kad investicijos vertė gali būti sumažėjusi. Nustatydamas investicijos naudojimo vertę, ūkio subjektas įvertina:

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

arba

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

Taikant tinkamas prielaidas, abu metodai duoda tokį pat rezultatą.

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

Bendros kontrolės apibrėžimas 3 paragrafe taisomas taip:

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

11 paragrafas taisomas šitaip:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼**M3**

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

16. **…**

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

ir

…

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

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

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

…

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

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

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

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

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

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

C16 [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

C17 [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

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

8-10 paragrafai taisomi šitaip:

8. Sukurtas tinklapis turėtų būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tada ir tik tada, kai ūkio subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38.21 TAS, bet ir tuos, kurie nustatyti 38.57 TAS. Visų pirma, ūkio subjektas turi gebėti pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jo tinklapis ateityje duos ekonominės naudos, pagal 38.57 TAS d) punktą, kai, pavyzdžiui, tinklapis geba duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas dėl užsakymų, kuriuos ketinama pateikti, įjungimo. Ūkio subjektas negali parodyti, kaip jo

▼M3

sukurtas tinklapis, kurio vienintelė arba pagrindinė paskirtis – ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimas bei reklama, duos ekonominės naudos ateityje; dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip sąnaudas tada, kai jos patiriamos.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M3

4 - ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Draudimo sutartys

TURINYS

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

TIKSLAS

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

   (a) draudikų taikomos draudimo sutarčių apskaitos saikingų patobulinimų.

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

TAIKYMAS

2. Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS:

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

▼M12

   (b) savo išleidžiamoms finansinėms priemonėms su *savarankišku dalyvavimo elementu* (žr. 35 paragrafą). 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas* reikalaujama atskleisti informaciją apie finansines priemones, įskaitant finansines priemones su šiuo elementu.

▼M3

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

▼**M3**

4. Ūkio subjektas neturi taikyti šio TFAS:

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

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

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

▼**M12**

(d) finansinių garantijų sutartims, išskyrus atvejus, kai jas suteikiantis ūkio subjektas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis jis laiko draudimo sutartims ir jas apskaito pagal draudimo sutartims taikomus apskaitos principus, o tokiu atveju šioms finansinių garantijų sutartims jis gali pasirinktinai taikyti arba 39 TAS ir 32 TAS, arba šį standartą. Sprendimą dėl konkretaus standarto taikymo ūkio subjektas gali priimti kiekvienai sutarčiai atskirai, tačiau toks pasirinkimas yra neatšaukiamas visoms sutartims.

▼**M3**

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

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

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

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

Įterptosios išvestinės priemonės

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

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

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

Indėlio komponentų išskaidymas

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

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

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

▼M3

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

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

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

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

12. Kad išskaidytų sutartį, draudikas turi:

(a) taikyti šį TFAS draudimo komponentui.

(b) taikyti 39 TAS indėlio komponentui.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Laikinos kai kurių kitų TFAS taikymo išimtys

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

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

ir

(b) jo turimoms perdraudimo sutartims.

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

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

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

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

(d) neturi tarpusavyje užskaityti:

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

arba

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

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

Įsipareigojimo pakankamumo testas

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

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

▼M3

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

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

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

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

(i) bet kokių susijusių atidėtųjų įsigijimo sąnaudų;

ir

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

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

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

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

Perdraudimo turto vertės sumažėjimas

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

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

ir

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

Apskaitos politikos keitimai

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

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

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

(a) dabartinės palūkanų normos (24 paragrafas);

(b) dabartinės praktikos tęsimas (25 paragrafas);

(c) atsargumas (26 paragrafas);

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

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

▼M3

ir

(e) šešėlinė apskaita (30 paragrafas).

Dabartinės rinkos palūkanų normos

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

Dabartinės praktikos tęsimas

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

(a) draudimo įsipareigojimų vertinimo nediskontuotu pagrindu.

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

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

Atsargumas

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

Būsimasis investavimo pelningumas

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

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

arba

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

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

(a) dabartinius įvertinimus ir prielaidas;

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

▼M3

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

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

ir

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

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

Šešėlinė apskaita

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

Draudimo sutartys, įgytos verslo jungimo arba portfelio perdavimo būdu

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

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

ir

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

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

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

Savarankiško dalyvavimo elementai

Savarankiško dalyvavimo elementai draudimo sutartyse

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

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

(b) jei savarankiško dalyvavimo elementą pripažįsta atskirai nuo garantuotojo elemento – privalo klasifikuoti savarankiško dalyvavimo elementą arba kaip įsipareigojimą, arba kaip atskirą nuosavybės komponentą. Šiame TFAS tiksliai nenurodoma, kaip išleidėjas turi nustatyti, ar šis elementas yra įsipareigojimas, ar nuosavybė. Išleidėjas gali padalinti šį elementą į įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus

▼M3

ir naudoti šiam padalijimui atitinkamą apskaitos politiką. Išleidėjas neturi klasifikuoti šio elemento kaip tarpinės kategorijos, nesančios nei įsipareigojimu, nei nuosavybe.

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

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

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

Finansinių priemonių savarankiško dalyvavimo elementai

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

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

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

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

▼M12

(d) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, jas pateikiantis ūkio subjektas, kuris sutartims su savarankišku dalyvavimo elementu taiko 7 TFAS 19 paragrafo b punktą, turi atskleisti visas palūkanų išlaidas, pripažintas pelno (nuostolio) ataskaitoje, tačiau neturi apskaičiuoti tokių palūkanų išlaidų pagal faktinių palūkanų metodą.

▼M3

Pateikimas

PRIPAŽĮSTAMŲ SUMŲ PAAIŠKINIMAS

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

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

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

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

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

ir

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

▼M3

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

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

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

▼M12

Rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdis ir mastas

38. **Draudikas turi atskleisti tokią informaciją, kuri jo finansinės atskaitomybės vartotojams padėtų įvertinti rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdį ir mastą.**

39. Kad atitiktų 38 paragrafo reikalavimus, draudikas atskleidžia:

(a) savo tikslus, politiką ir procesus, susijusius su rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, valdymu ir tokios rizikos valdymo būdus;

(b) [išbrauktas];

(c) informaciją apie *draudimo riziką* (prieš sumažinant riziką perdraudimo būdu ir po to), įskaitant informaciją apie:

(i) jautrumą draudimo rizikai (žr. 39A paragrafą);

(ii) draudimo rizikos koncentracijas, įskaitant apibūdinimą, kaip vadovybė nustato koncentracijas, ir kiekvienai koncentracijai būdingo bendro požymio (pvz., draudiminio 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;

(d) informaciją apie kredito, likvidumo ir rinkos riziką, kurią reikėtų pateikti pagal 7 TFAS 31-42 paragrafus, jeigu draudimo sutartims būtų taikomas 7 TFAS. Tačiau:

(i) nereikalaujama, kad draudikas pateiktų 7 TFAS 39 paragrafo a punkte nurodytą terminų analizę, jeigu jis nurodo išmokėtų grynųjų pinigų sumų, susijusių su pripažintais draudimo įsipareigojimais, apytikrius terminus. Tokius duomenis galima pateikti analizės forma, apskaičiuojant balanse pripažintų sumų apytikrius terminus.

(ii) jeigu draudikas jautrumui rinkos sąlygoms valdyti taiko alternatyvų metodą, kaip, pavyzdžiui, įterptosios vertės analizę, jis gali taikyti tokią jautrumo analizę, kad atitiktų 7 TFAS 40 paragrafo a punkto reikalavimus. Toks draudikas taip pat turi atskleisti 7 TFAS 41 paragrafe reikalaujamą informaciją;

(e) informaciją apie rinkos rizikos, atsirandančios dėl pagrindinėje draudimo sutartyje įterptų išvestinių priemonių, poveikį, jeigu draudikui įterptųjų išvestinių priemonių nereikia pripažinti tikrąja verte, ir jis to nedaro.

39A. Vykdydamas 39 paragrafo b punkto i papunkčio reikalavimus, draudikas atskleidžia toliau pateiktuose a arba b punktuose nurodytą informaciją:

(a) jautrumo analizę, kuri parodo, kaip pasikeistų pelnas arba nuostolis ir nuosavybė atitinkamo rizikos kintamojo pokyčių, kurie pagrįstai galėjo įvykti balanso dieną, atveju; jautrumo analizei atlikti taikytus metodus ir prielaidas bei visus praėjusį ataskaitinį laikotarpį taikytų metodų bei prielaidų pasikeitimus. 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 TFAS 41 paragrafe 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.

▼M3

▼M3

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

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

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

▼M12

41A. **2005 m. rugpjūčio mėn. išleistose Finansinių garantijų sutartyse (39 TAS ir 4 TFAS pakeitimai) buvo iš dalies pakeisti 4 paragrafo d punktas, B18 paragrafo g punktas ir B19 paragrafo f punktas. Šias pataisas ūkio subjektai taiko finansiniams metams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama pataisas taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniems laikotarpiams, jis tai nurodo ir kartu taiko susijusias 39 TAS ir 32 TAS pataisas.**

▼M3

Pateikimas

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

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

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

Finansinio turto pervardijimas

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

▼M3

A PRIEDĖLIS

Apibrėžtos sąvokos

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

Perdraudėjas	Draudėjas pagal perdraudimo sutartį.
indėlio komponentas	Sutartinis komponentas, neapskaitomas kaip išvestinė priemonė pagal 39 TAS, tačiau galintis atsidurti 39 TAS taikymo srityje, jeigu būtų atskira priemonė.
tiesioginė draudimo sutartis	Draudimo sutartis, nesanti perdraudimo sutartimi.
savarankiško dalyvavimo elementas	Sutartinė teisė gauti papildomą naudą kaip priedą prie garantuotosios naudos:(a)naudą, galinčią būti žymia visos sutartinės naudos dalimi;(b)naudą, kurios suma arba išsidėstymas laike pagal sutartį nustatoma(-as) išleidėjo nuožiūra;ir(c)naudą, sutartimi pagrįstą:(i)konkretaus sutarčių junginio ar konkrečios sutarčių rūšies vykdymu;(ii)realizuotos ir/arba nerealizuotos investavimo grąžos išleidėjo turimojo konkretaus turto junginio atžvilgiu;arba (iii)bendrijos, fondo arba kitos įmonės, išleidžiančios sutartį, pelnu arba nuostoliu.
tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti padengtas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nepriklausomų šalių
finansinė rizika	Vienos arba daugiau nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, prekių kainų, užsienio valiutų keitimo kursų, kainų arba normų indeksų, kredito reitingo, kredito indeksų arba kitų kintamųjų galimų būsimų pasikeitimų rizika ar kita rizika, o nefinansinio kintamojo atveju – rizika, nebūdinga sutarties šaliai.
garantuotoji nauda	Mokėjimai arba kitokia nauda, į kurią konkretus draudėjas arba investuotojas turi besąlygišką teisę, nepriklausomą nuo sutartinės išleidėjo galios.
garantuotasis elementas	Įsipareigojimas mokėti garantuotosios naudos mokėjimus, įtrauktas į sutartį, kurioje taip pat yra savarankiško dalyvavimo elementas.
draudimo turtas	Draudiko grynosios sutartinės teisės pagal draudimo sutartį.
draudimo sutartis	Sutartis, pagal kurią viena šalis (draudikas) perima svarbią draudimo riziką iš kitos šalies (draudėjo), sutikdama kompensuoti draudėjui už apibrėžtą neužtikrintą būsimąjį įvykį (draudiminį įvykį), kuris neigiamai paveiktų šį draudėją. (Žr. B priedėlį dėl detalesnių apibrėžimo nuorodų.)
draudimo įsipareigojimai	Draudiko grynosios sutartinės prievolės pagal draudimo sutartį.
draudimo rizika	Rizika, kitokia nei finansinė rizika, sutarties turėtojo perduodama jos išleidėjui.
draudiminis įvykis	Neužtikrintas būsimasis įvykis, numatomas draudimo sutartyje ir kuriantis draudimo riziką.
draudikas	Šalis, turinti įsipareigojimą pagal draudimo sutartį mokėti kompensaciją draudėjui, jeigu įvyksta draudiminis įvykis.
įsipareigojimo pakankamumo testas	Įvertinimas, ar draudimo įsipareigojimo balansinę vertę reikia padidinti (arba susijusių atidėtųjų įsigijimo išlaidų ar susijusio nematerialiojo turto balansinę vertę sumažinti), paremtas būsimųjų pinigų srautų patikrinimu.
draudėjas	Šalis, turinti teisę į kompensaciją pagal draudimo sutartį, jeigu įvyksta draudiminis įvykis.
perdraudimo turtas	Perdraudėjo grynosios sutartinės teisės pagal perdraudimo sutartį.

▼M3

Perdraudimo sutartis	Draudimo sutartis, išleidžiama vieno draudiko (perdraudiko) tam, kad kompensuotų kito draudiko (perdraudėjo) patiriamus nuostolius dėl vienos arba daugiau perdraudėjo išleistų sutarčių.
Perdraudikas	Šalis, turinti įsipareigojimą pagal perdraudimo sutartį mokėti kompensaciją perdraudėjui, jeigu įvyksta draudiminis įvykis.
Išskaidymas	Tokia sutarties komponentų apskaita, tarsi jie būtų atskiros sutartys.
Finansinės garantijos sutartis	Tai — sutartis, nustatanti, kad ją suteikiantis ūkio subjektas atliktų konkrečius mokėjimus, kad atlygintų sutarties turėtojo nuostolius, patirtus dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pagal pradines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas.

▼M3

B PRIEDĖLIS

Draudimo sutarties apibrėžimas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

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

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

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

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

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

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

ir

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

Neužtikrintas būsimasis įvykis

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

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

(b) tai, kada jis įvyks;

arba

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

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

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

Mokėjimai natūra

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

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

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

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

(b) Jeigu būtų taikomas 18 TAS „*Pajamos*", paslaugų tiekėjas pripažintų pajamas remdamasis paslaugų užbaigimo etapu (ir kitais apibrėžtais kriterijais). Toks traktavimas priimtinas ir pagal šį TFAS, kuriame leidžiama paslaugų tiekėjui: i) tęsti dabartinę šių sutarčių apskaitos

▼M3

politiką, jeigu ji neapima veiklos, draudžiamos šio TFAS 14 paragrafe ir ii) patobulinti savo apskaitos politiką, jeigu tai leidžiama pagal 22-30 paragrafus.

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

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

Skirtumas tarp draudimo rizikos ir kitų rizikos rūšių

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

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

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

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

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

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

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

▼M3

šios sutartinės išankstinės sąlygos draudikas nebūtinai atlieka tyrimą, ar įvykis tikrai sukėlė neigiamą poveikį, tačiau turi teisę paneigti išmoką, jeigu sąlyga, kad įvykis turi sukelti neigiamą poveikį, netenkinama.

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

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

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

Draudimo sutarčių pavyzdžiai

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

(a) nekilnojamojo turto draudimas nuo vagystės arba apgadinimo.

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

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

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

(e) neįgalumo ir medicininė priežiūra.

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

▼M12

(g) kreditų draudimo sutartys, numatančios išmokas sutarties turėtojo nuostoliams atlyginti dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku neįvykdo mokėjimo, numatyto pradinėse arba pakeistose skolos priemonės sąlygose arba jų pakeitimuose. Šios sutartys gali būti įvairių teisinių formų, pavyzdžiui, garantija, tam tikros akredityvų rūšys, kredito išvestinės priemonės įsipareigojimų nevykdymo atveju arba draudimo sutartys. Tačiau šios sutartys atitinka ne tik draudimo sutarties, bet ir finansinės garantijos sutarties apibrėžimą, pateiktą 39 TAS, ir joms taikomi 32 TAS ir 39 TAS, o ne šis TFAS (žr. 4 dalies d punktą). Vis dėlto, jeigu finansinės garantijos sutartį suteikęs ūkio subjektas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad jis tokias sutartis laiko draudimo sutartims ir joms taiko draudimo sutartims taikomus apskaitos principus, tokioms finansinių garantijų sutartims jis gali pasirinktinai taikyti arba 39 TAS ir 32 TAS, arba šį standartą.

▼M3

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

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

▼M3

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

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

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

(m) perdraudimo sutartys.

B19 Toliau pateikiami straipsnių, nesančių draudimo sutartimis, pavyzdžiai:

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

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

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

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

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

▼M12

(f) su kreditu susijusios garantijos sutartis (arba akredityvas, kredito išvestinė priemonė įsipareigojimų nevykdymo atveju ar draudimo sutartis), numatanti išmokas net ir tuo atveju, jeigu sutarties turėtojas nepatyrė nuostolio dėl skolininko privalomų mokėjimų nevykdymo (žr. 39 TAS).

▼M3

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

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

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

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

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

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

▼M3

Reikšminga draudimo rizika

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B27 Paragrafe B23 minima papildoma nauda. Tokia papildoma nauda galėtų apimti reikalavimą išmokėti išmokas anksčiau, jeigu draudiminis įvykis atsitinka anksčiau, o išmokos nėra koreguojamos pagal pinigų laiko vertę. Pavyzdys yra viso gyvenimo gyvybės draudimas už fiksuotą sumą (kitaip tariant, draudimas, išmokantis fiksuotą išmoką mirties atveju nepriklausomai nuo to, kada draudėjas mirs, ir neturintis galiojimo laiko pabaigos).

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

▼M3

Yra aišku, kad draudėjas mirs, tačiau nėra aiški mirties data. Draudikas patirs nuostolį dėl tokių atskirų sutarčių, kurių draudėjai mirs anksti, net jeigu ir nebus patirta bendro nuostolio pagal visų sutarčių sąrašą.

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

Draudimo rizikos lygio pasikeitimai

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

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

▼**M3**

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pataisos

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

32 TAS ir 39 TAS pataisos

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

6 paragrafas panaikinamas.

Toliau pateikiamas sakinys pridedamas prie AG8 paragrafo pabaigos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(e) ***teisės ir įsipareigojimai pagal draudimo sutartį, apibrėžiamą 4 TFAS„Draudimo sutartys", arba sutartį, priklausančią 4 TFAS taikymo sričiai, nes turi savarankiško dalyvavimo elementą. Tačiau***

▼**M3**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

91A. ***Tam tikras finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai apima savarankiško dalyvavimo elementą, apibūdintą 4 TFAS „Draudimo sutartys". Jeigu ūkio subjektas negali patikimai įvertinti to***

▼M3

elemento tikrosios vertės, jis turi nurodyti šį faktą kartu su sutarties apibūdinimu, jos balansine verte, paaiškinimu, kodėl tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta ir, jeigu įmanoma, tikėtinos tikrosios vertės įvertinimų galimybių spektrą.

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

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

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

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

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

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

(i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcine valiuta;

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

arba

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

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

▼M3

susiejimo elementas yra sutartinė nuostata, reikalaujanti mokėjimų, denominuotų vidinio arba išorinio investicijų fondo vienetais.

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

Kitų TFAS pataisos

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

6 paragrafo c) punktas taisomas šitaip:

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

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

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

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

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

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

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

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

Su įsipareigojimais susietas investicinis turtas

32A. ***Ūkio subjektas gali:***

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

ir

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

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

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

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

▼M3

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

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

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

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

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

ir

(i) draudimo sutartys (25D paragrafas).

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

Draudimo sutartys

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

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

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

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

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

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

ir

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

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

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

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

7 paragrafas taisomas šitaip:

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

▼B

23-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (23 TAS)

(PERSVARSTYTAS 1993 m.)

▼B

Skolinimosi išlaidos

Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 23 TAS „Skolinimosi išlaidų kapitalizavimas", valdybos patvirtintą 1984 m. kovo mėn. Šis persvarstytas tarptautinis apskaitos standartas galioja 1995 m. sausio 1 dieną ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

Vienas NAK aiškinimas yra susijęs su 23 TAS:

— NAK-2 „Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas".

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	219
Taikymas	219
Apibrėžimai	219
Skolinimosi išlaidos – pagrindinis (principinis) būdas	220
Pripažinimas	220
Atskleidimas	220
Skolinimosi išlaidos – leistinas alternatyvus būdas	220
Pripažinimas	220
Kapitalizuoti tinkamos skolinimosi išlaidos	220
Suma, kuria kvalifikuojamojo turto apskaitinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę	221
Kapitalizavimo pradžia	221
Laikinas kapitalizavimo sustabdymas	222
Kapitalizavimo nutraukimas	222
Atskleidimas	222
Pereinamosios nuostatos	222
Įsigaliojimo data	222

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nurodyti skolinimosi išlaidų apskaitos tvarką. Pagal šį standartą reikalaujama skolinimosi išlaidas nedelsiant pripažinti sąnaudomis. Tačiau standartas leidžia taikyti leistiną alternatyvų būdą, kapitalizuojant skolinimosi išlaidas, tiesiogiai priskirtinas kvalifikuojamojo turto įsigijimui, statybai ar gamybai.

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas skolinimosi išlaidų apskaitai.

2. Šis standartas pakeičia 23 TAS „Skolinimosi išlaidų kapitalizavimas", patvirtintą 1983 m.

3. Šis standartas netaikomas faktinei ar priskiriamai nuosavybės vertei, taip pat privilegijuotosioms akcijoms, kurios nepriskiriamos įsipareigojimams.

APIBRĖŽIMAI

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

   Skolinimosi išlaidos – palūkanos ir kitos išlaidos, kurias patiria įmonė skolindamasi lėšas.

   Kvalifikuojamasis turtas – turtas, kuris paruošiamas naudoti pagal paskirtį arba parduoti per ilgą laikotarpį.

5. Skolinimosi išlaidas gali sudaryti:

   a) bankų kredito likučio ir trumpalaikio bei ilgalaikio skolinimosi palūkanos;

   b) su skolinimusi susijusių nuolaidų ar priemokų amortizacija;

   c) papildomų išlaidų, susijusių su skolinimusi, padengimas;

   d) finansiniai mokesčiai, susiję su finansine nuoma, pripažinta pagal 17 TAS „Lizingas (finansinė nuoma)", ir

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

▼B

6. Kvalifikuojamojo turto pavyzdžiai yra atsargos, reikalaujančios nemažo laikotarpio, kad galėtų būti tinkamos parduoti, gamybos įrengimai, elektros energijos gamybos įmonės ir investicinis turtas. Kitos investicijos ir atsargos, kurios paprastai pagaminamos per trumpą laikotarpį dideliais kiekiais ir dažnai, nėra kvalifikuojamasis turtas. Turtas, kuris įsigyjamas jau paruoštas naudoti pagal numatytą paskirtį ar parduoti, taip pat nėra kvalifikuojamasis turtas.

SKOLINIMOSI IŠLAIDOS – PAGRINDINIS (PRINCIPINIS) BŪDAS

Pripažinimas

7. Skolinimosi išlaidos turi būti pripažįstamos to laikotarpio, kuriuo jos patiriamos, sąnaudomis.

8. Taikant pagrindinį (principinį) būdą, skolinimosi išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nuo to laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, neatsižvelgiant į tai, kaip panaudojama skola.

Atskleidimas

9. Finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodyta skolinimosi išlaidoms taikoma apskaitos politika.

SKOLINIMOSI IŠLAIDOS – LEISTINAS ALTERNATYVUS BŪDAS

Pripažinimas

10. Skolinimosi išlaidos turi būti pripažįstamos to laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudomis, išskyrus tas, kurios kapitalizuojamos pagal 11 paragrafą.

11. Skolinimosi išlaidos, kurios yra tiesiogiai priskirtinos kvalifikuojamojo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, turi būti kapitalizuojamos kaip to turto savikainos dalis. Kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų dalis turi būti nustatoma pagal šį standartą ([1]).

12. Taikant leistiną alternatyvų būdą, skolinimosi išlaidos, kurios tiesiogiai priskirtinos 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 būsimosios ekonominės naudos ir jas bus galima patikimai įvertinti. Kitos skolinimosi išlaidos pripažįstamos laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudomis.

Kapitalizuoti tinkamos skolinimosi išlaidos

13. Skolinimosi išlaidos, tiesiogiai priskirtinos kvalifikuojamojo turto įsigijimui, statybai ar gamybai, yra tos išlaidos, kurių būtų buvę galima išvengti, jei nebūtų buvę padaryta išlaidų kvalifikuojamam turtui. Kai įmonė skolinasi lėšas specialiai tam, kad įsigytų tam tikrą kvalifikuojamąjį turtą, nesunkiai galima nustatyti išlaidas, tiesiogiai susijusias su tuo kvalifikuojamuoju turtu.

14. Kartais būna sunku nustatyti tiesioginį ryšį tarp konkretaus skolinimosi ir kvalifikuojamojo turto ir numatyti, kurio skolinimosi buvo galima išvengti. Sunkumų kyla, pavyzdžiui, kai įmonės finansinė veikla koordinuojama centralizuotai ir kai įmonių grupė naudoja įvairias skolos priemones skolindamasi lėšas skirtingomis palūkanų normomis ir įvairiu pagrindu skolindama šias lėšas kitoms tos grupės įmonėms. Kitų sunkumų atsiranda, kai naudojamos paskolos, kurios yra išreikštos užsienio valiuta ar kurios yra su ja susietos, kai grupė veikia didelės infliacijos ekonomikos sąlygomis, o keitimo kursai svyruoja. Todėl būna sudėtinga nustatyti skolinimosi išlaidų, tiesiogiai priskirtinų kvalifikuojamojo turto įsigijimui, sumą ir reikia ją įvertinti.

15. Jei lėšos pasiskolinamos specialiai kvalifikuojamajam turtui įsigyti, kapitalizuoti tinkama skolinimosi išlaidų suma turi būti faktinės skolinimosi išlaidos, susijusios su skolinimusi tuo laikotarpiu, atėmus visas investicines įplaukas, gaunamas laikinai investavus pasiskolintą sumą.

16. Finansiniai susitarimai dėl kvalifikuojamojo turto gali būti tokie, kad įmonė gauna pasiskolintas lėšas ir patiria susijusias skolinimosi išlaidas anksčiau nei visos lėšos (ar jų dalis) išleidžiamos kvalifikuojamajam turtui. Tokiomis aplinkybėmis šios lėšos dažnai investuojamos prieš išleidžiant jas šiam turtui. Nustatant skolinimosi išlaidų, tinkamų kapitalizuoti tam tikru laikotarpiu, sumą, iš patirtų skolinimosi išlaidų turi būti atimamos visos investicinės įplaukos, gautos investavus šia lėšas.

17. Jei lėšos paprastai skolinamos ir naudojamos kvalifikuojamajam turtui įsigyti, kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų suma turi būti nustatyta taikant kapitalizacijos normą išlaidoms, patirtoms įsigyjant tą turtą. Kapitalizacijos norma turi būti skolinimosi išlaidų, susijusių su įmonės skolomis, kurios tuo laikotarpiu lieka negrąžintos, svertinis vidurkis,

([1]) Žr. taip pat NAK-2 „Pastovumas – skolinimosi išlaidų kapitalizavimas”.

▼B

išskyrus skolinimąsi, kuris buvo skirtas konkrečiai kvalifikuojamajam turtui įsigyti. Per laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma neturi viršyti tuo laikotarpiu patirtų skolinimosi išlaidų sumos.

18. 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 kvalifikuojamojo turto apskaitinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę

19. Kai kvalifikuojamojo turto apskaitinė vertė ar laukiama galutinė atitinkamo turto kaina viršija to turto atsiperkamąją ar grynąją galimo realizavimo vertę, apskaitinė vertė nurašoma arba sumažinama pagal kitų tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus. Tam tikromis aplinkybėmis nurašymo ar sumažinimo suma atkuriama pagal kitus tarptautinius apskaitos standartus.

Kapitalizavimo pradžia

20. Skolinimosi išlaidos, kurios sudaro kvalifikuojamojo turto dalį, reikia pradėti kapitalizuoti tada, kai:

a) patiriamos išlaidos tam turtui;

b) patiriamos skolinimosi išlaidos ir

c) vykdoma veikla, reikalinga parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui.

21. Į kvalifikuojamojo turto išlaidas įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios nulemia grynųjų pinigų mokėjimus, kito turto perdavimą ar įsipareigojimų, kuriems skaičiuojamos palūkanos, prisiėmimą. Iš išlaidų atimami visi su tuo turtu susiję gauti daliniai mokėjimai ir gautos subsidijos (žr. 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje"). Vidutinė turto apskaitinė vertė tam tikru laikotarpiu, įskaitant ir anksčiau kapitalizuotas skolinimosi išlaidas, paprastai yra apytikriai apskaičiuotos išlaidos, kurioms tuo laikotarpiu taikoma kapitalizacijos norma.

22. Veikla, reikalinga paruošti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui, yra daugiau nei fizinė turto statyba. Į ją įeina techninis ir administravimo darbas, atliekamas iki fizinės turto statybos pradžios, pavyzdžiui, veikla siekiant gauti leidimus prieš pradedant fizinę turto statybą. Tačiau tokiai veiklai nepriskiriamas turtas, kai nevyksta jokia turto būklę keičianti gamyba ar plėtra. Pavyzdžiui, skolinimosi išlaidos, patirtos užstatant žemę, kapitalizuojamos tuo laikotarpiu, kai žemė buvo užstatyta. Tačiau kapitalizuoti negalima tų skolinimosi išlaidų, kurios buvo patirtos tada, kai statybai įsigyta žemė buvo laikoma nieko nestatant.

Laikinas kapitalizavimo sustabdymas

23. Skolinimosi išlaidų kapitalizavimas turi būti sustabdytas, kai aktyvi veikla nutraukiama ilgam laikotarpiui.

24. Skolinimosi išlaidos gali būti patiriamos ilgą laiką, kai nutraukiama veikla, reikalinga parengti turtą numatomam naudojimui ar pardavimui. Tokios išlaidos yra beveik užbaigto turto laikymo sąnaudos ir kapitalizuoti jų negalima. Tačiau skolinimosi išlaidų kapitalizavimas paprastai nesustabdomas tuo laikotarpiu, kai atliekamas svarbus techninis ir administravimo darbas ar kai rengiant turtą naudoti pagal paskirtį ar parduoti būtina laikinai delsti. Pavyzdžiui, kapitalizavimas tęsiamas ilgą laiką, kai reikia perdirbti atsargas arba kai aukštas vandens lygis, įprastas vykdant statybas tame geografiniame rajone, sulaiko tilto statybą.

Kapitalizavimo nutraukimas

25. Skolinimosi išlaidų kapitalizavimas turi būti nutrauktas, kai iš esmės visa veikla, būtina kvalifikuojamajam turtui parengti numatomam naudojimui ar pardavimui, yra baigta.

26. Paprastai turtas parengtas numatomam naudojimui ar pardavimui, kai baigiama fizinė turto statyba, netgi jei įprastas administravimo darbas dar tęsiamas. Nors ir lieka mažų pakeitimų, pavyzdžiui, turto dekoravimas pagal pirkėjo ar naudotojo nurodymus, iš esmės visa veikla jau baigta.

27. Jei kvalifikuojamojo turto statyba vykdoma dalimis ir kiekvieną dalį galima naudoti tebestatant kitas, skolinimosi išlaidų kapitalizavimas turi būti nutrauktas iš esmės užbaigus visą veiklą, būtiną tos dalies parengimui numatomam naudojimui ar pardavimui.

▼B

28. Verslo kompleksas, apimantis kelis pastatus, kurių kiekvienas gali būti naudojamas atskirai ir kurio kiekviena dalis yra tinkama naudoti tebevykdant kitų dalių statybą, yra kvalifikuojamojo turto pavyzdys. Kvalifikuojamojo turto, kuris privalo būti baigtas norint panaudoti kurią nors jo dalį, pavyzdys yra pramonės įmonė, kelis procesus paeiliui atliekanti skirtingose įmonės dalyse, esančiose toje pačioje vietoje, pavyzdžiui, plieno gamykla.

ATSKLEIDIMAS

29. Finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodyta:

a) skolinimosi išlaidų apskaitos politika;

b) per laikotarpį kapitalizuotų skolinimosi išlaidų suma ir

c) kapitalizacijos norma, taikoma nustatant kapitalizuoti tinkamų skolinimosi išlaidų sumą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

▼M5

30. Jeigu pritaikant šį Standartą tenka keisti apskaitos politiką, ūkio subjektui rekomenduojama pakoreguoti savo finansinę atskaitomybę pagal 8 TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos". Taip pat ūkio subjektas turi kapitalizuoti tik tas skolinimosi išlaidas, patirtas po šio Standarto įsigaliojimo datos, kurios tenkina kapitalizavimo kriterijus.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

31. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1995 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

▼M5

24-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Susijusių šalių atskleidimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-4
Susijusių šalių atskleidimo tikslas	5-8
Apibrėžimai	9-11
Pateikimas	12-22
Įsigaliojimo data	23
24 TAS (performatuoto 1994 m.) panaikinimas	24

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*" (performatuotą 1994 m.) ir turi būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – užtikrinti, kad ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje būtų pateikiama būtina informacija siekiant atkreipti dėmesį į galimybę, kad susijusių šalių buvimas bei su šiomis šalimis siejami sandoriai ir skolų likučiai gali turėti įtakos šio ūkio subjekto finansinei būklei, taip pat pelnui arba nuostoliui.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas:***

a) ***nustatant susijusių šalių santykius ir sandorius;***

b) ***nustatant skolų likučius tarp ūkio subjekto ir susijusios šalies;***

c) ***nustatant aplinkybes, kurioms esant reikalaujamas punktuose a) ir b) nurodytų straipsnių pateikimas;***

ir

d) ***nustatant pateikimus, būtinus minėtiems straipsniams.***

3. ***Šiame Standarte reikalaujama atskleisti susijusių šalių sandorius bei skolų likučius atskiroje patronuojančios įmonės, dalininko ar investuotojo finansinėje atskaitomybėje, pateikiamoje vadovaujantis 27 TAS „Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė".***

▼M5

4. Susijusios šalies sandoriai su kitomis grupės įmonėmis bei skolų šioms įmonėms likučiai atskleidžiami ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje. Grupės vidaus susijusių šalių sandoriai ir skolų likučiai yra eliminuojami rengiant konsoliduotą grupės finansinę atskaitomybę.

SUSIJUSIŲ ŠALIŲ ATSKLEIDIMO TIKSLAS

5. Susijusių šalių santykiai yra įprasta prekybos ir verslo ypatybė. Pavyzdžiui, ūkio subjektai dažnai savo veiklos dalis plėtoja per dukterines įmones, bendrąsias įmones bei asocijuotas įmones. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas gali paveikti investicijų objekto finansinę bei veiklos politiką kontrolės, bendros kontrolės arba reikšmingos įtakos būdu.

6. Susijusių šalių santykiai gali daryti poveikį ūkio subjekto pelnui arba nuostoliui 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.

7. Susijusių šalių santykiai gali paveikti ūkio subjekto pelną arba nuostolį bei finansinę būklę netgi tuo atveju, kai nevykdomi susijusių šalių sandoriai. Vien tik tokių santykių buvimas gali daryti poveikį ūkio subjekto sandoriams su kitomis šalimis. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė gali nutraukti santykius su prekybos partneriu, patronuojančiai įmonei įsigyjant kitą dukterinę įmonę, besiverčiančią tuo pačiu verslu, kaip ir buvęs prekybos partneris. Alternatyviai, viena šalis gali susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų dėl žymios kitos šalies įtakos, pavyzdžiui, patronuojanti įmonė gali nurodyti savo dukterinei įmonei nevykdyti tyrimo ir plėtros veiklos.

8. Dėl šių priežasčių žinios apie susijusių šalių sandorius, skolų likučius bei santykius gali turėti įtakos tam, kaip finansinės atskaitomybės vartotojai įvertins ūkio subjekto veiklą, įskaitant jo patiriamą riziką ir galimybes.

APIBRĖŽIMAI

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

Susijusi šalis. Šalis yra susijusi su ūkio subjektu, jeigu ji:

a) ***tiesiogiai arba netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų:***

i) ***kontroliuoja ūkio subjektą, yra jo kontroliuojama arba yra bendrai kontroliuojama kartu su juo (tai yra patronuojančios įmonės, dukterinės įmonės bei tos pačios patronuojančios įmonės valdomos kelios dukterinės įmonės);***

ii) ***turi dalį minėtame ūkio subjekte, kuri suteikia jai reikšmingos įtakos ūkio subjekto atžvilgiu;***

arba

iii) ***bendrai kontroliuoja ūkio subjektą;***

b) ***yra ūkio subjekto asocijuota įmonė (kaip apibrėžta 28 TAS„Investicijos į asocijuotas įmones”);***

c) ***yra bendra įmonė, kurioje minėtasis ūkio subjektas yra dalininkas (žr. 31 TAS„Dalys bendrose įmonėse”);***

d) ***yra vienas iš ūkio subjekto arba jį patronuojančios įmonės pagrindinių vadovaujančių darbuotojų;***

e) ***yra artimas bet kurio punktuose a) ir d) nurodyto asmens šeimos narys;***

f) ***yra ūkio subjektas, kurį kontroliuoja, bendrai kontroliuoja, kuriam reikšmingos įtakos turi arba kuriame žymios balsavimo teisių galios (tiesiogiai arba netiesiogiai) turi bet kuris iš punktuose d) arba e) nurodytų asmenų;***

arba

g) ***yra išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planas, naudingas šio ūkio subjekto (arba bet kurio ūkio subjekto, kuris yra su šiuo ūkio subjektu susijusi šalis) darbuotojams.***

Susijusių šalių sandoris – išteklių, paslaugų arba įsipareigojimų pervedimas tarp susijusių šalių, nepriklausomai nuo to, ar nustatoma kokia nors kaina.

Artimi asmens šeimos nariai – šeimos nariai, galintys turėti įtakos asmeniui, ar asmuo turi jiems įtakos sandoriuose su ūkio subjektu. Jie gali būti:

a) ***asmens šeimyninis(-ė) partneris(-ė) ir vaikai;***

▼**M5**

b) ***asmens šeimyninio(-ės) partnerio(-ės) vaikai;***

ir

c) ***asmens arba jo(-s) šeimyninio(-ės) partnerio(-ės) išlaikytiniai.***

Kompensacija apima visas išmokas darbuotojams (apibrėžiamas 19 TAS „Išmokos darbuotojams"), įskaitant ir tas, kurioms taikomas 2 TFAS „Apmokėjimas akcijomis". Išmokos darbuotojams – tai visų formų atlygis, mokamas, mokėtinas arba teikiamas paties ūkio subjekto arba ūkio subjekto vardu mainais už šiam ūkio subjektui suteiktas paslaugas. Tai taip pat ir toks patronuojančios įmonės vardu ūkio subjekto atžvilgiu mokamas atlygis. Kompensacija apima:

a) ***trumpalaikes išmokas darbuotojams (algą, atlyginimus ir socialinio draudimo įmokas, metines apmokamas atostogas bei apmokamas atostogos dėl ligos, pelno padalijimą ir premijas, jeigu jos išmokamos per dvylika mėnesių nuo atskaitomybės laikotarpio pabaigos) bei nepinigines išmokas (sveikatos priežiūrą, suteikiamą būstą, automobilius ir nemokamas arba subsidijuojamas prekes ar paslaugas) dabartiniams darbuotojams;***

b) ***išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui (pensijas bei kitą pensinį aprūpinimą, gyvybės draudimą bei sveikatos priežiūrą pasibaigus tarnybos laikotarpiui);***

c) ***kitas ilgalaikes išmokas darbuotojams (atostogas, suteikiamas už ilgalaikį darbą, ar mokslininko atostogas, jubiliejines išmokas arba kitas su ilgalaikiu darbu susijusias išmokas, ilgalaikes nedarbingumo išmokas ir (jei išmokama per daugiau nei dvylika mėnesių nuo atskaitomybės laikotarpio pabaigos) pelno padalijimą, premijas bei atidėtąsias kompensacijas);***

d) ***išeitines išmokas;***

ir

e) ***apmokėjimą akcijomis.***

Kontrolė yra galia valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką taip, kad būtų gaunama nauda iš to ūkio subjekto veiklos.

Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas.

Pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai – tie asmenys, kurie turi valdžią ir yra tiesiogiai arba netiesiogiai atsakingi už ūkio subjekto veiklos planavimą, vadovavimą šiai veiklai bei jos kontrolę, pvz., direktoriai (generalinis direktorius ir kiti).

Reikšminga įtaka – galia dalyvauti priimant ūkio subjekto finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, tačiau tai nėra šios politikos kontrolė. Reikšmingą įtaką gali garantuoti akcijų nuosavybė, įstatai arba sutartis.

10. Dėmesys turi būti sutelkiamas ne tik į teisinę formą, bet ir santykių esmę, vertinant kiekvieną įmanomą susijusių šalių santykių atvejį.

11. Šio Standarto kontekste žemiau nurodyti atvejai nebūtinai yra susijusios šalys:

a) du ūkio subjektai tik dėl to, kad jie turi bendrą direktorių ar kitą pagrindinį vadovaujantį darbuotoją, nepaisant „susijusios šalies" apibrėžimo punktų d) ir f).

b) du dalininkai tik dėl to, kad jie bendrai kontroliuoja bendrą įmonę.

c) i) finansų tiekėjai,

ii) profsąjungos,

iii) komunalinių paslaugų įmonės,

ir

iv) vyriausybės departamentai bei agentūros,

tik dėl jų įprastinių sandorių su ūkio subjektu (net jei jie gali paveikti ūkio subjekto veiksmų laisvę arba dalyvauti priimant jo sprendimus);

ir

d) klientas, tiekėjas, frančizės teisės suteikėjas, platintojas ar bendrojo pobūdžio agentas, su kuriuo ūkio subjektas sudaro žymią savo verslo sandorių dalį tik dėl atsiradusios ekonominės priklausomybės.

▼M5

PATEIKIMAS

12. ***Santykiai tarp patronuojančių įmonių ir dukterinių įmonių turi būti pateikiami nepriklausomai nuo to, ar tarp šių susijusių šalių kada nors buvo sudaryti sandoriai. 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 prieinamos finansinės atskaitomybės, turi būti nurodomas kitos vyriausios patronuojančios įmonės, kuri teikia tokią finansinę atskaitomybę, pavadinimas.***

13. Kad finansinės atskaitomybės vartotojai galėtų susidaryti nuomonę apie susijusių šalių santykių įtaką ūkio subjektui, informaciją apie kontroliuojamus susijusių šalių santykius reikia pateikti nepriklausomai nuo to, ar buvo sandorių tarp šių susijusių šalių.

14. Papildomas informacijos apie ryšius tarp patronuojančių įmonių ir dukterinių įmonių pateikimas yra būtinas pagal 27 TAS, 28 TAS ir 31 TAS, kuriuose reikalaujama deramo reikšmingų investicijų į dukterines įmones, asocijuotas įmones ir bendrai kontroliuojamas įmones sąrašo bei aprašymo.

15. Kai ūkio subjektą patronuojanti įmonė ir pagrindinė kontroliuojančioji šalis neteikia viešai prieinamos finansinės atskaitomybės, ūkio subjektas pateikia kitos pagrindinės patronuojančios įmonės, teikiančios tokią finansinę atskaitomybę, pavadinimą. Kita pagrindinė patronuojanti įmonė – tai pirma grupės patronuojanti įmonė, esanti aukščiau už tiesioginę patronuojančią įmonę, teikiančią viešai prieinamą konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

16. ***Ūkio subjektas turi nurodyti bendrą pagrindinių vadovaujančių darbuotojų kompensacijų sumą bei kompensacijas, priskiriamas kiekvienai šių kategorijų:***

a) ***trumpalaikes išmokas darbuotojams;***

b) ***išmokas, mokamas pasibaigus tarnybos laikotarpiui;***

c) ***kitas ilgalaikes išmokas;***

d) ***išeitines išmokas;***

ir

e) ***apmokėjimą akcijomis.***

17. ***Jeigu tarp susijusių šalių buvo sandorių, ūkio subjektas turi nurodyti susijusių šalių santykių pobūdį ir informaciją, kuri yra būtina, norint suprasti galimą šių santykių poveikį finansinei atskaitomybei, apie sandorius bei skolų likučius. Šie informacijos pateikimo reikalavimai yra taikomi kartu su 16 paragrafe nurodytais reikalavimais pateikti pagrindinių vadovaujančių darbuotojų kompensacijas. Būtina pateikti bent šią informaciją:***

a) ***sandorių sumas;***

b) ***skolų likučių sumą***

ir:

i) ***skolų likučių sąlygas ir tai, ar jos patikimos, o taip pat atsiskaitymo padengiant skolas pobūdį;***

ir

ii) ***bet kokių duotų ar gautų garantijų sudėtines dalis;***

c) ***abejotinų skolų, susijusių su skolų likučių suma, atidėjinius;***

ir

d) ***per atskaitomybės laikotarpį pripažintas sąnaudas, susijusias su susijusių šalių blogomis ar abejotinomis skolomis.***

18. ***Pagal 17 paragrafą turi būti pateikiama informacija apie kiekvieną iš šių kategorijų:***

a) ***patronuojančią įmonę;***

b) ***kitus ūkio subjektus, bendrai kontroliuojančius šį ūkio subjektą arba darančius jam reikšmingą įtaką;***

c) ***dukterines įmones;***

d) ***asocijuotas įmones;***

e) ***bendras įmones, kurių dalininkas yra ūkio subjektas;***

f) ***ūkio subjekto ar jį patronuojančios įmonės pagrindinius vadovaujančius darbuotojus;***

ir

g) ***kitas susijusias šalis.***

▼**M5**

19. Pagal 18 paragrafą reikalaujamas sumų, mokėtinų susijusioms šalims arba iš jų gautinų, skirstymas į grupes papildo 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" reikalavimą pateikti informaciją balanse arba aiškinamajame rašte. Klasės praplečiamos, siekiant pateikti susijusių šalių balansų išsamią analizę bei ją taikyti susijusių šalių sandoriams.

20. Sandorių, kuriuos reikia pateikti tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti su susijusia šalimi, pavyzdžiai:

a) produktų (baigtų ar nebaigtų gaminti) pirkimas arba pardavimas;

b) nekilnojamojo bei 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 nuosavybės įnašus grynaisiais pinigais arba natūra);

h) garantijų arba užstato atidėjiniai;

ir

i) ūkio subjekto vardu arba ūkio subjekto kitos šalies vardu įvykdomi įsipareigojimai.

▼**M10**

Patronuojančios arba dukterinės įmonės dalyvavimas nustatytų išmokų plane, kuriame rizika padalinta tarp grupės ūkio subjektų, yra susijusių šalių sandoris (žr. 19 TAS 34B paragrafą).

▼**M5**

21. Informaciją apie tai, kad susijusių šalių sandoriai buvo sudaryti sąlygomis, būdingomis sandoriams tarp nesusijusių šalių, reikia pateikti tik tada, kai tokių sąlygų buvimui gali būti suteikiamas svarus pagrindas.

22. ***Panašaus pobūdžio straipsniai gali būti pateikiami juos sujungiant, išskyrus tuos atvejus, kai atskiras pateikimas būtinas tam, kad būtų galima suprasti susijusių šalių sandorių įtaką ūkio subjekto finansinei atskaitomybei.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

23. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jei ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.***

24 TAS (PERFORMATUOTO 1994 m.) PANAIKINIMAS

24. Šis Standartas pakeičia 24 TAS „*Susijusių šalių atskleidimas*" (performatuotą 1994 m.).

▼M5

PRIEDĖLIS

30 TAS pataisymas

Šis pataisymas šiame priedėlyje turi būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ankstesniam atskaitomybės laikotarpiui, šis pataisymas taip pat turi būti taikomas tam ankstesniam laikotarpiui.

A1. 30 TAS „*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje*” 58 paragrafas taisomas taip:

58. Kai bankas sudaro sandorius su susijusiomis šalimis, jam dera nurodyti santykių su susijusiomis šalimis pobūdį, taip pat pateikti informaciją apie sandorius bei skolų likučius, būtiną norint suprasti galimą šių santykių poveikį banko finansinei atskaitomybei. Tokia informacija pateikiama pagal 24 TAS ir apima informaciją, susijusią su bankinių paskolų susijusioms šalims suteikimo politika ir su susijusių šalių sandorių suma, įtraukta į:

a) …

▼B

26-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (26 TAS)

(PERTVARKYTAS 1994 m.)

Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1986 m. birželio mėnesį valdybos patvirtintą standartą. Jis pateikiamas pertvarkytos formos, kuri taikoma Tarptautiniams apskaitos standartams nuo 1991 m. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pradiniu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos tam, kad jos būtų suvienodintos su šiuolaikine TASK vartosena.

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	228
Apibrėžimai	229
Nustatytų įmokų planai	229
Nustatytų išmokų planai	230
Pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė	231
Aktuarinių įvertinimų dažnumas	232
Ataskaitų turinys	232
Visi planai	233
Plano turto įvertinimas	233
Atskleidimas	233
Įsigaliojimo data	234

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TAIKYMAS

1. Šis standartas turi būti taikomas pensinio aprūpinimo planų ataskaitoms, kai tokios ataskaitos yra sudaromo.

2. Pensinio aprūpinimo planai vadinami įvairiai: pensinės schemos, senatvės pensijų schemos ar pensinio aprūpinimo schemos. Šiame standarte pensinio aprūpinimo planais laikomi atskaitomybę teikiantys ūkio subjektai, atskirti nuo plano dalyvių darbdavių. Pensinio aprūpinimo planų ataskaitoms taikomi visi kiti tarptautiniai apskaitos standartai tiek, kiek to nedraudžia šis standartas.

3. Šis standartas siejasi su plano apskaita ir atskaitomybe, teikiama visiems dalyviams. Jis nesusijęs su atskiriems plano dalyviams teikiamomis ataskaitomis apie jų pensinio aprūpinimo teises.

4. 19 TAS „Išmokos darbuotojams” yra susijęs su pensinių mokėjimų išlaidų pateikimu planus turinčių darbdavių finansinėje atskaitomybėje. Taigi šis standartas papildo 19 TAS.

▼B

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 turtas draudimo įmonėse, 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 vien tik draudimo įmonės atsakomybė.

7. Šis standartas nesusijęs su kitais darbdavio įsipareigojimais, tokiais kaip išeitinės išmokos, atidėti kompensaciniai susitarimai, išeitinės pašalpos už ilgalaikį darbą, specialūs ankstyvos pensijos ar etatų mažinimo planai, sveikatos ar socialinio aprūpinimo ar premijų planai. Vyriausybiniams socialinės apsaugos susitarimams taip pat netaikomas šis standartas.

APIBRĖŽIMAI

8. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Pensinio aprūpinimo planai – sutartys, kurių pagrindu įmonė moka savo darbuotojams pensijas (metines išmokas arba visą sumą iš karto) išeinant iš darbo arba vėliau. Pensijos dydis arba darbdavių įnašai, skirti pensijoms, gali būti įvertinti iš anksto, prieš išeinant darbuotojams į pensiją, pagal turimus dokumentus arba įmonės praktiką.

Nustatytų įmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis nustatomas pagal įmokas į fondą bei jų uždirbtas investicijų pajamas.

Nustatytų išmokų planai – pensinio aprūpinimo planai, pagal kuriuos pensijos dydis nustatomas remiantis formule, kuri paprastai nustatoma pagal darbuotojų atlyginimą ir (arba) dirbtų metų skaičių.

Finansavimas – turto perdavimas ūkio subjektui (fondui), atskirtam nuo darbdavio įmonės, kad būtų patenkinti tolesni pensinio aprūpinimo įsipareigojimai.

Šio standarto tikslams vartojamos ir šios sąvokos:

Dalyviai – pensinio aprūpinimo plano ir kiti dalyviai, kurie turi teisę į plano teikiamą aprūpinimą.

Grynasis turtas, tenkantis pensijoms – plano turtas, atėmus įsipareigojimus, išskyrus pažadėtų pensijų aktuarinę dabartinę vertę.

Pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė – planuojamų pensinio aprūpinimo plano išmokų dabartinė vertė dabartiniams ir buvusiems darbuotojams, atsižvelgiant į jų darbo stažą.

Privalomos išmokos – pensiniai mokėjimai, teisė į kuriuos, pagal pensinio aprūpinimo plano sąlygas, nepriklauso nuo to, ar darbuotojas tęsia darbą įmonėje.

9. Kai kurie pensinio aprūpinimo planai turi rėmėjų, kitų nei darbdaviai; šis standartas taikomas ir tokių planų ataskaitoms.

10. Dauguma pensinio aprūpinimo planų sudaroma 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 tas pats tiek neoficialiam planui, tiek oficialiam planui.

11. Dauguma pensinio aprūpinimo planų numato steigti atskirus fondus, į kuriuos mokamos įmokos ir iš kurių mokamos išmokos. Tokius fondus gali administruoti šalys, kurios nepriklausomai valdo fondo turtą. Jos kai kuriose šalyse vadinamos patikėtiniais. Sąvoka patikėtinis vartojama šiame standarte tokioms šalims apibūdinti, neatsižvelgiant į tai, ar jomis pasitikima.

12. Pensinio aprūpinimo planai paprastai apibūdinami arba kaip nustatytų įmokų planai, arba kaip nustatytų išmokų planai, 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 atskaitomybėje turi būti pateikta grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaita ir finansavimo politikos aprašymas.

▼B

14. Remiantis nustatytų įmokų planu, dalyvio būsimųjų pensijų suma nustatoma pagal darbdavio, dalyvio ar jų abiejų mokamas įmokas, fondo veiklos veiksmingumą bei investicijų pajamas. Paprastai darbdavio įsipareigojimas yra mokėti įmokas į fondą. Aktuarijaus patarimas paprastai nebūtinas, nors tokiu patarimu kartais naudojamasi tam, kad būtų įvertintas būsimųjų 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 yra paprastai pasiekiamas pateikiant ataskaitas, kuriose pateikiama:

a) reikšmingos laikotarpio veiklos aprašymas ir bet kokių plano pakeitimų poveikis, informacija apie dalyvius, taip pat terminai ir sąlygos;

b) ataskaitos, parodančios laikotarpio sandorius ir investicijų rezultatus bei plano finansinę būklę laikotarpio pabaigoje, ir

c) investicijų politikos aprašymas.

NUSTATYTŲ IŠMOKŲ PLANAI

17. Nustatytų išmokų plano atskaitomybėje turi būti arba:

a) ataskaita, kurioje nurodoma:

i) grynasis turtas, tenkantis pensijoms;

ii) pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, privalomas išmokas atskiriant nuo neprivalomų, ir

iii) susidarantis perteklius ar trūkumas, arba

b) grynojo turto, tenkančio pensijoms ataskaita, kurioje nurodoma arba:

i) pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, išskiriant privalomas ir neprivalomas išmokas, paaiškinimas arba

ii) nuoroda į šią informacija pridedamoje aktuarinėje ataskaitoje.

Jeigu aktuarinis įvertinimas nebuvo atliktas iki atskaitomybės datos, turi būti remiamasi vėliausiu įvertinimu, nurodant įvertinimo datą.

18. 17 paragrafe reikalaujama, kad pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė būtų nustatoma remiantis plano pažadėtomis pensijomis, dirbtu laikotarpiu, pagal dabartinio atlyginimo, arba numatomo atlyginimo dydį, ir kad būtų nurodytas pasirinktas pagrindas. Visi aktuarinių prielaidų pakeitimai, kurie gali turėti reikšmingą poveikį pažadėtų pensijų aktuarinei dabartinei vertei, taip pat turi būti paaiškinti.

19. Atskaitomybėje turi būti paaiškintas ryšys tarp pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, bei pažadėtų pensijų finansavimo politikos.

20. Pagal nustatytų išmokų planą pažadėtų pensijų mokėjimas priklauso nuo plano finansinės būklės ir įmokų mokėtojų sugebėjimo toliau mokėti plano įmokas bei nuo plano investicijų rezultato ir veiklos efektyvumo.

21. Nustatytų išmokų planui periodiškai turi patarti aktuarijus, 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 pašalpų santykį laikui bėgant. Šis tikslas paprastai pasiekiamas pateikiant ataskaitą, kurioje pateikiama:

a) reikšmingos laikotarpio veiklos aprašymas, visų pokyčių, susijusių su planu, poveikis ir informacija apie dalyvius bei terminai ir sąlygos;

b) ataskaitos, kuriose parodomas laikotarpio sandorių ir investicijų rezultatas bei plano finansinė būklė laikotarpio pabaigoje;

c) aktuarinė informacija (kaip ataskaitų dalis arba kaip atskira ataskaita) ir

d) investicijų politikos aprašymas.

Pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė

23. Pagal pensinio aprūpinimo planą tikėtinų mokėjimų dabartinė vertė gali būti apskaičiuojama ir pateikiama remiantis dabartiniais arba numatomais atlyginimais iki pat dalyvių išėjimo į pensiją laiko.

24. Priežastys, dėl kurių būtų galima taikyti dabartinio atlyginimo metodą:

▼B

a) pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė yra dabar paskirtų kiekvienam plano dalyviui 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) pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės dydis, nustatomas pagal dabartinį atlyginimą, paprastai yra labiau susijęs su mokėtina suma plano pabaigos ar nutraukimo atveju.

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, gautais išėjimo į pensiją (arba artimą) dieną, taigi atlyginimai, įmokos ir pelningumo norma turi būti numatyta, ir

c) kai finansavimas daugiausia remiasi numatomais atlyginimais, pateiktoje ataskaitoje, nurodyta, kad gaunamas aiškiai per didelis finansavimas, kai planui nesuteikta tiek daug lėšų, kad planas gauna reikiamą finansavimą, kai jis nepakankamai finansuojamas.

26. Pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri remiasi dabartiniais atlyginimais, parodoma plano atskaitomybėje tam, kad būtų nurodyti mokėtinų išmokų įsipareigojimai atskaitomybės datą. Pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė, kuri remiasi numatomais atlyginimais, parodoma tam, kad būtų nurodytas galimų įsipareigojimų dydis, remiantis veiklos tęstinumo principu, kas iš esmės ir yra finansavimo pagrindas. Be pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės, gali būti būtina pateikti išsamų pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės konteksto paaiškinimą. Toks paaiškinimas gali būti pateikiamas kaip informacija apie ateityje planuojamą finansavimą bei finansavimo politiką, remiantis numatomais atlyginimais. Paaiškinimas gali būti įtrauktas į finansinę informaciją arba į aktuarijaus ataskaitą.

Aktuarinių įvertinimų dažnumas

27. Daugelyje šalių aktuariniai įvertinimai neatliekami dažniau nei kas treji metai. Jeigu iki ataskaitos datos nebuvo atliktas aktuarinis įvertinimas, naudojamas paskutinis įvertinimas ir nurodoma jo data.

Ataskaitų turinys

28. Nustatytų išmokų planų informacija pateikiama viena šių formų, parodančių įvairią aktuarinės informacijos atskleidimo ir pateikimo praktiką:

a) plano atskaitomybėje pateikiama ataskaita, kurioje nurodomas grynasis turtas, tenkantis pensijoms, pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė ir susidarantis perteklius ar trūkumas. Plano atskaitomybėje taip pat nurodomi grynojo turto, tenkančio pensijoms, ir pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės pokyčiai. Plano atskaitomybėje gali būti pateikta atskira aktuarijaus ataskaita, pagrindžianti pažadėtų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;

b) plano atskaitomybėje pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos. Pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma atskaitomybės aiškinamajame rašte. Į atskaitomybę taip pat gali būti įtraukta aktuarijaus ataskaita, pagrindžianti pažadėtų pensijų aktuarinę dabartinę vertę, ir

c) plano atskaitomybėje pateikiamos grynojo turto, tenkančio pensijoms ir grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitos pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė nurodoma atskiroje aktuarijaus ataskaitoje.

Kiekvienu atveju patikėtinio ataskaita, pateikiama vadovybės ar direktoriaus ataskaitos forma, bei investicijų ataskaita gali būti pridedama prie atskaitomybės.

29. Tie, kas remia formą, aprašytą 28 paragrafo a punkte ir 28 paragrafo 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 finansinėje atskaitomybėje ir nereikia rengti lydimųjų ataskaitų. Tačiau kai kas mano, kad 28 paragrafo a punkte aprašyta forma gali sudaryti įspūdį, kad yra įsipareigojimas, tačiau, jų nuomone, pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi visų įsipareigojimo požymių.

30. Tie, kas remiasi 28 paragrafo c punkte aprašyta forma, mano, kad pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė neturi būti įtraukiama į grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitą taip, kaip 28 paragrafo a punkte aprašytoje formoje, ar netgi atskleista aiškinamajame rašte (28 paragrafo b punktas), nes ji bus tiesiogiai sulyginama su plano turtu, o tai gali būti

▼B

nepagrįsta. Jie tvirtina, kad aktuarijai nebūtinai turi lyginti pažadėtų 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 sulyginimas neatspindėtų bendro aktuarijaus plano įvertinimo ir jis gali būti neteisingai suprastas. Be to, kai kas tiki, kad informacija apie pažadėtas pensines išmokas, neatsižvelgiant į tai, ar ji kiekybiškai pateikta, turėtų būti pateikiama vien tiktai atskiroje aktuarijaus ataskaitoje, kurioje galėtų būti tinkamai paaiškinama.

31. Šiame standarte aprašyti požiūriai, kuriais remiantis gali būti pateikiama informacija, susijusi su pažadėtų pensijų išmokomis, atskiroje aktuarijaus ataskaitoje. Atmetami argumentai pasisakančiųjų prieš pažadėtų pensijų aktuarinės dabartinės vertės kiekybinį pateikimą. Taigi 28 paragrafo a ir b punktuose aprašytos formos laikomos priimtinomis taip pat, kaip ir 28 paragrafo c punkte apibūdinta forma, jei finansinėje informacijoje yra nuoroda į tai ir pateikiama aktuarijaus ataskaita, kurioje nurodyta pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė.

VISI PLANAI

Plano turto įvertinimas

32. Pensinio aprūpinimo planų investicijos turi būti įtraukiamos į apskaitą pagal tikrąją vertę. Nesunkiai rinkoje parduodamų vertybinių popierių tikroji vertė yra jų rinkos vertė. Tuo atveju, kai plano investicijos yra tokios, kad neįmanoma įvertinti tikrosios vertės įvertinimo, 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 atskaitomybės pateikimo datą. Vertybiniai popieriai (ar tam tikra jų dalis), kurie turi fiksuotą atgavimo vertę ir buvo įsigyti plano įsipareigojimams vykdyti, gali būti apskaitoje parodomi sumomis, grindžiamomis galutine jų atgavimo verte, darant prielaidą, kad palūkanų norma bus pastovi iki išpirkimo. Kai plano investicijos yra tokios, kad tikrąją vertę nustatyti neįmanoma (tokios kaip visiška įmonės nuosavybė), turi būti paaiškintos priežastys, kodėl netaikoma tikroji vertė. Kai daugiausia investicijų apskaitoje parodoma ne rinkos ar tikrąja verte, o kitomis sumomis, tikroji vertė paprastai taip pat turi būti nurodoma. Fondo veikloje naudojamas turtas į apskaitą įtraukiamas pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

Atskleidimas

34. Pensinio aprūpinimo plano (nesvarbu ar nustatytų įmokų, ar nustatytų išmokų) atskaitomybėje taip pat turi būti pateikiama ši informacija:

a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaita;

b) svarbiausių apskaitos politikų santrauka ir

c) plano aprašymas ir bet kokių plano pasikeitimų poveikis per laikotarpį.

35. Pensinio aprūpinimo planų atskaitomybės apima šiuos veiksnius, jei jie taikytini:

a) grynojo turto, tenkančio pensijoms, ataskaitoje nurodoma:

i) tinkamai suklasifikuotas turtas, turimas laikotarpio pabaigoje;

ii) turto įvertinimo pagrindas;

iii) kiekviena atskira investicija, viršijanti arba 5 % grynojo turto, tenkančio pensijoms, arba 5 % bet kurios vertybinių popierių klasės ar tipo;

iv) bet kurios investicijos į darbdavio įmonę dalis;

v) įsipareigojimai, išskyrus pažadėtų pensijų aktuarinę dabartinę vertę;

b) grynojo turto, tenkančio pensijoms, pokyčių ataskaitoje nurodomi šie dalykai:

i) darbdavio įmokos;

ii) darbuotojo įmokos;

iii) pajamos iš investicijų, tokios kaip palūkanos ar dividendai;

iv) kitos pajamos;

v) išmokėtos ar mokamos pensijos (nagrinėjamos, pavyzdžiui, kaip senatvės pensijos, mirties ir invalidumo pensijos ir vienkartiniai mokėjimai);

vi) administracinės sąnaudos;

vii) kitos sąnaudos;

viii) pelno mokesčiai;

▼B

ix) pelnas ir 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 pažadėtų pensijų aktuarinė dabartinė vertė (kuri gali būti suskirstyta į privalomas ir neprivalomas išmokas), remiantis pensijomis, pažadėtomis pagal plano sąlygas už iki šiol atliktas paslaugas, ir dabartiniais arba numatomais atlyginimais; šita informacija gali būti įtraukiama į pridedamą aktuarijaus ataskaitą, kuri pateikiama kartu su susijusia finansine informacija, ir

e) nustatytų išmokų planams taikytų svarbių aktuarinių prielaidų ir pažadėtų pensijų aktuarinei dabartinei vertei apskaičiuoti taikyto metodo aprašymą.

36. Pensinio aprūpinimo plano atskaitomybėje plano aprašymas pateikiamas kaip finansinės informacijos dalis arba atskiroje ataskaitoje. Joje gali būti nurodoma:

a) plane dalyvaujančių darbdavių ir darbuotojų grupių sąrašai;

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) dalyviams pažadėtų pensijų aprašymas;

f) visų plano pabaigos sąlygų aprašymas;

g) informacijos, nurodytos a–f punktuose, pasikeitimai per ataskaitinį laikotarpį.

Galima remtis ir kitais dokumentais, kuriuose aprašytas planas ir kurie vartotojams lengvai prieinami, ir įtraukti į ataskaitą informaciją tiktai apie vėlesnius pasikeitimus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

37. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1988 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių pensinio aprūpinimo planų finansinei atskaitomybei.

▼M5

27-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė

TURINYS

	Paragrafas
Taikymas	1-3
Apibrėžimai	4-8
Konsoliduotos finansinės atskaitomybės pateikimas	9-11
Konsoliduotos finansinės atskaitomybės apimtis	12-21
Konsolidavimo procedūros	22-36
Investicijų į dukterines įmones, bendrai valdomas įmones ir asocijuotas įmones apskaita atskiroje finansinėje atskaitomybėje	37-39
Pateikimas	40-42
Įsigaliojimo data	43
Kitų nutarimų panaikinimas	44-45

Šis peržiūrėtas Standartas pakeičia 27 TAS „*Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita*“ (peržiūrėtą 2000 m.) ir turi būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TAIKYMAS

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas sudarant ir pateikiant įmonių grupės, kurią kontroliuoja patronuojanti įmonė, konsoliduotą finansinę atskaitomybę.***

▼M5

2. Šis Standartas nenagrinėja verslo jungimų apskaitos tvarkos ir jų poveikio konsolidavimui, taip pat verslo jungimų metu atsirandančio prestižo(žr. 22 TAS „*Verslo jungimai*").

3. ***Šis Standartas taip pat turi būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamas įmones ir asocijuotas įmones, kai tokia įmonė pasirenka (ar pagal vietinius įstatymus iš jos yra reikalaujama) sudaryti atskirą finansinę atskaitomybę.***

APIBRĖŽIMAI

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

Konsoliduota finansinė atskaitomybė – grupės finansinė atskaitomybė, pateikiama kaip ekonominio vieneto finansinė atskaitomybė.

Kontrolė – galia valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

Savikainos metodas – investicijos apskaitos metodas, kurį naudojant investicija pripažįstama pagal savikainą. Investuotojas pripažįsta iš investicijos gaunamas pajamas tik tokiu dydžiu, kiek jis po įsigijimo dienos gauna mokėjimų iš investicijų objekto sukaupto pelno. Tokį pelną viršijanti mokėjimų dalis laikoma investicijos padengimu ir pripažįstama kaip investicijos savikainos mažinimas.

Grupė – patronuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės.

Mažumos dalis – dukterinės įmonės pelno ar nuostolio ir grynojo turto dalis, priskirta dalims, kurių patronuojanti įmonė nevaldo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones.

Patronuojanti įmonė – įmonė, turinti vieną arba daugiau dukterinių įmonių.

Atskira finansinė atskaitomybė - patronuojančios įmonės, investuotojo į asocijuotą įmonę arba bendrai valdomos įmonės dalininko teikiama atskaitomybė, kurioje investicijos pateikiamos pagal tiesioginę nuosavybės dalį, o ne pagal investicijų objekto paskelbtus rezultatus ir grynąjį turtą.

Dukterinė įmonė – įmonė, kontroliuojama kitos (patronuojančios) įmonės. Į sąvoką įtraukiamos ir nesujungtosios įmonės, valdomos partnerystės principu.

5. Tiek patronuojanti įmonė, tiek jos dukterinė įmonė gali būti investuotoja į asocijuotą įmonę arba bendrai valdomos įmonės dalininkė. Tokiais atvejais konsoliduota finansinė atskaitomybė, sudaroma ir pateikiama pagal šį Standartą, taip pat turi atitikti 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*" ir 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*" reikalavimus.

6. 5 paragrafe apibūdintos įmonės atskira finansinė atskaitomybė yra ruošiama ir pateikiama kaip 5 paragrafe nurodytos finansinės atskaitomybės priedas. Atskiros finansinės atskaitomybės neprivaloma įtraukti nei pateikti kartu su 5 paragrafe minėta atskaitomybe.

7. Ūkio subjekto, neturinčio dukterinių įmonių, asocijuotų įmonių arba dalininkui priklausančios dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, finansinė atskaitomybė yra ne atskira, o individuali finansinė atskaitomybė.

8. Pagal 10 paragrafą patronuojanti įmonė, atleista nuo konsoliduotos finansinės atskaitomybės pateikimo, gali teikti atskirą finansinę atskaitomybę kaip vienintelę finansinės atskaitomybės formą.

KONSOLIDUOTOS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS PATEIKIMAS

9. ***Patronuojanti įmonė (jeigu ji nėra patronuojanti įmonė, apibūdinta 10 paragrafe) turi teikti konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kurioje savo investicijas į dukterines įmones konsoliduotų pagal šį Standartą.***

10. ***Patronuojanti įmonė neprivalo teikti konsoliduotos finansinės atskaitomybės tada, ir tik tada, jeigu:***

a) ***patronuojanti įmonė yra visiškai arba iš dalies kitos įmonės valdoma dukterinė įmonė, o jos kiti savininkai (įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisių) yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojanti įmonė nepateiktų konsoliduotos finansinės atskaitomybės;***

b) ***patronuojančios įmonės skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiaujama viešoje rinkoje (šalies arba užsienio biržose ar už biržos ribų esančioje rinkoje, įskaitant vietinę bei regioninę rinkas);***

▼M5

c) ***patronuojanti įmonė vertybinių popierių komisijai arba kitai reguliuojančiai institucijai nepateikė ir neketina teikti savo finansinės atskaitomybės dėl bet kokios klasės finansinių priemonių išplatinimo atviroje rinkoje;***

ir

d) ***pagrindinė arba bet kuri tarpinė patronuojančios įmonės patronuojanti įmonė teikia viešai pateikiamą konsoliduotą finansinę atskaitomybę, atitinkančią Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus.***

11. Patronuojanti įmonė, kuri, remdamasi 10 paragrafu, pasirenka neteikti konsoliduotos finansinės atskaitomybės ir teikia tik atskirą finansinę atskaitomybę, vykdo 37-42 paragrafų reikalavimus.

KONSOLIDUOTOS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS APIMTIS

12. ***Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi apimti visas patronuojančios įmonės dukterines įmones, išskyrus minimas 16 paragrafe.***

13. Manoma, kad kontrolė yra tada, kai patronuojančiai įmonei tiesiogiai arba netiesiogiai per dukterines įmones priklauso daugiau negu pusė ūkio subjekto balsavimo teisių galios, išskyrus atvejus, jeigu išskirtinėmis aplinkybėmis galima akivaizdžiai parodyti, kad tokia nuosavybė nėra kontrolė. Kontrolė yra ir tada, kai patronuojančiai įmonei priklauso pusė arba mažiau ūkio subjekto balsavimo teisių galios, jeigu ji turi (*):

a) teisę į daugiau negu pusę balsavimo teisių, sudariusi sutartį su kitais investuotojais;

b) teisę valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką pagal įstatus arba sutartį;

c) teisę skirti arba atšaukti didžiąją to ūkio subjekto direktorių valdybos arba jai tolygaus valdančiojo organo narių dalį, kai ūkio subjektas yra kontroliuojamas tokios valdybos ar atitinkamo organo;

arba

d) teisę turėti balsų daugumą direktorių valdybos arba jai tolygaus valdymo organo susirinkimuose (kai ūkio subjektas yra kontroliuojamas tokios valdybos arba atitinkamo organo).

14. Įmonė gali turėti akcijų garantijų, pasirinkimo pirkti akcijas sandorių, skolos arba nuosavybės priemonių, konvertuojamų į paprastąsias akcijas, arba kitų panašių finansinių priemonių, kurias naudojant arba keičiant būtų gautos balsavimo teisės arba būtų sumažintos kitos šalies balsavimo teisės dėl minėto ūkio subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimų (potencialių balsavimo teisių). Į potencialias balsavimo teises, kuriomis gali būti pasinaudota arba kurios gali būti keičiamos, taip pat ir į kitos šalies turimas balsavimo teisies atsižvelgiama vertinant, ar minėta įmonė turi teisę valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką. Potencialios balsavimo teisės dabartiniu metu negali būti naudojamos arba keičiamos, jeigu, pavyzdžiui, jas galima bus naudoti (arba jas konvertuoti) tik nuo tam tikros datos ateityje arba tik įvykus tam tikram įvykiui.

15. Vertindama, ar potencialios balsavimo teisės suteikia kontrolės teisę, įmonė turi išnagrinėti visus faktus ir aplinkybes (įskaitant potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo ir bet kokių kitų susitarimų pagal sutartis sąlygų atskirą ar bendrą įvertinimą), darančius(-ias) įtaką potencialioms balsavimo teisėms, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinį pajėgumą šias teises įgyvendinti arba konvertuoti.

16. ***Dukterinė įmonė neturi būti konsoliduojama, kai yra aišku, kad: a) kontrolė bus laikina, nes dukterinė įmonė yra įsigyta ir laikoma vien tam, kad būtų perleista per 12 mėnesių nuo jos įsigijimo ir b) vadovybė aktyviai ieško pirkėjo. Investicijos į tokią dukterinę įmonę turi būti klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui ir apskaitomos pagal 39 TAS „Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas".***

17. Jeigu dukterinė įmonė, kuri nebuvo konsoliduota remiantis 16 paragrafu, neperleidžiama per 12 mėnesių, ji turi būti konsoliduojama pradedant jos įsigijimo data (žr. 22 TAS). Finansinė atskaitomybė turi būti atitinkamai koreguojama laikotarpiais po įsigijimo.

18. Išimtiniais atvejais patronuojanti įmonė gali surasti dukterinei įmonei pirkėją ir nekonsoliduoti jos pagal 16 paragrafą, tačiau neužbaigti pardavimo procedūros per 12 mėnesių nuo įsigijimo, nes tam reikia gauti reguliuojančių ar kitų institucijų patvirtinimą. Tokia įmonė neprivalo konsoliduoti šios dukterinės įmonės, jeigu balanso sudarymo dieną vyksta pardavimo procesas ir nėra pagrindo abejoti, kad pardavimas bus užbaigtas per trumpą laiką nuo balanso datos.

(*) Žr. taip pat NAK-12 „*Konsolidavimas – Specialiosios paskirties įmonės*".

▼M5

19. Dukterinė įmonė negali būti nekonsoliduojama, kai investuotojas yra rizikos kapitalo įmonė, bendras investicinis fondas, kredito patikėjimo fondas ar panaši įmonė.

20. Dukterinė įmonė negali būti nekonsoliduojama, kai jos verslo pobūdis skiriasi nuo kitų grupės narių. Konsoliduojant tokias dukterines įmones, konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pateikiant papildomą informaciją apie skirtingą dukterinių įmonių verslo pobūdį, pateikiama susijusi svarbi informacija. Pavyzdžiui, informacija, kurios reikalaujama pagal 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*", padeda nustatyti skirtingų verslo veiklos krypčių vienoje grupėje svarbą.

21. Patronuojanti įmonė praranda kontrolę, kai netenka galios taip valdyti investicijų objekto finansinę ir veiklos politiką, kad gautų naudos iš jo veiklos. Kontrolės praradimas gali įvykti tiek kartu su visišku arba santykiniu nuosavybės lygio pasikeitimu, tiek ir be jo. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, dukterinę įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administruojančios arba prižiūrinčios institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutartimi įformintą susitarimą.

KONSOLIDAVIMO PROCEDŪROS

22. Sudarydama konsoliduotą finansinę atskaitomybę, įmonė sujungia patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansines ataskaitas eilutė po eilutės, sudedant turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų ir sąnaudų straipsnius. Tam, kad konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje informacija apie grupę būtų pateikiama kaip apie ekonominį vienetą, reikia:

a) eliminuoti patronuojančios įmonės investicijos į kiekvieną dukterinę įmonę balansinę vertę ir patronuojančios įmonės nuosavybės dalį kiekvienoje dukterinėje įmonėje (žr. 22 TAS dėl susidarančio prestižo apskaitos tvarkos);

b) išskirti ataskaitinio laikotarpio konsoliduotų dukterinių įmonių pelno arba nuostolio mažumos dalį;

ir

c) konsoliduotų dukterinių įmonių grynojo turto mažumos dalis pateikti atskirai nuo patronuojančios įmonės akcininkų nuosavybės dalių jose. Grynojo turto mažumos dalį sudaro:

i) suma pagrindinio susijungimo dieną, apskaičiuota pagal 22 TAS;

ir

ii) mažumai priklausanti nuosavybės pasikeitimų dalis nuo susijungimo dienos.

23. Kai turima potencialių balsavimo teisių, pelno arba nuostolių dalys bei nuosavybės pasikeitimai patronuojančiai įmonei ir mažumos dalims paskirstomi pagal dabartines nuosavybės dalis ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo arba konvertavimo.

24. ***Grupės vidaus likučiai, sandoriai, pajamos ir sąnaudos turi būti visiškai eliminuoti(-os).***

25. Grupės vidaus likučiai ir sandoriai (taip pat pajamos, sąnaudos ir dividendai) visiškai eliminuojami(-os). Pelnas arba nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių ir pripažįstami kaip priklausantys turtui (pvz., ilgalaikiam turtui arba atsargoms), taip pat visiškai eliminuojami. Grupės vidaus nuostoliai gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė, ir sumažėjimą reikia pripažinti konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje. Laikiniems skirtumams, susidariusiems dėl grupės vidaus sandorių metu atsiradusio pelno arba nuostolių eliminavimo, taikomas 12 TAS „*Pelno mokesčiai*".

26. ***Konsoliduotai finansinei atskaitomybei sudaryti naudojamos patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinės ataskaitos turi būti sudaromos tą pačią dieną. Kai patronuojančios įmonės ir dukterinių įmonių finansinių ataskaitų sudarymo datos skiriasi, dukterinė įmonė turi sudaryti papildomą finansinę atskaitomybę, kurios data sutaptų su patronuojančios įmonės finansinės atskaitomybės data, išskyrus atvejį, kai to padaryti neįmanoma.***

27. ***Kai, pagal 26 paragrafą, dukterinės įmonės sudarytos finansinės atskaitomybės, naudojamos rengiant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, data skiriasi nuo patronuojančios įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo datos, turi būti atliekami reikšmingų sandorių arba įvykių, įvykstančių laikotarpiu tarp abiejų datų, poveikio koregavimai. Bet kuriuo atveju skirtumas tarp dukterinės ir patronuojančios įmonės ataskaitų sudarymo datų negali būti ilgesnis negu trys mėnesiai. Ataskaitinių laikotarpių trukmė ir atskaitomybės sudarymo datų skirtumas turi būti toks pat nuo vieno laikotarpio iki kito.***

▼M5

28. ***Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma taikant vienodą panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politiką.***

29. Jeigu grupės narys taiko kitokią apskaitos politiką, negu yra taikoma konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje panašių sandorių arba įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai, jo finansinė atskaitomybė atitinkamai koreguojama, rengiant konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

30. Pagal 22 TAS dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos pateikiamos konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje nuo įsigijimo datos. Dukterinės įmonės pajamos ir sąnaudos pateikiamos konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje iki tos dienos, kada patronuojanti įmonė nustoja kontroliuoti dukterinę įmonę. Skirtumas tarp lėšų, gautų už dukterinės įmonės perleidimą, ir jos balansinės vertės perleidimo dieną (įskaičiuojant dukterinės įmonės atitinkamų valiutų kursų sukauptą skirtumų, pripažįstamų nuosavybe, sumą pagal 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*“) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje yra pripažįstamas kaip pelnas arba nuostolis dėl dukterinės įmonės perleidimo.

31. ***Investicija į įmonę turi būti apskaitoma pagal 39 TAS„Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas”nuo tos dienos, kai ši įmonė nustoja būti dukterine įmone, bet netampa asocijuota įmone, kaip apibrėžiama 28 TAS, arba bendrai kontroliuojama įmone, kaip aprašoma 31 TAS.***

32. ***Investicijos balansinė vertė tą dieną, kai įmonė nustoja būti dukterine įmone, yra finansinio turto pradinio įvertinimo savikaina pagal 39 TAS.***

33. ***Mažumos dalys konsoliduoto balanso nuosavybės dalyje turi būti pateikiamos atskirai nuo patronuojančios įmonės akcininkų nuosavybės. Mažumos daliai priklausantis grupės pelnas arba nuostolis taip pat turi būti pateikiamas atskirai.***

34. Pelnas arba nuostolis paskirstomas patronuojančios įmonės akcininkams ir mažumos daliai. Dalis, priskirta mažumos daliai, nėra pajamos ar sąnaudos, nes abi jos priklauso nuosavybei.

35. Konsoliduotoje dukterinėje įmonėje mažumai priskirti patirti nuostoliai gali viršyti mažumai priklausančią dukterinės įmonės nuosavybės dalį. Šis perviršis ir bet kokie vėlesni nuostoliai, priskirtini mažumai, paskirstomi tarp daugumos ir mažumos dalių, išskyrus tą atvejį, jeigu mažuma turi privalomą įsipareigojimą ir gali papildomai investuoti, kad būtų padengti nuostoliai. Jeigu vėliau dukterinė įmonė praneša apie gautą pelną, jis paskirstomas tarp daugumos ir mažumos dalių taip, kad, kad mažumos nuostolio dalis, kurią prieš tai padengė dauguma, būtų atstatyta.

36. Jeigu dukterinė įmonė turi neapmokėtų kaupiamųjų privilegijuotųjų akcijų, kurias valdo mažumos dalis ir kurios klasifikuojamos kaip nuosavybė, patronuojanti įmonė savo pelno ar nuostolio dalį apskaičiuoja tik suderinusi su dukterinės įmonės privilegijuotaisiais dividendais, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti, ar ne.

INVESTICIJŲ Į DUKTERINES ĮMONES, BENDRAI VALDOMAS ĮMONES IR ASOCIJUOTAS ĮMONES APSKAITA ATSKIROJE FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

37. ***Sudarant atskirą finansinę atskaitomybę, investicijos į dukterines, bendrai kontroliuojamas įmones ir asocijuotas įmones turi būti apskaitomos:***

a) ***jų savikaina,***

arba

b) ***pagal 39 TAS.***

Visoms investicijų kategorijoms turi būti taikoma tokia pati apskaita.

38. Šiame Standarte nenurodoma, kokios įmonės privalo teikti atskirą finansinę atskaitomybę viešam naudojimui. Paragrafai 37 ir 39-42 taikomi, kai įmonė parengia atskirą finansinę atskaitomybę, atitinkančią Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus. Įmonė taip pat viešam naudojimui teikia konsoliduotą finansinę atskaitomybę pagal 9 paragrafą (išskyrus tą atvejį, kai galima pritaikyti 10 paragrafe numatytą išimtį).

39. ***Investicijos į bendrai kontroliuojamas įmones ir asocijuotas įmones, kurių apskaitai konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje taikomi 39 TAS reikalavimai, turi būti tuo pačiu būdu apskaitomos ir atskiroje investuotojo finansinėje atskaitomybėje.***

PATEIKIMAS

40. ***Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama ši informacija:***

a) ***faktas, kad dukterinė įmonė nėra konsoliduota, pagal 16 paragrafą;***

▼M5

b) [Panaikinta]

c) ***patronuojančios ir dukterinės įmonių santykių pobūdis, kai patronuojanti įmonė nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones nevaldo daugiau negu pusės balsavimo teisių galios;***

d) ***priežastys, dėl kurių, turint daugiau nei pusę balsavimo teisių arba potencialių balsavimo teisių (tiesiogiai arba netiesiogiai per dukterinę įmonę), teisė kontroliuoti investicijų objektą nesuteikiama;***

e) ***dukterinės įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo data, kai tokia finansinė atskaitomybė naudojama konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymui, o dukterinės įmonės atskaitomybės sudarymo data arba laikotarpis skiriasi nuo patronuojančios įmonės atitinkamos datos arba laikotarpio; taip pat priežastys, kodėl naudojama kita finansinės atskaitomybės data arba laikotarpis;***

ir

f) ***bet kokių reikšmingų apribojimų (pvz., atsirandančių dėl skolinimosi susitarimų arba reguliuojančių reikalavimų), suvaržančių dukterinės įmonės galimybę perleisti lėšas patronuojančiai įmonei grynųjų pinigų dividendų forma arba atsiskaityti už paskolas arba avansus, dydis ir pobūdis.***

41. ***Patronuojanti įmonė, kuri, remdamasi 10 paragrafu, nusprendžia nesudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, atskiroje finansinėje atskaitomybėje turi pateikti:***

a) ***faktą, kad ši finansinė atskaitomybė yra atskira finansinė atskaitomybė; kad buvo pasinaudota leidimu nekonsoliduoti; taip pat įmonės, kurios konsoliduota finansinė atskaitomybė, atitinkanti Tarptautinius finansinės atskaitomybės Standartus, yra pateikiama viešai, pavadinimą, registracijos arba veiklos šalį; adresą, kur galima gauti šią konsoliduotą finansinę atskaitomybę;***

b) ***reikšmingų investicijų į dukterines, bendrai kontroliuojamas ir asocijuotas įmones sąrašą, įtraukiant jų pavadinimus, registracijos arba veiklos šalis, nuosavybės teisių santykį ir (jeigu skiriasi) turimų balsavimo teisių galių santykį jose;***

ir

c) ***punkte b) išvardintų investicijų apskaitai taikomo metodo aprašymą.***

42. ***Kai patronuojanti įmonė (išskyrus apibūdintąją 41 paragrafe), dalininkas, turintis dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, arba investuotojas į asocijuotą įmonę sudaro atskirą finansinę atskaitomybę, joje turi būti pateikiama:***

a) ***faktas, kad ši atskaitomybė yra atskira finansinė atskaitomybė; taip pat priežastys, dėl ko tokia finansinė atskaitomybė sudaryta (jei tokio sudarymo nereikalauja įstatymai);***

b) ***svarbių investicijų į dukterines, bendrai valdomas ir asocijuotas įmones sąrašas, įtraukiant tų įmonių pavadinimus, registracijos arba veiklos šalis, nuosavybės dalių santykį ir (jeigu skiriasi) turimų balsavimo teisių santykį jose;***

ir

c) ***punkte b) išvardintų investicijų apskaitai taikomo metodo aprašymą;***

ir nurodoma pagal šio Standarto 9 paragrafą, 28 TAS ir 31 TAS sudaryta finansinė atskaitomybė, su kuria ši atskaitomybė yra susijusi.

ĮSIGALIOJIMO DATA

43. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi pateikti šį faktą.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

44. Šis Standartas pakeičia 27 TAS „*Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita*“ (persvarstytą 2000 m.).

45. Šis Standartas pakeičia NAK-33 „*Konsolidavimo ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas*“.

▼**M5**

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. 22 TAS „*Verslo jungimai*" 1 paragrafas taisomas taip:

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

…

Dukterinė įmonė – įmonė, kontroliuojama kitos (patronuojančios) įmonės. Sąvoka apima ir nesujungtąsias įmones, valdomos partnerystės principu.

Mažumos dalis - dukterinės įmonės pelno arba nuostolio ir grynojo turto dalis, priskirtina tokioms nuosavybės dalims, kurios nei tiesiogiai, nei netiesiogiai per dukterines įmones nepriklauso patronuojančiai įmonei.

A2. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

A3. NAK-12 „*Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Nuorodos taisomos šitaip:

Nuorodos: 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*"

9, 10 ir 11 paragrafai taisomi šitaip:

9. Su SPĮ susijusi kontrolė gali atsirasti dėl išankstinio SPĮ veiklos nustatymo („automatišku" vadinamo valdymo) arba kitu būdu. 27.13 TAS nurodoma keletas aplinkybių, kurioms esant kontrolė yra net tais atvejais, kai įmonė valdo pusę arba mažiau kitos įmonės balsavimo teisių. Panašiai kontrolė gali būti net ir tuo atveju, kai įmonei priklauso maža arba nulinė SPĮ nuosavybės dalis. Kiekvienu atveju, taikant kontrolės prielaidą, reikia vadovautis profesine nuomone ir atsižvelgti į visus svarbius veiksnius.

10. Be 27.13 TAS aprašytų situacijų, toliau nurodytos aplinkybės taip pat gali, pvz., rodyti santykius, kuriems esant įmonė kontroliuoja SPĮ ir dėl to turėtų konsoliduoti SPĮ (papildomi nurodymai pateikiami šio Aiškinimo Priedėlyje):

a) iš esmės visa SPĮ veikla vykdoma įmonės vardu pagal konkrečius jos verslo poreikius taip, kad šioji įmonė gautų naudos iš SPĮ veiklos;

b) iš esmės įmonė turi galią priimti sprendimus, kad gautų didžiausią naudą iš SPĮ veiklos, arba, įvesdama „autopiloto" valdymo mechanizmą, yra perdavusi šią sprendimų priėmimo galią;

c) įmonė iš esmės turi teises gauti didžiausią naudos dalį iš SPĮ ir todėl gali patirti su SPĮ veikla susijusią riziką;

arba

d) įmonė iš esmės išlaiko didžiąją likutinės arba nuosavybės rizikos, susijusios su SPĮ arba jos turtu, dalį tam, kad gautų naudos iš SPĮ veiklos.

11. [Panaikinta]

A4. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, įskaitant Tarptautinius apskaitos Standartus ir Aiškinimus, kuriuos galima taikyti 2003 m. gruodžio mėn., nuorodos į dabartinę 27 TAS „*Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita*" versiją keičiamos į 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*".

▼M5

28-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Investicijos į asocijuotas įmones

TURINYS

	Paragrafas
Taikymas	1
Apibrėžimai	2-12
Reikšminga įtaka	6-10
Nuosavybės metodas	11-12
Nuosavybės metodo taikymas	13-36
Vertės sumažėjimo nuostoliai	31-34
Atskira finansinė atskaitomybė	35-36
Pateikimas	37-40
Įsigaliojimo data	41
Kitų nutarimų panaikinimas	42-43

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 28 TAS „*Investicijų į asocijuotas įmones apskaita*" (persvarstytą 2000 m.) ir turi būti pradėtas taikyti metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TAIKYMAS

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas investicijų į asocijuotas įmones apskaitai. Tačiau jis netaikomas toms investicijoms į asocijuotas įmones, kurios priklauso:***

   a) ***rizikos kapitalo įmonėms,***

   arba

   b) ***bendriems investicijų fondams, kredito įmonėms ir panašiems ūkio subjektams, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus,***

   ir kurios nuo pirminio pripažinimo yra pateikiamos tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba klasifikuojamos kaip laikomos parduoti ir apskaitomos pagal 39 TAS„Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas". Tokios investicijos turi būti vertinamos tikrąja verte pagal 39 TAS, tikrosios vertės pasikeitimus per laikotarpį pripažįstant pelnu arba nuostoliu.

APIBRĖŽIMAI

2. ***Toliau pateikiamos šiame standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

   Asocijuota įmonė – ūkio subjektas (taip pat ir neturintis juridinio statuso ūkio subjektas, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), kuriam investuotojas daro reikšmingą įtaką ir kuris nėra nei dukterinė įmonė, nei dalis bendroje įmonėje.

   Konsoliduota finansinė atskaitomybė – grupės finansinė atskaitomybė, pateikta kaip vieno ekonominio subjekto finansinė atskaitomybė.

   Kontrolė – teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

   Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai iš pradžių investicija apskaitoje užregistruojama pagal savikainą, o po to suderinama su investuotojo grynojo turto dalies investicijoje pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Į investuotojo pelną arba nuostolį įtraukiama ir investuotojui priklausanti investicijos objekto pelno arba nuostolio dalis.

   Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas.

   Atskira finansinė atskaitomybė – patronuojančios įmonės, investuotojo į asocijuotą įmonę arba bendrai valdomos įmonės dalininko teikiama atskaitomybė, kurioje investicijos pateikiamos pagal tiesioginės nuosavybės dalį, o ne pagal investicijų objekto paskelbtus rezultatus ir grynąjį turtą.

   Reikšminga įtaka – galimybė dalyvauti priimant investicijų objekto finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant šios politikos.

▼M5

Dukterinė įmonė – ūkio subjektas (įskaitant ir neinkorporuotus ūkio subjektus, pvz., partnerystės principais valdomas organizacijas), kontroliuojamas kito ūkio subjekto (vadinamo patronuojančia įmone).

3. Finansinė atskaitomybė, kurioje taikomas nuosavybės metodas, nėra nei atskira finansinė atskaitomybė, nei ūkio subjekto, neturinčio dukterinės įmonės, asocijuotos įmonės ar nesančio bendros įmonės dalininku, atskaitomybė.

4. Atskira finansinė atskaitomybė yra tokia atskaitomybė, kuri pateikiama papildomai šalia konsoliduotos finansinės atskaitomybės; finansinė atskaitomybė, kurioje investicijos yra apskaitomos pagal nuosavybės metodą; taip pat finansinė atskaitomybė, kurioje dalininkui priklausanti dalis bendroje įmonėje yra proporcingai konsoliduota. Atskira finansinė atskaitomybė gali būti arba nebūti prijungta ar pateikiama kartu su konsoliduota finansine atskaitomybe.

5. Ūkio subjektai, pagal 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*" 10 paragrafą atleisti nuo konsolidavimo, pagal 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*" 2 paragrafą atleisti nuo proporcingo konsolidavimo arba pagal šio standarto 13 paragrafo c) punktą nuo nuosavybės metodo taikymo, gali pateikti atskirą finansinę atskaitomybę kaip vienintelę savo finansinę atskaitomybę.

Reikšminga įtaka

6. Jeigu tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) investuotojas turi 20 % ar daugiau investicijos objekto balsavimo teisių, galima teigti, kad investuotojo įtaka reikšminga, jeigu negalima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Ir atvirkščiai, jeigu investuotojas tiesiogiai ar netiesiogiai (pvz., per dukterines įmones) turi mažiau nei 20 % investicijos objekto balsavimo teisių, galima teigti, kad investuotojas neturi reikšmingos įtakos, jeigu tokia įtaka negali būti aiškiai įrodyta. Jeigu kitas investuotojas turi reikšmingą įtaką ar didžiąją akcinio kapitalo dalį, dar nereiškia, kad investuotojas negali turėti reikšmingos įtakos.

7. Investuotojo reikšmingą įtaką paprastai įrodo vienas ar keli šių požymių:

a) jam atstovaujama investicijos objekto direktorių valdyboje ar lygiaverčiame valdymo organe;

b) jis dalyvauja nustatant politiką, taip pat ir priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų;

c) tarp investuotojo ir investicijos objekto yra reikšmingų sandorių;

d) vyksta pasikeitimas vadovaujančiaisiais darbuotojais;

arba

e) teikiama esminė techninė informacija.

8. Ūkio subjektui gali priklausyti akcijų garantijos, pasirinkimas pirkti akcijas, skolos ar nuosavybės priemonės, konvertuojamos į paprastąsias akcijas, arba kitos panašios priemonės, kurios, jomis pasinaudojus arba jas konvertavus, gali suteikti ūkio subjektui papildomas balsavimo teises ar sumažinti kitos šalies balsavimo teisę priimant kito ūkio subjekto finansinės arba veiklos politikos sprendimus (t.y. potencialios balsavimo teisės). Vertinant, ar ūkio subjektas turi reikšmingos įtakos, atsižvelgiama į turimas potencialias balsavimo teises, kurios šiuo metu gali būti naudojamos ar keičiamos, ir jų įtaką, taip pat į kitų ūkio subjektų turimas potencialias balsavimo teises. Potencialiomis balsavimo teisėmis laikomos šiuo metu nenaudojamos ar nekeičiamos balsavimo teisės, kuriomis, pavyzdžiui, bus galima naudotis arba jas keisti tik nuo tam tikros datos ateityje arba tik įvykus tam tikram įvykiui.

9. Įvertindamas, ar potencialios balsavimo teisės sustiprina reikšmingą įtaką, ūkio subjektas išnagrinėja visus faktus ir aplinkybes (įskaitant potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo sąlygas ir bet kokius kitus sutartimi įformintus susitarimus, vertinamus atskirai ar kartu), kurie(-ios) veikia potencialias teises, išskyrus vadovybės ketinimus ir finansinę galią šias teises įgyvendinti arba keisti.

10. Ūkio subjektas reikšmingą įtaką investicijos objektui praranda tada, kai praranda teisę dalyvauti priimant investicijos objekto finansinės ir veiklos politikos sprendimus. Reikšminga įtaka gali būti prarasta tiek pasikeitus, tiek ir nepasikeitus absoliučiam ar santykiniam nuosavybės lygiui. Taip gali atsitikti, kai, pavyzdžiui, asocijuotą įmonę pradeda kontroliuoti vyriausybė, teismas, administratoriaus ar reguliuojančios institucijos. Tai gali įvykti ir pagal sutarties susitarimą.

Nuosavybės metodas

11. Remiantis nuosavybės metodu, pradžioje investicija į asocijuotą įmonę pripažįstama pagal jos savikainą, o po to balansinė vertė padidinama arba sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos susidariusią investuotojui priklausančią pelno ar nuostolio dalį iš investicijos. Inves-

▼M5

tuotojui priklausanti investicijos objekto pelno arba nuostolio dalis yra pripažįstama investuotojo pelne arba nuostolyje. Iš investicijos objekto gauto pelno paskirstymai sumažina investicijos balansinę vertę. Dėl investicijos objekto nuosavybės pokyčių (nepripažintų investicijos objekto pelne arba nuostolyje) keičiantis investuotojo daliai, investicijos objektui taip pat gali tekti tikslinti balansinę vertę. Tai gali būti pokyčiai, susidarantys dėl ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Šių pasikeitimų dalis, tenkanti investuotojui, tiesiogiai pripažįstama investuotojo nuosavybėje.

12. Kai egzistuoja potencialios balsavimo teisės, investuotojui tenkanti investicijos objekto pelno, nuostolio ir nuosavybės pokyčių dalis yra nustatoma dabartinių nuosavybės interesų pagrindu ir neatspindi galimo potencialių balsavimo teisių įgyvendinimo arba konvertavimo.

NUOSAVYBĖS METODO TAIKYMAS

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

a) ***yra įrodymų, kad investicija įgyta ir laikoma su išskirtiniu tikslu perleisti ją per dvylika mėnesių nuo įsigijimo, o vadovybė aktyviai ieško pirkėjo;***

b) ***gali būti pritaikyta 27 TAS 10 paragrafe numatyta išimtis, leidžianti patronuojančiai įmonei, kuri, be to, turi investiciją į asocijuotą įmonę, neteikti konsoliduotos finansinės atskaitomybės;***

arba

c) ***tinka visi žemiau nurodyti punktai:***

i) ***investuotojas yra visiškai arba iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti dukterinė įmonė, o kiti jos savininkai, įskaitant ir tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad nuosavybės metodas nebūtų taikomas;***

ii) ***investuotojo skolos ar nuosavybės priemonėmis viešoje rinkoje (šalies vidaus ar užsienio biržoje arba sandorių be tarpininkų rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas) neprekiaujama;***

iii) ***investuotojas vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliuojančiai institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinės atskaitomybės dėl bet kokios klasės priemonių išplatinimo viešoje rinkoje;***

ir

iv) ***pagrindinė ar bet kuri tarpinė investuotoją patronuojanti įmonė teikia viešai prieinamą konsoliduotą finansinę atskaitomybę pagal Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus.***

14. ***Investicijos, aprašytos 13 paragrafo a) punkte, turi būti klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui ir apskaitomos pagal 39 TAS.***

15. Jeigu anksčiau pagal 39 TAS apskaityta investicija į asocijuotą įmonę neperleidžiama per 12 mėnesių laikotarpį, ji, pradedant įsigijimo data, turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą (žr. 22 TAS „*Verslo jungimai*"). Laikotarpių, esančių po įsigijimo, finansinė atskaitomybė turi būti koreguojama.

16. Kartais įmonė gali surasti asocijuotos įmonės pirkėją (kaip apibūdinta 13 paragrafo a) punkte, bet neužbaigusi pardavimo per dvylika mėnesių, nes privalo gauti leidimą iš reguliuojančios ar kitos institucijos. Įmonė neprivalo taikyti nuosavybės metodo tokiai investicijai į asocijuotą įmonę, jeigu balanso sudarymo dieną vyksta pardavimo procesas ir galima pagrįstai tikėti, kad jis bus užbaigtas netrukus po balanso datos.

17. Investuotojo pajamų, gautų kaip paskirstymai, pripažinimas gali būti netinkamas vertinant iš investicijos į asocijuotą įmonę uždirbtas pajamas, nes gauti paskirstymai gali būti nelabai susiję su asocijuotos įmonės rezultatais. Investuotojui, turinčiam reikšmingos įtakos asocijuotai įmonei, priklauso asocijuotos įmonės veiklos dalis, vadinasi, ir pelnas iš tokios investicijos. Investuotojas, išplėsdamas savo finansinės atskaitomybės apimtį, įtraukia tokį faktą tam, kad pateiktų jam priklausančią asocijuotos įmonės pelno arba nuostolio dalį. Dėl to, taikant nuosavybės metodą, investuotojo pateikiamos grynojo turto ir pelno bei nuostolio ataskaitos yra informatyvesnės.

18. ***Investuotojas turi nebenaudoti nuosavybės metodo nuo tos dienos, kai netenka reikšmingos įtakos asocijuotoje įmonėje, ir, pradedant ta data, turi apskaityti investiciją pagal 39 TAS (su sąlyga, kad asocijuota įmonė netampa dukterine ar bendra įmone, kaip tai apibrėžiama 31 TAS).***

▼M5

19. ***Nuo tos dienos, kai minėta įmonė nustoja būti asocijuota įmone, investicijos balansinė vertė turi būti laikoma jos, kaip finansinio turto, pradinio įvertinimo savikaina, remiantis 39 TAS.***

20. Dauguma procedūrų, tinkančių nuosavybės metodo taikymui, yra panašios į 27 TAS aprašytas konsolidavimo procedūras. Be to, koncepcijos, taikomos apskaitant dukterinę įmonę, taip pat taikomos ir įsigyjant investiciją į asocijuotą įmonę.

21. Grupei priklausanti asocijuotos įmonės dalis yra patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių valdomų dalių toje asocijuotoje įmonėje suma. Kitų asocijuotų ar bendrų įmonių dalys, kurias valdo minėtos grupės, šiuo atveju yra ignoruojamos. Kai asocijuota įmonė turi dukterinių, kitų asocijuotų ar bendrų įmonių, pagal nuosavybės metodą apskaitomas pelnas ar nuostoliai bei grynasis turtas pripažįstami asocijuotos įmonės finansinėje atskaitomybėje (įskaitant asocijuotai įmonei priklausančią pelno ar nuostolių ir grynojo turto dalį kitose asocijuotose arba bendrose įmonėse) po to, kai atliekami būtini koregavimai, siekiant suvienodinti apskaitos politiką (žr. 26 ir 27 paragrafus).

22. Pelnas ir nuostoliai, susidarantys iš sandorių „iš apačios į viršų" ir „iš viršaus į apačią" tarp investuotojo (įskaitant ir jo konsoliduotas dukterines įmones) ir asocijuotos įmonės, yra investuotojo finansinėje atskaitomybėje pripažįstami tik tokiu dydžiu, kuris lygus su investuotoju nesusijusioms dalims asocijuotoje įmonėje. Sandoris „iš apačios į viršų" yra, pavyzdžiui, asocijuotos įmonės turto pardavimas investuotojui. Sandoris „iš viršaus į apačią" yra, pavyzdžiui, investuotojo turto pardavimas asocijuotai įmonei. Investuotojui priklausanti asocijuotos įmonės pelno arba nuostolio, atsiradusio iš šio sandorio, dalis yra eliminuojama.

23. Investicija į asocijuotą įmonę yra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą nuo tos dienos, kai ji tampa asocijuota įmone. Investicijos įgijimo metu bet koks skirtumas (teigiamas ar neigiamas) tarp investicijos savikainos ir investuotojui priklausančios asocijuotos įmonės identifikuojamo grynojo turto tikrosios vertės dalies yra laikomas prestižu (žr. TAS 22). Prestižas, susijęs su asocijuota įmone, įtraukiamas į investicijos balansinę vertę. Investuotojui priklausančios pelno arba nuostolio dalies koregavimai yra atliekami po įsigijimo, pavyzdžiui, nudėvimojo turto nusidėvėjimo apskaitoje, remiantis to turto tikrąja verte įsigijimo dieną.

24. ***Taikydamas nuosavybės metodą, investuotojas naudojasi pačia naujausia asocijuotos įmonės finansine atskaitomybe. Kai skiriasi investuotojo ir asocijuotos įmonės atskaitomybių datos, asocijuota įmonė parengia finansinę atskaitomybę, kurios data sutampa su investuotojo finansinės atskaitomybės data (išskyrus atvejį, kai to padaryti neįmanoma).***

25. ***Kai, pagal 24 paragrafą, asocijuotos įmonės finansinės atskaitomybės, sudarytos pagal nuosavybės metodą, sudarymo data skiriasi nuo investuotojo finansinės atskaitomybės sudarymo datos, turi būti atlikti patikslinimai dėl reikšmingų sandorių ar įvykių, įvykusių laikotarpiu tarp abiejų finansinių atskaitomybių parengimo datų, poveikio. Bet kuriuo atveju, skirtumas tarp asocijuotos įmonės ir investuotojo atskaitomybių datų negali būti ilgesnis nei trys mėnesiai. Atskaitomybės laikotarpių trukmė ir bet kokie atskaitomybių datų skirtumai turi išlikti tokie patys nuo vieno laikotarpio iki kito.***

26. ***Investuotojo finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma vadovaujantis vienoda panašių sandorių ir kitų įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitos politika.***

27. Jeigu asocijuota įmonė panašiems sandoriams ir kitiems įvykiams panašiomis aplinkybėmis taiko kitą apskaitos politiką nei ta, kurią taiko investuotojas asocijuotos įmonės finansinėje atskaitomybėje, atitinkamai koreguojama asocijuotos įmonės finansinė atskaitomybė, kai investuotojas ją naudoja, taikydamas nuosavybės metodą.

28. Jeigu išorės šalys turi asocijuotos įmonės neapmokėtų sukauptų privilegijuotųjų akcijų, investuotojas apskaičiuoja savo pelno ar nuostolio dalį, suderinęs privilegijuotuosius dividendus, nesvarbu, ar dividendai buvo paskelbti ar ne.

29. Jeigu investuotojo nuostolių dalis asocijuotoje įmonėje yra lygi ar viršija jam priklausančią dalį asocijuotoje įmonėje, investuotojas paprastai nebeįtraukia savo vėlesnio nuostolio dalies. Investuotojo dalis asocijuotoje įmonėje yra investicijos į tą įmonę balansinė vertė, nustatyta pagal nuosavybės metodą, ir tam tikros ilgalaikės dalys, kurios iš esmės sudaro investuotojui priklausančios grynosios investicijos į asocijuotą įmonę dalį. Pavyzdžiui, straipsnis, už kurį atsiskaitymas nėra nei planuojamas, nei tikėtinas numatomoje ateityje, iš esmės yra ūkio subjekto investicijos į asocijuotą įmonę išplėtimas. Tokie straipsniai gali apimti privilegijuotąsias akcijas ir ilgalaikes gautinas sumas arba paskolas, bet neįtraukia pirkėjų įsiskolinimo, mokėtinų prekybos sumų ar bet kokių ilgalaikių gautinų

▼M5

sumų, kurios papildomai turi būti padengiamos, pavyzdžiui, užtikrintosiomis paskolomis. Nuostoliai, pripažinti pagal nuosavybės metodą ir viršijantys investuotojo investicijas į paprastąsias akcijas, atvirkštine pirmenybės tvarka (t.y. likvidavimo pirmenybės tvarka) yra priskiriami prie kitų investuotojo dalies asocijuotoje įmonėje komponentų.

30. Po to, kai investuotojo dalis sumažinta iki nulio, papildomi nuostoliai pateikiami ar įsipareigojamas pripažįstamas tik tiek, kiek investuotojas turi teisinių ar konstruktyvių įsipareigojimų ar atliko mokėjimų asocijuotos įmonės vardu. Jeigu asocijuota įmonė vėliau atskaitomybėje nurodo pelną, priklausančią to pelno dalį investuotojas vėl pradeda pripažinti tik tada, kai pelnas prilygsta nepripažintų nuostolių daliai.

Vertės sumažėjimo nuostoliai

31. Pritaikęs nuosavybės metodą, taip pat pripažinęs asocijuotos įmonės nuostolius pagal 29 paragrafą, investuotojas taiko 39 TAS reikalavimus tam, kad nustatytų, ar būtina pripažinti kokius nors papildomus vertės sumažėjimo nuostolius investuotojo grynosios investicijos asocijuotoje įmonėje atžvilgiu.

32. Investuotojas taip pat taiko 39 TAS reikalavimus tam, kad nustatytų, ar investuotojo daliai asocijuotoje įmonėje pripažįstamas koks nors papildomas vertės sumažėjimo nuostolis, nesantis grynosios investicijos bei anksčiau minėtojo vertės sumažėjimo nuostolio sumos dalimi.

33. Jeigu taikomi 39 TAS reikalavimai nurodo, kad investicijos vertė galėjo sumažėti, įmonė taiko 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas". Nustatydama investicijos naudojimo vertę, įmonė įvertina:

a) jai priklausančią numatomų būsimųjų pinigų srautų, kurių sukūrimo tikimasi iš investicinio objekto, dabartinės vertės dalį, įskaitant pinigų srautus, atsirandančius dėl investicinio objekto veiklos, ir įplaukas iš galutinio investicijos perdavimo;

arba

b) dabartinę numatomų būsimųjų pinigų srautų, turinčių atsirasti iš dividendų, gautinų iš investicijos, bei iš galutinio investicijos perdavimo, vertę.

Taikant tinkamas prielaidas, dėl abiejų metodų taikymo gaunamas toks pats rezultatas. Bet koks kilęs vertės sumažėjimo nuostolis investicijai yra paskirstomas pagal 36 TAS. Todėl pirmiausiai jis paskirstomas bet kokiam likusiam prestižui (žr. 23 paragrafą).

34. Investicijos į asocijuotą įmonę atsiperkamoji vertė įvertinama kiekvienos asocijuotos įmonės atžvilgiu, išskyrus tą atvejį, jei kuri nors asocijuota įmonė dėl tęsiamo investicijų naudojimo nesukuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo pinigų įplaukų, sukuriamų kito įmonės turto.

Atskira finansinė atskaitomybė

35. ***Investicija į asocijuotą įmonę turi būti apskaitoma atskiroje investuotojo finansinėje atskaitomybėje pagal 27 TAS 37—42 paragrafus.***

36. Šis standartas nenurodo, kurie ūkio objektai turi parengti viešai prieinamą atskirą finansinę atskaitomybę.

PATEIKIMAS

37. ***Turi būti pateikiama ši informacija:***

a) ***investicijų į asocijuotas įmones, kurių kainų kursai viešai skelbiami, tikroji vertė;***

b) ***asocijuotų įmonių finansinės informacijos santrauka, įskaitant apibendrintas turto, įsipareigojimų, pajamų ir pelno arba nuostolio sumas;***

c) ***priežastys, kodėl paneigiama prielaida, kad investuotojas neturi reikšmingos įtakos, jeigu investuotojas tiesiogiai arba netiesiogiai per dukterines įmones turi 20 % arba mažiau balsavimo ar potencialių balsavimo teisių investicijos objekte, ir vis tiek teigiama, kad jis turi reikšmingos įtakos;***

d) ***priežastys, kodėl paneigiama prielaida, kad investuotojas turi reikšmingos įtakos, jeigu investuotojas tiesiogiai arba netiesiogiai per dukterines įmones turi 20 % arba daugiau balsavimo ar potencialių balsavimo teisių investicijos objekte, ir vis tiek teigiama, kad jis neturi reikšmingos įtakos;***

▼M5

e) ***asocijuotos įmonės finansinės atskaitomybės data, kai tokia finansinė atskaitomybė sudaroma taikant nuosavybės metodą, o jos pateikimo data ar laikotarpis skiriasi nuo investuotojo finansinės atskaitomybės datos ar laikotarpio, taip pat priežastis, kodėl naudojama skirtinga data ar skirtingas laikotarpis;***

f) ***bet kokių reikšmingų asocijuotų įmonių teisių apribojimų (pvz., atsirandančių dėl skolinimosi susitarimų arba reguliuojančiųjų reikalavimų) perleisti lėšas patronuojančiai įmonei grynųjų pinigų dividendų forma arba išmokėti skolas ar avansus pobūdis ir mastas;***

g) ***nepripažinta nuostolių asocijuotoje įmonėje dalis (tiek atskaitomybės laikotarpio, tiek bendroji), jei investuotojas nustoja pripažinti jam priklausančią asocijuotos įmonės nuostolių dalį;***

h) ***faktas, kad asocijuota įmonė nėra apskaitoma naudojant nuosavybės metodą, suderinus tai su 13 paragrafu;***

ir

i) ***apibendrinta asocijuotų įmonių, atskirai arba grupėmis (tų, kurių apskaitai netaikomas nuosavybės metodas), finansinė informacija, įskaitant bendro turto, bendrų įsipareigojimų, pajamų ir pelno ar nuostolio sumas.***

38. ***Investicijos į asocijuotas įmones, apskaitomos nuosavybės metodu, turi būti klasifikuojamos kaip ilgalaikis turtas. Investuotojui priklausanti tokių asocijuotų įmonių pelno arba nuostolio dalis ir šių investicijų balansinė vertė turi būti pateikiama atskirai. Investuotojui priklausanti tokių asocijuotųjų įmonių bet kokios nutraukiamosios veiklos dalis taip pat turi būti pateikiama atskirai.***

39. ***Investuotojui priklausanti pokyčių, pripažintų tiesiogiai asocijuotos įmonės nuosavybėje, dalis turi būti pripažinta tiesiogiai investuotojo nuosavybėje ir pateikta nuosavybės pokyčių ataskaitoje, kaip to reikalaujama 1 TAS„Finansinės atskaitomybės pateikimas”.***

40. ***Pagal 37 TAS„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”investuotojas turi pateikti:***

a) ***jam priklausančią asocijuotos įmonės neapibrėžtųjų įsipareigojimų, bendrų su kitais investuotojais, dalį;***

ir

b) ***neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atsirandančius dėl to, kad investuotojas yra griežtai įsipareigojęs dėl visų ar dalies asocijuotos įmonės įsipareigojimų.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

41. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jei ūkio subjektas taiko šį Standartą laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi pateikti šį faktą.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

42. Šis Standartas pakeičia 28 TAS „*Investicijų į asocijuotas įmones apskaita*” (persvarstytą 2000 m.).

43. Šis Standartas pakeičia žemiau nurodytus aiškinimus:

a) NAK-3 „*Nerealizuoto pelno ir nuostolio iš sandorių su asocijuotomis įmonėmis eliminavimas*”;

b) NAK-20 „*Nuosavybės apskaitos metodas – nuostolių pripažinimas*”;

ir

c) NAK-33 „*Konsolidavimas ir nuosavybės metodas – potencialios balsavimo teisės ir nuosavybės interesų paskirstymas*”.

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, taip pat Tarptautiniuose apskaitos Standartuose ir Aiškinimuose, kuriuos galima taikyti 2003 m. gruodžio mėn., nuorodos į dabartinę 28 TAS „*Investicijų į asocijuotas įmones apskaita*" versiją keičiamos nuoroda į 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*".

▼B

29-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (29 TAS)

(PERTVARKYTAS 1994 m.)

Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis

Šis pertvarkytas tarptautinis apskaitos standartas pakeičia 1989 m. balandžio mėn. valdybos patvirtintą standartą. Jis pateikiamas pertvarkytos formos, kuri taikoma Tarptautiniams apskaitos standartams nuo 1991 m. Jokių esminių pakeitimų, palyginti su pradiniu tekstu, nepadaryta. Pakeistos tam tikros sąvokos tam, kad jos būtų suvienodintos su šiuolaikine TASK vartosena.

Šie NAK aiškinimai yra susiję su 29 TAS:

— NAK-19 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – finansinės atskaitomybės vertinimas ir pateikimas pagal 21 TAS ir 29 TAS",

— NAK-30 „Atskaitomybėje naudojama valiuta – vertinimo valiutos perskaičiavimas į pateikimo valiutą".

TURINYS

	Paragrafai
Taikymas	247
Finansinės atskaitomybės tikslinimas	247
Įsigijimo vertės metodu grindžiama finansinė atskaitomybė	248
Balansas	248
Pelno (nuostolio) ataskaita	249
Grynosios piniginės būklės pelnas ir nuostolis	249
Įsigijimo savikaina grindžiama finansinė atskaitomybė	250
Balansas	250
Pelno (nuostolio) ataskaita	250
Grynosios piniginės būklės pelnas ir nuostolis	250
Mokesčiai	250
Pinigų srautų ataskaita	250
Atitinkami skaičiai	250
Konsoliduota finansinė atskaitomybė	250
Bendrojo kainų indekso pasirinkimas ir panaudojimas	251
Ekonomika, nustojanti būti hiperinfliacinė	251
Atskleidimas	251
Įsigaliojimo data	251

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

▼B

TAIKYMAS

▼M5

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas bet kurio ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, individualiai finansinei atskaitomybei, taip pat konsoliduotai finansinei atskaitomybei.***

▼B

2. Hiperinfliacijos sąlygomis veiklos rezultatų ir finansinės būklės ataskaitas sudaryti naudojant vietinę valiutą, be patikslinimo, nenaudinga. Pinigų perkamoji galia nevaldomai mažėja tokiu santykiniu dydžiu, kad skirtingu metu, nors ir tuo pačiu ataskaitiniu laikotarpiu, sudarytų sandorių ir kitų įvykių verčių lyginimas yra klaidinantis.

3. Šis standartas nenustato absoliutaus kainų kilimo tempo, kuris parodytų, kad atsirado hiperinfliacija. Būtinybė tikslinti finansinę atskaitomybę pagal šio standarto nuorodas nustatoma subjektyviai. Hiperinfliaciją apibūdina šios (ir ne tik šios) šalies ekonominės aplinkos charakteristikos:

   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 užsienio 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 100 % arba net viršija.

4. Pageidautina, kad visos įmonės, kurios teikia atskaitomybę tos pačios hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, taikytų šį standartą nuo tos pačios datos. Nepaisant to, šis standartas taikomas kiekvienos įmonės finansinei atskaitomybei nuo ataskaitinio laikotarpio, kai buvo nustatyta hiperinfliacija šalyje, kurios valiuta pateikiama atskaitomybė, pradžios.

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TIKSLINIMAS

5. Dėl įvairių specifinių ar bendrųjų politinių, ekonominių ir socialinių jėgų įtakos laikui bėgant kainos kinta. Specifinės jėgos, tokios kaip pasiūlos bei 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, bendrosios perkamosios galios pokyčius.

6. Daugelyje šalių pirmoji finansinė atskaitomybė sudaroma įsigijimo vertės metodu, neatsižvelgiant nei į bendrojo kainų lygio pokyčius, nei į turimo turto konkrečių kainų padidėjimą, išskyrus tai, kad nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai bei investicijos gali būti iš naujo įvertinti. Tačiau kai kurios įmonės pateikia pradinę finansinę atskaitomybę, remdamosi einamųjų išlaidų metodu, kuris parodo turimo turto konkrečių kainų pokyčių poveikį.

7. Hiperinfliacinės ekonomikos finansinė atskaitomybė, nesvarbu, ar ji būtų pagrįsta įsigijimo vertės, ar einamųjų išlaidų metodu, yra naudinga vien tuo atveju, kai ji išreikšta balanso datos matavimo vienetais. Be to, šis standartas taikomas įmonių pirmajai finansinei atskaitomybei, pateikiamai hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Šio standarto reikalaujamą informaciją pateikti kaip patikslintos finansinės atskaitomybės priedą neleidžiama. Be to, nepriimtina atskirai pateikti finansinę atskaitomybę prieš pakartotinį tikslinimą.

▼M5

8. Ūkio subjekto, kurio funkcinė valiuta yra hiperinfliacinės ekonomikos šalies valiuta, finansinė atskaitomybė (nepriklausomai nuo to, ar ji sudaroma pagal įsigijimo savikainos, ar dabartinės savikainos metodiką) turi būti išreiškiama balanso dieną taikomais vertinimo vienetais. Susiję ankstesniojo atskaitomybės laikotarpio skaičiai, kurių reikalaujama 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas” ir visa informacija apie ankstesniuosius laikotarpius taip pat turi būti išreiškiama balanso dieną taikomais vertinimo vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta taikomi 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka” (persvarstyto 2003 m.) 42 paragrafo b) punktas ir 43 paragrafas.

▼B

9. Grynųjų piniginių straipsnių pelnas arba nuostolis turi būti įtrauktas į ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ ir parodytas atskirai.

▼B

10. Tikslinant finansinę atskaitomybę pagal šį standartą, reikia taikyti tam tikras procedūras ir remtis profesine nuomone. Pastoviai taikyti šias procedūras ir nuomonės nuo vieno laikotarpio iki kito yra svarbiau negu skrupulingai siekti sumų, įtraukiamų į patikslinamą finansinę atskaitomybę, tikslumo.

Įsigijimo vertės metodu grindžiama finansinė atskaitomybė

Balansas

11. Balanso sumos, dar neišreikštos balanso datos matavimo vienetais, tikslinamos taikant bendrąjį kainų indeksą.

12. Piniginiai straipsniai antrą kartą netikslinami, nes jie jau išreikšti balanso datos piniginiu vienetais. Piniginiai straipsniai – turimi pinigai ir straipsniai, kurie gaunami ar apmokami pinigais.

13. Turtas ir įsipareigojimai, sutartimi susieti su kainų pokyčiais, tokie kaip indeksu susietos obligacijos ar paskolos, suderinami su sutartimi, kad būtų nustatyta balanso datą neapmokėta suma. Patikslintoje finansinėje atskaitomybėje parodoma šių straipsnių suderinta suma.

14. Visas kitas turtas ir įsipareigojimai yra nepiniginiai. Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi balanso datą galiojančiomis sumomis, tokiomis kaip grynoji galimo realizavimo vertė ir rinkos vertė, taigi jie pakartotinai netikslinami. Visas kitas nepiniginis turtas ir įsipareigojimai yra tikslinami.

15. Dauguma nepiniginių straipsnių apskaitoje parodomi pagal savikainą arba savikaina, atėmus nusidėvėjimą; vadinasi, jie išreiškiami sumomis, galiojančiomis jų įsigijimo datą. Patikslinta kiekvieno straipsnio savikaina, atėmus nusidėvėjimą, nustatoma jo įsigijimo vertei ir sukauptam nusidėvėjimui taikant bendrojo kainų indekso pokytį nuo įsigijimo dienos iki balanso datos. Taigi 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.

16. Tiksli nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų įsigijimo data gali būti sunkiai nustatoma ar netinkama įvertinimui. Tokiomis retomis aplinkybėmis pirmuoju šio standarto taikymo laikotarpiu gali būti būtina atlikti nepriklausomą profesionalų straipsnių įvertinimą, kuriuo būtų galima remtis tikslinant.

▼M5

17. Gali atsitikti taip, kad nėra galimybės pasinaudoti bendruoju tų laikotarpių, kurių ilgalaikio materialiojo turto patikslinimo reikalaujama šiame Standarte, kainų indeksu. Tokiomis aplinkybėmis gali būti privalu panaudoti įvertinimą, pagrįstą, pavyzdžiui, funkcinės ir santykinai stabilios užsienio valiutų keitimo kurso svyravimais.

▼B

18. Kai kurie nepiniginiai straipsniai apskaitoje parodomi sumomis, galiojančiomis ne įsigijimo ar balanso, o kitą datą, pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai, kurie buvo pakartotinai įvertinti kada nors anksčiau. Šiais atvejais apskaitinė vertė tikslinama nuo pakartotinio įvertinimo.

19. Pakartotinai tikslinamo nepiniginio straipsnio suma sumažinama pagal atitinkamus tarptautinius apskaitos standartus, kai ji viršija iš tolesnio naudojimo gautiną atsiperkamąją vertę (įskaitant pardavimą, ar kitokį perdavimą). Vadinasi, tokiais atvejais nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, prestižo, patentų, prekių ženklų pakartotinai tikslinamos sumos sumažinamos iki atsiperkamosios vertės; pakartotinai tikslinamos atsargų sumos sumažinamos iki grynosios galimo realizavimo vertės, o pakartotinai patikslintos trumpalaikių investicijų sumos sumažinamos iki jų rinkos vertės.

20. Investicijų objektas, apskaitoje parodomas nuosavybės metodu, gali pateikti atskaitomybę hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Tokio investicijų objekto balansas ir pelno (nuostolio) ataskaita yra patikslinama pagal šį standartą, kad būtų galima apskaičiuoti investuotojo grynojo turto dalį ir veiklos rezultatus. Kai pakartotinai tikslinama investicijų objekto finansinė atskaitomybė išreiškiama užsienio valiuta, ji perskaičiuojama laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu.

21. Infliacijos poveikis paprastai pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos. Negalima kartu tikslinti kapitalo sąnaudas, finansuojamas skolinantis, ir kapitalizuoti tą skolinimosi išlaidų dalį, kuri tikslina to paties laikotarpio infliaciją. Ši skolinimosi išlaidų dalis pripažįstama laikotarpio, kuriuo išlaidos buvo patirtos, sąnaudomis.

▼B

22. Įmonė gali įsigyti turtą pagal sutartį, kurioje numatyta atidėti mokėjimą ir neskaičiuoti nustatytos palūkanų normos. Kai neįmanoma nustatyti palūkanų normos sumos, toks turtas pakartotinai tikslinamas nuo mokėjimo, o ne nuo pirkimo datos.

▼M5

▼B

24. Pradėjus taikyti šį standartą, pirmojo laikotarpio pradžioje savininko nuosavo kapitalo komponentai, išskyrus nepaskirstytąjį pelną ir visus tikslinimo likučius, yra pakartotinai tikslinami taikant bendrąjį kainų indeksą nuo tų datų, kai jie buvo įmokėti ar kitaip atsirado. Kiekvienas ankstesniu laikotarpiu susidaręs tikslinimo likutis turi būti panaikintas. Patikslintas nepaskirstytasis pelnas patikslintame balanse išvedamas iš visų kitų sumų.

25. Pirmojo laikotarpio pabaigoje ir vėlesniais laikotarpiais visi savininko nuosavo kapitalo komponentai tikslinami taikant bendrąjį kainų indeksą nuo laikotarpio pradžios ar įmokos datos, jei ji vėlesnė. Savininko nuosavo kapitalo pokyčiai per laikotarpį atskleidžiami pagal 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas".

Pelno (nuostolio) ataskaita

26. Šis standartas reikalauja, kad visi pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniai būtų išreikšti balanso datos matavimo vienetais. Todėl visos sumos turi būti patikslinamos pagal bendrojo kainų indekso pokyčius nuo tų datų, kai pajamų ir sąnaudų straipsniai buvo pirmą kartą parodyti finansinėje atskaitomybėje.

Grynosios piniginės būklės pelnas ir nuostolis

27. Infliacijos laikotarpiu įmonė, turinti daugiau piniginio turto nei piniginių įsipareigojimų, praranda perkamąją galią, o įmonė, turinti daugiau piniginių įsipareigojimų nei piniginio turto, įgyja perkamosios galios tiek, kiek turtas ir įsipareigojimai nėra susieti su kainų lygiu. Šis piniginės būklės pelnas ar nuostolis gali būti nustatomas pakartotinai tikslinant nepiniginį turtą, nuosavo kapitalo ir pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnius bei suderinant 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.

28. Grynosios piniginės būklės pelnas ar nuostolis įtraukiamas į ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄. Šio turto ir įsipareigojimų suderinimas, sutartimi susietas su kainų pokyčiu ir atliekamas pagal 13 paragrafą, užskaitomas tarpusavyje su grynosios piniginės būklės pelnu ar nuostoliu. Kiti pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniai, tokie kaip palūkanų pajamos ir sąnaudos, užsienio valiutos keitimo kurso skirtumai, susiję su investuotomis ar pasiskolintomis lėšomis, taip pat susiejami su grynąja pinigine būkle. Nors tokie straipsniai yra atskirai pateikiami, gali būti paranku juos pateikti kartu su grynosios piniginės būklės pelnu ar nuostoliu pelno (nuostolio) ataskaitoje.

Įsigijimo savikaina grindžiama finansinė atskaitomybė

Balansas

29. Straipsniai, nurodomi įsigijimo savikaina, pakartotinai netikslinami, nes jie jau yra išreikšti balanso datos matavimo vienetais. Kiti balanso straipsniai pakartotinai tikslinami pagal 11–25 paragrafus.

Pelno (nuostolio) ataskaita

30. Įsigijimo savikaina grindžiamoje pelno (nuostolio) ataskaitoje, prieš pakartotinai tikslinant, paprastai parodoma savikaina, buvusi tuo metu, kai įvyko atitinkami sandoriai ar įvykiai. Pardavimo išlaidos ir nusidėvėjimas apskaitoje parodomas įsigijimo savikaina naudojimo metu; pardavimo ir kitos sąnaudos į apskaitą įtraukiamos pinigų sumomis tada, kai jos susidaro. Todėl visos sumos turi būti tikslinamos, išreiškiant jas balanso datos matavimo vienetais, taikant bendrąjį kainų indeksą.

Grynosios piniginės būklės pelnas ir nuostolis

▼M5

31. Grynosios piniginės būklės pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal 27 ir 28 paragrafus.

▼B

Mokesčiai

32. Tikslinant finansinę atskaitomybę pagal šį standartą, gali susidaryti skirtumų tarp apmokestinamojo pelno ir apskaitinio pelno. Šie skirtumai apskaitomi pagal 12 TAS „Pelno mokesčiai".

Pinigų srautų ataskaita

33. Šis standartas reikalauja, kad visi pinigų srautų ataskaitos straipsniai būtų išreikšti balanso datos matavimo vienetais.

Atitinkami skaičiai

▼M5

34. Susiję ankstesniojo atskaitomybės laikotarpio skaičiai, nepriklausomai nuo to, ar jie buvo grindžiami įsigijimo savikainos metodika, ar dabartinės savikainos metodika, yra pataisomi taikant bendrąjį kainų indeksą taip, kad lyginamosios finansinės ataskaitos būtų išreikštos to atskaitomybės laikotarpio pabaigos vertinimo vienetais. Pateikiama ankstesniųjų laikotarpių informacija taip pat išreiškiama atskaitomybės laikotarpio pabaigos vertinimo vienetais. Lyginamąsias sumas pateikiant skirtinga pateikimo valiuta, taikomi 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*" (persvarstyto 2003 m.) 42 paragrafo b) punktas ir 43 paragrafas.

▼B

Konsoliduota finansinė atskaitomybė

35. Patronuojanti įmonė, kuri pateikia atskaitomybę hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, gali turėti dukterinių įmonių, kurios taip pat pateikia atskaitomybę hiperinfliacinės ekonomikos valiuta. Kiekvienos tokios dukterinės įmonės finansinė atskaitomybė, prieš įtraukiant ją į patronuojančios įmonės sudaromą konsoliduotą finansinę atskaitomybę, turi būti patikslinama taikant bendrąjį kainų indeksą tos šalies, kurios valiuta ji pateikia atskaitomybę. Kai tokia dukterinė įmonė yra užsienio dukterinė įmonė, jos patikslinta finansinė atskaitomybė perskaičiuojama taikant laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą. Dukterinių įmonių, kurių atskaitomybė pateikiama ne hiperinfliacinės ekonomikos valiuta, finansinės atskaitomybės sudaromos pagal 21 TAS „Užsienio valiutų keitimo kursų pasikeitimo įtaka rezultatams".

36. Jeigu konsoliduojamos finansinės atskaitomybės, kurių sudarymo datos skirtingos, visi straipsniai, nesvarbu, nepiniginiai ar piniginiai, turi būti patikslinti naudojant konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo datos naudojamu matavimo vienetus.

Bendrojo kainų indekso pasirinkimas ir panaudojimas

37. Tikslinant finansinę atskaitomybę pagal šį standartą, reikia taikyti bendrąjį kainų indeksą, parodantį bendrosios perkamosios galios pokyčius. Pageidautina, kad įmonės, sudarančios atskaitomybę tos pačios ekonomikos valiuta, naudotųsi tuo pačiu indeksu.

EKONOMIKA, NUSTOJANTI BŪTI HIPERINFLIACINE

38. Kai ekonomika nustoja būti hiperinfliacinė ir įmonė nustoja sudaryti ir teikti finansinę atskaitomybę pagal šį standartą, sumas, išreikštas ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pabaigos matavimo vienetais, ji turi laikyti kaip apskaitinės vertės pagrindu paskesnių laikotarpių finansinėse atskaitomybėse.

ATSKLEIDIMAS

▼M5

39. Privalu pateikti šiuos dalykus:

a) faktą, kad finansinė atskaitomybė ir atitinkami ankstesniųjų laikotarpių skaičiai buvo pataisyti dėl funkcinės valiutos bendrosios perkamosios galios pokyčių ir dėl to pateikiami balanso dieną naudojamais vertinimo vienetais;

▼B

b) ar finansinė atskaitomybė grindžiama įsigijimo vertės, ar einamosios vertės metodu, ir

c) kainų indekso identiškumas ir lygis balanso datą ir jo pokyčiai per dabartinį ir ankstesnį ataskaitinį laikotarpį.

40. Šio standarto reikalaujama nurodyti informacija padeda nuspręsti, kaip elgtis su infliacijos padariniais sudarant finansinę atskaitomybę. Be to, ja remiantis turi būti pateikta kita informacija, būtina susidarančioms sumoms ir jų pagrindui suprasti.

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

41. Šis tarptautinis apskaitos standartas pradeda galioti 1990 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

▼M12

7 TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Finansinės priemonės: atskleidimas

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas — reikalauti, kad ūkio subjektai savo finansinėje atskaitomybėje atskleistų duomenis, kurie vartotojams leistų įvertinti:

   a) finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei padėčiai ir veiklos rezultatams;

      ir

   b) iš finansinių priemonių kylančios rizikos, kurią ūkio subjektas patiria per ataskaitinį laikotarpį ir atskaitomybės sudarymo datą, pobūdį bei mastą ir jos valdymo būdą.

2. Šio TFAS principai papildo 32 TAS *Finansinės priemonės: pateikimas* ir 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas* nustatytus finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo, vertinimo ir pateikimo principus.

TAIKYMAS

3. Šį TFAS taiko visi ūkio subjektai visoms finansinėms priemonėms, išskyrus:

   a) dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, kurios apskaitomos pagal 27 TAS *Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*, 28 TAS *Investicijos į asocijuotas įmones bei* 31 TAS *Dalys bendrosiose įmonėse*. Tačiau kai kuriais atvejais 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS leidžia ūkio subjektui savo dalį dukterinėje įmonėje, asocijuotoje įmonėje arba bendrojoje įmonėje įtraukti į apskaitą pagal 39 TAS. Tokiais atvejais ūkio subjektai, atskleisdami informaciją, be šio TFAS reikalavimų taiko dar ir 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS reikalavimus. Jeigu išvestinė finansinė priemonė neatitinka 32 TAS pateikto nuosavybės priemonės apibrėžimo, ūkio subjektai taip pat turėtų taikyti šį TFAS visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ar bendrosiose įmonėse;

   b) darbdavių teises ir pareigas pagal išmokų darbuotojams planus, kuriems taikomas 19 TAS *Išmokos darbuotojams*;

   c) sutartis dėl neapibrėžtųjų atsiskaitymų verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS *Verslo jungimai*). Ši išimtis taikoma tik įsigyjančiajam ūkio subjektui;

   d) draudimo sutartis, apibrėžtas 4 TFAS *Draudimo sutartys*. Tačiau šis TFAS taikomas išvestinėms finansinėms priemonėms, įterptoms į draudimo sutartis, jeigu pagal 39 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas juos apskaitoje parodytų atskirai;

   e) akcijomis išreikštų mokėjimo sandorių finansines priemones, sutartis ir prievoles, kurioms taikomas 2 TFAS *Akcijomis išreikštas mokėjimas*, išskyrus atvejus, kai šis TFAS taikomas 39 TAS 5-7 paragrafuose nurodytoms sutartims.

4. Šis standartas taikomas pripažintoms ir nepripažintoms finansinėms priemonėms. Pripažintos finansinės priemonės apima finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kuriems taikomas 39 TAS. Nepripažintos finansinės priemonės apima kai kurias finansines priemones, kurioms nors ir netaikomas 39 TAS, tačiau taikomas šis TFAS (pvz., tam tikri paskolų įsipareigojimai).

5. Šis TFAS taikomas nefinansinių straipsnių, kuriems taikomas 39 TAS (žr. 39 TAS 5-7 paragrafus), pirkimo arba pardavimo sutartims.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS

6. Jeigu šis TFAS reikalauja finansines priemones atskleisti pagal klases, ūkio subjektas jas suskirsto į klases, kurios atitinka atskleidžiamos informacijos pobūdį ir atsižvelgia į tų finansinių priemonių požymius. Ūkio subjektas pateikia pakankamą informaciją, kad būtų galima sutikrinti ją su balanso straipsnių eilutėmis.

▼M12

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI PADĖČIAI IR VEIKLOS REZULTATAMS

7. **Ūkio subjektas atskleidžia informaciją, kuri jo finansinės atskaitomybės vartotojams padeda suprasti finansinių priemonių svarbą ūkio subjekto finansinei padėčiai ir veiklos rezultatams.**

Balansas

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų kategorijos

8. Visų toliau nurodytų kategorijų, apibrėžtų 39 TAS, balansinė vertė atskleidžiama balanse arba aiškinamajame rašte:

a) finansinio turto, pripažįstamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, atskirai nurodant i) finansinį turtą, kuris taip apskaitomas pirminio pripažinimo metu ir ii) finansinį turtą, laikomą prekybai pagal 39 TAS;

b) investicijų, laikomų iki išpirkimo termino pabaigos;

c) paskolų ir gautinų sumų;

d) finansinio turto, skirto parduoti;

e) finansinių įsipareigojimų, pripažįstamų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, atskirai nurodant i) finansinius įsipareigojimus, kurie taip apskaitomi pirminio pripažinimo metu ir ii) finansinius įsipareigojimus, laikomus prekybai pagal 39 TAS,

ir

f) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina.

Finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai, pripažįstami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje

9. Ūkio subjektas, kuris paskolą arba gautiną sumą (ar paskolų arba gautinų sumų grupę) pripažino tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, atskleidžia:

a) didžiausią paskolos arba gautinos sumos (ar paskolų arba gautinų sumų grupės) *kredito riziką* (žr. 36 paragrafo a punktą) atskaitomybės datą;

b) sumą, kuria visos susijusios kredito išvestinės arba panašios priemonės sumažina tą didžiausią kredito riziką;

c) paskolos arba gautinos sumos (ar paskolų arba gautinų sumų grupės) tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, kai toks pokytis priskiriamas finansinio turto kredito rizikos pokyčiams, sumą, kuri apskaičiuojama:

i) kaip jos tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda *rinkos rizika*, suma;

arba

ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pasikeitimo, priskiriamo turto kredito rizikos pokyčiams, sumą.

Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima stebimos (palyginamosios) palūkanų normos, prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar tarifų indeksų pokyčius.

d) visų susijusių kredito išvestinių arba panašių priemonių tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir pokyčio, sukaupto nuo tada, kai buvo nuspręsta pripažinti paskolą arba gautinas sumas, sumą.

10. Jei ūkio subjektas pagal 39 TAS 9 paragrafą nusprendė finansinį įsipareigojimą pripažinti tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, jis atskleidžia:

a) finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio per ataskaitinį laikotarpį ir sukaupto pokyčio, priskiriamo to įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą, kuri apskaičiuojama:

i) kaip jo tikrosios vertės pokyčio, nepriskiriamo rinkos sąlygų pokyčiams, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, suma (žr. B priedėlio B4 paragrafą);

arba

ii) taikant alternatyvų metodą, kuris, ūkio subjekto nuomone, padeda tiksliau nustatyti tikrosios vertės pokyčio, priskiriamo įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą.

Rinkos sąlygų pokyčiai, dėl kurių atsiranda rinkos rizika, apima palyginamosios palūkanų normos, kito ūkio subjekto finansinės priemonės kainos, prekių kainos, užsienio valiutos keitimo kursų arba kainų ar

▼M12

tarifų indeksų pokyčius. Sutartims, kurioms būdinga vienetų sujungimo savybė, rinkos sąlygų pokyčiai apima susijusio vidaus arba išorės investicinio fondo veiklos rezultatų pokyčius;

b) skirtumą tarp finansinio įsipareigojimo balansinės vertės ir sumos, kurią ūkio subjektas suėjus terminui pagal sutartį turėtų sumokėti prievolės turėtojui.

11. Ūkio subjektas atskleidžia:

a) metodus, taikomus pagal 9 paragrafo c punkto ir 10 paragrafo a punkto reikalavimus;

b) jo manymu, svarbius veiksnius ir priežastis, dėl jis kurių padarė išvadą, kad informacija, atskleista pagal 9 paragrafo c punkto ir 10 paragrafo a punkto reikalavimus, ne visai teisingai parodo finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį, priskiriamą jo kredito rizikos pokyčiams.

Perklasifikavimas

12. Jeigu ūkio subjektas finansinį turtą perklasifikavo ir vertino:

a) ne tikrąja verte, o savikaina arba amortizuota savikaina;

arba

b) ne savikaina arba amortizuota savikaina, o tikrąja verte,

jis atskleidžia kiekvieną sumą, perklasifikuotą iš vienos kategorijos į kitą, nurodydamas tokio perklasifikavimo priežastį (žr. 39 TAS 51-54 paragrafus).

Pripažinimo nutraukimas

13. Ūkio subjektas gali būti perdavęs finansinį turtą taip, kad visas finansinis turtas arba jo dalis gali nebeatitikti pripažinimo nutraukimo kriterijų (žr. 39 TAS 15-37 paragrafus). Apie kiekvieną tokio finansinio turto klasę ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie:

a) turto pobūdį;

b) rizikos pobūdį ir naudą iš nuosavybės, kurią ūkio subjektas dar gali gauti;

c) turto ir susijusių įsipareigojimų balansines vertes, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą turtą;

ir

d) visą pradinio turto balansinę vertę; turto, kurį ūkio subjektas ir toliau pripažįsta, sumą ir susijusių įsipareigojimų balansinę vertę, kai ūkio subjektas ir toliau pripažįsta turtą, atsižvelgdamas į savo tolesnio ryšio su turtu laipsnį.

Užstatas

14. Ūkio subjektas atskleidžia:

a) finansinio turto, pateikto kaip įsipareigojimų arba neapibrėžtųjų įsipareigojimų užstatą, balansinę vertę, įskaitant sumas, kurios buvo perklasifikuotos pagal 39 TAS 37 paragrafo a punktą;

b) su jo užstatu susijusias nuostatas ir sąlygas.

15. Kai ūkio subjektas laiko užstatą (finansinį arba nefinansinį turtą), kurį leidžiama parduoti arba dar kartą įkeisti, jeigu nėra jokių įkeistojo turto savininko prasižengimų, 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 nuostatas ir sąlygas.

Kredito nuostolių rezervinė sąskaita

16. Kai dėl kredito nuostolių sumažėja finansinio turto vertė ir ūkio subjektas šį sumažėjimą registruoja atskiroje sąskaitoje (pvz., rezervinėje sąskaitoje, naudojamoje atskiriems vertės sumažėjimams registruoti, arba panašioje sąskaitoje, naudojamoje bendram turto vertės sumažėjimui registruoti), užuot tiesiogiai sumažinęs turto balansinę vertę, jis atskleidžia sutikrintus kiekvienos finansinio turto klasės ataskaitinio laikotarpio pokyčius toje sąskaitoje.

▼M12

Sudėtinės finansinės priemonės, apimančios įvairias įterptąsias išvestines priemones

17. Jeigu ūkio subjektas išleidžia priemonę, susidedančią iš įsipareigojimo ir nuosavybės dalių (žr. 32 TAS 28 paragrafą) ir apimančią įvairias įterptąsias išvestines priemones, kurių vertės yra tarpusavyje susijusios (kaip antai išpirktina konvertuojamoji skolos priemonė), jis atskleidžia tokius esamus požymius.

Nevykdymai ir pažeidimai

18. Ūkio subjektas apie *mokėtinas paskolas*, pripažintas atskaitomybės dieną, atskleidžia:

a) duomenis apie visus pažeidimus, padarytus per pagrindinės paskolos sumos, palūkanų, skolų padengimo fondo laikotarpį, arba tokių mokėtinų paskolų grąžinimo sąlygas;

b) atskaitomybės sudarymo dieną negrąžintų mokėtinų paskolų balansinę vertę;

ir

c) informaciją ar pažeidimas buvo ištaisytas, ar mokėtinos paskolos sąlygos buvo persvarstytos prieš skelbiant finansinę atskaitomybę.

19. Jeigu per ataskaitinį laikotarpį buvo pažeistos kitos, nei 18 paragrafe apibūdintos, paskolos sutarties sąlygos, ūkio subjektas pateikia tokią pat informaciją, kokios reikalaujama pagal 18 paragrafą, jeigu dėl padarytų pažeidimų skolintojas turėjo teisę reikalauti, kad paskola būtų grąžinta greičiau (išskyrus atvejus, kai pažeidimai buvo ištaisyti arba buvo persvarstytos paskolos sąlygos atskaitomybės dieną ar anksčiau).

Pelno (nuostolio) ataskaita ir nuosavybė

Pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsniai

20. Ūkio subjektas finansinėje atskaitomybėje arba aiškinamajame rašte atskleidžia informaciją apie šiuos pajamų, sąnaudų, pelno arba nuostolių straipsnius:

a) grynasis pelnas arba grynieji nuostoliai iš:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, vertinamų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, atskirai nurodant grynąjį pelną arba nuostolį iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nuspręstų pripažinti pradinio pripažinimo metu, ir grynąjį pelną ar nuostolį iš finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie klasifikuojami kaip laikomi prekybai pagal 39 TAS;

ii) parduoti skirto finansinio turto, atskirai nurodant pelno arba nuostolio sumą, tiesiogiai priskiriamą nuosavybei per ataskaitinį laikotarpį, ir sumą, perkeltą iš nuosavybės ir įrašytą į ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį;

iii) investicijų, laikomų iki termino pabaigos;

iv) paskolų ir gautinų sumų;

bei

v) finansinių įsipareigojimų, vertinamų amortizuota savikaina;

b) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nepripažintų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, palūkanų pajamų ir išlaidų (apskaičiuotų taikant faktinių palūkanų metodą) suma;

c) mokesčių pajamos ir sąnaudos (kitos nei faktinių palūkanų normai apskaičiuoti naudojamos sumos), susidarančios iš:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nepripažintų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje;

ir

ii) patikos ir kitos patikėjimo veiklos, sąlygojančios turto laikymą ar investavimą gyventojų, patikos fondų, pensijų išmokų planų ir kitų institucijų vardu;

d) finansinio turto, kurio vertė sumažėjusi, palūkanų pajamos, sukauptos pagal 39 TAS AG93 paragrafą;

ir

e) kiekvienos finansinio turto klasės vertės sumažėjimo nuostolių suma.

▼M12

Kiti atskleidimai

Apskaitos politika

21. Pagal 1 TAS *Finansinės atskaitomybės pateikimas* 108 paragrafą ūkio subjektas savo svarbios apskaitos politikos santraukoje nurodo vertinimo pagrindą (-us), taikomą (-us) sudarant finansinę atskaitomybę, ir kitas naudojamas apskaitos politikos priemones, svarbias finansinės atskaitomybės supratimui.

Apsidraudimo sandorių apskaita

22. Ūkio subjektas apie visų rūšių apsidraudimo sandorius, apibūdintus 39 TAS (t. y. tikrosios vertės, pinigų srautų ir grynosios investicijos į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandorius), atskleidžia:

a) kiekvienos rūšies apsidraudimo aprašymą;

b) finansinių priemonių, nuspręstų pripažinti apsidraudimo priemonėmis, aprašymą ir jų tikrąsias vertes atskaitomybės dieną;

ir

c) rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį.

23. Apie pinigų srautų apsidraudimo sandorius ūkio subjektas atskleidžia:

a) numanomus pinigų srautų laikotarpius ir kada tikimasi jų poveikio pelnui arba nuostoliui;

b) kiekvieno prognozuojamo sandorio, kuriam anksčiau buvo taikyti apsidraudimo apskaitos principai, tačiau kurio ateityje nebesitikima, apibūdinimą;

c) sumą, kuri per ataskaitinį laikotarpį buvo pripažinta nuosavybėje;

d) sumą, kuri iš nuosavybės buvo perkelta į laikotarpio pelną arba nuostolį, nurodant kiekvienoje pelno (nuostolio) ataskaitos eilutėje įrašytą sumą;

ir

e) sumą, kuri per ataskaitinį laikotarpį iš nuosavybės perkelta į nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo, kurio įsigijimas arba prisiėmimas buvo laikomas labai tikėtinu prognozuojamu apsidraudimo sandoriu, įsigijimo savikainą pirminio pripažinimo metu arba kitą balansinę vertę.

24. Ūkio subjektas atskirai atskleidžia:

a) tikrosios vertės apsidraudimo sandorių pelną arba nuostolį iš:

i) apsidraudimo priemonės;

ir

ii) apsidrausto straipsnio, priskiriamo apsidraudžiamai rizikai;

b) neefektyvumą, pripažintą pelno (nuostolio) ataskaitoje, susidarantį iš pinigų srautų apsidraudimo sandorių;

ir

c) neefektyvumą, pripažintą pelno (nuostolio) ataskaitoje, susidarantį iš grynosios investicijos į užsienyje veikiančius ūkio subjektus apsidraudimo sandorių.

Tikroji vertė

25. Išskyrus 29 paragrafo reikalavimus, pateikdamas duomenis apie kiekvienos klasės finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus (žr. 6 paragrafą), ūkio subjektas atitinkamos turto ir įsipareigojimų klasės tikrąją vertę atskleidžia taip, kad ją būtų galima palyginti su jų balansine verte.

26. Atskleisdamas tikrąsias vertes, ūkio subjektas finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus suskirsto į klases, tačiau jas tarpusavyje užskaito tik tiek, kiek jų balansinės vertės yra tarpusavyje užskaitomos balanse.

27. Ūkio subjektas atskleidžia:

a) informaciją apie metodus, o kai taikomi vertinimo metodai — apie prielaidas, taikomas visų klasių finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikrosioms vertėms nustatyti. Pavyzdžiui, prireikus ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie prielaidas, susijusias su išankstinio mokėjimo normomis, apskaičiuotų kredito nuostolių normomis ir palūkanų arba diskonto normomis;

b) ar tikrosios vertės visai arba iš dalies nustatomos pagal aktyvioje rinkoje skelbiamas kainas, ar apskaičiuojamos pagal vertinimo metodus (žr. 39 TAS AG71-AG79 paragrafus);

c) ar finansinėje atskaitomybėje pripažįstamos arba atskleidžiamos tikrosios vertės nustatomos visai arba iš dalies taikant vertinimo metodą, pagrįstą prielaidomis, neatsižvelgiant į stebimų tuo metu rinkoje vyks-

▼M12

tančių sandorių, apimančių tą pačią priemonę (t. y. nepakeitus jos sudėties arba struktūros), kainą ir nenaudojant prieinamų stebimos rinkos duomenų. Jeigu, pakeitus vieną ar kelias tokias prielaidas pagrįstai galimomis alternatyviomis prielaidomis, reikšmingai pasikeistų finansinėje atskaitomybėje pripažįstama tikroji vertė, ūkio subjektas turėtų nurodyti šį faktą ir atskleisti tokio pasikeitimo poveikį. Šiam tikslui reikšmingumas nustatomas pagal pelną arba nuostolį ir visą turtą arba visus įsipareigojimus arba, kai tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami nuosavybėje, — pagal visą nuosavybę;

d) jeigu taikomas c punktas, bendrą tikrosios vertės pasikeitimo sumą, apskaičiuotą taikant tokį vertinimo metodą, kai toks pasikeitimas įtraukiamas į ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolį.

28. Jeigu finansinė priemonė neturi aktyvios rinkos, ūkio subjektas jos tikrąją vertę nustato, taikydamas vertinimo metodus (žr. 39 TAS AG74-AG79 paragrafus). Vis dėlto, geriausias tikrosios vertės įrodymas pirminio pripažinimo metu yra sandorio kaina (t. y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė), išskyrus atvejus, kai įvykdomos 39 TAS AG76 paragrafo sąlygos. Tai reiškia, kad tikroji vertė pirminio pripažinimo metu gali skirtis nuo sumos, kuri būtų nustatyta minėtą datą taikant vertinimo metodą. Jeigu toks skirtumas egzistuoja, ūkio subjektas apie kiekvieną finansinių priemonių klasę atskleidžia:

a) apskaitos politiką, kurią jis taiko pripažindamas tą skirtumą pelno (nuostolio) ataskaitoje, siekdamas parodyti veiksnių (įskaitant laiką) pokyčius, į kuriuos rinkos dalyviai turėtų atsižvelgti, nustatydami kainą (žr. 39 TAS AG76A paragrafą);

ir

b) bendrą skirtumą, kurį vis dėlto reikia įtraukti į ataskaitinio laikotarpio pradžios ir pabaigos pelną arba nuostolį, ir šio skirtumo likučių pokyčių sutikrinimą.

29. Tikrosios vertės atskleisti nereikia:

a) kai balansinė vertė yra pagrįstai artima tikrajai vertei, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip trumpalaikės gautinos ir mokėtinos prekybos sumos;

b) kai investicija į nuosavybės priemones, neturinčias kotiruotos rinkos kainos aktyvioje rinkoje, arba išvestinės finansinės priemonės, susijusios su tokiomis nuosavybės priemonėmis, vertinamos savikaina pagal 39 TAS, nes tokių investicijų arba išvestinių priemonių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti;

arba

c) kai sutartis apima savarankišką dalyvavimo elementą (kaip nurodoma 4 TFAS), jeigu tokio elemento tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti.

30. 29 paragrafo b ir c punktuose apibūdintais atvejais ūkio subjektas turėtų atskleisti informaciją, padedančią finansinės atskaitomybės vartotojams patiems susidaryti nuomonę apie galimų skirtumų tarp tokio finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų balansinės ir tikrosios verčių, įskaitant:

a) faktą, kad informacija apie šių priemonių tikrąją vertę nebuvo atskleista dėl to, kad jos neįmanoma patikimai nustatyti;

b) finansinių priemonių apibūdinimą, jų balansinę vertę ir paaiškinimą, kodėl jų tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti;

c) informaciją apie priemonių rinką;

d) informaciją apie tai, ar ūkio subjektas ketina ir kaip ketina perleisti finansines priemones;

ir

e) jei nutraukiamas finansinių priemonių, kurių tikrosios vertės anksčiau nebuvo įmanoma patikimai nustatyti, pripažinimas, — tą faktą, jų balansinę vertę pripažinimo nutraukimo metu ir pripažintą pelno arba nuostolio sumą.

RIZIKOS RŪŠIŲ, ATSIRANDANČIŲ DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS

31. **Ūkio subjektas pateikia informaciją, kuri finansinės atskaitomybės vartotojams leidžia įvertinti rizikos, atsirandančios iš finansinių priemonių ir veikiančios ūkio subjektą atskaitomybės sudarymo dieną, pobūdį ir mastą.**

▼M12

32. Ūkio subjektas pateikia 33-42 paragrafuose reikalaujamą informaciją apie finansinių priemonių riziką ir jos valdymo būdus. Ši rizika paprastai apima kredito riziką, *likvidumo riziką* ir rinkos riziką, tačiau jomis neapsiriboja.

Kokybiniai atskleidimai

33. Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

a) rizikos poveikį ir jos atsiradimo būdą;

b) rizikos valdymo tikslus, politiką ir procesus bei rizikos vertinimo būdus;

ir

c) visus a arba b punktuose pateikiamos informacijos pokyčius, palyginti su praėjusiu laikotarpiu.

Kiekybiniai atskleidimai

34. Apie visų rūšių riziką, atsirandančią iš finansinių priemonių, ūkio subjektas atskleidžia:

a) kiekybinių duomenų santrauką apie tokios rizikos poveikį atskaitomybės sudarymo dieną. Šis atskleidimas turėtų būti pagrįstas informacija, pateikiama ūkio subjekto viduje pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (kaip nurodoma 24 TAS *Susijusių šalių atskleidimas*), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai arba vyriausiam atsakingam pareigūnui;

b) 36-42 paragrafuose reikalaujamą informaciją, kuri nepateikiama pagal a punktą, išskyrus atvejus, kai rizika yra nereikšminga (žr. 1 TAS 29-31 paragrafus, kuriuose aptariamas reikšmingumas);

c) rizikos koncentracijas, jeigu tai nėra aišku pagal a ir b punktus.

35. Jeigu kiekybiniai duomenys, atskleisti atskaitomybės dieną, neatspindi rizikos poveikio ūkio subjektui per laikotarpį, ūkio subjektas turi pateikti papildomą reprezentatyvią informaciją.

Kredito rizika

36. Apie kiekvieną finansinių priemonių klasę ūkio subjektas atskleidžia:

a) sumą, kuri geriausiai atspindi maksimalią kredito riziką atskaitomybės dieną, neatsižvelgiant į jokius turimus užstatus arba kitus kredito padidėjimus (pvz., užskaitos susitarimus, kurių negalima tarpusavyje užskaityti pagal 32 TAS);

b) atskleisdamas duomenis pagal a punktą, pateikia užstato, laikomo kaip užtikrinimo priemonė, ir kitų kredito padidėjimų apibūdinimą;

c) informaciją apie finansinio turto, kurio *terminas nepasibaigęs* ir kurio vertė nesumažėjusi, kredito kokybę;

ir

d) finansinio turto, kurio terminas ir vertė buvo iš naujo peržiūrėti, nes priešingu atveju jo terminas būtų pasibaigęs, o vertė sumažėjusi, balansinę vertę.

Finansinis turtas, kurio terminas yra pasibaigęs arba vertė sumažėjusi

37. Apie kiekvieną finansinio turto klasę ūkio subjektas atskleidžia:

a) finansinio turto, kurio terminas atskaitomybės sudarymo dieną yra pasibaigęs, bet vertė nesumažėjusi, gyvavimo laikotarpio analizę;

b) finansinio turto, kuriam atskaitomybės dieną atskirai nustatomas vertės sumažėjimas, analizę, įskaitant veiksnius, į kuriuos ūkio subjektas atsižvelgė, nustatydamas tokio turto vertės sumažėjimą;

ir

c) atskleisdamas sumas pagal a ir b punktus, pateikia užstato, laikomo kaip užtikrinimas, ir kitų patikimumo sustiprinimų apibūdinimą ir, jei praktiška, jų tikrosios vertės apskaičiavimą.

Gauti užstatai ir kiti kredito padidėjimai

38. Jeigu ūkio subjektas per ataskaitinį laikotarpį finansinį arba nefinansinį turtą įgyja, perimdamas teisę į užstatą, kurį jis laiko kaip užtikrinimą, arba kitus patikimumo sustiprinimus (pvz., garantijas), ir toks turtas atitinka kituose standartuose nustatytus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas atskleidžia:

a) įgyto turto pobūdį ir balansinę vertę;

▼**M12**

ir

b) turto perleidimo arba naudojimo savo veikloje politiką, kai jo negalima tiesiogiai konvertuoti į pinigus.

Likvidumo rizika

39. Ūkio subjektas atskleidžia:

a) finansinių įsipareigojimų analizę pagal terminus, kuri atspindėtų likusius sutartinius terminus;

ir

b) likvidumo rizikos, susijusios su a punktu, valdymo aprašymą.

Rinkos rizika

Jautrumo analizė

40. Jeigu ūkio subjektas nevykdo 41 paragrafo reikalavimų, jis atskleidžia:

a) atskaitomybės dieną ūkio subjektą veikiančios visų rūšių rinkos rizikos jautrumo analizę, nurodydamas atitinkamų rizikos kintamųjų pokyčių, galėjusių atsirasti minėtą dieną, poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei;

b) metodus ir prielaidas, kuriais remiantis buvo atlikta jautrumo analizė;

ir

c) metodų ir prielaidų pokyčius, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, ir tokių pokyčių priežastis.

41. Jeigu ūkio subjektas atlieka jautrumo analizę, pavyzdžiui, vertės rizikos analizę, atspindinčią ryšius tarp rizikos kintamųjų (pvz., palūkanų normų ir valiutos keitimo kursų), ir ja remiasi valdydamas finansinę riziką, jis gali naudoti tokią jautrumo analizę vietoj 40 paragrafe nurodytos analizės. Be to, ūkio subjektas atskleidžia:

a) metodo, kurį taikė tokiai jautrumo analizei atlikti, ir pagrindinių rodiklių bei 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.

Kiti rinkos rizikos atskleidimai

42. Kai jautrumo analizė, pateikta pagal 40 arba 41 paragrafą, 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.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

43. Šį TFAS ūkio subjektas taiko metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2007 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šį TFAS taiko anksčiau, jis tai nurodo.

44. Jeigu ūkio subjektas šį TFAS taiko metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems iki 2006 m. sausio 1 d., jis neturi atskleisti 31-42 paragrafuose reikalaujamos palyginamosios informacijos apie rizikos, atsirandančios dėl finansinių priemonių, pobūdį ir mastą.

30 TAS PANAIKINIMAS

45. Šis TFAS pakeičia 30 TAS *Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje*.

▼M12

A PRIEDĖLIS

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

Kredito rizika	Rizika, kad viena finansinės priemonės šalis patirs finansinį nuostolį, nes kita šalis neįvykdys savo prievolės.
Valiutos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl užsienio valiutos keitimo kursų pokyčių.
Palūkanų normos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos palūkanų normos pokyčių.
Likvidumo rizika	Rizika, kad ūkio subjektas patirs sunkumų, vykdydamas savo prievoles, susijusias su finansiniais įsipareigojimais.
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 **kita kainos riziką**.
Kita kainos rizika	Rizika, kad finansinės priemonės tikroji vertė arba būsimi pinigų srautai svyruos dėl rinkos kainų pokyčių (kitų nei pokyčiai, atsirandantys dėl **palūkanų normos rizikos** arba **valiutos rizikos**), kai tokius pokyčius lėmė veiksniai, būdingi atskirai finansinei priemonei ar jos išleidėjui, arba veiksniai, darantys įtaką visoms panašioms finansinėms priemonėms, kuriomis prekiaujama rinkoje.
Praėjęs terminas	Finansinio turto terminas laikomas praėjusiu, kai sutarties šalis sutarties dieną neatsiskaito.

Toliau išvardytų sąvokų apibrėžimai pateikti 32 TAS 11 paragrafe arba 39 TAS 9 paragrafe ir šiame TFAS vartojami 32 TAS ir 39 TAS nurodyta reikšme.

— Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina

— Finansinis turtas, skirtas parduoti

— Pripažinimo nutraukimas

— Išvestinė priemonė

— Faktinių palūkanų metodas

— Nuosavybės priemonė

— Tikroji vertė

— Finansinis turtas

— Finansinė priemonė

— Finansinis įsipareigojimas

— Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, pripažįstamas tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje

— Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, laikomi prekybai

— Prognozuojamas sandoris

— Apsidraudimo priemonė

— Investicijos, laikomos iki išpirkimo termino pabaigos

— Paskolos ir gautinos sumos

— Įprastinis pirkimas arba pardavimas.

▼M12

B PRIEDĖLIS

Taikymo rekomendacijos

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ KLASĖS IR JŲ ATSKLEIDIMO LAIPSNIS (6 PARAGRAFAS)

B1. 6 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas suskirstytų finansines priemones į klases, kurios atitiktų atskleidžiamo informacijos pobūdį ir būtų nustatomos, atsižvelgiant į tų finansinių priemonių požymius. Kadangi 6 paragrafe apibūdintas klases nustato ūkio subjektas, jos skiriasi nuo finansinių priemonių kategorijų, nurodytų 39 TAS (kur nustatoma, kaip vertinamos finansinės priemonės ir kada pripažįstama tikroji vertė).

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 TFAS netaikomas, priskiria atskirai klasei arba klasėms.

B3. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į aplinkybes, nusprendžia, kokio išsamumo informaciją jis turi atskleisti, kad įvykdytų šio TFAS reikalavimus, kaip turi vertinti atskirus minėtų reikalavimų aspektus ir kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukiant informacijos, pasižyminčios skirtingais požymiais. Atskleidžiant duomenis, būtina pasiekti pusiausvyrą, kad finansinė atskaitomybė nebūtų perkrauta pernelyg smulkia informacija, kuri gali būti visai nenaudinga jos vartotojams, ir kad per daug apibendrinta informacija neužgožtų svarbios informacijos. Pavyzdžiui, svarbi informacija neturėtų likti nepastebėta dėl to, kad ūkio subjektas ją pateikia kartu su pernelyg dideliu kiekiu smulkios nereikšmingos informacijos. Be to, ūkio subjektas neatskleidžia pernelyg apibendrintos informacijos, kuri neleidžia pastebėti svarbių atskirų sandorių arba susijusios rizikos skirtumų.

FINANSINIŲ PRIEMONIŲ SVARBA FINANSINEI PADĖČIAI IR VEIKLOS REZULTATAMS

Finansiniai įsipareigojimai, pripažįstami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje (10 ir 11 paragrafai)

B4. Jeigu ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą nusprendžia pripažinti tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, 10 paragrafo a punkte reikalaujama, kad jis atskleistų finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio, priskiriamo įsipareigojimo kredito rizikos pokyčiams, sumą. Pagal 10 paragrafo a punkto i papunktį ūkio subjektui šią sumą leidžiama prilyginti įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčio, kuris nepriskiriamas rinkos riziką lemiantiems rinkos sąlygų pokyčiams, sumai. Jeigu vieninteliai rinkos pokyčiai, kurie yra svarbūs įsipareigojimui, yra stebimos (palyginamosios) palūkanų normos pokyčiai, šią sumą galima apskaičiuoti toliau nurodyta tvarka:

a) Pirma, ūkio subjektas apskaičiuoja ataskaitinio laikotarpio pradžios įsipareigojimo vidaus pelno normą, remdamasis įsipareigojimo stebima rinkos kaina ir jo sutartiniais pinigų srautais ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Iš šios pelno normos jis atima laikotarpio pradžios stebimą (palyginamąją) palūkanų normą ir taip gauna finansinei priemonei būdingą vidaus pelno normos dalį.

b) Antra, ūkio subjektas apskaičiuoja pinigų srautų, susijusių su įsipareigojimu, dabartinę vertę, remdamasis ataskaitinio laikotarpio pabaigos įsipareigojimo sutartiniais pinigų srautais ir diskonto norma, kuri lygi i) laikotarpio pabaigos stebimos (palyginamosios) palūkanų normos ir ii) pagal a punktą apskaičiuoto finansinei priemonei būdingo vidaus pelno normos dalies sumai.

c) Skirtumas tarp laikotarpio pabaigos įsipareigojimo stebimos (palyginamosios) palūkanų normos ir pagal b punktą apskaičiuotos sumos yra tikrosios vertės pokytis, kuris nepriskiriamas stebimos (palyginamosios) palūkanų normos pasikeitimams. Būtent šią sumą reikia atskleisti.

Šis pavyzdys grindžiamas prielaida, kad tikrosios vertės pokyčiai, atsirandantys dėl kitų, nei finansinės priemonės kredito rizikos arba palūkanų normos pokyčiai, veiksnių, yra nereikšmingi. Jeigu pavyzdyje nurodyta finansinė priemonė apima įterptąją išvestinę priemonę, į pastarosios tikrosios vertės pasikeitimą neatsižvelgiama nustatant sumą, kurią reikia atskleisti pagal 10 paragrafo a punktą.

▼M12

Kiti atskleidimai — apskaitos politika (21 paragrafas)

B5. 21 paragrafe reikalaujama atskleisti vertinimo pagrindą (pagrindus), kuriuo (-iais) remiantis rengiama finansinė atskaitomybė, ir kitą taikomą apskaitos politiką, padedančią suprasti finansinę atskaitomybę. Apie finansines priemones gali būti atskleidžiama tokia informacija:

a) apie finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus, pripažįstamus tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio), atskleidžiama:

i) finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kuriuos ūkio subjektas pripažino tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikdamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, pobūdis;

ii) kriterijai, kuriais remiantis toks finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai pripažįstami pirminio pripažinimo metu;

ir

iii) apibūdinimas, kaip ūkio subjektas įvykdo tokio pripažinimo sąlygas, nustatytas 39 TAS 9, 11A arba 12 paragrafuose. Apie finansines priemones, atitinkančias 39 TAS pateikto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, pripažinto tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, apibrėžimo b punkto i papunktį, pateikiamas pagrindinių galimo vertinimo arba pripažinimo nesuderinamumo aplinkybių paaiškinimas. Apie finansines priemones, atitinkančias 39 TAS pateikto finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, pripažinto tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, apibrėžimo b punkto ii papunktį, pateikiamas paaiškinimas, kaip sprendimas pripažinti tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, atitinka ūkio subjekto dokumentais pagrįstą rizikos valdymo arba investicijų strategiją;

b) finansinio turto pripažinimo skirtu parduoti kriterijai;

c) ar įprastiniai finansinio turto pirkimai ir pardavimai apskaitomi pardavimo arba atsiskaitymo dieną (žr. 39 TAS 38 paragrafą);

d) kai rezervinė sąskaita naudojama sumažinti finansinio turto, kurio vertė sumažėjo dėl kredito nuostolių, balansinei vertei, atskleidžiama:

i) kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, kada finansinio turto, kurio vertė sumažėja, balansinė vertė yra tiesiogiai sumažinama (arba tiesiogiai padidinama, kai atstatomas nurašymas) ir kada naudojama rezervinė sąskaita;

ir

ii) kriterijai, pagal kuriuos sumos nurašomos į rezervinę sąskaitą, sumažinant finansinio turto, kurio vertė sumažėja, balansinę vertę (žr. 16 paragrafą);

e) kaip nustatomas kiekvienos finansinių priemonių kategorijos grynasis pelnas arba grynasis nuostolis (žr. 20 paragrafo a punktą), pavyzdžiui, ar straipsnių, pripažintų tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, grynasis pelnas arba grynasis nuostolis apima palūkanų ar dividendų pajamas;

f) kriterijus, pagal kuriuos ūkio subjektas nustato, ar yra objektyvių įrodymų, kad dėl vertės sumažėjimo buvo patirtas nuostolis (žr.20 paragrafo e punktą);

g) finansinio turto, kurio terminai iš naujo persvarstomi, apskaitos politiką (žr. 36 paragrafo d punktą), kai persvarstomi finansinio turto, kurio terminai galėjo pasibaigti arba vertė sumažėti, terminai.

Be to, 1 TAS 113 paragrafe reikalaujama, kad svarbių apskaitos politikos priemonių santraukoje arba kitose aiškinamojo rašto pastabose ūkio subjektai atskleistų vadovybės sprendimus, išskyrus sprendimus dėl įvertinimų, kurie priimami taikant ūkio subjekto apskaitos politiką ir kurie turi didžiausią poveikį finansinėje atskaitomybėje pripažintoms sumoms.

RIZIKOS, ATSIRANDANČIOS DĖL FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, POBŪDIS IR MASTAS (31-42 PARAGRAFAI)

B6. 31-42 paragrafuose reikalaujama informacija atskleidžiama finansinėje atskaitomybėje arba pagal kryžminę nuorodą iš finansinės atskaitomybės įtraukiama į kurią nors kitą ataskaitą, pavyzdžiui, į vadovybės pastabas ar rizikos ataskaitą, kuri pateikiama finansinės atskaitomybės vartotojams tokiomis pat sąlygomis ir tuo pat metu, kaip ir finansinė atskaitomybė. Nepateikus kryžmine nuoroda įtrauktos informacijos, finansinė atskaitomybė yra nepilna.

▼M12

Kiekybiniai atskleidimai (34 paragrafas)

B7. 34 paragrafo a punkte reikalaujama pateikti kiekybinių duomenų santrauką apie rizikos poveikį ūkio subjektui, remiantis informacija, kuri ūkio subjekto viduje pateikiama pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams. Kai ūkio subjektas taiko kelis rizikos poveikio valdymo metodus, jis atskleidžia informaciją, remdamasis metodu ar metodais, kurie užtikrina reikšmingiausios ir patikimiausios informacijos pateikimą. Reikšmingumo ir patikimumo klausimai aptariami 8 TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*.

B8. 34 paragrafo c punkte reikalaujama atskleisti duomenis apie rizikos koncentracijas. Rizikos koncentracijos atsiranda dėl finansinių priemonių, kurios turi panašių požymių ir yra panašiai veikiamos ekonominių bei kitų sąlygų pokyčių. Nustatant rizikos koncentracijas, sprendimas turi būti priimamas atsižvelgiant į ūkio subjekto aplinkybes. Atskleidimai apie rizikos koncentracijas apima:

a) apibūdinimą, kaip vadovybė nustato koncentracijas;

b) bendro požymio (pvz., sandorio šalies, geografinės teritorijos, valiutos arba rinkos), pagal kurį nustatoma kiekviena koncentracija, apibūdinimą;

ir

c) rizikos poveikio, susijusio su visomis finansinėmis priemonėmis, kurias sieja toks bendras požymis, mastą.

Maksimalus kredito rizikos poveikis (36 paragrafo a punktas)

B9. 36 paragrafo a punkte reikalaujama atskleisti sumą, kuri geriausiai atspindi maksimalų kredito rizikos poveikį ūkio subjektui. Kalbant apie finansinį turtą, paprastai tai yra bendra balansinė vertė, atėmus:

a) visas sumas, užskaitytas pagal 32 TAS;

ir

b) visus vertės sumažėjimo nuostolius, pripažintus pagal 39 TAS.

B10. Toliau pateikiami veiklos rūšių, dėl kurių atsiranda kredito rizika, nurodant maksimalų susijusios kredito rizikos poveikį, pavyzdžiai:

a) paskolų ir gautinų sumų klientams teikimas bei indėlių deponavimas kitose įstaigose. Šiais atvejais maksimalus kredito rizikos poveikis yra lygus susijusio finansinio turto balansinei vertei;

b) išvestinių finansinių priemonių sutarčių sudarymas, pvz., užsienio valiutos keitimo sutartys, palūkanų normos apsikeitimo sandoriai ir kredito išvestinės priemonės. Kai susidaręs turtas vertinamas tikrąja verte, maksimalus kredito rizikos poveikis atskaitomybės sudarymo dieną yra lygus balansinei vertei;

c) finansinių garantijų teikimas. Šiuo atveju maksimalus kredito rizikos poveikis yra lygus maksimaliai sumai, kurią ūkio subjektui tektų sumokėti, jeigu būtų pareikalauta pateikti garantiją, kuri gali būti reikšmingai didesnė už sumą, pripažįstamą įsipareigojimu;

d) paskolos pasižadėjimo, kuris yra neatšaukiamas per visą finansavimo priemonės terminą arba atšaukiamas tik įvykus svarbiam neigiamam pokyčiui, prisiėmimas. Jeigu suteikėjas negali įvykdyti paskolos pasižadėjimo grynais pinigais arba kita finansine priemone, maksimalus kredito rizikos poveikis yra lygus 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 pripažįstama įsipareigojimu.

Sutartinių terminų analizė (39 paragrafo a punktas)

B11. Analizuodamas finansinių įsipareigojimų sutartinius terminus pagal 39 paragrafo a punkto reikalavimus, ūkio subjektas pats nustato tinkamą terminų intervalų skaičių. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali nuspręsti taikyti tokius terminų intervalus:

a) ne daugiau 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.

B12. Kai sandorio šalis gali pasirinkti sumos mokėjimo laiką, įsipareigojimas įtraukiamas pagal anksčiausią datą, kurią gali būti pareikalauta, kad ūkio subjektas sumokėtų. Pavyzdžiui, finansiniai įsipareigojimai, kuriuos ūkio subjektui gali tekti įvykdyti, kai to bus pareikalauta (pvz., indėliai iki pareikalavimo), įtraukiami į ankstyviausią terminų intervalą.

▼M12

B13. Kai ūkio subjektas įsipareigoja sumas sumokėti dalimis, kiekviena dalis priskiriama ankstyviausiam laikotarpiui, per kurį ūkio subjektui gali tekti ją sumokėti. Pavyzdžiui, neišmokėtos paskolos įsipareigojimas priskiriamas terminų intervalui, kuriam priskiriama ankstyviausia galimo išmokėjimo data.

B14. Sumos, atskleistos terminų analizėje, yra sutartiniai nediskontuoti pinigų srautai, pavyzdžiui:

a) bendros finansinės nuomos prievolės (prieš atskaitant finansines sąnaudas);

b) kainos, nurodytos išankstiniuose sandoriuose dėl finansinio turto pirkimo už grynuosius pinigus;

c) grynosios sumos už kintamos pirkimo (fiksuotos pardavimo) palūkanų normos apsikeitimo sandorius, pagal kuriuos apsikeičiama grynaisiais pinigų srautais;

d) sutartinės sumos, kurios turi būti keičiamos į išvestines finansines priemones (pvz., valiutų apsikeitimo sandoris), kai apsikeičiama bendraisiais pinigų srautais;

ir

e) bendrieji paskolų pasižadėjimai.

Tokie nediskontuoti pinigų srautai skiriasi nuo balanse parodytos sumos, nes pastaroji nustatoma pagal diskontuotus pinigų srautus.

B15. Prireikus ūkio subjektas finansinių įsipareigojimų sutartinių terminų analizėje, kurią reikalaujama atlikti pagal 39 paragrafo a punktą, išvestines ir neišvestines finansines priemones atskleidžia atskirai. Pavyzdžiui, išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių pinigų srautus reikėtų nurodyti atskirai, jeigu išvestinių finansinių priemonių pinigų srautai susidaro kaip bendra suma. Taip yra dėl to, kad bendros grynųjų pinigų išmokos gali susidaryti kartu su susijusiomis įplaukomis.

B16. Kai mokėtina suma nėra nustatyta, suma, kurią reikia atskleisti, nustatoma atsižvelgiant į sąlygas, kurios egzistuoja atskaitomybės dieną. Pavyzdžiui, kai mokėtina suma kinta, keičiantis indeksui, suma, kurią reikia atskleisti, gali būti nustatoma pagal indekso dydį atskaitomybės dieną.

Rinkos rizika — jautrumo analizė (40 ir 41 paragrafai)

B17. 40 paragrafo a punkte reikalaujama atlikti visų rūšių rinkos rizikos, kuri veikia ūkio subjektą, jautrumo analizę. Pagal B3 paragrafą ūkio subjektas nusprendžia, kaip apibendrinti informaciją, kad ji padėtų susidaryti bendrą vaizdą, neįtraukdamas skirtingų požymių turinčios informacijos apie rizikos poveikį labai nevienodoje ekonominėje aplinkoje. Pavyzdžiui:

a) ūkio subjektas, kuris prekiauja finansinėmis priemonėmis, šią informaciją apie laikomas prekybai finansines priemones ir kitas, prekybai nelaikomas finansines priemones turėtų atskleisti atskirai;

b) ūkio subjektas informacijos apie rinkos rizikos poveikį didelės infliacijos srityse 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 paragrafo a punkte reikalaujama, kad jautrumo analizė parodytų atitinkamo rizikos kintamojo (pvz., vyraujančių rinkos palūkanų normų, valiutos kursų, akcijų arba prekių kainų) pagrįstai tikėtinų pokyčių poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei. Šiam tikslui:

a) ūkio subjektų nereikalaujama nustatyti, koks būtų buvęs laikotarpio pelnas arba nuostolis, jeigu atitinkami rizikos kintamieji būtų buvę kitokie. Ūkio subjektai atskleidžia poveikį pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei atskaitomybės sudarymo dieną, remdamiesi prielaida, kad pagrįstai tikėtinas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis įvyko balanso dieną 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 išlaidoms), jeigu palūkanų normos svyravo pagrįstai tikėtinų sumų ribose;

b) ūkio subjektų nereikalaujama atskleisti poveikio pelnui arba nuostoliui ir nuosavybei, kurį daro kiekvienas atitinkamo rizikos kintamojo pokytis pagrįstai tikėtinų pokyčių ribose. Pakanka atskleisti pokyčių poveikius pagrįstai tikėtinose ribose.

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 kritinėmis sąlygomis". Be to, jeigu pagrindinio rizikos

▼M12

kintamojo pokyčio rodiklis yra stabilus, ūkio subjektui nereikia keisti pasirinkto rizikos kintamojo pagrįstai tikėtino pokyčio. Sakykime, kad palūkanų normos yra 5 %, o ūkio subjektas nustato, kad jos pagrįstai gali svyruoti ±50 bazinių punktų ribose. Palūkanų normoms pasikeitus iki 4,5 % arba 5,5 %, ūkio subjektas turėtų 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 pagrįstai tikėtino palūkanų normų svyravimo ±50 bazinių punktų, jeigu neatsiras įrodymų, kad palūkanų normos ėmė reikšmingai svyruoti;

b) laikotarpį, kuriuo 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 metinės atskaitomybės laikotarpį.

B20. 41 paragrafe numatyta, kad ūkio subjektas gali taikyti jautrumo analizę, atspindinčią rizikos kintamųjų tarpusavio ryšius, kaip antai vertės rizikos nustatymo metodiką, jeigu tokią analizę jis taiko savo finansinei rizikai valdyti. Tai taikoma net ir tuo atveju, kai minėta metodika padeda nustatyti tik galimą nuostolį, o galimo pelno nepadeda nustatyti. Toks ūkio subjektas gali vadovautis 41 paragrafo a punkto reikalavimais, atskleisdamas informaciją apie taikomo vertės rizikos nustatymo modelio rūšį (pvz., ar jis paremtas Monte Karlo modeliavimu), pateikdamas paaiškinimą, kaip jis taikomas, ir išdėstydamas pagrindines prielaidas (pvz., laikymo laikotarpį ir patikimumo lygį). Ūkio subjektai taip pat gali atskleisti praėjusių laikotarpių stebėjimo duomenis ir svorio koeficientus, taikytus tų laikotarpių stebėjimams, paaiškinti, kaip atliekant apskaičiavimus atsižvelgiama į galimybes, ir kokie svyravimai bei koreliacijos (arba, kitaip sakant, Monte Karlo tikimybės pasiskirstymo modeliavimas) yra naudojami.

B21. Ūkio subjektas pateikia visos savo veiklos jautrumo analizes, tačiau įvairių klasių finansinėms priemonėms jis gali pateikti skirtingų rūšių jautrumo analizes.

Palūkanų normos rizika

B22. *Palūkanų normos rizika* atsiranda dėl balanse pripažįstamų palūkaninių finansinių priemonių (pvz., paskolų ir gautinų sumų bei išleidžiamų skolos priemonių) ir dėl kai kurių finansinių priemonių, kurios balanse nepripažįstamos (pvz., kai kurių paskolų įsipareigojimų).

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 jie vertinami. Pagal šį TFAS 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, prekių arba akcijų kainoms. Kad atitiktų 40 paragrafo reikalavimus, ūkio subjektas galėtų atskleisti informaciją apie konkretaus vertybinių popierių biržos indekso, 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 įsigytos kito ūkio subjekto akcijos ir investicija į patikos fondą, kuris taip pat investuoja į nuosavybės priemones. Kiti pavyzdžiai apima išankstinius sandorius ir pasirinkimo sandorius dėl nustatytų nuosavybės priemonių kiekių pirkimo arba pardavimo bei apsikeitimo sandorius, indeksuojamus pagal akcijų kainas. Tokių finansinių priemonių tikrosioms vertėms poveikį daro pagrindinių nuosavybės priemonių rinkos kainos pokyčiai.

B27. Pagal 40 paragrafo a punktą pelno arba nuostolio jautrumas (atsirandantis, pavyzdžiui, dėl finansinių priemonių, pripažįstamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, ir dėl finansinio turto, skirto parduoti, vertės sumažėjimų) ir nuosavybės jautrumas (atsirandantis, pavyzdžiui, dėl priemonių, skirtų parduoti) atskleidžiami atskirai.

▼**M12**

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.

▼M12

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pataisos

Šiame priedėlyje pateiktos pataisos taikomos metinės atskaitomybės laikotarpiams, kurie prasideda 2007 m. sausio 1 d. arba vėliau. Ūkio subjektas, taikantis TFAS ankstesniam laikotarpiui, jam taiko ir šias pataisas. Pakeistuose paragrafuose naujas tekstas yra paryškintas, o panaikintas tekstas — išbrauktas.

C1. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose, įskaitant tarptautinius apskaitos standartus ir aiškinimus, nuorodos į 32 TAS *Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas* pakeičiamos nuorodomis į 32 TAS *Finansinės priemonės: pateikimas*, jeigu toliau nenustatyta kitaip.

C2. Toliau pateikiami 32 TAS *Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas* (peržiūrėtas 2003 m.) pakeitimai.

Standarto pavadinimas pakeičiamas į „32 TAS *Finansinės priemonės: pateikimas*".

1 paragrafas išbraukiamas, o 2-4 paragrafų a punktai iš keičiami taip:

2. Šio standarto tikslas — nustatyti finansinių priemonių priskyrimo įsipareigojimams arba nuosavybei bei 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, nuostolių ir pelno klasifikacijai; bei sąlygoms, kurioms esant finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai turėtų būti užskaitomi tarpusavyje.

3. Šio standarto principai papildo finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo principus, nustatytus 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*, bei informacijos apie juos atskleidimo principus, pateiktus 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*.

TAIKYMO SRITIS

4. Šį standartą taiko visi ūkio subjektai visoms finansinėms priemonėms, išskyrus:

a) dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, apskaitomas pagal 27 TAS Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė, 28 TAS Investicijos į asocijuotas įmones bei 31 TAS Dalys bendrosiose įmonėse. Tačiau 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS yra numatyta, kad kai kuriais ūkio subjektas savo dalį dukterinėje įmonėje, asocijuotoje įmonėje ar bendrojoje įmonėje gali įtraukti į apskaitą pagal 39 TAS; tokiais atvejais ūkio subjektai, atskleisdami informaciją, be šio standarto reikalavimų, taiko dar ir 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS reikalavimus. Šį standartą ūkio subjektai taip pat taiko visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ar bendrosiose įmonėse.

5 ir 7 paragrafai išbraukiami.

40 paragrafo antras sakinys keičiamas taip:

40. … Be šio standarto reikalavimų, atskleidžiant informaciją apie palūkanas ir dividendus, taikomi 1 TAS bei 7 TFAS reikalavimai.

47 paragrafo paskutinis sakinys keičiamas taip:

47. … 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 TFAS 36 paragrafą.

50 paragrafo paskutinis sakinys keičiamas taip:

50. … 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 TFAS 36 paragrafą.

51-95 paragrafai išbraukiami.

98 paragrafas papildomas tokia išnaša:

2005 m. rugpjūčio mėn. TASV visus reikalavimus, susijusius su finansinių priemonių atskleidimu, perkėlė į 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*.

Priedėlyje (Taikymo rekomendacijos) išbraukiami AG24 ir AG40 paragrafai bei AG39 paragrafo paskutinis sakinys.

▼M12

C3. Toliau išvardijami 1 TAS *Finansinės atskaitomybės pateikimas* pakeitimai.

4 paragrafas išbraukiamas.

56 paragrafe žodžiai „32 TAS" pakeičiami į „7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*", o 105 paragrafo d punkto ii papunktyje ir 124 paragrafe „32 TAS" pakeičiamas į „7 TFAS".

71 paragrafo b punkto paskutinis sakinys keičiamas taip:

71 b) … Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti pirmiau nurodytus aprašymus, kad pateiktų informaciją, aktualią finansinės įstaigos operacijoms.

84 paragrafo ketvirtas sakinys keičiamas taip:

84. … Pavyzdžiui, finansų įstaiga gali pakeisti aprašymus, kad pateiktų informaciją, aktualią finansinės įstaigos operacijoms.

C4. Toliau išvardijami 14 TAS *Segmento atskaitomybė* pakeitimai.

27 paragrafo a ir b punktuose, 31, 32, 46 ir 74 paragrafuose žodžiai „direktorių valdybai ir vadovaujančiajam pareigūnui" pakeičiami į „pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams".

27 paragrafo b punkte, 30 ir 32 paragrafuose žodžiai „direktoriai ir vadovybė" pakeičiami į „pagrindiniai vadovaujantys darbuotojai".

27 paragrafo pirmas sakinys keičiamas taip:

27. Ūkio subjekto vidaus organizacinė ir valdymo struktūra bei vidaus finansinės atskaitomybės pateikimo pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams (pavyzdžiui, direktorių valdybai ir vyriausiam atsakingam pareigūnui) sistema paprastai laikoma pagrindu vyraujančiam ūkio subjekto rizikos šaltiniui ir pobūdžiui bei kintančioms ūkio subjekto gaunamo pelno normoms nustatyti, priimant sprendimą dėl pagrindinės ir papildomos atskaitomybės formos, išskyrus toliau pateiktuose a ir b punktuose išvardytus atvejus: …

28 paragrafo trečias sakinys keičiamas taip:

28. … Dėl to, išskyrus retus atvejus, ūkio subjektas savo finansinėje atskaitomybėje pateikia informaciją apie segmentą, remdamasis tuo pačiu pagrindu, kuris taikomas pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams teikiamoms ataskaitoms. …

33 paragrafo pirmas sakinys keičiamas taip:

33. Pagal šį standartą daugelis ūkio subjektų savo verslo ir geografinius segmentus nurodo kaip organizacijos padalinius, apie kuriuos informacija pateikiama pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams arba praktinius sprendimus priimančiam vyresniajam pareigūnui, kurių funkciją kartais atlieka žmonių grupė, siekiant įvertinti kiekvieno padalinio ankstesnę veiklą ir priimti sprendimus dėl išteklių paskirstymo ateityje. …

C5. 17 TAS *Nuoma* 31 paragrafe, „32 TAS *Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*" pakeičiamas į „7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*", o 35, 47 ir 56 paragrafuose „32 TAS" pakeičiamas į „7 TFAS".

C6. 33 TAS *Pelnas vienai akcijai* 72 paragrafe „32 TAS" pakeičiamas į „7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*".

C7. Toliau išvardijami 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas* (su 2005 m. balandžio mėn. atliktais pakeitimais) pakeitimai.

1 paragrafas keičiamas taip:

1. Šio standarto tikslas — nustatyti finansinio turto, finansinių įsipareigojimų ir kai kurių sutarčių dėl nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo pripažinimo ir vertinimo principus. Informacijos apie finansines priemones pateikimo reikalavimai yra išdėstyti 32 TAS *Finansinės priemonės: pateikimas*. Informacijos apie finansines priemones atskleidimo reikalavimai yra išdėstyti 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*.

45 paragrafe „32 TAS" pakeičiamas į „7 TFAS".

48 paragrafas keičiamas taip:

48. Nustatydamas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę pagal šį standartą, 32 TAS arba 7 TFAS, ūkio subjektas taiko A priedėlio AG69-AG82 paragrafus.

C8. Toliau išvardijami 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas* (su 2005 m. birželio mėn. atliktais pakeitimais) pakeitimai.

9 paragrafe pateiktas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, pripažįstamo tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje, apibrėžimas keičiamas taip:

▼M12

… 7 TFAS 9-11 ir B4 paragrafuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažįstamus tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje …

C9. 1 TFAS *Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą* 36A paragrafas keičiamas, pridedant papildomą antraštę ir 36C paragrafą:

36A. Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti iki 2006 m. sausio 1 d., savo pirmoje finansinėje atskaitomybėje, parengtoje pagal TFAS, pateikia mažiausiai vienerių metų palyginamąją informaciją, kuri nebūtinai turi atitikti 32 TAS, 39 TAS arba 4 TFAS reikalavimus. Ūkio subjektas, kuris nusprendžia pateikti 32 TAS, 39 TAS arba 4 TFAS reikalavimų neatitinkančią palyginamąją informaciją, pirmaisiais perėjimo prie TFAS taikymo metais:

a) 32 TAS ir 39 TAS nurodytų finansinių priemonių ir 4 TFAS nurodytų draudimo sutarčių palyginamajai informacijai taiko savo ankstesnių visuotinai pripažintų bendrųjų apskaitos principų (VPBAP) pripažinimo ir vertinimo reikalavimus;

…

Jeigu ūkio subjektas nusprendžia pateikti 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS reikalavimų neatitinkančią palyginamąją informaciją, nuorodos į „perėjimo prie TFAS datą" tik šių standartų atžvilgiu reiškia pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai pradėta taikyti TFAS, pradžią. Tokie ūkio subjektai turi laikytis 1 TAS 15 paragrafo c punkto reikalavimų atskleisti papildomą informaciją, kai duomenų, pateiktų laikantis konkrečių TFAS reikalavimų, nepakanka tam, kad atskaitomybės vartotojai galėtų suprasti konkrečių operacijų, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei padėčiai ir finansiniams veiklos rezultatams.

Reikalavimo atskleisti palyginamuosius duomenis netaikymas 7 TFAS

36C. Ūkio subjektui, kuris pradeda TFAS taikyti iki 2006 m. sausio 1 d. ir savo pirmą finansinę atskaitomybę pagal TFAS nusprendžia pateikti remdamasis 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*, nereikia atskleisti palyginamųjų duomenų, kurių reikalaujama 7 TFAS.

C10. Toliau išvardijami 4 TFAS *Draudimo sutartys* pakeitimai.

2 paragrafo b punktas iš dalies keičiamas taip:

b) savo išleidžiamoms finansinėms priemonėms su *savarankišku dalyvavimo elementu* (žr. 35 paragrafą). 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas* reikalaujama atskleisti informaciją apie finansines priemones, įskaitant finansines priemones su šiuo elementu.

35 paragrafas papildomas tokiu d punktu:

d) nors šios sutartys yra finansinės priemonės, jas pateikiantis ūkio subjektas, kuris sutartims su savarankišku dalyvavimo elementu taiko 7 TFAS 19 paragrafo b punktą, turi atskleisti visas palūkanų išlaidas, pripažintas pelno (nuostolio) ataskaitoje, tačiau neturi apskaičiuoti tokių palūkanų išlaidų pagal faktinių palūkanų metodą.

Po 37 paragrafo pateikta antraštė bei toliau pateikiami 38 ir 39 paragrafai iš dalies pakeičiami, ir pridedamas 39A paragrafas:

Rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdis ir mastas

38. Draudikas turi atskleisti tokią informaciją, kuri jo finansinės atskaitomybės vartotojams padėtų įvertinti rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, pobūdį ir mastą.

39. Kad atitiktų 38 paragrafo reikalavimus, draudikas atskleidžia:

a) savo tikslus, politiką ir procesus, susijusius su rizikos, atsirandančios dėl draudimo sutarčių, valdymu ir tokios rizikos valdymo būdus;

b) [išbrauktas];

c) informaciją apie *draudimo riziką* (prieš sumažinant riziką perdraudimo būdu ir po to), įskaitant informaciją apie:

i) jautrumą draudimo rizikai (žr. 39A paragrafą);

ii) draudimo rizikos koncentracijas, įskaitant apibūdinimą, kaip vadovybė nustato koncentracijas, ir kiekvienai koncentracijai būdingo bendro požymio (pvz., draudiminio 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

▼**M12**

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;

d) informaciją apie kredito, likvidumo ir rinkos riziką, kurią reikėtų pateikti pagal 7 TFAS 31-42 paragrafus, jeigu draudimo sutartims būtų taikomas 7 TFAS. Tačiau:

i) nereikalaujama, kad draudikas pateiktų 7 TFAS 39 paragrafo a punkte nurodytą terminų analizę, jeigu jis nurodo išmokėtų grynųjų pinigų sumų, susijusių su pripažintais draudimo įsipareigojimais, apytikrius terminus. Tokius duomenis galima pateikti analizės forma, apskaičiuojant balanse pripažintų sumų apytikrius terminus.

ii) jeigu draudikas jautrumui rinkos sąlygoms valdyti taiko alternatyvų metodą, kaip, pavyzdžiui, įterptosios vertės analizę, jis gali taikyti tokią jautrumo analizę, kad atitiktų 7 TFAS 40 paragrafo a punkto reikalavimus. Toks draudikas taip pat turi atskleisti 7 TFAS 41 paragrafe reikalaujamą informaciją;

e) informaciją apie rinkos rizikos, atsirandančios dėl pagrindinėje draudimo sutartyje įterptų išvestinių priemonių, poveikį, jeigu draudikui įterptųjų išvestinių priemonių nereikia pripažinti tikrąja verte, ir jis to nedaro.

39A. Vykdydamas 39 paragrafo b punkto i papunkčio reikalavimus, draudikas atskleidžia toliau pateiktuose a arba b punktuose nurodytą informaciją:

a) jautrumo analizę, kuri parodo, kaip pasikeistų pelnas arba nuostolis ir nuosavybė atitinkamo rizikos kintamojo pokyčių, kurie pagrįstai galėjo įvykti balanso dieną, atveju; jautrumo analizei atlikti taikytus metodus ir prielaidas bei visus praėjusį ataskaitinį laikotarpį taikytų metodų bei prielaidų pasikeitimus. 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 TFAS 41 paragrafe 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.

▼M12

D PRIEDĖLIS

7 TFAS pataisos, jeigu nebuvo taikyti 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas — Galimybė pripažinti tikrąja verte* pataisos

2005 m. birželio mėn. valdyba paskelbė 39 TAS Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas pataisas — Galimybė pripažinti tikrąja verte, *kurias reikia taikyti metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas 7 TFAS taiko metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems iki 2006 m. sausio 1 d., ir minėtų pakeitimų netaiko 39 TAS, jis pakeičia to laikotarpio 7 TFAS toliau nurodytu būdu. Pakeistuose paragrafuose naujas tekstas yra paryškintas, o panaikintas tekstas — išbrauktas*.

D1. Antraštė virš 9 paragrafo ir 11 paragrafas keičiami, o 9 paragrafas išbraukiamas.

Finansiniai įsipareigojimai, pripažįstami tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje

11. Ūkio subjektas atskleidžia:

a) metodus, taikomus pagal 10 paragrafo a punkto reikalavimus;

b) jeigu ūkio subjektas mano, kad informacija, kurią jis atskleidė pagal 10 paragrafo a punkto reikalavimus, netiksliai atspindi finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pokytį, priskiriamą jo kredito rizikos pokyčiams, jis atskleidžia, jo nuomone, svarbias tokios išvados priežastis ir veiksnius.

B5 paragrafo a punktas keičiamas taip:

a) kriterijus, pagal kuriuos nusprendžiama pirminio pripažinimo metu finansinį turtą arba finansinius įsipareigojimus pripažinti tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje.

▼M5

31-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Dalys bendrose įmonėse

TURINYS

	Paragrafas
Taikymas	1-2
Apibrėžimai	3-12
Bendrų įmonių formos	7
Bendra kontrolė	8
Sutartimi įformintas susitarimas	9-12
Bendrai kontroliuojamos veiklos įmonės	13-17
Bendrai kontroliuojamo turto įmonės	18-23
Bendrai kontroliuojamos įmonės	24-47
Dalininko finansinė atskaitomybė	30-45
Proporcingas konsolidavimas	30-37
Nuosavybės metodas	38-41
Proporcingo konsolidavimo ir nuosavybės metodų taikymo išimtys	42-45
Atskira dalininko finansinė atskaitomybė	46-47
Sandoriai tarp dalininko ir bendros įmonės	48-50
Dalies bendroje įmonėje pateikimas investuotojo finansinėje atskaitomybėje	51
Bendrų įmonių valdytojai	52-53
Pateikimas	54-57
Įsigaliojimo data	58
31 TAS (persvarstyto 2000 M.) panaikinimas	59

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 31 TAS „Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė" (persvarstytą 2000 m.) ir turi būti pradėtas taikyti metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

▼M5

TAIKYMAS

1. *Šis Standartas turi būti taikomas dalių bendrose įmonėse apskaitai ir bendrų įmonių turto, įsipareigojimų, pajamų bei sąnaudų apskaitai dalininkų ir investuotojų finansinėje atskaitomybėje, nepriklausomai nuo bendros įmonės veiklos struktūros ar formos. Tačiau jis netaikomas dalininkų dalims šiose bendrai kontroliuojamose įmonėse:*

   a) *rizikos kapitalo įmonėse,*

      arba

   b) *bendruose investicijų fonduose, kredito įmonėse ir panašiuose ūkio subjektuose, įskaitant su investicijomis susijusius draudimo fondus,*

   kurios nuo pradinio pripažinimo yra apskaitomos tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui ir apskaitomos pagal 39 TAS„Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas". Tokios investicijos turi būti vertinamos tikrąja verte pagal 39 TAS, tikrosios vertės pasikeitimus pripažįstant laikotarpio pelnu arba nuostoliu.

2. *Dalininkas, kuriam priklauso dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, yra atleidžiamas nuo 30 (proporcingas konsolidavimas) ir 38 (nuosavybės metodas) paragrafų reikalavimų, jei tenkinamos žemiau nurodytos sąlygos:*

   a) *yra įrodymų, kad investicija įgyta ir laikoma su išskirtiniu tikslu perleisti ją per dvylika mėnesių nuo įsigijimo, o vadovybė aktyviai ieško pirkėjo;*

   b) *taikoma 27 TAS„Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė"10 paragrafe esanti išimtis, leidžianti patronuojančiai įmonei, kuri taip pat turi dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, neteikti konsoliduotos finansinės atskaitomybės;*

      arba

   c) *tinka visi žemiau nurodyti punktai:*

      i) *dalininkas yra visiškai arba iš dalies kitam ūkio subjektui priklausanti dukterinė įmonė, o jos savininkai, įskaitant ir tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisės, yra informuoti ir neprieštarauja, kad nuosavybės metodas nebūtų taikomas;*

      ii) *dalininko skolos ar nuosavybės priemonėmis viešoje rinkoje (šalies vidaus ar užsienio biržoje arba sandorių be tarpininkų rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas) neprekiaujama;*

      iii) *dalininkas vertybinių popierių komisijai ar kitai reguliuojančiai institucijai nepateikė ir nesiruošia pateikti savo finansinės atskaitomybės dėl tam tikros klasės priemonių išplatinimo viešoje rinkoje;*

         ir

      iv) *pagrindinė ar bet kuri tarpinė dalininką patronuojanti įmonė teikia viešai prieinamą konsoliduotą finansinę atskaitomybę, atitinkančią Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų reikalavimus.*

APIBRĖŽIMAI

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

   Kontrolė – galia valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos.

   Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai pradžioje investicija apskaitoje užregistruojama pagal savikainą, o po to suderinama su investuotojo grynojo turto dalies investicijoje pasikeitimais, susidariusiais po įsigijimo. Į investuotojo pelną arba nuostolį įtraukiama ir investuotojui priklausanti investicijos objekto pelno arba nuostolio dalis.

   Bendrosios įmonės investuotojas – viena iš bendros įmonės šalių, nedalyvaujanti šios įmonės bendroje kontrolėje.

   Bendra kontrolė – sutartimi įteisintas ekonominės veiklos kontrolės pasidalijimas.

▼M5

Bendra įmonė – įmonė, kurios ekonomine veikla pagal sutartimi įformintą susitarimą užsiima dvi ar daugiau šalių, ir kuri gali būti bendrai kontroliuojama.

Proporcingas konsolidavimas – apskaitos metodas, kai viso bendrai kontroliuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalininkui priklausančios dalys eilutė po eilutės sujungiamos su panašiais dalininko finansinės atskaitomybės straipsniais arba apskaitomos kaip atskiros straipsnių eilutės dalininko finansinėje atskaitomybėje.

Atskira finansinė atskaitomybė – patronuojančios įmonės, investuotojo į asocijuotą įmonę arba bendrai valdomos įmonės dalininko teikiama atskaitomybė, kurioje investicijos pateikiamos pagal tiesioginės nuosavybės dalį, o ne pagal investicijų objekto paskelbtus rezultatus ir grynąjį turtą.

Reikšminga įtaka – galimybė dalyvauti priimant finansinės ir ekonominės veiklos politikos sprendimus, nekontroliuojant ar bendrai nekontroliuojant šios politikos.

Dalininkas – bendros įmonės dalininkas, dalyvaujantis jos bendroje kontrolėje.

4. Finansinė atskaitomybė, kurioje taikomas nuosavybės metodas, nėra nei atskira finansinė atskaitomybė, nei ūkio subjekto, neturinčio dukterinės įmonės, asocijuotos įmonės ar dalininkui priklausančios dalies bendrai kontroliuojamoje įmonėje, atskaitomybė.

5. Atskira finansinė atskaitomybė yra tokia atskaitomybė, kuri pateikiama papildomai šalia konsoliduotos finansinės atskaitomybės; finansinė atskaitomybė, kurioje investicijos yra apskaitomos naudojant nuosavybės metodą; taip pat finansinė atskaitomybė, kurioje dalininkui priklausanti dalis bendroje įmonėje yra proporcingai konsoliduota. Atskira finansinė atskaitomybė gali būti arba nebūti prijungta ar pateikiama kartu su konsoliduota finansine atskaitomybe.

6. Ūkio subjektai, atleisti nuo konsolidavimo pagal 27 TAS 10 paragrafą, nuo nuosavybės metodo taikymo pagal 28 TAS *„Investicijos į asocijuotas įmones”* 13 paragrafo punktą c) arba nuo proporcingo konsolidavimo taikymo pagal šio Standarto 2 paragrafą, gali pateikti atskirą finansinę atskaitomybę kaip vienintelę savo finansinę atskaitomybę.

Bendrų įmonių formos

7. Bendros įmonės gali būti skirtingos formos ir struktūros. Šiame Standarte nurodomi trys ryškiausi tipai – bendrai kontroliuojamos veiklos įmonės, bendrai kontroliuojamo turto įmonės ir bendrai kontroliuojamos įmonės – paprastai atitinka bendrų įmonių apibrėžimą. Visoms bendroms įmonėms būdingos žemiau nurodytos charakteristikos:

   a) du arba daugiau dalininkų yra saistomi sutartimi įforminto susitarimo;

      ir

   b) sutartimi įformintas susitarimas nustato bendrą kontrolę.

Bendra kontrolė

8. Bendra kontrolė gali būti sustabdyta, jei investicinis objektas yra teisiškai reorganizuojamas ar bankrutuoja, arba jo galimybėms pervesti lėšas dalininkui taikomas griežtas ilgalaikis apribojimas. Jeigu bendra kontrolė tęsiama, šių įvykių nepakanka paaiškinti, kodėl bendrų įmonių apskaitai šis Standartas netaikomas.

Sutartimi įformintas susitarimas

9. Dalių, kurioms taikoma bendra kontrolė, ir investicijų į asocijuotas įmones, kurioms investuotojas daro reikšmingą įtaką (žr. 28 TAS), skirtumą rodo sutartimi įformintas susitarimas. Pagal šį Standartą įmonės, kurių veiklai netaikomas sutartimi įformintas susitarimas vykdyti bendrą kontrolę, nėra bendros įmonės.

10. Sutartimi įformintas susitarimas gali būti įrodytas keliais būdais, pavyzdžiui, remiantis bendra dalininkų sutartimi ar dalininkų derybų protokolu. Kai kuriais atvejais susitarimas įtraukiamas į bendros įmonės sutartis arba įstatus. Nepriklausomai nuo jo formos, sutartimi įformintas susitarimas paprastai būna rašytinis, o jame nurodomi šie dalykai:

   a) bendros įmonės veikla, veiklos trukmė ir atskaitomybės įsipareigojimai;

   b) bendros įmonės direktorių valdybos arba jai prilygstančio valdymo organo skyrimas bei dalininkų balsavimo teisės;

   c) dalininkų kapitalo įnašai;

      ir

▼M5

d) bendros įmonės produkcijos, pajamų, sąnaudų ar rezultatų pasidalijimas tarp dalininkų.

11. Pagal sutartimi įformintą susitarimą nustatoma bendros įmonės bendra kontrolė. Šis reikalavimas užtikrina, kad nė vienas dalininkas negali vienašališkai kontroliuoti įmonės veiklos. Susitarime nustatomi tie svarbiausių bendrosios įmonės sričių sprendimai, kuriems privalomas visų dalininkų pritarimas, bei tie, kuriems privalomas nustatytos dalininkų daugumos pritarimas.

12. Pagal sutartimi įformintą susitarimą vienas dalininkas gali būti paskirtas bendros įmonės vadovu ir valdytoju. Šis valdytojas nekontroliuoja bendros įmonės, nes veikia pagal finansinę ir veiklos politiką, dėl kurios dalininkai susitarė pagal sutartimi įformintą susitarimą, ir kurią šis valdytojas yra įgaliotas vykdyti. Jeigu valdytojas turi sprendžiamosios galios įmonės ekonominės veiklos finansinei bei veiklos politikai, tuomet laikoma, kad jis kontroliuoja įmonę; vadinasi, ši įmonė yra valdytojo dukterinė, o ne bendra įmonė.

BENDRAI KONTROLIUOJAMOS VEIKLOS ĮMONĖS

13. Kai kurių bendrų įmonių veikloje daugiau naudojamas dalininkų turtas ir kiti ištekliai, tačiau nesteigiamos korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės, kiti ūkio subjektai ar finansinės struktūros, atskiros nuo pačių dalininkų. Kiekvienas dalininkas naudoja savo ilgalaikį materialųjį turtą ir kuria savo individualias atsargas. Be to, jis patiria individualias sąnaudas, prisiima individualius įsipareigojimus ir turi individualius finansavimo šaltinius, atitinkančius jo įsipareigojimus. Su bendra įmone susijusioje veikloje, kaip ir panašioje dalininko veikloje, gali dalyvauti šio dalininko darbuotojai. Bendros įmonės sutartyje paprastai nurodomi būdai, kaip dalininkai pasiskirsto bendro produkto pardavimo pajamas ir bendrai patiriamas sąnaudas.

14. Bendrai kontroliuojamos veiklos įmonės pavyzdžiu gali būti atvejis, kai du ar daugiau dalininkų sujungia savo veiklą, išteklius ir specialistų žinias tam, kad bendrai pagamintų, rinkai pateiktų ir išplatintų tam tikrą, pvz., aviacijos, produktą. Atskiras gamybos proceso dalis atlieka kiekvienas atskiras dalininkas. Kiekvienas dalininkas patiria individualias sąnaudas ir gauna pajamų dalį iš aviacijos produktų pardavimo, kai tokia dalis nustatoma pagal sutartį įformintą susitarimą.

15. ***Dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamos veiklos dalį, savo finansinėje atskaitomybėje turi pripažinti:***

a) ***savo kontroliuojamą turtą bei prisiimamus įsipareigojimus;***

ir

b) ***savo patiriamas sąnaudas ir pajamų dalį, uždirbamą pardavus bendros įmonės prekes ar paslaugas.***

16. Kadangi turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos pripažįstami dalininko finansinėje atskaitomybėje, dalininkui pateikiant konsoliduotą finansinę atskaitomybę šių straipsnių nebereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų.

17. Pačios bendros įmonės atžvilgiu gali nereikėti atskirų apskaitos dokumentų, todėl bendros įmonės finansinė atskaitomybė gali būti nesudaroma. Tačiau dalininkai gali rengti valdymo ataskaitas, siekdami įvertinti bendros įmonės rezultatus.

BENDRAI KONTROLIUOJAMO TURTO ĮMONĖS

18. Kai kuriose bendrose įmonėse bendrai kontroliuojamas (ir dažnai priklauso bendrai nuosavybei) dalininkų turtas, įneštas ar įgytas bei skiriamas bendros įmonės tikslams. Šis turtas naudojamas tam, kad dalininkai iš jo gautų pelno. Kiekvienas dalininkas gali gauti iš turto atsirandančios produkcijos dalį ir kiekvienam jų tenka sutarta susidariusių sąnaudų dalis.

19. Šios bendros įmonės nesusijusios su korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, atskiro nuo pačių dalininkų, steigimu. Kiekvienas dalininkas kontroliuoja savo būsimos ekonominės naudos dalį per jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį.

20. Bendrai kontroliuojamą turtą naudoja didelė dalis įvairių naftos, dujų ir kitų naudingųjų iškasenų gavybos pramonės įmonių. Pavyzdžiui, daug naftos gavybos kompanijų gali bendrai kontroliuoti ir eksploatuoti naftos vamzdyną. Kiekvienas dalininkas naudojasi vamzdynu savam produktui tiekti, o už tai padengia sutartą vamzdyno naudojimo

▼M5

sąnaudų dalį. Kitas bendrai kontroliuojamo turto pavyzdys: du ūkio subjektai bendrai kontroliuoja nuosavybę ir kiekvienas iš jų gauna atitinkamą gautųjų nuomos mokesčių dalį bei padengia dalį sąnaudų.

21. ***Dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, savo finansinėje atskaitomybėje turi pripažinti:***

a) ***jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, klasifikuojamą remiantis turto pobūdžiu;***

b) ***bet kokius atsiradusius įsipareigojimus;***

c) ***jam priklausančią bet kokių įsipareigojimų, prisiimtų bendrai su kitais dalininkais bendros įmonės atžvilgiu, dalį;***

d) ***bet kokias pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį, kartu su jam priklausančia bet kokių bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi;***

ir

e) ***sąnaudas, dalininko patirtas dėl jo dalies bendroje įmonėje.***

22. Kiekvienas dalininkas, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, įtraukia į apskaitą ir pripažįsta savo finansinėje atskaitomybėje šiuos dalykus:

a) jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį, suklasifikuotą pagal turto pobūdį, o ne kaip investicijas. Pavyzdžiui, bendrai kontroliuojamo naftos vamzdyno dalis klasifikuojama kaip ilgalaikis materialusis turtas.

b) visus savo įsipareigojimus, pavyzdžiui, tuos, kurie susidarė finansuojant jam priklausančią turto dalį.

c) jam priklausančią bet kokių įsipareigojimų, prisiimtų drauge su kitais įmonės dalininkais bendros įmonės atžvilgiu, dalį.

d) visas pajamas, gautas pardavus ar panaudojus jam priklausančią bendros įmonės produkcijos dalį, drauge su jam priklausančia bet kokių bendros įmonės patirtų sąnaudų dalimi.

e) visas sąnaudas, dalininko patiriamas dėl jo dalies bendroje įmonėje, pavyzdžiui, susijusias su įmonės dalininkui priklausančios turto dalies finansavimu ir jam priklausančios produkcijos dalies pardavimu.

Dalininkui pateikiant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, šių straipsnių nebereikia tikslinti ar atlikti kitų konsolidavimo procedūrų, nes turtas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos pripažįstami dalininko finansinėje atskaitomybėje.

23. Bendrai kontroliuojamo turto apskaita atspindi bendros įmonės esmę, ekonominę realybę ir, paprastai, jos juridinę formą. Pačios bendros įmonės apskaitos dokumentai gali apsiriboti sąnaudų, kurios susidarė įmonės dalininkams bendrai ir kurios įmonės dalininkų buvo padengtos pagal sutartas dalis, apskaita. Bendra įmonė gali nesudaryti finansinės atskaitomybės, nors dalininkai gali rengti valdymo ataskaitas, siekdami įvertinti bendros įmonės rezultatus.

BENDRAI KONTROLIUOJAMOS ĮMONĖS

24. Bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kurios įkūrimas apima korporacijos, partnerystės principais valdomos įmonės ar kito ūkio subjekto, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį, įsteigimą. Šis ūkio subjektas veikia tuo pačiu būdu kaip ir kiti, išskyrus tai, kad sutartimi įformintas susitarimas tarp dalininkų nustato bendrą šio ūkio subjekto ekonominės veiklos kontrolę.

25. Bendrai kontroliuojama įmonė kontroliuoja bendros įmonės turtą, taip pat prisiima įsipareigojimus ir patiria sąnaudas bei uždirba pajamas. Ji savo vardu gali sudaryti sutartis ir reikalauti finansinių išteklių bendros įmonės veiklai. Kiekvienas įmonės dalininkas turi teisę į bendrai kontroliuojamos įmonės rezultatų dalį, nors kai kurios bendrai kontroliuojamos įmonės taip pat dalija ir bendros įmonės produkciją.

26. Dažnas bendrai kontroliuojamos įmonės pavyzdys yra tas, kai du ūkio subjektai derina savo veiklą tam tikroje verslo srityje, pervesdami atitinkamą turtą ir įsipareigojimus tarpusavyje įsteigtai bendrai kontroliuojamai įmonei. Kitas pavyzdys yra tas, kai ūkio subjektas pradeda verslą užsienio šalyje drauge su vyriausybine ar kita tos šalies įstaiga, įsteigdamas atskirą įmonę, bendrai kontroliuojamą tiek pirmojo ūkio subjekto, tiek vyriausybės ar kitos institucijos.

27. Daug bendrai kontroliuojamų įmonių savo esme yra panašios į tas bendras įmones, kurios apibūdinamos kaip bendrai kontroliuojamos veiklos įmonės ar bendrai kontroliuojamo turto įmonės. Pavyzdžiui,

▼M5

dalininkai dėl mokesčių ar kitų priežasčių gali pervesti bendrai kontroliuojamą turtą, pvz., naftos vamzdyną, į bendrai kontroliuojamą įmonę. Panašiai dalininkai gali įdėti savo įnašą į bendrai kontroliuojamos įmonės turtą, kuris bus valdomas bendrai. Konkreti bendrai kontroliuojama veikla taip pat gali būti bendrai kontroliuojamos įmonės įsteigimo priežastimi, siekiant sutvarkyti tam tikrus veiklos aspektus, pavyzdžiui, produkto projektavimą, prekybą, platinimą ar po pardavimo teikiamas paslaugas produkto atžvilgiu.

28. Bendrai kontroliuojama įmonė turi atskirus apskaitos dokumentus ir parengia bei pateikia finansinę atskaitomybę tuo pačiu būdu kaip ir kitos įmonės, kurios vadovaujasi Tarptautiniais finansinės atskaitomybės Standartais.

29. Kiekvienas dalininkas paprastai įneša savo dalį į bendrai kontroliuojamą įmonę grynaisiais pinigais ar kitais ištekliais. Šie įnašai įtraukiami į dalininko apskaitos įrašus ir pripažįstami jo finansinėje atskaitomybėje kaip investicija į bendrai kontroliuojamą įmonę.

Dalininko finansinė atskaitomybė

Proporcingas konsolidavimas

30. ***Dalininkas turi pripažinti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, naudodamas proporcingo konsolidavimo arba alternatyvų metodą, aprašytą 38 paragrafe. Kai naudojamas proporcingo konsolidavimo metodas, turi būti panaudotas vienas iš žemiau aprašytų pateikimo formatų.***

31. Dalininkas investuotojas pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, panaudodamas vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo pateikimo formatų, nepriklausomai nuo to, ar jis taip pat turi investicijų į dukterines įmones, ir ar jis apibūdina savo finansinę atskaitomybę kaip konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

32. Kai pripažįstama dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės dalis, tuomet labai svarbu, kad įmonės dalininkas pateiktų susitarimo esmę ir ekonominę tikrovę, o ne bendros įmonės specifinę struktūrą ar formą. Bendrai kontroliuojamos įmonės dalininkas per jam priklausančią bendros įmonės turto ir įsipareigojimų dalį kontroliuoja savo būsimos ekonominės naudos dalį. Ši esmė ir ekonominė realybė atsispindi dalininko konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, kai dalininkas pripažįsta jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį, naudodamas vieną iš dviejų proporcingo konsolidavimo pateikimo formų, aprašytų 34 paragrafe.

33. Proporcingo konsolidavimo taikymas reiškia, kad į dalininko balansą įtraukiama turto dalis, kurią jis bendrai kontroliuoja, ir įsipareigojimų dalis, už kurią jis yra bendrai atsakingas. Įmonės dalininko pelno (nuostolio) ataskaita apima jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės pajamų ir sąnaudų dalį. Daugelis procedūrų, tinkamų proporcingo konsolidavimo taikymui, yra panašios į investicijų į dukterines įmones konsolidavimo procedūras, nurodytas 27 TAS.

34. Proporcingam konsolidavimui gali būti taikomi skirtingi pateikimo formatai. Dalininkas gali eilutė po eilutės sujungti jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės viso turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį su atitinkamais savo finansinės atskaitomybės straipsniais. Pavyzdžiui, jis gali sujungti jam priklausančią bendrai kontroliuojamos įmonės atsargų dalį su savo atsargomis, o jam priklausančią minėtos įmonės ilgalaikio materialiojo turto dalį – su savo ilgalaikiu materialiuoju turtu. Dalininkas taip pat gali pasirinkti savo finansinėje atskaitomybėje įtraukti atskiras straipsnių eilutes jam priklausančiai bendrai kontroliuojamos įmonės įsipareigojimų, pajamų bei sąnaudų daliai. Pavyzdžiui, gali būti atskirai parodoma dalininkui priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės trumpalaikio turto dalis greta kito dalininkui priklausančio trumpalaikio turto; gali būti atskirai parodyta jam priklausanti bendrai kontroliuojamos įmonės ilgalaikio materialiojo turto dalis greta kito dalininkui priklausančio ilgalaikio materialiojo turto. Naudojant abu šios pateikimo formatus, gaunamos vienodos pelno ar nuostolio, taip pat turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumos, todėl abu formatai yra priimtini taikant šį Standartą.

35. Nepriklausomai nuo to, kuris formatas naudojamas proporcingam konsolidavimui atlikti, negalima tarpusavyje užskaityti jokio turto ar įsipareigojimų, atimant iš jų kitus įsipareigojimus ar turtą, taip pat jokių pajamų ar sąnaudų, atimant iš jų kitas sąnaudas ar pajamas, nebent tarpusavio užskaita būtų įteisinta ir pateisintų turto realizavimo ar atsiskaitymo už įsipareigojimą lūkesčius.

36. ***Dalininkas turi nustoti taikyti proporcingą konsolidavimą nuo tos dienos, kai jis nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę.***

▼M5

37. Dalininkas nustoja taikyti proporcingo konsolidavimo metodą nuo tos dienos, kai nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, kai dalininkas perleidžia savąją dalį arba kai bendrai kontroliuojamai įmonei nustatomi tokie išorės apribojimai, kad dalininkas nebeturi bendros kontrolės.

Nuosavybės metodas

38. ***Nuosavybės metodas, kurį naudodamas dalininkas gali pripažinti savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, yra alternatyvus 30 paragrafe aprašytam proporcingo konsolidavimo metodui.***

39. Dalininkas, pripažindamas savo dalį bendrai kontroliuojamoje įmonėje, naudoja nuosavybės metodą nepriklausomai nuo to, ar jis taip pat turi investicijų į dukterines įmones ir ar apibūdina savo finansinę atskaitomybę kaip konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

40. Kai kurie dalininkai pripažįsta savo dalį bendrai kontroliuojamose įmonėse naudodami nuosavybės metodą, kaip tai apibūdinta 28 TAS. Nuosavybės metodo naudojimo šalininkai įrodinėja, kad nepriimtina jungti kontroliuojamų straipsnių su bendrai kontroliuojamais, arba tai, kad dalininkai bendrai kontroliuojamoje įmonėje turi reikšmingą įtaką, o ne bendrą kontrolę. Šiame Standarte nerekomenduojama taikyti nuosavybės metodo, nes proporcingas konsolidavimas geriau atspindi dalininko dalies esmę ir ekonominę tikrovę bendrai kontroliuojamoje įmonėje, kitaip tariant, įmonės dalininko būsimosios ekonominės naudos dalies kontrolę. Nepaisant to, pripažįstant dalininkų dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse, šis Standartas leidžia taikyti nuosavybės metodą kaip leistiną alternatyvų būdą.

41. ***Dalininkas turi nustoti taikyti nuosavybės metodą nuo tos dienos, kai nustoja bendrai kontroliuoti bendrai kontroliuojamą įmonę arba daryti jai reikšmingą įtaką.***

Proporcingo konsolidavimo ir nuosavybės metodų taikymo išimtys

42. ***Bendrai kontroliuojamų įmonių dalys, atitinkančios 2 paragrafo punkte a) nustatytą sąlygą, turi būti klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui ir apskaitomos pagal 39 TAS.***

43. Kai, remiantis 2 paragrafo punktu a) ir 42 paragrafu, dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje, anksčiau apskaityta pagal 39 TAS, nėra perleidžiama per dvylika mėnesių nuo įsigijimo datos, ji turi būti apskaitoma naudojant proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodą (žr. 22 TAS „*Verslo jungimai*"). Finansinės ataskaitos, sudarytos laikotarpiais po įsigijimo, turi būti koreguojamos.

44. Išimtiniu atveju dalininkas gali būti radęs savo dalies pirkėją, kaip tai apibūdinta 2 paragrafo punkte a), bet dėl prievolės gauti reguliuojančios institucijos ar kitokį pritarimą per dvylika mėnesių neužbaigęs pardavimo proceso. Dalininkas neprivalo taikyti proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodo savo daliai bendrai kontroliuojamoje įmonėje, jeigu balanso dieną vyksta pardavimo procesas ir nėra pagrindo abejoti, kad jis bus užbaigtas netrukus po balanso datos.

45. ***Pradedant data, kai bendrai kontroliuojama įmonė tampa dalininko dukterine įmone, dalininkas savo dalį turi apskaityti remdamasis 27 TAS. Nuo tos dienos, kai bendrai kontroliuojama įmonė tampa dalininko asocijuota įmone, dalininkas savo dalį turi apskaityti remdamasis 28 TAS.***

Atskira dalininko finansinė atskaitomybė

46. ***Dalininkui priklausanti dalis bendrai kontroliuojamoje įmonėje turi būti apskaitoma dalininko atskiroje finansinėje atskaitomybėje pagal 27 TAS 37-42 paragrafus.***

47. Šis Standartas nenurodo, kurie ūkio subjektai turi parengti viešą atskirą finansinę atskaitomybę.

SANDORIAI TARP DALININKO IR BENDROS ĮMONĖS

48. ***Kai dalininkas įneša turtą ar parduoda jį bendrai įmonei, bet kokio dėl sandorio susidariusio pelno ar nuostolio dalies pripažinimas turi parodyti sandorio esmę. Kol turtas išlieka bendroje įmonėje, dalininkui perleidus reikšmingą riziką ir naudą, susijusią su turto nuosavybe, dalininkas turi pripažinti tik tą pelno ar nuostolio dalį, kuri priskirtina kitų įmonės dalininkų dalims.*** (*)***Dalininkas turi pripažinti visą kiekvieno nuostolio sumą tada, kai įnašas arba pardavimas įrodo, jog sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar susidarė nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.***

(*) Žr. taip pat NAK-13„Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai".

▼M5

49. ***Kai dalininkas perka turtą iš bendros įmonės, jis neturi pripažinti savo pelno dalies bendroje įmonėje, atsiradusios dėl sandorio, tol, kol turtas nebus perparduotas nepriklausomai šaliai. Dalininkas turi pripažinti jam priklausančią nuostolių, susidariusių dėl tokių sandorių, dalį tuo pačiu būdu kaip ir pelną, išskyrus atvejį, kai nuostolis turi būti pripažįstamas iš karto, nes jis parodo, kad sumažėjo trumpalaikio turto grynoji galimo realizavimo vertė ar susidarė nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.***

50. Siekdamas įvertinti, ar sandoris tarp dalininko ir bendros įmonės suteikia turto vertės sumažėjimo įrodymų, dalininkas nustato turto atstatomąją sumą pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*". Nustatydamas naudojimo vertę, dalininkas įvertina iš šio turto gautinus būsimuosius pinigų srautus pagal nepertraukiamą jo naudojimą ir galutinį realizavimą, atliekamą bendros įmonės.

DALIES BENDROJE ĮMONĖJE PATEIKIMAS INVESTUOTOJO FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

51. ***Investuotojas į bendrą įmonę, bendrai nekontroliuojantis jos, turi investiciją apskaityti pagal 39 TAS arba, jeigu jis turi reikšmingos įtakos bendroje įmonėje, pagal 28 TAS.***

BENDRŲ ĮMONIŲ VALDYTOJAI

52. ***Bendros įmonės valdytojai ar vadovai turi apskaityti visus atlyginimus pagal 18 TAS„Pajamos".***

53. Vienas ar daugiau dalininkų gali veikti kaip bendros įmonės valdytojas ar vadovas. Valdytojams už tokių pareigų atlikimą paprastai mokamas pagrindinių vadovaujančiųjų darbuotojų atlyginimas. Bendra įmonė atlyginimus įtraukia į sąnaudas.

PATEIKIMAS

54. ***Dalininkas atskirai nuo kitų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumos turi nurodyti bendrą žemiau nurodytų neapibrėžtųjų įsipareigojimų sumą (išskyrus atvejį, kai nuostolio tikimybė maža):***

a) ***bet kokių neapibrėžtųjų įsipareigojimų, tenkančių dalininkui dėl jo dalies bendrose įmonėse, bei jam priklausančios kiekvieno neapibrėžtojo įsipareigojimo, patirto bendrai su kitais įmonės dalininkais, dalies;***

b) ***jam priklausančios pačių bendrų įmonių neapibrėžtųjų įsipareigojimų dalies, už kurią jis yra neapibrėžtai įsipareigojęs;***

ir

c) ***neapibrėžtųjų įsipareigojimų, kylančių dėl to, kad dalininkas yra neapibrėžtai atsakingas už kitų bendros įmonės dalininkų įsipareigojimus.***

55. ***Dalininkas atskirai nuo kitų įsipareigojimų privalo nurodyti bendrą žemiau nurodytų įsipareigojimų sumą savo dalių bendrose įmonėse atžvilgiu:***

a) ***visų dalininko kapitalo įsipareigojimų, susijusių su jo dalimis bendrose įmonėse, bei jam priklausančios bendrų su kitais įmonės dalininkais kapitalo įsipareigojimų dalies;***

b) ***dalininkui priklausančios pačių bendrų įmonių kapitalo įsipareigojimų dalies.***

56. ***Dalininkas turi nurodyti, išvardinti ir aprašyti savo dalis reikšmingose bendrose įmonėse, taip pat savo nuosavybės dalių, turimų bendrai kontroliuojamose įmonėse, proporciją. Dalininkas, parodantis atskaitomybėje dalis bendrai kontroliuojamose įmonėse „eilutė po eilutės" būdu, proporcingo konsolidavimo ar nuosavybės metodu turi nurodyti bendras kiekvieno trumpalaikio ir ilgalaikio turto, trumpalaikių ir ilgalaikių įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų, susijusių su jo dalimis bendrose įmonėse, sumas.***

57. ***Dalininkas turi nurodyti metodą, naudojamą jam priklausančioms bendrai kontroliuojamų įmonių dalims pripažinti.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

58. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jei ūkio subjektas taiko šį Standartą laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi tai nurodyti.***

▼**M5**

31 TAS (PERSVARSTYTO 2000 m.) PANAIKINIMAS

59. Šis Standartas pakeičia 31 TAS „*Bendrų įmonių finansinė atskaitomybė*“ (peržiūrėtą 2000 m.).

▼M5

PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

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

A1. NAK-13 „*Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai*" taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Ši nuoroda taisoma taip:

Nuorodos:31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*"

1 paragrafas taisomas taip:

1. 31.48 TAS įnašai ir pardavimai, įvykę tarp dalininko ir bendros įmonės, nurodomi taip: „Kai dalininkas įneša turtą ar jį parduoda bendrai įmonei, kiekvieno sandorio pelno ar nuostolio elemento pripažinimas turi nurodyti sandorio esmę". Be to, 31.24 TAS teigiama, kad „bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kuri steigia korporaciją, partnerystės principais valdomą įmonę ar kitą ūkio vienetą, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį". Šiame Standarte nėra aiškių nurodymų, kaip pripažinti pelną ir nuostolius, susidarančius dėl nepiniginio turto įnašų į bendrai kontroliuojamas įmones (BKĮ).

…

A2. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, taip pat Tarptautiniuose apskaitos Standartuose ir Aiškinimuose, kuriuos galima pritaikyti 2003 m. gruodžio mėn., nuorodos į dabartinę 31 TAS „*Bendrų įmonių finansinė atskaitomybe*" versiją keičiamos nuoroda į 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*".

▼M4

32-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

▼M12

Finansinės priemonės: pateikimas

▼M4

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1-3
Apimtis	4-10
Apibrėžimai	11-14
Pateikimas	15-50
Įsipareigojimai ir nuosavybė	15-27
Nesutartinė prievolė perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą (16 paragrafo a punktas)	17-20
Mokėjimas paties ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis (žr. 16 paragrafo b punktą)	21-24
Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai	25
Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai	26-27
Sudėtinės finansinės priemonės	28-32
Supirktos akcijos	33-34
Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas	35-41
Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita	42-50
Pateikimas	51-95
Finansinių priemonių formatas, vieta finansinėje atskaitomybėje ir grupės	53-55
Rizikos valdymo politika ir apsidraudimo veikla	56-59
Nuostatos, sąlygos ir apskaitos politika	60-66
Palūkanų normos rizika	67-75
Kredito rizika	76-85

▼M4

Tikroji vertė	86-93
Kiti pateikimai	94-94
Pripažinimo nutraukimas	94
Užstatas	94
Sudėtinė finansinė priemonė su daugeliu įterptųjų išvestinių priemonių	94
Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje	94
Perklasifikavimas	94
Pelno (nuostolio) ataskaita ir nuosavybė	94
Vertės sumažėjimas	94
Įsipareigojimų nevykdymai ir pažeidimai	94
Įsigaliojimo data	96-97
Kitų nutarimų panaikinimas	98-100

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

TIKSLAS

▼M12

---

2. Šio standarto tikslas — nustatyti finansinių priemonių priskyrimo įsipareigojimams arba nuosavybei bei 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, nuostolių ir pelno klasifikacijai; bei sąlygoms, kurioms esant finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai turėtų būti užskaitomi tarpusavyje.

3. Šio standarto principai papildo finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo principus, nustatytus 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*, bei informacijos apie juos atskleidimo principus, pateiktus 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*.

TAIKYMO SRITIS

4. ***Šį standartą taiko visi ūkio subjektai visoms finansinėms priemonėms, išskyrus:***

a) **dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, apskaitomas pagal 27 TAS Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė, 28 TAS Investicijos į asocijuotas įmones bei 31 TAS Dalys bendrosiose įmonėse. Tačiau 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS yra numatyta, kad kai kuriais ūkio subjektas savo dalį dukterinėje įmonėje, asocijuotoje įmonėje ar bendrojoje įmonėje gali įtraukti į apskaitą pagal 39 TAS; tokiais atvejais ūkio subjektai, atskleisdami informaciją, be šio standarto reikalavimų, taiko dar ir 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS reikalavimus. Šį standartą ūkio subjektai taip pat taiko visoms išvestinėms finansinėms priemonėms, susijusioms su dalimis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ar bendrosiose įmonėse.**

▼M4

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

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

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

▼M4

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

▼M6

f) ***finansinės priemonės, sutartys ir įsipareigojimai, susiję(-usios) su sandoriais, kurių apmokėjimas išreikštas akcijomis ir kuriems taikomas 2 TFAS „Akcijomis išreikštas mokėjimas", išskyrus***

i) ***sutartis, kurioms šis Standartas yra taikomas, kurioms tinka šio Standarto 8-10 paragrafų nuostatos,***

ii) ***šio Standarto 33 ir 34 paragrafus, 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, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis.***

▼M12

▼M4

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

▼M12

▼M4

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

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

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

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

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

ir

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

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

▼M4

tikslu gauti ar perduoti nefinansinius straipsnius dėl ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo ar naudojimo poreikių, ir ar joms taikomi šio Standarto reikalavimai.

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

APIBRĖŽIMAI (taip pat Žr. AG3-AG24 paragrafus)

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

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

Finansinis turtas - bet kuris turtas, kuris yra:

a) ***pinigai;***

b) ***kito ūkio subjekto nuosavybės priemonė;***

c) ***sutartinė teisė:***

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

arba

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

arba

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

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

arba

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

Finansiniai įsipareigojimai - bet kokie įsipareigojimai, kurie yra:

a) ***sutartiniai įsipareigojimai:***

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

arba

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

arba

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

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

arba

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

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

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

▼M4

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

— amortizuota finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo savikaina

— prekybai skirtas finansinis turtas

— pripažinimo nutraukimas

— išvestinė priemonė

— faktinių palūkanų metodas

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

— tvirtas pasižadėjimas

— prognozuojamas sandoris

— apsidraudimo veiksmingumas

— apsidraustasis straipsnis

— apsidraudimo priemonė

— iki termino laikomos investicijos

— paskolos ir gautinos sumos

— reguliarios pirkimo ar pardavimo sutartys

— sandorio išlaidos

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

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

PATEIKIMAS

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

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

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

a) Priemonė neapima sutartimi įformintos prievolės:

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

ar

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

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

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

arba

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

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

▼**M4**

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

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

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

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

b) Finansinė priemonė, suteikianti turėtojui teisę perparduoti ją išleidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą („padengiama priemonė"), yra finansinis įsipareigojimas. Taip yra net ir tuo atveju, kai pinigų arba kito finansinio turto suma nustatoma pagal indeksus ar kitus straipsnius, galinčius tiek kilti, tiek kristi, arba kai minėtos padengiamosios priemonės teisinė forma suteikia jos turėtojui teisę į išleidėjo turto likutinę dalį. Priemonės turėtojo pasirinkimo sandorio perparduoti priemonę atgal išleidėjui už pinigus ar kitą finansinį turtą egzistavimas reiškia, kad priemonė atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą. Pavyzdžiui, investiciniai fondai, kredito įmonės, bendrijos ir kai kurios kooperatyvinės bendrovės gali teikti savo dalininkams ar nariams teisę parduoti jų dalis išleidėjui bet kuriuo metu už pinigų sumą, lygią proporcingai išleidėjo turto vertės daliai. Tačiau priemonės priskyrimas finansiniam įsipareigojimui netrukdo naudoti „grynosios turto, priskirtino dalininkams, vertės" ir „grynosios turto, priskirtino dalininkams, vertės pasikeitimo" sąvokų ūkio subjekto, neturinčio ►**M5** nuosavybės įnašu ◄ (pvz., investicinio ar savitarpio fondo, žr. 7 pavyzdį), finansinėje atskaitomybėje arba papildomam atskleidimui, kuris parodytų, kad bendros dalininkų dalys apima straipsnius (pavyzdžiui, rezervus), atitinkančius nuosavybės apibrėžimą, ir padengiamąsias priemones, neatitinkančias apibrėžimo (žr. 8 pavyzdį).

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

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

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

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

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

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

i) grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą;

arba

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

Nors ūkio subjektas neturi aiškiai nurodytos sutartinės prievolės perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą, alternatyvaus atsiskaitymo akcijomis vertė yra tokia, kokią ūkio subjektas apmokėtų pinigais. Bet

▼M4

kuriuo atveju turėtojas iš esmės turi garantiją, kad gaus sumą, mažų mažiausiai lygią mokėjimo grynaisiais pinigais pasirinkimo sandoriui (žr. 21 paragrafą).

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

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

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

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

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

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai

25. Finansine priemone galima pareikalauti iš ūkio subjekto perduoti pinigus ar kitokį finansinį turtą arba įvykdyti tai finansinio įsipareigojimo būdu tuo atveju, jei įvyktų arba neįvyktų tam tikras įvykis ar išaiškėtų tam tikros aplinkybės, kurių negali kontroliuoti nei priemonės išleidėjas, nei turėtojas; pvz., akcijų rinkos indekso, vartojimo kainų indekso, palūkanų normų ar mokesčių reikalavimų pasikeitimas ar išleidėjo būsimų pajamų, ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ ir kapitalo santykio pokytis. Tokios prie-

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

▼M4

monės išleidėjas neturi besąlygiškos teisės išvengti pinigų ar kito finansinio turto perdavimo (arba atsiskaitymo finansinio įsipareigojimo būdu). Todėl tai yra išleidėjo finansinis įsipareigojimas, išskyrus atvejus, kada:

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

arba

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

Atsiskaitymo pasirinkimo sandoriai

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

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

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

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

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

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

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

▼M4

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

Supirktos akcijos (žr. taip pat AG36 paragrafą)

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

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

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

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

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

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

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

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

40. Dividendai, klasifikuojami kaip sąnaudos, gali būti pateikiami pelno (nuostolio) ataskaitoje arba su palūkanomis už kitus įsipareigojimus, arba kaip atskiras straipsnis. ►**M12** Be šio standarto reikalavimų, atskleidžiant informaciją apie palūkanas ir dividendus, taikomi 1 TAS bei 7 TFAS reikalavimai. ◄ Kai kuriais atvejais dėl skirtumų tarp palūkanų ir dividendų, susijusių su tokiais atvejais, kaip mokesčių atskaitymas, pageidautina pelno (nuostolio) ataskaitoje palūkanas ir dividendus pateikti atskirai. Informacija apie mokesčių poveikį pateikiama pagal 12 TAS.

▼M4

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

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

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

a) ***pagal įstatymą turi įgyvendinamą teisę užskaityti pripažintas sumas;***

ir

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

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

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

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

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

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

47. Ūkio subjekto ketinimus atsiskaityti už konkretų turtą ar įsipareigojimus gali paveikti jo įprastinis verslas, finansinių rinkų reikalavimai ir kitos aplinkybės, galinčios riboti galimybę atsiskaityti grynuoju pagrindu arba tuo pačiu metu. ►**M12** 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 TFAS 36 paragrafą. ◄

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

▼M4

trumpą laiką. Atitinkamai, finansinio turto realizavimas ir finansinio įsipareigojimo padengimas laikomi vienalaikiais tik tada, kai sandoriai įvyksta tuo pačiu momentu.

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

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

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

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

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

arba

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

50. Ūkio subjektas, atliekantis daug finansinių priemonių sandorių su viena šalimi, gali su ja sudaryti "bendrąją tarpusavio užskaitos sutartį". Tokia sutartis leidžia atlikti vienintelį grynąjį visų finansinių priemonių, kurias apima sutartis, padengimą įsipareigojimų nesilaikymo arba sutarties nutraukimo atveju. Tokias sutartis paprastai sudaro finansinės institucijos, siekdamos apsaugoti nuo nuostolių, bankroto ar kitų įvykių, dėl kurių sandorio šalis nepajėgtų įvykdyti savo prievolių. Dėl bendrosios tarpusavio užskaitos sutarties paprastai atsiranda užskaitos teisė, kuri tampa priverstinė ir paveikia atskiro finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų realizavimą ar atsiskaitymą už juos tik po tam tikro įsipareigojimų nevykdymo įvykio ar kitomis aplinkybėmis, kurių nesitikima normaliomis verslo sąlygomis. Bendroji tarpusavio užskaitos sutartis nesuteikia pagrindo užskaitai, kol nėra tenkinami abu 42 paragrafe nurodyti kriterijai. ►**M12** 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 TFAS 36 paragrafą. ◄

▼M12

▼M4

ĮSIGALIOJIMO DATA

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

97. ***Šis Standartas turi būti taikomas retrospektyviai.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

98. Šis Standartas pakeičia 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*", peržiūrėtą 2000 m.►**M12** [1] ◄

99. Šis Standartas pakeičia žemiau nurodytus Aiškinimus:

a) NAK-5 „*Finansinių priemonių klasifikavimas – neapibrėžtieji padengimo atidėjiniai*";

b) NAK-16 „► **M5** *Nuosavybės įnašu* ◄ *– iš naujo įsigytos nuosavos nuosavybės priemonės (supirktosios akcijos)*";

ir

c) NAK-17 „*Nuosavybė – nuosavybės sandorių savikaina*".

100. Šis Standartas atšaukia NAK Aiškinimo D34 „*Finansinės priemonės – turėtojo išperkamos priemonės ar teisės*" projektą.

---

[1] 2005 m. rugpjūčio mėn. TASV visus reikalavimus, susijusius su finansinių priemonių atskleidimu, perkėlė į 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*.

▼M4

A PRIEDĖLIS

Taikymo nuorodos 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas”

Šis priedėlis yra neatskiriama šio Standarto dalis.

AG1. Šios Taikymo nuorodos paaiškina kai kurių Standarto aspektų taikymą.

AG2. Šiame Standarte neaptariamas finansinių priemonių pripažinimas arba vertinimas. Reikalavimai dėl finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo ir vertinimo nustatyti 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*”.

Apibrėžimai (11-14 paragrafai)

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

AG3. Valiuta (grynieji pinigai) yra finansinis turtas, nes atspindi mainus ir dėl to yra visų sandorių vertinimo ir pripažinimo finansinėje atskaitomybėje pagrindas. Piniginis indėlis banke ar panašioje finansinėje institucijoje yra finansinis turtas, nes perteikia indėlininko sutartinę teisę gauti iš tos institucijos grynuosius pinigus arba iš sąskaitoje esančios sumos išrašyti kreditoriui čekį ar panašią priemonę finansiniam įsipareigojimui apmokėti.

AG4. Finansinio turto, išreiškiančio sutartinę teisę ateityje gauti grynuosius pinigus, ir atitinkamų finansinių įsipareigojimų, reiškiančių sutartinę prievolę ateityje šiuos pinigus perduoti, pavyzdžiai yra:

a) gautinos ir apmokėtinos prekybos sąskaitos;

b) gautini ir apmokėtini vekseliai;

c) gautinos ir mokėtinos paskolos;

bei

d) gautinos ir apmokėtinos obligacijos.

Kiekvienu atveju vienos šalies sutartinė teisė gauti (arba įpareigojimas sumokėti) pinigus derinama su kitos šalies atitinkama prievole juos mokėti (arba teise gauti).

AG5. Kita finansinė priemonė yra tokia finansinė priemonė, kurios gautina arba atiduodama ekonominė nauda yra finansinis turtas, išskyrus finansinį turtą grynaisiais pinigais. Pavyzdžiui, vekselis, apmokėtinas valstybinėmis obligacijomis, suteikia jo turėtojui sutartinę teisę gauti, o vekselio išleidėjui - sutartinę prievolę perduoti valstybines obligacijas, o ne pinigus. Obligacijos yra finansinis turtas, nes išreiškia valstybės, kaip išleidėjo, prievolę mokėti grynuosius pinigus. Todėl vekselis yra jo turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas.

AG6. „Nuolatinės” skolos finansinės priemonės (pvz., „nuolatinės” obligacijos, skoliniai įsipareigojimai ir kapitalo vekseliai) paprastai suteikia jų turėtojui sutartinę teisę gauti būsimas palūkanas nustatytomis dienomis neribotą laiką tiek be teisės susigrąžinti pagrindinę sumą, tiek su teise ją susigrąžinti pagal tokias sutarties nuostatas, dėl kurių šis grąžinimas tampa nelabai tikėtinu arba nukeliamas į labai tolimą ateitį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali išleisti finansinę priemonę su pastoviais metiniais mokėjimais neribotam laikui, kurios mokėjimai lygūs nustatytai 8 % palūkanų normai, taikomai nustatytai nominaliai arba pagrindinei 1 000 PV (*) sumai. Darydamas prielaidą, kad 8 % yra rinkos palūkanų norma priemonės išleidimo metu, išleidėjas prisiima sutartinę prievolę mokėti būsimuosius palūkanų mokėjimus, kurių tikroji vertė pirminio pripažinimo metu yra 1 000 PV. Priemonių turėtojas ir išleidėjas atitinkamai turi finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą.

AG7. Sutartinė teisė ar sutartinė prievolė gauti, perduoti ar keistis finansinėmis priemonėmis pati yra finansinė priemonė. Sutartinių teisių ar sutartinių prievolių „grandinė” atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, jei jos galutinis tikslas yra grynųjų pinigų gavimas ar mokėjimas arba nuosavybės priemonės įsigijimas ar išleidimas.

AG8. Galimybė pasinaudoti sutartine teise ar reikalavimu įvykdyti sutartinę prievolę gali būti absoliuti arba neapibrėžta (atsirandanti dėl kokio nors būsimo įvykio). Pavyzdžiui, finansinė garantija yra sutartinė skolintojo teisė gauti grynuosius pinigus iš garantuotojo ir atitinkamas sutartinis garantuotojo įpareigojimas sumokėti skolintojui, jei paskolos gavėjas pažeidžia įsipareigojimo vykdymą. Sutartinė teisė ir prievolė atsiranda dėl praeityje įvykusio sandorio ar kito įvykio (garantijos prisiėmimas), net jei tiek skolintojo sugebėjimas pasinaudoti savo teise, tiek reikalavimas, kad garantuotojas vykdytų savo prievolę, yra neapibrėžti

(*) Šiame priede sumos yra pateikiamos „piniginiais vienetais” (PV).

▼M4

dėl paskolos gavėjo įsipareigojimo būsimo pažeidimo. Neapibrėžta teisė ir prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimą, nors toks turtas ir įsipareigojimai ne visada pripažįstami finansinėje atskaitomybėje.

AG9. Pagal 17 TAS „*Nuoma*", nuomos sutartis pirmiausiai pateikiama kaip nuomotojui suteikta teisė gauti, o nuomininko prisiimta prievolė mokėti įmokų seriją, iš esmės lygią bendrai pagrindinės sumos ir palūkanų, mokamų pagal paskolos sutartį, sumai. Nuomotojas apskaito savo investiciją kaip sumą, gautiną pagal nuomos sutartį, o ne patį nuomojamą turtą. Kita vertus, veiklos nuoma pirmiausiai pateikiama kaip neužbaigta sutartis, nuomotoją įpareigojanti suteikti teisę ateityje naudotis turtu už mokestį, kuris yra panašus į atlygį už paslaugą. Nuomotojas ir toliau apskaito nuomojamą turtą, o ne būsimaisiais laikotarpiais pagal sutartį gautinas sumas. Atitinkamai, finansinė nuoma laikoma finansine priemone, o veiklos nuoma ja nelaikoma (išskyrus atskirus mokėjimus, kuriuos reikia apmokėti dabartiniu laikotarpiu).

AG10. Fizinis turtas (pvz., atsargos, nekilnojamasis turtas, gamybiniai pastatai ir įrenginiai), išnuomotas turtas ir nematerialusis turtas (pvz., patentai ir prekiniai ženklai) nėra finansinis turtas. Tokio fizinio ir nematerialiojo turto kontrolė suteikia galimybę kurti grynųjų pinigų ar kito finansinio turto įplaukas, tačiau dėl jos dabartinė teisė gauti grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą neatsiranda.

AG11. Turtas (pvz., iš anksto apmokėtos sąnaudos), kurio būsimoji ekonominė nauda yra prekių ar paslaugų gavimas, o ne teisė gauti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą, nėra finansinis turtas. Taip pat ir tokie straipsniai, kaip, pvz., atidėtosios pajamos ir dauguma garantinių prievolių, nėra finansiniai įsipareigojimai, nes su jais susijusios galimos ekonominės naudos išmokos yra prekių ir paslaugų teikimas, o ne sutartinis įsipareigojimas mokėti grynaisiais pinigais ar kitokiu finansiniu turtu.

AG12. Įsipareigojimai ar turtas, kurie nėra sutartiniai (pvz., pelno mokesčiai, mokami dėl vyriausybės nustatytų įstatymų reikalavimų), nelaikomi finansiniais įsipareigojimais ar finansiniu turtu. Pelno mokesčių apskaitą nagrinėja 12 TAS „*Pelno mokesčiai*". Taip pat ir konstruktyvūs įsipareigojimai, apibrėžti 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*", neatsiranda dėl sutarčių ir dėl to nelaikomi finansiniais įsipareigojimais.

Nuosavybės priemonės

AG13. Nuosavybės priemonių pavyzdžiai apima paprastąsias nepadengiamąsias akcijas, keletą rūšių privilegijuotųjų akcijų (žr. AG25 ir AG26 paragrafus) ir garantijas ar pasirašytus pirkimo pasirinkimo sandorius, leidžiančius turėtojui nusipirkti fiksuotą paprastųjų nepadengiamųjų akcijų, skaičių iš išleidėjo už fiksuotą grynųjų pinigų arba kito finansinio turto sumą. Ūkio subjekto prievolė išleisti ar pirkti fiksuotą savo paties nuosavybės priemonių skaičių mainais į fiksuotą pinigų ar kito finansinio turto sumą yra ūkio subjekto nuosavybės priemonė. Tačiau, jei tokia sutartis įpareigoja ūkio subjektą mokėti pinigais ar kitu finansiniu turtu, tai taip pat sukuria įsipareigojimą, kurio dabartinė vertė lygi atpirkimo sumai (žr. AG27 paragrafo a) punktą). Paprastųjų nepadengiamųjų akcijų išleidėjas prisiima įsipareigojimą tada, kai jis formaliai įtvirtina paskirstymą ir tampa juridiškai įsipareigojusiu akcininkams jį vykdyti. Taip atsitinka deklaravus dividendus arba tada, kai ūkio subjektas yra likviduojamas, o visas turtas, likęs įvykdžius įsipareigojimus, turi būti padalytas akcininkams.

AG14. Įsigytas pirkimo pasirinkimo sandoris ar kita ūkio subjekto įsigyta panaši sutartis, suteikianti jam teisę perpirkti fiksuotą skaičių savo paties nuosavybės priemonių mainais už perduodamą fiksuotą grynųjų pinigų ar kito finansinio turto sumą, nėra ūkio subjekto finansinis turtas. Tada bet koks sumokėtas už šias priemones atlygis atimamas iš nuosavybės.

Išvestinės finansinės priemonės

AG15. Finansinėms priemonėms priskiriamos tiek pirminės priemonės (pvz., gautinos sumos, mokėtinos sumos ir nuosavybės priemonės), tiek išvestinės finansinės priemonės (pvz., finansiniai pasirinkimo sandoriai, būsimieji sandoriai ir išankstiniai sandoriai, pasikeitimo palūkanų norma sandoriai bei pasikeitimo valiuta sandoriai). Išvestinės finansinės priemonės atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, todėl joms taikomas šis Standartas.

▼M4

AG16. Išvestinės finansinės priemonės sukuria teises ir prievoles, kurių rezultatas yra vienos arba kelių finansinių rizikų, susijusių su atitinkama pirmine finansine priemone, perdavimas vienos priemonės šalies kitai šaliai. Iš pradžių išvestinė finansinė priemonė suteikia vienai šaliai sutartinę teisę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi potencialiai palankiomis sąlygomis arba sutartinę prievolę pasikeisti finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais su kita šalimi potencialiai nepalankiomis sąlygomis. Tačiau dėl jų sutarties sudarymo metu paprastai (*) nebūna pirminės finansinės priemonės perdavimo, ir toks perdavimas nebūtinai turi įvykti sutarties termino pabaigoje. Kai kurios priemonės įkūnija tiek teisę, tiek prievolę pasikeisti turtu. Kadangi mainų sąlygos nustatomos išvestinės priemonės įsteigimo dieną, kainoms finansinėse rinkose keičiantis, sąlygos gali tapti palankiomis arba nepalankiomis.

AG17. Pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoris pasikeisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais, išskyrus ūkio subjekto jo paties nuosavybės priemonių įsigijimą, suteikia priemonės turėtojui teisę gauti potencialią būsimą ekonominę naudą, susijusią su finansinės priemonės, esančios sutarties pagrindu, tikrosios vertės pasikeitimu. Ir atvirkščiai, pasirašiusioji pasirinkimo sandorį šalis prisiima prievolę iš anksto atsisakyti potencialios būsimos naudos arba prisiimti potencialius ekonominius nuostolius, susijusius su finansinės priemonės, esančios sutarties pagrindu, tikrosios vertės pasikeitimu. Sutartinė turėtojo teisė ir pasirašiusiojo prievolė atitinka finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo apibrėžimus. Finansine priemone, esančia pasirinkimo sandorio pagrindu, gali būti bet koks finansinis turtas, įskaitant kitų ūkio subjektų akcijas ir finansines priemones, kurioms priskirtinos palūkanos. Pagal pasirinkimo sandorį gali būti reikalaujama, kad jį pasirašiusioji šalis išleistų skolos priemonę, o ne perduotų finansinį turtą, tačiau finansinė priemonė, esanti pasirinkimo sandorio pagrindu, vis taptų turėtojo finansiniu turtu, jei pasirinkimo sandoris būtų panaudotas. Pasirinkimo sandorio turėtojo teisė pasikeisti turtu potencialiai palankiomis sąlygomis ir pasirašiusiojo įpareigojimas pasikeisti finansiniu turtu potencialiai nepalankiomis sąlygomis yra atskirti nuo turto, kuriuo, pasinaudojus pasirinkimo sandoriu, bus pasikeista. Turėtojo teisės ir pasirašiusiojo prievolės pobūdžiui neturi įtakos tikėtinumas, kad pasirinkimo sandoriu bus pasinaudota.

AG18. Kitas išvestinės finansinės priemonės pavyzdys yra šešių mėnesių laikotarpio išankstinio sandorio sutartis, kai viena šalis (pirkėjas) pažada pateikti 1 000 000 PV grynųjų pinigų mainais į 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų, o kita šalis (pardavėjas) įsipareigoja pateikti 1 000 000 PV nominalios vertės fiksuotos normos valstybinių obligacijų mainais į 1 000 000 PV grynųjų pinigų. Per šešis mėnesius abi šalys turi sutartinę teisę ir sutartinę prievolę pasikeisti finansinėmis priemonėmis. Jei valstybinių obligacijų rinkos kaina viršys 1 000 000 PV, sąlygos bus palankios pirkėjui ir nepalankios pardavėjui, o jeigu rinkos kaina nukris žemiau už 1 000 000 PV, poveikis bus priešingas. Pirkėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę, turimą pagal pirkimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Pardavėjas turi sutartinę teisę (finansinį turtą), panašią į teisę pagal turimą pardavimo pasirinkimo sandorį, ir sutartinę prievolę (finansinį įsipareigojimą), panašią į prievolę pagal pasirašytą pirkimo pasirinkimo sandorį. Kaip ir pasirinkimo sandorių atveju, šios sutartinės teisės ir prievolės leidžia finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus apibrėžti ir atskirti nuo finansinių priemonių, kurios yra sutarties sudarymo pagrindas (obligacijų ir grynųjų pinigų, kuriais keičiamasi). Abi šios išankstinės sutarties šalys turi prievolę sandorį vykdyti sutartu laiku, kai, kita vertus, pasirinkimo sandorio sutartis būtų vykdoma tik tuo atveju ir tada, kai pasirinkimo sandorio turėtojas nuspręstų juo pasinaudoti.

AG19. Dauguma kitų išvestinių finansinių priemonių rūšių įkūnija teisę ir prievolę ateityje atlikti mainus, pvz., pasikeitimo palūkanų norma ir pasikeitimo valiuta sandoriai, maksimalios palūkanų normos sandoriai (palūkanų normos ”kepurės”), minimalios palūkanų normos sandoriai (palūkanų normos ”grindys”), maksimalių ir minimalių palūkanų normų derinimo sandoriai, paskolų įsipareigojimai, vekselių išleidimo priemonės ir akredityvai. Pasikeitimo palūkanų norma sandorio sutartį galima pateikti kaip išankstinio sandorio sutarties alternatyvą, kai šalys susitaria atlikti keletą būsimų mainų piniginėmis sumomis, kurių viena skaičiuojama remiantis kintama palūkanų norma, o kita – fiksuota palūkanų

(*) Tai taikoma daugumai, tačiau ne visoms išvestinėms priemonėms; pavyzdžiui, kai kuriais palūkanų normų pasikeitimo sandoriuose dėl nepalankių pagrindinės valiutos kursų pagrindine suma apsikeičiama sutarties pradžioje (ir dar kartą pasikeičiama sutarties pabaigoje).

▼M4

norma. Kita išankstinių sandorių sutarčių alternatyva yra ateities sandorių sutartys, besiskiriančios pirmiausiai tuo, kad yra standartizuotos ir jomis prekiaujama biržoje.

Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys (žr. 8-10 paragrafus)

AG20. Nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartys neatitinka finansinės priemonės apibrėžimo, nes vienos šalies sutartinė teisė gauti nefinansinį turtą arba paslaugas ir atitinkama kitos šalies prievolė nesukuria abiejų šalių dabartinės teisės ar prievolės gauti finansinį turtą, perduoti jį arba apsikeisti juo. Pavyzdžiui, sutartys, kuriose numatomas atsiskaitymas tik gaunant ar perduodant nefinansinį straipsnį (pvz., pasirinkimo sandorį, ateities sandorį arba išankstinį sandorį dėl sidabro), nėra finansinės priemonės. Tokiai sutarčių rūšiai priklauso daugelis prekių sutarčių. Kai kurios iš jų yra standartizuotos formos, jomis prekiaujama organizuotose rinkose beveik taip pat, kaip ir kai kuriomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis. Pavyzdžiui, būsimoji sutartis dėl prekių gali būti lengvai nupirkta ir parduota už grynuosius pinigus, nes yra įtraukta į biržos prekybos sąrašą ir gali būti daug kartų perleista iš rankų į rankas. Tačiau sutartį perkančioji ir parduodančioji šalys iš esmės perka ir parduoda prekę, kuri yra šios sutarties pagrindas. Tai, kad sutartį dėl prekės galima nupirkti arba parduoti už grynuosius pinigus, tokio pirkimo ir pardavimo nesudėtingumas bei tai, kad dėl apmokėjimo už prievolę gauti arba perduoti prekes galima derėtis, iš esmės nekeičia sutarties pobūdžio tiek, kad ji taptų finansine priemone. Nepaisant to, kai kurioms nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartims, kurios gali būti padengtos grynaisiais pinigais ar pasikeičiant finansinėmis priemonėmis, ar toms, pagal kurias nefinansiniai straipsniai gali būti lengvai konvertuojami į pinigus, taikomi šio Standarto reikalavimai, tarsi tokios sutartys būtų finansinės priemonės (žr. 8 paragrafą).

AG21. Sutartis, pagal kurią perduodamas arba gaunamas fizinis turtas, nesudaro sąlygų vienos šalies finansiniam turtui, o kitos šalies finansiniam įsipareigojimui atsirasti, išskyrus atvejį, kai koks nors susijęs mokėjimas atidedamas vėlesniam laikui už fizinio turto perdavimo datą. Toks atvejis yra prekių pirkimas arba pardavimas į kreditą.

AG22. Kai kurios sutartys yra susietos su prekėmis, bet nenumato atsiskaitymo fiziškai gaunant arba perduodant prekę. Jose numatytas atsiskaitymas piniginiais mokėjimais, nustatomais pagal sutartyje nurodytą formulę, o ne atsiskaitymas mokant fiksuotas sumas. Pavyzdžiui, pagrindinė obligacijos suma gali būti suskaičiuota, taikant obligacijos galiojimo termino pabaigoje vyraujančią naftos rinkos kainą, už nustatytą apibrėžtą naftos kiekį. Pagrindinė suma indeksuojama pagal prekės kainą, bet už ją atsiskaitoma tik pinigais. Tokia sutartis kuria finansinę priemonę.

AG23. Finansinės priemonės apibrėžimą taip pat atitinka sutartis, kuri, be finansinio turto arba įsipareigojimo, kuria ir nefinansinį turtą arba įsipareigojimą. Tokios finansinės priemonės dažnai vienai šaliai suteikia pasirinkimo teisę pakeisti finansinį turtą į nefinansinį. Pavyzdžiui, su nafta susieta obligacija gali suteikti jos turėtojui teisę gauti seriją fiksuotų periodiškų palūkanų mokėjimų ir fiksuotą grynųjų pinigų sumą galiojimo termino pabaigoje su pasirinkimo teise iškeisti pagrindinę sumą į apibrėžtą naftos kiekį. Tai, ar bus pageidaujama pasinaudoti šia pasirinkimo teise (pasirinkimo sandoriu), skirtingu metu kinta priklausomai nuo naftos tikrosios vertės santykio su pinigų - naftos mainų koeficientu (mainų kaina), nurodytu obligacijoje. Obligacijų turėtojo pasirinkimo teisės panaudojimo ketinimai neturi įtakos sujungtojo turto esmei. Turėtojo finansinis turtas ir išleidėjo finansinis įsipareigojimas obligaciją paverčia finansine priemone nepriklausomai nuo kitų taip pat kuriamų turto ir įsipareigojimų tipų.

▼M12

▼M4

PATEIKIMAS

Įsipareigojimai ir nuosavybė (15-27 paragrafai)

Sutartimi neįforminta prievolė perduoti grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą (17-20 paragrafai)

AG25. Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, išleidėjas įvertina tam tikras su akcijomis siejamas teises, siekdamas nustatyti, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba paremta turėtojo pasirinkimo sandoriu, įtraukia finansinį įsipareigojimą, nes išleidėjas turi prievolę pervesti

▼M4

finansinį turtą akcijos turėtojui. Jei dėl lėšų stokos, įstatymų apribojimų ar kitų priežasčių išleidėjas negali įvykdyti prievolės privilegijuotajai akcijai atpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad prievolė panaikinama. Išleidėjo pasirinkimo sandoris atpirkti akcijas už grynuosius pinigus neatitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimo kriterijų, nes išleidėjas neturi dabartinės prievolės perduoti finansinį turtą akcininkams. Tokiu atveju akcijos išperkamos tik išleidėjo nuožiūra. Tačiau prievolė gali atsirasti, jei akcijų išleidėjas pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu, paprastai oficialiai pranešdamas akcininkams apie savo ketinimą išpirkti akcijas.

AG26. Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, atitinkama klasifikacija nustatoma pagal kitas susijusias teises. Klasifikavimas yra pagrįstas sutarčių esme ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai išleidėjas paskirsto turėtojams privilegijuotąsias akcijas su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų skirstymas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio išleidėjo paprastųjų akcijų kainai, jei paskirstymas nevykdomas (ir dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų tada, jei dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas).

d) išleidėjo rezervų dydžio;

e) išleidėjo pelno ar nuostolio lūkesčių tuo laikotarpiu;

arba

f) išleidėjo gebėjimo ar nesugebėjimo paveikti savo laikotarpio pelno ar nuostolio dydį.

Ūkio subjekto atsiskaitymas savo nuosavybės priemonėmis (21-24 paragrafai)

AG27. Žemiau pateikti pavyzdžiai iliustruoja, kaip reikia klasifikuoti skirtingų rūšių sutartis dėl paties ūkio subjekto nuosavybės priemonių:

a) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto gaunamu ar perduodamu fiksuotu jo paties akcijų skaičiumi be jokių būsimų apmokėjimų arba pasikeičiant fiksuotu jo paties akcijų kiekiu už fiksuotą grynųjų pinigų ar kito finansinio turto sumą, yra nuosavybės priemonė. Atitinkamai, bet koks mokėjimas, gautas ar sumokėtas už tokią sutartį, pridedamas arba atimamas tiesiogiai iš nuosavybės. Vienas iš pavyzdžių yra išleistas akcijų pasirinkimo sandoris, duodantis kitai sutarties šaliai teisę nusipirkti fiksuotą ūkio subjekto akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą. Tačiau, jei sutartyje reikalaujama, kad ūkio subjektas pirktų (išpirktų) savo akcijas už grynuosius pinigus ar kitokį finansinį turtą fiksuotą ar kitaip nustatomą datą (arba kai reikia), ūkio subjektas taip pat pripažįsta finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartine verte. Pavyzdžiu būtų ūkio subjekto prievolė pagal išankstinę sutartį perpirkti fiksuotą savo paties akcijų skaičių už fiksuotą pinigų sumą.

b) Ūkio subjekto prievolė pirkti savo paties akcijas už pinigus sukuria finansinį įsipareigojimą išpirkimo sumos dabartine verte, net jei akcijų skaičius, kurį ūkio subjektas yra įpareigotas perpirkti, nėra fiksuotas, arba jei prievolė yra sąlyginė dėl nežinojimo, ar kita šalis pasinaudos jai priklausančia teise. Vienas iš sąlyginės prievolės pavyzdžių yra išleistas pasirinkimo sandoris, reikalaujantis iš ūkio subjekto perpirkti jo paties akcijas už grynuosius pinigus, jei kita šalis pasinaudoja savo pasirinkimo sandoriu.

c) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar kitu finansiniu turtu, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas netgi tada, kai grynųjų pinigų ar kito finansinio turto suma, būsianti gaunama ar perduodama, yra grindžiama paties ūkio subjekto nuosavybės rinkos kainos pokyčiais. Vienas pavyzdys yra grynasis padengiamas grynaisiais pinigais akcijų pasirinkimo sandoris.

d) Sutartis, už kurią bus atsiskaitoma ūkio subjekto kintamu akcijų skaičiumi, kurių vertė lygi fiksuotai sumai ar sumai, priklausomai nuo kintamojo pokyčių (pvz., prekės kainos), yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas. Pavyzdžiu gali būti pasirašytas pasirinkimo sandoris auksui pirkti, kuris, jei juo pasinaudojama, apmokamas grynuoju pagrindu paties ūkio subjekto priemonėmis, šiam perduodant tiek priemonių, kiek prilygsta pasirinkimo sandorio sutarties vertei. Tokia sutartis yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas netgi tada, kai kintamuoju yra paties ūkio subjekto akcijų kaina, o ne auksas. Ir panašiai, sutartis, už kurią bus atsiskaitoma fiksuota paties

▼M4

ūkio subjekto akcijų suma, tačiau teisės, siejamos su tomis akcijomis, bus kintamos taip, kad apmokėjimo vertė bus lygi fiksuotai sumai arba sumai, paremtai kintamųjų pokyčiais, yra finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas.

Neapibrėžtieji atsiskaitymo atidėjiniai (25 paragrafas)

AG28. 25 paragrafe reikalaujama, kad, jeigu neapibrėžtųjų atsiskaitymo atidėjinių dalis, kurią reikėtų padengti pinigais ar kitu finansiniu turtu (arba kitokiu būdu, kuris priemonę paverstų finansiniu įsipareigojimu), nėra tikra, atsiskaitymo atidėjinys neveikia finansinės priemonės klasifikavimo. Taigi, sutartis, reikalaujanti atsiskaitymo grynaisiais arba kintamu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi, yra nuosavybės priemonė tik įvykus labai retam, neįprastam ir labai netikėtam įvykiui. Be to, atsiskaitymas fiksuotu paties ūkio subjekto akcijų skaičiumi gali būti sutartimi neleidžiamas tokiomis aplinkybėmis, kurių ūkio subjektas negali kontroliuoti, tačiau klasifikavimas nuosavybės priemone tinkamas, jei tokių aplinkybių atsiradimo galimybė nėra tikėtina.

Apskaitos tvarka konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje

AG29. Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje ūkio subjektas informaciją apie mažumos dalis, t.y. kitų nuosavybės šalių dalis ir pajamas iš jo dukterinių įmonių, pateikia pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" ir 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*". Klasifikuodamas finansinę priemonę (ar jos sudedamąją dalį) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, ūkio subjektas apsvarsto visas sutartas grupės narių ir priemonių turėtojų sutartas sąlygas, nustatydamas, ar grupė kaip visuma turi prievolę perduoti pinigus ar kitą finansinį turtą atitinkamai šiai priemonei arba padengti prievolę tokiu būdu, dėl kurio būtų sukuriamas įsipareigojimas. Kada grupės dukterinė įmonė išleidžia finansinę priemonę, o patronuojanti ar kita grupės įmonė susitaria dėl papildomų sąlygų tiesiogiai su priemonės (pvz., garantijos) turėtojais, grupė gali neturėti paskirstymo ar išpirkimo veiksmų laisvės. Nors dukterinė įmonė gali tinkamai klasifikuoti priemonę savo finansinėje atskaitomybėje, nesiremdama šiomis papildomomis sąlygomis, tačiau kitų sutarčių tarp grupės narių ir priemonės turėtojų poveikis įvertinamas siekiant užtikrinti, jog konsoliduota finansinė atskaitomybė atspindės grupės kaip visumos sudarytas sutartis ir sandorius. Tiek, kiek yra tokia prievolė ar apmokėjimo atidėjinys, priemonė (ar jos sudedamoji dalis, priklausoma nuo prievolės) konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

Sudėtinės finansinės priemonės (28-32 paragrafai)

AG30. 28 paragrafas taikomas tik neišvestinių sudėtinių finansinių priemonių išleidėjams. 28 paragrafas nenagrinėja sudėtinių finansinių priemonių jų turėtojų atžvilgiu. 39 TAS nagrinėjamas įterptųjų išvestinių priemonių atskyrimas nuo sudėtinių finansinių priemonių, turinčių skolos ir nuosavybės elementų, turėtojų atžvilgiu.

AG31. Plačiai naudojama sudėtinė finansinė priemonė yra skolos priemonė su įterptu konvertavimo pasirinkimo sandoriu, pavyzdžiui, obligacija, konvertuojama į paprastąsias išleidėjo akcijas ir be jokių kitų įterptų išvestinių elementų. 28 paragrafe reikalaujama, kad tokių finansinių priemonių išleidėjas įsipareigojimo ir nuosavybės komponentus balanse pateiktų atskirai šiuo būdu:

a) Išleidėjo prievolė atlikti numatytus palūkanų ir pagrindinės sumos mokėjimus yra finansinis įsipareigojimas, egzistuojantis tol, kol priemonė nėra konvertuota. Pirminio pripažinimo metu įsipareigojimo komponento tikroji vertė yra sutartyje numatytų visų būsimųjų pinigų srautų tikroji vertė, diskontuota tokia palūkanų norma, kuri tuo metu rinkoje taikoma palyginamoms kredito priemonėms su iš esmės tokiais pačiais pinigų srautais tokiomis pačiomis sąlygomis, tačiau be konvertavimo pasirinkimo sandorio.

b) Nuosavybės priemonė yra įterptas pasirinkimo sandoris įsipareigojimui į išleidėjo nuosavybę konvertuoti. Pasirinkimo sandorio tikroji vertė apima jo laiko vertę ir jo vidinę vertę. Šis pasirinkimo sandoris turi vertę jau pirminio pripažinimo metu, net jei jis neturi piniginės vertės.

AG32. Konvertuojant konvertuojamą priemonę galutinio termino metu, ūkio subjektas nutraukia įsipareigojimo komponento pripažinimą ir pripažįsta jį nuosavybe. Pirminis nuosavybės komponentas išlieka nuosavybe (nors gali būti perkeliamas iš vienos nuosavybės pokyčių ataskaitos straipsnio eilutės į kitą). Konvertuojant galutinio termino metu, pelno ar nuostolio neregistruojama.

AG33. Kai ūkio subjektas per išankstinį išpirkimą ar perpirkimą, dėl kurio pirminės konversijos privilegijos išlieka nepakitusios, panaikina konvertuojamą priemonę prieš termino pabaigą, jis paskirsto sumokėtą atlygį ir kitas sandorio išlaidas perperkant ar išperkant finansinės priemonės įsipa-

▼M4

reigojimą ir nuosavybės komponentus sandorio dieną. Metodas, naudotas paskirstant sumokėtą atlygį ir sandorio išlaidas atskiriems komponentams, yra suderintas su metodu, naudotu šio ūkio subjekto gautų įplaukų išleidžiant konvertuojamą priemonę atskirų komponentų pirminiam paskirstymui pagal 28-32 paragrafus.

AG34. Atlikus atlygio paskirstymą, atsiradęs pelnas arba nuostolis apskaitomas pagal susijusiam komponentui taikomus apskaitos principus šiuo būdu:

a) pelno arba nuostolio, susijusio su įsipareigojimo komponentu, suma pripažįstama pelnu arba nuostoliu;

ir

b) kompensacijos, susijusios su nuosavybės komponentu, suma pripažįstama nuosavybe.

AG35. Ūkio subjektas gali taisyti konvertuojamos priemonės sąlygas tam, kad paskatintų ankstyvą konversiją, pavyzdžiui, pasiūlydamas patrauklesnį konversijos santykį arba sumokėdamas papildomą atlygį tuo atveju, jei konversija būtų vykdoma anksčiau už nustatytą datą. Skirtumas, užfiksuotas sąlygų pataisymo dieną tarp turėtojo gaunamo atlygio pagal persvarstytas priemonės konversijos sąlygas tikrosios vertės ir tarp atlygio, kurį turėtojas būtų gavęs pagal pirmines sąlygas, tikrosios vertės, pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

Supirktosios akcijos (33 ir 34 paragrafai)

AG36. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra pripažįstamos finansiniu turtu, nepaisant priežasties, dėl kurios jos yra perperkamos. 33 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas, perperkantis savo paties nuosavybės priemones, atimtų jas iš nuosavybės. Tačiau kai ūkio subjektas savo nuosavybę laiko kitų vardu (pvz., finansinė institucija, laikanti savo nuosavybę kliento vardu), atsiranda tarpininkavimo santykiai, dėl to tokia turima nuosavybė neįtraukiama į ūkio subjekto balansą.

Palūkanos, dividendai, nuostoliai ir pelnas (35-41 paragrafai)

AG37. Žemiau pateiktas pavyzdys iliustruoja 35 paragrafo taikymą sudėtinei finansinei priemonei. Įsivaizduokite, kad nekaupiamosios privilegijuotosios akcijos yra privalomai išpirktinos pinigais per penkerius metus, tačiau dividendai yra mokėtini ūkio subjekto nuožiūra prieš išpirkimo datą. Tokia priemonė yra sudėtinė finansinė priemonė su įsipareigojimo komponentu, kuriuo laikoma išpirkimo sumos dabartinė vertė. Šio komponento !!! Unknown OG !!!diskonto išskleidimas" yra pripažįstamas pelnu arba nuostoliu ir klasifikuojamas kaip palūkanų sąnaudos. Bet kokie sumokėti dividendai yra susiję su nuosavybės komponentu ir atitinkamai pripažįstami kaip pelno ar nuostolio paskirstymas. Panaši tvarka būtų taikoma, jei išpirkimas būtų neprivalomas, bet priklausytų nuo ūkio subjekto pasirinkimo, arba jei akcijos būtų privalomai konvertuojamos į paprastąsias akcijas, suskaičiuojamas taip, kad prilygtų fiksuotai sumai arba sumai, grindžiamai pagrindinio kintamojo (pvz., prekės) pokyčiais. Tačiau jeigu bet kokie nesumokėti dividendai yra pridedami prie išperkamosios sumos, visa priemonė yra įsipareigojimas. Tada bet kokie dividendai klasifikuojami kaip palūkanų sąnaudos.

Finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo tarpusavio užskaita (42-50 paragrafai)

AG38. Kad užskaitytų finansinį turtą ir finansinį įsipareigojimą, ūkio subjektas privalo turėti įgyvendinamą juridinę teisę užskaityti pripažintas sumas. Ūkio subjektas gali turėti sąlyginę teisę užskaityti pripažintas sumas, pavyzdžiui, gaunamas iš bendro tarpusavio užskaitos susitarimo ar kai kurių formų „skolos be regreso" sandorių, tačiau tokios teisės vykdomos tik tam tikrų būsimųjų įvykių atvejais, dažniausiai tada, kai nevykdomi sutarties šalių įsipareigojimai. Todėl toks susitarimas neatitinka užskaitos sąlygų.

AG39. Šis Standartas nenumato, kaip apskaityti „sintetines priemones", kurios yra atskirų finansinių priemonių, įsigytų ir laikomų norint įgyti pranašumą prieš kitų priemonių ypatybes, grupės. Pavyzdžiui, kintančios normos ilgalaikė skola, sujungta su pasikeitimų palūkanų normomis sandoriu, įtraukiančiu kintamų mokėjimų gavimą ir fiksuotų priemonių išmokėjimą, sukuria fiksuotos normos ilgalaikę skolą. Kiekviena atskira finansinė priemonė, drauge sudaranti „sintetinę priemonę", perteikia sutartinę teisę arba prievolę jai būdingomis nuostatomis ir sąlygomis, ir kiekviena iš jų gali būti perduota arba padengta atskirai. Kiekviena finansinė priemonė yra neapsaugota nuo tam tikros rizikos, galinčios skirtis nuo kitų finansinių priemonių patiriamos rizikos. Todėl, kai viena finansinė priemonė, įtraukta į "sintetinę priemonę", yra turtas, o kita – įsipareigojimas, jos nėra užskaitomos ir nepateikiamos ūkio subjekto balanse grynąja verte, jei netenkina 42 paragrafe nurodytų užskaitos kriterijų.

►M12 ——— ◄

▼**M12**

▼M5

33-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Pelnas vienai akcijai

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Apimtis	2-4
Apibrėžimai	5-8
Vertinimas	9-63
Pagrindinis pelnas vienai akcijai	9-29
Pelnas	12-18
Akcijos	19-29
Sumažintasis pelnas vienai akcijai	30-63
Pelnas	33-35
Akcijos	36-40
Pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos	41-63
Pasirinkimo sandoriai, akcijų garantijos ir jų ekvivalentai	45-48
Konvertuojamos priemonės	49-51
Neapibrėžtai išleistinos akcijos	52-57
Sutartys, kurios gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais	58-61
Nupirkti pasirinkimo sandoriai	62
Pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai	63
Retrospektyvūs koregavimai	64-65
Sumažintojo pelno vienai akcijai pateikimas	66-69
Informacijos pateikimas	70-73
Įsigaliojimo data	74
Kitų nutarimų panaikinimas	75-76

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*" (1 997 m.) ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti principus, kuriais remiantis turi būti nustatomas ir pateikiamas pelnas vienai akcijai, kad būtų galima palyginti skirtingų ūkio subjektų rezultatus tuo pačiu atskaitomybės laikotarpiu arba to paties ūkio subjekto skirtingų atskaitomybės laikotarpių rezultatus. Nors duomenys apie pelną 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 tenka pelno vienai akcijai skaičiavimų vardikliui.

APIMTIS

2. ***Šį Standartą turi taikyti tie ūkio subjektai, kurių paprastosiomis akcijomis arba potencialiomis paprastosiomis akcijomis prekiaujama viešai, ir tie, kurie rengiasi išleisti paprastąsias arba potencialiąsias paprastąsias akcijas viešoje rinkoje.***

3. ***Ūkio subjektas, nurodantis pelną vienai akcijai, turi apskaičiuoti ir nurodyti tokį pelną pagal šį Standartą.***

4. ***Kai ūkio subjektas teikia tiek konsoliduotą, tiek atskirą finansinę atskaitomybę, sudaromą pagal 27 TAS „Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė", šiame Standarte reikalaujami nurodymai turi būti pateikiami tik pagal konsoliduotą informaciją. Ūkio subjektas, pasirenkantis nurodyti savo pelną vienai akcijai pagal atskirą finansinę atskaitomybę, tokią informaciją apie pelną vienai akcijai turi pateikti tik savo atskiroje pelno (nuostolio) ataskaitoje. Ūkio subjektas šios informacijos apie pelną vienai akcijai neturi pateikti konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje.***

▼M5

APIBRĖŽIMAI

5. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Pelno vienai akcijai padidinimas – pelno vienai akcijai didinimas arba nuostolio vienai akcijai mažinimas atsižvelgiant į prielaidą, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir akcijų garantijos yra panaudojami(-os) 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 vienai akcijai sumažinimas – pelno vienai akcijai mažinimas arba nuostolio vienai akcijai didinimas, daromas remiantis prielaida, kad konvertuotinos priemonės yra konvertuojamos, kad pasirinkimo sandoriai ir akcijų garantijos yra panaudojami(-os) arba kad paprastosios akcijos išleidžiamos įgyvendinant nurodytas sąlygas.

Pasirinkimo sandoriai, akcijų garantijos 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 – sutarys, suteikiančios jų savininkui teisę parduoti paprastąsias akcijas nustatyta kaina ir nustatytu metu.

6. Paprastųjų akcijų savininkai gauna teisę į laikotarpio pelną tik po to, kai ją jau yra gavę kitų rūšių akcijų savininkai, pvz., privilegijuotosios akcijos. 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, galintys(-čios) būti konvertuojami(-os) į paprastąsias akcijas;

b) pasirinkimo sandoriai ir akcijų garantijos;

c) akcijos, kurios būtų išleistos tenkinant sutartimis įformintų susitarimų, pvz., verslo arba turto pirkimo, sąlygas.

8. Sąvokos, apibrėžtos 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*", šiame Standarte naudojamos pagal 32 TAS 11 paragrafe nustatytas reikšmes, jeigu nenurodoma kitaip. 32 TAS apibrėžiama finansinė priemonė, finansinis turtas, finansinis įsipareigojimas, nuosavybės priemonė bei tikroji vertė ir pateikiamos nuorodos, kaip taikyti šiuos apibrėžimus.

VERTINIMAS

Pagrindinis pelnas vienai akcijai

9. ***Ūkio subjektas turi skaičiuoti pelno arba nuostolio, priskirtino patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinio pelno vienai akcijai sumas ir, jeigu jos pateikiamos, – pelno arba nuostolio dėl tęsiamosios veiklos, priskirtino šiems nuosavybės savininkams, pagrindinio pelno vienai akcijai sumas.***

10. ***Pagrindinis pelnas vienai akcijai turi būti skaičiuojamas dalijant pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (skaitiklį), iš atskaitomybės laikotarpiu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinio vidurkio (daliklio).***

11. Informacijos apie pagrindinį pelną vienai akcijai tikslas – pateikti dėl patronuojančios įmonės rezultatų per atskaitomybės laikotarpį šios įmonės kiekvienai paprastajai akcijai priskiriamos dalies įvertinimą.

Pelnas

12. ***Skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priskirtinos sumos, atsižvelgiant į:***

a) ***pelną arba nuostolį dėl tęsiamosios veiklos, priskirtiną patronuojančiai įmonei;***

▼M5

ir

b) ***pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančiai įmonei,***

turi būti a) ir b) punktuose nurodytos sumos, pakoreguotos dėl privilegijuotųjų dividendų sumų (po apmokestinimo), dėl skirtumų, atsirandančių atsiskaitant už privilegijuotąsias akcijas, ir dėl kitokio panašaus privilegijuotųjų akcijų, klasifikuojamų nuosavybe, poveikio.

13. Visi pajamų ir sąnaudų straipsniai, priskirtini patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (įskaitant ir mokesčių sąnaudas bei privilegijuotųjų akcijų dividendus, klasifikuojamus įsipareigojimais), pripažįstami atskaitomybės laikotarpiu, turi būti įtraukiami nustatant laikotarpio pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams (žr. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*").

14. Privilegijuotųjų akcijų dividendų sumą po apmokestinimo, kuri turi būti atimama iš pelno arba nuostolio, sudaro:

a) bet kokių atskaitomybės laikotarpiu deklaruotų nesukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma (po apmokestinimo);

ir

b) atskaitomybės laikotarpiu sukauptų privilegijuotųjų akcijų dividendų suma (po apmokestinimo), nepriklausomai nuo to, ar dividendai buvo paskelbti. Atskaitomybės laikotarpio privilegijuotųjų dividendų sumai nepriskiriama jokių privilegijuotųjų dividendų suma, tenkanti sukauptoms privilegijuotosioms akcijoms, nei einamuoju laikotarpiu paskelbta praėjusių laikotarpių privilegijuotųjų dividendų suma.

15. Privilegijuotosios akcijos, kurioms numatomi nedideli pradiniai dividendai, kad ūkio subjektui būtų kompensuojama už privilegijuotųjų akcijų pardavimą su nuolaida, arba (vėlesniais laikotarpiais) didesni už rinkoje esančius dividendai, 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(s) pagal faktinių palūkanų metodą, kai amortizacijos suma yra didinamas arba mažinamas nepaskirstytasis pelnas, ir toks perviršis arba nuolaida, skaičiuojant pelną vienai akcijai, laikoma(s) 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 nuostolį, priskirtiną patronuojančios 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 grąžinimo suma, mokama privilegijuotiesiems akcininkams ir atimama skaičiuojant pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

18. Bet koks privilegijuotųjų akcijų balansinės vertės perviršis, viršijantis sumos, mokamos už jas atsiskaitant, tikrąją vertę, pridedamas skaičiuojant pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams.

Akcijos

19. ***Skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičiumi turi būti laikomas atskaitomybės laikotarpiu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis.***

20. Naudojant atskaitomybės laikotarpiu išleistų neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, parodoma akcininkų kapitalo dydžio keitimosi galimybė dėl tam tikru metu esančių išleistų ir dar neapmokėtų akcijų skaičiaus didėjimo arba mažėjimo per atskaitomybės laikotarpį. Atskaitomybės laikotarpiu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis yra laikotarpio pradžioje buvusių išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius, kurį koreguoja per atskaitomybės laikotarpį atpirktų arba išleistų paprastųjų akcijų skaičius, padaugintas iš svertinio laiko rodiklio. Svertinis laiko rodiklis yra atskaitomybės laikotarpio dienų, kada akcijos yra išleistos, bet dar neapmokėtos, skaičiaus proporcija bendro atskaitomybės laikotarpio dienų skaičiaus atžvilgiu; dažniausiai galima taikyti tinkamai suapvalintą svertinį vidurkį.

▼M5

21. Paprastai akcijos į akcijų skaičiaus svertinį vidurkį įtraukiamos nuo tos dienos, kai atlygis už jas tampa gautinas (tai paprastai 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;

c) paprastosios akcijos, išleidžiamos dėl skolos priemonės konvertavimo į paprastąsias akcijas, įtraukiamos nuo tos dienos, kai nustoja kauptis palūkanos;

d) paprastosios akcijos, išleidžiamos vietoje kitų finansinių priemonių palūkanų arba pagrindinės sumos, įtraukiamos nuo tos dienos, kai 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, kai įsigijimas pripažįstamas;

ir

g) paprastosios akcijos, išleidžiamos už paslaugų suteikimą ūkio subjektui, įtraukiamos tada, kai paslaugos suteikiamos.

Paprastųjų akcijų įtraukimų į svertinį vidurkį išsidėstymas laike nustatomas pagal nuostatas ir sąlygas, susietas su šių akcijų išleidimu. Turi būti atsižvelgiama į tam tikros sutarties, susijusios su išleidimu, esmę.

22. Paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip verslo jungimo (įsigijimo) pirkimo sumos dalis, įtraukiamos skaičiuojant akcijų skaičiaus svertinį vidurkį nuo įsigijimo dienos. Taip yra dėl to, kad nuo įsigijimo dienos įgijėjas įtraukia įsigyjamojo ūkio subjekto veiklos rezultatus į savo pelno (nuostolio) ataskaitą. Paprastosios akcijos, išleidžiamos kaip verslo jungimo (interesų suvienijimo) dalis, įtraukiamos į akcijų skaičiaus svertinio vidurkio skaičiavimą visais pateikiamais atskaitomybės laikotarpiais. Taip yra dėl to, kad sujungto ūkio subjekto finansinė atskaitomybė sudaroma taip, tarsi šis sujungtas ūkio subjektas būtų visada egzistavęs. Dėl to paprastųjų akcijų skaičius, naudojamas skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai verslo jungimo (interesų suvienijimo) metu, yra sujungtųjų ūkio subjektų akcijų skaičiaus svertinių vidurkių bendra suma, pakoreguota to ūkio subjekto, kuris po jungimo turi išleistų (dar neapmokėtų) akcijų.

23. Paprastosios akcijos, būsiančios išleistos konvertuojant privalomai konvertuotiną priemonę, įtraukiamos į bendro pelno vienai akcijai skaičiavimą nuo sutarties sudarymo dienos.

24. Neapibrėžtai išleistinos akcijos laikomos išleistomis ir neapmokėtomis, o į bendro pelno vienai akcijai skaičiavimą įtraukiamos tik nuo tos dienos, kada tenkinamos 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.

25. Išleistos, bet dar neapmokėtos paprastosios akcijos, kurios yra neapibrėžtai grąžintinos (t.y. galinčios būti atšauktos), nelaikomos neapmokėtomis ir neįtraukiamos skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai iki tos dienos, kol šių akcijų nebebus galima atšaukti.

26. ***Atskaitomybės laikotarpiu ir visais pateikiamais laikotarpiais esančių išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis turi būti koreguojamas dėl įvykių (išskyrus potencialių paprastųjų akcijų konvertavimą), keičiančių išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičių, bet nekeičiančių atitinkamų išteklių.***

27. Paprastosios akcijos gali būti išleidžiamos, o išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius sumažinamas, kai atitinkami ištekliai nepasikeičia. Pavyzdžiui:

a) kapitalizavimas arba papildomas išleidimas (kartais vadinamas akcijų dividendais);

b) bet kokio kito akcijų išleidimo papildomas elementas, pavyzdžiui, teisių dabartiniams akcininkams išleidimo metu išleidžiamas papildomas elementas;

c) akcijų padalijimas;

ir

d) atvirkštinis akcijų padalijimas (akcijų konsolidavimas).

▼M5

28. Kapitalizavimo, papildomo akcijų išleidimo arba akcijų padalijimo atveju paprastosios akcijos išleidžiamos dabartiniams akcininkams be jokio papildomo atlygio. Dėl to išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius padidėja, atitinkamiems ištekliams nepasikeitus. Išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius prieš tokį įvykį pakoreguojamas proporcingai išleistų, bet dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus pokyčiui taip, tarsi minėtas įvykis būtų įvykęs paties anksčiausio pateikiamo atskaitomybės laikotarpio pradžioje. Pavyzdžiui, papildomo išleidimo metu, kada už vieną akciją išleidžiamos dvi, prieš išleidimą buvęs išleistų, bet dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius padauginamas iš trijų ir taip gaunamas naujas bendras paprastųjų akcijų skaičius; dauginant iš dviejų, gaunamas papildomų paprastųjų akcijų skaičius.

29. Dėl paprastųjų akcijų konsolidavimo išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius paprastai sumažėja, tačiau dėl to nesumažėja atitinkami ištekliai. Kai bendrasis poveikis yra akcijų atpirkimas jų tikrąja verte, išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius sumažėja dėl atitinkamo išteklių sumažėjimo. Pavyzdžiui, išmokant dividendus akcijos gali būti konsoliduojamos. Išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis atskaitomybės laikotarpiu, kada įvyksta toks sudėtinis sandoris, yra pakoreguojamas dėl paprastųjų akcijų skaičiaus mažėjimo nuo tos dienos, kai pripažįstamas ypatingojo dividendo mokėjimas.

Sumažintasis pelnas vienai akcijai

30. ***Ūkio subjektas turi suskaičiuoti pelno arba nuostolio, priskirtino patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, sumažintojo pelno vienai akcijai sumas, taip pat (jei pateikiama) pelno arba nuostolio dėl tęsiamosios veiklos, priskirtino šiems nuosavybės savininkams, sumažintojo pelno vienai akcijai sumas.***

31. ***Skaičiuodamas sumažintąjį pelną vienai akcijai, ūkio subjektas turi pakoreguoti pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, taip pat išleistų ir dar neapmokėtų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, atsižvelgdamas į visų potencialių paprastųjų akcijų pelną vienai akcijai mažinantį poveikį.***

32. Sumažintojo pelno vienai akcijai tikslas susijęs su pagrindinio pelno vienai akcijai tikslu – pateikti kiekvienai paprastajai akcijai tenkančios šio ūkio subjekto rezultatų dalies įvertinimą. Nustatant sumažintąjį pelną vienai akcijai, atsižvelgiama į visas pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, atskaitomybės laikotarpiu išleistas, bet neapmokėtas. Dėl to:

a) patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams priklausantis pelnas arba nuostolis padidinamas dividendų ir nuosavybės dalių suma po mokesčių, taip pat laikotarpio metu pripažintų palūkanų už pelną vienai akcijai suma, ir koreguojamas atsižvelgiant į visus pajamų ir sąnaudų pokyčius, kuriuos nulems pelną vienai akcijai mažinančių potencialių akcijų konvertavimas;

ir

b) išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį didina papildomų paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios išleistos ir dar neapmokėtos, jeigu visos pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos būtų buvusios konvertuotos, skaičiaus svertinis vidurkis.

Pelnas

33. ***Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, paprastiesiems akcininkams priklausantis laikotarpio grynasis pelnas (nuostolis), apskaičiuojamas 12 paragrafe nurodytu būdu, turi būti pakoreguotas, įtraukiant šias sumas po mokesčių:***

a) ***bet kokių dividendų ar kitų straipsnių, susijusių su pelną mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis ir atimamų apskaičiuojant pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojamą 12 paragrafe nurodytu būdu;***

b) ***bet kokių atskaitomybės laikotarpiu pripažintų palūkanų, susijusių su pelną vienai akcijai mažinančiomis potencialiomis paprastosiomis akcijomis;***

ir

c) ***bet kokių kitų pajamų arba sąnaudų pokyčių, kurie atsirastų konvertavus pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas.***

34. 33 paragrafo a)-c) punktuose paminėtų straipsnių nebeatsiranda, kai potencialios paprastosios akcijos konvertuojamos į paprastąsias akcijas, opatronuojančios įmonės naujųjų paprastųjų akcijų savininkai įgyja teisę į pelną arba nuostolį. Dėl to pelnas arba nuostolis, priskirtinas patronuojančios

▼M5

įmonės paprastosios nuosavybės savininkams ir skaičiuojamas pagal 12 paragrafą, koreguojamas dėl 33 paragrafo a)-c) punktuose nurodytų straipsnių ir bet kokių susijusių mokesčių. Su potencialiomis paprastosiomis akcijomis siejamos sąnaudos apima sandorio išlaidas ir nuolaidas, apskaitomas pagal faktinių palūkanų metodą (žr. 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*", persvarstyto 2003 m., 9 paragrafą.)

35. Konvertuojant potencialiąsias paprastąsias akcijas gali atsirasti atitinkami pajamų arba sąnaudų pokyčiai. Pavyzdžiui, palūkanų sąnaudų, susijusių su potencialiomis paprastosiomis akcijomis, sumažėjimas ir dėl to padidėjęs laikotarpio pelnas arba sumažėjęs nuostolis gali sąlygoti sąnaudų, siejamų su privalomuoju pelno padalijimo darbuotojams planu, padidėjimą. Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, pelnas arba nuostolis, priskirtinas patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojamas atsižvelgiant į visus tokius pajamų arba sąnaudų pokyčius.

Akcijos

36. ***Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, paprastųjų akcijų skaičiumi turi būti paprastųjų akcijų skaičiaus svertinis vidurkis, apskaičiuotas pagal 19 ir 26 paragrafus, pridėjus tų paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos konvertuojant visas pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas į paprastąsias akcijas, skaičiaus svertinį vidurkį. Pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos konvertuotomis į paprastąsias akcijas atskaitomybės laikotarpio pradžioje arba (jeigu vėliau) potencialių paprastųjų akcijų išleidimo dieną.***

37. Pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos turi būti atskirai nustatomos pagal kiekvieną pateikiamą atskaitomybės laikotarpį. Pelną vienai akcijai mažinančių potencialių paprastųjų akcijų skaičius vienerių metų laikotarpiu iki šios dienos nėra pelną vienai akcijai mažinančių potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis, įtraukiamas į kiekvieną tarpinį skaičiavimą.

38. Potencialių paprastųjų akcijų svertinis vidurkis nustatomas to laikotarpio, kada jos yra išleistos, bet neapmokėtos, atžvilgiu. Potencialios paprastosios akcijos, kurios per atskaitomybės laikotarpį atšaukiamos arba kurių galiojimo laikui leidžiama pasibaigti, įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą tik tą laikotarpio dalį, kada jos buvo išleistos, bet neapmokėtos. Potencialios paprastosios akcijos, atskaitomybės laikotarpiu konvertuojamos į paprastąsias akcijas, įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą nuo laikotarpio pradžios iki konvertavimo datos; nuo konvertavimo datos atsiradusios paprastosios akcijos įtraukiamos tiek į pagrindinį, tiek į sumažintąjį pelną vienai akcijai.

39. Paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos konvertavus pelną vienai akcijai mažinančias potencialias paprastąsias akcijas, skaičius nustatomas pagal tokių potencialių paprastųjų akcijų sąlygas. Kai yra ne vienas konvertavimo pagrindas, skaičiuojama pagal palankiausią konvertavimo normą arba panaudojimo kainą (potencialių paprastųjų akcijų savininko atžvilgiu).

40. Dukterinė įmonė, bendra įmonė arba asocijuota įmonė gali kitoms šalims (išskyrus patronuojančią įmonę, dalininką arba investuotoją) išleisti potencialias paprastąsias akcijas, galimas konvertuoti į dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančios įmonės, dalininko ar investuotojo (atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto) paprastąsias akcijas. Jeigu tokios dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės potencialios paprastosios akcijos mažina atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto pagrindinį pelną vienai akcijai, jos įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą.

Pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos

41. ***Potencialios paprastosios akcijos turi būti laikomos pelną vienai akcijai mažinančiomis tada ir tik tada, jeigu jų konvertavimas į paprastąsias akcijas sumažintų pelną vienai akcijai arba padidintų nuostolį vienai akcijai dėl tęsiamosios veiklos.***

42. Ūkio subjektas naudoja pelną arba nuostolį dėl tęsiamosios veiklos, priskirtinos patronuojančiai įmonei, kaip kontrolinį skaičių tam, kad nustatytų, ar potencialios paprastosios akcijos didina, ar mažina pelną vienai akcijai. Pelnas arba nuostolis dėl tęsiamosios veiklos, priskirtinos patronuojančiai įmonei, koreguojamas pagal 12 paragrafą ir neapima straipsnių, siejamų su nutraukiamąja veikla.

43. Potencialios paprastosios akcijos pelną vieną akcijai didina tada, kai jų konvertavimas į paprastąsias akcijas padidintų pelną vienai akcijai arba sumažintų nuostolį vienai akcijai dėl tęsiamosios veiklos. Sumažintojo

▼M5

pelno vienai akcijai skaičiavimas neapima konvertavimo, panaudojimo arba kitokio potencialių paprastųjų akcijų išleidimo, kuris padidintų pelną vienai akcijai.

44. Nustatant, ar potencialios paprastosios akcijos mažina, ar didina pelną vienai akcijai, kiekviena(s) potencialių paprastųjų akcijų išleidimas arba serija įvertinama(s) atskirai. Eilės tvarka, kuria svarstomos potencialios paprastosios akcijos, gali lemti tai, ar jos turi pelną vienai akcijai mažinantį poveikį. Dėl to, siekiant nustatyti maksimalų pagrindinio pelno vienai akcijai sumažinimą, kiekviena(s) potencialių paprastųjų akcijų išleidimas arba jų serija vertinama(s) pradedant labiausiai pelną vienai akcijai mažinančiu(-a) ir baigiant mažiausiai mažinančiu(-a), t.y., pelną vienai akcijai mažinančios potencialios paprastosios akcijos su mažiausiu „pelnu vienai papildomai akcijai" įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą anksčiau už kitas, kurių pelnas vienai papildomai akcijai yra didesnis. Pasirinkimo sandoriai ir akcijų garantijos paprastai įtraukiami(-os) pirmiausiai, nes jie (jos) neveikia apskaičiavimų skaitiklio.

Pasirinkimo sandoriai, akcijų garantijos ir jų ekvivalentai

45. ***Skaičiuodamas sumažintąjį pelną vienai akcijai, ūkio subjektas turi atsižvelgti į pelną vienai akcijai mažinančių pasirinkimo sandorių ir akcijų garantijų panaudojimą. Dėl šių priemonių gautinos įplaukos turi būti laikomos gautomis dėl paprastųjų akcijų išleidimo vidutine atskaitomybės laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Skirtumas tarp išleistų paprastųjų akcijų skaičiaus ir paprastųjų akcijų, kurios būtų buvusios išleistos vidutine atskaitomybės laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina, skaičiaus turi būti laikomas paprastųjų akcijų išleidimu be jokio atlygio.***

46. Pasirinkimo sandoriai ir akcijų garantijos mažina pelną vienai akcijai tada, kai dėl jų paprastosios akcijos būtų išleidžiamos mažesne negu vidutine atskaitomybės laikotarpio paprastųjų akcijų rinkos kaina. Sumažinimo suma gaunama, iš paprastųjų akcijų vidutinės atskaitomybės laikotarpio rinkos kainos atėmus išleidimo kainą. Dėl to, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, potencialias paprastąsias akcijas reikia laikyti susidedančiomis iš šių dviejų dalių:

a) sutarties išleisti apibrėžtą paprastųjų akcijų skaičių jų vidutine atskaitomybės laikotarpio rinkos kaina. Tokios paprastosios akcijos laikomos tinkamai įkainotomis ir nei mažinančiomis, nei didinančiomis pelną vienai akcijai. Į jas neatsižvelgiama skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai.

b) sutarties išleisti likusias paprastąsias akcijas be jokio atlygio. Tokios paprastosios akcijos nekuria įplaukų ir neturi įtakos pelnui ar nuostoliui, priskirtinam išleistoms, bet dar neapmokėtoms paprastosioms akcijoms. Dėl to tokios akcijos yra pelną vienai akcijai mažinančios, ir, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, pridedamos prie išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičiaus.

47. Pasirinkimo sandoriai ir akcijų garantijos turi mažinantį poveikį tik tada, kai paprastųjų akcijų vidutinė atskaitomybės laikotarpio rinkos kaina viršija pasirinkimo sandorių ir akcijų garantijų panaudojimo kainą (t.y. jie / jos yra „piniguose"). Anksčiau į apskaitą įtrauktas pelnas vienai akcijai retrospektyviai nekoreguojamas tam, kad atspindėtų paprastųjų akcijų kainų pokyčius.

▼M6

47A. Akcijų pasirinkimo sandorių ir kitų susitarimų, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuriems taikomas 2 TFAS „*Akcijomis išreikštas mokėjimas*", atžvilgiu 46 paragrafe minima išleidimo kaina ir 47 paragrafe minima pasinaudojimo kaina turi apimti bet kokių prekių ar paslaugų, turinčių būti ateityje suteiktų ūkio subjektui pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, tikrąją vertę.

▼M5

48. Darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai su fiksuotomis arba kitaip nustatomomis sąlygomis, taip pat neprivalomojo apmokėjimo paprastosios akcijos sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimo metu laikomi(-os) pasirinkimo sandoriais, net jei neprivalomas akcijų apmokėjimas nėra apibrėžtas. Suteikimo dieną jos laikomos išleistomis ir dar neapmokėtomis. Rezultatais grindžiami darbuotojų akcijų pasirinkimo sandoriai laikomi neapibrėžtai išleistinomis akcijomis, nes jų išleidimas yra neapibrėžtas nurodytų sąlygų tenkinimo ir laiko tėkmės atžvilgiu.

Konvertuojamos priemonės

49. Konvertuojamų priemonių pelną vienai akcijai mažinantį poveikį turi atspindėti sumažintasis pelnas vienai akcijai pagal 33 ir 36 paragrafus.

▼M5

50. Konvertuojamos privilegijuotosios akcijos yra pelną vienai akcijai didinančios tada, kai tokių akcijų dividendų, deklaruojamų arba kaupiamų dabartiniu laikotarpiu, suma, tenkanti paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną vienai akcijai. Panašiai ir konvertuojama skola didina pelną vienai akcijai, kai tik jos palūkanos (išgrynintos nuo mokesčių ir kitų pajamų arba sąnaudų pokyčių), tenkančios paprastajai akcijai, gaunamai konvertavimo būdu, viršija pagrindinį pelną vienai akcijai.

51. Konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų išpirkimas arba indukuotas konvertavimas gali paveikti tik dalį anksčiau buvusių išleistų neapmokėtų konvertuojamų privilegijuotųjų akcijų. Tokiais atvejais bet koks atlygio perviršis, minimas 17 paragrafe, yra priskiriamas toms akcijoms, kurios išperkamos arba konvertuojamos su tikslu nustatyti, ar likusios neapmokėtos privilegijuotosios akcijos yra pelną vienai akcijai mažinančios. Išpirktos arba konvertuotos akcijos vertinamos atskirai nuo neišpirktų ar nekonvertuotų akcijų.

Neapibrėžtai išleistinos akcijos

52. Kaip ir skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai, neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos laikomos išleistomis, bet dar neapmokėtomis ir įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą, jeigu tenkinamos reikiamos sąlygos (t.y. yra įvykę tam tikri įvykiai). Neapibrėžtai išleistinos akcijos įtraukiamos nuo atskaitomybės laikotarpio pradžios (o jei vėliau – nuo neapibrėžto susitarimo dėl akcijų dienos). Jeigu sąlygos nėra tenkinamos, tuomet į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą įtraukiamas neapibrėžtai išleistinų akcijų skaičius grindžiamas akcijų, kurios būtų išleistinos, jei atskaitomybės laikotarpio pabaiga būtų ir neapibrėžtumo laikotarpio pabaiga, skaičiumi. Jeigu, neapibrėžtumo laikotarpiui pasibaigus, reikiamos sąlygos netenkinamos, pataisymas neleidžiamas.

53. Jei neapibrėžtojo išleidimo sąlyga yra nustatyto pelno lygio pasiekimas arba palaikymas per laikotarpį, o šis lygis pasiekiamas atskaitomybės laikotarpio pabaigoje ir turi būti palaikomas papildomu laikotarpiu po atskaitomybės laikotarpio pabaigos, tuomet papildomos paprastosios akcijos laikomos išleistomis ir neapmokėtomis, jei, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, gaunamas sumažėjęs rezultatas. Tokiu atveju sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimas grindžiamas paprastųjų akcijų, kurios būtų išleistos, jei pelno suma atskaitomybės laikotarpio pabaigoje būtų tapati pelno sumai neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičiumi. Kadangi pelnas būsimaisiais laikotarpiais gali keistis, skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai šios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes dar nėra tenkinamos visos privalomos sąlygos.

54. Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimoji paprastųjų akcijų rinkos kaina. Šiuo atveju, jei gaunamas sumažėjęs rezultatas, sumažintas pelnas vienai akcijai skaičiuojamas pagal paprastųjų akcijų, kurios būtų išleidžiamos, jei rinkos kaina atskaitomybės laikotarpio pabaigoje būtų rinkos kaina neapibrėžtumo laikotarpio pabaigoje, skaičių. Jeigu sąlyga grindžiama rinkos kainų vidurkiu per laikotarpį, ilgesnį už ataskaitinį laikotarpį, naudojamas praeito laikotarpio vidurkis. Kadangi rinkos kaina būsimuoju laikotarpiu gali keistis, į pagrindinio pelno vienai akcijai skaičiavimą tokios neapibrėžtai išleistinos paprastosios akcijos neįtraukiamos iki neapibrėžtumo laikotarpio pabaigos, nes nėra tenkinamos visos privalomos sąlygos.

55. Neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių gali nulemti būsimas paprastųjų akcijų pelnas ir būsimos kainos. Tokiais atvejais paprastųjų akcijų skaičius įtraukiamas į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą, atsižvelgiant į abi sąlygas (t.y. pelną iki šios dienos ir atskaitomybės laikotarpio pabaigos rinkos kainą). Neapibrėžtai išleistinos akcijos neįtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą, jei netenkinamos abi šios sąlygos.

56. Kitais atvejais neapibrėžtai išleistinų paprastųjų akcijų skaičių lemia ne pelnas ar rinkos kaina, o kita sąlyga (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 sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą pagal atskaitomybės laikotarpio pabaigos minėtų sąlygų būklę.

57. Neapibrėžtai išleistinos potencialios paprastosios akcijos (išskyrus tas, kurioms taikomas neapibrėžtas susitarimas dėl akcijų, pvz., neapibrėžtai išleistinos konvertuojamos priemonės) įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą šiuo būdu:

a) ūkio subjektas nustato, ar potencialios paprastosios akcijos gali būti laikomos išleistinomis, remdamasis nustatytomis jų išleidimo sąlygomis pagal neapibrėžtų paprastųjų akcijų nuostatas 52-56 paragrafuose;

▼M5

ir

b) jei šios potencialios paprastosios akcijos turėtų atsispindėti skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, ūkio subjektas nustato jų poveikį sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimui pagal nuostatas, nurodytas: pasirinkimo sandorių ir akcijų garantijų – 45-48 paragrafuose, konvertuojamų priemonių – 49-51 paragrafuose, sutarčių, galimų įvykdyti paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, – 58-61 paragrafuose. Kitas nuostatas ūkio subjektas taiko tinkamu būdu.

Tačiau panaudojimas arba konvertavimas, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, nenumatomas, jei nenumatomas panašių išleistų ir dar neapmokėtų potencialių paprastųjų akcijų, kurios nėra neapibrėžtai išleistinos, panaudojimas arba konvertavimas.

Sutartys, kurios gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais

58. ***Kai 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 sumažintąjį pelną vienai akcijai, jei jų poveikis yra mažinantis.***

59. Kai tokia sutartis apskaitoma kaip turtas ar įsipareigojimas arba turi nuosavybės ir įsipareigojimo požymių, ūkio subjektas turi koreguoti skaičiavimo skaitiklį dėl bet kokių pelno ar nuostolio pokyčių, kurie būtų atsiradę per atskaitomybės laikotarpį, jei visa sutartis būtų buvusi klasifikuojama kaip nuosavybės priemonė. Toks koregavimas panašus į koregavimus, kurie turi būti atliekami pagal 33 paragrafą.

60. ***Kai sutartys pagal savininko pasirinkimo teisę gali būti vykdomos paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai turi būti panaudojamas atsiskaitymas pinigais arba akcijomis, priklausomai nuo to, 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 atsiskaityti už pagrindinę sumą grynaisiais pinigais arba savo paties paprastosiomis akcijomis. Kitas pavyzdys – pasirašomas pasirinkimo parduoti sandoris, leidžiantis jo savininkui pasirinkti atsiskaitymą paprastosiomis akcijomis arba grynaisiais pinigais.

Nupirkti pasirinkimo sandoriai

62. Nupirkti pasirinkimo parduoti sandoriai ir nupirkti pasirinkimo pirkti sandoriai (t.y. ūkio subjekto pasirinkimo sandoriai jo paties paprastosioms akcijoms) neįtraukiami į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą, nes juos įtraukus pelnas vienai akcijai padidėtų. Pasirinkimo parduoti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jei jo panaudojimo kaina būtų aukštesnė už rinkos kainą, o pasirinkimo pirkti sandoris būtų panaudojamas tik tada, jei 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), atspindimos skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai tada, kai jų poveikis yra mažinantis. Jei tokios sutartys per atskaitomybės laikotarpį yra „brangios" (t.y. jų panaudojimo arba atsiskaitymo kaina viršija vidutinę to laikotarpio rinkos kainą), potencialus pelną vienai akcijai mažinantis poveikis turi būti skaičiuojamas taip:***

a) ***daroma prielaida, kad atskaitomybės laikotarpio pradžioje bus išleista pakankamai paprastųjų akcijų (vidutine laikotarpio rinkos kaina) tam, 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 (skirtumas tarp paprastųjų akcijų, darant prielaidą, kad jos išleistos, skaičiaus ir paprastųjų akcijų, gaunamų įvykdžius sutartį, skaičiaus) įtraukiamos skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai.***

RETROSPEKTYVŪS KOREGAVIMAI

64. ***Jeigu išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų arba potencialių paprastųjų akcijų skaičius išauga dėl kapitalizavimo, papildomo išleidimo ar akcijų padalijimo arba sumažėja dėl atvirkštinio akcijų padalijimo, tada***

▼M5

pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimas visų pateikiamų atskaitomybės laikotarpių atžvilgiu turi būti koreguojamas retrospektyviai. Jeigu tokie pasikeitimai įvyksta po balanso datos, tačiau prieš įgaliojimą skelbti finansinę atskaitomybę, pelno vienai akcijai skaičiavimai to laikotarpio ir bet kurių kitų ankstesniųjų laikotarpių finansinėse ataskaitose turi būti atliekami pagal naują akcijų skaičių. Turi būti nurodomas faktas, kad pelno vienai akcijai skaičiavimai atspindi tokius akcijų skaičiaus pasikeitimus. Be to, pagrindinis ir sumažintasis pelnas vienai akcijai visais atskaitomybės pateikimo laikotarpiais turi būti koreguojami dėl:

a) ***klaidų ir koregavimų po apskaitos politikos pakeitimo, apskaitomų retrospektyviai, poveikio;***

ir

b) ***verslo jungimo, t.y. interesų suvienijimo, poveikio.***

65. Ūkio subjektas netaiso ankstesniųjų laikotarpių sumažintojo pelno vienai akcijai, jeigu pasikeičia prielaidos, naudotos skaičiuojant pelną vienai akcijai, arba jei potencialios paprastosios akcijos konvertuojamos į paprastąsias akcijas.

SUMAŽINTOJO PELNO VIENAI AKCIJAI PATEIKIMAS

66. ***Ūkio subjektas savo pelno (nuostolio) ataskaitoje turi pateikti pelno arba nuostolio dėl tęsiamos veiklos, priskirtino patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai, taip pat pelno arba nuostolio, priskirtino patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai per atskaitomybės laikotarpį kiekvienos paprastųjų akcijų klasės, turinčios skirtingas teises į atskaitomybės laikotarpio pelno dalį, atžvilgiu. Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai vienodai išsamiai visais atskaitomybės laikotarpiais.***

67. Pelnas vienai akcijai pateikiamas kiekvieno laikotarpio, kuriam sudaroma pelno (nuostolio) ataskaita, atžvilgiu. Jeigu pateikiamas bent vieno atskaitomybės laikotarpio sumažintasis pelnas vienai akcijai, turi būti pateikiamas visų atskaitomybės laikotarpių pelnas vienai akcijai, net jei jis sutampa su pagrindiniu pelnu vienai akcijai. Jei pagrindinis ir sumažintasis pelnas vienai akcijai yra lygūs, galima juos abu pateikti vienoje pelno (nuostolio) ataskaitos eilutėje.

68. ***Ūkio subjektas, apskaitantis nutraukiamąją veiklą, turi nurodyti pagrindinę ir sumažintąją sumas vienai akcijai dėl nutraukiamosios veiklos arba pelno (nuostolio) ataskaitoje, arba finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.***

69. ***Ūkio subjektas turi pateikti pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai net ir tada, jeigu šios sumos yra neigiamos (t.y. nuostolis vienai akcijai).***

INFORMACIJOS PATEIKIMAS

70. ***Ūkio subjektas turi pateikti:***

a) ***sumas, kurios naudojamos kaip skaitikliai skaičiuojant pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai, taip pat šių sumų suderinimą su atskaitomybės laikotarpio pelnu arba nuostoliu, priskirtinu patronuojančiai įmonei. Atliekant suderinimus turi būti atsižvelgta į atskirą kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną vienai akcijai, poveikį.***

b) ***paprastųjų akcijų skaičiaus svertinį vidurkį, naudojamą kaip vardiklį skaičiuojant pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai, taip pat tokių vardiklių tarpusavio suderinimą. Suderinimas turi išskirti atskirą kiekvienos priemonių klasės, veikiančios pelną vienai akcijai, poveikį.***

c) ***priemones (įskaitant neapibrėžtai išleistinas akcijas), ateityje galinčias sumažinti pagrindinį pelną vienai akcijai, tačiau neįtrauktas į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą dėl to, kad pateikiamuoju atskaitomybės laikotarpiu jos turėjo didinantį poveikį.***

d) ***aprašymą tų paprastųjų akcijų sandorių arba potencialių paprastųjų akcijų sandorių (išskyrus sandorius, apskaitomus pagal 64 paragrafą), kurie įvyksta po balanso datos ir būtų žymiai pakeitę atskaitomybės laikotarpio pabaigoje esančių nepadengtų paprastųjų akcijų arba potencialių paprastųjų akcijų skaičių, jei būtų įvykę prieš atskaitomybės laikotarpio pabaigą.***

71. 70 paragrafo d) punkte pateikiamų sandorių pavyzdžiai yra:

▼**M5**

a) akcijų išleidimas už grynuosius pinigus;

b) akcijų išleidimas, kai balanso dieną turima skola arba neapmokėtos privilegijuotosios akcijos padengiamos įplaukomis;

c) išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų išpirkimas;

d) potencialių paprastųjų akcijų, esančių išleistų ir neapmokėtų balanso dieną, konvertavimas arba panaudojimas, paverčiant jas paprastosiomis akcijomis;

e) pasirinkimo sandorių, akcijų garantijų arba konvertuojamųjų priemonių išleidimas;

ir

f) sąlygų, dėl kurių būtų išleidžiamos neapibrėžtai išleistinos akcijos, pasiekimas.

Pelno vienai akcijai sumos nekoreguojamos tam, kad būtų parodomas tokių sandorių, įvykstančių jau po balanso datos, poveikis, nes šie sandoriai neveikia kapitalo, naudoto ataskaitinio laikotarpio pelnui arba nuostoliui gauti, sumos.

72. Finansinės priemonės ir kitos sutartys, kuriančios potencialias paprastąsias akcijas, gali apimti nuostatas ir sąlygas, veikiančias pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai vertinimą. Tokios nuostatos ir sąlygos gali nulemti, ar kurios nors potencialios paprastosios akcijos turi mažinantį poveikį, ar ne, o jei turi – koks yra šis poveikis išleistų ir dar neapmokėtų akcijų skaičiaus svertiniam vidurkiui; taip pat kitus dėl to įvykstančius pelno arba nuostolio, priskirtino paprastosios nuosavybės savininkams, koregavimus. Ūkio subjektas yra skatinamas pateikti tokių finansinių priemonių ir kitų sutarčių nuostatas ir sąlygas, jeigu kitu atveju to nereikalaujama (žr. ►**M12** 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas* ◄).

73. ***Jei ūkio subjektas, be pagrindinio ir sumažinto pelno vienai akcijai, pateikia sumas vienai akcijai, naudodamas kitokį nei reikalaujama šiame Standarte pelno (nuostolio) ataskaitos komponentą, tokios sumos turi būti skaičiuojamos naudojant paprastųjų akcijų svertinį vidurkį, nustatomą pagal šį Standartą. Pagrindinio ir sumažintojo pelno vienai akcijai sumos, siejamos su tokiu komponentu, turi būti nurodomos vienodai išsamiai ir pateikiamos finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Ūkio subjektas turi nurodyti pagrindą, kuriuo nustatomas(-i) skaitiklis(-iai), įskaitant tai, ar pelno vienai akcijai sumos yra prieš apmokestinimą, ar po jo. Jei naudojamas pelno (nuostolio) ataskaitos komponentas, kuris nepateikiamas kaip pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio eilutė, turi būti pateiktas šio naudojamo komponento ir pelno (nuostolio) ataskaitoje pateiktos straipsnio eilutės sutikrinimas.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

74. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.***

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

75. Šis Standartas pakeičia 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*" (išleistą 1997 m.).

76. Šis Standartas pakeičia NAK-24 „*Pelnas vienai akcijai - finansinių priemonių ir kitos sutartys, už kurias galima atsiskaityti akcijomis*".

▼M5

A PRIEDĖLIS

Taikymo nuorodos

Šis priedėlis yra neatskiriama šio Standarto dalis.

Patronuojančiai įmonei priskirtinas pelnas arba nuostolis

A1. Skaičiuojant pelną vienai akcijai konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, nuoroda į pelną arba nuostolį, priskirtiną patronuojančiai įmonei, taikoma konsoliduotos įmonės pelnui arba nuostoliui po atitinkamo mažumos dalių koregavimo.

Teisių išleidimas

A2. Paprastųjų akcijų išleidimas per potencialių paprastųjų akcijų panaudojimą arba konvertavimą paprastai papildomo elemento nesuteikia. Taip yra todėl, kad potencialios paprastosios akcijos paprastai išleidžiamos pilna jų verte. Tai nulemia proporcingą ūkio subjekto turimų išteklių pasikeitimą. Tačiau išleidžiant teises jų panaudojimo kaina dažnai būna mažesnė už akcijų tikrąją vertę. Dėl to, kaip pažymima 27 paragrafo b) punkte, toks teisių išleidimas apima papildomą elementą. Jeigu teisių išleidimas siūlomas visiems akcininkams, tuomet paprastųjų akcijų, naudojamų skaičiuojant pagrindinį ir sumažintąjį pelną akcijai visais laikotarpiais prieš teisių išleidimą, skaičius yra prieš teisių emisiją išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius, padaugintas iš šio veiksnio:

(Tikroji vienos akcijos vertė prieš pat teisės panaudojimą)/(Teorinė vienos akcijos tikroji vertė, jeigu teisės nebūtų panaudotos)

Teorinė vienos akcijos tikroji vertė (jeigu teisės nebūtų panaudotos) skaičiuojama pridedant bendrą akcijų rinkos verčių prieš pat teisių panaudojimą sumą prie įplaukų dėl teisių panaudojimo sumos ir padalijant gautą sumą iš akcijų, po teisių panaudojimo esančių išleistų ir nepanaudotų, skaičiaus. Kada pačiomis teisėmis prieš jų panaudojimo datą viešai prekiaujama atskirai nuo akcijų, tuomet tikroji vertė šio skaičiavimo tikslu nustatoma tokia, kokia ji yra paskutinės dienos pabaigoje, kai akcijomis prekiaujama kartu su teisėmis.

Kontrolinis skaičius

A3. Kontrolinio skaičiaus sąvokos, aprašytos 42 ir 43 paragrafe, taikymui pailiustruoti įsivaizduokite, kad ūkio subjektas dėl tęsiamosios veiklos turi 4 800 PV (*) pelną, priskirtiną patronuojančiai įmonei, - 7 200 PV nuostolį dėl nutraukiamosios veiklos, priskirtiną patronuojančiai įmonei, - 2 400 PV nuostolį, priskirtiną patronuojančiai įmonei, 2 000 paprastųjų akcijų bei 400 išleistų ir dar neapmokėtų potencialių paprastųjų akcijų. Ūkio subjekto pagrindinis pelnas vienai akcijai yra 2.40 PV dėl tęsiamosios veiklos, - 3.60 PV dėl nutraukiamosios veiklos ir - 1.20 PV dėl nuostolio. 400 potencialių paprastųjų akcijų įtraukiama į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą, nes gaunamas 2.00 PV pelnas vienai akcijai dėl tęsiamosios veiklos turi mažinantį poveikį, padarius prielaidą, kad šios 400 potencialių paprastųjų akcijų nedaro įtakos pelnui ar nuostoliui. Kadangi pelnas dėl tęstinės veiklos, priskirtinas patronuojančiai įmonei, yra kontrolinis skaičius, ūkio subjektas į kitas pelno vienai akcijai skaičiavimo sumas įtraukia ir 400 šių potencialių paprastųjų akcijų, net jei gaunamos pelno vienai akcijai sumos turi didinantį poveikį, lyginant su pagrindinio pelno vienai akcijai sumomis, t.y. nuostolis vienai akcijai yra mažesnis [- 3.00 PV vienai akcijai nuostolio dėl nutraukiamosios veiklos atžvilgiu ir - 1.00 PV vienai akcijai nuostolio atžvilgiu].

Vidutinė paprastųjų akcijų rinkos kaina

A4. Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, paprastųjų akcijų, laikomų išleistomis, vidutinė rinkos vertė skaičiuojama paprastųjų akcijų vidutinės laikotarpio rinkos kainos pagrindu. Teoriškai kiekvienas rinkos sandoris, įtraukiantis ūkio subjekto paprastąsias akcijas, galėtų būti įtraukiamas nustatant vidutinę rinkos kainą. Tuo tarpu praktiškai paprastai tinka paprastas savaitės arba mėnesio kainų vidurkis.

A5. Paprastai vidutinės rinkos kainos skaičiavimui tinka rinkos uždarymo kainos. Kada kainos smarkiai svyruoja, tinkamesnę kainą paprastai suteikia aukščiausiųjų ir žemiausiųjų kainų vidurkis. Metodas, naudojamas vidutinės rinkos kainos skaičiavimui, turi būti naudojamas nuosekliai, jei netampa neinformatyviu dėl pasikeitusių sąlygų. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, vidutinės rinkos kainos skaičiavimui kelis metus naudojantis

(*) Šiame priede sumos yra pateikiamos „piniginiais vienetais” (PV).

▼M5

santykinai stabilias rinkos uždarymo kainas, gali pradėti skaičiuoti aukščiausių ir žemiausių kainų vidurkį tada, jeigu kainos pradeda smarkiai svyruoti, taigi rinkos uždarymo kainos daugiau nebeužtikrina reprezentatyvios vidutinės kainos.

Pasirinkimo sandoriai, akcijų garantijos ir jų ekvivalentai

A6. Pasirinkimo sandoriai arba akcijų garantijos konvertuojamoms priemonėms pirkti yra laikomi(-os) panaudotais(-omis) konvertuojamai priemonei pirkti tada, jei vidutinės konvertuojamos priemonės ir paprastųjų akcijų, gaunamų po konvertavimo, kainos viršija pasirinkimo sandorių arba akcijų garantijų panaudojimo kainas. Tačiau panaudojimas laikomas įvykdomu tik tada, jei įvykdomu laikomas ir panašių išleistų neapmokėtų konvertuojamų priemonių konvertavimas.

A7. Pasirinkimo sandoriai ar akcijų garantijos gali leisti ūkio subjekto (arba jo patronuojančios ar dukterinės įmonės) skolos ar kitų priemonių oficialų pasiūlymą, arba reikalauti tokio pasiūlymo, už visą panaudojimo kainą arba jos dalį. Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, šie pasirinkimo sandoriai arba akcijų garantijos 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 pagal pasirinkimo sandorio arba akcijų garantijos susitarimą, o dėl to atsirandanti nuolaida kuria faktinę panaudojimo kainą, žemesnę už paprastųjų akcijų, gaunamų dėl panaudojimo, rinkos kainą. Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai arba akcijų garantijos yra laikomi(-os) panaudotais(-omis), o skolos arba kitos priemonės laikomos oficialiai siūlomomis. Jei siūlymas už grynuosius pinigus yra palankesnis pasirinkimo sandorio arba akcijų garantijos savininkui, o sutartis leidžia siūlymą už grynuosius pinigus, siūlymas pinigais laikomas įvykusiu. Bet kokios mokamos skolos, laikomos oficialiai siūloma, palūkanos (po apmokestinimo) prijungiamos atgal, 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 akcijų garantijų pagrindinės sąlygos gali reikalauti, kad įplaukos, gaunamos dėl šių priemonių panaudojimo, būtų taikomos išpirkti ūkio subjekto (arba jo patronuojančios ar dukterinės įmonės) skoloms ar kitoms priemonėms. Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, tokie pasirinkimo sandoriai arba akcijų garantijos laikomi(-os) panaudojamais(-momis), o įplaukos – skiriamomis skolai išpirkti šios skolos vidutine rinkos kaina, o ne paprastosioms akcijoms pirkti. Tačiau įplaukų, gaunamų dėl menamojo panaudojimo, perviršis, viršijantis sumą, skirtą menamam skolos išpirkimui, panaudojamas (t.y. laikant jį skirtu paprastosioms akcijoms atpirkti) skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai. Bet kokios skolos, laikomos nupirkta, palūkanos (po apmokestinimo) prijungiamos atgal tam, kad pakoreguotų skaitiklį.

Pasirašyti pasirinkimo parduoti sandoriai

A10. 63 paragrafo taikymui pailiustruoti įsivaizduokime, kad ūkio subjektas turi 120 išleistų, bet neapmokėtų pasirašytų pasirinkimo parduoti sandorių, skirtų paprastosioms akcijoms, kurių panaudojimo kaina lygi 35 PV. Jo paprastųjų akcijų vidutinė laikotarpio rinkos kaina yra 28 PV. Skaičiuodamas sumažintąjį pelną vienai akcijai, ūkio subjektas laiko, kad atskaitomybės 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 tenkinant pasirinkimo parduoti sandorį (30 papildomų paprastųjų akcijų), skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai pridedamas prie skaitiklio.

Dukterinių įmonių, bendrų įmonių arba asocijuotų įmonių priemonės

A11. Dukterinės įmonės, bendros įmonės arba asocijuotos įmonės potencialios paprastosios akcijos, konvertuojamos į dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės paprastąsias akcijas arba į patronuojančios įmonės, dalininko ar investuotojo (atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto) paprastąsias akcijas, įtraukiamos į sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą šitaip:

a) dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės išleistos priemonės, suteikiančios jų savininkams gebėjimą gauti dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės paprastųjų akcijų, įtraukiamos į dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimą. Toks pelnas vienai

▼M5

akcijai vėliau įtraukiamas į atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pelno vienai akcijai skaičiavimą, grindžiamą šio ūkio subjekto turimomis dukterinės įmonės, bendros įmonės arba asocijuotos įmonės priemonėmis.

b) dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės priemonės, konvertuojamos į atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto paprastąsias akcijas, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, apsvarstomos kartu su atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis. Taip pat ir pasirinkimo sandoriai arba akcijų garantijos, dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės išleisti (-os) atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto paprastosioms akcijoms pirkti, skaičiuojant konsoliduotą sumažintą pelną vienai akcijai, apsvarstomi(-os) drauge su šio ūkio subjekto potencialiomis paprastosiomis akcijomis.

A12. Siekiant nustatyti atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto išleistų priemonių, konvertuojamų į dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės paprastąsias akcijas, poveikį pelnui vienai akcijai, šios priemonės laikomos konvertuotomis, o skaitiklis (pelnas arba nuostolis, priskirtinas patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams) koreguojamas taip, kaip būtina pagal 33 paragrafą. Be to, skaitiklis pakoreguojamas dėl bet kokių atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto užfiksuotų pelno arba nuostolio pokyčių (pvz., dividendų pajamų arba pajamų pagal nuosavybės metodą), priskirtinų dukterinės įmonės, bendros įmonės ar asocijuotos įmonės paprastųjų akcijų, esančių išleistų ir neapmokėtų dėl menamojo konvertavimo, skaičiaus padidėjimui. Sumažintojo pelno vienai akcijai skaičiavimo vardiklis nėra veikiamas, nes atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto išleistų ir dar neapmokėtų paprastųjų akcijų skaičius dėl manomojo konvertavimo nepasikeistų.

Prisidedančios nuosavybės priemonės ir dviklasės paprastosios akcijos

A13. Kai kurių ūkio subjektų nuosavybė apima:

a) priemones, gaunančias dividendus drauge su paprastosiomis akcijomis pagal iš anksto nustatytą formulę (pavyzdžiui, dvi už vieną), kartais ribojant tokio dalyvavimo 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 sumažintąjį pelną vienai akcijai konvertuotomis laikomos tos priemonės, aprašytos A13 paragrafe, kurios konvertuojamos į paprastąsias akcijas, jei gaunamas mažinantis poveikis. Priemonių, nekonvertuojamų į paprastųjų akcijų klasę, atžvilgiu atskaitomybės laikotarpio pelnas arba nuostolis paskirstomas skirtingoms akcijų ir dalyvaujančių nuosavybės priemonių klasėms pagal jų dividendų gavimo teises arba kitas teises į nepaskirstytojo pelno dalį. Skaičiuojant pagrindinį ir sumažintąjį pelną vienai akcijai:

a) pelnas arba nuostolis, priskirtinas patronuojančios įmonės paprastosios nuosavybės savininkams, koreguojamas (pelnas mažinamas, nuostolis didinamas) atskaitomybės laikotarpiu deklaruotų dividendų suma kiekvienos akcijų klasės atžvilgiu, taip pat sutartine dividendų (arba dalyvaujančių obligacijų palūkanų) suma, kuri turi būti sumokama ataskaitiniu laikotarpiu (pavyzdžiui, nesumokėtų kaupiamųjų dividendų).

b) likęs pelnas arba nuostolis paskirstomas paprastosioms akcijoms ir dalyvaujančioms nuosavybės priemonėms taip, kad kiekviena priemonė turėtų savo pelno dalį – tarsi visas laikotarpio pelnas arba nuostolis būtų buvęs paskirstytas. Bendras pelnas arba nuostolis, paskirstomas kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, nustatomas sudedant dividendams paskirstytas sumas ir pagal dalyvavimo elementą paskirstytas sumas.

c) visa pelno arba nuostolio suma, paskirstyta kiekvienai nuosavybės priemonių klasei, dalijama iš išleistų ir dar neapmokėtų priemonių, kurioms pelnas yra paskirstomas, skaičiaus, kad būtų galima nustatyti priemonės pelną vienai akcijai.

Skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, visos išleistomis laikomos potencialios paprastosios akcijos prijungiamos prie išleistų ir neapmokėtų paprastųjų akcijų.

▼M5

Iš dalies apmokėtos akcijos

A15. Kada paprastosios akcijos yra išleistos, bet nepilnai apmokėtos, skaičiuojant pagrindinį pelną vienai akcijai jos vertinamos kaip paprastųjų akcijų dalys, jei joms buvo suteikta teisė į laikotarpio dividendus, atskaitomybės laikotarpiu skiriamus visiškai apmokėtoms akcijoms.

A16. Jeigu iš dalies apmokėtos akcijos neturi teisės į dividendus atskaitomybės laikotarpiu, tuomet, skaičiuojant sumažintąjį pelną vienai akcijai, su jomis turi būti elgiamasi kaip su akcijų garantijų arba pasirinkimo sandorių ekvivalentais. Laikoma, kad nesumokėtas likutis rodo lėšas, panaudotas paprastųjų akcijų pirkimui. Įtrauktų į sumažintąjį pelną vienai akcijai akcijų skaičius yra skirtumas tarp pasirašytų akcijų skaičiaus ir laikomų nupirktomis akcijų skaičiaus.

▼M5

B PRIEDĖLIS

Kitų nutarimų pataisos

Šiame priedėlyje esančios pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ankstesniam atskaitomybės laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniajam laikotarpiui.

B1. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės Standartuose, įskaitant Tarptautinius apskaitos Standartus ir Aiškinimus, galimuose pritaikyti 2003 gruodžio mėn., nuorodos į dabartinę 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*" versiją keičiamos 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*".

▼B

34-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (34 TAS)

Tarpinė finansinė atskaitomybė

Šį tarptautinį apskaitos standartą TASK valdyba patvirtinto 1998 m. vasario mėnesį. Šis standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

2000 m. balandžio mėn., remiantis 40 TAS „Investicinis turtas", buvo ištaisytas C priedo 7 paragrafas.

ĮVADAS

1. Šis standartas (34 TAS) skirtas tarpinei finansinei atskaitomybei, kurios sudarymo nenagrinėja kiti tarptautiniai apskaitos standartai. 34 TAS galioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedantiems ataskaitiniams laikotarpiams.

2. Tarpinė finansinė atskaitomybė – trumpesnio nei įmonės finansiniai metai laikotarpio finansinė atskaitomybė, kurią sudaro išsamus arba sutrumpintas finansinių ataskaitų rinkinys.

3. Šis standartas nenurodo, kurios įmonės, kaip dažnai ar per kiek laiko nuo tarpinio laikotarpio pabaigos turi pateikti tarpinę finansinę atskaitomybę. TASK nuomone, šiuos klausimus turi spręsti šalių Vyriausybės, vertybinių popierių tvarkymo institucijos, biržos ir apskaitos organizacijos. Šis standartas taikomas, jeigu reikalaujama arba pati įmonė nusprendžia pateikti tarpinę finansinę atskaitomybę pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

4. Šis standartas:

   a) nustato minimalų tarpinės finansinės atskaitomybės turinį, įskaitant atskleidimą, ir

   b) nurodo pripažinimo ir vertinimo apskaitoje principus, kurie turėtų būti taikomi tarpinėje finansinėje atskaitomybėje.

5. Minimalus tarpinės finansinės atskaitomybės turinys – sutrumpintas balansas, sutrumpinta pelno (nuostolio) ataskaita, sutrumpinta pinigų srautų ataskaita, sutrumpinta nuosavybės pokyčių ataskaita ir pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos.

6. Darant prielaidą, kad kiekvienam įmonės tarpinės finansinės atskaitomybės skaitytojui yra prieinama paskutinė jos metinė atskaitomybė, faktiškai nė viena metinės ►M5 aiškinamuoju raštu ◄ pastabų nėra kartojama ar atnaujinama tarpinėje atskaitomybėje. Vietoj to tarpinės atskaitomybės aiškinamojo rašto pastabose visų pirma aiškinami svarbūs pokyčiai ir įvykiai, padedantys suprasti, kaip pasikeitė įmonės finansinė būklė ir rezultatai nuo paskutinės metinės atskaitomybės datos.

7. Tarpinėje finansinėje atskaitomybėje įmonė turi taikyti tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėje finansinėje atskaitomybėje, išskyrus atvejus, kai po paskutinės metinės finansinės atskaitomybės buvo padaryta apskaitos politikos pakeitimų, kurie bus parodomi kitų metų finansinėje atskaitomybėje. Įmonės atskaitomybės pateikimo dažnumas – kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis – neturi paveikti įmonės metinių rezultatų vertinimo. Norint pasiekti šį tikslą, tarpinės atskaitomybės vertinimai turi būti atliekami pagal laikotarpio nuo ataskaitinių metų pradžios iki tarpinės atskaitomybės pateikimo datos duomenis.

8. Šio standarto priede pateikiamos pagrindinės pripažinimo nuorodos ir įvairių rūšių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertinimo tarpinėmis datomis principai. Tarpinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudos apskaičiuojamos remiantis metiniu galiojančio pelno mokesčio vidurkiu, atitinkančiu metinį mokesčių įvertinimą.

▼B

9. Sprendžiant, kaip pripažinti, klasifikuoti ar nurodyti straipsnį tarpinėje finansinėje atskaitomybėje, jo reikšmingumas įvertinamas atsižvelgiant į tarpinio laikotarpio finansinius duomenis, o ne į numatytus metinius duomenis.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	284
Taikymas	284
Apibrėžimai	284
Tarpinės finansinės atskaitomybės turinys	284
Tarpinės finansinės atskaitomybės komponentų minimumas	285
Tarpinės finansinės atskaitomybės forma ir turinys	285
Pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos	286
Tarpinės finansinės atskaitomybės ir TAS atitiktis	287
Laikotarpiai, kurių tarpinę finansinę atskaitomybę reikalaujama pateikti	287
Reikšmingumas	288
Atskleidimas metinėje finansinėje atskaitomybėje	288
Pripažinimas ir vertinimas	288
Tokia pat kaip metinė apskaitos politika	288
Sezoniškai, ciklišk ai ar atsitiktinai gaunamos pajamos	290
Per finansinius metus netolygiai patiriamos išlaidos	290
Pripažinimo ir vertinimo principų taikymas	290
Įvertinimų taikymas	290
Ankstesnių ataskaitinių tarpinių laikotarpių pataisymai	290
Įsigaliojimo data	291

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti minimalų tarpinės finansinės atskaitomybės turinį bei nurodyti pripažinimo ir vertinimo principus, taikomus pilnoje ar sutrumpintoje tarpinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje. Laiku pateikiama ir patikima tarpinė finansinė atskaitomybė padeda investuotojams, kreditoriams ir kitiems vartotojams geriau suprasti įmonės būklę ir likvidumą bei galimybes uždirbti pajamas ir kurti pinigų srautus.

TAIKYMAS

1. Šis standartas nenurodo, kurios įmonės, kaip dažnai ar per kiek laiko nuo tarpinio laikotarpio pabaigos turi pateikti tarpinę finansinę atskaitomybę. Tačiau šalių Vyriausybės, vertybinių popierių tvarkymo institucijos, biržos ir apskaitos organizacijos dažnai reikalauja, kad tos įmonės, kurių skolos ar nuosavybės vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, pateiktų tarpinę finansinę atskaitomybę. Šis standartas taikomas, jeigu reikalaujama arba pati įmonė nusprendžia pateikti tarpinę finansinę atskaitomybę pagal Tarptautinius apskaitos standartus. Tarptautinių apskaitos standartų komitetas skatina įmones, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, pateikti tarpinę finansinę atskaitomybę, atitinkančią šiame standarte nurodytus pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo principus. Paprastai įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, rekomenduojama:

   a) pateikti tarpinę finansinę atskaitomybę bent jau apie finansinių metų pirmosios pusės pabaigos būklę ir

   b) sudaryti sąlygas susipažinti su jų tarpine finansine atskaitomybe ne vėliau kaip po 60 dienų nuo tarpinio laikotarpio pabaigos.

2. Kiekviena finansinė atskaitomybė, metinė ar tarpinė, yra atskirai įvertinama siekiant nustatyti, ar ji atitinka Tarptautinius apskaitos standartus. Faktas, kad tam tikrais finansiniais metais įmonė galėjo nepateikti tarpinės finansinės atskaitomybės ar pateikė tarpinę finansinę atskaitomybę, kuri neatitinka šio standarto, neleidžia teigti, kad įmonės metinė atskaitomybė neatitinka Tarptautinių apskaitos standartų, jei kitais atžvilgiais ji juos atitinka.

▼B

3. Jeigu įmonės tarpinė finansinė atskaitomybė įvertinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus, ji turi atitikti visus šio standarto reikalavimus. 19 paragrafas reikalauja tai nurodyti.

APIBRĖŽIMAI

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Tarpinis laikotarpis – trumpesnis nei visi finansiniai metai finansinės atskaitomybės laikotarpis.

Tarpinė finansinė atskaitomybė – finansinė atskaitomybė, kurią sudaro arba pilnos tarpinio laikotarpio finansinės atskaitomybės rinkinys (kaip aprašyta 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas"), arba sutrumpintos finansinės atskaitomybės rinkinys (kaip aprašyta šiame standarte).

TARPINĖS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TURINYS

▼M5

5. 1 TAS apibūdinama baigtinė finansinė atskaitomybė, apimanti šiuos elementus:

a) balansą;

b) pelno (nuostolio) ataskaitą;

c) nuosavybės pokyčių ataskaitą, kurioje parodomi:

i) visi nuosavybės pokyčiai, arba

ii) nuosavybės pokyčiai, atsiradę ne dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes;

d) pinigų srautų ataskaitą;

ir

e) aiškinamąjį raštą, apimantį svarbių apskaitos politikos priemonių santrauką ir kitas aiškinamąsias pastabas.

▼B

6. Siekiant atskaitomybę pateikti laiku, dėl išlaidų ar norint išvengti anksčiau pateiktos informacijos kartojimo, gali būti reikalaujama arba pati įmonė gali nuspręsti tarpiniais laikotarpiais pateikti mažiau informacijos nei metinėje finansinėje atskaitomybėje. Šis standartas nustato minimalų tarpinės finansinės atskaitomybės turinį, įskaitant sutrumpintą finansinę atskaitomybę ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas. Tarpinė finansinė atskaitomybė skirta tam, kad būtų pateiktas atnaujintas paskutinės visos metinės finansinės atskaitomybės rinkinys. Taigi joje aprašoma nauja veikla, įvykiai, aplinkybės ir nedubliuojama ankstesnėje atskaitomybėje pateikta informacija.

7. Niekas šiame standarte nedraudžia ir netrukdo įmonei pateikiant tarpinę finansinę atskaitomybę skelbti pilnos finansinės atskaitomybės rinkinį (kaip nurodo 1 TAS) vietoj sutrumpintos finansinės atskaitomybės ir pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų. Šis standartas taip pat nedraudžia ir netrukdo įmonei į sutrumpintą tarpinę finansinę atskaitomybę įtraukti daugiau nei minimalų kiekį straipsnių ar pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų, nurodytų šiame standarte. Šio standarto pripažinimo ir vertinimo nuorodos taip pat taikomos visai tarpinio laikotarpio finansinei atskaitomybei, kurioje turėtų būti pateikti visi šio standarto reikalaujami atskleidimai (ypač 16 paragrafo reikalaujamas pasirinktų aiškinamojo rašto pastabų atskleidimas), taip pat ir tie, kurių reikalauja kiti tarptautiniai apskaitos standartai.

Tarpinės finansinės atskaitomybės komponentų minimumas

8. Tarpinę finansinę atskaitomybę turi sudaryti mažiausiai šie komponentai:

a) sutrumpintas balansas;

b) sutrumpinta pelno (nuostolio) ataskaita;

c) sutrumpinta ataskaita, nurodanti: arba i) visus nuosavybės pokyčius, arba ii) kitus nuosavybės pokyčius nei tie, kurie kyla iš kapitalo sandorių su savininkais ir paskirstymo savininkams;

d) sutrumpinta pinigų srautų ataskaita ir

e) pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos.

Tarpinės finansinės atskaitomybės forma ir turinys

9. Jeigu įmonė, sudaranti tarpinę finansinę atskaitomybę, pateikia pilnos finansinės atskaitomybės rinkinį, šios atskaitomybės forma ir turinys turi atitikti 1 TAS pilnos finansinės atskaitomybės rinkiniui keliamus reikalavimus.

10. Jeigu įmonė, sudaranti tarpinę finansinę atskaitomybę, pateikia sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, šios ataskaitos turi apimti mažiausiai kiekvieną straipsnį ir tarpines sumas, kurios buvo įtrauktos į paskutinę jos

▼B

metinę atskaitomybę, ir pasirinktas aiškinamojo rašto pastabas, kaip to reikalauja šis standartas. Papildomi straipsniai ar pastabos turi būti įtraukiami, jeigu juos praleidus tarpinė finansinė atskaitomybė taptų klaidinanti.

11. Pagrindinis ir sumažintasis pelnas vienai akcijai turi būti pateikiamas pilnoje arba sutrumpintoje tarpinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoje.

▼M5

12. 1 TAS pateikiami nurodymai dėl finansinės atskaitomybės struktūros. 1 TAS Taikymo nuorodose vaizduojami būdai, kaip gali būti pateikiamas balansas, pelno (nuostolio) ataskaita ir nuosavybės pokyčių ataskaita.

13. 1 TAS reikalaujama, kad nuosavybės pokyčių ataskaita būtų pateikiama kaip atskiras finansinės atskaitomybės komponentas, o informaciją apie nuosavybės pokyčius, atsirandančius dėl sandorių su nuosavybės valdytojais, veikiančiais pagal savo, kaip nuosavybės valdytojų, galimybes (įskaitant paskirstymus nuosavybės valdytojams) leidžiama parodyti arba ataskaitoje, arba aiškinamajame rašte. Savo tarpinėje nuosavybės pokyčių ataskaitoje ūkio subjektas laikosi to paties formato, kaip ir naujausioje metinėje ataskaitoje.

▼B

14. Tarpinė finansinė atskaitomybė sudaroma konsoliduojant, jeigu įmonės paskutinė metinė finansinė atskaitomybė buvo konsoliduota atskaitomybė. Patronuojančios įmonės atskiros finansinės ataskaitos neatitinka arba nėra lyginamos su konsoliduotomis paskutinės metinės finansinės atskaitomybės ataskaitomis. Jeigu įmonės metinė finansinė atskaitomybė yra įtraukta į patronuojančios įmonės metinę finansinę atskaitomybę ir papildo konsoliduotą finansinę atskaitomybę, šis standartas nei reikalauja, nei draudžia įtraukti patronuojančios įmonės atskiras ataskaitas į įmonės tarpinę finansinę atskaitomybę.

Pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos

15. Įmonės tarpinės finansinės atskaitomybės vartotojams prieinama ir paskutinė tos įmonės metinė finansinė atskaitomybė. Todėl nebūtina tarpinės finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte pateikti palyginti nesvarbios informacijos, kuri jau buvo nurodyta paskutinės metinės finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, papildymus. Tarpinio laikotarpio datą naudingiau paaiškinti įvykius ir sandorius, kurie yra svarbūs, norint suprasti įmonės finansinės būklės ir rezultatų pokyčius nuo paskutinės metinės atskaitomybės datos.

16. Mažiausia, ką įmonė turi įtraukti į savo tarpinės finansinės atskaitomybės aiškinamąjį raštą, yra toliau nurodoma informacija (jeigu ji nenurodyta kitur tarpinėje finansinėje atskaitomybėje). Paprastai informacija turi būti pateikiama finansinių metų iki datos pagrindu. Tačiau įmonė turi nurodyti visus įvykius ir sandorius, kurie yra svarbūs, norint suprasti ataskaitinį tarpinį laikotarpį:

a) atskaitomybę, kurioje taikoma ta pati apskaitos politika ir tie patys tarpinės finansinės atskaitomybės skaičiavimo metodai kaip ir paskutinėje metinėje finansinėje atskaitomybėje arba, jeigu ši politika arba metodai pasikeitė, pokyčio pobūdžio bei poveikio aprašymą;

b) aiškinamojo rašto pastabas apie tarpinio laikotarpio operacijų sezoniškumą ar ciklišKumą;

c) straipsnių, veikiančių turtą, įsipareigojimus, nuosavybę, ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ ar pinigų srautus, kurie yra neįprasto pobūdžio, dydžio ar veikimo apimties, pobūdį ir sumą;

d) ankstesniais ataskaitinių finansinių metų tarpiniais laikotarpiais atskaitomybėje pateiktų sumų įvertinimo pasikeitimų pobūdį ir sumą ar ankstesniais finansiniais metais atskaitomybėje pateiktų sumų įvertinimo pokyčius, jei jie daro svarbų poveikį ataskaitiniam tarpiniam laikotarpiui;

e) skolos ir nuosavybės vertybinių popierių išleidimą, atpirkimą ir apmokėjimą;

f) dividendus (sukauptuosius ar tenkančius vienai akcijai), atskirai sumokėtus už paprastąsias ir kitas akcijas;

g) verslo ar geografinių segmentų segmento pajamas ir rezultatus, pagal tai, kuris yra pagrindinis įmonės segmentų atskaitomybės pagrindas (segmentų duomenų pateikti įmonės tarpinėje finansinėje atskaitomybėje reikalaujama tiktai tada, jei 14 TAS „Segmento atskaitomybė" reikalauja, kad įmonė pateiktų segmentų duomenis metinėje finansinėje atskaitomybėje);

h) po tarpinio laikotarpio pabaigos įvykusius reikšmingus įvykius, kurie nebuvo parodyti tarpinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje;

▼M3

i) ūkio subjekto struktūros pokyčių per tarpinį laikotarpį poveikį, įskaitant verslo jungimus, dukterinių įmonių ir ilgalaikių investicijų įsigijimą ir perleidimą, restruktūrizavimą ir nutraukiamąją veiklą. Verslo jungimo atveju ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri turi būti atskleista pagal 3 TFAS„Verslo jungimai"66-73 paragrafus;

ir

▼B

j) neapibrėžtųjų įsipareigojimų ar neapibrėžtojo turto pokyčius nuo paskutinės metinės atskaitomybės sudarymo datos.

▼M5

17. Informacijos pateikimo rūšių, reikalaujamų pagal 16 paragrafą, pavyzdžiai išdėstyti žemiau. Atskiruose Standartuose ir Aiškinimuose pateikiamos nuorodos, kaip pateikti daugelį šių straipsnių:

a) atsargų nukainojimą iki jų grynosios galimo realizavimo vertės ir tokio nukainojimo atstatymą;

b) ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo arba kito turto vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimą ir tokio nuostolio panaikinimą;

c) bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms atstatymą;

d) ilgalaikio materialiojo turto straipsnių įsigijimą ir perleidimą;

e) ilgalaikio materialiojo turto pirkimo įsipareigojimus;

f) teisminių ginčų sprendimus;

g) ankstesniųjų laikotarpių klaidų ištaisymus;

h) [panaikinta];

i) bet kokį paskolos mokėjimo nevykdymą arba paskolos sutarties pažeidimą, kuris nebuvo ištaisytas balanso dieną arba iki jos;

ir

j) susijusių šalių sandorius.

▼M3

18. Kituose Standartuose nurodoma, kokia konkreti informacija turi būti pateikiama finansinėje atskaitomybėje. Tame kontekste finansinė atskaitomybė – tai finansinių ataskaitų, paprastai įtraukiamų į metinę finansinę atskaitomybę, o kartais ir į kitas ataskaitas, rinkiniai. Pateikti informaciją, kurios reikalaujama kituose Standartuose, išskyrus 16 paragrafo i) papunktyje nustatytus reikalavimus, yra nebūtina, jeigu ūkio subjekto tarpinę finansinę atskaitomybę sudaro vien tik sutrumpintos finansinės ataskaitos ir pasirinktos aiškinamojo rašto pastabos, o ne pilnas finansinių ataskaitų rinkinys.

▼B

Tarpinės finansinės atskaitomybės ir TAS atitiktis

19. Jeigu įmonės tarpinė finansinė atskaitomybė atitinka šį tarptautinį apskaitos standartą, tai turi būti nurodyta. Tarpinė finansinė atskaitomybė neturi būti apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus, jeigu ji neatitinka visų kiekvieno taikomo tarptautinio apskaitos standarto reikalavimų ir kiekvieno atitinkamo Standartų aiškinimo komiteto aiškinimo.

Laikotarpiai, kurių tarpinę finansinę atskaitomybę reikalaujama pateikti

20. Tarpinę finansinę atskaitomybę turi sudaryti tokių laikotarpių tarpinės finansinės ataskaitos (sutrumpintos ar pilnos):

a) ataskaitinio tarpinio laikotarpio pabaigos balansas ir lyginamasis tik ką pasibaigusių finansinių metų balansas;

b) ataskaitinio tarpinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaita ir, didėjančia seka, ataskaitinių finansinių metų iki datos ataskaita su lyginamosiomis tik ką pasibaigusių finansinių metų lyginamųjų tarpinių laikotarpių (ataskaitinių ir metai iki datos) pelno (nuostolio) ataskaitomis;

c) ataskaita, parodanti ataskaitiniais finansiniais metais didėjančius nuosavybės pokyčius iki datos, su lyginamąja tik ką pasibaigusių finansinių lyginamųjų metų iki datos laikotarpių ataskaita ir

d) ataskaitinių finansinių metų iki datos didėjančių pinigų srautų ataskaita su lyginamųjų praėjusių finansinių metų iki datos laikotarpio lyginamąja ataskaita.

21. Įmonei, kurios verslas yra ypač sezoniškas, gali būti naudinga dvylikos mėnesių, pasibaigiančių tarpinės atskaitomybės pateikimo dieną, finansinė informacija ir lyginamoji ankstesniųjų dvylikos mėnesių informacija.

▼B

Atitinkamai skatinama, kad įmonės, kurių verslas labai sezoniškas, apsvarstytų, ar reikia pateikti tokią informaciją ir papildyti ankstesniojo paragrafo reikalaujamą informaciją.

22. A priedas iliustruoja laikotarpius, kurių atskaitomybę įmonės, pateikiančios finansinę atskaitomybę pusmečiais ir ketvirčiais, privalo pateikti.

Reikšmingumas

23. Sprendžiant, kaip pripažinti, vertinti, klasifikuoti ar parodyti straipsnį tarpinėje finansinėje atskaitomybėje, reikšmingumas turi būti įvertinamas pagal tarpinio laikotarpio finansinius duomenis. Vertinant reikšmingumą, turi būti pripažįstama, kad tarpiniai vertinimai gali priklausyti nuo išsamesnio įvertinimo nei metinių finansinių duomenų įvertinimas.

▼M5

24. 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" ir 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*" straipsnis apibūdinamas kaip reikšmingas, jeigu jo nepateikimas arba neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką finansinės atskaitomybės vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. 1 TAS reikalaujama reikšmingus straipsnius pateikti atskirai, įskaitant, pvz., nutraukiamąją veiklą, o 8 TAS reikalaujama pateikti apskaitinių įvertinimų keitimus, klaidas ir apskaitos politikos keitimus. Šiuose dviejuose Standartuose nepateikiamos kiekybinės nuorodos reikšmingumui nustatyti.

25. Nors, įvertinant reikšmingumą, visada privalu vadovautis profesine nuomone, šiame Standarte sprendimas dėl pripažinimo ir pateikimo grindžiamas tarpinio laikotarpio duomenimis, remiantis tarpinių skaičiavimų suprantamumu. Dėl to, pavyzdžiui, neįprasti straipsniai, apskaitos politikos arba įvertinimų keitimai ir klaidos pripažįstami(-os) ir pateikiami(-os) remiantis jų reikšmingumu pagal tarpinio laikotarpio duomenis, tam, kad būtų išvengta klaidinančių išvadų, galinčių kilti dėl nepateikimo. Svarbiausias tikslas yra užtikrinti, kad tarpinė finansinė ataskaita apimtų visą informaciją, svarbią šio ūkio subjekto finansinei būklei ir finansiniam rezultatui tarpiniu laikotarpiu suprasti.

▼B

ATSKLEIDIMAS METINĖJE FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

26. Jeigu tarpiniu laikotarpiu atskaitomybėje pateiktas įvertinimas reikšmingai pasikeičia per paskutinį finansinių metų tarpinį laikotarpį, o atskira to tarpinio laikotarpio atskaitomybė nepateikiama, įvertinimo pasikeitimo pobūdis ir suma turi būti nurodyta tų finansinių metų metinės finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

▼M5

27. 8 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 paragrafo d) punkte reikalaujama panašios informacijos pateikimo tarpinėje finansinėje atskaitomybėje. Pavyzdžiui, tarpinio finansinio laikotarpio įvertinimo keitimai, susiję su atsargų nukainojimu, restruktūrizavimais arba vertės sumažėjimo nuostoliais, pateiktais tų pačių finansinių metų ankstesnio tarpinio laikotarpio atskaitomybėje. Prieš tai esančiame paragrafe reikalaujamas pateikimas yra suderintas su 8 TAS reikalavimu ir turėtų būti siauro pobūdžio – susijęs tik su įvertinimo keitimu. Iš ūkio subjekto nereikalaujama, kad jis įtrauktų papildomą tarpinių laikotarpių finansinę informaciją į savo metinę finansinę atskaitomybę.

▼B

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

Tokia pat kaip metinė apskaitos politika

28. Tarpinėje finansinėje atskaitomybėje įmonė turi taikyti tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėje finansinėje atskaitomybėje, nebent po paskutinės metinės finansinės atskaitomybės datos buvo apskaitos politikos pakeitimų, kurie bus parodyti kitoje metinėje finansinėje atskaitomybėje. Tačiau įmonės finansinės atskaitomybės pateikimo dažnumas (kas metai, kas pusė metų, kas ketvirtis) neturi paveikti jos metinių rezultatų. Šiam tikslui pasiekti tarpinės atskaitomybės pateikimui reikalingi vertinimai turi būti atliekami metai (laikotarpis nuo metų pradžios iki tarpinės atskaitomybės pateikimo datos) iki datos pagrindu.

29. Reikalavimas, kad tarpinėje finansinėje atskaitomybėje įmonė taikytų tą pačią apskaitos politiką kaip ir metinėje finansinėje atskaitomybėje, galėtų atrodyti teigiantis, kad tarpinio laikotarpio vertinimai turėtų būti atliekami taip, tarsi kiekvienas tarpinės atskaitomybės pateikimo laikotarpis būtų atskiras, nepriklausomas atskaitomybės pateikimo laikotarpis. Tačiau nurodydamas, kad įmonės atskaitomybės pateikimo dažnumas neturi paveikti metinių finansinių rezultatų vertinimo, 28 paragrafas pripažįsta, kad tarpinis laikotarpis yra ilgesnio laikotarpio, finansinių metų, dalis. Vertinimas metai iki datos pagrindu gali apimti ankstesniais tarpiniais

▼B

laikotarpiais ataskaitinių finansinių metų atskaitomybėje pateiktų sumų įvertinimo pakeitimus, bet tarpinių laikotarpių turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo principai yra tokie pat kaip ir metinėje finansinėje atskaitomybėje.

30. Iliustruojame:

a) tarpinio finansinio laikotarpio atsargų nurašymo, restruktūrizavimo ar vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo principai yra tokie pat, kokių įmonė laikytųsi, pateikdama vien tiktai metinę finansinę atskaitomybę. Tačiau, jeigu tokie straipsniai pripažįstami ir vertinami vieną tarpinį finansinį laikotarpį, o vertinimas pasikeičia kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, pirmasis įvertinimas kitą tarpinį laikotarpį yra keičiamas arba padidinant papildomą nuostolio sumą, arba atstatant anksčiau pripažintą sumą;

b) išlaidos, kurios tarpinio laikotarpio pabaigoje neatitinka turto apibrėžimo, nėra atidedamos balanse, kol bus sulaukta naujos informacijos ir jos atitiks turto apibrėžimą arba norint tolygiai paskirstyti pajamas finansinių metų tarpiniais laikotarpiais;

c) pelno mokesčio sąnaudos pripažįstamos kiekvieną tarpinį laikotarpį, remiantis laukiamu visų finansinių metų vidutinio svertinio pelno mokesčio vidurkio geriausiu įvertinimu. Vieną tarpinį laikotarpį sukauptos pelno mokesčio sumos gali būti koreguojamos kitą tų pačių finansinių metų tarpinį laikotarpį, jeigu pasikeičia metinio pelno mokesčio tarifas.

31. Pagal Finansinės atskaitomybės rengimo ir pateikimo sistemą (sistemą), pripažinimas yra „straipsnio, atitinkančio elemento apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus, pateikimas balanse ar pelno (nuostolio) ataskaitoje”. Turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apibrėžimai yra pagrindiniai atliekant pripažinimą tiek metinių, tiek tarpinių finansinių atskaitomybių datomis.

32. Turtui taikomi tie patys būsimosios ekonominės naudos kriterijai ir tarpiniais laikotarpiais, ir įmonės 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 tarpinės atskaitomybės datą jie turi parodyti tą datą esamą įsipareigojimą, taip pat kaip ir metinės atskaitomybės datą.

33. Esminė pajamų ir išlaidų ypatybė yra tai, kad turto ir įsipareigojimų įplaukos ir išmokos jau yra. Jeigu buvo gautos šios įplaukos ir išmokėtos išmokos, pripažįstamos susijusios pajamos ar sąnaudos; priešingu atveju jos nepripažįstamos. Sistema teigia, kad „pelno (nuostolio) ataskaitoje sąnaudos pripažįstamos, kai sumažėja būsimoji ekonominė nauda, susijusi su turto sumažėjimu arba įsipareigojimų padidėjimu, ir kai tokį sumažėjimą galima patikimai įvertinti Sistema neleidžia pripažinti balanso straipsnių, kurie neatitinka turto ar įsipareigojimų apibrėžimo”.

34. Vertindama savo turtą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas bei pinigų srautus, pateiktus finansinėje atskaitomybėje, įmonė, kuri pateikia tik metinę atskaitomybę, gali atsižvelgti į visą finansinių metų informaciją. Ji vertinama metai iki datos pagrindu.

35. Įmonė, pateikianti atskaitomybę kas pusę metų, pirmųjų šešių mėnesių laikotarpio atskaitomybėje 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 atskaitomybėje pateiktų sumų įvertinimo pokyčius. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėje finansinėje atskaitomybėje nekoreguojamos retrospektyviai. Tačiau 16 paragrafo d punktas ir 26 paragrafas reikalauja, kad bet kokie reikšmingi pobūdžio ir sumų įvertinimo pakeitimai būtų nurodyti.

36. Įmonė, kuri pateikia atskaitomybę dažniau nei kas pusę metų, kiekvieną tarpinį laikotarpį vertina pajamas ir sąnaudas metai iki datos pagrindu, remdamasi kiekvieno finansinės atskaitomybės rinkinio sudarymo metu prieinama informacija. Pajamų ir sąnaudų sumos, pateiktos ataskaitinio tarpinio laikotarpio atskaitomybėje, parodo visus finansinių metų įvertinimo pokyčius ankstesnių tarpinių laikotarpių atskaitomybėje. Sumos, pateiktos pirmų šešių mėnesių laikotarpio tarpinėje finansinėje atskaitomybėje nekoreguojamos retrospektyviai. Tačiau 16 paragrafo d punktas ir 26 paragrafas reikalauja, kad bet kokie reikšmingi pobūdžio ir sumų įvertinimo pasikeitimai būtų nurodyti.

Sezoniškai, ciklišk ai ar atsitiktinai gaunamos pajamos

37. Pajamos, kurios finansiniais metais gaunamos sezoniškai, ciklišk ai ar atsitiktinai, neturėtų būti tarpinę datą numatomos ar atidedamos, jeigu nėra įprasta numatyti ar atlikti atidėjimus įmonės finansinių metų pabaigoje.

▼B

38. Pavyzdžiai galėtų būti pajamos iš dividendų, autoriniai atlyginimai ir Vyriausybės dotacijos, subsidijos. Be to, kai kurios įmonės vienais finansinių metų tarpiniais laikotarpiais nuolat gauna didesnes pajamas nei kitais, pavyzdžiui, sezoninės mažmeninkų pajamos. Tokios pajamos pripažįstamos, kai jos susidaro.

Per finansinius metus netolygiai patiriamos išlaidos

39. Išlaidos, kurios netolygiai susidaro per įmonės finansinius metus, pateikiant tarpinę atskaitomybę turėtų būti numatomos ar atidedamos, jeigu (ir vien tiktai tuo atveju) numatyti ar atlikti atidėjimus įprasta įmonės finansinių metų pabaigoje.

Pripažinimo ir vertinimo principų taikymas

40. B priede pateikiami pagrindinių pripažinimo ir vertinimo principų, nurodytų 28–39 paragrafuose, taikymo pavyzdžiai.

Įvertinimų taikymas

41. Įvertinimo procedūros, kurių laikomasi tarpinėje finansinėje atskaitomybėje, turėtų garantuoti, jog pateikiama informacija yra patikima, o visa reikšminga informacija, svarbi įmonės finansinei būklei ir rezultatui suprasti, yra tinkamai pateikta. Nepaisant to, kad tiek metinėje, tiek tarpinėje finansinėje atskaitomybėje vertinimas dažniausiai remiasi pagrįstais įvertinimais, sudarant tarpinę finansinę atskaitomybę paprastai reikia taikyti daugiau vertinimo metodų nei metinėje finansinėje atskaitomybėje.

42. C priede pateikiami įvertinimų taikymo tarpiniais laikotarpiais pavyzdžiai.

ANKSTESNIŲ ATASKAITINIŲ TARPINIŲ LAIKOTARPIŲ PATAISYMAI

▼M5

43. ***Apskaitos politikos keitimas, kurio atžvilgiu naujame Standarte arba Aiškinime nėra nustatytų pereinamųjų nuostatų, turi būti atspindėtas:***

a) ***taisant dabartinių finansinių metų ankstesnių laikotarpių tarpines finansines ataskaitas, taip pat bet kurių ankstesniųjų finansinių metų, kurių finansinės atskaitomybės turi būti taisomos pagal 8 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 tarpines ataskaitas, taip pat ankstesniųjų finansinių metų palyginamų tarpinių laikotarpių tarpines ataskaitas, pritaikant naują apskaitos politiką perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos.***

44. Vienas aukščiau paminėto principo tikslų – garantuoti, kad per visus finansinius metus tam tikrai sandorių klasei būtų taikoma viena apskaitos politika. Pagal 8 TAS, apskaitos politikos keitimą turi atspindėti jo retrospektyvus taikymas, taisant ankstesnio laikotarpio finansinius duomenis nuo anksčiausios įmanomos datos. Tačiau, jei visų ankstesniųjų finansinių metų sukauptos koregavimo sumos nustatyti neįmanoma, tuomet pagal 8 TAS naujoji politika taikoma perspektyviai nuo anksčiausios įmanomos datos. 43 paragrafe pateiktas principas yra skirtas užtikrinti, kad kiekvienas dabartinių finansinių metų apskaitos politikos keitimas būtų taikomas arba retrospektyviai, arba, jeigu tai neįmanoma, perspektyviai, vėliausiai nuo dabartinių finansinių metų pradžios.

▼B

45. Jeigu apskaitos pakeitimai būtų rodomi nuo tarpinės datos visus finansinius metus, tam tikrai sandorių klasei vienais finansiniais metais galėtų būti taikomos dvi skirtingos apskaitos politikos. Dėl to kiltų tarpinio paskirstymo sunkumų, taptų neaiškūs veiklos rezultatai ir būtų sunkiau nagrinėti ir suprasti tarpinio laikotarpio informaciją.

ĮSIGALIOJIMO DATA

46. Šis tarptautinis apskaitos standartas įsigalioja 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

▼M3

5-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-5
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių) klasifikavimas kaip turto, laikomo pardavimui	6-14
Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma	13-14
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių), klasifikuojamo (-ų) kaip laikomo (-ų) pardavimui, vertinimas	15-29
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės) vertinimas	15-19
Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir atstatymas	20-25
Pardavimo planų pokyčiai	26-29
Pateikimas ir nurodymas	30-42
Nutrauktos veiklos pateikimas	31-36
Pelnas arba nuostoliai, susiję su tęsiama veikla	37
Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių), klasifikuojamo (-ų) kaip laikomas (-ų) pardavimui, pateikimas	38-40
Papildomas atskleidimas	41-42
Pereinamosios nuostatos	43
Įsigaliojimo data	44
35 TAS panaikinimas	45

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas yra apibrėžti turto, laikomo pardavimui, apskaitą ir informacijos apie *nutraukiamąją veiklą* pateikimą. Konkrečiai, šiame TFAS reikalaujama:

   (a) kad turtas, atitinkantis kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, būtų apskaitomas mažesniąja iš šių verčių: balansine verte arba tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas, o tokio turto nusidėvėjimą būtų nustota skaičiuoti;

   ir

   (b) kad turtas, atitinkantis kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, balanse būtų pateikiamas atskirai, o nutrauktos veiklos rezultatai būtų atskirai parodyti pelno (nuostolio) ataskaitoje.

TAIKYMAS

2. Šio TFAS reikalavimai klasifikavimui ir pateikimui yra taikomi visam pripažintam *ilgalaikiam turtui* (*) ir visoms ūkio subjekto *perleidimo grupėms*. Šio TFAS reikalavimai vertinimui taikomi visam ilgalaikiam turtui ir perleidimo grupėms (kaip nustatyta 4 paragrafe), išskyrus turtą, išvardintą 5 paragrafe, kuris ir toliau turi būti vertinamas pagal paminėtą Standartą.

3. Turtas, klasifikuotas kaip ilgalaikis turtas pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" (peržiūrėtą 2003 m.), neturi būti priskirtas kaip *trumpalaikiam turtui*, kol neatitinka kriterijų, kad būtų pagal šį TFAS klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui. Turtas, priskiriamas tokiai turto klasei, kuriai priklausantį turtą ūkio subjektas paprastai klasifikuoja kaip ilgalaikį turtą, įsigytą išskirtinai su tikslu jį perparduoti, neturi būti klasifikuojamas kaip trumpalaikis, jeigu neatitinka šiame TFAS nurodytų kriterijų tam, kad būtų klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui.

(*) Turto, pateikimo tikslu klasifikuojamo pagal jo likvidumą, atžvilgiu ilgalaikis turtas yra turtas, kurį sudaro sumos, kurias tikimasi padengti daugiau negu per dvylika mėnesių nuo balanso datos. Šio turto klasifikavimui taikomas 3 paragrafas.

▼M3

4. Kartais ūkio subjektas perleidžia turto grupę kartu su tiesiogiai susijusiais įsipareigojimais vieno sandorio metu. Tokia perleidžiama grupe gali tapti *pinigus kuriančių vienetų* grupė, atskiras pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančio vieneto dalis (*). Grupė gali apimti bet kokį ūkio subjekto turtą ar įsipareigojimus, įskaitant trumpalaikį turtą, trumpalaikius įsipareigojimus bei turtą, pagal 5 paragrafą atleistą nuo vertinimo pagal šio TFAS reikalavimus. Jei ilgalaikis turtas, kuriam taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, yra perleidžiamos grupės dalis, šio TFAS vertinimo reikalavimai taikomi grupei kaip visumai tokiu būdu, kad grupė vertinama mažesniąja iš šių verčių: jos balansinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas. Reikalavimai atskiro turto ir įsipareigojimų vienetų, esančių perleidimo grupėje, vertinimui yra nustatyti 18, 19 ir 23 paragrafuose.

5. Šio TFAS (**) nuostatos dėl vertinimo netaikomos toliau išvardintam turtui (nei kaip atskiram turtui, nei kaip perleidžiamos grupės daliai), kuris vertinamas pagal žemiau išvardintus Standartus:

(a) atidėtųjų mokesčių turtui (12 TAS „*Pelno mokesčiai*").

(b) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (19 TAS „*Išmokos darbuotojams*").

(c) finansiniam turtui, kuriam taikomos 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*" nuostatos.

(d) ilgalaikiam turtui, apskaitomam pagal tikrosios vertės nustatymo modelį, pateiktą 40 TAS „*Investicinis turtas*".

(e) ilgalaikiam turtui, vertinamam tikrąja verte atėmus tikėtinas pardavimo vietos sąnaudas pagal 41 TAS „*Žemės ūkis*"

(f) sutartinėms teisėms pagal draudimo sutartis, apibrėžtoms 4 TFAS „*Draudimo sutartys*".

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDIMO GRUPIŲ) KLASIFIKAVIMAS KAIP TURTO, LAIKOMO PARDAVIMUI

6. **Ūkio subjektas turi klasifikuoti ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupę) kaip turtą, laikomą pardavimui, jeigu šio balansinė vertė bus iš esmės padengta per pardavimo sandorį, o ne per tolesnį turto naudojimą.**

7. Kad taip atsitiktų, turtą (arba perleidžiamą grupę) turi būti galima greitai parduoti jam esant dabartinės būklės, kai tokio turto (ar perleidimo grupės) pardavimui yra sudarytos įprastinės sąlygos, o jo pardavimas turi būti *labai tikėtinas*.

8. Kad pardavimas būtų labai tikėtinas, atitinkamas valdymo lygmuo turi būti įsipareigojęs planuoti turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimą; turi būti pradėti vykdyti plano įgyvendinimo ir pirkėjo suradimo darbai. Be to, turtu (ar perleidžiama grupe) turi būti aktyviai prekiaujama rinkoje tokia kaina, kuri yra pagrįsta lyginant su jo(s) dabartine tikrąja verte. Taip pat, kad būtų tenkinami pripažinimo reikalavimai, pardavimas turėtų įvykti per metus nuo klasifikavimo datos, išskyrus 9 paragrafe numatytą išimtį, o veiksmai, kurių reikalaujama, siekiant įvykdyti planą, turi rodyti, kad reikšmingi plano pakeitimo arba jo atsisakymo tikimybė yra maža.

9. Įvykiai ir aplinkybės gali pratęsti pardavimo įvykdymo laikotarpį už vienerių metų ribos. Laikotarpio, per kurį reikalaujama įvykdyti pardavimą, pratęsimas neatleidžia nuo turto (ar perleidžiamos grupės) klasifikavimo kaip laikomo pardavimui, jeigu pardavimo uždelsimą lėmė įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys(-čios) nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas lieka įsipareigojęs įgyvendinti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Taip atsitinka tuo atveju, kai tenkinami B priedėlyje nurodyti kriterijai.

10. Pardavimo sandoriai apima ilgalaikio turto iškeitimą į kitokį ilgalaikį turtą, kai šis iškeitimas yra komercinio turinio pagal 16 TAS „*Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai*".

11. Kai ūkio subjektas įsigyja ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) su išskirtiniu tikslu jį vėliau parduoti, jis turi įsigijimo dieną klasifikuoti tokį ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę) kaip laikomą pardavimui, jeigu yra įvykdytas 8 paragrafo vienerių metų reikalavimas (išskyrus 9 paragrafe nurodytą išimtį) ir labai tikėtina, kad bet koks kitas 7 ir 8 paragrafų reikalavimas, kuris nėra tenkinamas šią datą, bus įvykdytas per trumpą laikotarpį po įsigijimo (paprastai per tris mėnesius).

(*) Tačiau, kai turto ar turto grupės pinigų srautai tikimasi kad atsiras pagrinde iš pardavimo, o ne iš tęstinio naudojimo, jie tampa mažiau priklausomi nuo pinigų srautų iš kito turto ir perleidžiama grupė, kuri yra pinigus kuriančio vieneto dalis, tampa atskiru pinigus kuriančiu vienetu.

(**) Kiti nei 18 ir 19 paragrafai, kurie reikalauja, kad tiriamas turtas būtų vertinamas pagal kitą taikomą TFAS

▼M3

12. Jeigu 7 ir 8 paragrafų reikalavimai įvykdomi po balanso datos, ūkio subjektas išleidžiamoje finansinėje atskaitomybėje neturi klasifikuoti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) kaip laikomo(s) pardavimui. Tačiau kai šie kriterijai įvykdomi po balanso datos, bet prieš finansinės atskaitomybės patvirtinimą išleidimui, ūkio subjektas turi pateikti 41 paragrafo a), b) ir d) punktuose apibrėžtą informaciją.

Ilgalaikis turtas, kurio bus atsisakoma

13. Ūkio subjektas neturi klasifikuoti ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės), kurio bus atsisakoma, kaip laikomo(s) pardavimui. Taip yra todėl, kad jo (s) balansinė vertė bus padengta daugiausiai per tolesnį jo(s) naudojimą. Tačiau, jeigu perleidimo grupė, kurios bus atsisakoma, atitinka 32 paragrafo a)-c) punktų reikalavimus, ūkio subjektas turi pateikti perleidžiamos grupės rezultatus ir pinigų srautus kaip nutrauktą veiklą pagal 33 ir 34 paragrafus tą dieną, kai ją nustojama naudoti. Ilgalaikis turtas (ar perleidimo grupė), kurio(s) bus atsisakyta, apima ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupes), kuris(-ios) bus naudojamas(-os) iki ekonominio tarnavimo laiko pabaigos, ir ilgalaikį turtą (ar perleidimo grupę), kuri(s) bus uždaryta(s), o ne parduota(s).

14. Laikinai nenaudojamo ilgalaikio turto ūkio subjektas neturi traktuoti taip, lyg jo atsisakytų.

ILGALAIKIO TURTO (AR PERLEIDIMO GRUPIŲ), KLASIFIKUOJAMO(-Ų) KAIP LAIKOMO(-Ų) PARDAVIMUI, VERTINIMAS

Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės) vertinimas

15. **Ūkio subjektas turi vertinti ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), klasifikuojamą kaip turtą, laikomą pardavimui, mažesniąja verte iš šių verčių: jo balansinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas.**

16. Jeigu naujai įsigytas turtas (ar perleidžiama grupė) atitinka kriterijus, kad būtų klasifikuojama(s) kaip laikoma(s) pardavimui (žr. 11 paragrafą), 15 paragrafo taikymas lemia, kad turtas (ar perleidžiama grupė) pradinio pripažinimo metu vertinama(s) mažesniąja verte iš šių verčių: jo balansinės vertės, jeigu jis nebūtų taip klasifikuotas (pavyzdžiui, savikainos), ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas. Taigi, jeigu turtas (ar perleidžiama grupė) įsigyjama(s) kaip verslo sujungimo dalis, ji(s) turi būti vertinama(s) tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas.

17. Kai tikimasi, kad pardavimas įvyks vėliau negu per metus, ūkio subjektas turi įvertinti pardavimo sąnaudas jų dabartine verte. Bet koks pardavimo sąnaudų, atsirandančių dėl praėjusio laiko, dabartinės vertės padidėjimas turi būti pateiktas pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip finansinės sąnaudos.

18. Iškart prieš pradinį turto (ar perleidžiamos grupės), laikomo(s) pardavimui, klasifikavimą turto (arba viso turto ir įsipareigojimų grupės) balansinė vertė turi būti vertinama pagal taikomus TFAS.

19. Vėlesnio perleidžiamos grupės pervertinimo metu bet kokio turto ir įsipareigojimų, neatitinkančių šiame TFAS nurodytų vertinimo reikalavimų, tačiau įtrauktų į klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui perleidžiamą grupę, balansinė vertė turi būti pervertinama pagal taikomus TFAS dar prieš tai, kai pervertinama perleidžiamos grupės tikroji vertė atėmus pardavimo sąnaudas.

Vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir atstatymas

20. Ūkio subjektas turi pripažinti bet kurio pradinio ar vėlesnio turto (ar perleidžiamos grupės) nurašymo iki tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas nuostolį, tačiau tik iki tokio lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 paragrafą.

21. Ūkio subjektas turi pripažinti bet kokio tolesnio turto tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas padidėjimo pelną, tačiau neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, pripažinto pagal šį TFAS arba anksčiau pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*".

22. Ūkio subjektas turės pripažinti perleidimo grupės tikrosios vertės, atėmus pardavimo sąnaudas, bet kokio vėlesnio padidėjimo pelną:

(a) iki lygio, kuris nebuvo pripažintas pagal 19 paragrafą;

bet

(b) neviršijant sukaupto vertės sumažėjimo nuostolio, pripažinto arba pagal šį TFAS, arba, anksčiau, pagal 36 TAS ilgalaikiam turtui, kuriam taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai.

▼M3

23. Vertės sumažėjimo nuostolis (arba bet koks vėlesnis pelnas), pripažintas perleidžiamai grupei, turi sumažinti (arba padidinti) ilgalaikio turto, priklausančio tai grupei, kuriai taikomi šio TFAS vertinimo reikalavimai, balansinę vertę dėl paskirstymo, aprašyto 36 TAS (peržiūrėto 2004 m.) 104 paragrafo a) ir b) punktuose bei 122 paragrafe.

24. Pelnas arba nuostolis, anksčiau nebuvęs pripažintas iki ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo dienos, turi būti pripažintas pripažinimo nutraukimo dieną. Reikalavimai, susiję su pripažinimo nutraukimu, yra išdėstyti:

(a) 16 TAS (peržiūrėto 2003 m.) 67-72 paragrafuose – nekilnojamajam turtui, įrangai ir įrengimams,

ir

(b) 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" (peržiūrėto 2004 m.) 112-117 paragrafuose – nematerialiajam turtui.

25. Ūkio subjektas neturi skaičiuoti ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) tol, kol šis klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui, arba kol jis yra šitaip klasifikuojamos perleidimo grupės dalimi. Tokiems perleidimo grupės, klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui, įsipareigojimams priskiriamos palūkanų ir kitos sąnaudos turi būti ir toliau pripažįstamos.

Pardavimo planų pokyčiai

26. Jeigu ūkio subjektas klasifikavo turtą (ar perleidžiamą grupę) kaip laikomą pardavimui, tačiau 7-9 paragrafų reikalavimai vėliau nėra tenkinami, ūkio subjektas turi nustoti klasifikuoti turtą (ar perleidžiamą grupę) kaip laikomą pardavimui.

27. Ūkio subjektas turi vertinti ilgalaikį turtą, kurį nustoja klasifikuoti kaip laikomą pardavimui (arba nustoja įtraukti į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), mažesniąja iš šių verčių:

(a) jo balansinės vertės prieš tai, kai turtas (ar perleidžiama grupė) buvo klasifikuota(s) kaip laikoma(s) pardavimui, pakoreguotos dėl bet kokių nusidėvėjimo, amortizacijos ar įvertinimų iš naujo, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas (ar perleidimo grupė) nebūtų klasifikuota (s) kaip laikomas pardavimui,

ir

(b) jo atsiperkamosios vertės kiekvieno vėlesnio sprendimo turto neparduoti dieną. (*)

28. Ūkio subjektas turi įtraukti bet kokius reikalaujamus ilgalaikio turto, kuris nebeklasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, balansinės vertės koregavimus į to laikotarpio, kada 7-9 paragrafų reikalavimai nebėra tenkinami, tęsiamos veiklos pajamas (*). Ūkio subjektas turi pateikti šiuos koregavimus tos pačios pelno (nuostolio) ataskaitos dalyje, naudojamoje pateikti pelną arba nuostolį (jei tokių yra), pripažintą pagal 37 paragrafo reikalavimus.

29. Jeigu ūkio subjektas išima atskirą turtą ar įsipareigojimą iš perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui, likę perleidžiamos grupės turtas ir įsipareigojimai, skirti pardavimui, turi ir toliau būti vertinami kaip grupė, jei ši grupė atitinka 7-9 paragrafuose nurodytus kriterijus. Kitu atveju likęs grupės ilgalaikis turtas, atskirai atitinkantis kriterijus, kad būtų klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, turi būti vertinamas atskirai mažesniąja iš šių verčių: jo balansinės vertės ir tikrosios vertės atėmus pardavimo sąnaudas tą dieną. Bet koks ilgalaikis turtas, neatitinkantis šio kriterijaus, turi būti nustotas klasifikuoti kaip laikomas pardavimui pagal 26 paragrafą.

PATEIKIMAS IR NURODYMAS

30. **Ūkio subjektas turi nurodyti ir atskleisti informaciją, kuri finansinės atskaitomybės vartotojams padėtų įvertinti nutrauktos veiklos ir ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) finansinį poveikį.**

Nutrauktos veiklos pateikimas

31. Ūkio subjekto *komponentas* apima veiklą ir pinigų srautus, kurie veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslai gali žymiai skirtis nuo likusios šio ūkio subjekto dalies. Kitaip tariant, ūkio subjekto komponentu turėtų būti pinigus kuriantis vienetas arba pinigus kuriančių vienetų grupė tol, kol šie laikomi naudojimo tikslais.

(*) Jeigu ilgalaikis turtas yra pinigus kuriančio vieneto dalis, jo atsiperkamoji vertė yra apskaitinė vertė, kuri būtų buvusi pripažinta po bet kokio vertės sumažėjimo nuostolio, atsirandančio iš pinigus kuriančio vieneto pagal TAS 36, paskirstymo.

▼M3

32. Nutraukta veikla – ūkio subjekto komponentas, kuris arba yra perleidžiamas, arba klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui,

ir

(a) atspindi atskiro pobūdžio verslą ar geografinę veiklos sritį,

(b) yra atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalis

arba

(c) yra dukterinė įmonė, įsigyta išskirtinai turint tikslą ją perparduoti.

33. Ūkio subjektas turi atskleisti:

(a) vieną sumą pelno (nuostolio) ataskaitoje, susidedančią iš:

(i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolio po mokesčių,

ir

(ii) pelno ar nuostolio po mokesčių, pripažinto vertinant tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę (grupes), iš kurių susideda nutraukta veikla.

(b) vienos sumos, nurodytos a) punkte analizę:

(i) pajamas, sąnaudas ir pelną arba nuostolį prieš apmokestinimą iš nutrauktos veiklos;

(ii) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12 TAS 81 paragrafo h) punktą;

(iii) pelną ar nuostolį, pripažintą vertinant tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas arba perleidžiant turtą ar perleidžiamą grupę (grupes), iš kurių susideda nutraukta veikla.

ir

(iv) susijusias pelno mokesčio sąnaudas, kaip reikalaujama pagal 12 TAS 81 paragrafo h) punktą.

Analizė gali būti pateikta pelno (nuostolio) ataskaitoje arba paaiškinimuose prie jos. Jeigu ji pateiktas pelno (nuostolio) ataskaitoje, tuomet turi būti pateikiama skyriuje, susijusiame su nutraukta veikla, t.y. atskirai nuo tęsiamos veiklos. Analizės nereikalaujama atlikti perleidimo grupėms, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės, atitinkančios kriterijus, kad įsigijimo metu būtų klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui (žr. 11 paragrafą).

(c) grynuosius pinigų srautus, priskiriamus nutrauktos veiklos pagrindinei, investicinei ir finansinei veiklai. Šie atskleidimai gali būti pateikti finansinėje atskaitomybėje arba paaiškinimuose prie jos. Šių atskleidimų nereikalaujama atlikti perleidžiamoms grupėms, kurios yra naujai įsigytos dukterinės įmonės, atitinkančios kriterijus, kad būtų įsigijimo metu klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui (žr. 11 paragrafą).

34. Ūkio subjektas turi iš naujo pateikti atskleidimus pagal 33 paragrafą ankstesniems finansinėje atskaitomybėje pateiktiems laikotarpiams taip, kad atskleidimai būtų susiję su visa veikla, kuri buvo nutraukta iki paskutinio pateikto laikotarpio balanso datos.

35. Anksčiau pateiktų nutrauktos veiklos, tiesiogiai susijusios su nutrauktos veiklos ankstesniuoju laikotarpiu perleidimu, sumų koregavimai dabartiniu laikotarpiu turi būti klasifikuojami atskirai nutrauktos veiklos dalyje. Tokių koregavimų pobūdis ir sumos turi būti atskleistas(-os). Toliau pateikiami pavyzdžiai aplinkybių, kada tokie koregavimai gali atsirasti:

(a) neaiškumų, atsirandančių dėl perleidimo sandorio sąlygų, išaiškėjimas, pvz., pirkimo kainos koregavimų išaiškėjimas ir atlyginimo pirkėjui reikalai.

(b) neaiškumų, atsirandančių dėl ir tiesiogiai susijusių su komponento veikla prieš jo perleidimą, išaiškėjimas, pvz., pardavėjo įsipareigojimai, susiję su aplinkos ir produkto garantija..

(c) įsipareigojimų pagal darbuotojų išmokų planą dengimas - su sąlyga, kad toks dengimas yra tiesiogiai susijęs su perleidimo sandoriu.

36. Jeigu ūkio subjektas nustoja klasifikuoti komponentą kaip laikomą pardavimui, komponento veiklos rezultatai, anksčiau pateikti nutrauktos veiklos skiltyje pagal 33-35 paragrafus, turi būti perklasifikuojami ir įtraukiami į pajamas iš tęsiamos veiklos visų pateiktų laikotarpių atžvilgiu. Ankstesniųjų laikotarpių sumos turi būti aprašytos kaip buvusios pateiktos iš naujo.

▼M3

Pelnas arba nuostoliai, susiję su tęsiama veikla

37. Bet koks ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės), klasifikuojamo(s) kaip laikomo(s) pardavimui ir neatitinkančio(s) nutrauktos veiklos apibrėžimo, pervertinimo pelnas arba nuostolis turi būti įtraukiamas į pelną ar nuostolį iš tęsiamos veiklos.

Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupių), klasifikuojamo(-ų) kaip laikomas(-ų) pardavimui, pateikimas

38. Ūkio subjektas ilgalaikį turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, ir perleidžiamos grupės turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, balanse turi pateikti atskirai nuo kito turto. Perleidžiamos grupės, klasifikuojamos kaip skirtos pardavimui, įsipareigojimai turi būti balanse pateikiami atskirai nuo kitų įsipareigojimų. Šis turtas ir įsipareigojimai neturi būti užskaityti ir pateikti kaip viena suma. Pagrindinės turto ir įsipareigojimų, klasifikuojamų kaip laikomų pardavimui, klasės turi būti atskirai atskleidžiamos arba balanse, arba paaiškinimuose prie jo, išskyrus kaip 39 paragrafe numatytą išimtį. Ūkio subjektas turi atskirai pateikti bet kokias sukauptas pajamas ar sąnaudas, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, kurios yra susijusios su ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe), klasifikuojamu(-a) kaip turtas (ar perleidžiama grupė), laikoma(s) pardavimui.

39. Jeigu perleidžiama grupė yra naujai įsigyta dukterinė įmonė, atitinkanti kriterijus, kad būtų įsigijimo metu klasifikuojama kaip laikoma pardavimui (žr. 11 paragrafą), pagrindinių turto ar įsipareigojimo klasių atskleidimas nėra reikalaujamas.

40. Ūkio subjektas neturi perklasifikuoti ar iš naujo pateikti anksčiau pateiktų ilgalaikio turto arba perleidžiamų grupių, klasifikuojamų kaip laikomų pardavimui, sumų, skirtų turtui ir įsipareigojimams ankstesnių laikotarpių balansuose, tam, kad atspindėtų paskutinio pateikto laikotarpio balanso klasifikaciją.

Papildomas atskleidimas

41. Laikotarpio, kada ilgalaikis turtas (ar perleidimo grupė) buvo arba klasifikuota(s) kaip laikoma(s) pardavimui, arba parduota(s), paaiškinimuose ūkio subjektas turi atskleisti tokią informaciją:

    (a) Ilgalaikio turto (ar perleidimo grupės) aprašymą;

    (b) faktų ar aplinkybių, susijusių su turto pardavimu ar tikėtinu jo perleidimu bei tikėtinu šio perleidimo būdu ir laiku, aprašymą;

    (c) pelną ar nuostolį, pripažintą pagal 20-22 paragrafus ir, jeigu jis nėra atskirai pateiktas pelno (nuostolio) ataskaitoje - pelno (nuostolio) ataskaitos dalį, apimančią šį pelną ar nuostolį;

    (d) jei tinka - segmentą, kuriame ilgalaikis turtas (ar perleidimo grupė) yra pateikta(s) pagal 14 TAS „*Segmento atskaitomybė*".

42. Jei taikomi 26 arba 29 paragrafai, ūkio subjektas turi atskleisti laikotarpio, kada buvo priimtas sprendimas pakeisti ilgalaikio turto (ar perleidžiamų grupių) pardavimo planus, faktus ar aplinkybes, nulėmusius(-ias) tokį sprendimą, ir sprendimo poveikį laikotarpio ir bet kokio ankstesnio pateikto laikotarpio veiklos rezultatams.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

43. Šis TFAS turi būti perspektyviai taikomas ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamai grupei), atitinkančiam(-iai) kriterijus, kad būtų klasifikuojama(s) kaip laikoma(s) pardavimui, bei veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo jo įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti šio TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), atitinkančiam(-ioms) kriterijus, kad būtų klasifikuojamas(-os) kaip laikomas(-os) pardavimui, bei veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu vertinimai ir kita informacija, reikalinga taikyti šiam TFAS, gauta tuo metu, kai šiuos kriterijus imta atitikti.

ĮSIGALIOJIMO DATA

44. Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jei subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., ji turi atskleisti šį faktą.

35 TAS PANAIKINIMAS

45. Šis TFAS pakeičia 35 TAS „*Nutraukiama veikla*".

▼M3

A PRIEDĖLIS

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama šio TFAS dalis.

pinigus kuriantis vienetas	Mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.
Ūkio subjekto komponentas	Veikla ir pinigų srautai, veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslais gali būti aiškiai atskirti nuo likusios ūkio subjekto dalies.
pardavimo sąnaudos	Papildomos sąnaudos, tiesiogiai priskirtinos turto (ar **perleidžiamos grupės**) perleidimui, išskyrus finansines ir pelno mokesčio sąnaudas.
trumpalaikis turtas	Turtas, atitinkantis vieną iš toliau pateiktų kriterijų: (a) tikimasi jį realizuoti arba ketinama parduoti ar sunaudoti įprastinio ūkio subjekto veiklos ciklo metu; (b) jis laikomas pirmiausiai pardavimui; (c) tikimasi jį realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos; arba (d) tai yra grynieji pinigai arba grynųjų pinigų ekvivalentai, išskyrus atvejį, kai mažiausiai dvylikos mėnesių laikotarpiu nuo balanso datos yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui padengti.
nutraukta veikla	**Ūkio subjekto komponentas**, buvęs perleistas arba šiuo metu klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui ir: (a) atspindintis atskiro pobūdžio verslą ar geografinę veiklos sritį, (b) esantis atskiro suderinto plano perleisti atskirą verslo šaką ar geografinę veiklos sritį dalimi, arba (c) esantis dukterine įmone, įsigyta turint išskirtinį tikslą ją perparduoti.
perleidimo grupė	Bendrai, kaip grupė, atskiro sandorio metu pardavimo ar kitokiu būdu planuojamas perleisti turtas, taip pat įsipareigojimai, tiesiogiai susiję su šiuo sandorio metu perleisimu turtu. Grupė apima ir verslo sujungimo metu įgytą prestižą, jei ji yra **pinigus kuriantis vienetas**, kuriam prestižas buvo priskirtas pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas" (peržiūrėto 2004 m.) 80-87 paragrafus, arba jei šis pinigus kuriantis vienetas vykdo veiklą.
tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą, sudarius nesusijusių šalių sandorį.
tvirtas pirkimo pasižadėjimas	Susitarimas su nesusijusia šalimi, įpareigojantis abi šalis ir paprastai teisiškai įvykdomas, kuris: a) apibrėžia visas reikšmingas sąlygas, įskaitant sandorio kainą ir laiką, ir b) apima priemones, kurios neskatina pasižadėjimo nevykdymo ir yra pakankamai brangios, kad pasižadėjimo įvykdymas taptų **labai tikėtinu**.
labai tikėtinas	Daug labiau tikėtinas, negu **galimas**.
ilgalaikis turtas	Turtas, neatitinkantis **trumpalaikio turto** apibrėžimo.
galimas	Labiau tikėtinas, negu netikėtinas.

▼M3

atsiperkamoji suma	Didesnioji iš šių verčių: turto **tikrosios vertės, atėmus pardavimo sąnaudas,** ir **naudojimo vertės**.
naudojimo vertė	Dabartinė apskaičiuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant jo naudingo tarnavimo laikui pasibaigus.

▼M3

B PRIEDĖLIS

Papildomas taikymas

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

LAIKOTARPIO, REIKALINGO PARDAVIMUI ĮVYKDYTI, PRATĘSIMAS

B1 Kaip minėta 9 paragrafe, laikotarpio, reikalingo pardavimui įvykdyti, pratęsimas neatleidžia turto (ar perleidžiamos grupės) nuo priskyrimo turtui, laikomam pardavimui, jeigu uždelsimą sąlygoja įvykiai ir aplinkybės, nepriklausantys(-čios) nuo ūkio subjekto kontrolės, ir yra pakankamai akivaizdu, kad ūkio subjektas yra įsipareigojęs įvykdyti savo turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą. Išimtis vienerių metų reikalavimui pagal 8 paragrafą turi būti taikoma toliau nurodytose situacijose, kai atsiranda šie įvykiai ar aplinkybės:

(a) tą dieną, kai ūkio subjektas sau įsipareigoja įvykdyti ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės) pardavimo planą, jis pagrįstai tikisi, kad kiti (ne pirkėjas) sudarys sąlygas turto (ar perleidžiamos grupės) perleidimui, pratęsiančias laikotarpį, reikalingą pardavimo įvykdymui, ir:

(i) veiksmai, reikalingi įvykdyti šias sąlygas, negali būti inicijuoti, kol nebus pasiektas *tvirtas pirkimo pasižadėjimas*,

ir

(ii) tvirtas pirkimo pasižadėjimas yra labai tikėtinas artimiausiu vienerių metų laikotarpiu.

(b) ūkio subjektas gauna tvirtą pirkimo pasižadėjimą, ir dėl to, pirkėjas ar kiti netikėtai nustato sąlygas ilgalaikio turto (ar perleidžiamos grupės), anksčiau klasifikuoto(s) kaip laikomo(s) pardavimui, perleidimui, pratęsiančias laikotarpį, reikalingą pardavimo įvykdymui, ir:

(i) tinkamu laiku buvo atlikti veiksmai, būtini sąlygoms įvykdyti,

ir

(ii) yra tikėtina delsimo veiksnių palanki baigtis.

(c) per pradinį vienerių metų laikotarpį atsiranda aplinkybių, kurios anksčiau laikytos mažai tikėtinomis, o dėl to ilgalaikis turtas (ar perleidžiama grupė), anksčiau klasifikuota(s) kaip laikoma(s) pardavimui, nėra parduodama(s) iki to laikotarpio pabaigos,

ir

(i) per pradinį vienerių metų laikotarpį ūkio subjektas atlieka veiksmus, kurie aplinkybėms pasikeitus tapo būtini,

(ii) ilgalaikiu turtu (ar perleidžiama grupe) aktyviai prekiaujama rinkoje pagrįsta kaina, įvertinus aplinkybių pasikeitimus,

ir

(iii) tenkinami 7 ir 8 paragrafuose nurodyti kriterijai.

▼**M3**

C PRIEDĖLIS

Kitų TFAS pakeitimai

Pataisos, esančios šiame priedėlyje, turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniam laikotarpiui.

C1 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" (peržiūrėtas 2003 m.) keičiamas taip, kaip išdėstyta žemiau.

68 paragrafas keičiamas šitaip:

68. ***Mažų mažiausiai balansas turi apimti straipsnius, kurie pateikia toliau nurodytas sumas taip, kaip nėra pateikta pagal 68A paragrafą:***

(a) **…**

68A paragrafas įterpiamas šitaip:

68A. ***Mažų mažiausiai balanse turi būti eilute išskirti straipsniai, nurodantys šias sumas:***

(a) ***bendro turto, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui, ir turto, įtraukiamo į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla",***

ir

(b) ***įsipareigojimai, įtraukti į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS.***

81 paragrafas keičiamas šitaip:

81. ***Mažų mažiausiai pelno (nuostolio ataskaitoje turi būti eilute išskirti straipsniai, nurodantys šias laikotarpio sumas:***

…

(d) ***mokesčių sąnaudas;***

(e) ***vieną sumą, susidedančią iš: i) nutrauktos veiklos pelno ar nuostolio po apmokestinimo ir ii) pelno ar nuostolio po apmokestinimo, pripažinto vertinant tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas, arba pelno ar nuostolio po apmokestinimo, pripažinto perleidžiant turtą ar perleidimo grupę(-es), sudarančią(-as) nutrauktą veiklą;***

ir

(f) ***pelną arba nuostolį.***

87 paragrafo e) punktas taisomas taip:

(e) nutraukta veikla;

C2 10 TAS „Įvykiai po balanso datos" 22 paragrafo b) ir c) punktai keičiami taip:

(b) plano nutraukti veiklą paskelbimas;

(c) pagrindiniai turto pirkimai, turto priskyrimas turtui, laikomam pardavimui pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla*", kiti turto perleidimai arba vyriausybės atliekamas turto konfiskavimas;

C3 14 TAS „*Sektoriaus atskaitomybė*" taisomas taip:

52 paragrafas keičiamas šitaip:

52. ***Ūkio subjektas turi atskleisti kiekvieno atskaitingo segmento rezultatus, pateikdamas tęstinės veiklos rezultatus atskirai nuo nutrauktos veiklos rezultatų.***

52A paragrafas įterpiamas šitaip:

52A. ***Ūkio subjektas turi perskaičiuoti ankstesnių laikotarpių segmento rezultatus, pateiktus finansinėje atskaitomybėje taip, kad atskleidimai, kurių reikalaujama pagal 52 paragrafą ir kurie susiję su nutraukta veikla, yra susiję su visa veikla, priskirta nutrauktai veiklai vėliausio pateikto laikotarpio balanso dieną.***

67 paragrafas keičiamas šitaip:

67. ***Ūkio subjektas turi pateikti atskleistos informacijos apie pateikiamus segmentus ir bendros informacijos konsoliduotoje ar atskiroje finansinėje atskaitomybėje suderinimą. Pateikdamas suderinimą, ūkio subjektas turi suderinti segmento pajamas su savo pajamomis iš išorinių pirkėjų (įskaitant pajamų sumų iš išorinių pirkėjų, neįtrauktų į jokį segmentą, atskleidimą); segmento rezultatai, atsirandantys iš***

▼M3

tęsiamos veiklos, turi būti suderinti su palyginamu ūkio subjekto pelnu ar nuostoliu iš tęsiamos veiklos taip pat, kaip ir su ūkio subjekto pelnu ar nuostoliu iš tęsiamos veiklos; segmento rezultatai iš nutrauktos veiklos turi būti suderinti su jo pelnu ar nuostoliu iš nutrauktos veiklos; segmento turtas turi būti..

C4 16 TAS „*Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai*" (peržiūrėtas2003 m.) taisomas taip, kaip nurodyta toliau.

3 paragrafas keičiamas šitaip:

3. Šis Standartas netaikomas:

(a) nekilnojamam turtui, įrangai ir įrengimams, klasifikuojamiems kaip turtas, laikomas pardavimui, pagal5 TFAS,„**Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla**":

(b) biologiniam turtui…;

arba

(c) teisėms į naudingąsias iškasenas…

Tačiau šis Standartas taikomas ilgalaikiam materialiajam turtui, naudojamam plėtojant arba palaikant turtą, nurodytą b) ir c) punktuose.

55 paragrafas keičiamas šitaip:

55. …Turto nusidėvėjimas nustoja būti skaičiuojamas ankstesniąją iš šių datų: datą, kai turtas pradedamas klasifikuoti kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS, ir datą, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Todėl nusidėvėjimo skaičiuoti nenustojama, kai turtas tampa nenaudingas arba aktyviai nenaudojamas, išskyrus atvejį, kai turtas yra visiškai nudėvėtas. Tačiau…

73 paragrafo e) punkto ii) papunktis taisomas šitaip:

(ii) ***turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui, pagal 5 TFAS; taip pat kitus perleidimus;***

79 paragrafo c) punktas keičiamas šitaip:

(c) nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, kurių aktyvus naudojimas nutraukiamas ir kurie neklasifikuojami kaip turtas, laikomas pardavimui (pagal 5 TFAS), balansinė vertė;

C5 Prie 17 TAS „*Nuoma*" (peržiūrėto 2003 m.) pridedamas 41A paragrafas:

41A. Turtas, įsigytas finansinės nuomos būdu ir klasifikuojamas kaip turtas, laikomas pardavimui (arba yra įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, kuri klasifikuojama kaip laikoma pardavimui), remiantis 5 TFAS, turi būti apskaitomas pagal šį TFAS.

C6 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*" keičiama taip, kaip nurodyta toliau.

12 paragrafas keičiamas šitaip:

12. ***Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi apimti visas patronuojančios įmonės dukterines įmones.***

12 paragrafe pridedama išnaša:

(*) Jeigu įsigijimo metu dukterinė įmonė atitinka reikiamus kriterijus, kad būtų klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla*", ji turi būti apskaitoma pagal to TFAS reikalavimus.

16-18 paragrafai panaikinami.

37 paragrafas keičiamas šitaip:

37. ***Kai ruošiama atskira finansinė atskaitomybė, investicijos į dukterines, bendrai valdomas ir asocijuotas įmones, kurios nėra klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui (arba įtrauktos į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), pagal 5 TFAS turi būti apskaitomos:***

(a) ***savikaina, arba***

(b) ***pagal 39 TAS.***

Tokia pati apskaita turi būti taikoma kiekvienai investicijų rūšiai. Investicijos į dukterines, asocijuotas ir bendrai valdomas įmones, klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), remiantis 5 TFAS, turi būti apskaitomos pagal tą TFAS.

39 paragrafas keičiamas šitaip:

▼**M3**

39. ***Investicijos į bendrai kontroliuojamas ir asocijuotas įmones, kurių apskaita vedama pagal 39 TAS keliamus reikalavimus, turi būti apskaitomos konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje tokiu pačiu būdu, kaip ir investuotojo atskiroje finansinėje atskaitomybėje.***

40 paragrafo a) ir b) punktai panaikinami.

C7 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*" keičiamas taip, kaip pateikiama žemiau.

13 paragrafas keičiamas šitaip:

13. ***Investicija į asocijuotą įmonę turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą, išskyrus atvejį, kai:***

(a) ***investicija yra klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla"***;

(b) **…**

14 paragrafas keičiamas šitaip:

14. ***Investicijos, aprašytos 13 paragrafo a) punkte, turi būti apskaitomos pagal 5 TFAS.***

15 paragrafas keičiamas tokiu būdu, kad po nuorodos į 22 TAS „*Verslo jungimai*" panaikinimo, atlikto 3 TFAS „*Verslo jungimai*", jis skaitomas šitaip:

15. Kai investicija į asocijuotą įmonę, kuri anksčiau buvo klasifikuojama kaip laikoma pardavimui, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma naudojant nuosavybės metodą pradedant data, kai ji priskirta laikomoms pardavimui investicijoms. Laikotarpių, esančių po investicijų į asocijuotas įmones priskyrimo laikomoms pardavimui, finansinė atskaitomybė turi būti atitinkamai pataisyta.

16 paragrafas panaikinamas.

38 paragrafas keičiamas šitaip:

38. ***…atskleista. Investuotojui priklausanti bet kokios tokių asocijuotųjų įmonių nutraukiamosios veiklos dalis taip pat turi būti atskleidžiama atskirai.***

C8 31 TAS „*Bendrų įmonių atskaitomybė*" keičiamas taip, kaip pateikiama žemiau.

2 paragrafo a) punktas keičiamas šitaip:

(a) **investicija klasifikuojama kaip laikoma pardavimui pagal5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla";**

42 paragrafas keičiamas šitaip:

42. ***Investicijos į bendrai kontroliuojamas įmones, klasifikuojamos kaip laikomos pardavimui pagal 5 TFAS, turi būti apskaitomos pagal šį TFAS.***

43 paragrafas keičiamas tokiu būdu, kad po nuorodos į 22 TAS „*Verslo jungimai*" panaikinimo, atlikto 3 TFAS „*Verslo jungimai*", jis skaitomas taip:

43. Kai investicija į bendrai kontroliuojamą įmonę, kuri anksčiau buvo klasifikuojama kaip laikoma pardavimui, nebeatitinka tokio klasifikavimo kriterijų, ji turi būti apskaitoma naudojant proporcingo konsolidavimo arba nuosavybės metodą pradedant data, kai ji priskiriama laikomoms pardavimui investicijoms. Vėlesnių laikotarpių, priskyrus investicijas į bendrai kontroliuojamas įmones laikomoms pardavimui, finansinė atskaitomybė turi būti atitinkamai pataisyta.

44 paragrafas panaikinamas.

C9 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*" (išleistas 1998 m.) taisomas taip, kaip aprašyta žemiau.

1 paragrafas keičiamas šitaip:

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

(a) **…**

(f) **… (žr. 40 TAS „Investicinis turtas");**

(g) **… (žr. 41 TAS „Žemės ūkis");**

ir

(h) ***ilgalaikį turtą (arba perleidimo grupes), klasifikuojamą (-as) kaip laikomą(-as) pardavimui pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla".***

2 paragrafas keičiamas šitaip:

▼M3

2. Šis Standartas netaikomas atsargoms, dėl statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui arba turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), nes galiojančiuose Standartuose, taikomuose tokiam turtui, jau yra nurodyti konkretūs reikalavimai šio turto pripažinimui ir vertinimui.

5 paragrafe esantis pinigus kuriančio vieneto apibrėžimas keičiamas šitaip:

Pinigus kuriantis vienetas - mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, didžiaja dalimi nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių

Prie 9 paragrafo f) punkto paskutinio sakinio pridedama tokia išnaša:

(*) Kai turtas atitinka turto, laikomo pardavimui, klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), jam netaikomas 36 Standartas ir jis apskaitomas pagal 5 TFAS.

C10 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*" (peržiūrėtas 2004 m.) taisomas taip, kaip aprašyta žemiau.

Visos nuorodos į „grynąją pardavimo kainą" keičiamos nuorodomis į „tikrąją vertę atėmus pardavimo sąnaudas".

2 paragrafas keičiamas šitaip:

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant viso turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

(a) **…**

(i) ***ilgalaikį turtą (arba perleidimo grupę), klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla".***

3 paragrafas keičiamas šitaip:

3. Šis Standartas netaikomas atsargoms, dėl statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui arba turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), nes galiojančiuose Standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti reikalavimai šio turto pripažinimui ir vertinimui.

6 paragrafe pinigus kuriančio vieneto apibrėžimas keičiamas šitaip:

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia identifikuojama turto grupė, kurianti pinigų įplaukas, didžiaja dalimi nepriklausomas nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupių.

Prie 12 paragrafo f) punkto paskutinio sakinio pridedama tokia išnaša:

(*) Kai turtas atitinka pardavimui laikomo turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), jam netaikomas šis Standartas ir jis apskaitomas pagal 5 TFAS.

C11 37 TAS „*Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*" 9 paragrafas keičiamas šitaip:

9. Šis Standartas taikomas atidėjimams restruktūrizavimui (įskaitant nutraukiamąją veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutraukiamos veiklos apibrėžimą, gali būti reikalaujama papildomo atskleidimo pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla.*"

C12 38 TAS „*Nematerialus turtas*" (išleistas 1998 m.) (*) taisomas taip, kaip aprašyta toliau.

2 paragrafas keičiamas šitaip:

2. Pavyzdžiui, šis Standartas netaikomas:

(a) …

(e) …;

(f) … ir vertinimas);

ir

(g) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS *"Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla»*.

79 paragrafas keičiamas šitaip:

(*) Kaip pakeista TAS 16 2003 m.

▼M3

79. ***… Amortizacijos skaičiavimas turi būti sustabdomas ankstesniąją iš šių datų: datą, kai turtas priskiriamas laikomam pardavimui turtui (arba įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla".arba datą, kai nutraukiamas turto pripažinimas.***

106 paragrafas keičiamas šitaip:

106. amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas, kai nematerialusis turtas nėra naudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas yra visiškai nudėvėtas ar klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamąją grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS.

107 paragrafo e) punkto ii) papunktis taisomas šitaip:

(ii) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui (pagal 5 TFAS), taip pat kitus perleidimus;

C13 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" (peržiūrėtas 2004 m.) taisomas taip, kaip aprašyta toliau.

3 paragrafas keičiamas šitaip:

3. … Pavyzdžiui, šis Standartas netaikomas:

(a) …

(h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ir nutraukta veikla*".

97 paragrafas keičiamas šitaip:

97. ***… Amortizacijos skaičiavimas turi būti sustabdomas ankstesniąją iš šių datų: datą, kada turtą pradedama klasifikuoti kaip laikomą pardavimui (arba jis įtraukiamas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla", ir datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas.***

117 paragrafas keičiamas šitaip:

117. Nematerialiojo turto su ribotu naudojimo laiku amortizacijos skaičiavimas nesustabdomas kai toks nematerialusis turtas yra nenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas yra visiškai amortizuotas ar klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtrauktas į perleidžiamąją grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS.

118 paragrafo e) punkto ii) papunktis taisomas šitaip:

(ii) turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, taip pat kitus perleidimus;

C14 40 TAS „*Investicinis turtas*" (peržiūrėtas 2003 m.) taisomas taip, kaip aprašyta toliau.

9 paragrafo a) punktas keičiamas šitaip:

(a) turtas, kurį ketinama parduoti įprastinės veiklos metu.

56 paragrafas keičiamas šitaip:

56. ***Po pradinio pripažinimo ūkio subjektas, pasirinkęs savikainos modelį, turi vertinti visą savo investicinį turtą pagal 16 TAS aprašytus šiam modeliui skirtus reikalavimus, kitaip negu turtą, atitinkantį laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtraukto į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ir nutraukta veikla". Investicinį turtą, atitinkantį laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba įtraukto į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), reikia įvertinti pagal 5 TFAS.***

76 paragrafo c) punktas keičiamas šitaip:

(c) ***turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, taip pat kitus perleidimus;***

79 paragrafo d) punkto iii) papunktis taisomas šitaip:

(iii) ***turtą, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui arba įtrauktą į perleidžiamo turto grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, taip pat kitus perleidimus;***

C15 41 TAS „*Žemės ūkis*" keičiamas šitaip:

30 paragrafas keičiamas šitaip:

▼**M3**

30. ***Yra prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Ši prielaida gali būti paneigta vien tik biologinio turto, kurio rinkoje nustatytos kainos arba vertės nėra prieinamos ir kurio atveju yra nustatyta, kad tikrosios vertės alternatyvūs vertinimai yra labai nepatikimi, pradinio pripažinimo metu. Toks biologinis turtas turi būti vertinamas pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai šio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, ūkio subjektas jį turėtų vertinti tikrąja verte, atėmęs pardavimo vietos sąnaudas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomas pardavimui) pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla", laikoma, kad tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.***

50 paragrafo c) punktas keičiamas taip:

(c) ***sumažėjimus, priskirtinus pardavimams ir biologiniam turtui, klasifikuojamam kaip laikomam pardavimui (arba įtraukiamam į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS;***

C16 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą*" keičiamas taip, kaip nurodyta toliau.

12 paragrafo b) punktas keičiamas šitaip:

(b) 26-34B paragrafuose numatytas kitų TFAS kai kurių aspektų retrospektyvaus taikymo draudimas.

26 paragrafas keičiamas šitaip:

26. Šis TFAS draudžia retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus, susijusius su:

(a) …

(b) apsidraudimo sandorių apskaita (28-30 paragrafai);

(c) įvertinimais (31-34 paragrafai);

ir

(d) turtu, klasifikuojamu kaip laikomu pardavimui, ir nutraukta veikla.

34A paragrafas įterpiamas šitaip:

34A. Reikalaujama, kad 5 TFAS būtų perspektyviai taikomas ilgalaikiam turtui (ar perleidimo grupei), atitinkančiam laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus, ir veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti 5 TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), atitinkančiam laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus, ir veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu įvertinimai ir kita informacija, reikalinga norint taikyti šį TFAS, buvo gauta tuo metu, kai šiuos kriterijus imta atitikti.

34B paragrafas įterpiamas šitaip:

34B. Ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS iki 2005 m. sausio 1 d., turi taikyti 5 TFAS pereinamąsias nuostatas. Ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS po 2005 m. sausio 1 d., 5 TFAS nuostatas turi taikyti retrospektyviai.

C17 3 TFAS „*Verslo jungimai*" keičiamas taip, kaip aprašoma toliau:

36 paragrafas keičiamas šitaip:

36. **Įgijėjas įsigijimo dieną turi paskirstyti verslo sujungimo sąnaudas, pripažindamas tos dienos tikrąja verte įsigyjamojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus, atitinkančius 37 paragrafe išdėstytus pripažinimo kriterijus, išskyrus ilgalaikį turtą (ar perleidžiamą grupę), klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla" ir apskaitomą tikrąja verte atėmus pardavimo sąnaudas. Bet kokie skirtumai…**

75 paragrafo b) ir d) punktai keičiami šitaip:

(b) papildomas prestižas, pripažintas per laikotarpį, išskyrus prestižą, įtrauktą į perleidžiamą grupę, įsigijimo metu atitinkančią laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus pagal 5 TFAS;

(d) prestižas, įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui pagal 5 TFAS, ir prestižas, nepripažintas per laikotarpį ir nebuvęs įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui;

▼M3

C18 Tarptautiniuose Finansinės Atskaitomybės Standartuose, įskaitant ir Tarptautinius apskaitos Standartus bei Aiškinimus, taikomuose nuo 2004 m. kovo 31 d., nuorodos į „nutraukiamą veiklą" keičiamos nuorodomis į „nutrauktą veiklą".

36-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Turto vertės sumažėjimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-5
Apibrėžimai	6
Turto, kurio vertė gali būti sumažėjusi, nustatymas	7-17
Atsiperkamosios sumos įvertinimas	18-57
Nematerialiojo turto su neapibrėžtu naudingo tarnavimo laiku atsiperkamosios sumos įvertinimas	24
Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas	25-29
Naudojimo vertė	30-57
Būsimųjų pinigų srautų numatymo pagrindas	33-38
Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai	39-53
Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta	54
Diskonto norma	55-57
Turto vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimas ir vertinimas	58-64
Pinigus kuriantys vienetai ir prestižas	65-108
Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, identifikavimas	66-73
Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma ir balansinė vertė	74-103
Prestižas	80-99
Prestižo paskirstymas pinigus kuriantiems vienetams	80-87
Pinigus kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo	88-90
Mažumos dalis	91-95
Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas	96-99
Bendras turtas	100-103
Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolis	104-108
Vertės sumažėjimo panaikinimas	109-125
Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas	117-121
Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas	122-123
Nuostolio dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas	124-125
Pateikimas	126-137
Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami padengiamųjų sumų skaičiavimui	134-137
Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data	138-140
36 TAS (paskelbto 1998 m.) panaikinimas	141

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 36 TAS *„Turto vertės sumažėjimas"* (1998 m.) ir turėtų būti taikomas:

(a) įsigyjant prestižą ir nematerialųjį turtą verslo jungimų, kurių sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė, metu.

(b) viso kito turto atveju - metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.

Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

▼M3

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nustatyti procedūras, ūkio subjekto taikomas siekiant garantuoti, kad jo turtas nebūtų apskaitomas didesne suma už atsiperkamąją sumą. Turtas yra apskaitomas suma, didesne už jo atsiperkamąją sumą, kai jo balansinė vertė viršija sumą, kurią tikimasi padengti to turto naudojimo ar pardavimo metu. Tokiu atveju šis turtas apibūdinamas kaip sumažėjusios vertės, o šiame Standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nuostolį dėl vertės sumažėjimo. Standarte taip pat nustatoma, kada ūkio subjektas turėtų panaikinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo, ir nurodomi reikalavimai dėl informacijos pateikimo.

TAIKYMAS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant bet kokio turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

   (a) ***atsargų (žr. 2 TAS„Atsargos”);***

   (b) ***turto, atsirandančio dėl statybos sutarčių (žr. 11 TAS„Statybos sutartys”);***

   (c) ***atidėtųjų mokesčių turto (žr. 12 TAS„Pelno mokesčiai”);***

   (d) ***turto, atsirandančio dėl išmokų darbuotojams (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams”);***

   (e) ***finansinio turto, kuriam tinka taikyti 39 TAS„Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas”;***

   (f) ***investicinio turto, vertinamo tikrąja verte (žr. 40 TAS„Investicinis turtas”);***

   (g) ***biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, vertinamo tikrąja verte, atimant numatomas pardavimo vietos išlaidas (žr. 41 TAS „Žemės ūkis”);***

   (h) ***atidėtų įsigijimo išlaidų, taip pat nematerialiojo turto, atsirandančio dėl draudiko sutartinių teisių pagal draudimo sutartis; jam taikomas 4 TFAS„Draudimo sutartys”;***

   ir

   (i) ***ilgalaikio turto (arba perleidimo grupių), klasifikuojamo(-ų) kaip laikomo(-ų) pardavimui pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ar nutraukiamajai veiklai”.***

3. Šis Standartas netaikomas atsargoms, dėl statybos sutarčių atsirandančiam turtui, atidėtųjų mokesčių turtui, dėl išmokų darbuotojams atsirandančiam turtui arba turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (ar įtraukiamas į perleidimo grupę, kuri klasifikuojama kaip laikoma pardavimui), nes galiojančiuose Standartuose, taikomuose tokiam turtui, yra nurodyti reikalavimai šio turto pripažinimui ir vertinimui.

4. Šis Standartas taikomas finansiniam turtui, kuri priskiriamas:

   (a) dukterinėms įmonėms, kaip tai apibrėžta 27 TAS *„Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė”*;

   (b) asocijuotoms įmonėms, kaip tai apibrėžta 28 TAS *„Investicijos į asocijuotas įmones”*;

   ir

   (c) bendroms įmonėms, kaip tai apibrėžta 31 TAS *„Dalys bendrose įmonėse”*.

   Dėl kito finansinio turto vertės sumažėjimo žr. 39 TAS.

5. Šis Standartas netaikomas finansiniam turtui, kuriam taikomas 39 TAS; investiciniam turtui, vertinamam tikrąja verte pagal 40 TAS; arba biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla ir vertinamam tikrąja verte, atimant numatomas pardavimo vietos išlaidas, pagal 41 TAS. Tačiau šis Standartas yra taikomas turtui, apskaitomam jo perkainojimo suma (t.y. tikrąja verte) remiantis kitais Standartais, pvz., perkainojimo modeliu 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas”*. Nustatymas, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, priklauso nuo paskutinio vertinimo metu nustatytos turto tikrosios vertės:

   (a) jei to turto tikroji vertė yra jo rinkos vertė, vienintelis skirtumas tarp turto tikrosios vertės ir jo tikrosios vertės atimant pardavimo meto išlaidas yra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos:

      (i) jei perleidimo išlaidos yra nereikšmingos, tuomet perkainoto turto atsiperkamoji suma yra neišvengiamai artima jo perkainojimo sumai (t.y. tikrąjai vertei) arba didesnė. Tokiu atveju,

▼M3

įvykdžius perkainojimo reikalavimus, perkainoto turto vertė neturėtų būti sumažėjusi ir padengiamosios sumos apskaičiuoti nereikia.

(ii) jei perleidimo išlaidos nėra nereikšmingos, tuomet perkainoto turto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, yra neišvengiamai mažesnė už jo tikrąją vertę. Todėl perkainoto turto vertė sumažės, jei jo naudojimo vertė bus mažesnė už jo perkainojimo sumą (t.y. tikrąją vertę). Tokiu atveju, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį Standartą tam, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

(b) jei turto tikroji vertė nustatoma kitu pagrindu negu jo rinkos vertė, tuomet jo perkainojimo suma (t.y. tikroji vertė) gali būti didesnė arba mažesnė už jo atsiperkamąją sumą. Taigi, pritaikęs perkainojimo reikalavimus, ūkio subjektas taiko šį Standartą tam, kad nustatytų, ar turto vertė gali būti sumažėjusi.

APIBRĖŽIMAI

6. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos žemiau nurodytos sąlygos:

(a) ***rinkoje parduodami dalykai yra vienarūšiai;***

(b) ***pirkėjų / pardavėjų, ketinančių pirkti / parduoti turtą, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu;***

ir

(c) ***informacija apie kainas yra prieinama visuomenei.***

Verslo jungimo sutarties data – data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą ir, jei ūkio subjektas yra viešai pateikiamųjų ūkio subjektų sąraše, tai yra viešai paskelbiama. Priešiško perėmimo atveju anksčiausia data, kai pasiekiamas reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių, laikoma ta data, kai pakankamas įsigyjamosios įmonės savininkų skaičius priima įgijėjo pasiūlymą perimti įsigyjamosios įmonės kontrolę.

Balansinė vertė – suma, kuria pripažįstamas turtas, atėmus bet kokį sukauptą nusidėvėjimą (amortizaciją) ir sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.

Pinigus kuriantis vienetas – mažiausia identifikuojama pinigų įplaukas kurianti turto grupė, didžiaja dalimi nepriklausoma nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų.

Bendras turtas – turtas, išskyrus prestižą, kuris padeda kurti tiek peržiūrimo pinigus kuriančio vieneto būsimuosius pinigų srautus, tiek kitų pinigus kuriančių vienetų būsimuosius pinigų srautus.

Perleidimo išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto arba pinigus kuriančio vieneto perleidimui, neįtraukiant finansinių išlaidų ir pelno mokesčio išlaidų.

Nudėvimoji suma – turto savikaina arba kita suma, atitinkanti savikainą finansinėje atskaitomybėje, atėmus įvertintą likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimas (amortizacija) – sistemingas turto nudėvimosios sumos paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką (*)***.***

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – suma, gaunama parduodant turtą arba pinigus kuriantį vienetą nesusijusioms šalims, ketinančioms pirkti turtą ar pinigus kuriantį vienetą, atėmus perleidimo išlaidas.

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto ar pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo padengiamąją sumą.

Turto ar pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma - turto pardavimo kaina arba jo naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

(a) ***laikotarpis, per kurį ūkio subjektas tikisi naudoti turtą; arba***

(b) ***produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.***

Naudojimo vertė – būsimų pinigų srautų, kurių tikimasi iš turto ar pinigus kuriančio vieneto, dabartinė vertė.

(*) Nematerialiojo turto atveju sąvoka „amortizacija” paprastai vartojama vietoje „nusidėvėjimas”. Abi sąvokos reiškia tą patį.

▼M3

TURTO, KURIO VERTĖ GALI BŪTI SUMAŽĖJUSI, NUSTATYMAS

7. 8-17 paragrafuose nurodoma, kada reikia nustatyti atsiperkamąją sumą. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas", tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Šio Standarto likusios dalies struktūra yra tokia:

   (a) 18-57 paragrafuose išdėstyti atsiperkamosios sumos vertinimo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas", tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

   (b) 58-108 paragrafuose išdėstyti vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. Atskiro turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas išdėstytas 58-64 paragrafuose. 65-108 paragrafuose aprašomas pinigus kuriančių vienetų ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimas ir vertinimas.

   (c) 109-116 paragrafuose išdėstyti reikalavimai, kaip turi būti panaikintas ankstesniaisiais atskaitomybės laikotarpiais pripažintas turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolis. Šiuose reikalavimuose taip pat vartojama sąvoka „turtas", tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai atskiram turtui nustatomi 117-121 paragrafuose, pinigus kuriančiam vienetui –122 ir 123 paragrafuose, o prestižui –124 ir 125 paragrafuose.

   (d) 126-133 paragrafuose nurodoma, kad turi būti pateikta informacija apie turto ir pinigus kuriančių vienetų vertės sumažėjimo nuostolius bei vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimą. 134-137 paragrafuose nurodomi papildomi informacijos pateikimo reikalavimai pinigus kuriantiems vienetams, kuriems prestižas arba nematerialusis turtas su neribotu naudingo tarnavimo laiku buvo priskirti tikrinant, ar nesumažėjo turto vertė.

8. Turto vertė yra sumažėjusi, kai jo balansinė vertė viršija atsiperkamąją sumą. 12-14 paragrafuose aprašomi kai kurie požymiai, rodantys, kad galėjo atsirasti nuostolis dėl vertės sumažėjimo. Jei tinka bent vienas iš šių požymių, ūkio subjektas privalo atlikti formalų atsiperkamosios sumos įvertinimą. Išskyrus 10 paragrafe aprašytą atvejį, pagal šį Standartą nereikalaujama, kad ūkio subjektas atliktų formalų atsiperkamosios sumos įvertinimą, jeigu nėra požymių, kad atsirado nuostolis dėl vertės sumažėjimo.

9. ***Kiekvienos atskaitomybės dieną ūkio subjektas turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi. Jei yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti turto atsiperkamąją sumą.***

10. ***Nepriklausomai nuo to, ar vertės sumažėjimo požymių yra, ūkio subjektas taip pat turi:***

   (a) ***patikrinti neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto arba kol kas naudoti negalimo nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą kiekvienais atskaitomybės metais, palygindamas jo balansinę vertę su atsiperkamąja suma. Šis galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio metu, tik svarbu, kad jis būtų atliekamas kiekvienais metais tuo pačiu laiku. Skirtingas nematerialusis turtas gali būti patikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo skirtingu laiku. Tačiau, jei tokio nematerialiojo turto pirminis pripažinimas įvyko dabartiniu metiniu finansinės atskaitomybės laikotarpiu, toks nematerialiojo turto vertės patikrinimas turi būti atliekamas iki dabartinio metinio laikotarpio pabaigos.***

   (b) ***pagal 80-99 paragrafus kasmet patikrinti verslo jungimo metu įgytą prestižą dėl galimo vertės sumažėjimo.***

11. Nematerialiojo turto sugebėjimas kurti pakankamą ekonominę naudą ateityje, kad būtų atstatyta jo balansinė vertė, paprastai yra mažiau apibrėžtas prieš jo galimą panaudojimą negu po jo galimo panaudojimo. Todėl šiame Standarte reikalaujama, kad ūkio subjektas nematerialiojo turto, kurio panaudojimas kol kas nėra galimas, balansinę vertę patikrintų dėl galimo vertės sumažėjimo mažiausiai kartą per atskaitomybės metus.

12. ***Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti, ūkio subjektas turi apsvarstyti bent šiuos požymius:***

Išoriniai informacijos šaltiniai

▼M3

(a) ***per atskaitomybės laikotarpį turto rinkos vertė sumažėjo žymiai daugiau, negu buvo galima tikėtis dėl praėjusio laiko ar įprastinio naudojimo.***

(b) ***per laikotarpį įmonės veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko reikšmingų pokyčių, darančių neigiamą poveikį įmonei, arba tokių pokyčių greitai įvyks.***

(c) ***per atskaitomybės laikotarpį pakilo rinkos palūkanų normos ar kitos mokėjimų už investicijas rinkoje normos, ir galima tikėtis, kad šie pakilimai paveiks diskonto normą, taikomą turto naudojimo vertės apskaičiavimui, taip pat reikšmingai sumažins turto atsiperkamąją sumą.***

(d) ***ūkio subjekto grynojo turto balansinė vertė yra didesnė už jo rinkos kapitalizavimą;***

Vidiniai informacijos šaltiniai

(e) ***yra įrodymų, kad turtas yra pasenęs arba sugadintas.***

(f) ***per atskaitomybės laikotarpį įvyko (arba yra tikėtini netolimoje ateityje) tokie reikšmingi pokyčiai su nepalankiais padariniais ūkio subjektui, kurie yra susiję su naudojamu turtu arba turtu, kurį tikimasi panaudoti. Tokiais pokyčiais gali būti turto galimybių neišnaudojimas; planai nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso; planai perleisti turtą anksčiau, negu iki tol tikėtasi; taip pat turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas iš naujo, iš neriboto pakeičiant jį ribotu.*** (*)

(g) ***vidaus ataskaitose atsirado įrodymų, kad ekonominis rezultatas naudojant turtą yra ar bus blogesnis nei tikėtasi.***

13. 12 paragrafe esančiame sąraše pateikti ne visi galimi atvejai. Ūkio subjektas gali aptikti kitus turto vertės sumažėjimo požymius, kuriems atsiradus taip pat reikės nustatyti turto atsiperkamąją sumą, o prestižo atveju - pagal 80-99 paragrafus atlikti galimo vertės sumažėjimo patikrinimą.

14. Tarp vidaus ataskaitų įrodymų, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, yra šie dalykai:

(a) pinigų srautai turtui įgyti arba vėlesni grynųjų pinigų poreikiai šiam turtui naudoti ar prižiūrėti yra žymiai didesni nei tie, kurie buvo numatyti iš pradžių;

(b) faktiniai grynieji pinigų srautai ar iš turto veiklos gaunamas pelnas arba nuostolis yra žymiai blogesni už numatytus;

(c) reikšmingai sumažėja numatyti grynieji pinigų srautai arba iš veiklos gaunamas pelnas arba reikšmingai padidėja numatytas nuostolis, atsirandantis dėl minėto turto;

arba

(d) dėl veiklos atsiranda nuostoliai ar grynosios pinigų išmokos dėl minėto turto, kai dabartinio atskaitomybės laikotarpio sumos apibendrinamos su numatomomis būsimomis sumomis.

15. Kaip pažymima 10 paragrafe, šiame Standarte reikalaujama, kad nematerialusis turtas su neribotu naudingo tarnavimo laiku arba dar negalimas naudoti nematerialusis turtas, taip pat prestižas būtų mažiausiai kartą per atskaitomybės metus tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo. Kai 10 paragrafo reikalavimai nėra pritaikomi, tuomet nustatant, ar reikia įvertinti turto atsiperkamąją sumą, taikomas reikšmingumo kriterijus. Pavyzdžiui, jei ankstesni apskaičiavimai rodo, kad turto atsiperkamoji suma yra žymiai didesnė už jo balansinę vertę, ūkio subjektas neprivalo iš naujo įvertinti turto atsiperkamosios sumos, jei nėra įvykę jokių įvykių, kurie eliminuotų minėtą skirtumą. Taip pat anksčiau paminėta analizė gali parodyti, kad turto atsiperkamoji suma nėra jautri kurio nors vieno (ar daugiau) iš 12 paragrafe surašytų požymių atžvilgiu.

16. 15 paragrafo paaiškinimas. Jei rinkos palūkanų normos ar kitos rinkos mokėjimų už investicijas normos per atskaitomybės laikotarpį pakilo, iš ūkio subjekto nereikalaujama atlikti formalaus turto padengiamosios sumos įvertinimo šiais atvejais:

(*) Kai turtas atitinka laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui), jam nebetaikomas šis standartas; jis apskaitomas pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ar nutraukiamajai veiklai"

▼M3

(a) jei nesitikima, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo. Pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra ilgas.

(b) jei tikėtina, kad diskonto norma, taikyta apskaičiuojant turto naudojimo vertę, bus paveikta atitinkamų rinkos normų padidėjimo, tačiau ankstesnė atsiperkamosios sumos jautrumo analizė rodo, kad:

(i) nelabai tikėtina, kad atsiperkamoji suma galėtų reikšmingai sumažėti, nes būsimieji pinigų srautai taip pat turėtų padidėti (t.y. kai kuriais atvejais ūkio subjektas turi galimybę parodyti, kad pakoreguos savo pajamas, siekdamas kompensuoti kokių nors rinkos normų padidėjimą);

arba

(ii) atsiperkamosios sumos sumažėjimas neturėtų nulemti reikšmingo nuostolio dėl vertės sumažėjimo.

17. Jeigu yra požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, tai gali reikšti, kad likęs naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodas ar turto likvidacinė vertė turi būti peržiūrėtas(-a) ir pakoreguotas(-a) pagal tam turtui taikomą Standartą, net jeigu nuostolis dėl vertės sumažėjimo turtui nėra pripažįstamas.

ATSIPERKAMOSIOS SUMOS ĮVERTINIMAS

18. Šiame Standarte atsiperkamoji suma apibrėžiama kaip turto ar pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba jo naudojimo vertė (didesnioji iš šių verčių). 19-57 paragrafuose išdėstomi atsiperkamosios sumos įvertinimo reikalavimai. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas", tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui.

19. Ne visada yra būtina nustatyti abi šias vertes – turto tikrąją vertę (atėmus pardavimo išlaidas) ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių sumų viršija turto balansinę vertę, tuomet turto vertė nėra sumažėjusi ir kitą sumą įvertinti nėra būtina.

20. Turto tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas gali būti įmanoma nustatyti netgi tada, jei šiuo turtu neprekiaujama aktyviojoje rinkoje. Tačiau kartais neįmanoma nustatyti tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas todėl, kad nėra pagrindo, pagal kurį būtų galima patikimai įvertinti sumą, gautiną dėl turto pardavimo sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių. Šiuo atveju ūkio subjektas gali panaudoti turto naudojimo vertę kaip jo atsiperkamąją sumą.

21. Jei nėra priežasties manyti, kad turto naudojimo vertė reikšmingai viršija jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, tuomet kaip turto atsiperkamoji suma gali būti panaudota jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas. Taip dažnai būna, kai turtas laikomas siekiant jį perleisti. Taip yra todėl, kad perleidimui laikomo turto naudojimo vertė daugiausiai susideda iš grynųjų perleidimo lėšų, nes būsimieji pinigų srautai, atsirasiantys dėl turto tęstinio naudojimo iki jo perleidimo, greičiausiai bus nereikšmingi.

22. Atsiperkamoji suma yra nustatoma atskiram turtui, išskyrus tą atvejį, kai turtas nekuria pinigų įplaukų, kurios būtų didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų. Pastaruoju atveju atsiperkamamoji suma nustatoma pinigus kuriančio vieneto, kuriam minėtas turtas priklauso, atžvilgiu (žr. 65-103 paragrafus), išskyrus šiuos atvejus:

(a) jei turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra aukštesnė už jo balansinę vertę;

arba

(b) jei galima įvertinti, kad turto naudojimo vertė artima jo tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas, o tikrąją vertę įmanoma nustatyti atėmus pardavimo išlaidas.

23. Kai kuriais atvejais, nustatant grynąją pardavimo kainą arba naudojimo vertę, sąmatos, vidurkiai ir sutrumpinti skaičiavimai gali būti šiek tiek panašūs į detalius skaičiavimus, kurie šiame standarte pateikiami kaip pavyzdžiai.

▼M3

Nematerialiojo turto su neapibrėžtu naudingo tarnavimo laiku atsiperkamosios sumos įvertinimas

24. 10 paragrafe reikalaujama, kad nematerialiojo turto su neribotu naudingo tarnavimo laiku galimo vertės sumažėjimo patikrinimas būtų atliekamas kiekvienais atskaitomybės metais, palyginant jo balansinę vertę su atsiperkamąja suma, nepriklausomai nuo to, ar yra požymių, kad turto vertė galėjo sumažėti. Tačiau paskutinis detalus tokio turto atsiperkamosios sumos skaičiavimas, atliktas ankstesniu atskaitomybės laikotarpiu, gali būti panaudotas turto vertės galimam sumažėjimui patikrinti dabartiniu laikotarpiu tik tada, jei atitinka žemiau nurodomus kriterijus:

(a) jeigu nematerialusis turtas dėl jo nuolatinio naudojimo nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto ar turto grupių pinigų įplaukų, ir dėl to yra tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo kaip pinigus kuriančio vieneto, kuriam jis priklauso, dalis – turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio padengiamosios sumos skaičiavimo;

(b) atlikus naujausius atsiperkamosios sumos skaičiavimus buvo nustatyta suma, žymiai didesnė už turto balansinę vertę;

ir

(c) nuo paskutinio atsiperkamosios sumos skaičiavimo įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių analizė rodo, kad tikimybė, jog dabar nustatoma atsiperkamoji suma būtų mažesnė už turto balansinę vertę, yra maža.

Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas

25. Geriausiai turto tikrąją vertę, atėmus iš jos pardavimo išlaidas, atspindi įpareigojančios pardavimo sutarties kaina, sudarant sandorį tarp nesusijusių šalių, atitinkamai pakoreguotą atimant papildomas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas turto perleidimui.

26. Jei nėra įpareigojančios pardavimo sutarties, tačiau turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra turto rinkos kaina, atėmus iš jos perleidimo išlaidas. Tinkamiausia rinkos kaina paprastai yra dabartinė siūloma kaina. Kai dabartinių siūlomų kainų sužinoti negalima, tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas gali būti įvertinta naujausio sandorio pagrindu, jeigu per laikotarpį nuo sandorio dienos iki įvertinimo dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės aplinkybės.

27. Jei įpareigojančios pardavimo sutarties arba aktyvios rinkos šiam turtui nėra, tuomet tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, nustatoma pagal geriausią įmanomą informaciją, atspindinčią, kokią sumą ūkio subjektas būtų galėjęs turėti balanso dieną dėl turto perleidimo, sudarius sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, išskaičiavus perleidimo išlaidas. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas apsvarsto pastaruoju metu dėl panašaus turto įvykusių tos pačios pramonės šakos sandorių pasekmes. Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas neatsispindi priverstiniame pardavime, jeigu vadovybė nėra priversta skubiai parduoti turtą.

28. Tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, nustatymo metu yra išskaičiuojamos pardavimo išlaidos, išskyrus pripažintąsias įsipareigojimais. Pardavimo išlaidų pavyzdžiai yra juridinės išlaidos, žyminis mokestis ir panašūs sandorių mokesčiai, turto pašalinimo iš jo buvimo vietos išlaidos ir tiesioginės papildomos išlaidos, reikalingos paverčiant turtą tinkamu parduoti. Tačiau išeitinės išmokos (apibrėžtos 19 TAS *„Išmokos darbuotojams"*) bei išlaidos, siejamos su veiklos siaurinimu arba reorganizavimu po turto perleidimo, nėra tiesioginės papildomos turto perleidimo išlaidos.

29. Kartais turto perleidimo metu pirkėjas privalo prisiimti įsipareigojimą, tačiau tiek turtui, tiek įsipareigojimui nustatoma tik viena tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas. 78 paragrafe aiškinama, kaip elgtis tokiais atvejais.

Naudojimo vertė

30. ***Turto naudojimo vertės skaičiavime turi atsispindėti šie elementai:***

(a) ***Numatomi būsimieji pinigų srautai, kurių ūkio subjektas tikisi šio turto atžvilgiu;***

(b) ***Šių būsimųjų pinigų srautų dydžių ar išsidėstymo laike galimų svyravimų prognozės;***

(c) ***pinigų laiko vertė, kurią atspindi dabartinė atskirta nuo rizikos rinkos palūkanų norma;***

(d) ***kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo;***

▼M3

ir

(e) ***kiti faktoriai, (pvz., nelikvidumas), nulemiantys tai, kaip rinkos dalyviai gali įkainoti tuos būsimuosius pinigų srautus, kurių ūkio subjektas tikisi dėl savo turto naudojimo.***

31. Turto naudojimo vertės įvertinimas apima veiksmus:

(a) būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų, turinčių atsirasti dėl nuolatinio turto naudojimo ir jo galutinio perleidimo, numatymą;

ir

(b) deramos diskonto normos pritaikymą šiems būsimiems pinigų srautams.

32. Elementai, paminėti 30 paragrafo b), d) ir e) punktuose, gali atsispindėti tiek kaip būsimų pinigų srautų koregavimai, tiek kaip diskonto normos koregavimai. Nepriklausomai nuo ūkio subjekto taikomo būdo būsimų pinigų srautų sumoms ar išsidėstymo laike galimų svyravimų prognozėms atspindėti, rezultatas turi atspindėti tikėtiną būsimų pinigų srautų dabartinę vertę, t.y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį. Priedėlyje A pateikiami papildomi nurodymai dėl dabartinės vertės naudojimo būdų nustatant turto naudojimo vertę.

Būsimųjų pinigų srautų numatymo pagrindas

33. ***Nustatydamas naudojimo vertę, ūkio subjektas turi:***

(a) ***pagrįsti pinigų srautų planus pagrįstomis ir patvirtinančiomis prielaidomis, atitinkančiomis vadovybės atliekamą būsimų ekonominių sąlygų per likusį turto naudingo tarnavimo laiką geriausią įvertinimą. Didesnė svarba turėtų būti suteikiama išoriniams įrodymams.***

(b) ***naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis / prognozėmis pagrįsti pinigų srautų planus, tačiau neįtraukti tų numatomų būsimųjų pinigų įplaukų ar išmokų, kurių tikimasi dėl būsimų restruktūrizavimų arba dėl turto naudojimo rezultatų pagerinimo. Šiomis sąmatomis / prognozėmis pagrįsti planai turi apimti ne didesnį kaip penkerių metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis gali būti pateisinamas.***

(c) ***planuojami pinigų srautai laikotarpiui, vėlesniam nei naujausių sąmatų / prognozių laikotarpis, turi būti skaičiuojami ekstrapoliuojant sąmatomis / prognozėmis pagrįstus planus ir vėlesniems metams taikant pastovią arba mažėjančią diskonto augimo normą, išskyrus atvejį, kai galima pagrįsti didėjančią augimo normą. Ši augimo norma neturi viršyti ilgalaikės vidutinės produktų, pramonės šakų ar šalies / šalių, kuriose įmonė veikia, arba rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normos, jei negalima pagrįsti didesnės normos taikymo.***

34. Vadovybė įvertina prielaidų, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, pagrįstumą, ištirdama skirtumus tarp anksčiau buvusių pinigų srautų planų ir realiųjų pinigų srautų. Vadovybė turi užtikrinti, kad prielaidos, kuriomis grindžiami dabartiniai pinigų srautų planai, atitiktų realius praeities rezultatus (atsižvelgdama į tai, ar dėl vėlesnių įvykių ir aplinkybių, dar neegzistavusių tų realių pinigų srautų kūrimosi metu, poveikio toks pagrindimas nėra netinkamas).

35. Išsamios, aiškios ir patikimos finansinės sąmatos / būsimųjų pinigų srautų prognozės paprastai sudaromos ne ilgesniam kaip penkerių metų laikotarpiui. Dėl šios priežasties vadovybės atliekami būsimųjų pinigų srautų įvertinimai remiasi naujausiomis sąmatomis / prognozėmis ne ilgesniam nei penkerių metų laikotarpiui. Vadovybė gali naudoti pinigų srautų planus, pagrįstus finansinėmis sąmatomis / prognozėmis, ilgesnį nei penkerių metų laikotarpį, jei ji yra įsitikinusi šių planų patikimumu ir, remdamasi ankstesne patirtimi, gali įrodyti savo gebėjimą tiksliai prognozuoti vėlesnių laikotarpių pinigų srautus.

36. Pinigų srautų planai iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos numatomi ekstrapoliuojant finansinėmis sąmatomis / prognozėmis pagrįstus pinigų srautų planus, vėlesniems metams pritaikant atitinkamą augimo normą. Tokia norma yra pastovi arba mažėjanti, išskyrus atvejį, kai normos padidinimas atitinka objektyvius duomenis apie produkto ar pramonės raidos ciklo sąlygas. Norma, jei tai tinkama, gali būti nulinė arba neigiama.

37. Augimas bus apribotas, jei sąlygos yra labai palankios ir tikėtina, kad rinkoje atsiras konkurentų. Todėl ilgą laiką (tarkime, dvidešimt metų) įmonėms bus sunku viršyti ankstesnę vidutinę produktų, pramonės šakų ar šalies / šalių, kuriose įmonė veikia, arba rinkos, kurioje turtas naudojamas, augimo normą.

▼M3

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 skaičiavimai

39. ***Būsimųjų pinigų srautų skaičiavimai turi apimti:***

(a) ***planuojamas pinigų įplaukas nuolat naudojant turtą;***

(b) ***planuojamas pinigų išmokas, būtinas pinigų įplaukoms kurti nuolat naudojant turtą (įskaitant pinigų išmokas, reikalingas paruošti turtą naudojimui), kurias galima tiesiogiai priskirti ar pagrįstai ir deramai paskirstyti turtui;***

ir

(c) ***grynuosius pinigų srautus (jei tokių yra), gautinus (ar mokėtinus) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.***

40. Būsimųjų pinigų srautų numatymai ir diskonto norma atspindi pastovias prielaidas apie kainų didėjimus dėl bendrosios infliacijos. Dėl to, jeigu į diskonto normą yra įtrauktas kainų didėjimo dėl bendrosios infliacijos poveikis, būsimieji pinigų srautai įvertinami jų nominalia išraiška. Jei į diskonto normą nėra įtrauktas kainų didėjimo, priskiriamo bendrajai infliacijai, poveikis, tuomet būsimieji pinigų srautai įvertinami faktine išraiška (tačiau atsižvelgiant į tam tikrus būsimuosius kainų padidėjimus ar sumažėjimus).

41. Pinigų išmokų planai apima išmokas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai paskirstyti turto naudojimui.

42. Kai turto balansinė vertė dabartiniu metu neapima visų pinigų išmokų, turėsiančių įvykti iki tol, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui, tuomet numatant būsimąsias pinigų išmokas įtraukiamos ir visos pinigų išmokos, turėsiančios būti sumokėtos, kol turtas bus paruoštas naudojimui ar pardavimui. Pavyzdžiai: statomas pastatas ar dar neužbaigtas plėtros projektas.

43. Kad būtų išvengta skaičiavimo du kartus, į būsimųjų pinigų srautų numatymą neįtraukiamos:

(a) pinigų įplaukos iš tokio turto, kurio kuriamos pinigų įplaukos yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo peržiūrimojo turto pinigų įplaukų (pavyzdžiui, finansinio turto, tokio, kaip gautinos sumos);

ir

(b) pinigų išmokos, siejamos su prievolėmis, jau pripažintomis įsipareigojimais (pavyzdžiui, mokėtinomis sumomis, pensijomis ar atidėjiniais).

44. ***Būsimieji pinigų srautai turi būti numatomi atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų įvertinimus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:***

(a) ***būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs;***

ar

(b) ***turto naudojimo rezultatų pagerinimo.***

45. Kadangi būsimieji pinigų srautai numatomi remiantis dabartine turto būkle, šio turto naudojimo vertė neatspindi:

(a) būsimų pinigų išmokų ar su jomis susijusios sąnaudų ekonomijos (pavyzdžiui, personalo sąnaudų sumažinimo) arba naudos, tikėtinos dėl būsimo restruktūrizavimo, kurį atlikti ūkio subjektas dar nėra įsipareigojęs; arba

(b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.

46. Restruktūrizavimas yra vadovybės planuojama ir kontroliuojama programa, reikšmingai keičianti ūkio subjekto vykdomo verslo apimtį arba to verslo vykdymo būdą. 37 TAS *„Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”* pateikiami nurodymai, išaiškinantys, kada ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą.

47. Kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą, tikėtina, kad šis restruktūrizavimas paveiks tam tikrą turtą. Nuo tada, kai ūkio subjektas įsipareigoja atlikti restruktūrizavimą:

▼M3

(a) jo būsimųjų pinigų įplaukų ir išmokų numatymas (naudojimo vertės nustatymo tikslais) turi atspindėti išlaidų ekonomiją ir kitą restruktūrizavimo teikiamą naudą (pagrįstą naujausiomis vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis / prognozėmis);

ir

(b) jo būsimųjų pinigų išmokų, skirtų restruktūrizavimui, numatymai įtraukiami į atidėjinius restruktūrizavimui pagal 37 TAS.

5 pavyzdyje parodomas būsimo restruktūrizavimo poveikis naudojimo vertės skaičiavimui.

48. Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatyvumą, tol numatant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurios gali atsirasti dėl ekonominės naudos, susijusios su minėtomis išmokomis, padidėjimo (žr. 6 pavyzdį).

49. Būsimųjų pinigų srautų numatymas apima būsimas pinigų išmokas, būtinas ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto, jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriančio vieneto sudėtyje yra turto straipsnių su skirtingu numatytu naudingo tarnavimo laiku (ir kiekvienas šis turtas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tuomet, numatant su pinigus kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesniojo naudingo tarnavimo laiko turto straipsnių keitimas yra laikomas minėto vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Kai atskiras turtas susideda iš komponentų, kurių naudingo tarnavimo laikas skirtingas, tuomet, numatant būsimuosius turto kuriamus pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko komponentų keitimas taip pat laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.

50. ***Būsimųjų pinigų srautų numatymas neturi įtraukti:***

(a) ***pinigų įplaukų ar išmokų dėl finansinės veiklos;***

arba

(b) ***pelno mokesčio gavimų ar mokėjimų.***

51. Numatomi būsimieji pinigų srautai turi atspindėti prielaidas, suderintas su diskonto normos nustatymo būdu. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įskaičiuotas du kartus arba praleistas. Kadangi, diskontuojant numatomus būsimuosius pinigų srautus, atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, į šiuos pinigų srautus neįtraukiamos pinigų įplaukos arba išmokos dėl finansinės veiklos. Kadangi diskonto norma nustatoma iki apmokestinimo, būsimieji pinigų srautai taip pat numatomi tuo pačiu pagrindu, t.y. iki apmokestinimo.

52. ***Grynųjų pinigų srautų, gautinų (arba mokėtinų) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, numatomoji suma yra ta, kurią ūkio subjektas tikisi gauti sudaręs sutartį dėl turto perleidimo tarp nusimanančių, ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, išskaičiavus įvertintas perleidimo išlaidas.***

53. Grynieji pinigų srautai, gautini (arba mokėtini) už turto perleidimą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, nustatomi panašiai, kaip turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus tai, kad, numatant šiuos grynųjų pinigų srautus:

(a) ūkio subjektas atsižvelgia į numatymo dieną vyraujančias panašaus turto, kurio naudingo tarnavimo laikas baigėsi ir kuris buvo naudojamas panašiomis sąlygomis, kokiomis bus naudojamas minėtasis turtas, kainas; ir

(b) šios kainos koreguojamos atsižvelgiant tiek į būsimųjų kainų padidėjimų dėl bendrosios infliacijos, tiek į specifinių kainų padidėjimų (sumažėjimų) poveikį. Tačiau, jei numatant būsimuosius pinigų srautus dėl nuolatinio turto naudojimo ir įvertinant diskonto normą į bendrąją infliaciją neatsižvelgiama, į ją neatsižvelgiama ir numatant grynuosius pinigų srautus dėl perleidimo.

Būsimieji pinigų srautai užsienio valiuta

54. Būsimieji pinigų srautai numatomi ta valiuta, kuria jie bus sukurti, o po to diskontuojami taikant šiai valiutai tinkamą diskonto normą. Ūkio subjektas perskaičiuoja dabartinę vertę naudodamas naudojimo vertės skaičiavimo dienos valiutos keitimo kursą.

Diskonto norma

55. ***Diskonto norma (normos) turi būti norma (normos) prieš apmokestinimą ir atspindėti dabartinius rinkos įvertinimus:***

(a) ***pinigų laiko vertės;***

ir

▼M3

(b) ***rizikos, būdingos šiam turtui, kurio numatomi būsimieji pinigų srautai dar nebuvo koreguoti.***

56. Norma, atspindinti pinigų laiko vertės ir turtui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą, yra grąža, kurios investuotojai reikalautų pasirinkdami investiciją, sukursiančią tokius pinigų srautus, kurių sumos, išsidėstymas laike ir rizika būtų tolygūs(-ios) sumoms, ūkio subjekto laukiamoms iš to turto, jų išsidėstymui laike ir rizikai. Ši norma apskaičiuojama pagal numanomą dabartinių rinkos sandorių su panašiu turtu normą arba pagal įtraukto į sąrašus ūkio subjekto, turinčio atskirą turtą (ar turto grupę), naudojimo galimybių ir rizikos požiūriu panašų į peržiūrimąjį, kapitalo vertės svertinį vidurkį. Tačiau diskonto norma(-os), naudojama(-os) turto naudojimo vertei įvertinti, neturi atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimųjų pinigų srautų numatymai. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

57. Jei iš rinkos tiesiogiai negalima sužinoti turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja kitus būdus. Priedėlyje A pateikiami papildomi nurodymai, kaip tokiomis aplinkybėmis įvertinti diskonto normą.

TURTO VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIO PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

58. 59-64 paragrafuose išdėstyti atskiro turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimo ir vertinimo reikalavimai. 65-108 paragrafuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto ir prestižo vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimo ir vertinimo reikalavimai.

59. ***Tada ir tik tada, jei turto atsiperkamoji suma yra mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinama iki jo atsiperkamosios sumos. Šis sumažinimas yra nuostolis dėl vertės sumažėjimo.***

60. ***Nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus tą atvejį, jei turtas apskaitomas jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, remiantis perkainojimo modeliu 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas"). Bet koks nuostolis dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo apskaitomas kaip dėl perkainojimo atsiradęs sumažėjimas, remiantis minėtuoju Standartu.***

61. Neperkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Tačiau perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis tiesiogiai mažina bet kokį turto perkainojimo perviršį tiek, kiek neviršija šio turto perkainojimo perviršio sumos.

62. ***Kai įvertinta vertės sumažėjimo nuostolio suma yra didesnė už turto, su kuriuo ji susijusi, balansinę vertę, ūkio subjektas pripažįsta įsipareigojimą tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame Standarte.***

63. ***Pripažinus vertės sumažėjimo nuostolį, būsimaisiais atskaitomybės laikotarpiais turi būti koreguojami turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį jo naudingo tarnavimo laiką.***

64. Jei pripažįstamas vertės sumažėjimo nuostolis, visas susijęs atidėtųjų mokesčių turtas ar įsipareigojimai nustatomi pagal 12 TAS *„Pelno mokesčiai"*, peržiūrėtąją turto balansinę vertę palyginant su jo mokesčių baze (žr. 3 pavyzdį).

PINIGUS KURIANTYS VIENETAI IR PRESTIŽAS

65. 66-108 paragrafuose išdėstyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, identifikavimo, taip pat pinigus kuriančių vienetų ir prestižo balansinės vertės nustatymo bei vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimo reikalavimai.

Pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso turtas, identifikavimas

66. ***Jei yra kokių nors požymių, kad turto vertė gali būti sumažėjusi, turi būti įvertinta atskiro turto atsiperkamoji suma. Jei atskiro turto atsiperkamosios sumos įvertinti negalima, ūkio subjektas turi nustatyti pinigus kuriančio vieneto, kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją sumą.***

67. Atskiro turto atsiperkamosios sumos nustatyti negalima, jei:

(a) turto naudojimo vertė negali būti įvertinta kaip artima jo tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas (pavyzdžiui, jei būsimieji pinigų srautai dėl nuolatinio turto naudojimo negali būti įvertinti kaip nereikšmingi);

▼M3

ir

(b) turtas nekuria pinigų įplaukų, didžiąja dalimi nepriklausomų nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų.

Tokiais atvejais galima įvertinti tik pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso tas turtas, naudojimo vertę, taigi ir atsiperkamąją sumą.

Pavyzdys

Kalnakasybos įmonė turi nuosavą geležinkelį, naudojamą jos kalnakasybos veikloje. Nuosavas geležinkelis galėtų būti parduodamas tik metalo laužo verte ir nekuria pinigų srautų, dažniausiai nepriklausančių nuo pinigų įplaukų iš kito kasyklos turto.

Privataus geležinkelio padengiamosios sumos įvertinti neįmanoma, nes negalima nustatyti privataus geležinkelio naudojimo vertės, kuri greičiausiai skiriasi nuo metalo laužo vertės. Todėl įmonė įvertina pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso privatus geležinkelis, t.y. visos kasyklos padengiamąją sumą.

68. Kaip apibrėžiama 6 paragrafe, pinigus kuriantis vienetas, kuriam priklauso minėtasis turtas, yra mažiausia turto straipsnių grupė, kuri šį turtą nuolat naudodama sukuria pinigų įplaukas, beveik nepriklausomas nuo kito turto ar turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Identifikuojant pinigus kuriantį vienetą, kuriam priklauso turtas, spręsti reikia vadovaujantis profesine nuomone. Jei negalima nustatyti atskiro turto padengiamosios sumos, ūkio subjektas identifikuoja mažiausią turtinių straipsnių junginį (t.y. grupę), kuriantį didžiąja dalimi nepriklausomas pinigų įplaukas.

Pavyzdys

Autobusų įmonė teikia paslaugas pagal sutartį su savivaldybe. Sutartyje numatytos minimalios paslaugos, reikalingos penkiems atskiriems maršrutams. Kiekvienam maršrutui galima priskirti atskirą turtą ir atskirus pinigų srautus. Vienas maršrutų yra labai nuostolingas.

Kadangi ūkio subjektas negali sumažinti maršrutų skaičiaus, mažiausia grupė, kurianti pinigų įplaukas iš nuolatinio naudojimo, dažniausiai nepriklausančias nuo pinigų įplaukų iš kito turto ar turto grupės, yra visų penkių maršrutų kartu sukurtos pinigų įplaukos. Kiekvieno maršruto pinigus kuriantis vienetas yra visa autobusų įmonė.

69. Pinigų įplaukos yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos, gaunamos iš išorės šalių ūkio subjekto atžvilgiu. Nustatydamas, ar pinigų įplaukos dėl turto (ar turto grupės) yra didžiąja dalimi nepriklausomos nuo kito turto (ar turto grupių) kuriamų pinigų įplaukų, ūkio subjektas apsvarsto įvairius veiksnius, įskaitant ir tai, kaip vadovybė tvarko ūkio subjekto veiklą (pavyzdžiui, veiklą pagal produktų linijas, verslo padalinius, buvimo vietą, rajonus ar regionus) arba kaip ji priima sprendimus dėl ūkio subjekto veiklos bei turto naudojimo tęsimo arba perleidimo. 1 pavyzdyje pateikti pinigus kuriančio vieneto identifikavimo pavyzdžiai.

70. ***Jei turto ar turto grupės produkcijos rinka yra aktyvi, toks turtas ar turto grupė, net jei dalis produkcijos (ar ji visa) naudojama vidaus reikmėms, turi būti įtraukiamas(-a) į apskaitą kaip pinigus kuriantis vienetas. Jei taip yra, vadovybės geriausiai įvertinta būsimoji produkcijos rinkos kaina turi būti naudojama nustatant:***

(a) ***būsimas pinigų įplaukas, naudojamas turto ar pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertei nustatyti;***

ir

(b) ***būsimas pinigų išmokas, naudojamas bet kokio kito turto ar pinigus kuriančių vienetų, veikiamų vidinių perleidimų kainų, naudojimo vertei nustatyti.***

▼M3

71. Net jei turto ar turto grupės produkcijos dalimi arba ja visa (pavyzdžiui, produktais jų tarpinėje gamybos stadijoje) naudojasi kiti ūkio subjekto padaliniai, šis turtas ar turto grupė sudaro atskirą pinigus kuriantį vienetą tuo atveju, jei ūkio subjektas galėtų parduoti tokią produkciją aktyviojoje rinkoje. Taip yra todėl, kad šis turtas ar turto grupė galėtų kurti pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto arba turto grupių kuriamų pinigų įplaukų. Naudodamasis informacija, grindžiama finansinėmis sąmatomis / prognozėmis, siejamomis su tokiu pinigus kuriančiu vienetu arba bet kuriuo kitu vidinių perleidimų kainų veikiamu turtu arba pinigus kuriančiu vienetu, ūkio subjektas pakoreguoja šią informaciją, jeigu vidinių perleidimų kainos neatspindi vadovybės atliekamo būsimų to vieneto produkcijos rinkos kainų geriausio įvertinimo.

72. ***Pinigus kuriantys vienetai, kuriems priklauso tam tikras turtas ar turto grupės, turėtų būti apskaitoje parodomi vienodai kiekvieno atskaitomybės laikotarpio metu, išskyrus atvejį, jeigu pakeitimas pateisinamas.***

73. Jei ūkio subjektas nustato, kad turtas priklauso kitam pinigus kuriančiam vienetui, negu ankstesniais laikotarpiais, arba pasikeitė pinigus kuriančio vieneto, kuriam priklauso šis turtas, turto rūšys, 130 paragrafe reikalaujama pateikti tam tikrus duomenis apie šį pinigus kuriantį vienetą, jei pripažįstamas ar panaikinamas to vieneto nuostolis dėl vertės sumažėjimo, reikšmingas viso atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto finansinei atskaitomybei.

Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma ir balansinė vertė

74. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma yra to vieneto tikroji vertė, atėmus pardavimo išlaidas, arba naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių didesnė. Pinigus kuriančio vieneto atsiperkamajai sumai nustatyti 19-57 paragrafuose minima sąvoka „turtas” turi būti suprantama kaip„pinigus kuriantis vienetas”.

75. ***Pinigus kuriančio vieneto apskaitinė vertė turi būti apskaičiuojama tuo pačiu būdu, kaip ir pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji vertė.***

76. Nustatant pinigus kuriančio vieneto balansinę vertę:

(a) įtraukiama balansinė vertė tik to turto, kurį galima tiesiogiai priskirti arba pagrįstai ir dėsningai paskirstyti pinigus kuriančiam vienetui, ir kuris sukurs būsimąsias pinigų įplaukas, naudojamas nustatant šio pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę;

ir

(b) jokių pripažintų įsipareigojimų balansinė vertė neįtraukiama, išskyrus atvejį, kai pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos neįmanoma nustatyti neatsižvelgus į tokį įsipareigojimą.

Taip yra todėl, kad pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas ir jo naudojimo vertė yra nustatomos neįtraukiant pinigų srautų, siejamų su šiam pinigus kuriančiam vienetui nepriklausančiu turtu, bei jau pripažintų įsipareigojimų (žr. 28 ir 43 paragrafus).

77. Grupuojant turtą siekiant įvertinti jo galimą atsiperkamumą, svarbu pinigus kuriančiam vienetui priskirti visą turtą, kuriantį susijusius pinigų įplaukų srautus (arba naudojamą jų kūrimui). Priešingu atveju, kai iš tikrųjų bus patirtas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, gali pasirodyti, kad pinigus kuriančio vieneto nuostolis yra visiškai panaikinamas. Kai kuriais atvejais, nors tam tikras turtas ir prisideda prie pinigus kuriančio vieneto numatomų būsimų pinigų srautų kūrimo, jis negali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstytas tokiam pinigus kuriančiam vienetui. Taip gali atsitikti prestižo ar bendro turto, pvz., ūkio subjekto pagrindinės buveinės turto, atveju. 80-103 paragrafuose nurodoma, kaip tokiu atveju reikia patikrinti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė.

78. Norint nustatyti pinigus kuriančio vieneto atsiperkamąją sumą, gali būti privalu atsižvelgti į kai kuriuos pripažintus įsipareigojimus. Taip galėtų atsitikti, jei dėl pinigus kuriančio vieneto perleidimo pirkėjas privalėtų perimti įsipareigojimą. Šiuo atveju pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė (arba numatomi dėl galutinio pardavimo pinigų srautai), atėmus pardavimo išlaidas, yra apskaičiuota to vieneto turto pardavimo kaina kartu su įsipareigojimu, prieš tai atėmus pardavimo išlaidas. Kad būtų galima atlikti prasmingą pinigus kuriančio vieneto balansinės vertės ir jo atsiperkamosios sumos palyginimą, įsipareigojimo balansinė vertė atimama nustatant tiek pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertę, tiek jo balansinę vertę.

▼M3

Pavyzdys

Kompanija eksploatuoja kasyklą šalyje, kurios įstatymai reikalauja, kad, baigus kalnakasybos veiklą, būtų atkurta pirminė aplinkos būklė. Atkūrimo išlaidos apima nuodangos, kurią reikėjo nuimti prieš pradedant kalnakasybos veiklą, grąžinimą į vietą. Atidėjinys nuodangos grąžinimo išlaidoms buvo pripažintas iš karto po to, kai nuodanga buvo nuimta. Atidėjinio suma pripažinta kasyklos savikainos dalimi ir yra nudėvima per kasyklos naudingo tarnavimo laiką. Atstatymo išlaidoms skirto atidėjinio balansinė vertė yra 500 PV (*) – prilygstanti atstatymo išlaidų dabartinei vertei.

Kompanija vykdo patikrinimą dėl galimo kasyklos vertės sumažėjimo. Pinigus kuriantis vienetas šiuo atveju yra visa kasykla. Kompanija gauna įvairių pasiūlymų parduoti kasyklą už kainą, apytiksliai lygią 800 PV. Tokia kaina atspindi faktą, kad pirkėjas prisiims nuodangos grąžinimo įsipareigojimą. Kasyklos perleidimo išlaidos yra nereikšmingos. Kasyklos naudojimo vertė yra apytiksliai lygi 1 200 PV, neįskaitant atstatymo išlaidų. Kasyklos balansinė vertė yra 1 000 PV.

Pinigus kuriančio vieneto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 800 PV. Į šią sumą įtrauktos atstatymo išlaidos, kurios jau numatytos. Dėl to pinigus kuriančio vieneto naudojimo vertė nustatoma jau atsižvelgus į atstatymo išlaidas, ir jos įvertinimas lygus 700 PV (1 200 PV minus 500 PV). Pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė yra 500 PV – tai kasyklos balansinė vertė (1 000 PV), atėmus atidėjinio atstatymo išlaidoms balansinę vertę (500 PV). Dėl to pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma viršija jo balansinę vertę.

79. Praktiniais sumetimais pinigus kuriančio vieneto atsiperkamoji suma kartais nustatoma atsižvelgiant į turtą, kuris nėra šio pinigus kuriančio vieneto dalis (pavyzdžiui, gautinas sumas arba kitą finansinį turtą), arba finansinėje atskaitomybėje jau pripažintus įsipareigojimus (pavyzdžiui, mokėtinas sumas, pensijas ir kitus atidėjinius). Tokiais atvejais prie pinigus kuriančio vieneto apskaitinės vertės pridedama tokio turto apskaitinė vertė ir atimama tokių įsipareigojimų apskaitinė vertė.

Prestižas

Prestižo paskirstymas pinigus kuriantiems vienetams

80. ***Prestižas, įgytas verslo jungimo metu, dėl vertės sumažėjimo patikrinimo pradedant įsigijimo data turi būti paskirstytas kiekvienam įgijėjo pinigus kuriančiam vienetui arba pinigus kuriančių vienetų grupėms, iš kurių tikimasi naudos dėl jungimo sąlygotos sąveikos - nepriklausomai nuo to, ar kitas įsigyjamojo ūkio subjekto turtas arba įsipareigojimai yra priskiriami minėtiems vienetams ar vienetų grupėms. Kiekvienas vienetas ar vienetų grupė, kuriam(-oms) yra šiuo būdu paskirstomas prestižas, turi:***

(a) ***priklausyti žemiausiam lygmeniui ūkio subjekto viduje, kuriame prestižas yra tikrinamas vidinio valdymo tikslais;***

ir

(b) ***nebūti didesniu už segmentą, grindžiamą pirminiu arba antriniu ūkio subjekto atskaitomybės formatu pagal 14 TAS„Segmento atskaitomybė".***

81. Prestižas, įgytas verslo jungimo metu, atspindi sumą, įgijėjo sumokėtą tikintis gauti būsimos ekonominės naudos iš tokių turto straipsnių, kurių neįmanoma atskirai identifikuoti ir pripažinti. Prestižas nekuria pinigų srautų atskirai nuo kito turto ar turto grupių, bet dažnai prisideda prie daugelio pinigus kuriančių vienetų pinigų srautų kūrimo. Kartais sunku prestižą natūraliai paskirstyti atskiriems pinigus kuriantiems vienetams, todėl jis gali būti paskirstytas tik pinigus kuriančių vienetų grupėms. Dėl to žemiausias lygmuo ūkio subjekto viduje, kuriame prestižas tikrinamas vidinio valdymo tikslais, kartais apima didesnį pinigus kuriančių vienetų skaičių, su kuriais prestižas siejamas, tačiau kuriems jis negali būti paskirstytas. 83-99 paragrafe pateikiamos nuorodos į pinigus kuriančius vienetus, kuriems prestižas paskirstomas, turėtų būti suvokiamos ir kaip nuorodos į pinigus kuriančių vienetų grupes, kurioms paskirstomas prestižas.

82. Dėl 80 paragrafo reikalavimų taikymo prestižo galimo vertės sumažėjimo patikrinimas vykdomas tame lygyje, kuris atspindi, kaip ūkio subjektas valdo savo veiklą, ir su kuriuo prestižas natūraliai gali būti susietas. Dėl to papildomų atskaitomybės sistemų vystymas paprastai nėra būtinas.

(*) Šiame standarte sumos pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

▼M3

83. Pinigus kuriantis vienetas, kuriam prestižas yra paskirstomas dėl galimo vertės sumažėjimo patikrinimo, gali nesutapti su lygiu, kuriame prestižas yra paskirstytas pagal 21 TAS *„Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka”* užsienio valiutos pelno ar nuostolio vertinimo tikslais. Pavyzdžiui, jeigu 21 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas užsienio valiutos pelno ar nuostolio vertinimo tikslais paskirstytų prestižą santykinai žemiems lygiams, tuomet nereikalaujama tikrinti prestižo dėl galimo vertės sumažėjimo tame pačiame lygyje (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas šio lygio prestižą stebi dar ir vidinio valdymo tikslais).

84. ***Jeigu pradinis verslo jungimo metu įgyto prestižo paskirstymas negali būti užbaigtas iki metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio, kuriame verslo jungimas įvyko, pabaigos, šis pradinis paskirstymas turi būti užbaigtas iki pirmojo metinio laikotarpio, prasidedančio po įsigijimo datos, pabaigos.***

85. Pagal 3 TFAS *„Verslo jungimai”*, jeigu pirminė verslo jungimo apskaita iki laikotarpio, kada sujungimas įvyko, pabaigos gali būti nustatyta tik kaip laikina, tuomet įgijėjas:

(a) apskaito jungimą, panaudodamas šias laikinąsias vertes;

ir

(b) pripažįsta bet kokius šių laikinųjų verčių pakoregavimus kaip pradinio apskaitymo per dvylika mėnesių po įsigijimo dienos užbaigimo rezultatą.

Tokiomis aplinkybėmis taip pat gali būti neįmanoma užbaigti verslo jungimo metu įgyto prestižo pradinio paskirstymo iki to metinio atskaitomybės laikotarpio, kada jungimas įvykdytas, pabaigos. Kai taip atsitinka, ūkio subjektas pateikia informaciją, kurios reikalaujama 133 paragrafe.

86. ***Jeigu prestižas buvo paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui, o ūkio subjektas perleidžia veiklą, vykdytą šio vieneto viduje, tuomet prestižas, susijęs su perleidžiama veikla, turi būti:***

(a) ***įtraukiamas į tos veiklos balansinę vertę, nustatant perleidimo pelną ar nuostolį;***

ir

(b) ***vertinamas perleistosios veiklos ir likusios neperleistos pinigus kuriančio vieneto dalies santykinių verčių pagrindu, išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, kad koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su perleista veikla.***

Pavyzdys

Įmonė už 100 PV parduoda veiklą, buvusią pinigus kuriančio vieneto, kuriam priskirtas prestižas, dalimi. Prestižas, priskiriamas šiam vienetui, natūraliu būdu negali būti identifikuojamas arba susiejamas su žemesnio lygio už šį vienetą turto grupe. Likusios pinigus kuriančio vieneto dalies padengiamoji suma yra 300 PV.

Kadangi prestižas, paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui, negali būti natūraliu būdu identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygio už šį vienetą turto grupe, tuomet prestižas, siejamas su perleistąja veikla, yra vertinamas perleistosios veiklos ir išlaikytosios vieneto dalies santykinių verčių pagrindu. Todėl 25 % pinigus kuriančiam vienetui paskirstyto prestižo įtraukiami į parduodamosios veiklos balansinę vertę.

87. ***Jeigu ūkio subjektas keičia savo atskaitomybės struktūrą būdu, keičiančiu vieno ar daugiau pinigus kuriančių vienetų, kuriems paskirstytas prestižas, sudėtį, prestižas turi būti perskirstomas paveiktiems vienetams. Šis perskirstymas turi būti atliekamas naudojant atitinkamą vertės metodiką, panašią į tą, kuri naudojama, kai ūkio subjektas perleidžia tam tikrą veiklą pinigus kuriančio vieneto viduje (išskyrus atvejį, kai ūkio subjektas gali įrodyti, jog koks nors kitas metodas geriau atspindi prestižą, susijusį su pertvarkytais vienetais).***

▼M3

Pavyzdys

Anksčiau prestižas buvo paskirstytas pinigus kuriančiam vienetui A. Prestižas, paskirstytas vieneto A atžvilgiu, negali būti natūraliu būdu identifikuojamas ar susiejamas su žemesnio lygio už A turto grupe. A padalijamas ir integruojamas į kitus tris pinigus kuriančius vienetus – B, C ir D.

Kadangi prestižas, paskirstytas A vienetui, negali būti natūraliai susiejamas su žemesnio lygio už A turto grupe, jis perskirstomas vienetams B, C ir D santykinių trijų A dalių verčių pagrindu prieš tai, kai šios dalys integruojamos į B, C ir D.

Pinigus kuriančių vienetų ir priskirto prestižo patikrinimas dėl galimo vertės sumažėjimo

88. ***Kada, kaip tai apibūdinta 81 paragrafe, prestižas yra susietas su pinigus kuriančiu vienetu, bet nėra šiam vienetui paskirstytas, toks vienetas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo palyginant jo balansinę vertę (išskyrus bet kokį prestižą) su jo atsiperkamąja suma, kai tik yra požymių, kad gali būti sumažėjusi tokio vieneto vertė. Bet koks nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažįstamas pagal 104 paragrafą.***

89. Jeigu 88 paragrafe aprašytas pinigus kuriantis vienetas įtraukia į savo balansinę vertę nematerialųjį turtą su neribotu naudingo tarnavimo laiku ar nematerialųjį turtą, kurį naudoti kol kas nėra galimybės, ir kuris gali būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo tik kaip pinigus kuriančio vieneto dalis, 10 paragrafe reikalaujama, kad minėtasis vienetas taip pat būtų kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo.

90. ***Pinigus kuriantis vienetas, kuriam priskiriamas prestižas, turi būti kasmet tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo, o atsiradus požymių, kad šio vieneto vertė yra sumažėjusi – vieneto balansinė vertė (įtraukiant prestižą) palyginama su jo atsiperkamąja suma. Jeigu vieneto atsiperkamoji suma viršija jo balansinę vertę, tuomet šis vienetas drauge su jam priskirtu prestižu vertinami taip, lyg vertės sumažėjimas nebūtų įvykęs. O jei vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, ūkio subjektas turi pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį pagal 104 paragrafą.***

Mažumos dalis

91. Pagal 3 TFAS, prestižas, pripažįstamas verslo jungimo metu, daugiau atspindi patronuojančios įmonės prestižą, įgytą dėl jos nuosavybės dalies, o ne prestižo sumą, kurią patronuojanti įmonė kontroliuoja kaip verslo jungimo rezultatą. Todėl mažumos daliai priskirtinas prestižas nėra pripažįstamas patronuojančios įmonės konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje. Todėl, jeigu pinigus kuriančiame vienete, kuriam prestižas buvo priskirtas, egzistuoja mažumos dalis, tokio vieneto balansinė vertė apima:

(a) patronuojančiai įmonei ir mažumai priklausančią identifikuojamo vieneto grynojo turto dalį;

ir

(b) patronuojančios įmonės prestižo dalį.

Tačiau dalis pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios sumos, apibrėžiamos pagal šį Standartą, priskirtina mažumos prestižo daliai.

92. Dėl to, siekiant patikrinti, ar nesumažėjo ne visiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto ir jam priskirto prestižo vertė, tokio vieneto balansinė vertė, prieš palyginant ją su vieneto atsiperkamąja verte, koreguojama abstrakčiai. Tai atliekama, apibendrinant vienetui priskirto prestižo balansinę vertę, pridedant prie jos prestižą, priskirtiną mažumos daliai. Tada ši abstrakčiai pakoreguota balansinė vertė palyginama su vieneto atsiperkamąja suma siekiant nustatyti, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė. Jeigu vertė sumažėjo, ūkio subjektas nuostolį dėl vertės sumažėjimo paskirsto pagal 104 paragrafą taip, kad sumažintų vienetui paskirstyto prestižo balansinę vertę.

93. Kadangi prestižas pripažįstamas tik patronuojančios įmonės nuosavybės dalies mastu, bet koks vertės sumažėjimo nuostolis, siejamas su šiuo prestižu, turi būti proporcingai paskirstytas kaip patronuojančiai įmonei ir mažumos daliai priskirtinas prestižas, o prestižo vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas tik patronuojančios įmonės atžvilgiu.

▼M3

94. Jeigu bendras vertės sumažėjimo nuostolis, susijęs su prestižu, yra mažesnis už sumą, kuria abstrakčiai pakoreguota pinigus kuriančio vieneto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją sumą, 104 paragrafe reikalaujama, kad perviršio likutis būtų paskirstytas kitam šio vieneto turtui proporcingai kiekvieno vieneto turto balansinės vertės pagrindu.

95. 7 pavyzdyje vaizduojamas ne visiškai valdomo pinigus kuriančio vieneto su prestižu galimo vertės sumažėjimo patikrinimas.

Vertės sumažėjimo patikrinimų atlikimo laikas

96. ***Kasmetinis pinigus kuriančio vieneto, kuriam yra paskirstytas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimas gali būti atliekamas bet kuriuo metinio atskaitomybės laikotarpio metu su sąlyga, kad jis atliekamas tuo pačiu laiku kiekvienais metais. Skirtingi pinigus kuriantys vienetai dėl galimo vertės sumažėjimo gali būti tikrinami skirtingu metu. Tačiau, jeigu visas pinigus kuriančiam vienetui paskirstytas prestižas ar jo dalis buvo įgyta(-s) verslo jungimo metu dabartiniu metiniu atskaitomybės laikotarpiu, patikrinimas dėl tokio vieneto vertės sumažėjimo turi būti atliekamas dabartiniam metiniam atskaitomybės laikotarpiui nepasibaigus.***

97. ***Jeigu atskiri turto straipsniai, esantys pinigus kuriančiame vienete su paskirstytu prestižu, tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinamas visas šis vienetas drauge su jo prestižu, toks turtas turi būti tikrinamas dėl galimo vertės sumažėjimo anksčiau už viso vieneto su jo prestižu patikrinimą. Jeigu pinigus kuriančių vienetų grupę su jai paskirstytu prestižu sudarantys vienetai tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo tada, kai tikrinama visa vienetų grupė su jos prestižu, atskiri vienetai taip pat turi būti tikrinami dėl galimo vertės sumažėjimo anksčiau už visos vienetų grupės su jos prestižu patikrinimą.***

98. Pinigus kuriančio vieneto, kuriam buvo paskirstytas prestižas, galimo vertės sumažėjimo patikrinimo metu gali atsirasti atskiro turto, esančio tame vienete kartu su jo prestižu, vertės sumažėjimo požymių. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektas pirmiausiai patikrina tokio turto galimą vertės sumažėjimą ir pripažįsta bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius anksčiau, negu tikrinamas pinigus kuriančių vienetų su prestižu galimas vertės sumažėjimas. Panašiai gali atsirasti ir pinigus kuriančio vieneto, esančio vienetų grupėje su jos prestižu, vertės sumažėjimo požymių. Tokiais atvejais ūkio subjektas patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančio vieneto vertė, ir pripažįsta bet kokius nuostolius dėl vieneto vertės sumažėjimo, ir tik tada patikrina, ar nesumažėjo pinigus kuriančių vienetų grupės ir jai priskirto prestižo vertė.

99. ***Paskutinis detalus praėjusio atskaitomybės laikotarpio pinigus kuriančio vieneto su jam paskirstytu prestižu atsiperkamosios sumos skaičiavimas gali būti naudojamas tikrinant, ar dabartiniu atskaitomybės laikotarpiu nesumažėjo vieneto vertė, jei tenkinami visi šie kriterijai:***

(a) ***turtas ir įsipareigojimai, sudarantys šį vienetą, reikšmingai nepasikeitė nuo paskutinio atsiperkamosios sumos skaičiavimo;***

(b) ***paskutinis atsiperkamosios sumos skaičiavimas pateikė sumą, kuri žymiai viršijo to vieneto balansinę vertę;***

ir

(c) ***įvykusių įvykių ir pasikeitusių aplinkybių nuo paskutinio atsiperkamosios sumos skaičiavimo analizės pagrindu galima teigti, kad tikimybė, jog naujai nustatyta dabartinė padengiamoji suma būtų mažesnė už vieneto balansinę vertę, yra maža.***

Bendras turtas

100. Bendras turtas apima grupės ar padalinio turtą, pavyzdžiui, ūkio subjekto pagrindinės buveinės ar padalinio pastatą, elektroninio duomenų apdorojimo įrenginius ar tyrimų centrą. Tai, ar tam tikras turtas pinigus kuriančio vieneto atžvilgiu atitinka šiame Standarte pateiktą bendro turto apibrėžimą, nulemia ūkio subjekto struktūra. Išskirtinė bendro turto charakteristika yra ta, kad jis nekuria pinigų įplaukų nepriklausomai nuo kito turto ar turto grupių, o jo balansinės vertės negalima pilnutinai priskirti tikrinamam pinigus kuriančiam vienetui.

101. Kadangi bendras turtas nekuria atskirų pinigų įplaukų, negalima nustatyti kiekvieno atskiro bendrojo turto straipsnio atsiperkamosios sumos, išskyrus atvejį, kai vadovybė nusprendžia tokį turtą parduoti. Vadinasi, jei yra požymių, kad gali būti įvykęs bendro turto vertės sumažėjimas, tuomet nustatoma pinigus kuriančio vieneto ar jų grupės, kuriam(-ai) tas bendras turtas priklauso, atsiperkamoji suma ir palyginama su šio pinigus kuriančio vieneto arba vienetų grupės balansine verte. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 104 paragrafą.

▼**M3**

102. ***Tikrindamas, ar neįvyko pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimas, ūkio subjektas identifikuoja visą bendrą turtą, susijusį su šiuo tikrinamu pinigus kuriančiu vienetu. Jeigu bendro turto balansinės vertės dalis:***

(a) ***gali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstyta šiam vienetui, ūkio subjektas turi palyginti šio vieneto balansinę vertę, įskaitant bendro turto, priskiriamo šiam vienetui, dalies balansinę vertę, su jo atsiperkamaja suma. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas pagal 104 paragrafą.***

(b) ***negali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstoma šiam vienetui, ūkio subjektas turi:***

(i) ***palyginti vieneto (išskyrus bendrą turtą) balansinę vertę su jo atsiperkamaja suma ir pripažinti bet kokį vertės sumažėjimo nuostolį pagal 104 paragrafą;***

(ii) ***identifikuoti mažiausią pinigus kuriančių vienetų grupę, kuri apima tikrinamąjį pinigus kuriantį vienetą ir kuriai bendro turto balansinės vertės dalis gali būti pagrįstai ir dėsningai paskirstyta;***

ir

(iii) ***palyginti minėtos pinigus kuriančių vienetų grupės, įskaitant bendrojo turto, paskirstyto šiai vienetų grupei, balansinės vertės dalį su šios vienetų grupės atsiperkamaja suma. Bet koks nuostolis dėl vertės sumažėjimo pripažįstamas pagal 104 paragrafą.***

103. Šių reikalavimų taikymas bendram turtui pateikiamas 8 pavyzdyje.

Pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolis

104. ***Pinigus kuriančio vieneto (arba pinigus kuriančių vienetų mažiausios grupės su priskirtu prestižu ar bendruoju turtu) nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažintas tada ir tik tada, kai šio vieneto (arba vienetų grupės) atsiperkamoji suma yra mažesnė už šio vieneto (arba vienetų grupės) balansinę vertę. Kad būtų sumažinta tokio vieneto (arba vienetų grupės) turto balansinė vertė, vertės sumažėjimo nuostolis paskirstomas tokia tvarka:***

(a) ***pirmiausiai sumažinama bet kokio pinigus kuriančiam vienetui (arba vienetų grupei) priskiriamo prestižo balansinė vertė;***

ir

(b) ***po to – proporcingai kitam vieneto (vienetų grupės) turtui, remiantis kiekvieno vienetui(vienetų grupei) priklausančio turto balansine verte.***

Tokie balansinės vertės sumažinimai apskaitomi kaip atskirų turto nuostoliai dėl straipsnių vertės sumažėjimo ir pripažįstami pagal 60 paragrafą.

105. ***Paskirstydamas vertės sumažėjimo nuostolį pagal 104 paragrafą, ūkio subjektas neturi sumažinti turto balansinės vertės tiek, kad ji būtų mažesnė už:***

(a) ***jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas (jei ši gali būti nustatyta);***

(b) ***jo naudojimo vertę (jei ši gali būti nustatyta);***

ir

(c) ***nulį.***

Nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma, kuri kitu atveju būtų buvusi paskirstyta turtui, turi būti proporcingai paskirstoma kitiems šio vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams.

106. Jei neįmanoma įvertinti pinigus kuriančio vieneto kiekvieno atskiro turto straipsnio atsiperkamosios sumos, šiame Standarte reikalaujama, kad vertės sumažėjimo nuostolis būtų santykinai paskirstytas to vieneto turto straipsniams (išskyrus prestižą), nes visas pinigus kuriančio vieneto turtas veikloje naudojamas bendrai.

107. Jei neįmanoma nustatyti atskiro turto atsiperkamosios sumos (žr. 67 paragrafą), tuomet:

(a) turto vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas ir už 104 bei 105 paragrafuose aprašytų paskirstymo procedūrų rezultatus;

ir

▼M3

(b) joks turto vertės sumažėjimo nuostolis nepripažįstamas, jeigu nesumažėjo susijusio pinigus kuriančio vieneto vertė. Tai taikytina netgi tada, kai turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys

Mašina buvo apgadinta, tačiau veikia, nors ir ne taip gerai, kaip anksčiau. Mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę. Mašina nekuria nepriklausomų pinigų įplaukų. Mažiausia identifikuojama turto grupė, kuriai priklauso mašina ir kuri generuoja pinigų įplaukas, didžiąja dalimi nepriklausomas nuo kito turto kuriamų pinigų įplaukų, yra toji gamybos linija, kuriai mašina priklauso. Gamybos linijos atsiperkamoji suma rodo, kad visos gamybos linijos vertės sumažėjimas neįvyko.

I prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos / prognozės nerodo vadovybės įsipareigojimo pakeisti mašiną nauja.

Mašinos atsiperkamosios sumos negalima įvertinti atskirai, nes mašinos naudojimo vertė:

(a) *gali skirtis nuo jos tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas;*

ir

(b) *gali būti apskaičiuota tik visam pinigus kuriančiam vienetui, kuriam priklauso mašina (gamybos linijai).*

Gamybos linijos vertė nesumažėjo. Todėl nuostolis dėl mašinos vertės sumažėjimo nepripažįstamas. Vis dėlto šiam ūkio subjektui gali tekti iš naujo įvertinti mašinos nusidėvėjimo laikotarpį arba nusidėvėjimo metodą. Gali būti, kad reikės nustatyti trumpesnį nusidėvėjimo laikotarpį arba spartesnio nusidėvėjimo metodą, kad būtų atspindimas tikėtinas likęs mašinos naudingo tarnavimo laikas arba planuojamas ūkio subjekto ekonominės naudos suvartojimo būdas.

II prielaida: vadovybės patvirtintos sąmatos / prognozės parodo vadovybės įsipareigojimą mašiną parduoti ir pakeisti nauja artimiausiu metu. Manoma, kad pinigų srautai dėl tolesnio mašinos naudojimo iki jos perleidimo yra nereikšmingi.

Galima apskaičiuoti, kad mašinos naudojimo vertė yra artima jos tikrajai vertei atėmus pardavimo išlaidas. Vadinasi, galima nustatyti ir mašinos atsiperkamąją sumą, neatsižvelgiant į pinigus kuriantį vienetą, kuriam ši mašina priklauso (gamybos liniją). Kadangi mašinos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už jos balansinę vertę, pripažįstamas mašinos vertės sumažėjimo nuostolis.

108. ***Įvykdžius 104 ir 105 paragrafų reikalavimus, bet kokios likusios pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo nuostolio sumos atžvilgiu įsipareigojimas pripažįstamas tada ir tik tada, jei to reikalaujama kitame Standarte.***

VERTĖS SUMAŽĖJIMO PANAIKINIMAS

109. 110-116 paragrafuose išdėstomi nurodymai, kaip panaikinti ankstesniais atskaitomybės metais pripažintą nuostolį dėl turto ar pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo. Šiuose reikalavimuose vartojama sąvoka „turtas", tačiau jie vienodai taikomi tiek atskiram turtui, tiek pinigus kuriančiam vienetui. Papildomi reikalavimai pateikti: atskiram turtui – 117–121 paragrafuose, pinigus kuriančiam vienetui –122 ir 123 paragrafuose, o prestižui –124 ir 125 paragrafuose.

110. ***Ūkio subjektas kiekvienos atskaitomybės sudarymo metu turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais atskaitomybės laikotarpiais pripažintas turto (išskyrus prestižą), vertės sumažėjimo nuostolis nebeegzistuoja arba sumažėjo. Jeigu yra bent vienas toks požymis, ūkio subjektas turi įvertinti šio turto atsiperkamąją sumą.***

111. ***Įvertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniais atskaitomybės laikotarpiais nuostolis dėl pripažinto turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo nebeegzistuoja arba kad jis sumažėjo, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:***

Išoriniai informacijos šaltiniai

(a) ***turto rinkos vertė per atskaitomybės laikotarpį žymiai padidėjo;***

(b) ***per atskaitomybės laikotarpį ūkio subjekto veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai skiriamas turtas, įvyko reikšmingų pokyčių, teigiamai paveikusių ūkio subjektą, arba tokie pokyčiai įvyks netolimoje ateityje;***

▼M3

(c) ***per atskaitomybės laikotarpį sumažėjo rinkos palūkanų normos ar kitos investicijų atsiperkamumo rinkos normos; tikimasi, kad tai paveiks diskonto normą, naudojamą turto naudojimo vertei apskaičiuoti, o tai savo ruožtu reikšmingai padidins turto padengiamąją vertę.***

Vidiniai informacijos šaltiniai

(d) ***per atskaitomybės laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas arba tikimasi, kad jis pasikeis netolimoje ateityje, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė / paveiks šį ūkio subjektą. Tokie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso.***

(e) ***vidinėse ataskaitose yra duomenų, rodančių, kad turtas yra ar bus ekonomiškai rezultatyvesnis, negu tikėtasi.***

112. 111 paragrafe minimi galimo vertės sumažėjimo nuostolio dalinio sumažėjimo požymiai didžiąja dalimi yra atvirkštiniai 12 paragrafe pateiktiems galimo vertės sumažėjimo nuostolio požymiams.

113. Jei yra požymių, kad nuostolis dėl pripažinto turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo gali nebeegzistuoti arba būti sumažėjęs, tai gali reikšti, kad likusį naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą ar likvidacinę vertę reikia peržiūrėti ir pakoreguoti pagal tam turtui taikytiną Standartą, net jeigu nuostolis dėl vertės sumažėjimo galutinai nepanaikinamas.

114. ***Ankstesniais atskaitomybės laikotarpiais pripažintas nuostolis dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo turi būti panaikinamas tada ir tik tada, jei po paskutinio nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinimo pasikeitė įvertinimai, naudoti to turto atsiperkamajai sumai nustatyti. Tokiu atveju turto balansinė vertė turi būti padidinama iki jo atsiperkamosios sumos, išskyrus atvejį, aprašytą 117 paragrafe. Šis padidinimas panaikina nuostolį dėl vertės sumažėjimo.***

115. Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimas atspindi apskaičiuoto turto naudojimo ar pardavimo galimybės padidėjimą nuo tos dienos, kai ūkio subjektas paskutinį kartą pripažino šį nuostolį dėl vertės sumažėjimo. 130 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas nurodytų įvertinimo keitimą, dėl kurio apskaičiuota naudojimo galimybė padidėjo. Įvertinimo keitimo pavyzdžiai apima:

(a) atsiperkamosios sumos pagrindo keitimą (t.y. nepriklausomai nuo to, ar šis pagrindas buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar naudojimo vertė);

(b) jei atsiperkamosios sumos pagrindas buvo naudojimo vertė – apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų sumų ir pateikimo laiko arba diskonto normos pasikeitimą;

(c) jeigu atsiperkamosios sumos pagrindas buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas komponentų vertinimo keitimą.

116. Turto naudojimo vertė gali tapti didesne už turto balansinę vertę paprasčiausiai dėl to, kad dabartinė būsimųjų pinigų įplaukų vertė didėja artėjant šių įplaukų gavimo momentui. Tačiau turto naudojimo galimybė nedidėja. Todėl vertės sumažėjimo nuostolis nepanaikinamas vien dėl to, kad praėjo tam tikras laikas (kartais tai vadinama diskonto „išskleidimu"), net jei turto atsiperkamoji suma tapo didesne už jo balansinę vertę.

Atskiro turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas

117. ***Turto (išskyrus prestižą) balansinė vertė, padidėjusi atstačius nuostolį dėl vertės sumažėjimo, neturi viršyti tos balansinės vertės, kuri būtų buvusi nustatyta (išgryninus nuo amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniaisiais atskaitomybės metais nebūtų buvęs pripažintas joks nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.***

118. Bet koks turto (išskyrus prestižą) balansinės vertės padidėjimas, viršijantis balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (išgryninus nuo amortizacijos ir nusidėvėjimo), jei ankstesniaisiais atskaitomybės metais nebūtų buvęs pripažintas joks nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo, laikomas perkainojimu. Apskaitydamas tokį perkainojimą, ūkio subjektas vadovaujasi minėtam turtui taikytinu Standartu.

119. ***Nuostolio dėl turto (išskyrus prestižą) vertės sumažėjimo panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus atvejį, kai turtas apskaitomas jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį iš 16 TAS„Ilgalaikis***

▼M3

materialusis turtas"). Bet koks nuostolio dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo panaikinimas laikomas padidėjimu dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.

120. Nuostolio dėl perkainoto turto vertės sumažėjimo panaikinimas kredituojamas tiesiogiai į nuosavybę kaip perkainojimo pelnas. Tačiau tiek, kiek to paties perkainoto turto nuostolis dėl vertės sumažėjimo buvo iki tol pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, šio nuostolio panaikinimas taip pat pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

121. ***Pripažinus nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimą, to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai vėlesniais atskaitomybės laikotarpiais turi būti koreguojami tam, kad peržiūrėtoji turto balansinė vertė, atėmus jo likvidacinę vertę (jei tokia yra), būtų sistemingu pagrindu paskirstyta per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.***

Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas

122. ***Nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimas turi būti paskirstomas šio vieneto turtui (išskyrus prestižą) proporcingai pagal šių turto straipsnių balansines vertes. Tokie balansinių verčių padidinimai turi būti apskaitomi kaip atskirų turto straipsnių vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimas ir pripažįstami pagal 119 paragrafą.***

123. ***Paskirstant nuostolio dėl pinigus kuriančio vieneto vertės sumažėjimo panaikinimą pagal 122 paragrafą, turto balansinė vertė negali tapti didesne už mažiausią iš šių sumų:***

(a) ***jo atsiperkamąją sumą (jei ją galima nustatyti);***

ir

(b) ***jo balansinę vertę, kuri būtų buvusi nustatyta (išgryninus nuo amortizacijos ar nusidėvėjimo), jei ankstesniais atskaitomybės metais nebūtų pripažinta jokio nuostolio dėl turto vertės sumažėjimo.***

Nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimo suma, kuri priešingu atveju būtų buvusi priskirta tam turtui, proporcingai paskirstoma kitiems vieneto (vienetų grupės) turto straipsniams (išskyrus prestižą).

Nuostolio dėl prestižo vertės sumažėjimo panaikinimas

124. ***Pripažintas nuostolis dėl prestižo vertės sumažėjimo negali būti padengiamas vėlesniu laikotarpiu.***

125. 38 TAS *„Nematerialusis turtas"* draudžia pripažinti viduje sukurtą prestižą. Bet koks vėlesnis prestižo atsiperkamosios vertės padidėjimas greičiausiai bus vidaus prestižo padidėjimas, išskyrus atvejį, kai toks padidėjimas yra aiškiai susijęs su išskirtinio pobūdžio išorinio įvykio poveikio panaikinimu.

PATEIKIMAS

126. ***Ūkio subjektas turi pateikti šią informaciją apie kiekvieną turto klasę:***

(a) ***Vertės sumažėjimo nuostolių sumą, pripažintą pelnu arba nuostoliu per atskaitomybės laikotarpį, taip pat pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio(-ių) eilutę(-es), į kurią(-ias) šie nuostoliai yra įtraukti;***

(b) ***vertės sumažėjimo nuostolių, pripažintų pelnu arba nuostoliu per atskaitomybės laikotarpį, panaikinimų sumą, taip pat pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnio(-ių) eilutę(-es), kurioje(-ose) šie nuostoliai yra padengiami;***

(c) ***perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių sumą, per atskaitomybės laikotarpį tiesiogiai pripažintą nuosavybe.***

(d) ***perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų sumą, per atskaitomybės laikotarpį tiesiogiai pripažintą nuosavybe.***

127. Turto klasė – panašaus pobūdžio ir ūkio subjekto veikloje panašiai naudojamų turto straipsnių sugrupavimas.

128. 126 paragrafe reikalaujama informacija gali būti pateikiama kartu su kita informacija, pateikiama apie tą turto klasę. Pavyzdžiui, ši informacija gali būti įtraukiama suderinant ilgalaikio materialiojo turto balansinę vertę atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, kaip to reikalaujama 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas"*.

129. ***Ūkio subjektas, atskaitomybėje pateikiantis segmento informaciją pagal 14 TAS„Segmento atskaitomybė", turi kiekvieno pateikimui tinkamo segmento, pagrįsto šio ūkio subjekto pirminiu atskaitomybės formatu, atžvilgiu pateikti:***

▼**M3**

(a) ***vertės sumažėjimo nuostolių, per atskaitomybės laikotarpį pripažintų pelnu arba nuostoliu arba tiesiogiai nuosavybe, sumą.***

(b) ***vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų, per atskaitomybės laikotarpį pripažintų pelnu arba nuostoliu arba tiesiogiai nuosavybe, sumą.***

130. ***Kiekvieno pripažinto reikšmingo atskiro turto (įskaitant prestižą arba pinigus kuriantį vienetą) vertės sumažėjimo nuostolio arba jo panaikinimo atveju ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) ***įvykius ir aplinkybes, dėl kurių šis vertės sumažėjimo nuostolis buvo pripažintas arba panaikintas;***

(b) ***pripažinto ar panaikinto vertės sumažėjimo nuostolio sumą.***

(c) ***atskiro turto:***

(i) ***pobūdį;***

ir

(ii) ***jei ūkio subjektas skelbia segmento informaciją pagal 14 TAS - atskaitomybę teikiantį segmentą, kuriam šis turtas priklauso, remiantis pirminiu ūkio subjekto atskaitomybės formatu.***

(d) ***pinigus kuriančio vieneto:***

(i) ***aprašymą (pvz., ar tai yra gaminių linija, gamykla, verslo padalinys, geografinis arealas, atskaitomybę teikiantis segmentas pagal 14 TAS, ar kt.);***

(ii) ***pripažinto ar panaikinto vertės sumažėjimo nuostolio sumą pagal turto klasę, taip pat, jei ūkio subjektas skelbia segmento informaciją pagal 14 TAS - pagal atskaitomybę teikiantį segmentą pirminio ūkio subjekto atskaitomybės formato pagrindu;***

ir

(iii) ***jei po ankstesnio pinigus kuriančio vieneto atsiperkamosios vertės įvertinimo (jeigu toks buvo atliktas) pasikeitė pinigus kuriantį vienetą sudarantis turto junginys, ūkio subjektas apibūdina dabartinį ir ankstesnį turto jungimo būdą bei priežastis, dėl kurių šis būdas, kuriuo nustatomas pinigus kuriantis vienetas, pasikeitė;***

(e) ***tai, ar turto (pinigus kuriančio vieneto) padengiamoji suma yra jo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, ar jo naudojimo vertė;***

(f) ***jeigu padengiamoji suma yra tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymo pagrindą (pvz., tai, ar tikroji vertė buvo nustatyta remiantis aktyviaja rinka).***

(g) ***jeigu padengiamoji suma yra naudojimo vertė – diskonto normą (-as), taikytą(-as) atliekant dabartinį ir ankstesnį (jei toks buvo atliktas) naudojimo vertės įvertinimą.***

131. ***Apie bendrus vertės sumažėjimo nuostolius ir bendrus vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimus, pripažintus per tokį atskaitomybės laikotarpį, kurio atžvilgiu nepateikta jokia 130 paragrafe reikalaujama informacija, ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) ***vertės sumažėjimo nuostolių paveiktas pagrindines turto klases bei vertės sumažėjimo nuostolių panaikinimų paveiktas pagrindines turto klases.***

(b) ***pagrindinius įvykius ir aplinkybes, lėmusius(-ias) šių vertės sumažėjimo nuostolių pripažinimus arba panaikinimus.***

132. Ūkio subjektas skatinamas nurodyti prielaidas, kuriomis buvo remiamasi nustatant turto (pinigus kuriančių vienetų) padengiamąsias sumas per atskaitomybės laikotarpį. Tačiau 134 paragrafe reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų informaciją apie vertinimus, naudotus pinigus kuriančio vieneto padengiamajai sumai įvertinti, kai į šio vieneto balansinę vertę yra įtrauktas prestižas arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas.

133. ***Jeigu, remiantis 84 paragrafu, verslo jungimo metu per atskaitomybės laikotarpį įgyto prestižo bet kokia dalis atskaitomybės dieną nebuvo paskirstyta pinigus kuriančiam vienetui (ar vienetų grupei), nepaskirstytojo prestižo suma turi būti pateikiama kartu su priežastimis, dėl kurių ši suma lieka nepaskirstyta.***

▼**M3**

Pinigus kuriančių vienetų, apimančių prestižą arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialųjį turtą, įvertinimai, naudojami padengiamųjų sumų skaičiavimui

134. ***Ūkio subjektas kiekvieno pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės), kuriam(-ai) buvo paskirstyta prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė, atžvilgiu turi pateikti a)-f) reikalaujamą informaciją, kuri yra reikšminga palyginant minėtą balansinę vertę su ūkio subjekto bendra prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansine verte:***

(a) ***vienetui (vienetų grupei) paskirstytą prestižo balansinę vertę.***

(b) ***vienetui (vienetų grupei) paskirstytą neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę.***

(c) ***vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos nustatymo pagrindą (t.y. ar tai naudojimo vertė, ar tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas).***

(d) ***jeigu vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma yra pagrįsta naudojimo verte, tuomet:***

(i) ***kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė savo pinigų srautų planus laikotarpiui, apimamam naujausių finansinių sąmatų/prognozių, aprašymą. Esminės yra tos prielaidos, kurioms vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos yra labiausiai jautrios.***

(ii) ***vadovybės metodikos, nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą(-as) vertę(-es), apibūdinimą; tai, ar ši(-os) vertė(-ės) atspindi praeities patirtį; ar ji(jos) derinasi su išoriniais informacijos šaltiniais (jei toks nurodymas tinkamas); arba, jei ne, kaip ir kodėl šios vertės skiriasi nuo praeities patirties ar išorinių informacijos šaltinių.***

(iii) ***laikotarpį, kurio atžvilgiu vadovybė suplanavo jos patvirtintomis finansinėmis sąmatomis/prognozėmis paremtus pinigų srautus; ir, kai pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atžvilgiu naudojamas ilgesnis nei penkerių metų laikotarpis – paaiškinimą, kodėl ilgesnio laikotarpio naudojimas yra pateisinamas.***

(iv) ***pinigų srautų planų ekstrapoliavimui už naujausių finansinių sąmatų / prognozių apimamo laikotarpio ribų naudojamą augimo normą; taip pat bet kokios augimo normos, viršijančios vidutinę ilgalaikę augimo normą atitinkamų produktų, pramonės šakų, šalių arba šalies, kurioje(-se) ūkio subjektas veikia, arba rinkos, kuriai vienetas (vienetų grupė) yra skirtas(-a), atžvilgiu, naudojimo pateisinimą.***

(v) ***pinigų srautų planavimui taikomą(-as) diskonto normą(-as).***

(e) ***jeigu vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma yra grindžiama tikraja verte atėmus pardavimo išlaidas - metodologiją, naudojamą tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymui. Jeigu vieneto (vienetų grupės) tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nėra nustatoma remiantis stebima rinkos kaina, turi būti pateikiama ir tokia informacija:***

(i) ***kiekvienos esminės prielaidos, kuria vadovybė pagrindė tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas nustatymą, apibūdinimas. Esminės yra tos prielaidos, kurioms vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos yra labiausiai jautrios.***

(ii) ***vadovybės metodikos, naudotos nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą(-as) vertę(-es) apibūdinimą; tai, ar ši(-os) vertė(-ės) atspindi praeities patirtį arba (jei tai tinka) dera prie išorinių informacijos šaltinių; o jei ne - kaip ir kodėl ši(-os) vertė(-s) skiriasi nuo praeities patirties ar išorinių informacijos šaltinių.***

(f) ***jeigu pagrįstai įmanomas esminės prielaidos, kuria vadovybė grindė vieneto (vienetų grupės) padengiamosios sumos nustatymą, pasikeitimas galėtų nulemti, kad vieneto (vienetų grupės) balansinė vertė viršytų jo padengiamąją sumą, tuomet:***

(i) ***sumą, kuria vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma viršija jo balansinę vertę.***

(ii) ***tai esminei prielaidai priskirtąją vertę.***

▼M3

(iii) ***dydį, kuriuo tokiai esminei prielaidai priskirta vertė turi pasikeisti po bet kokių minėto pokyčio pasekmių kitiems padengiamosios sumos vertinimo kintamiesiems įtraukimo, kad vieneto (vienetų grupės) padengiamoji suma būtų lygi jo balansinei vertei.***

135. ***Jeigu visa prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinė vertė arba jos dalis yra paskirstyta daugeliui pinigus kuriančių vienetų (vienetų grupių), o šiuo būdu atskiram vienetui (vienetų grupei) paskirstyta suma nėra reikšminga, lyginant ją su ūkio subjekto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendraja balansine verte, šis faktas turi būti pateikiamas kartu su tokiems vienetams (vienetų grupėms) paskirstyto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendraja balansine verte. Papildomai, jei bet kurių iš šių vienetų (vienetų grupių) padengiamosios sumos grindžiamos ta(-omis) pačia(-omis) esmine(-ėmis) prielaida(-omis), o šiems vienetams paskirstyto prestižo ar neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendroji balansinė vertė yra reikšminga, lyginant ją su ūkio subjekto prestižo arba neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendra balansine verte, ūkio subjektas turi nurodyti šį faktą drauge su:***

(a) ***tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto prestižo bendraja balansine verte.***

(b) ***tam vienetui (toms vienetų grupėms) paskirstyto neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto bendraja balansine verte.***

(c) ***esminės(-ių) prielaidos(-ų) apibūdinimu.***

(d) ***vadovybės metodikos nustatant kiekvienai esminei prielaidai priskirtą(-as) vertę(-es) aprašymu; tai, ar ši(-ios) vertė(-ės) atspindi praeities patirtį ar (jei tai tinkama) derinasi prie išorinių informacijos šaltinių; o jeigu ne - kaip ir kodėl ši(-os) vertė(-s) skiriasi nuo praeities patirties arba išorinių informacijos šaltinių.***

(e) ***jeigu pagrįstai įmanomas esminės(-ių) prielaidos(-ų) pokytis nulemtų tai, kad vienetų (vienetų grupių) bendroji atsiperkamoji suma viršytų jų bendrąją balansinę vertę, tuomet:***

(i) ***suma, kuria tų vienetų (vienetų grupių) bendrosios atsiperkamosios sumos viršija jų bendrąsias balansines vertes.***

(ii) ***esminei(-ėms) prielaidai (-oms) priskirtomis vertėmis.***

(iii) ***dydžiu, kuriuo esminei prielaidai priskirta(-os) vertė(-ės) turėtų pasikeisti po bet kokių galimo pokyčio pasekmių kitiems atsiperkamosios sumos vertinimo kintamiesiems įtraukimo, kad vienetų (vienetų grupių) atsiperkamosios sumos būtų lygios jų balansinėms vertėms.***

136. Paskutinis praeitu atskaitomybės laikotarpiu atliktas pinigus kuriančio vieneto (vienetų grupės) atsiperkamosios sumos detalus skaičiavimas gali būti, remiantis 24 arba 99 paragrafu, perkeliamas į būsimuosius atskaitomybės laikotarpius ir naudojamas atliekant to vieneto (vienetų grupės) galimo vertės sumažėjimo patikrinimą dabartiniu laikotarpiu, jeigu tenkinami atitinkami kriterijai. Tokiu atveju informacija apie tą vienetą (vienetų grupę), kuri yra inkorporuojama į 134 ir 135 paragrafuose reikalaujamus informacijos pateikimus, siejasi su perkeliamais į būsimuosius laikotarpius atsiperkamosios sumos skaičiavimais.

137. Iliustruojančiajame 9 pavyzdyje vaizduojamas 134 ir 135 paragrafuose reikalaujamas pateikimas.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

138. ***Jeigu ūkio subjektas nusprendžia, remdamasis 3 TFAS „Verslo jungimai" 85 paragrafu, taikyti 3 TFAS nuo bet kurios datos, esančios prieš įsigaliojimo datas, numatytas 3 TFAS 78-84 paragrafuose, jis nuo tos pačios datos turi perspektyviai taikyti ir šį Standartą.***

139. ***Kitu atveju ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą:***

(a) ***apskaitydamas prestižą ir nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. ar vėlesnė;***

ir

(b) ***visam kitam turtui - perspektyviai nuo pirmojo metinio atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. ar vėliau.***

▼**M3**

140. ***Ūkio subjektai, kuriems taikomas 139 paragrafas, skatinami pritaikyti šio Standarto reikalavimus dar iki 139 paragrafe nustatytų įsigaliojimo datų. Tačiau, jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą anksčiau už tas įsigaliojimo datas, jis turi taikyti 3 TFAS bei 38 TAS„Nematerialusis turtas"(persvarstytą 2004 m.) tuo pačiu metu.***

36 TAS (PASKELBTO 1998 M.) PANAIKINIMAS

141. Šis Standartas pakeičia 36 TAS *„Turto vertės sumažėjimas"* (paskelbtą 1998 m.).

▼M3

PRIEDĖLIS A

Dabartinės vertės metodikų pritaikymas naudojimo vertei nustatyti

Šis priedėlis yra neatskiriama Standarto dalis. Jame pateikiami nurodymai dėl dabartinės vertės metodikų pritaikymo naudojimo vertei nustatyti. Nors nurodymuose naudojama sąvoka „turtas", ji vienodai taikoma ir pinigus kuriantį vienetą sudarančių turto straipsnių grupei.

Dabartinės vertės nustatymo komponentai

A1. Ekonominius skirtumus tarp turto straipsnių parodo visi šie elementai kartu:

(a) būsimųjų pinigų srautų, o sudėtingesniais atvejais - būsimųjų pinigų srautų serijų, kurias ūkio subjektas tikisi sukurti naudodamas šį turtą, numatymas;

(b) tų būsimųjų pinigų srautų sumų ar išsidėstymo laike galimų varijavimų lūkesčiai;

(c) pinigų laiko vertė, kurią reprezentuoja dabartinė su rizika nesusieta rinkos palūkanų norma;

(d) kaina dėl turtui būdingo neapibrėžtumo;

ir

(e) kiti, kartais neidentifikuojami, veiksniai (pvz., nelikvidumas), kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į būsimų pinigų srautų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti dėl turto naudojimo, įkainojimą.

A2. Šiame priede supriešinamos dvi dabartinės vertės galimo skaičiavimo pažiūros, kiekviena iš kurių, priklausomai nuo aplinkybių, gali būti naudojama turto naudojimo vertei nustatyti. Remiantis „tradicine" pažiūra, koregavimai atsižvelgiant į A1 paragrafe aprašytus b)-e) veiksnius yra tvirtai susieti su diskonto norma. Remiantis „tikėtinų pinigų srautų" pažiūra, dėl atitinkamų koregavimų atsižvelgiant į b), d) ir e) veiksnius gaunami tikėtini, atspindintys riziką pinigų srautai. Kad ir kurią pažiūrą ūkio subjektas pritaikytų būsimų pinigų srautų sumų arba išsidėstymo laike galimo varijavimo lūkesčiams išreikšti, rezultatas turėtų būti toks, kad atspindėtų būsimųjų pinigų srautų tikėtiną dabartinę vertę, t.y. visų įmanomų rezultatų svertinį vidurkį.

Bendrieji principai

A3. Būsimų pinigų srautų numatymui naudojamos metodikos ir palūkanų normos kiekvienoje situacijoje kinta priklausomai nuo tiriamąjį turtą supančių aplinkybių. Tačiau, vertinant turtą, bet kokių dabartinės vertės metodikų taikymą lemia tokie bendrieji principai:

(a) palūkanų normos, naudojamos pinigų srautams diskontuoti, turėtų atspindėti prielaidas, atitinkamai suderintas su būsimųjų pinigų srautų vertinimo prielaidomis. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų įvertinamas du kartus arba į jį apskritai nebūtų atsižvelgta. Pavyzdžiui, 12 % diskonto norma gali būti taikoma dėl paskolos gautinosios sumos sutartiniams pinigų srautams. Ta norma atspindi paskolų su tam tikromis charakteristikomis galimų būsimų neapmokėjimų tikimybę. Ta pati 12 % norma neturėtų būti naudojama diskontuojant tikėtinus pinigų srautus, nes tokie pinigų srautai jau atspindi prielaidas dėl būsimų neapmokėjimų.

(b) numatomi pinigų srautai ir diskonto normos turėtų būti nepriklausomi(-os) tiek nuo tendencingumo, tiek nuo faktorių, nesusijusių su tiriamu turtu. Pavyzdžiui, grynieji pinigų srautai, sąmoningai numatomi taip, kad padidintų būsimą turto pelningumo galimybę, suteikia vertinimui tendencingumo.

(c) numatomi pinigų srautai arba diskonto normos turėtų atspindėti galimų rezultatų svyravimo ribas, o ne vieną, labiausiai tikėtiną, didžiausią ar mažiausią įmanomą sumą.

Tradicinė arba tikėtinų pinigų srautų pažiūra dabartinės vertės atžvilgiu

Tradicinė pažiūra

A4. Dabartinei vertei pritaikyti apskaitoje tradiciškai naudojamas vienintelis numatomų pinigų srautų komplektas ir tik viena diskonto norma. Tai dažnai apibūdinama kaip „norma, atitinkanti riziką". Dėl šito tradicinės pažiūros šalininkai mano, kad vienintelė parinkta

▼M3

diskonto norma gali apimti visus lūkesčius dėl būsimųjų pinigų srautų ir atitinkamus rizikos veiksnius. Todėl tradicinis metodas daugiausiai dėmesio skiria diskonto normos parinkimui.

A5. Kai kuriomis aplinkybėmis, pvz., kai su tiriamuoju palyginamas turtas gali būti stebimas rinkoje, taikyti tradicinę pažiūrą yra santykinai lengva. Turto su sutartiniais pinigų srautais atveju tai atitinka tam tikrą būdą, kuriuo rinkos dalyviai apibūdina turtą kaip „12 procentų obligaciją".

A6. Tačiau tradicinė pažiūra gali deramai neišspręsti kai kurių sudėtingų vertinimo problemų, pvz., nefinansinio turto, kuriam neegzistuoja nei rinka, nei palyginamas turto vienetas, vertinimo. Tinkama „normos, atitinkančios riziką" paieška pareikalauja mažiausiai dviejų vienetų analizės – turto, egzistuojančio rinkoje ir turinčio stebimą palūkanų normą, ir vertinamo turto. Vertinamiems pinigų srautams tinkama diskonto norma turi būti išvedama iš pirmojo turto stebimos palūkanų normos. Kad tai būtų galima padaryti, stebimo turto pinigų srautų savybės turi būti panašios į vertinamo turto pinigų srautų savybes. Taigi vertintojas turi atlikti šiuos veiksmus:

(a) identifikuoti pinigų srautų, kurie bus diskontuojami, komplektą;

(b) identifikuoti rinkoje kitą turtą, iš pažiūros turintį panašias pinigų srautų ypatybes;

(c) palyginti šių dviejų turto vienetų pinigų srautų komplektus, kad būtų galima įsitikinti jų panašumu (pavyzdžiui, tai, ar abu šie pinigų srautai yra sutartiniai, o gal vienas iš jų yra sutartinis, o kitas - numatomas pinigų srautas?);

(d) įvertinti, ar vienas turto vienetas turi elementą, kurio neturi kitas vienetas (pavyzdžiui, gal vienas iš jų mažiau likvidus už kitą?);

ir

(e) įvertinti, ar abu pinigų srautų komplektai turėtų panašiai „elgtis" (t.y. varijuoti), keičiantis ekonominėms sąlygoms.

Tikėtinų pinigų srautų pažiūra

A7. Kai kuriose situacijose tikėtinų pinigų srautų pažiūra yra efektyvesnis vertinimo įrankis už tradicinę pažiūrą. Tikėtinų pinigų srautų pažiūros atveju, atliekant vertinimą, pasitelkiami visi įmanomi lūkesčiai dėl galimų pinigų srautų, užuot naudojus vieną labiausiai tikėtiną pinigų srautą. Pavyzdžiui, pinigų srautas gali būti 100 PV, 200 PV arba 300 PV su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Tikėtinasis pinigų srautas yra 220 PV. Tikėtinų pinigų srautų pažiūra skiriasi nuo tradicinės tuo, kad dėmesys sutelkiamas ties tiriamųjų pinigų srautų tiesiogine analize, o vertinimo metu labiau išryškinamos įvairios prielaidos.

A8. Tikėtinų pinigų srautų pažiūra leidžia panaudoti dabartinės vertės technikas ir tada, kai pinigų srautų išdėstymas laiko atžvilgiu nėra aiškus. Pavyzdžiui, 1 000 PV pinigų srautas gali būti gaunamas per vienerius, dvejus arba trejus metus su atitinkama 10 %, 60 % ir 30 % tikimybe. Pavyzdys apačioje parodo tikėtinosios dabartinės vertės skaičiavimą tokioje situacijoje.

1 000 PV po 1 m. su 5 % dabartinė vertė	952,38 PV	
Tikimybė	10,00 %	95,24 PV
1 000 PV po 2 m. su 5,25 % dabartinė vertė	902,73 PV	
Tikimybė	60,00 %	541,64 PV
1 000 PV po 3 m. su 5,50 % dabartinė vertė	851,61 PV	
Tikimybė	30,00 %	255,48 PV
Tikėtina dabartinė vertė		892,36 PV

A9. Tikėtina 892,36 PV dabartinė vertė skiriasi nuo tradicinio geriausio įvertinimo, lygaus 902,73 PV (su 60 % tikimybe). Tradicinis dabartinės vertės skaičiavimas, pritaikomas šiam pavyzdžiui, pareikalautų sprendimo, kurį iš galimų pinigų srautų išsidėstymų laike reikia panaudoti, ir neatspindėtų kitų išsidėstymo laike tikimybių. Taip yra todėl, kad, skaičiuojant dabartinę vertę pagal tradicinę pažiūrą, diskonto norma negali atspindėti pinigų srautų išsidėstymo laike neapibrėžtumo.

▼M3

A10. Tikėtinų pinigų srautų pažiūros esminis elementas yra tikimybių panaudojimas. Kai kurie klausimai, pvz., ar tikimybių priskyrimas labai subjektyviems įvertinimams suteikia daugiau tikslumo, vis dėlto egzistuoja. Beje, teisingas tradicinės pažiūros pritaikymas (apibūdintas A6 paragrafe) pareikalauja tokių pačių įvertinimų ir subjektyvumo, bet nepateikia tokio apskaičiavimų aiškumo, koks gaunamas tikėtinų pinigų srautų pažiūros atveju.

A11. Daug vertinimo būdų, vystomų šiuo metu, neformaliai jau įtraukia tikėtinų pinigų srautų elementus. Be to, apskaitininkai dažnai susiduria su poreikiu įvertinti turtą, turėdami labai ribotą informaciją apie galimų pinigų srautų tikimybes. Pavyzdžiui, apskaitininkas gali atsidurti tokioje situacijoje:

(a) numatomoji suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, tačiau nei viena šio spektro suma nėra labiau tikėtina už kitą. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 150 PV [(50 + 250)/2].

(b) numatomoji suma yra tarp 50 PV ir 250 PV, o labiausiai tikėtina suma yra 100 PV. Tačiau visos tikimybės, susijusios su kiekviena suma, nėra žinomos. Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 133,33 PV [(50 + 100 + 250)/3].

(c) numatomoji suma bus 50 PV (10 % tikimybė), 250 PV(30 % tikimybė) arba 100 PV(60 % tikimybė). Remiantis šia ribota informacija, numatomas tikėtinas pinigų srautas yra 140 PV [(50 × 0.10) + (250 × 0.30) + (100 × 0.60)].

Kiekvienu atveju numatomas tikėtinas pinigų srautas veikiausiai pateiks geresnį naudojimo vertės apskaičiavimą už vienintelę minimalią, labiausiai tikėtiną ar maksimalią sumą.

A12. Tikėtinų pinigų srautų pažiūros taikymą varžo „išlaidų - naudos" apribojimai. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali gauti išsamius duomenis ir sudaryti daug pinigų srautų scenarijų. Tačiau kitais atvejais ūkio subjektas gali gebėti sudaryti tik bendrų bruožų konstatacijas apie pinigų srautų kintamumą, nepatirdamas žymių išlaidų. Ūkio subjektui tenka palyginti papildomos informacijos gavimo išlaidas ir papildomą patikimumą, kurį gautoji informacija suteiktų vertinimui.

A13. Kai kurie teigia, kad tikėtinų pinigų srautų pažiūra yra netinkama atskiro straipsnio arba straipsnio su ribotu galimų rezultatų skaičiumi vertinimui. Jie siūlo turto su dviem galimais rezultatais pavyzdį: yra 90 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 10 PV, ir 10 % tikimybė, kad pinigų srautas bus 1 000 PV. Jie pastebi, kad tikėtinas pinigų srautas šiame pavyzdyje yra 109 PV, ir kritikuoja, kad toks rezultatas neatspindi nė vienos iš sumų, kurios gali būti sumokėtos.

A14. Tokie tvirtinimai, kaip ką tik pateiktasis, žymi esminį vertinimo tikslo neatitikimą. Jeigu tikslas yra įvyksiančių išlaidų apibendrinimas, tikėtini pinigų srautai gali ir nepateikti akivaizdžiai tikslios tikėtinosios sumos. Tačiau šis Standartas skiriamas turto atsiperkamosios vertės įvertinimui. Šiame pavyzdyje esančio turto atsiperkamoji vertė neturėtų būti lygi 10 PV, net jei tai yra labiausiai tikėtinas pinigų srautas. Taip yra todėl, kad 10 PV įvertinimas neįtraukia į turto vertinimą pinigų srauto neapibrėžtumo. Vietoje to neužtikrintas pinigų srautas pateikiamas taip, lyg būtų visiškai aiškus. Nei viena racionali įmonė neparduotų turto su šiomis savybėmis už 10 PV.

Diskonto norma

A15. Kad ir kurią pažiūrą ūkio subjektas pasitelktų turto naudojimo vertei nustatyti, palūkanų normos, naudojamos pinigų srautų diskontavimui, neturėtų atspindėti rizikos, kurios atžvilgiu numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti. Priešingu atveju kai kurių prielaidų poveikis būtų suskaičiuotas du kartus.

A16. Kai iš rinkos negalima tiesiogiai sužinoti aiškios turtui būdingos normos, diskonto normai įvertinti ūkio subjektas naudoja pakaitalus. Tuo siekiama kiek įmanoma tiksliau įvertinti rinkos:

(a) pinigų laiko vertę ataskaitiniais laikotarpiais iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos;

ir

(b) A1 paragrafe apibūdintus b), d) ir e) veiksnius – tiek, kiek dėl šių veiksnių nebuvo pakoreguoti numatomi pinigų srautai.

A17. Kaip į tokio įvertinimo atramos tašką, ūkio subjektas taip pat galėtų atsižvelgti į šias normas:

▼**M3**

(a) ūkio subjekto kapitalo vertės svertinį vidurkį, nustatytą taikant tokias metodikas, kaip „Kapitalo vertinimo rinkoje modelį";

(b) papildomą šio ūkio subjekto skolinimosi palūkanų normą;

ir

(c) kitas rinkos skolinimosi palūkanų normas.

A18. Tačiau šios normos turi būti pakoreguotos, kad:

(a) atspindėtų būdą, kuriuo rinkoje būtų įvertinama specifinė rizika, susijusi su tiriamojo turto numatomais pinigų srautais;

ir

(b) neįtrauktų rizikos, nesusijusios su numatomais šio turto pinigų srautais, arba rizikos, dėl kurios numatomi pinigų srautai jau buvo pakoreguoti.

Derėtų atsižvelgti į tokias rizikos rūšis: šalies riziką, valiutos riziką ir kainos riziką.

A19. Diskonto norma yra nepriklausoma nuo ūkio subjekto kapitalo struktūros ir nuo to, kaip šis ūkio subjektas finansavo turto pirkimą, nes nuo turto pirkimo finansavimo nepriklauso būsimieji pinigų srautai, kurių tikimasi iš turto.

A20. 55 paragrafe reikalaujama, kad būtų naudojama diskonto norma prieš apmokestinimą. Todėl, jeigu diskonto normai įvertinti naudojamas pagrindas yra jau po apmokestinimo, šis pagrindas pakoreguojamas taip, kad atspindėtų iki apmokestinimo buvusią normą.

A21. Ūkio subjektas paprastai taiko vieną diskonto normą turto naudojimo vertei nustatyti. Tačiau jis taiko atskiras diskonto normas skirtingiems būsimiems laikotarpiams, jeigu naudojimo vertė yra jautri rizikos skirtumams įvairiais laikotarpiais arba palūkanų normų terminų struktūrai.

▼M3

PRIEDĖLIS B

16 TAS pataisymas

Šiame priedėlyje esantis pataisymas turi būti taikomas, ūkio subjektui taikant 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas"*(persvarstytą 2003 m.). Pastarojo taikymas baigiasi tada, kai pradeda galioti 36 TAS*„Turto vertės sumažėjimas"*(persvarstytas 2004 m.). Šis priedėlis keičia pakeitimus, atliktus 16 TAS (persvarstytame 2003 m.), skirtus 36 TAS*„Turto vertės sumažėjimas"*(paskelbtam 1998 m.).36 TAS (persvarstytas 2004 m.) įtraukia šiame priedėlyje esančių paragrafų reikalavimus. Dėl to 16 TAS (persvarstytame 2003 m.) esančios pataisos nėra būtinos, jeigu ūkio subjektas taiko 36 TAS (persvarstytą 2004 m.). Atitinkamai, šis priedėlis yra taikytinas tik tiems ūkio subjektams, kurie pasirenka 16 TAS (persvarstyto 2003) taikymą prieš jo įsigaliojimo datą.*

B1. 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas"* taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Priedėlyje esantis `paragrafas A4 taisomas šitaip:

A4. 36 TAS *„Turto vertės sumažėjimas"* (paskelbtas 1998 m.) taisomas taip, kaip aprašyta žemiau.

Standarto 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ir 104 paragrafai taisomi šitaip:

4. Šis Standartas taikomas turtui, apskaitomam jo perkainojimo suma (tikrąja verte) pagal kitus Standartus, pvz., perkainojimo modelį, esantį 16 TAS *„Ilgalaikis materialusis turtas"*. Tačiau nustatant, ar perkainoto turto vertė gali būti sumažėjusi, atsižvelgiama į pagrindą, kuriuo buvo nustatyta jo tikroji vertė:

…

9. ***Nustatydamas, ar yra kokių nors požymių, kad gali būti įvykęs turto vertės sumažėjimas, ūkio subjektas turi atsižvelgti bent į šiuos požymius:***

…

Vidiniai informacijos šaltiniai

…

(f) ***per atskaitomybės laikotarpį įvyko (arba yra tikėtini netolimoje ateityje) reikšmingi pokyčiai su nepalankiais padariniais ūkio subjektui, susiję su naudojamu turtu arba turtu, kurį tikimasi panaudoti. Šie pokyčiai apima, pvz., turto galimybių neišnaudojimą, planus nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kuriai šis turtas priklauso, taip pat planus perleisti turtą anksčiau, negu iki tol ketinta.***

…

34. Pinigų išmokų planai apima išmokas, skirtas kasdieninei turto priežiūrai, taip pat būsimąsias pridėtines išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti arba pamatuotai ir dėsningai paskirstyti turto naudojimo atžvilgiu.

37. ***Būsimieji pinigų srautai turi būti numatomi atsižvelgiant į dabartinę turto būklę. Į būsimųjų pinigų srautų įvertinimus neįtraukiamos tos numatomos pinigų įplaukos ar išmokos, kurių atsiradimo tikimasi dėl:***

…

(b) ***turto naudojimo rezultatyvumo pagerinimo.***

38. Kadangi būsimieji pinigų srautai numatomi remiantis dabartine turto būkle, jo naudojimo vertė neatspindi:

…

(b) būsimųjų piniginių išmokų, kurios padidins turto naudojimo rezultatyvumą, arba susijusių piniginių įplaukų, kurių tikimasi gauti dėl šių išmokų.

41. Kol ūkio subjektas nepatiria pinigų išmokų, pagerinančių turto naudojimo rezultatyvumą, tol numatant būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos būsimos pinigų įplaukos, kurių atsiradimas tikėtinas dėl ekonominės naudos, susijusios su minėtomis išmokomis, padidėjimo (žr. Priedėlyje A esantį Iliustruojantįjį 6 pavyzdį).

42. Būsimųjų pinigų srautų numatymas apima būsimas pinigų išmokas, būtinas ekonominės naudos, kurios tikimasi iš turto jam esant dabartinės būklės, lygiui palaikyti. Kai pinigus kuriančio

▼M3

vieneto sudėtyje yra turto su skirtingu numatytu naudingo tarnavimo laiku (ir kiekvienas šis turtas yra labai svarbus pinigus kuriančio vieneto veiklai tęsti), tuomet, numatant su pinigus kuriančiu vienetu susijusius būsimus pinigų srautus, trumpesniojo naudingo tarnavimo laiko turto pakeitimas laikomas minėto vieneto kasdienės priežiūros dalimi. Panašiai, kai atskiras turtas susideda iš komponentų, kurių naudingo tarnavimo laikas skiriasi, tuomet, numatant būsimuosius turto pinigų srautus, trumpesnio naudingo tarnavimo laiko komponentų pakeitimas laikomas turto kasdienės priežiūros dalimi.

59. ***Vertės sumažėjimo nuostolis turi būti iš karto pripažįstamas išlaidomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus atvejį, kai turto apskaitymas vykdomas jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį pagal 16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas"). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolis turi būti apskaitomas kaip sumažėjimas dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

96. ***Vertindamas, ar yra kokių nors požymių, kad ankstesniaisiais atskaitomybės metais pripažintas turto vertės sumažėjimas nebeegzistuoja arba sumenko, ūkio subjektas atsižvelgia bent į šiuos požymius:***

…

Vidiniai informacijos šaltiniai

(d) ***per laikotarpį reikšmingai pasikeitė turto panaudojimo ar tikėtino panaudojimo mastas ar būdas, arba tikėtina, kad jis greitai pasikeis, ir tokie pasikeitimai teigiamai paveikė ūkio subjektą. Šie pokyčiai apima išlaidas, patirtas per laikotarpį siekiant pagerinti turto panaudojimo rezultatyvumą arba restruktūrizuoti veiklą, kuriai minėtas turtas priklauso;***

ir

…

104. ***Vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas turi būti iš karto pripažįstamas pajamomis pelno (nuostolio) ataskaitoje, išskyrus tą atvejį, kai turto apskaita vykdoma jo perkainojimo suma pagal kitą Standartą (pavyzdžiui, taikant perkainojimo modelį pagal 16 TAS„Ilgalaikis materialusis turtas"). Bet koks perkainoto turto vertės sumažėjimo nuostolio panaikinimas laikomas padidėjimu dėl perkainojimo pagal tą kitą Standartą.***

▼B

37-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (37 TAS)

Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas

Šį tarptautinį apskaitos standartą valdyba patvirtino 1998 m. liepos mėn. Jis galioja 1999 m. liepos 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei.

ĮVADAS

▼M2

1. Šį Standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, apskaitydami atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:

   a) atsirandančius dėl tebevykdomų sutarčių, jeigu sutartis nėra nuostolinga;

   b) atsirandančius draudimo įmonėse dėl sutarčių su poliso turėtojais;

      ir

   c) tuos, kuriems taikomas kitas Standartas.

▼B

Atidėjimai

▼M2

2. Šis Standartas netaikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), kurioms taikomas 39 TAS„*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*". ►M3 ——————— ◄

▼B

3. Standartas apibūdina konstruktyvų įsipareigojimą kaip iš įmonės veiksmų kylantį įsipareigojimą, kai:

   a) remdamasi nustatytu praeities praktikos pavyzdžiu, paskelbta tvarka arba pakankamai konkrečiais teiginiais, įmonė parodo kitoms šalims, kad ji prisiima tam tikrus įsipareigojimus, ir

▼B

b) įmonė savo veiksmais pagrįstai įtikina kitas šalis, kad ji vykdys šiuos įsipareigojimus.

4. Kartais (pavyzdžiui, teismo bylos atveju) gali būti neaišku, ar įmonė turi dabartinį įsipareigojimą. Tokiu atveju manoma, kad praeities įvykis sukėlė dabartinį įsipareigojimą, jei atsižvelgus į visus prieinamus įrodymus labiau panašu, kad šis įsipareigojimas egzistuoja balanso dieną. Įmonė pripažįsta atidėjimą tokiam įsipareigojimui, jeigu patenkinami kiti, anksčiau aprašyti, pripažinimo kriterijai. Kai labiau panašu, kad jokio dabartinio įsipareigojimo nėra, įmonė atskleidžia neapibrėžtą įsipareigojimą, išskyrus atvejus, kai ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža.

5. Atidėjimais pripažįstama suma turėtų būti dabartiniam įsipareigojimui padengti balanso datą reikalingų išlaidų geriausias įvertinimas, kitaip tariant, suma, kurią įmonė turėtų protingai sumokėti, kad padengtų įsipareigojimą balanso datą arba tuo laiku pervestų trečiajai šaliai.

6. Standartas reikalauja, kad vertindama atidėjimus įmonė turėtų:

a) atsižvelgti į riziką ir netikrumą. Tačiau netikrumu negalima pateisinti per didelių atidėjimų sudarymo ar tyčinio įsipareigojimų padidinimo;

b) diskontuoti atidėjimus (kai pinigų laiko vertės poveikis yra svarbus), taikydama diskonto normą (-as) prieš apmokestinimą, kuri (-ios) parodo pinigų laiko vertės ir įsipareigojimams būdingos rizikos (tos, į kurią nebuvo atsižvelgta atliekant geriausią išlaidų įvertinimą) dabartinį rinkos įvertinimą. Kai atliekamas diskontavimas, per tam tikrą laiką atsirandantis atidėjimų padidėjimas pripažįstamas palūkanų išlaidomis;

c) atsižvelgti į būsimuosius įvykius, tokius kaip įstatymų ir technologijų pasikeitimai, jeigu yra pakankamai objektyvių įrodymų, kad jie įvyks, ir

d) neatsižvelgti į tikėtiną turto perdavimo pelną netgi tuo atveju, jei šis perdavimas yra glaudžiai susijęs su atidėjimų sudarymą nulėmusiu įvykiu.

7. Įmonė gali tikėtis, kad bus apmokėtos kai kurios ar visos atidėjimui padengti reikalingos išlaidos (pavyzdžiui, remiantis draudimo sutartimis, nuostolių atlyginimo priedais ar tiekėjų garantijomis). Įmonė turėtų:

a) pripažinti išlaidų apmokėjimą tada ir tik tada, kai iš esmės yra aišku, kad išlaidos bus tikrai apmokėtos, jeigu ji padengs įsipareigojimą. Suma, pripažinta kaip apmokėjimas, negali būti didesnė už atidėjimo sumą, ir

b) pripažinti apmokėjimą kaip atskirą turtą. Su atidėjimu susijusios sąnaudos pelno (nuostolio) ataskaitoje gali būti pateikiamos atėmus sumą, kuri, tikėtina, bus apmokėta.

8. Atidėjimai turėtų būti tikrinami ir koreguojami kiekvieną balanso datą, kad atspindėtų geriausią dabartinį įvertinimą. Jeigu nesitikima, kad įsipareigojimui padengti ir toliau reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, atidėjimai turi būti atnaujinami.

9. Atidėjimai turėtų būti naudojami tik toms išlaidoms padengti, kurioms jie buvo skirti iš pradžių.

Atidėjimai – konkretus taikymas

10. Standartas aiškina, kaip bendrieji atidėjimų pripažinimo ir vertinimo kriterijai turėtų būti taikomi trimis konkrečiais atvejais: būsimiesiems veiklos nuostoliams, nuostolingoms sutartims ir restruktūrizavimui.

11. Atidėjimai neturėtų būti pripažįstami būsimiesiems veiklos nuostoliams. Būsimųjų veiklos nuostolių tikimybė rodo, kad tam tikro veiklos turto vertė gali sumažėti. Tuo atveju įmonės patikrina šio turto vertės sumažėjimą pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas”.

12. Jei įmonė yra sudariusi nuostolingą sutartį, dabartinis sutartimi įformintas įsipareigojimas turėtų būti pripažįstamas ir vertinamas kaip atidėjimas. Nuostolinga sutartis yra tokia, kai neišvengiamos išlaidos dėl įsipareigojimų vykdymo viršija tikėtiną ekonominę naudą.

13. Standartas apibrėžia restruktūrizavimą kaip vadovybės suplanuotą ir kontroliuojamą programą bei reikšmingus pakeitimus, atliekamus:

a) keičiant įmonės verslo apimtį arba

b) keičiant jos verslo pobūdį.

14. Atidėjimai restruktūrizavimo išlaidoms pripažįstami tik tada, kai jie atitinka bendruosius pripažinimo kriterijus. Atsižvelgiant į tai, konstruktyvus restruktūrizavimo įsipareigojimas atsiranda tik tada, kai įmonė:

a) turi oficialų detalųjį restruktūrizavimo planą. Mažiausia, ką reikia jame nurodyti:

i) verslą arba svarbią verslo dalį, susijusią su restruktūrizavimu;

▼B

ii) pagrindines verslo išdėstymo vietas;

iii) vietą, funkcijas ir apytikslį darbuotojų skaičių, kurie gaus kompensacijas, nutraukus jų tarnybą;

iv) numatomas patirti išlaidas ir

v) kada planas bus įgyvendintas;

b) pagrįstai įtikino suinteresuotas šalis (pradėdama įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdama pagrindinius jo bruožus), kad ji vykdys restruktūrizavimą.

15. Vadovybės arba valdybos sprendimas atlikti restruktūrizavimą nėra konstruktyvus įsipareigojimas balanso datą, nebent įmonė prieš balanso datą:

a) pradėtų įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba

b) perduotų restruktūrizavimo planą suinteresuotoms šalims, kad pagrįstai įtikintų, jog įmonė vykdys restruktūrizavimą.

16. Kai restruktūrizavimas siejamas su tam tikros veiklos pardavimu, joks įsipareigojimas parduoti neatsiranda tol, kol įmonė yra įpareigota parduoti, t. y. sudaryta įpareigojanti pardavimo sutartis.

17. Atidėjimus restruktūrizavimui turėtų sudaryti tik tiesioginės restruktūrizavimo išlaidos, kurios yra:

a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą arba

b) nesusijusios su tebevykdoma įmonės veikla. Taigi atidėjimai restruktūrizavimui neapima tokių išlaidų kaip nuolatinio personalo perkvalifikavimo arba perskirstymo, rinkodaros arba investicijų į naujas sistemas ir paskirstymo tinklus.

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

▼M5

18. Šiame Standarte neapibrėžtasis įsipareigojimas apibūdinamas kaip:

▼B

a) iš praeities įvykių galintį atsirasti įsipareigojimą, kurio buvimą patvirtins vienas arba daugiau įvyksiančių ar neįvyksiančių nevisiškai įmonės kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių, arba

b) iš praeities įvykio atsirandantį dabartinį įsipareigojimą, kuris nepripažįstamas, kadangi:

i) nesitikima, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos bus reikalingos įsipareigojimams padengti, arba

ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai įvertinta.

19. Įmonė neturi pripažinti neapibrėžtų įsipareigojimų. Ji turi parodyti neapibrėžtą įsipareigojimą, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža.

Neapibrėžtasis turtas

20. Standartas apibūdina neapibrėžtąjį turtą kaip iš praeities įvykių galintį atsirasti turtą, kurio buvimas bus patvirtintas tiktai įvykus arba neįvykus vienam ar daugiau nevisiškai įmonės kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių. Pavyzdys galėtų būti keliamas ieškinys, kurio rezultatas neaiškus.

21. Įmonė neturi pripažinti neapibrėžto turto. Neapibrėžtas turtas turi būti parodytas, kai ekonominės naudos įplaukos yra tikėtinos.

22. Kai iš esmės aišku, kad pajamos bus tikrai gautos, tada susijęs turtas nėra neapibrėžtas ir tinkamas pripažinti.

Įsigaliojimo data

23. Standartas galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	327
Taikymas	327
Apibrėžimai	328
Atidėjimai ir kiti įsipareigojimai	329
Atidėjimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų ryšys	329
Pripažinimas	329
Atidėjimai	329

▼B

	Paragrafai
Dabartinis įsipareigojimas	330
Praeities įvykis	330
Galimos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos	331
Patikimas įsipareigojimų įvertinimas	331
Neapibrėžtieji įsipareigojimai	331
Neapibrėžtasis turtas	332
Vertinimas	332
Geriausias įvertinimas	332
Rizika ir netikrumas	333
Dabartinė vertė	333
Būsimieji įvykiai	333
Tikėtinas turto perleidimas	334
Apmokėjimas	334
Atidėjimų pasikeitimai	334
Atidėjimų naudojimas	334
Pripažinimo ir vertinimo taisyklių taikymas	335
Būsimieji veiklos nuostoliai	335
Nuostolingos sutartys	335
Restruktūrizavimas	335
Atskleidimas	337
Pereinamosios nuostatos	338
Įsigaliojimo data	339

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – užtikrinti, kad atidėjimams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui būtų taikomi tinkami pripažinimo kriterijai ir vertinimo pagrindas, kad finansinės atskaitomybės pastabose pateikiama informacija būtų pakankama ir vartotojai galėtų suprasti jos pobūdį, laiką ir sumą.

TAIKYMAS

1. Šį standartą turi taikyti visos įmonės, įtraukdamos į apskaitą atidėjimus, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:

   a) atsirandančius iš finansinių priemonių, apskaitoje parodomų tikrąja verte;

▼M3

▼B

   c) atsirandančius draudimo įmonėse iš sutarčių su poliso turėtojais ir

   d) tuos, kuriuos nagrinėja kitas tarptautinis apskaitos standartas.

2. Šis standartas taikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), kurios neįtraukiamos į apskaitą tikrąja verte.

3. Tebevykdomos sutartys – sutartys, pagal kurias nė viena šalis neįvykdė savo įsipareigojimų arba abi šalys iš dalies juos įvykdė vienodu lygiu. Šis standartas netaikomas tebevykdomoms sutartims, nebent jos yra nuostolingos.

▼M3

▼M3

5. Kai kitame Standarte nagrinėjami konkretūs atidėjinio, neapibrėžtojo įsipareigojimo ar neapibrėžtojo turto atvejai, ūkio subjektas taiko tą kitą Standartą. Pavyzdžiui, 3 TFAS „*Verslo jungimai*" nagrinėjama, kaip įgijėjas turi apskaityti verslo jungimo metu prisiimtus neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Be to, tam tikri atidėjinių tipai nagrinėjami Standartuose, skirtuose:

▼B

a) statybos sutartims (žr. 11 TAS „Statybos sutartys");

b) pelno mokesčiams (žr. 12 TAS „Pelno mokesčiai");

c) nuomai (žr. 17 TAS „Lizingas (finansinė nuoma)"). Tačiau kadangi 17 TAS nėra jokių konkrečių reikalavimų, kaip nagrinėti veiklos nuomą, kuri tampa nuostolinga, tokiais atvejais taikomas šis standartas;

d) išmokoms darbuotojams (žr. 19 TAS „Išmokos darbuotojams"); ir

▼M3

e) draudimo sutartys (žr. 4 TFAS „*Draudimo sutartys*"). Tačiau šis Standartas taikomas draudiko atidėjiniams, neapibrėžtiesiems įsipareigojimams ir neapibrėžtajam turtui, neatsirandantiems dėl sutartinių įsipareigojimų ir teisių pagal draudimo sutartis, kuriems(-ioms) taikomas 4 TFAS.

▼B

6. Kai kurios sumos, laikomos atidėjimais, gali būti susijusios su pajamų pripažinimu, pavyzdžiui, kai įmonė teikia garantijas už mokestį. Šis standartas nenagrinėja pajamų pripažinimo. 18 TAS „Pajamos" nustato aplinkybes, kuriomis pripažįstamos pajamos, ir nurodo, kaip praktiškai taikyti pripažinimo kriterijus. Šis standartas nepakeičia 18 TAS reikalavimų.

7. Šis standartas apibūdina atidėjimus kaip neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimus. Kai kuriose šalyse sąvoka atidėjimas vartojama ir siejama su tokiais straipsniais kaip nusidėvėjimas, turto vertės sumažėjimas ir abejotinos skolos – jie patikslina turto apskaitinę vertę ir nenagrinėjami šiame standarte.

8. Kiti tarptautiniai apskaitos standartai tiksliai apibrėžia, kurios išlaidos aiškinamos kaip turtas, o kurios – kaip sąnaudos. Šie klausimai nenagrinėjami šiame standarte. Taigi šis standartas nei draudžia, nei reikalauja kapitalizuoti išlaidas, pripažįstamas atlikus atidėjimą.

▼M3

9. Šis Standartas taikomas atidėjimams restruktūrizavimui (įskaitant nutraukiamąją veiklą). Kai restruktūrizavimas atitinka nutraukiamos veiklos apibrėžimą, gali būti reikalaujama papildomo atskleidimo pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla.*"

▼B

APIBRĖŽIMAI

10. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Atidėjimas – neapibrėžto laiko arba sumos įsipareigojimas.

Įsipareigojimas – dabartinis įmonės įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, už kuriuos atsiskaitant bus naudojami įmonės turimi ekonominę naudą teikiantys ištekliai.

Įpareigojantis įvykis – teisinį arba konstruktyvų įsipareigojimą sukuriantis įvykis, dėl kurio įmonė neturi jokio kito pasirinkimo kaip tik padengti šį įsipareigojimą.

Teisinis įsipareigojimas – įsipareigojimas, atsirandantis dėl:

a) sutarties (dėl apibrėžtų arba numanomų sąlygų);

b) įstatymų reikalavimų arba

c) kitų teisinių veiksmų.

Konstruktyvus įsipareigojimas – įsipareigojimas, atsirandantis dėl įmonės veiksmų, kai:

a) pagal nustatytą praeities praktikos pavyzdį, paskelbtą tvarką ar pakankamai specifinius teiginius, įmonė parodo kitoms šalims, kad ji prisiima tam tikrus įsipareigojimus, ir

b) jį prisiėmusi įmonė paskatina kitas šalis tikėti, kad ji vykdys šiuos įsipareigojimus.

Neapibrėžtasis įsipareigojimas:

a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins vienas arba daugiau įvyksiančių ar neįvyksiančių nevisiškai įmonės kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių, arba

b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, kadangi:

▼B

i) nėra tikėtina, kad įsipareigojimams 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 įmonės kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių.

Nuostolinga sutartis – sutartis, pagal kurią neišvengiamos įsipareigojimų vykdymo išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą.

Restruktūrizavimas – vadovybės suplanuota ir kontroliuojama programa ir reikšmingi pakeitimai, atliekami:

a) keičiant įmonės verslo apimtį, arba

b) keičiant verslo pobūdį.

Atidėjimai ir kiti įsipareigojimai

11. Atidėjimai gali būti išskirti iš kitų įsipareigojimų, tokių kaip prekybos skolos arba sukauptos sumos, kadangi nėra aišku, kokios būsimųjų išlaidų sumos ir kiek laiko prireiks jiems įvykdyti. Palyginkite:

a) prekybos skolos – įsipareigojimai sumokėti už gautas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias buvo išrašytos sąskaitos arba 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 sukauptųjų sumų kiekį ar laiką, netikrumas paprastai yra daug mažesnis nei atidėjimų atveju.

Sukauptos sumos dažnai registruojamos kaip prekybos ir kitokių skolų dalis, o atidėjimai registruojami atskirai.

Atidėjimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų ryšys

12. Apskritai visi atidėjimai 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, kuriuos įmonė nevisiškai kontroliuoja. Be to, sąvoka neapibrėžtasis įsipareigojimas vartojama apibūdinti įsipareigojimams, kurie neatitinka pripažinimo kriterijų.

13. Šis standartas skiria:

a) atidėjimus, kurie pripažįstami įsipareigojimais (darant prielaidą, kad galima patikimai juos įvertinti), kadangi tai yra dabartiniai įsipareigojimai ir tikėtina, kad reikės ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, norint juos padengti, ir

b) neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie nepripažįstami įsipareigojimais, kadangi jie yra arba:

i) galimi įsipareigojimai, be to, turi būti patvirtinta, ar įmonė turi dabartinių įsipareigojimų, kurie galėtų turėti įtakos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokoms, arba

ii) dabartiniai įsipareigojimai, kurie neatitinka šiame standarte nustatytų pripažinimo kriterijų (kadangi arba nesitikima, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų reikės įsipareigojimui padengti, arba negalima pakankamai patikimai įvertinti įsipareigojimo sumą).

PRIPAŽINIMAS

Atidėjimai

14. Atidėjimas turi būti pripažįstamas, kai:

a) įmonė turi dabartinį įsipareigojimą (teisinį arba konstruktyvų) dėl praeities įvykio►**M5** ——————— ◄;

b) tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos bus reikalingos įsipareigojimui padengti, ir

c) gali būti pakankamai tiksliai įvertinta įsipareigojimų suma.

Jei nepatenkinamos šios sąlygos, nepripažįstami jokie atidėjimai.

▼B

Dabartinis įsipareigojimas

15. Kartais neaišku, ar apskritai esama dabartinio įsipareigojimo. Tokiais atvejais manoma, kad dėl praeities įvykio atsirado dabartinis įsipareigojimas, jei patikrinus visus prieinamus įrodymus labiau panašu, kad balanso datą šis įsipareigojimas yra.

16. Beveik visada aišku, ar dėl praeities įvykio atsiranda dabartinis įsipareigojimas. Retkarčiais, pavyzdžiui, teismo byloje, gali būti svarstoma, ar tikrai buvo įvykis arba ar dėl jo atsirado dabartinis įsipareigojimas. Tokiu atveju įmonė sprendžia, ar yra dabartinis įsipareigojimas balanso datą, atsižvelgdama į visus prieinamus įrodymus, įskaitant, pavyzdžiui, ekspertų nuomonę. Svarstomus įrodymus papildo visi įvykiai po balanso datos. Remdamasi šiais įrodymais:

a) įmonė pripažįsta atidėjimą, kai labiau panašu, kad balanso datą dabartinis įsipareigojimas yra (jei patenkinami pripažinimo kriterijai), ir

b) įmonė parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kai labiau panašu, kad jokio dabartinio įsipareigojimo balanso datą nėra, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža (žr. 86 paragrafą).

Praeities įvykis

17. Praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinis įsipareigojimas, vadinamas įpareigojančiu įvykiu. Kad įvykis būtų įpareigojantis, būtina, kad įmonė neturėtų realaus pasirinkimo kaip tik padengti dėl to įvykio atsiradusį įsipareigojimą. Taip yra tik tokiu atveju, kai:

a) padengti įsipareigojimą gali būti privaloma pagal įstatymą arba

b) kai yra konstruktyvus įsipareigojimas, ir kai įvykis (kuris gali būti įmonės veiksmas) paskatina kitas šalis tikėti, kad įmonė vykdys savo įsipareigojimą.

18. Finansinėje atskaitomybėje parodoma įmonės finansinė būklė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne galima jos būklė ateityje. Todėl jokie atidėjimai nepripažįstami išlaidoms, kurios bus patiriamos veiklos plėtotei ateityje. Vieninteliai įmonės balanse pripažįstami įsipareigojimai yra tie, kurie susidaro iki balanso datos.

19. Tik tie įsipareigojimai, kurie atsiranda dėl praeities įvykių ir kurie nepriklauso nuo įmonės veiksmų ateityje (pvz., nuo būsimo jos verslo plėtojimo), pripažįstami atidėjimais. Tokių įsipareigojimų pavyzdys gali būti baudos arba aplinkos sutvarkymo išlaidos, jeigu jai buvo padaryta žala; ir vienu, ir kitu atveju padengiant įsipareigojimą bus naudojami ekonominę naudą teikiantys ištekliai, nepaisant būsimų įmonės veiksmų. Panašiai įmonė pripažįsta tokią atidėjimo sumą naftos gavybos įmonės arba atominės jėgainės uždarymo išlaidoms, kokios reikia, kad ta įmonė įvykdytų įsipareigojimą atlyginti padarytą žalą. Ir atvirkščiai, dėl komercinio spaudimo arba teisinių reikalavimų įmonė gali ketinti arba privalėti patirti išlaidų, kad galėtų veikti tam tikru būdu ateityje (pavyzdžiui, ji įrengia dūmų filtrus tam tikros rūšies fabrikuose). Kadangi įmonė gali savo veiksmais išvengti išlaidų ateityje, pavyzdžiui, pakeisdama veiklos metodus, ji neturi dabartinio įsipareigojimo dėl būsimųjų išlaidų ir joks atidėjimas nepripažįstamas.

20. Įsipareigojimas visada yra susijęs su kita šalimi, ta kuriai yra įsipareigota. Tačiau nebūtinai turi būti nustatyta tos šalies, kuriai yra įsipareigota, tapatybė, pavyzdžiui, įsipareigota gali būti visuomenei. Tai, kad įsipareigojimas visada yra įsipareigojimas kitai šaliai, reiškia, kad vadovybės ar valdybos sprendimas nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo balanso datą, nebent prieš balanso datą jis yra perduotas suinteresuotoms šalims siekiant įtikinti, jog įmonė vykdys savo įsipareigojimus.

21. Įvykis, dėl kurio neatsiranda įsipareigojimas iš karto, gali sudaryti sąlygas jam atsirasti vėliau: dėl įstatymų pakeitimų arba konstruktyvus įsipareigojimas gali atsirasti dėl įmonės veiksmų (pavyzdžiui, pakankamai konkreti vieša atskaitomybė). Pavyzdžiui, kai aplinkai padaroma žala, gali nebūti jokio įsipareigojimo ištaisyti padarinius. Tačiau padarytoji žala tampa įpareigojančiu įvykiu, kai naujas įstatymas reikalauja ją atlyginti arba kai įmonė viešai prisiima atsakomybę atlyginti žalą tokiu būdu, kuris sudaro konstruktyvų įsipareigojimą.

22. Kai naujas įstatymas dar tebesvarstomas, įsipareigojimas atsiranda tik tada, kai įstatymas priimamas toks, koks buvo jo projektas. Šiame standarte toks įsipareigojimas aiškinamas kaip teisinis įsipareigojimas. Įstatymo priėmimo aplinkybių skirtumai neleidžia išskirti kurį nors vieną konkretų įvykį, kuris įrodytų, kad įstatymas bus tikrai priimtas. Daugeliu atveju neįmanoma būti visiškai tikram dėl įstatymo priėmimo, kol jis nepriimtas.

▼B

Galimos ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos

23. Kad įsipareigojimas atitiktų pripažinimo kriterijus, turi būti ne tik dabartinis įsipareigojimas, bet ir galimybė padengti įsipareigojimą ekonominę naudą teikiančiais ištekliais. Šiame standarte ([1]) išteklių išmokos arba kitoks įvykis laikomas tikėtinu, jei labiau panašu, kad jis įvyks, t. y. tikimybė, kad tas įvykis bus, yra didesnė nei tikimybė, kad jo nebus. Kai nėra tikėtina, kad dabartinis įsipareigojimas yra, įmonė parodo neapibrėžtąjį įsipareigojimą, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža (žr. 86 paragrafą).

24. Kai yra keletas panašių įsipareigojimų (pvz., produktų garantijos arba panašios sutartys), tikimybė, kad bus reikalingos išmokos įsipareigojimui padengti, nustatoma atsižvelgiant į visą įsipareigojimų klasę. Nors išmokų tikimybė vienam straipsniui apmokėti gali būti maža, visai gali būti įmanoma, kad jų reikės norint padengti visą įsipareigojimų klasę. Tokiu atveju, atidėjimas pripažįstamas (jei jis atitinka kitus pripažinimo kriterijus).

Patikimas įsipareigojimų įvertinimas

25. Įvertinimų atlikimas yra pagrindinė finansinės atskaitomybės sudarymo dalis ir padidina jos patikimumą. Tai ypač teisinga atidėjimų atveju, kurie dėl savo pobūdžio yra daug nepastovesni už daugelį kitų balanso straipsnių. Įmonė gali apibrėžti galimų išmokų ribas, išskyrus ypač retus atvejus, ir todėl ji gali atlikti įsipareigojimo įvertinimą, kuris būtų pakankamai patikimas pripažinti atidėjimą.

26. Ypač retais atvejais būna įsipareigojimų, kurių negalima pripažinti, kadangi jų negalima patikimai įvertinti. Toks įsipareigojimas parodomas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas (žr. 86 paragrafą).

Neapibrėžtieji įsipareigojimai

27. Įmonė neturėtų pripažinti neapibrėžto įsipareigojimo.

28. Neapibrėžtas įsipareigojimas parodomas taip, kaip to reikalauja 86 paragrafas, nebent ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų tikimybė yra maža.

29. Kai įmonė bendrai ir atskirai yra atsakinga už įsipareigojimą, dalis įsipareigojimo, kurią turėtų prisiimti kitos šalys, aiškinama kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas. Įmonė pripažįsta atidėjimą daliai įsipareigojimo, kurį padengti tikriausiai prireiks ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų, išskyrus ypač retus atvejus, kai įsipareigojimo negalima patikimai įvertinti.

30. Neapibrėžti įsipareigojimai gali rutuliotis iš pradžių nenumatytu būdu. Todėl jie vertinami nuolat siekiant nustatyti, ar galima tikėtis ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų. Jei paaiškėja, kad būsimosios ekonominės naudos išmokos bus reikalingos padengti straipsniui, kuris anksčiau buvo vertinamas kaip neapibrėžtasis įsipareigojimas, atidėjimas pripažįstamas laikotarpio, kuriuo tikimybė pasikeičia, finansinėje atskaitomybėje (išskyrus ypač retus atvejus, kai jo negalima patikimai įvertinti).

Neapibrėžtasis turtas

31. Įmonė neturėtų pripažinti neapibrėžto turto.

32. Neapibrėžtas turtas paprastai atsiranda iš neplanuotų arba kitų netikėtų įvykių, dėl kurių gali atsirasti įmonės ekonominės naudos įplaukų. Pavyzdys galėtų būti ieškinys, kurį įmonė kelia teisme ir kurio sprendimas yra neaiškus.

33. Neapibrėžtas turtas nepripažįstamas finansinėje atskaitomybėje, kadangi dėl to gali būti pripažintos pajamos, kurios niekada nebus gautos. Tačiau kai iš esmės tikra, kad pajamos bus gautos, turtas nėra neapibrėžtas ir jį būtina pripažinti.

34. Neapibrėžtas turtas parodomas pagal 89 paragrafą, kai ekonominės naudos įplaukos yra galimos.

35. Neapibrėžtas turtas yra nuolat vertinamas siekiant garantuoti, kad pasikeitimai bus tinkamai parodyti finansinėje atskaitomybėje. Jei pasidaro iš esmės tikra, kad bus gauta ekonominės naudos įplaukų, turtas ir su juo susijusios pajamos parodomos to laikotarpio, kuriuo atsiranda šių pokyčių, finansinėje atskaitomybėje. Jei ekonominės naudos įplaukos yra tikėtinos, įmonė parodo neapibrėžtą turtą (žr. 89 paragrafą).

([1]) Šiame standarte vartojamas sąvoka galimas, reiškianti labiau taip negu ne, nebūtinai taikoma kituose standartuose.

▼B

VERTINIMAS

Geriausias įvertinimas

36. Suma, pripažįstama kaip atidėjimas, turėtų būti dabartiniam įsipareigojimui padengti balanso datą reikalingų išlaidų geriausias įvertinimas.

37. Dabartiniam įsipareigojimui padengti reikalingų išlaidų geriausias įvertinimas yra suma, kurią įmonė protingai sumokėtų, kad padengtų savo įsipareigojimą balanso datą arba tuo metu pervestų jį trečiajai šaliai. Dažnai neįmanoma arba draudžiama (nes pernelyg brangu) padengti arba pervesti įsipareigojimą balanso datą. Tačiau sumos, kurią įmonė protingai sumokėtų, kad padengtų arba pervestų įsipareigojimą, įvertinimas yra dabartiniam įsipareigojimui padengti balanso datą reikalingų išlaidų geriausias įvertinimas.

38. Įmonės vadovybė atlieka rezultato ir finansinio poveikio įvertinimus, papildo juos remdamasi panašių sandorių patirtimi, o kai kuriais atvejais – nepriklausomų ekspertų ataskaitomis. Svarstant įrodymus atsižvelgiama į kiekvieną papildomą įvykių po balanso datos pateikiamą įrodymą.

39. Netikrumas, susijęs su pripažintina atidėjimo suma, nagrinėjamas įvairiais būdais pagal aplinkybes. Kai vertinamą atidėjimą sudaro didelė straipsnių grupė, įsipareigojimas vertinamas apsvarstant visus galimus rezultatus ir jų tikimybę. Šis statistinis vertinimo metodas vadinamas tikėtinaja verte. Taigi atidėjimas bus skirtingas, kai šios sumos netekimo tikimybė yra, pavyzdžiui, 60 % ir kai 90 %. Kai rezultatų yra daug ir kiekvienas jų yra tiek pat tikėtinas kaip ir kitas, naudojamas vidurinis jo punktas.

Pavyzdys

Įmonė parduoda prekes suteikdama garantiją, kad klientams bus padengiamos visos gamybos defektų, pasireiškiančių per pirmuosius šešis mėnesius po pirkimo, remonto išlaidos. Jei būtų pastebėta, kad visi parduoti gaminiai turi mažų defektų, remonto išlaidos sudarytų 1 milijoną. Jei būtų rasta didesnių visų parduotų gaminių defektų, remonto išlaidos būtų 4 milijonai. Pagal įmonės praeities patirtį ateityje tikimasi, kad ateinančiais metais 75 % parduotų prekių bus be defektų, 20 procentų parduotų prekių bus su mažais defektais, o 5 % – su dideliais defektais. Pagal 24 paragrafą vertindama išmokų garantiniams įsipareigojimams tikimybę, įmonė vertina visumą.

Tikėtina remonto išlaidų vertė yra:

$$(75\% \text{ nuo } 0) + (20\% \text{ nuo } 1 \text{ mln.}) + (5\% \text{ nuo } 4 \text{ mln.}) = 400\,000.$$

40. Kai vertinamas pavienis įsipareigojimas, pats tikėtiniausias rezultatas gali būti geriausias įsipareigojimo įvertinimas. Tačiau net ir tokiu atveju įmonė svarsto kitus galimus rezultatus. Kai kiti galimi rezultatai dažniausiai yra didesni arba mažesni už patį tikėtiniausią rezultatą, tuomet geriausias įvertinimas bus didesnioji arba mažesnioji suma. Pavyzdžiui, jei įmonė turi ištaisyti rimtą įrengimų, kuriuos ji pagamino klientui, gedimą, pats tikėtiniausias rezultatas, kad remontas pavyks po pirmo bandymo ir išlaidos bus – 1 000, bet daromas didesnės sumos atidėjimas, jei yra nemaža tikimybė, kad prireiks daugiau bandymų.

41. Atidėjimas yra įvertinamas prieš mokesčius, kadangi atidėjimų mokesčių pasekmės nagrinėjamos 12 TAS „Pelno mokesčiai”.

Rizika ir netikrumas

42. Siekiant geriausiai įvertinti atidėjimus, reikia atsižvelgti į riziką ir netikrumą, kurie neišvengiamai susiję su daugeliu įvykių ir aplinkybių.

43. Rizika apibūdina rezultatų kintamumą. Rizikos reguliavimas gali padidinti įvertintą įsipareigojimo sumą. Jeigu yra netikrumas, reikia atsargiai priimti sprendimus, kad pajamos arba turtas nebūtų padidintas, o išlaidos ir įsipareigojimai – nepakankamai įvertinti. Tačiau netikrumu negalima pateisinti per didelio atidėjimo 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 rizikos ir netikrumo reguliavimas nedubliuotų tolesnio atidėjimų didinimo.

44. Su išlaidomis susijęs netikrumas parodomas pagal 85 paragrafo b punktą.

Dabartinė vertė

45. Kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas, atidėjimo suma turėtų būti tikėtiniems įsipareigojimams padengti reikalingų išlaidų dabartinė vertė.

▼B

46. Dėl pinigų laiko vertės nuostolingesni yra tie atidėjimai, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis, atliekamomis iškart po balanso datos, nei tie, kurie susiję su grynųjų pinigų išmokomis vėliau. Todėl, kai poveikis yra reikšmingas, atidėjimai diskontuojami.

47. Diskonto norma (arba normos) turėtų būti norma (normos) prieš apmokestinimą, parodanti (-čios) pinigų laiko vertės ir įsipareigojimui būdingos rizikos dabartinį rinkos įvertinimą. Diskonto norma (-os) neturėtų atspindėti rizikos, į kurią atsižvelgus buvo koreguoti būsimųjų grynųjų pinigų srautų įvertinimai.

Būsimieji įvykiai

48. Įsipareigojimui padengti reikalingą sumą galintys paveikti būsimieji įvykiai turėtų būti numatomi nustatant atidėjimo sumą, kai yra pakankamai objektyvių įrodymų, kad jie įvyks.

49. Tikėtini būsimieji įvykiai gali būti ypač svarbūs vertinant atidėjimus. Pavyzdžiui, įmonė gali tikėtis, kad vietos sutvarkymo išlaidos jos naudojimo pabaigoje sumažės dėl technologijos pokyčių ateityje. Pripažintoji suma grindžiama pasitikėjimu techniškai kvalifikuotų, objektyvių stebėtojų atliktu visų galimų įrodymų patikrinimu, parodančiu, kokios technologijos bus tada, kai vieta bus tvarkoma. Taigi būtų naudinga įtraukti, pavyzdžiui, tikėtiną išlaidų sumažėjimą dėl esamų technologijų taikymo patirties arba tikėtinas išlaidas, susidarysiančias esamas technologijas taikant plačiau arba kompleksiškiau nei anksčiau. Tačiau įmonė nenumato pačių naujausių vietos sutvarkymo technologijų, nebent ji turėtų pakankamai objektyvių įrodymų, kad jos bus taikomos.

50. Vertinant dabartinį įsipareigojimą, reikia atsižvelgti į galimą naujų teisės aktų įtaką, kai yra pakankamai objektyvių įrodymų ir iš esmės tikra, jog jie bus priimti. Praktikoje atsirandanti aplinkybių įvairovė neleidžia konkretizuoti atskiro įvykio, kuris kiekvienu atveju suteiktų pakankamą, objektyvų įrodymą. Įrodymų reikia abiem atvejais: ir dėl teisės aktų reikalavimų, ir dėl to, ar jie iš esmės bus priimti bei įgyvendinami reikiama linkme. Daugeliu atvejų pakankamai objektyvaus įrodymo nebus tol, kol nebus priimti nauji teisės aktai.

Tikėtinas turto perleidimas

51. Vertinant atidėjimus, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo.

52. Vertinant atidėjimus, neturėtų būti atsižvelgiama į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei jis yra glaudžiai susijęs su atidėjimą skatinančiu įvykiu. Užuot taikiusi šį standartą, įmonė pripažįsta pelną iš tikėtino turto perleidimo tokį turtą nagrinėjančio tarptautinio apskaitos standarto nustatytu laiku.

APMOKĖJIMAS

53. Kai tikėtina, kad atidėjimui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį apmokės kita šalis, apmokėjimas turėtų būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai iš esmės tikra, kad bus apmokėta, jei įmonė padengs įsipareigojimą. Apmokėjimas turėtų būti aiškinamas kaip atskiras turtas. Pripažinta apmokėjimo suma neturi viršyti atidėjimo sumos.

54. Su atidėjimu susijusios sąnaudos pelno (nuostolio) ataskaitoje gali būti parodomos grynąja suma, pripažinta kaip apmokėjimas.

55. Kartais įmonė gali tikėtis, kad kita šalis apmokės visas atidėjimui padengti reikalingas išlaidas arba jų dalį (pavyzdžiui, remiantis draudimo sutartimis, draudimo straipsniais arba tiekėjų garantijomis). Kita šalis gali arba padengti sumas, kurias įmonė sumoka pati, arba sumokėti jas tiesiogiai.

56. Daugeliu atvejų įmonė lieka atsakinga už visą sumą, kadangi ji turėtų sumokėti visą sumą, jei trečioji šalis dėl kokios nors priežasties nesumokėtų. Šioje situacijoje pripažįstamas visos įsipareigojimo sumos atidėjimas, o atskiras turtas, skirtas tikėtinam apmokėjimui, pripažįstamas, kai iš esmės tikra, jog bus apmokėta, jei įmonė padengs įsipareigojimą.

57. Kai kuriais atvejais įmonė neatsako už išlaidas, jei trečioji šalis nesumoka. Tokiais atvejais įmonė neturi įsipareigojimo dėl tokių išlaidų ir jos neįtraukiamos į atidėjimą.

58. Kaip nurodoma 29 paragrafe, įsipareigojimas už kurį įmonė kartu arba atskirai atsako, yra neapibrėžtas įsipareigojimas tiek, kiek tikėtina, jog įsipareigojimą padengs kitos šalys.

Atidėjimų pasikeitimai

59. Atidėjimai turėtų būti tikrinami kiekvieno balanso datą ir koreguojami, kad atspindėtų geriausią įvertinimą. Jei nesitikima, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokų ir toliau reikės įsipareigojimui padengti, atidėjimas turėtų būti panaikinamas.

▼B

60. Kai diskontuojama atidėjimo apskaitinė vertė didėja kiekvieną laikotarpį, kad būtų atspindėtas praėjęs laikas. Toks didėjimas pripažįstamas kaip skolinimosi išlaidos.

Atidėjimų naudojimas

61. Atidėjimas turėtų būti naudojamas tiktai išlaidoms, kurioms jis iš pradžių buvo pripažintas.

62. Tik su pradiniu atidėjimu susijusios išlaidos yra jam priešpriešinamos. Padengiant išlaidas naudojant tam tikrą atidėjimą, kuris iš pradžių buvo pripažintas kitam tikslui, būtų nuslėptas dviejų skirtingų įvykių poveikis.

PRIPAŽINIMO IR VERTINIMO TAISYKLIŲ TAIKYMAS

Būsimieji veiklos nuostoliai

63. Būsimiesiems veiklos nuostoliams neturėtų būti pripažįstami atidėjimai.

64. Būsimieji veiklos nuostoliai neatitinka įsipareigojimo apibrėžimo, pateikto 10 paragrafe, ir bendrųjų atidėjimų pripažinimo kriterijų, nustatytų 14 paragrafe.

65. Būsimųjų veiklos nuostolių tikimybė rodo, kad gali sumažėti tam tikro veiklos turto vertė. Įmonė tikrina šio turto vertės sumažėjimą pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas”.

Nuostolingos sutartys

66. Jei įmonė turi nuostolingų sutarčių, dabartinis įsipareigojimas turi būti pripažįstamas ir vertinamas kaip atidėjimas.

67. Daugelis sutarčių (pavyzdžiui, kai kurie įprasti pirkimo užsakymai) gali būti nutrauktos nemokant kompensacijų kitai šaliai ir todėl nelieka jokio įsipareigojimo. Kitos sutartys nustato ir teises, ir pareigas kiekvienai sutarties šaliai. Kai dėl įvykių tokia sutartis tampa nuostolinga, ji patenka į šio standarto taikymo sritį ir atsiranda įsipareigojimas, kuris yra pripažįstamas. Tebevykdomoms sutartims, kurios nėra nuostolingos, taikomas šis standartas.

68. Šis standartas nuostolingas sutartis apibrėžia kaip sutartis, pagal kurias neišvengiamos įsipareigojimų vykdymo išlaidos viršija tikėtiną ekonominę naudą. Remiantis sutartimi, neišvengiamas išlaidas sudaro mažiausios grynosios išlaidos (mažesnės nei jos įvykdymo išlaidos), atsirandančios dėl sutarties, ir bet kokia kompensacija arba baudos, skiriamos jos neįvykdžius.

69. Prieš nustatydama atskirą atidėjimą nuostolingoms sutartims, įmonė pripažįsta bet kokį tai sutarčiai skirto turto vertės sumažėjimo nuostolį (žr. 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas”).

Restruktūrizavimas

70. Įvykių, kurie gali atitikti restruktūrizavimo apibrėžimą, pavyzdžiai:

a) pardavimas arba verslo dalies 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 arba

d) esminis reorganizavimas, darantis reikšmingą įtaką įmonės veiklos pobūdžiui ir krypčiai.

71. Atidėjimas restruktūrizavimo išlaidoms pripažįstamas tik tada, kai jis atitinka bendruosius atidėjimų pripažinimo kriterijus, nustatytus 14 paragrafe. 72–83 paragrafai nurodo, kaip bendrieji pripažinimo kriterijai taikomi restruktūrizavimui.

72. Konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tiktai tada, kai įmonė:

a) turi detalųjį oficialų restruktūrizavimo planą. Mažiausia, ką reikia jame nurodyti:

i) veiklą arba svarbią veiklos dalį, susijusią su restruktūrizavimu;

ii) pagrindines veiklos išdėstymo vietas;

iii) vietą, funkcijas ir apytikslį darbuotojų, kurie gaus kompensacijas nutraukus jų tarnybą, skaičių;

iv) numatomas patirti išlaidas ir

v) kada planas bus įgyvendintas;

b) pagrįstai įtikino suinteresuotas šalis (pradėdama įgyvendinti restruktūrizavimo planą arba paskelbdama pagrindinius jo bruožus), kad ji vykdys restruktūrizavimą.

▼B

73. Turėtų būti įrodoma, kad įmonė pradėjo įgyvendinti restruktūrizavimo planą, pavyzdžiui, išmontuojami įrengimai, parduodamas turtas arba viešai paskelbiami pagrindiniai plano bruožus. Viešai paskelbus detalųjį restruktūrizavimo planą, konstruktyvus įsipareigojimas atlikti restruktūrizavimą atsiranda tik tada, jei tai atliekama tokiu būdu ir taip išsamiai (t. y. nurodant pagrindinius plano bruožus), kad pagrįstai įtikina kitas šalis, pavyzdžiui, klientus, tiekėjus ir darbuotojus (arba jų atstovus), kad įmonė vykdys restruktūrizavimą.

74. Kad planas būtų pakankamas atsirasti konstruktyviam įsipareigojimui (pranešus apie jį suinteresuotoms šalims), jo įgyvendinimas turėtų būti suplanuotas taip, kad būtų numatyta pradėti kuo greičiau ir laiku baigti. Jei tikimasi, kad bus ilgai delsiama pradėti restruktūrizavimą arba kad jis truks nepagrįstai ilgai, planas neturėtų būti patikimas įrodymas kitai šaliai, kad įmonė yra įsipareigojusi atlikti restruktūrizavimą dabar, kadangi jai yra laiko pakeisti savo planus.

▼M5

75. Prieš balanso datą priimtas vadovybės arba valdybos sprendimas atlikti reorganizavimą nesudaro konstruktyvaus įsipareigojimo balanso dieną, išskyrus tą atvejį, jeigu ūkio subjektas prieš balanso dieną:

a) pradėjo įgyvendinti reorganizavimo planą;

arba

b) informavo apie pagrindines reorganizavimo plano ypatybes suinteresuotas šalis tokiu būdu, kad joms sukėlė pagrįstus lūkesčius, jog ūkio subjektas reorganizavimą įvykdys.

Jeigu ūkio subjektas pradeda įgyvendinti reorganizavimo planą arba informuoja apie pagrindines jo ypatybes suinteresuotas šalis tik po balanso datos, tuomet, remiantis 10 TAS „*Įvykiai po balanso datos*", informacijos pateikimas būtinas tada, kai reorganizavimas yra reikšmingas, o jo nepateikimas galėtų turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansine atskaitomybe.

▼B

76. Nors konstruktyvus įsipareigojimas neatsiranda vien vadovybės sprendimu, jis 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, įmonė turi konstruktyvų įsipareigojimą atlikti restruktūrizaciją, jei patenkinamos 72 paragrafo sąlygos.

77. Kai kuriose šalyse priimti galutinį sprendimą patikėta valdybai, kurios nariai atstovauja ne vadovybės, o kitų šalių interesams (pvz., darbuotojams), ir reikia įspėti jų atstovus prieš priimant valdybos sprendimą. Kadangi valdybos sprendimas apima ir informacijos perdavimą tokiems atstovams, jis gali sukurti konstruktyvų restruktūrizavimo įsipareigojimą.

78. Veiklos perdavimo įsipareigojimas nekyla tol, kol įmonė neįpareigota parduoti, t. y. kol neatsiranda įpareigojanti pardavimo sutartis.

79. Net ir tada, kai įmonė priima sprendimą parduoti veiklą ir paskelbia šį sprendimą viešai, ji nėra įsipareigojusi parduoti, kol su pirkėju nesudaryta įpareigojanti pardavimo sutartis. Nesudariusi įpareigojančios pardavimo sutarties, įmonė gali keisti savo nuomonę ir veiksmus, jei neatsiranda pirkėjų per priimtiną laiko tarpą. Kai veiklos pardavimas numatytas kaip restruktūrizavimo dalis, veiklos turtas yra patikrinamas siekiant nustatyti vertės sumažėjimą pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas". Kai pardavimas yra tik restruktūrizavimo dalis, konstruktyvus įsipareigojimas gali susidaryti kitoms restruktūrizavimo šalims prieš sudarant įpareigojančią pardavimo sutartį.

80. Atidėjimą restruktūrizavimui turėtų sudaryti tik tiesioginės išlaidos, atsirandančios dėl restruktūrizavimo, kurios:

a) neišvengiamai patiriamos atliekant restruktūrizavimą ir

b) yra nesusijusios su tebevykdoma įmonės veikla.

81. Restruktūrizavimui skirtam atidėjimui nepriskiriamos tokios išlaidos:

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 balanso datą. Jos pripažįstamos tuo pačiu pagrindu kaip ir su restruktūrizavimu nesusijusios išlaidos.

▼B

82. Būsimieji veiklos nuostoliai, nustatyti iki restruktūrizavimo datos, neįtraukiami į atidėjimą, nebent jie yra susiję su nuostolingomis sutartimis, kaip nurodyta 10 paragrafe.

83. Pagal 51 paragrafo reikalavimus nustatant atidėjimą restruktūrizavimui, nereikia atsižvelgti į pelną iš tikėtino turto perleidimo, net jei turto perleidimas numatomas kaip restruktūrizavimo dalis.

ATSKLEIDIMAS

84. Įmonė turi pateikti šią informaciją apie kiekvieną atidėjimų klasę:

a) apskaitinę vertę laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;

b) papildomus per laikotarpį sudarytus atidėjimus, įskaitant esamų atidėjimų padidinimą;

c) per laikotarpį sunaudotas sumas (t. y. sumokėtas arba išskaičiuotas kaip atidėjimus);

d) nesunaudotas sumas, kompensuotas per laikotarpį, ir

e) diskontuotos sumos padidėjimą, atsirandantį per laikotarpį, ir bet kokio diskonto normos pasikeitimo poveikį.

Lyginamosios informacijos nereikalaujama.

85. Įmonė turi pateikti šią informaciją apie kiekvieną atidėjimų klasę:

a) trumpą įsipareigojimo pobūdžio aprašymą ir dėl jo atsirandančių ekonominės naudos išmokų tikėtiną laiką;

b) tokių išmokų sumos ir laiko neapibrėžtumo požymius. Kai būtina pateikti adekvačią informaciją, įmonė turėtų pateikti informaciją apie svarbesnes būsimų įvykių prielaidas, kaip nurodyta 48 paragrafe, ir

c) bet kokio tikėtino apmokėjimo sumą, nurodant bet kokio turto, kuris buvo skirtas šiam apmokėjimui, sumą.

86. Išskyrus atvejus, kai tikimybė atsiskaityti išmokomis yra maža, įmonė turėtų balanso datą pateikti pagal kiekvieną neapibrėžtųjų įsipareigojimų klasę trumpą neapibrėžtojo įsipareigojimo pobūdžio aprašymą ir, kai tikslinga:

a) jo finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 paragrafus;

b) netikrumo, susijusio su išmokų sumomis ir laiku, požymius ir

c) bet kokio apmokėjimo galimybę.

87. Sprendžiant, kurie atidėjimai arba neapibrėžti įsipareigojimai galėtų būti sujungiami į vieną klasę, būtina atsižvelgti į tai, ar straipsnio pobūdis yra pakankamai panašus, kad kartu paskelbti jie atitiktų 85 paragrafo a ir b punktų bei 86 paragrafo a ir b punktų reikalavimus. Vadinasi, vienai atidėjimų klasei galima būtų priskirti sumas, susijusias su įvairių produktų garantijomis, bet būtų netinkama skirti į vieną klasę sumas, susijusias su įprastomis garantijomis, ir sumas, kurios priklauso nuo teisinių procedūrų.

88. Kai atidėjimai ir neapibrėžtieji įsipareigojimai atsiranda dėl tų pačių aplinkybių, įmonė pateikia 84–86 paragrafų reikalaujamą informaciją tokiu būdu, kuris parodytų ryšį tarp atidėjimų ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų.

89. Kai galima tikėtis ekonominės naudos įplaukų, balanso datą įmonė turėtų trumpai nurodyti neapibrėžto turto pobūdį ir, kai įmanoma, jų finansinio poveikio įvertinimą pagal 36–52 paragrafuose išdėstytus atidėjimams taikomus principus.

90. Svarbu, kad pateikiant informaciją apie neapibrėžtąjį turtą, nebūtų nurodomi klaidinantys duomenys apie atsirandančių pajamų tikimybę.

91. Jeigu kuri nors 86 ir 89 paragrafų reikalaujama informacija nepateikiama dėl to, kad tai netikslinga, tai turi būti nurodoma.

92. Ypač retais atvejais kai kurios arba visos informacijos atskleidimas, reikalaujamas 84–89 paragrafų, gali rimtai pakenkti įmonės padėčiai, sprendžiant ginčą su kitomis šalimis dėl atidėjimo, neapibrėžtųjų įsipareigojimų arba neapibrėžtojo turto. Tokiais atvejais įmonė neprivalo atskleisti informacijos, bet turėtų aprašyti bendrąjį ginčo pobūdį, kartu nurodydama šį faktą ir informacijos nepateikimo priežastis.

Pereinamosios nuostatos

93. Šio standarto taikymo jo įsigaliojimo datą (arba anksčiau) poveikis turėtų būti pateikiamas kaip laikotarpio, kuriuo standartas buvo pirmą kartą taikomas, nepaskirstytojo pelno pradinio likučio koregavimas. Įmonėms rekomenduojama (bet nereikalaujama) koreguoti ankstesniu laikotarpiu pateikto nepaskirstytojo pelno likučio ir iš naujo pateikti lyginamąją informaciją. Jei lyginamoji informacija pakartotinai netikslinama, tai turi būti nurodoma.

▼M5

▼B

ĮSIGALIOJIMO DATA

95. Šis tarptautinis apskaitos standartas galioja 1999 m. liepos 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinei finansinei atskaitomybei. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei įmonė taiko šį standartą laikotarpiams, prasidedantiems prieš 1999 m. liepos 1 d., ji turi tai nurodyti.

▼M5

▼M3

38-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Nematerialusis turtas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-7
Apibrėžimai	8-17
Nematerialusis turtas	9-17
Identifikavimas	11-12
Kontrolė	13-16
Būsimoji ekonominė nauda	17
Pripažinimas ir vertinimas	18-67
Atskiras įsigijimas	25-32
Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis	33-43
Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas	35-41
Vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos	42-43
Įsigijimas kaip valstybės parama	44
Turto mainai	45-47
Viduje sukurtas prestižas	48-50
Viduje sukurtas nematerialusis turtas	51-67
Tyrimų etapas	54-56
Plėtros etapas	57-64
Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina	65-67
Sąnaudų pripažinimas	68-71
Turtu nepripažintos praeities sąnaudos	71
Vertinimas po pripažinimo	72-87
Savikainos modelis	74
Perkainojimo modelis	75-87
Naudingo tarnavimo laikas	88-96
Neriboto tarnavimo laiko nematerialusis turtas	97-106
Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas	97-99
Likvidacinė vertė	100-103
Amortizavimo laikotarpio ir amortizavimo metodo peržiūra	104-106
Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas	107-110
Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas	109-110
Balansinės vertės atkūrimo galimybė: vertės sumažėjimo nuostoliai	111
Turto naudojimo pabaiga ir jo perleidimas	112-117
Pateikimas	118-128
Bendroji dalis	118-123

▼M3

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo modelį	124-125
Tyrimo ir plėtros išlaidos	126-127
Kita informacija	128
Pereinamosios nuostatos ir įsigaliojimo data	129-132
Panašių turto straipsnių mainai	131
Išankstinis taikymas	132
T38 TAS (išleisto 1998 m.) panaikinimas	133

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" (1998 m.) ir turėtų būti taikomas:

(a) įsigyjant nematerialųjį turtą verslo jungimo, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė, metu.

(b) visam kitam nematerialiajam turtui metiniais finansinės atskaitomybės laikotarpiais, prasidedančiais 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau.

Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nurodyti nematerialiojo turto, kurio atskirai nenagrinėja kiti Tarptautiniai apskaitos Standartai, apskaitos tvarką. Pagal šį Standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas pripažintų nematerialųjį turtą tada ir tik tada, kai šis atitinka tam tikrus kriterijus. Šiame Standarte taip pat nustatoma, kaip vertinti nematerialiojo turto balansinę vertę, ir reikalaujama pateikti apie jį specifinę informaciją.

TAIKYMAS

▼M10

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:***

a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas standartas;

b) *finansinį turtą, apibrėžtą 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas";*

c) *tiriamo ir vertinamo turto pripažinimą ir nustatymą (žr. 6 TFAS „Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas") ir*

d) mineralinių išteklių, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių plėtros ir gavybos išlaidas.

▼M3

3. Jeigu kitame Standarte nagrinėjama tam tikro tipo nematerialiojo turto apskaita, ūkio subjektas taiko tą kitą Standartą, o ne šį. Pavyzdžiui, šis Standartas netaikomas:

(a) nematerialiajam turtui, ūkio subjekto laikomam pardavimui įprastinės veiklos metu (žr. 2 TAS „*Atsargos*" ir 11 TAS „*Statybos sutartys*".)

(b) atidėtųjų mokesčių turtui (žr. 12 TAS „*Pelno mokesčiai*");

(c) nuomai, kurios apskaitai taikomas 17 TAS „*Nuoma*".

(d) turtui, atsirandančiam dėl išmokų darbuotojams (žr. 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*").

(e) finansiniam turtui, apibrėžiamam 39 TAS. Tam tikro finansinio turto pripažinimas ir vertinimas aprašomas 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*", 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*" bei 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*".

(f) prestižui, įgytam verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS „*Verslo jungimai*").

(g) atidėtosioms įsigijimo išlaidoms ir nematerialiajam turtui, atsirandančiam dėl draudėjo sutartinių teisių pagal draudimo sutartis, nes tai nagrinėjama 4 TFAS „*Draudimo sutartys*". 4 TFAS išdėstyti konkretūs informacijos pateikimo reikalavimai minėtoms atidėtosioms įsigijimo sąnaudoms, bet ne nematerialiajam turtui. Taigi šio Standarto informacijos pateikimo reikalavimai tokiam nematerialiajam turtui yra taikomi.

(h) ilgalaikiam nematerialiajam turtui, kuris klasifikuojamas kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS „*Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui arba nutraukiamajai veiklai*".

▼M3

4. Kai kurios nematerialiojo turto rūšys gali turėti materialaus turto požymių arba fizinį pagrindą, pvz., kompaktinis diskas (kompiuterių programinės įrangos atveju), teisiniai dokumentai (licencijos arba patentai) arba kino juosta. Nustatydama, ar turtas, turintis tiek materialių, tiek nematerialių elementų, turėtų būti apskaitomas pagal 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*", ar kaip nematerialusis turtas pagal šį Standartą, ūkio subjekto vadovybė turi nuspręsti, kuris iš dviejų elementų yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterinė įranga, skirta kompiuteriu valdomiems gamybiniams įrenginiams, negalintiems veikti be šios specialios programinės įrangos, yra integrali kompiuterio, valdančio minėtus įrenginius, dalis, dėl to apskaitoma kaip ilgalaikis materialusis turtas. Tas pat pasakytina apie kompiuterio operacinę sistemą. Tačiau kai kompiuterinė programa nėra sudedamoji atitinkamo kompiuterio dalis, ji apskaitoma kaip nematerialusis turtas.

5. Šis Standartas taip pat taikomas reklamos, darbuotojų apmokymo, veiklos pradžios, tyrimo ir plėtros išlaidoms. Tyrimo ir plėtros veikla skiriama žinių tobulinimui. Todėl, nors dėl šios veiklos gali atsirasti fizinės formos turtas (pavyzdžiui, bandomasis pavyzdys), fizinis turto elementas yra antrinis, palyginus su nematerialiuoju komponentu, t.y. jo teikiamomis žiniomis.

6. Finansinės nuomos atveju atitinkamas turtas gali būti tiek materialus, tiek nematerialus. Po pirminio pripažinimo nuomininkas apskaito nematerialųjį turtą, naudojamą pagal finansinės nuomos sutartį, remdamasis šiuo Standartu. Teisėms pagal licencijų sutartis tokiems straipsniams, kaip, pavyzdžiui, kino filmai, vaizdo įrašai, pjesės, rankraščiai, patentai ir autorių teisės, 17 TAS netaikomas, todėl taikomas šis Standartas.

7. Standarto taikymo išimčių gali būti, jeigu tam tikra ūkio subjekto veikla arba sandoriai yra tokie specifiniai, kad dėl jų gali kilti apskaitos problemų, spręstinų kitu būdu. Tokių problemų kyla apskaitant naftos, dujų ir naudingųjų iškasenų paieškos arba plėtros ir gavybos išlaidas gavybos pramonėje, kai sudaromos draudimo sutartys. Dėl to šis Standartas netaikomas tokios veiklos ir sutarčių išlaidoms. Tačiau šis Standartas taikomas kitam gavybos pramonėje arba draudimo bendrovėse naudojamam nematerialiajam turtui (pvz., kompiuterių programinei įrangai) arba kitoms patiriamoms išlaidoms (pvz., veiklos pradžios išlaidoms).

APIBRĖŽIMAI

8. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje egzistuoja visos šios sąlygos:

(a) ***turto straipsniai, kuriais prekiaujama rinkoje, yra vienarūšiai;***

(b) ***ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų paprastai galima rasti bet kuriuo metu;***

ir

(c) ***informacija apie kainas yra pateikiama viešai.***

Verslo jungimo sutarties data – data, kai besijungiančios šalys pasiekia reikšmingą susitarimą, ir, jeigu ūkio subjektas yra viešai pateikiamų įmonių sąraše, data, kada apie tai viešai paskelbiama. Priešiško perėmimo atveju anksčiausia data, kada reikšmingas susitarimas tarp besijungiančių šalių laikomas pasiektu, yra ta diena, kai pakankamas skaičius įsigyjamosios įmonės savininkų priima įgijėjo pasiūlymą perimti šios įmonės kontrolę.

Amortizacija – sistemingas nematerialiojo turto nudėvimosios sumos paskirstymas per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Turtas – ištekliai:

(a) ***gauti iš praeities įvykių ir ūkio subjekto kontroliuojami;***

ir

(b) ***iš kurių ūkio subjektas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.***

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas balanse, prieš tai atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

Savikaina – sumokėtų grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma arba kito mokėjimo tikroji vertė, skiriama įsigyti turtui jo įgijimo (pirkimo) arba statybos/gamybos metu, ar (jei tai taikytina) suma, priskiriama turtui jo pirminio pripažinimo metu pagal specialius kitų TFAS reikalavimus, pvz., 2 TFAS„Apmokėjimas akcijomis".

Nudėvimoji suma – turto savikaina ar kita suma, kuria pakeičiama savikaina, atėmus šio turto likvidacinę vertę.

▼M3

Plėtra – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant gamybą arba kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrenginius, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradedant komercinę gamybą arba naudojimą.

Ūkio subjektui būdinga vertė – pinigų srautų, kurių ūkio subjektas tikisi dėl nuolatinio turto naudojimo ir galutinio perleidimo šio turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba dėl būsimo atsiskaitymo už įsipareigojimą, dabartinė vertė.

Tikroji turto vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nusimanančių ir nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą.

Vertės sumažėjimo nuostolis – suma, kuria turto balansinė vertė viršija jo atsiperkamąją vertę.

Nematerialusis turtas – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo.

Piniginis turtas – turimi pinigai ir turtas, kuris bus gautas fiksuotomis arba kitaip nustatomomis pinigų sumomis.

Tyrimas – autentiškas ir suplanuotas tyrimas, atliekamas siekiant naujų mokslo arba technikos žinių ir išmanymo.

Nematerialiojo turto likvidacinė vertė yra įvertinta suma, kurią ūkio subjektas šiuo metu gautų turto perleidimo atveju, atėmęs įvertintas perleidimo sąnaudas, jeigu turtas jau būtų to amžiaus ir tos būklės, kokių tikimasi jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas yra:

(a) ***laikotarpis, kuriuo ūkio subjektas tikisi turtą naudoti;***

arba

(b) ***gaminių ar panašių vienetų, kuriuos ūkio subjektas tikisi gauti naudodamas šį turtą, skaičius.***

Nematerialusis turtas

9. Ūkio subjektai dažnai naudoja išteklius arba prisiima įsipareigojimus įsigydami, plėtodami, prižiūrėdami arba tobulindami tokius išteklius, kaip, pvz., mokslo arba technikos žinios, naujų procesų arba sistemų dizainas arba pritaikymas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant gamybos ženklų pavadinimus ir straipsnių antraštes). Taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai yra: kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, frančizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, rinkos dalis ir rinkodaros teisės.

10. Ne visi 9 paragrafe nurodyti straipsniai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, t.y. galimybę jį identifikuoti, išteklių kontrolę bei būsimos ekonominės naudos gavimą. Jeigu straipsnis, kuriam taikomas šis Standartas, neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, tuomet jo įsigijimo arba sukūrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tų išlaidų susidarymo metu. Tačiau, jeigu straipsnis įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo dieną, dalį (žr. 68 paragrafą).

Identifikavimas

11. Nematerialiojo turto apibrėžimas reikalauja, kad nematerialųjį turtą būtų galima identifikuoti ir aiškiai atskirti nuo prestižo. Prestižas, įgytas verslo jungimo metu, parodo įgijėjo sumokėtą sumą, tikintis ateityje gauti ekonominės naudos iš turto, kuris nėra atskirai identifikuojamas ir atskirai pripažįstamas. Būsimoji ekonominė nauda gali atsirasti dėl įsigytų identifikuojamo turto straipsnių sąveikos arba dėl turto, kurio negalima atskirai pripažinti finansinėje atskaitomybėje, bet už kurį įgijėjas yra pasirengęs sumokėti verslo jungimo metu.

12. ***Turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimo identifikavimo kriterijus, kai:***

(a) ***yra identifikuojamas, t.y. gali būti išskirtas arba atskirtas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba juo apsikeičiama – tiek juo vienu, tiek ir kartu su susijusia sutartimi, turtu arba įsipareigojimu;***

arba

(b) ***atsiranda dėl sutartinės arba kitos juridinės teisės, nepriklausomai nuo to, ar minėtos teisės yra perleistinos arba atskirtinos nuo šio ūkio subjekto ar nuo kitų teisių ir prievolių.***

Kontrolė

13. Ūkio subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti būsimą ekonominę naudą iš jį kuriančių išteklių, taip pat uždrausti kitiems ja naudotis. Ūkio subjekto galia kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą paprastai atsiranda dėl juridinių teisių, kurios gali būti prievarta įgyvendi-

▼M3

namos pagal teismo nutarimą. Neturint juridinių teisių, daug sunkiau įrodyti kontrolę. Tačiau priverstinis teisių įgyvendinimas teismo sprendimu nėra būtina kontrolės sąlyga, nes ūkio subjektas gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą kitu būdu.

14. Būsimą ekonominę naudą gali padidinti rinkos ir technikos žinios. Ūkio subjektas kontroliuoja šią naudą, jeigu, pavyzdžiui, jo žinias saugo juridinės teisės, įskaitant autorių teises, prekybos sutarties apribojimus (ten, kur jie leidžiami) arba darbuotojų juridinį įsipareigojimą laikytis konfidencialumo.

15. Ūkio subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti papildomus personalo gabumus, kuriuos išnaudojus ir tinkamai parengus darbuotojus bus galima gauti būsimąją ekonominę naudą. Ūkio subjektas taip pat gali tikėtis, kad personalas ir toliau teiks savo paslaugas (patirtį, žinias) ūkio subjektui. Vis dėlto paprastai ūkio subjektas nepakankamai kontroliuoja tikėtiną būsimą naudą, kurią galima gauti iš kvalifikuoto personalo ir darbuotojų mokymo, kad šie objektai atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Dėl tos pačios priežasties konkretūs vadovaujančiojo arba techninio personalo darbuotojų talentai negali būti apibrėžiami kaip nematerialusis turtas (nebent toks turtas būtų apsaugotas juridine teise juo naudotis ir iš jo būtų galima gauti būsimosios ekonominės naudos, be to, jis atitiktų kitus apibrėžimo reikalavimus).

16. Ūkio subjektas gali turėti klientų portfelį arba rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jo pastangų sukurti santykius su klientais ir lojalumo šie klientai ir toliau su juo bendradarbiaus. Tačiau, jeigu nėra juridinių teisių, saugančių santykius su klientais arba klientų lojalumą šiam ūkio subjektui, ar kitų būdų, tai kontroliuojančių, ūkinis subjektas paprastai nepakankamai kontroliuoja būsimą ekonominę naudą dėl santykių su klientais ir jų lojalumo, kad tokie vienetai (pirkėjų portfelis, rinkos dalis, pirkėjų santykiai, pirkėjų lojalumas) atitiktų nematerialiojo turto apibrėžimą. Nesant juridinių teisių santykiams su klientais apsaugoti, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi nesaistomų klientų santykių (išskyrus verslo jungimo dalį) pateikia įrodymų, kad ūkio subjektas vis dėlto gali kontroliuoti būsimąją ekonominę naudą dėl santykių su klientais. Kadangi tokie mainų sandoriai taip pat suteikia įrodymų, kad klientų santykiai gali būti atskirai identifikuojami, jie atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą.

Būsimoji ekonominė nauda

17. Dėl nematerialiojo turto gaunama būsima ekonominė nauda gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų taupymą arba kitą naudą, gaunamą iš šio įmonės naudojamo turto. Pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės naudojimas gamybos proceso metu gali sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

18. Ūkio subjektui pripažįstant nematerialiojo turto straipsnį, reikalaujama nurodyti, jog toks straipsnis atitinka:

(a) nematerialiojo turto apibrėžimą (žr. 8–17 paragrafus);

ir

(b) pripažinimo kriterijus (žr. 21-23 paragrafus).

Šis reikalavimas taikomas išlaidoms, iš pradžių patiriamoms įsigyjant arba viduje sukuriant nematerialųjį turtą, taip pat išlaidoms, patiriamoms šį materialųjį turtą įdiegiant, keičiant arba prižiūrint.

19. 25-32 paragrafuose nagrinėjamas pripažinimo kriterijų taikymas atskirai įsigyjamam nematerialiajam turtui, o 33-43 paragrafuose nagrinėjamas minėtų kriterijų taikymas nematerialiajam turtui, įsigyjamam verslo jungimo metu. 44 paragrafe nagrinėjamas pirminis nematerialiojo turto, įgyto valstybės paramos pavidalu, įvertinimas, 45-47 paragrafuose – nematerialiojo turto mainai, o 48-50 paragrafuose – viduje sukuriamo prestižo apskaitos tvarka. 51-67 paragrafuose nagrinėjamas viduje sukuriamo nematerialiojo turto pirminis pripažinimas ir vertinimas.

20. Nematerialiajam turtui būdinga savybė, kad daugeliu atveju jis neturi jokių priedų arba nėra įmanomi jo dalių pakeitimai. Dėl to dauguma vėlesnių išlaidų gali būti skirtos nematerialiojo turto laukiamos būsimosios ekonominės naudos palaikymui, bet neturėtų atitikti nematerialiojo turto apibrėžimo bei šiame Standarte nurodytų pripažinimo kriterijų. Be to, dažnai būna sunku tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiojo turto vienetui, o ne visam verslui apskritai. Todėl vėlesnės išlaidos, patiriamos po nematerialiojo turto pirminio pripažinimo arba po viduje sukurto nematerialiojo turto užbaigimo, labai retai priskiriamos šio turto balansinei vertei. Pagal 63 paragrafą, vėlesnės išlaidos gamybos ženklams, iškaboms, leidybos antraštėms, klientų sąrašams ir panašiems vienetams (tiek iš kitų šalių įgytiems, tiek viduje sukurtiems)

▼M3

visada pripažįstamos pelnu arba nuostoliu tada, kai jos patiriamos. Taip yra todėl, kad šios išlaidos neatskiriamos nuo išlaidų, skirtų viso verslo vystymui.

21. ***Nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, jei:***

(a) ***yra tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su šiuo turtu susijusios būsimos ekonominės naudos;***

ir

(b) ***turto savikaina gali būti patikimai nustatyta.***

22. ***Ūkio subjektas turi įvertinti galimybę gauti būsimąją ekonominę naudą, taikydamas pagrįstas ir patvirtinamas prielaidas, parodančias vadovybės atliktą ekonominių sąlygų, vyrausiančių per šio turto naudingo tarnavimo laiką, geriausią įvertinimą.***

23. Ūkio subjektas, įvertindamas būsimos ekonominės naudos įplaukų, susijusių su tam tikro turto naudojimu, gavimo tikrumo lygį, remiasi įrodymais, turimais pirminio pripažinimo dieną, ir teikia didelę reikšmę išoriniams įrodymų šaltiniams.

24. ***Nematerialusis turtas iš pradžių turi būti vertinamas savikaina.***

Atskiras įsigijimas

25. Kaina, kurią ūkio subjektas moka atskirai įsigydamas nematerialųjį turtą, paprastai atspindi jo lūkesčius dėl būsimo ekonominio pelno, esančio šio turto dalimi, gavimo. Kitaip tariant, tikimybės poveikis atsispindi turto kainoje. Todėl 21 paragrafo a) punkte nurodytas tikimybės pripažinimo kriterijus, nematerialųjį turtą įsigyjant atskirai, visuomet yra laikomas pasiteisinančiu.

26. Be to, atskirai įsigyjamo nematerialiojo turto savikaina dažniausiai gali būti patikimai įvertinta. Taip būna ypač tuo atveju, kai perkant užmokestis sumokamas pinigais arba kitu piniginiu turtu.

27. Atskirai įsigyto nematerialiojo turto savikainą sudaro:

(a) jo pirkimo kaina, įskaitant importo mokesčius ir negrąžinamus pirkimo mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas ir kitas lengvatas;

ir

(b) bet kokios išlaidos, tiesiogiai priskiriamos turto paruošimui, pritaikant jį naudojimui.

28. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

(a) išmokų darbuotojams išlaidos (apibrėžiamos 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*“), atsirandančios tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui.

(b) mokėjimai specialistams, atsirandantys tiesiogiai dėl šio turto parengimo naudojimui;

ir

(c) išlaidos testavimui, skirtam nustatyti, ar turtas tinkamai funkcionuoja.

29. Išlaidų, nesančių nematerialiojo turto savikainos dalimi, pavyzdžiai yra:

(a) naujo produkto arba paslaugos pristatymo išlaidos (apimančios reklamos ir prekybos skatinimo išlaidas);

(b) verslo pradėjimo naujoje vietoje arba su naujais klientais išlaidos (įskaitant darbuotojų paruošimo išlaidas);

ir

(c) administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos.

30. Išlaidos nebepripažįstamos nematerialiojo turto balansinės vertės dalimi tada, kai turtas yra tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti vadovybės numatomu būdu. Todėl patirtos nematerialiojo turto naudojimo arba perkėlimo į kitą vietą išlaidos neįtraukiamos į tokio nematerialiojo turto balansinę vertę. Pavyzdžiui, į nematerialiojo turto balansinę vertę neįtraukiamos šios išlaidos:

(a) išlaidos, patiriamos tol, kol turtas, jau galintis funkcionuoti vadovybės nurodytu būdu, dar turi būti pradėtas naudoti;

ir

(b) pradiniai veiklos nuostoliai, pvz., patiriami tol, kol bus pasiektas pilnas turto gamybinis pajėgumas.

31. Tam tikros veiklos rūšys gali būti susietos su nematerialiojo turto plėtra, tačiau tokia veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės numatomam naudojimui. Ši atsitiktinė veikla gali atsirasti prieš plėtrą arba plėtros metu. Kadangi atsitiktinė veikla nėra būtina, ruošiant turtą vadovybės

▼M3

numatomam naudojimui, su atsitiktine veikla siejamos pajamos arba išlaidos pripažįstamos tiesiogiai pelnu arba nuostoliu ir įtraukiamos į atitinkamą pajamų ir sąnaudų klasę.

32. Jeigu mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas laikui, viršijančiam įprastą kredito terminą, turto savikaina pripažįstama kainos grynaisiais pinigais ekvivalentu. Skirtumas tarp šios sumos ir bendros mokėjimo sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu – išskyrus atvejį, kai jos kapitalizuojamos pagal leistiną alternatyvų būdą, aprašytą 23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*".

Įsigijimas kaip verslo jungimo dalis

33. Pagal 3 TFAS „Verslo jungimai", jeigu nematerialusis turtas yra įgyjamas verslo jungimo metu, jo savikaina yra jo tikroji vertė įsigijimo dieną. Nematerialiojo turto tikroji vertė atspindi rinkos lūkesčius dėl būsimojo ekonominio pelno, siejamo su tuo turtu, įplaukų, kurias šis ūkio subjektas gaus. Kitaip tariant, tikimybės poveikis atsispindi nematerialiojo turto tikrosios vertės įvertinime. Todėl tikimybės pripažinimo kriterijus, nurodytas 21 paragrafo a) punkte, visada laikomas pasiteisinančiu, įgijus nematerialųjį turtą verslo jungimo metu.

34. Todėl, remdamasis šiuo Standartu ir 3 TFAS, įgijėjas įsigijimo dieną atskirai nuo prestižo pripažįsta įsigyjamosios įmonės nematerialųjį turtą, jei tokio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, nepriklausomai nuo to, ar įsigyjamoji įmonė prieš verslo jungimą buvo pripažinusi šį turtą. Tai reiškia, kad įgijėjas pripažįsta turtą atskirai nuo prestižo ir įsigyjamosios įmonės vykdomų tyrimų bei plėtros projektų, jei šie projektai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir jų tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Įsigyjamosios įmonės vykdomi tyrimų ir plėtros projektai atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, kai:

(a) atitinka turto apibrėžimą;

ir

(b) yra identifikuojami, t.y. išskiriami arba atsiranda remiantis sutartinėmis ar kitomis juridinėmis teisėmis.

Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės nustatymas

35. Nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikroji vertė paprastai gali būti pakankamai patikimai įvertinta, kad būtų galima ją pripažinti atskirai nuo prestižo. Jei, nustatant nematerialiojo turto tikrąją vertę, galima gauti daug skirtingų rezultatų, dėl to atsiranda neapibrėžtumas, įtraukiamas į tikrosios vertės nustatymą, tačiau nereiškiantis, kad tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti. Jeigu nematerialusis turtas, įgytas verslo jungimo metu, turi ribotą naudingo tarnavimo laiką, tuomet egzistuoja prielaida (kurią dar galima paneigti), kad jo tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.

36. Nematerialusis turtas, įgytas verslo jungimo metu, gali būti atskirai identifikuojamas, tačiau tik kartu su susijusiu materialiu arba kitu nematerialiu turtu. Pavyzdžiui, žurnalo leidimo nuosavybės teisė negali būti parduodama atskirai nuo susijusios prenumeratorių duomenų bazės; vandens iš gamtos šaltinio prekinis ženklas gali būti susijęs su konkrečiu šaltiniu, tad jo pardavimas negalimas atskirai nuo šaltinio. Tokiais atvejais įgijėjas pripažįsta turto grupę kaip vieną turtą (atskirdamas prestižą), jei individualios šios grupės turto vienetų tikrosios vertės negali būti patikimai įvertintos.

37. Sąvokos „etiketė" bei „gamybos ženklas" dažnai pateikiamos kaip prekinių ar kitų ženklų sinonimai. Tačiau šios sąvokos yra rinkos sąvokos, paprastai naudojamos pridėtiniam turtui, tokiam, kaip prekinis ženklas (ar paslaugos ženklas) ir su juo siejamam prekybiniam vardui, formulėms, receptams ir technologinei kompetencijai nurodyti. Įgijėjas visą tokį pridėtinį nematerialųjį turtą, apimantį, pvz., ženklą, pripažįsta vienu vienetu, jeigu negalima patikimai įvertinti pridėtinio nematerialiojo turto atskirų vienetų tikrųjų verčių. Jei galima patikimai įvertinti papildomo nematerialiojo turto vienetų atskiras tikrąsias vertes, įgijėjas gali pripažinti šį turtą kaip atskirą turtą su sąlyga, kad individualūs turto vienetai turės panašų naudingo tarnavimo laiką.

38. Vienintelės aplinkybės, kada nematerialiojo turto, įgyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės gali būti neįmanoma patikimai įvertinti, yra tos, kai nematerialusis turtas, atsirandantis dėl juridinių ar kitokių sutartinių teisių, arba abiejų:

(a) negali būti atskirai identifikuojamas;

arba

▼M3

(b) yra atskirai identifikuojamas, tačiau praeityje nebuvo tokio pat arba panašaus turto mainų sandorių ar įrodymų apie tokius sandorius, tad, nustatant tikrąją vertę, atsižvelgiama į neįmanomus įvertinti kintamuosius.

39. Kotiruojama rinkos kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias nematerialiojo turto tikrosios vertės rodiklis (žr. taip pat 78 paragrafą). Tinkamiausia rinkos kaina yra įprastai siūloma kaina. Jeigu neįmanoma taikyti įprastai siūlomos kainos, nustatant tikrąją vertę galima naudoti naujausio panašaus sandorio kainą, jeigu nuo sandorio datos iki turto tikrosios vertės nustatymo nepasikeitė svarbios ekonominės aplinkybės.

40. Jeigu šiam materialiajam turtui nėra aktyviosios rinkos, turto tikroji vertė atitinka sumą, kurią ūkio subjektas gali sumokėti už šį turtą įsigijimo dieną, sudaręs sandorį tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, remdamasis kiek galima patikimesne informacija. Nustatydamas šią sumą, ūkio subjektas atsižvelgia į naujausių sandorių dėl panašaus turto rezultatus.

41. Ūkio subjektai, nuolat perkantys ir parduodantys atskirai identifikuojamą nematerialųjį turtą, gali turėti pačių susikurtus tikrosios vertės netiesioginio nustatymo metodus. Tokie metodai gali būti taikomi pirmą kartą įvertinant nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, jeigu jais siekiama nustatyti tikrąją vertę ir jei jie atspindi esamus sandorius bei tos pramonės šakos, kuriai priklauso turtas, praktiką. Kai šiuos metodus tinka naudoti, jie apima:

(a) sudėtinių skaičių, atspindinčių dabartinius rinkos sandorius, taikymą rinkos rodikliams, skatinantiems turto pelningumą (pavyzdžiui, pajamoms, rinkos daliai ir veiklos pelnui), arba taikymą atsiskaitymui su patento savininku, kuris gali būti įgyvendinamas dėl nematerialiojo turto licencijavimo kitai šaliai, sudariusiai nepriklausomų šalių sandorį (remiantis „atleidimu nuo atsiskaitymo savininkui");

arba

(b) diskontuojamus įvertintus būsimus dėl šio` turto atsirasiančius grynuosius pinigų srautus.

Vykdomo tyrimo ir plėtros projekto išlaidos

42. ***Tyrimų ir plėtros išlaidos, kurios:***

(a) ***yra susijusios su vykdomu tyrimo ir plėtros projektu, įsigytu atskirai arba verslo jungimo metu, ir pripažintu nematerialiuoju turtu,***

ir

(b) ***patiriamos po tokio projekto įsigijimo, turi būti apskaitomos pagal 54-62 paragrafus.***

43. Taikant 54-62 paragrafų reikalavimus, vykdomo tyrimo ir plėtros projekto, pripažinto nematerialiuoju turtu ir įgyto atskirai arba sujungus verslą, vėlesnės išlaidos:

(a) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei tai yra tyrimo išlaidos;

(b) iškart pripažįstamos sąnaudomis, jei tai yra plėtros išlaidos, netenkinančios 57 paragrafe nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų;

ir

(c) pridedamos prie įsigyto vykdomo tyrimo ir plėtros projekto balansinės vertės, jei tai yra plėtros išlaidos, tenkinančios 57 paragrafe nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus.

Įsigijimas kaip valstybės parama

44. Kai kuriais atvejais nematerialusis turtas gali būti gaunamas nemokamai arba už minimalų mokestį kaip valstybės parama. Taip gali atsitikti, kai valstybė perduoda arba paskiria ūkio subjektui nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, teisę nusileisti oro uoste, radijo ir televizijos stočių licencijas, importo licencijas arba kvotas ar teises gauti kitus ribotus išteklius. Pagal 20 TAS „*Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje*" ūkio subjektas pats gali spręsti, ar nematerialųjį turtą ir/ar valstybės paramą iš pradžių reikia pripažinti tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas nusprendžia iš pradžių nepripažinti turto tikrąja verte, jis pripažįsta šį turtą nominaliąja verte (kitu, 20 TAS leidžiamu būdu), pridėjęs visas su turto paruošimu naudojimui tiesiogiai susijusias išlaidas.

Turto mainai

45. Vieną arba daugiau nematerialiojo turto straipsnių galima įsigyti mainais už nepiniginį turtą arba piniginio ir nepiniginio turto kombinaciją. Žemiau minimi paprasti nepiniginio turto mainai į kitą nepiniginį turtą, tačiau tokia tvarka taikoma visiems mainams, paminėtiems ankstesniame sakinyje. Tokio nematerialiojo turto vertė yra jo tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai a) mainų sandoriui trūksta komercinio pagrindo, arba b) nei gaunamo,

▼M3

nei atiduodamo turto tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Gaunamas turtas vertinamas tokiu būdu, net jei ūkio subjektas negali iš karto nutraukti atiduodamo turto pripažinimo. Jei gaunamas turtas nėra vertinamas tikrąja verte, jo vertė nustatoma pagal atiduodamo turto balansinę vertę.

46. Ūkio subjektas nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, atsižvelgdamas į būsimų pinigų srautų tikėtinų pasikeitimų dėl šio sandorio mastą. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

(a) gaunamojo turto pinigų srautų konfigūracija (t.y. rizika, išsidėstymas laike ir sumos) skiriasi nuo atiduodamojo turto pinigų srautų konfigūracijos;

arba

(b) ūkio subjektui būdinga veiklos dalies vertė yra veikiama pasikeitimų dėl mainų sandorio;

ir

(c) a) ir b) punktai yra reikšmingi, palyginus su keičiamojo turto tikrąja verte.

Siekiant nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ūkio subjektui būdinga veiklos dalies vertė, veikiama sandorio, turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Tokios analizės rezultatas gali būti aiškus ir neatlikus detalių skaičiavimų.

47. 21 paragrafo b) punkte nurodoma, kad turtas gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tik tada, jei galima patikimai nustatyti jo savikainą. Kada nėra su nematerialiuoju turtu susijusių rinkos sandorių, jo tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jeigu: a) tikrosios vertės patikimų įvertinimų kintamumas nėra reikšmingas šiam turtui, arba b) įvairių įvertinimų kintamumo apimtis gali būti tiksliai numatyta ir panaudojama nustatant tikrąją vertę. Jeigu ūkio subjektas gali patikimai nustatyti tiek gaunamo, tiek atiduodamo turto tikrąsias vertes, tuomet savikainos įvertinimui naudojama atiduodamo turto tikroji vertė, išskyrus atvejį, kai gaunamo turto tikroji vertė yra aiškesnė.

Viduje sukurtas prestižas

48. ***Viduje sukurtas prestižas neturi būti pripažįstamas turtu.***

49. Kai kuriais atvejais patiriama išlaidų, siekiant kurti būsimą ekonominę naudą, tačiau dėl to neatsiranda šio Standarto pripažinimo kriterijus atitinkančio nematerialiojo turto. Tokios išlaidos dažnai apibūdinamos kaip prisidedančios prie viduje sukurto prestižo. Viduje sukurtas prestižas nėra pripažįstamas turtu, nes tai nėra atskirai identifikuojamas ūkio subjekto kontroliuojamas šaltinis (t.y. negali būti atskirtas ir neatsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių), galintis būti patikimai įvertintas savo savikaina.

50. Ūkio subjekto rinkos vertės ir atskirai identifikuojamo grynojo turto vienetų balansinių verčių skirtumai bet kuriuo laiku gali apimti daugelį įvairių veiksnių, veikiančių šio ūkio subjekto rinkos vertę. Tačiau tokie skirtumai neatspindi ūkio subjekto kontroliuojamo nematerialiojo turto vertės.

Viduje sukurtas nematerialusis turtas

51. Kartais būna sunku įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, dėl sunkumų:

(a) nustatant, ar (ir kada) turtas gali būti identifikuojamas, ir ar jis gali kurti būsimą ekonominę naudą;

ir

(b) patikimai nustatant turto savikainą. Kai kuriais atvejais viduje kuriamo nematerialiojo turto savikainos negalima atskirti nuo viduje sukurtojo prestižo palaikymo ir didinimo arba nuo kasdieninės veiklos vertės.

Todėl, norėdamas nematerialiajam turtui pritaikyti bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, ūkio subjektas visam viduje sukurtajam nematerialiajam turtui papildomai taiko 52-67 paragrafuose pateiktus reikalavimus ir nuorodas.

52. Norėdamas įvertinti, ar viduje sukurtas nematerialusis turtas atitinka reikiamus pripažinimo kriterijus, ūkio subjektas klasifikuoja turto kūrimo procesą į:

(a) tyrimų etapą;

ir

(b) plėtros etapą.

▼M3

Nors pradžioje yra pateikti sąvokų *tyrimas* ir *plėtra* apibrėžimai, sąvokos *tyrimo etapas* ir *plėtros etapas* šiame Standarte turi platesnę reikšmę.

53. Jei ūkio subjektas negali atskirti vidaus projekto, parengto nematerialiajam turtui kurti, tyrimų etapo nuo jo plėtros etapo, šio projekto išlaidas jis pripažįsta taip, tarsi jos būtų susidariusios tik tyrimo etapo metu.

Tyrimų etapas

54. ***Joks dėl tyrimų (arba vidaus projekto tyrimų etapo) atsirandantis nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas. Išlaidos tyrimams (arba išlaidos, patiriamos vidaus projekto tyrimų etapo metu) turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.***

55. Vidaus projekto tyrimų etapo metu ūkio subjektas negali įrodyti nematerialiojo turto, kursiančio būsimą ekonominę naudą, egzistavimo. Todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis jų atsiradimo metu.

56. Tyrimo veiklos pavyzdžiai:

(a) veikla, skirta naujų žinių įgijimui;

(b) siekis gauti tyrimo rezultatus arba kitas žinias, jų įvertinimas ir galutinis taikymo parinkimas;

(c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų paieška;

ir

(d) naujų ir pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų galimų alternatyvų apibrėžimas, kūrimas, įvertinimas ir galutinė atranka.

Plėtros etapas

57. ***Plėtros (ar vidaus projekto plėtros etapo) metu atsiradęs nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada ir tik tada, kai ūkio subjektas gali įrodyti:***

(a) ***kad yra techninių galimybių užbaigti šį nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti;***

(b) ***kad jis ketina užbaigti šį nematerialųjį turtą ir jį naudoti arba parduoti;***

(c) ***kad jis gali naudoti arba parduoti šį nematerialųjį turtą;***

(d) ***būdą, kuriuo šis nematerialusis turtas kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą. Be kitų dalykų, ūkio subjektas turi įrodyti, kad egzistuoja šio nematerialiojo turto rezultatų arba paties nematerialiojo turto rinka, o jei turtas bus naudojamas viduje - šio nematerialiojo turto naudingumą.***

(e) ***kad jis turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtrai užbaigti ir nematerialiajam turtui naudoti arba parduoti.***

(f) ***kad jis gali patikimai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu.***

58. Vidinio projekto plėtros etapo metu kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali atskirai identifikuoti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad šis turtas kurs laukiamą būsimą ekonominę naudą. Taip yra todėl, kad projekto plėtros etapo metu nuveikiama daugiau, negu tyrimo etapo metu.

59. Su plėtra susijusios veiklos pavyzdžiai:

(a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš pradedant juos gaminti arba naudoti;

(b) instrumentų, įrankių, šablonų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

(c) bandomosios įrangos, ekonomiškai netinkamos komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas;

ir

(d) pasirinktų alternatyvių naujų arba pagerintų medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų arba paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

60. Norėdamas parodyti, kaip iš nematerialiojo turto bus gauta tikėtina būsimoji ekonominė nauda, ūkio subjektas įvertina, kokią būsimą ekonominę naudą jis gaus iš šio turto, taikydamas 39 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ principus. Jeigu ekonominė nauda dėl turto naudojimo gaunama tik kartu naudojant ir kitą turtą, tada ūkio subjektas taiko pinigus kuriančiojo vieneto principus, pateiktus 36 TAS.

61. Tai, kad ūkio subjektas turi pakankamai išteklių užbaigti, naudoti nematerialųjį turtą ir gauti naudos iš jo, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei ūkio

▼M3

subjekto gebėjimą gauti išteklius gauti. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas įrodo, kad gali gauti išorinių finansavimo priemonių, pateikdamas pranešimą apie skolintojo norą finansuoti šį planą.

62. Pagal savikainos skaičiavimo metodą ūkio subjektas gali patikimai įvertinti viduje sukurtam nematerialiajam turtui priskiriamas išlaidas, pavyzdžiui, skirtas atlyginimams, ir kitas, šio ūkio subjekto patiriamas gaunant autorių teises ar licencijas arba tobulinant kompiuterių programinę įrangą.

63. ***Viduje sukurti gamybos ženklai, iškabos, straipsnių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio vienetai neturi būti pripažįstami nematerialiuoju turtu.***

64. Išlaidos viduje sukurtiems gamybos ženklams, iškaboms, straipsnių antraštėms, klientų sąrašams ir analogiško turinio vienetams negali būti atskiriamos nuo viso verslo plėtros išlaidų. Todėl tokie straipsniai nepripažįstami nematerialiuoju turtu.

Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina

65. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikaina pagal 24 paragrafą yra išlaidų, patirtų nuo tos dienos, kada nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko 21, 22 ir 57 paragrafuose nurodytus pripažinimo kriterijus, suma. Pagal 71 paragrafą draudžiama atkurti išlaidas, prieš tai buvusias pripažintas sąnaudomis.

66. Viduje kuriamo nematerialiojo turto savikaina susideda iš visų tiesiogiai jam priskiriamų išlaidų, būtinų šiam turtui sukurti ir paruošti naudojimui vadovybės numatomu būdu. Tiesiogiai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai yra:

(a) išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant šį nematerialųjį turtą;

(b) išlaidos darbuotojams skirtoms išmokoms (apibrėžtoms 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*"), atsirandančioms nematerialiojo turto kūrimo metu;

(c) juridinės teisės įregistravimo mokesčiai;

ir

(d) patentų ir licencijų, naudojamų nematerialiojo turto kūrimui, amortizavimas.

23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*" nustatomi palūkanų, kaip viduje sukurto nematerialiojo turto savikainos sudedamosios dalies, pripažinimo kriterijai.

67. Viduje sukurto nematerialiojo turto savikainai nepriskiriama:

(a) pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios pridėtinės išlaidos, išskyrus tas, kurias galima tiesiogiai priskirti turto paruošimui jį naudoti;

(b) identifikuoti neefektyvumo ir pirminiai veiklos nuostoliai, patiriami prieš pasiekiant planuojamus turto naudingumo rodiklius;

ir

▼M3

(c) išlaidos darbuotojams, ruošiantiems turtą jo būsimam naudojimui.

65 paragrafą iliustruojantis pavyzdys

Ūkio subjektas kuria naują gamybos procesą. Per 20X5 metus patirtos išlaidos sudarė 1000 PV (*), iš kurių 900 PV buvo patirti prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., o 100 PV patirti tarp 20X5 m. gruodžio 1 d. ir 20X5 gruodžio 31 d. Ūkio subjektas nori įrodyti, kad 20X5 m. gruodžio 1 d. gamybos procesas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Naudingos patirties („*know-how*"), įgaunamos proceso metu (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 500 PV.

20X5 m. pabaigoje gamybos procesas pripažįstamas nematerialiuoju turtu, kurio savikaina –100 PV (išlaidos, patirtos nuo tos dienos, kada buvo patenkinti pripažinimo kriterijai, t.y. nuo 20X5 m. gruodžio 1 d. Išlaidos, kurių suma –900 PV, patirtos prieš 20X5 m. gruodžio 1 d., pripažįstamos sąnaudomis, nes iki 20X5 m. gruodžio 1 d. nebuvo patenkinti pripažinimo kriterijai. Šios išlaidos niekada nebus gamybos proceso, pripažįstamo balanso dieną, savikainos dalimi.

Per 20X6 m. patirtos išlaidos sudarė 2 000 PV. 20X6 m. pabaigoje naudingos patirties („*know-how*"), įgaunamos proceso metu (įskaitant būsimas pinigų išmokas, siekiant užbaigti paruošimo naudojimui procesą), atsiperkamoji vertė įvertinta 1 900 PV.

20X6 m. pabaigoje gamybos proceso savikaina yra 2 100 PV (100 PV išlaidos pripažintos 20X5 m. pabaigoje, + 2 000 PV išlaidos, pripažintos 20X6 m.). Ūkio subjektas pripažįsta 200 PV vertės sumažėjimo nuostolį, kad pakoreguotų proceso balansinę vertę, buvusią iki vertės sumažėjimo nuostolio (2 100 PV), iki jo atsiperkamosios vertės (1 900 PV). Šis vertės sumažėjimas bus atstatytas vėlesniu laikotarpiu, jei bus tenkinami 36 TAS nurodyti vertės atstatymo kriterijai.

SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

68. ***Išlaidos nematerialiajam turtui turi būti pripažįstamos sąnaudomis iškart, kai jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai:***

(a) ***jos sudaro nematerialiojo turto, atitinkančio pripažinimo kriterijus, savikainos dalį (žr. 18-67 paragrafus);***

arba

(b) ***turto straipsnis yra įgytas verslo jungimo metu ir negali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu. Tokiu atveju minėtos išlaidos (apimančios verslo jungimo išlaidas) turi sudaryti sumos, priskiriamos prestižui įsigijimo dieną, dalį (žr. 3 TFAS „Verslo jungimai").***

69. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas patiria išlaidų, siekdamas būsimos ekonominės naudos, tačiau nėra jokio įsigyjamo arba kuriamo nematerialiojo ar kitokio turto, kurį būtų galima pripažinti. Tokiais atvejais išlaidos pripažįstamos sąnaudomis iškart, kada jos patiriamos. Pavyzdžiui, išlaidos tyrimams pripažįstamos sąnaudomis jų atsiradimo metu (žr. 54 paragrafą), išskyrus atvejus, kai yra verslo jungimo išlaidų dalis. Kitų išlaidų, pripažįstamų sąnaudomis jų atsiradimo metu, pavyzdžiai:

(a) veiklos pradžios išlaidos (įsisavinimo savikaina), išskyrus atvejį, kai pagal 16 TAS tokios išlaidos priskiriamos ilgalaikio materialiojo turto savikainai. Veiklos pradžios išlaidos gali apimti steigimo išlaidas (pvz., išlaidas teisininkams ir sekretoriatui, patiriamas steigiant teisinių paslaugų įmonę), išlaidas naujos gamyklos atidarymui arba verslo pradžiai (t.y. išlaidas, patiriamas iki atidarymo/pradžios), taip pat išlaidas, skirtas naujai veiklai pradėti arba naujiems gaminiams ar procesams diegti (išlaidas iki veiklos pradžios);

(b) darbuotojų mokymo išlaidos.

(c) reklamos ir veiklos skatinimo išlaidos.

(d) ūkio subjekto ar jo dalies perkėlimo arba restruktūrizavimo išlaidos.

70. Pagal 68 paragrafą nedraudžiama išankstinių mokėjimų pripažinti turtu, kada mokėjimai už prekių pristatymą arba paslaugų suteikimą atliekami iš anksto.

Turtu nepripažintos praeities sąnaudos

71. ***Išlaidos nematerialiojo turto vienetui, prieš tai buvusios pripažintos sąnaudomis, neturi būti vėliau pripažįstamos šio nematerialiojo turto savikainos dalimi.***

(*) XXX A TRADUIRE XXX.

▼M3

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

72. ***Ūkio subjektas savo apskaitos politika turi pasirinkti savikainos modelį, aprašytą 74 paragrafe, arba perkainojimo modelį, aprašytą 75 paragrafe. Jeigu nematerialusis turtas apskaitomas naudojant perkainojimo modelį, visas kitas tos pačios klasės turtas taip pat turi būti apskaitomas naudojant šį modelį, išskyrus atvejį, kai toks turtas neturi aktyvios rinkos.***

73. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio turto grupė, panašiai naudojama ūkio subjekto veiklos metu. Nematerialiojo turto klasės straipsniai perkainojami tuo pačiu metu, siekiant išvengti būtinybės perkainoti turtą atskirai ir siekiant finansinėje atskaitomybėje vienu metu pateikti sumas, rodančias skirtingomis dienomis nustatytas savikainas ir vertes.

Savikainos modelis

74. ***Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitomas pagal savikainą, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.***

Perkainojimo modelis

75. ***Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitomas jo perkainojimo suma, t.y. jo tikrąja verte perkainojimo dieną, atimant bet kurią vėliau sukauptą amortizaciją ir bet kokius vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius. Pagal šį Standartą perkainojant tikroji vertė turi būti nustatyta pagal aktyviąją rinką. Perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai, kad turto balansinė vertė nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės balanso dieną.***

76. Perkainojimo modelis neleidžia:

(a) perkainoti nematerialiojo turto, anksčiau nebuvusio pripažinto turtu;

arba

(b) iš pradžių pripažinti nematerialųjį turtą suma, besiskiriančia nuo jo savikainos.

77. Perkainojimo modelis taikomas tada, kai turtas jau yra pripažintas pagal savikainą. Tačiau, jei turtu pripažįstama tik nematerialiojo turto savikainos dalis, nes visas turtas neatitinka pripažinimo kriterijų tol, kol bus baigta tam tikra proceso dalis (žr. 65 paragrafą), perkainojimo modelis gali būti taikomas tik visam turto vienetui. Be to, perkainojimo modelis gali būti taikomas nematerialiajam turtui, gautam kaip valstybės parama ir pripažįstamam jo nominaliąja verte (žr. 44 paragrafą).

78. Aktyvioji nematerialiojo turto rinka, apibūdinta 8 paragrafe, egzistuoja retai. Pavyzdžiui, tam tikroje jurisdikcijoje gali egzistuoti aktyvioji laisvai perleidžiamų taksi licencijų, žvejybos licencijų arba gamybos kvotų rinka. Tačiau gamybos ženklų, laikraščių antraščių, muzikos ir filmų leidybos teisių, patentų ir prekybos ženklų aktyviosios rinkos neegzistuoja, nes kiekvienas toks turtas yra unikalus. Be to, nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, tokias sutartis aptaria atskiri pirkėjai ir pardavėjai, o sandoriai yra palyginti nedažni. Todėl už turto vienetą sumokėta kaina gali neteikti pakankamų įrodymų apie kito turto vieneto tikrąją vertę. Be to, kainos dažnai viešai neskelbiamos.

79. Perkainojimo dažnumą lemia perkainojamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nepastovumas. Jeigu perkainoto turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo balansinės vertės, būtinas papildomas perkainojimas. Kai kurių nematerialiojo turto straipsnių tikroji vertė gali kisti reikšmingai ir nepastoviai, dėl to gali tekti perkainojimą atlikti kasmet. Taip dažnai nebūtina perkainoti to nematerialiojo turto, kurio tikroji vertė kinta nežymiai.

80. Jeigu nematerialusis turtas perkainojamas, tada bet kokia sukaupta amortizacija perkainojimo dieną:

(a) perskaičiuojama proporcingai pagal turto bendros balansinės vertės pasikeitimą, kad po perkainojimo turto balansinė vertė būtų lygi jo atsiperkamajai vertei;

arba

(b) atimama iš turto bendros balansinės vertės, o grynoji vertė perskaičiuojama iki turto atsiperkamosios vertės.

81. ***Jeigu perkainojamo nematerialiojo turto klasei priklausantis turtas negali būti perkainotas dėl to, kad šiam turtui nėra aktyviosios rinkos, toks turtas turi būti apskaitomas savikaina, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir turto vertės sumažėjimo nuostolius.***

▼M3

82. ***Jeigu perkainoto nematerialiojo turto tikroji vertė nebegali būti nustatoma remiantis aktyviąja rinka, tokio turto balansine verte turi tapti jo atsiperkamoji vertė paskutinio perkainojimo, paremto aktyviąja rinka, dieną, atėmus bet kokią sukauptą amortizaciją ir bet kokius vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius.***

83. Faktas, kad perkainotas nematerialusis turtas prarado aktyviąją rinką, gali reikšti, kad sumažėjo turto vertė; tai turi būti patikrinama pagal 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*".

84. Jeigu turto tikroji vertė gali būti nustatoma, remiantis aktyviąja rinka, vėlesnio perkainojimo dieną, nuo tos dienos taikomas perkainojimo modelis.

85. ***Jeigu dėl perkainojimo padidėja nematerialiojo turto balansinė vertė, padidėjimo suma turi būti kredituojama tiesiogiai į nuosavybę ir vadinama perkainojimo pelnu. Tačiau padidėjimas dėl perkainojimo turi būti pripažintas pajamomis tiek, kad jis atkurtų sumažėjimą dėl to paties turto perkainojimo, anksčiau buvusį pripažintą sąnaudomis.***

86. ***Jeigu dėl perkainojimo sumažėja nematerialiojo turto balansinė vertė, sumažėjimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau sumažėjimas turi būti debetuojamas tiesiogiai į nuosavybę kaip perkainojimo pelnas to paties turto perkainojimo pelne esančio kredito balanso mastu.***

87. Kaupiamas perkainojimo pelnas, įtrauktas į nuosavybę, gali būti tiesiogiai pervedamas į nepaskirstytąjį pelną, kai toks pelnas realizuojamas. Visas perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas nutraukiant turto naudojimą arba jo perleidimo atveju. Tačiau tam tikras perkainojimo pelnas gali būti realizuojamas, kol ūkio subjektas naudojasi turtu; tokiu atveju realizuotoji perkainojimo pelno suma yra lygi skirtumo tarp amortizacijos, pagrįstos perkainotojo turto balansine verte, ir amortizacijos, pagrįstos turto įsigijimo verte, sumai. Perkainojimo pelno pervedimas į nepaskirstytąjį pelną neatliekamas per pelną arba nuostolį.

NAUDINGO TARNAVIMO LAIKAS

88. ***Ūkio subjektas turi įvertinti, ar nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra ribotas, ar neribotas; jei jis ribotas, ūkio subjektas turi įvertinti gaminių arba panašių vienetų, sudarančių naudingo tarnavimo laiką, mastą arba kiekį. Nematerialųjį turtą ūkio subjektas turi laikyti turinčiu neribotą naudingo tarnavimo laiką tuomet, kai, remiantis visų svarbių veiksnių analize, nėra numatoma laiko riba, iki kurios turtas kurs grynąsias įplaukas šiam ūkio subjektui.***

89. Nematerialiojo turto apskaitos tvarka yra paremta jo naudingo tarnavimo laiku. Nematerialusis turtas, turintis ribotą naudingo tarnavimo laiką, yra amortizuojamas (žr. 97-106 paragrafus), o nematerialusis turtas, turintis neribotą naudingo tarnavimo laiką, nėra amortizuojamas (žr. 107-110 paragrafus). Šiame Standarte pateikiamuose pavyzdžiuose nurodomi skirtingo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo būdai ir vėlesnė šio turto apskaita, paremta šio turto naudingo tarnavimo laiko riba.

90. Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką turi būti apsvarstoma daugelis veiksnių, įskaitant:

(a) tikėtiną turto panaudojimą šio ūkio subjekto veikloje bei kitos grupės sugebėjimą veiksmingai valdyti šį turtą;

(b) tipinį šiuo turtu gaunamų produktų gyvavimo ciklą ir viešą informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimus;

(c) techninį, technologinį, komercinį arba kitokį senėjimą;

(d) verslo šakos, kurioje toks turtas naudojamas, stabilumą ir iš turto gaunamų gaminių bei paslaugų paklausos rinkoje pasikeitimus;

(e) tikėtinus varžovų arba potencialių varžovų veiksmus;

(f) išlaidų turto priežiūrai lygį, reikalingą, kad iš šio turto būtų gauta tikėtinoji būsima ekonominė nauda, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimą siekti tokio lygio;

(g) turto kontrolės laikotarpį ir teisinius arba panašius turto naudojimo apribojimus, pvz., išperkamosios nuomos sutarčių pabaigos datas;

ir

(h) tai, ar turto naudingo tarnavimo laikas priklauso nuo kitų šio ūkio subjekto turto vienetų naudingo tarnavimo laiko.

91. Sąvoka „*neribotas*" nereiškia „*begalinis*". Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas atspindi tik būsimų turto eksploatavimo išlaidų lygį, reikalingą normatyviniam jo naudojimui, įvertinamam turto naudingo

▼M3

tarnavimo laiko nustatymo metu, taip pat šio ūkio subjekto gebėjimą ir ketinimus siekti šio lygio. Planuojamos ateities išlaidos, viršijančios sumą, reikalingą turto priežiūrai remiantis normatyviniu jo naudojimo produktyvumu, neturi nulemti išvados, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.

92. Dėl sparčių technologinių pasikeitimų kompiuterių programos ir kitas nematerialusis turtas technologiškai sensta. Todėl tikėtina, kad jo naudingo tarnavimo laikas bus trumpas.

93. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ir labai ilgas arba net neribotas. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas grindžiamas neapibrėžtumu, vadovaujantis apdairumo principu, tačiau nepagrįstai trumpo laikotarpio pasirinkimas yra neleistinas.

94. ***Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, atsirandantis dėl sutartinių ar kitokių juridinių teisių, neturi viršyti sutartinių ar kitų juridinių teisių laikotarpio, tačiau gali būti trumpesnis, atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį ūkio subjektas tikisi šį turtą naudoti. Jeigu sutartinės ar kitokios juridinės teisės perleidžiamos ribotam laikotarpiui, kuris gali būti atnaujinamas, tuomet į nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką turi būti įtraukiamas atnaujinimo laikotarpis, kai yra įrodymų, kad dėl atnaujinimo nebus patirta reikšmingų išlaidų.***

95. Gali būti tiek ekonominių, tiek teisinių veiksnių, turinčių įtakos nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikui. Ekonominiai veiksniai nustato laikotarpį, per kurį ūkio subjektas vartos būsimą ekonominę naudą. Teisiniai veiksniai gali apriboti laikotarpį, per kurį ūkio subjektas galės šią naudą kontroliuoti. Naudingo tarnavimo laikas yra trumpesnis iš šių dviejų laikotarpių, nustatomas atsižvelgiant į šiuos veiksnius.

96. Žemiau pateiktieji veiksniai parodo, kad ūkio subjektas gali atnaujinti sutartines arba kitokias juridines teises, nepatirdamas reikšmingų išlaidų:

(a) yra įrodymų, grindžiamų praeities patirtimi, kad sutartinės arba kitokios juridinės teisės bus atnaujintos. Jeigu atnaujinimas yra neapibrėžtas dėl trečios šalies sutikimo, tai suteikia įrodymų, kad trečioji šalis sutiks;

(b) yra įrodymų, kad bet kokios sąlygos, būtinos minėtam atnaujinimui gauti, bus patenkintos;

ir

(c) ūkio subjekto išlaidos, skiriamos atnaujinimui, nėra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, šio ūkio subjekto gausima dėl atnaujinimo.

Jeigu atnaujinimo išlaidos yra reikšmingos, lyginant jas su tikėtina būsima ekonomine nauda, ūkio subjekto gausima dėl tokio atnaujinimo, tuomet „atnaujinimo” išlaidos iš esmės atitinka naujo nematerialiojo turto įsigijimo išlaidas atnaujinimo dieną.

NERIBOTO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

Amortizacijos laikotarpis ir amortizacijos metodas

97. ***Amortizuojamoji riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto suma turi būti sistemingai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Amortizavimas turi prasidėti tą dieną, kai turtas pradedamas naudoti, t.y. kai jis yra toje vietoje ir tokios būklės, kokia reikalinga jo naudojimui vadovybės numatomu būdu. Amortizavimas nebeskaičiuojamas nuo tos datos, kai turtas pradedamas klasifikuoti kaip laikomas pardavimui (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui ir nutraukiamajai veiklai”, ir nuo datos, kai nutraukiamas turto pripažinimas. Taikomas amortizavimo metodas turi atspindėti modelį, kuriuo ūkio subjektas numato suvartoti turto būsimą ekonominę naudą. Jei tokio modelio patikimai nustatyti neįmanoma, turi būti taikomas tiesiogiai proporcingas metodas. Kiekvienu atskaitomybės laikotarpiu amortizavimo suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu, išskyrus atvejus, kai kitas Standartas leidžia arba reikalauja ją įtraukti į kito turto vieneto balansinę vertę.***

98. Sistemingai paskirstyti turto nudėvimąją sumą per jo naudingo tarnavimo laiką galima taikant įvairius amortizavimo metodus. Šie metodai yra: tiesiogiai proporcingas metodas, dvigubai mažėjantis metodas ir produkcijos metodas. Taikomas metodas pasirenkamas pagal numatomą turto būsimosios ekonominės naudos suvartojimo modelį ir nuosekliai taikomas pereinant iš vieno atskaitomybės laikotarpio į kitą, jeigu nesikeičia numatytas turto laukiamos ekonominės naudos suvartojimo modelis. Be to, retai galima (jeigu iš viso įmanoma) gauti įtikinamų įrodymų, kad, taikant

▼M3

kitą riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizavimo metodą, gali susidaryti mažesnė sukauptos amortizacijos suma už sumą, gaunamą taikant tiesiogiai proporcingą metodą.

99. Amortizacijos suma dažniausiai pripažįstama pelnu arba nuostoliu. Tačiau kartais būsimoji turto teikiama ekonominė nauda sunaudojama kitam turtui. Tokiu atveju amortizacijos suma yra to kito turto kuriamų išlaidų dalis ir įtraukiama į jo balansinę vertę. Pavyzdžiui, gamybos proceso metu naudojamo nematerialiojo turto amortizacija įskaičiuojama į atsargų balansinę vertę (žr. 2 TAS „*Atsargos*").

Likvidacinė vertė

100. ***Neriboto naudingo tarnavimo laiko materialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui, išskyrus tuos atvejus, kai:***

(a) ***trečioji šalis įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje;***

arba

(b) ***šiam turtui egzistuoja aktyvioji rinka, ir:***

(i) ***remiantis tokia rinka, gali būti nustatoma likvidacinė vertė;***

ir

(ii) ***tikėtina, kad tokia rinka egzistuos ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.***

101. Riboto naudingo tarnavimo laiko turto nudėvimoji suma nustatoma, iš jo įsigijimo savikainos atimant likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad ūkio subjektas tikisi šį nematerialųjį turtą parduoti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos.

102. Turto likvidacinės vertės nustatymas grindžiamas atsiperkamąja verte perleidus turtą, remiantis nustatymo dieną vyraujančiomis panašaus turto, pasiekusio naudingo tarnavimo laiko pabaigą ir naudoto panašiomis sąlygomis, kuriomis toks turtas bus naudojamas po perleidimo, pardavimo kainomis. Likvidacinė vertė peržiūrima mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Turto likvidacinės vertės pokytis apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas vadovaujantis 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*".

103. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė gali padidėti iki sumos, prilygstančios arba didesnės už šio turto balansinę vertę. Jeigu taip atsitinka, tokio turto amortizavimo suma yra lygi nuliui tol, kol turto likvidacinė vertė sumažėja iki sumos, žemesnės už jo balansinę vertę.

Amortizavimo laikotarpio ir amortizavimo metodo peržiūra

104. ***Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto amortizavimo laikotarpis ir amortizavimo metodas turi būti peržiūrimi bent kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo ankstesniųjų įvertinimų, atitinkamai turi būti keičiamas amortizavimo laikotarpis. Jeigu pasikeičia numatytas ekonominės naudos iš šio turto suvartojimo modelis, tuomet turi būti keičiamas amortizavimo metodas, pritaikant jį prie pasikeitusio modelio. Tokie keitimai apskaitomi kaip apskaitinio įvertinimo keitimai pagal 8 TAS.***

105. Naudojant nematerialųjį turtą gali paaiškėti, kad jo naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai. Pavyzdžiui, vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimas gali parodyti, kad amortizavimo laikotarpį reikia keisti.

106. Laikui bėgant, būsimos ekonominės naudos, kurios ūkio subjektas tikisi iš nematerialiojo turto, suvartojimo modelis gali keistis. Pavyzdžiui, gali paaiškėti, kad tinkamesnis yra dvigubai mažėjantis, o ne tiesiogiai proporcingas amortizavimo metodas. Kitas pavyzdys: naudojimasis licencijos teikiamomis teisėmis atidedamas dėl veiksmų pagal kitas verslo plano dalis. Tokio turto teikiama ekonominė nauda negali būti gaunama iki vėlesnių laikotarpių.

NERIBOTO NAUDINGO TARNAVIMO LAIKO NEMATERIALUSIS TURTAS

107. ***Neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialusis turtas neturi būti amortizuojamas.***

108. 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas" reikalaujama, kad ūkio subjektas tikrintų neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto galimą vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę su balansine verte:

(a) kartą per metus;

ir

▼M3

(b) bet kada, kai tik yra požymių, kad gali būti įvykęs nematerialiojo turto vertės sumažėjimas.

Naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimas

109. ***Neamortizuojamo nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimas kiekvienu atskaitomybės laikotarpiu, siekiant nustatyti, ar įvykiai ir aplinkybės remia tokį turto vertinimą. Jeigu ne, naudingo tarnavimo laiko vertinimo keitimas iš neriboto į ribotą turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos"***

110. Pagal 36 TAS, nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko vertinimo pakeitimas iš neriboto į ribotą reiškia, kad gali būti įvykęs turto vertės sumažėjimas. Dėl to ūkio subjektas tikrina galimą turto vertės sumažėjimą, lygindamas jo atsiperkamąją vertę, apibrėžiamą 36 TAS, su jo balansine verte, ir pripažindamas bet kokį perviršį, kuriuo balansinė vertė viršija atsiperkamąją vertę, vertės sumažėjimo nuostoliu.

BALANSINĖS VERTĖS ATKŪRIMO GALIMYBĖ: VERTĖS SUMAŽĖJIMO NUOSTOLIAI

111. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nematerialiojo turto vertė, ūkio subjektas taiko 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*". Tame Standarte aiškinama, kaip ūkio subjektas turi patikrinti savo turto balansinę vertę, kaip nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir kada pripažinti arba panaikinti nuostolį dėl vertės sumažėjimo.

TURTO NAUDOJIMO PABAIGA IR JO PERLEIDIMAS

112. ***Nematerialiojo turto pripažinimas turi būti nutraukiamas:***

(a) ***jį perleidžiant;***

arba

(b) ***kai iš tokio turto naudojimo arba iš perleidimo nebesitikima gauti jokios būsimos ekonominės naudos.***

113. ***Pelnas arba nuostolis, atsirandantis nutraukus nematerialiojo turto pripažinimą, turi būti apibrėžiamas kaip skirtumas tarp grynųjų realizavimo lėšų (jeigu tokių yra) ir turto balansinės vertės. Skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, kai turto pripažinimas nutraukiamas (jeigu 17 TAS„Nuoma"pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip). Toks pelnas neturi būti priskiriamas pajamoms.***

114. Nematerialųjį turtą perleisti galima įvairiai (pvz., parduoti, išnuomoti finansinės nuomos būdu arba dovanoti). Nustatydamas tokio turto perleidimo datą, ūkio subjektas taiko 18 TAS „*Pajamos*" pateiktus pajamų, gautų pardavus prekes, pripažinimo kriterijus. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriams taikomas 17 TAS.

115. Jeigu ūkio subjektas, vadovaudamasis 21 paragrafe pateiktais pripažinimo principais, į turto balansinę vertę įtraukia išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto dalies keitimu, jis nustoja pripažinti pakeistosios dalies balansinę vertę. Jei ūkio subjektui nepavyksta nustatyti pakeistosios dalies balansinės vertės, jis gali naudoti pakeitimo išlaidas kaip rodiklį, kokia buvo keičiamosios dalies savikaina tuo metu, kai ji buvo įsigyta arba viduje sukurta.

116. Suma, gautina už realizuojamą nematerialųjį turtą, iš pradžių apskaitoma tikrąja verte. Jeigu mokėjimas už nematerialųjį turtą atidedamas, gauta atsiskaitymo suma iš pradžių pripažįstama kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp nominalios atsiskaitymo sumos ir kainos grynaisiais pinigais ekvivalento pripažįstamas pelnu dėl palūkanų pagal 18 TAS, remiantis faktinėmis gautinos sumos pajamomis.

117. Ribotą naudingo tarnavimo laiką turinčio nematerialiojo turto amortizavimas nėra sustabdomas, jei toks turtas nenaudojamas, išskyrus atvejus, kai turtas visiškai nudėvimas arba laikomas, turint tikslą jį parduoti (arba įtraukiamas į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip pardavimui skirtą) pagal 5 TFAS.

PATEIKIMAS

Bendroji dalis

118. ***Ūkio subjektas, skirdamas viduje sukurtą ir kitą nematerialųjį turtą, turi kiekvienos nematerialiojo turto klasės atžvilgiu pateikti:***

(a) ***tai, ar naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, ar ribotas; jeigu jis ribotas – naudingo tarnavimo laikotarpį arba naudojamą amortizavimo normą;***

▼M3

(b) ***amortizavimo metodus, naudojamus riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiajam turtui;***

(c) ***bendrą balansinę vertę ir sukauptą amortizacijos sumą (kartu su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;***

(d) ***pajamų straipsnių eilutes, į kurias įtraukiama šio nematerialiojo turto amortizacija;***

(e) ***balansinių verčių atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje sutikrinimą, parodant:***

(i) ***padidėjimus, atskirai pateikiant padidėjimus dėl vidaus plėtros, atskiro įsigijimo ir dėl verslo jungimo;***

(ii) ***turtą, laikomą su tikslu jį parduoti arba įtrauktą į perleidimo grupę, klasifikuojamą kaip pardavimui skirtą, pagal 5 TFAS, taip pat kitokį perleidžiamą turtą;***

(iii) ***padidėjimą arba sumažėjimą, susidariusį dėl turto perkainojimo per ataskaitinį laikotarpį, pagal 75, 85 ir 86 paragrafus, ir nuostolių (jeigu tokių yra) dėl vertės sumažėjimo, pripažintų arba panaikintų tiesiogiai nuosavybėje, pagal 36 TAS„Turto vertės sumažėjimas";***

(iv) ***nuostolius dėl vertės sumažėjimo, pripažintus laikotarpio pelnu arba nuostoliu pagal 36 TAS (jei tai taikytina);***

(v) ***panaikintus nuostolius dėl vertės sumažėjimo laikotarpio pelne arba nuostolyje pagal 36 TAS (jei tai taikytina);***

(vi) ***bet kokią amortizaciją, pripažintą per atskaitomybės laikotarpį;***

(vii) ***grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsirandančius parskaičiuojant finansinę atskaitomybę į pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės atskaitomybę – atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;***

ir

(viii) ***kitus balansinės vertės pasikeitimus per laikotarpį.***

119. Nematerialiojo turto klasė – panašaus pobūdžio turto straipsnių grupė, panašiai naudojama ūkio subjekto veikloje. Atskirų turto klasių pavyzdžiai:

(a) gamybos ženklai;

(b) iškabos ir leidybos antraštės;

(c) kompiuterių programos;

(d) licencijos ir frančizės;

(e) autorių teisės, patentai ir kitos gamybinės nuosavybės teisės, paslaugų ir eksploatacijos teisės;

(f) receptai, formulės, modeliai, brėžiniai bei pavyzdžiai;

ir

(g) plėtojamas nematerialusis turtas.

Tokios klasės gali būti skaidomos arba jungiamos į smulkesnes arba stambesnes klases, jei tai suteikia svarbesnės informacijos finansinės atskaitomybės vartotojams.

120. Be pagal 118 paragrafo e) punkto iii)-v) papunkčius reikalaujamų informacijos pateikimų, ūkio subjektas papildomai pateikia informaciją apie nematerialiojo turto vienetus, kurių vertės sumažėjo, pagal 36 TAS.

121. 8 TAS reikalaujama, kad ūkio subjektas pateiktų apskaitos įvertinimo keitimų pobūdį ir kiekį, reikšmingai veikiantį atskaitomybės laikotarpį arba (jei tai tikėtina) vėlesnius laikotarpius. Ši informacija turi būti pateikiama, pasikeitus:

(a) nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui;

(b) amortizavimo metodui;

arba

(c) likvidacinei vertei.

122. ***Taip pat ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) ***neriboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto balansinę vertę ir priežastis, dėl ko šis turtas vertinamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtas. Nurodydamas priežastis, ūkio subjektas turi apibrėžti veiksnius, turėjusius įtakos nustatant, kad šio turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas.***

▼M3

(b) ***atskirai identifikuojamo nematerialiojo turto, šio ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje laikomo reikšmingu, aprašymą, jo balansinę vertę ir likusį amortizavimo laikotarpį.***

(c) ***nematerialiojo turto, įgyto kaip valstybės parama ir pradžioje pripažinto tikrąja verte (žr. 44 paragrafą):***

(i) ***pripažintą tikrąją vertę;***

(ii) ***balansinę vertę;***

ir

(iii) ***tai, ar tikroji ir balansinė turto vertės po pripažinimo buvo nustatytos naudojant savikainos modelį, ar perkainojimo modelį.***

(d) ***teisės aktais ribojamą nematerialųjį turtą ir jo balansinę vertę, taip pat nematerialiojo turto, užstatyto kaip įsipareigojimų garantija, balansinę vertę.***

(e) ***sutartinių įsipareigojimų įsigyti nematerialųjį turtą kiekį.***

123. Ūkio subjektas, apibrėždamas veiksnius, suvaidinusius svarbų vaidmenį nustatant, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas yra neribotas, nagrinėja 90 paragrafe pateiktą veiksnių sąrašą.

Nematerialusis turtas, po pripažinimo vertinamas naudojant perkainojimo modelį

124. ***Jeigu nematerialusis turtas apskaitomas jo perkainojimo suma, ūkio subjektas turi pateikti:***

(a) ***pagal kiekvieną nematerialiojo turto klasę:***

(i) ***perkainojimo datą;***

(ii) ***perkainoto nematerialiojo turto balansinę vertę;***

ir

(iii) ***balansinę vertę, kuri būtų priskiriama kiekvienai perkainoto nematerialiojo turto klasei, jeigu po pripažinimo būtų naudojamas savikainos modelis, aprašytas 74 paragrafe;***

(b) ***perkainojimo pelną, priskiriamą nematerialiajam turtui atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nurodant pasikeitimus per laikotarpį ir bet kokius likučio paskirstymo akcininkams apribojimus,***

ir

(c) ***turto tikrosios vertės nustatymui naudotus metodus ir svarbias prielaidas.***

125. Dėl pateikimo gali būti privalu perkainotojo turto klases sujungti į stambesnes. Tačiau toks sujungimas netaikomas, jeigu, jungiant nematerialiojo turto klases, būtų sudedamos sumos, nustatytos pagal savikainos ir perkainojimo modelius.

Tyrimo ir plėtros išlaidos

126. ***Ūkio subjektas turi nurodyti bendrą tyrimų ir plėtros išlaidų sumą, pripažįstamą to laikotarpio sąnaudomis.***

127. Tyrimo ir plėtros išlaidos apima visas išlaidas, tiesiogiai priskirtinas tyrimo ir plėtros veiklai (žr. 66 ir 67 paragrafus dėl reikalaujamų pateikti pagal 126 paragrafą išlaidų rūšių nustatymo).

Kita informacija

128. Ūkio subjektas yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) pateikti:

(a) kiekvieno visiškai nudėvėto, bet vis dar naudojamo nematerialiojo turto straipsnio aprašymą;

ir

(b) kontroliuojamo svarbaus nematerialiojo turto, kuris nebuvo pripažintas turtu, nes neatitiko šiame Standarte nurodytų pripažinimo kriterijų, arba dėl to, kad buvo įsigytas arba sukurtas prieš 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" (išleisto 1998 m.) galiojimo pradžią, trumpą aprašymą.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS IR ĮSIGALIOJIMO DATA

129. ***Jeigu ūkio subjektas pagal 3 TFAS„Verslo jungimai"85 paragrafą nusprendžia taikyti 3 TFAS bet kuriuo metu iki įsigaliojimo datos, numatytos 3 TFAS 78-84 paragrafuose, jis nuo tos pačios atitinkamos datos turi perspektyviai taikyti šį Standartą. Todėl ūkio subjektas neturi koreguoti nematerialiojo turto balansinės vertės, buvusios anksčiau už šią datą. Tačiau ūkio subjektas tą datą gali taikyti šį Standartą tam, kad iš naujo įvertintų pripažinto nematerialiojo turto naudingo tarnavimo***

▼M3

laiką. Jeigu dėl šio peržiūrėjimo ūkio subjektas pakeičia savo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimą, toks pakeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos".

130. ***Kitais atvejais ūkio subjektas gali taikyti šį Standartą:***

(a) ***apskaitydamas nematerialųjį turtą, įgytą verslo jungimo metu, kurio sutarties data yra 2004 m. kovo 31 d. arba vėlesnė;***

ir

(b) ***perspektyviai apskaitydamas visą kitą nematerialųjį turtą nuo pirmojo metinio atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2004 m. kovo 31 d. arba vėliau. Taigi ūkio subjektas neturi koreguoti nematerialiojo turto, pripažįstamo tą dieną, balansinės vertės. Tačiau ūkio subjektas tą dieną turi taikyti šį Standartą pakartotinam nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimui. Jei dėl to ūkio subjektas pakeičia turto naudingo tarnavimo laikotarpį, toks pakeitimas turi būti apskaitomas kaip apskaitinio įvertinimo keitimas pagal 8 TAS.***

Panašių turto straipsnių mainai

131. 129 paragrafo ir 130 paragrafo b) punkto reikalavimas taikyti šį Standartą perspektyviai reiškia, kad, jeigu turto mainai iki šio Standarto įsigaliojimo datos buvo vertinami atiduodamojo turto balansinės vertės pagrindu, ūkio subjektas neturi perskaičiuoti gaunamo turto balansinės vertės tam, kad atspindėtų jo įsigijimo dienos tikrąją vertę.

Išankstinis taikymas

132. ***Ūkio subjektai, kuriems tinka 130 paragrafas, skatinami pritaikyti šio Standarto reikalavimus dar prieš 130 paragrafe nustatytą įsigaliojimo datą. Tačiau, jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą prieš įsigaliojimo datą, jis tuo pat metu turi taikyti 3 TFAS ir 36 TAS„Turto vertės sumažėjimas"(persvarstytą 2004 m.).***

T38 TAS (IŠLEISTO 1998 M.) PANAIKINIMAS

133. Šis Standartas pakeičia 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" (išleistą 1998 m.).

▼M2

39-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-7
Apibrėžimai	8-9
Įterptosios išvestinės priemonės	10-13
Pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas	14-42
Pirminis pripažinimas	14
Finansinio turto pripažinimo nutraukimas	15-23
Perdavimai, atitinkantys pripažinimo nutraukimo kriterijus	24-28
Perdavimai, neatitinkantys pripažinimo nutraukimo kriterijų	29
Tolesnis ryšys su perduotu turtu	30-35
Visi perdavimai	36-37
Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas	38
Finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimas	39-42
Vertinimas	43-70
Pirminis finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas	43-44
Vėlesnis finansinio turto vertinimas	45-46
Vėlesnis finansinių įsipareigojimų vertinimas	47
Vertinimas tikrąja verte	48-49
Perklasifikavimai	50-54
Pelnas ir nuostoliai	55-57

▼M2

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir neatgavimas	58-62
Finansinis turtas, apskaitomas amortizuota savikaina	63-65
Finansinis turtas, apskaitomas savikaina	66
Pardavimui skirtas finansinis turtas	67-70
Apsidraudimas nuo rizikos	71-102
Apsidraudimo priemonės	72-77
Apsidraudimo priemonės	72-73
Apsidraudimo priemonių įvardijimas	74-77
Apdraustieji straipsniai	78-84
Kvalifikuojami straipsniai	78-80
Finansinių straipsnių įvardijimas apdraustaisiais straipsniais	81
Nefinansinių straipsnių įvardijimas apdraustaisiais straipsniais	82
Straipsnių grupių įvardijimas apdraustaisiais straipsniais	83-84
Apsidraudimo sandorių apskaita	85-101
Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai	89-94
Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai	95-101
Grynosios investicijos apsidraudimo sandoriai	102
Įsigaliojimo data ir pereinamosios nuostatos	103-108
Kitų nutarimų panaikinimas	109-110

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 39 TAS„*Finansinės priemonės*: *pripažinimas ir vertinimas*" (persvarstytą 2000 m.) ir turėtų būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

▼M12

1. Šio standarto tikslas — nustatyti finansinio turto, finansinių įsipareigojimų ir kai kurių sutarčių dėl nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo pripažinimo ir vertinimo principus. Informacijos apie finansines priemones pateikimo reikalavimai yra išdėstyti 32 TAS *Finansinės priemonės: pateikimas*. Informacijos apie finansines priemones atskleidimo reikalavimai yra išdėstyti 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*.

▼M2

TAIKYMAS

2. ***Šį Standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visiems finansinių priemonių tipams, išskyrus:***

   a) ***dalis dukterinėse įmonėse, asocijuotose įmonėse ir bendrosiose įmonėse, apskaitomas pagal 27 TAS„Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė", 28 TAS„Investicijos į asocijuotas įmones" arba 31 TAS „alys bendrose įmonėse". Tačiau ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą tokiai dukterinės įmonės, asocijuotos įmonės arba bendros įmonės daliai, kuri, remiantis 27 TAS, 28 TAS arba 31 TAS, yra apskaitoma pagal šį Standartą. Šis Standartas taip pat turi būti taikomas dukterinės įmonės, asocijuotos įmonės arba bendros įmonės dalies išvestinėms priemonėms, išskyrus tą atvejį, jeigu išvestinė priemonė atitinka įmonei priklausančios nuosavybės priemonės apibrėžimą, pateiktą 32 TAS.***

   b) ***teises ir įsipareigojimus pagal nuomos sutartis, kurioms(-iems) taikomas 17 TAS„Nuoma". Tačiau:***

      i) ***nuomotojo pripažįstamoms gautinoms dėl nuomos sumoms yra taikomos šio Standarto pripažinimo nutraukimo ir turto vertės sumažėjimo nuostatos (žr. 15–37, 58, 59, 63-65 paragrafus ir Priedėlio A paragrafus AG36-AG52 ir AG84-AG93);***

      ii) ***nuomininko pripažįstamoms už finansinę nuomą mokėtinoms sumoms yra taikomos šio Standarto pripažinimo nutraukimo nuostatos (žr. 39-42 paragrafus ir Priedėlio A paragrafus AG57-AG63);***

      ir

      iii) ***išvestinėms priemonėms, įterptoms į nuomos sutartis, taikomos šio Standarto įterptųjų išvestinių priemonių nuostatos (žr. 10-13 paragrafus ir Priedėlio A paragrafus AG27-AG33).***

▼M2

c) *darbdavių teises ir įsipareigojimus pagal išmokų darbuotojams planus, kurioms(-iems) taikomas 19 TAS„Išmokos darbuotojams”.*

▼M3

d) *ūkio subjekto išleistas finansines priemones, atitinkančias nuosavybės priemonės apibrėžimą, pateiktą 32 TAS (įskaitant pasirinkimo sandorius ir garantijas). Tačiau tokių nuosavybės priemonių turėtojas privalo joms taikyti šį Standartą, išskyrus atvejus, kai tos priemonės atitinka ankstesniame a) punkte nurodytą išimtį.*

▼M12

e) *teises ir prievoles, atsirandančias iš i) draudimo sutarties, apibrėžtos 4 TFAS* Draudimo sutartys*, tačiau kitas nei ūkio subjekto teisės ir prievolės, atsirandančios iš draudimo sutarties, atitinkančios 9 paragrafe pateiktą finansinių garantijų sutarties apibrėžimą, arba ii) dėl sutarties, kuriai taikomas 4 TFAS, kadangi ji apima savarankišką dalyvavimo elementą. Tačiau šis standartas taikomas išvestinei finansinei priemonei, kuri yra įterpta į sutartį pagal 4 TFAS, jeigu tokia įterptoji išvestinė priemonė pati neatitinka 4 TFAS pateikto sutarčių apibrėžimo (žr. 10-13 paragrafus ir A priedėlio AG27-AG33 paragrafus). Be to, jeigu finansinių garantijų sutartis suteikiantis ūkio subjektas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis jis laiko draudimo sutartimis ir joms apskaityti taiko draudimo sutarčių apskaitos tvarką, tokioms finansinių garantijų sutartims jis gali pasirinktinai taikyti šį standartą arba 4 TFAS (žr. AG4 ir AG4A paragrafus). Sprendimą dėl konkretaus standarto taikymo ūkio subjektas gali priimti kiekvienai sutarčiai atskirai, tačiau toks pasirinkimas yra neatšaukiamas visoms sutartims.*

▼M3

f) *sutartys dėl neapibrėžtųjų atsiskaitymų verslo jungimo metu (žr. 3 TFAS„Verslo jungimai”). Ši išimtis taikoma tik įgijėjui.*

g) *verslo jungimo metu tarp įgijėjo ir pardavėjo sudaromos įsigyjamojo ūkio subjekto būsimo pirkimo arba pardavimo sutartys.*

▼M12

h) *paskolų įsipareigojimus, kitus nei 4 paragrafe apibūdinti paskolų įsipareigojimai. Paskolų įsipareigojimus, kuriems šis standartas netaikomas, jas suteikiantis ūkio subjektas apskaito pagal 37 TAS. Tačiau šio standarto nuostatos dėl pripažinimo nutraukimo taikomos visiems paskolų įsipareigojimams (žr. 15-42 paragrafus ir A priedėlio AG36-AG63 paragrafus).*

▼M10

j) **dėl teisių kompensuoti ūkio subjekto išlaidas reikalaujama prisiimti įsipareigojimą, kuris pripažįstamas kaip atidėjinys pagal 37 TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”, arba ankstesniu laikotarpiu buvo pripažintas atidėjiniu pagal 37 TAS.**

▼M12

---

4. *Šis standartas taikomas toliau išvardytiems paskolų įsipareigojimams:*

a) *paskolų įsipareigojimams, kuriuos ūkio subjektas įvardija finansiniais įsipareigojimais, kurie pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinami tikrąja verte. Ūkio subjektas, anksčiau parduodavęs dėl savo paskolų įsipareigojimų atsirandantį turtą iškart po jo atsiradimo, šį standartą taiko visiems tos pačios klasės paskolų įsipareigojimams.*

b) *paskolų įsipareigojimams, kuriuos galima įvykdyti grynaisiais pinigais arba pateikiant ar išleidžiant kitą finansinę priemonę. Tokie paskolų įsipareigojimai yra išvestinės priemonės. Paskolos įsipareigojimas nelaikomas įvykdytu paprasčiausiai tik dėl to, kad paskola mokama dalimis (pvz., hipotekos paskola statybai, mokama dalimis atsižvelgiant į statybos proceso etapus).*

c) *įsipareigojimams suteikti paskolą, taikant palūkanų normą, kuri yra mažesnė už rinkos palūkanų normą. 47 paragrafo d dalyje apibūdinamas įsipareigojimų, atsirandančių iš šių paskolos įsipareigojimų, tolesnis vertinimas.*

▼M2

5. ***Šis Standartas turi būti taikomas nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sutartims, atsiskaitant pinigais ar kita finansine priemone, arba keičiantis finansinėmis priemonėmis taip, lyg sutartys būtų finansinės priemonės, išskyrus sutartis, sudarytas ir laikomas siekiant gauti arba pristatyti nefinansinį straipsnį reikalingą ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo arba naudojimo reikalavimų įgyvendiniui.***

6. Yra įvairių būdų, kai už nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo sutartis gali būti atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone arba finansinių priemonių apsikeitimu. Pavyzdžiui:

   a) kai pagal sutarties sąlygas šalis gali atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis;

   b) kai galimybė atsiskaityti pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis nėra apibrėžta sutarties sąlygose, bet ūkio subjektas yra sudaręs panašių sutarčių, už kurias atsiskaitoma pinigais ar kita finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis (su sutarties partneriu sudarant tarpusavio užskaitos sutartis arba parduodant sutartį prieš jos panaudojimą arba galiojimo pabaigą);

   c) kai ūkio subjektas, turėdamas patirties dėl panašių sutarčių, perima turtą ir parduoda jį per trumpą laikotarpį nuo jo perėmimo, siekdamas uždirbti pelno dėl trumpalaikių kainos arba prekybos tarpininkų pelno svyravimų;

      ir

   d) kai nefinansinis straipsnis, esantis sutarties objektu, gali būti lengvai iškeičiamas į pinigus.

   Sutartis, kuriai taikomas b) arba c) punktas, nesudaroma siekiant gauti arba perduoti nefinansinį straipsnį dėl numatomų ūkio subjekto pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikių tenkinimo, ir, todėl tokiai sutarčiai taikomas šis Standartas. Kitos sutartys, kurioms taikomas 5 paragrafas, turi būti įvertinamos siekiant nustatyti, ar jos yra sudarytos ir tęsiamos su tikslu jas perduoti arba gauti nefinansinį straipsnį dėl ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikių tenkinimo, ir ar joms taikomas šis Standartas.

7. Šis Standartas taikomas nefinansinio straipsnio pirkimo arba pardavimo parduotam pasirinkimo sandoriui, kai atsiskaitoma pinigais ar kitokia finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis pagal 6 paragrafo a) arba d) punktus. Tokia sutartis negali būti sudaroma siekiant perduoti arba gauti nefinansinį turtą reikalingą ūkio subjekto numatomų pirkimo, pardavimo arba naudojimo reikalavimams įgyvendinti.

APIBRĖŽIMAI

8. Šiame Standarte naudojamos 32 TAS apibrėžtos sąvokos 32 TAS 11 paragrafe nurodytomis reikšmėmis. 32 TAS apibrėžiamos šios sąvokos:

   — finansinė priemonė

   — finansinis turtas

   — finansinis įsipareigojimas

   — nuosavybės priemonė

   ir pateikiamos nuorodos, kaip taikyti šiuos apibrėžimus.

9. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su jų apibrėžtomis reikšmėmis:***

   Išvestinės priemonės apibrėžimas

   Išvestinė priemonė – finansinė priemonė arba kita sutartis, kuriai taikomas šis Standartas (žr. 2-7 paragrafus) ir kuriai būdingi visi šie trys požymiai:

   a) ***jos vertė keičiasi dėl nustatytų palūkanų normų, finansinių priemonių kainų, prekių kainų, valiutų keitimo kursų, kainų arba normų indeksų, kredito reitingų, kreditingumo įvertinimo arba ►M3 kitas kintamasis, su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis nebūtų būdingas sutarties šaliai ◄ (kartais vadinamų „pagrindiniais") pasikeitimo;***

   b) ***kuriai nereikia pirminės grynosios investicijos arba reikia nedidelės pirminės grynosios investicijos, palyginti su kitų rūšių sutartims, panašiai reaguojančios į rinkos veiksnių pokyčius;***

      ir

   c) ***už ją atsiskaitoma būsimaisiais laikotarpiais.***

   Keturių finansinių priemonių kategorijų apibrėžimai

▼M2

Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinamas tikraja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje - finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, atitinkantis bent vieną iš žemiau nurodytų sąlygų.

a) ***Jis klasifikuojamas kaip laikomas prekybai. Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas klasifikuojamas kaip laikomas prekybai, jeigu jis yra:***

i) ***įsigyjamas arba prisiimamas turint tikslą jį parduoti arba perpirkti artimoje ateityje;***

ii) ***atskirai identifikuojamų ir bendrai valdomų finansinių priemonių portfelio, kurio sandara įrodo, kad jis neseniai buvo panaudotas trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti, dalis;***

arba

▼M12

iii) ***išvestinė priemonė (išskyrus išvestinę priemonę, kuri yra finansinių garantijų sutartis arba apibrėžtoji ir veiksminga apsidraudimo priemonė).***

▼M2

b) ***[…] Po pirminio pripažinimo bet koks finansinis turtas […], kuriam taikomas šis Standartas, yra priskiriamas finansiniam turtui […], pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinamam tikraja verte, išskyrus investicijas į nuosavybės priemones, kurios aktyviojoje rinkoje neturi kotiruotos rinkos kainos ir kurių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta (žr. 46 paragrafo c punktą) ir A priedėlio AG80 ir AG81 paragrafus).***

Investicijos, laikomos iki termino – neišvestinis finansinis turtas, turintis nustatytą galiojimo terminą, su fiksuotais arba galimais nustatyti mokėjimais, kurį ūkio subjektas neabejotinai ketina ir gali laikyti iki galiojimo pabaigos (žr. A priedėlio AG16-AG25 paragrafus), išskyrus šį turtą:

a) ***turtą, kurį ūkio subjektas per pirminį pripažinimą pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikia tikraja verte;***

b) ***turtą, kurį ūkio subjektas įvardija turtu, laikomu pardavimui;***

ir

c) ***turtą, atitinkantį paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą.***

Ūkio subjektas neturi priskirti jokio finansinio turto iki termino laikomam turtui, jeigu per dabartinį atskaitomybės laikotarpį arba per dvejus ankstesnius atskaitomybės metus jis pardavė arba perklasifikavo daugiau negu nedidelį iki termino laikomų investicijų kiekį (daugiau negu nedidelį, lyginant jį su iki termino laikomų investicijų bendru kiekiu), nesulaukęs galiojimo pabaigos termino, išskyrus tokį finansinio turto pardavimą arba perklasifikavimą, kuris:

i) ***įvyksta prieš pat galiojimo pabaigos terminą arba finansinio turto pareikalavimo dieną (pavyzdžiui, mažiau negu tris mėnesius iki termino), taigi rinkos palūkanų normos pasikeitimai nedaro reikšmingo poveikio tokio finansinio turto tikrajai vertei;***

ii) ***įvyksta po to, kada ūkio subjektas planuotais arba išankstiniais mokėjimais jau yra surinkęs iš esmės visą pradinę pagrindinę finansinio turto sumą;***

arba

iii) ***yra priskirtinas pavieniam įvykiui, kurio ūkio subjektas nekontroliuoja ir kuris nėra dažnai pasikartojantis įvykis, tad šis ūkio subjektas negalėjo pagrįstai jo tikėtis.***

Paskolos ir gautinos sumos – neišvestinis finansinis turtas su fiksuotais arba kitaip nustatomais mokėjimais, nekotiruojamais aktyviojoje rinkoje, išskyrus:

a) ***turtą, kurį ūkio subjektas ketina parduoti iškart arba artimiausiu metu ir kuris turi būti klasifikuojamas kaip laikomas prekybai; taip pat turtą, kurį ūkio subjektas po pirminio pripažinimo pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikia tikraja verte;***

b) ***turtą, kurį ūkio subjektas pirminio pripažinimo metu įvardija kaip pardavimui skirtą turtą;***

arba

c) ***turtą, už kurį jo turėtojas gali neatgauti visų pradinių investicijų (ne dėl kredito pablogėjimo) ir kuris bus klasifikuojamas kaip skirtas pardavimui.***

▼M2

Turto junginio, nepriskiriamo paskoloms arba gautinois sumoms, įgyta dalis (pavyzdžiui, investicinio arba panašaus fondo dalis) nėra nei paskola, nei gautina suma.

Pardavimui skirtas finansinis turtas – neišvestinis finansinis turtas, įvardijamas kaip skirtas pardavimui, kuris nepriklausantis šioms klasėms: a) paskolų ir gautinų sumų, b) investicijų, laikomų iki termino, arba c) finansinio turto, pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinamo tikraja verte.

▼M12

Finansinės garantijos sutarties apibrėžimas

Finansinės garantijos sutartis ***yra sutartis, nustatanti, kad ją suteikiantis ūkio subjektas atliktų konkrečius mokėjimus, kad atlygintų sutarties turėtojo nuostolius, patirtus dėl to, kad nurodytas skolininkas laiku nesumoka pagal pradines arba pakeistas skolos priemonės sąlygas.***

▼M2

Apibrėžimai, susiję su pripažinimu ir vertinimu

Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina – suma, kuria finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas buvo įvertintas pradinio pripažinimo metu, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus arba atėmus sukauptą skirtumo tarp pradinės ir galutinės sumos amortizaciją (naudojant faktinių palūkanų metodą) ir atėmus bet kokį sumažėjimą (tiesiogiai arba per sumažinimų rezervą), susijusį su vertės sumažėjimu arba neatgavimu.

Faktinių palūkanų metodas - finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo (ar finansinio turto/finansinių įsipareigojimų grupės) amortizuotos savikainos skaičiavimo ir palūkanų pajamų arba išlaidų paskirstymo atitinkamam laikotarpiui metodas. Faktinė palūkanų norma – norma, tiksliai diskontuojanti numatomas būsimas grynųjų pinigų išmokas arba įplaukas iki finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo grynosios balansinės vertės numatytu finansinės priemonės galiojimo laikotarpiu arba, jeigu būtina, trumpesniu laikotarpiu. Skaičiuodamas faktinę palūkanų normą, ūkio subjektas turi įvertinti pinigų srautus, atsižvelgdamas į visas sutartyje nurodytas finansinės priemonės nuostatas (pavyzdžiui, išankstinį mokėjimą, pasirinkimo pirkti ir panašius pasirinkimo sandorius), tačiau neatsižvelgdamas į būsimus kredito nuostolius. Į šį skaičiavimą turi būti įtraukti visi atlygiai ir kitos sumos, kurias sutarties šalys sumokėjo arba gavo viena iš kitos, ir kurios yra neatskiriama faktinės palūkanų normos dalis (žr. 18 TAS), taip pat visos kitos premijos arba nuolaidos. Daroma prielaida, kad pinigų srautai ir panašių finansinių priemonių grupės tikėtinas galiojimo laikas gali būti patikimai įvertintas. Tačiau kartais, kai pinigų srautų arba finansinės priemonės (ar finansinių priemonių grupės) tikėtino galiojimo laiko patikimai įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi naudoti sutartinius pinigų srautus per visą sutartinį finansinės priemonės (ar finansinių priemonių grupės) laikotarpį.

Pripažinimo nutraukimas - anksčiau pripažinto finansinio turto arba įsipareigojimo pašalinimas iš ūkio subjekto balanso.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.. (*)

Įprastinis pirkimas arba pardavimas – finansinio turto pirkimas arba pardavimas pagal sutartį pristatant turtą per tam tikrą laiką, nustatytą pagal atitinkamos rinkos taisyklę ar susitarimą.

Sandorio išlaidos – papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo įgijimui, išleidimui arba perleidimui (žr. A Priedėlio AG13 paragrafą). Papildomos išlaidos yra tokios išlaidos, kurių ūkio subjektas nebūtų patyręs, jeigu nebūtų įsigijęs, išleidęs arba perleidęs finansinės priemonės.

Apibrėžimai, susiję su apsidraudimo sandorių 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 priemonė arba (tik apsidraudimo nuo užsienio valiutų keitimo kurso pokyčių rizikos atveju) tam tikras neišvestinis finansinis turtas ar neišvestinis finansinis įsipareigojimas, kurio(s) tikrąją vertę arba pinigų srautus ir tam tikro apsi-

(*) Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės nustatymo reikalavimai pateikiami 48-49 paragrafuose ir *Priedėlio A* paragrafuose AG69-AG82.

▼M2

draustojo straipsnio tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčius tikimasi tarpusavyje užskaityti (apsidraudimo priemonės apibrėžimas detaliau aiškinamas 72-77 paragrafuose ir A priedėlio AG94-AG97 paragrafuose).

Apdraustasis straipsnis – turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris arba grynoji investicija į užsienyje veikiančią įmonę, kuri(s): a) kelia ūkio subjektui tikrosios vertės arba būsimųjų pinigų srautų pokyčių riziką ir b) yra įvardijama(s) kaip apsidraustasis(-oji) (apsidraustojo straipsnio apibrėžimas smulkiau aiškinamas 78–84 paragrafuose ir A Priedėlio AG98-AG101 paragrafuose).

Apsidraudimo veiksmingumas – laipsnis, kuriuo apsidraustojo straipsnio tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčiai yra tarpusavyje užskaitomi (žr. A Priedėlio AG105-AG113 paragrafus).

ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS PRIEMONĖS

10. Išvestinė priemonė yra mišrios (sudėtinės) priemonės sudedamoji dalis. Mišri priemonė taip pat apima neišvestinę pagrindinę sutartį, todėl kai kurie mišrios priemonės ir atskiros išvestinės priemonės pinigų srautai kinta panašiai. Dėl įterptosios išvestinės priemonės kai kurie pinigų srautai arba visi pinigų srautai, kurie būtų reikalaujami pagal sutartį, turi būti keičiami pagal nustatytą palūkanų normą, nevertybinio popieriaus kainą, prekės kainą, valiutų keitimo kursą, kainų arba tarifų indeksą, kreditingumo įvertinimą, kredito indeksą arba ►**M3** kitas kintamasis, su sąlyga, kad nefinansinis kintamasis nebūtų būdingas sutarties šaliai ◄. Išvestinė priemonė, kuri yra priskirta finansinei priemonei, tačiau pagal sutartį gali būti laisvai perleidžiama nepriklausomai nuo šios priemonės (arba ją turi kita sutarties šalis), yra ne įterptoji išvestinė priemonė, o atskira finansinė priemonė.

11. ***Įterptoji išvestinė priemonė turi būti atskirta nuo pagrindinės sutarties ir apskaitoma kaip išvestinė priemonė pagal šį Standartą tada, ir tik tada, jeigu:***

a) ***šios įterptosios išvestinės priemonės ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susiję su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis (žr. A priedėlio AG30 ir AG33 paragrafus);***

b) ***atskira priemonė, turinti tokias pačias nuostatas, kaip ir įterptoji išvestinė priemonė, atitiktų išvestinės priemonės apibrėžimą;***

ir

c) ***mišri (sudėtinė) priemonė nėra vertinama tikrąja verte, o jos pokyčiai nepripažįstami pelno (nuostolio) ataskaitoje (t.y. išvestinė priemonė, įterpta į finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinama tikrąja verte, nėra atskiriama).***

Jeigu įterptoji priemonė atskiriama, tuomet pagrindinei sutarčiai, jeigu ji yra finansinė priemonė, turi būti taikomas šis Standartas; o jeigu ji nėra finansinė priemonė – pagal kitus tinkamus Standartus. Pagal šį Standartą nenurodoma, ar įterptoji išvestinė priemonė turi būti atskirai pateikiama finansinėje atskaitomybėje.

12. ***Jeigu pagal šį Standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų įterptąją išvestinę priemonę nuo pagrindinės sutarties, tačiau jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėlesnės finansinės atskaitomybės dieną, tuomet visa mišri sutartis turi būti apskaitoma kaip prekybai laikomas finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas.***

13. Jeigu ūkio subjektas negali patikimai nustatyti įterptosios išvestinės priemonės tikrosios vertės, remdamasis šios priemonės nuostatomis ir sąlygomis (pvz., jeigu įterptosios išvestinės priemonės pagrindas yra nekotiruota nuosavybės priemonė), tuomet įterptosios išvestinės priemonės tikrąja verte laikomas skirtumas tarp mišriosios priemonės tikrosios vertės ir pagrindinio sandorio tikrosios vertės – jeigu šias vertes galima nustatyti pagal šį Standartą. Jeigu ūkio subjektas negali nustatyti įterptosios išvestinės priemonės tikrosios vertės tokiu metodu, tuomet taikomas 12 paragrafas, ir mišrioji priemonė apskaitoma kaip laikoma prekybai.

▼M2

PRIPAŽINIMAS IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

Pirminis pripažinimas

14. ***Ūkio subjektas turi pripažinti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą balanse tada, ir tik tada, kai tampa finansinės priemonės sutarties šalimi.(Žr. 38 paragrafą apie įprastinius finansinio turto pirkimus.)***

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas

15. Sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, 16-23 paragrafai ir A priedėlio AG34-AG52 paragrafai taikomi konsolidavimo lygiui. Dėl to ūkio subjektas pirmiausiai konsoliduoja visas dukterines įmones pagal 27 TAS ir NAK-12 *„Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės”*, o susidariusiai grupei pritaiko 16-23 paragrafus ir A priedėlio AG34-AG52 paragrafus.

16. ***Prieš nustatydamas, ar (ir kokiu mastu) tinka nutraukti pripažinimą pagal 17-23 paragrafus, ūkio subjektas nustato, ar tie paragrafai turėtų būti taikomi finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai), ar visam finansiniam turtui (arba visai panašaus finansinio turto grupei):***

a) ***17-23 paragrafai taikomi finansinio turto daliai (arba panašaus finansinio turto grupės daliai) tada, ir tik tada, jeigu dalis, kurios pripažinimo nutraukimas svarstomas, atitinka vieną iš trijų žemiau nurodytų sąlygų:***

i) ***Dalį sudaro tik atskirai identifikuojami finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautai. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas sudaro apribotos palūkanų normos sandorį, pagal kurį sutarties šaliai suteikiama teisė į skolos priemonės palūkanų (bet ne pagrindinius) pinigų srautus, palūkanų pinigų srautams taikomi 17-23 paragrafai.***

ii) ***Dalį sudaro tik visiškai proporcinga finansinio turto (arba panašių finansinio turto straipsnių grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas sudaro sutartį, pagal kurią kitai sutarties šaliai suteikiama teisė į 90 % visų skolos priemonės pinigų srautų, tai 90 % pinigų srautų daliai taikomi 17-23 paragrafai. Jeigu yra daugiau sutarties šalių, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą pinigų srautų dalį, jeigu visiškai proporcinga dalis tenka perduodančiajam ūkio subjektui.***

iii) ***Dalį sudaro tik visiškai proporcinga tiksliai identifikuojamų finansinio turto (arba panašaus finansinio turto grupės) pinigų srautų dalis. Pavyzdžiui, kada ūkio subjektas pasirašo susitarimą, pagal kurį kitai sutarties šaliai suteikiama teisė į 90 % už finansinį turtą gaunamų palūkanų pinigų srautų, šiai 90 % palūkanų pinigų srautų daliai taikomi 17-23 paragrafai. Jeigu yra daugiau sutarties šalių, kiekvienai iš jų nebūtina turėti proporcingą nustatytų pinigų srautų dalį, jeigu visiškai proporcinga dalis tenka perduodančiajam ūkio subjektui.***

b) ***Visais kitais atvejais 17-23 paragrafai taikomi visam finansiniam turtui (arba visų panašių finansinio turto straipsnių grupei). Pavyzdžiui, kai ūkio subjektas perduoda: i) teises į pirmuosius arba paskutiniuosius 90 % iš finansinio turto (arba finansinio turto grupės) gaunamos pinigų sumos, arba ii) teises į 90 % pinigų srautų iš gautinų sumų grupės, tačiau garantuoja, kad padengs pirkėjui bet kokius kredito nuostolius iki 8 % pagrindinės gautinos sumos, visam finansiniam turtui (arba panašių turto straipsnių grupei) taikomi 17-23 paragrafai.***

17-26 paragrafuose esanti sąvoka „finansinis turtas” taikoma tiek finansinio turto daliai (arba panašių finansinio turto straipsnių grupės daliai), apibūdintai punkte a), tiek, kitu atveju, visam finansiniam turtui (arba panašių finansinio turto straipsnių grupei).

17. ***Ūkio subjektas turi nutraukti finansinio turto pripažinimą tada, ir tik tada, kai:***

a) ***baigiasi sutartinių teisių į finansinio turto piniginius srautus galiojimo laikas;***

arba

b) ***jis perduoda finansinį turtą, kaip nustatyta 18 ir 19 paragrafuose, o perdavimas leidžia nutraukti pripažinimą pagal 20 paragrafą.***

(Žr. 38 paragrafą dėl reguliariųjų finansinio turto pardavimų.)

18. ***Ūkio subjektas perduoda finansinį turtą tada, ir tik tada, jeigu:***

a) ***perduoda sutartines teises gauti šio finansinio turto pinigų srautus;***

arba

▼M2

b) ***pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto piniginius srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti šiuos piniginius srautus vienam arba daugiau gavėjų pagal susitarimą, atitinkantį 19 paragrafe nurodytas sąlygas:***

19. ***Kada ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto („pradinio turto") pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinį įsipareigojimą mokėti tuos pinigų srautus vienam arba daugiau subjektų („galutiniams gavėjams"), jis apskaito tokį sandorį kaip finansinio turto perdavimą tada, ir tik tada, jeigu tenkinamos visos trys žemiau nurodytos sąlygos.***

a) ***Ūkio subjektas nėra įsipareigojęs mokėti sumų galutiniams gavėjams, jeigu nesurinks tokių pačių sumų iš pradinio turto. Ūkio subjekto suteikiami trumpalaikiai avansai su teise visiškai atgauti paskolintąją sumą ir sukauptas rinkos palūkanų normų dydžio palūkanas nepažeidžia šios sąlygos.***

b) ***Pagal perdavimo sutarties sąlygas ūkio subjektui draudžiama parduoti arba įkeisti pradinį turtą, išskyrus jo įkeitimą kaip įsipareigojimo mokėti pinigų srautus galutiniams gavėjams garantiją.***

c) ***Ūkio subjektas yra įsipareigojęs bet žymių atidėliojimų pervesti visus pinigų srautus, savo surenkamus galutinių gavėjų vardu. Be to, ūkio subjektas neturi teisės šių pinigų srautų investuoti iš naujo, išskyrus grynųjų pinigų arba pinigų ekvivalentų investavimą (kaip apibūdinama 7 TAS „Pinigų srautų ataskaitos") per trumpą atsiskaitymo laikotarpį nuo pinigų surinkimo iki reikalaujamo pervedimo galutiniams gavėjams, o palūkanos, uždirbtos iš tokios investicijos, perduodamos galutiniams gavėjams.***

20. ***Kai ūkio subjektas perduoda finansinį turtą (žr. 18 paragrafą), jis turi įvertinti, kiek finansinio turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos jis pasilieka sau. Tuo atveju:***

a) ***jeigu ūkio subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jis turi nutraukti finansinio turto pripažinimą, o visas teises ir įsipareigojimus, įgyjamus arba išlaikomus perdavimo metu, pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais.***

b) ***jeigu ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jis turi ir toliau pripažinti šį finansinį turtą.***

c) ***jeigu ūkio subjektas nei perduoda iš esmės visos finansinio turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, nei pasilieka jos sau, tuomet jis turi nustatyti, ar vis dar tebekontroliuoja šį finansinį turtą. Tuo atveju:***

i) ***jeigu ūkio subjektas nebekontroliuoja finansinio turto, jis turi nutraukti šio finansinio turto pripažinimą, o visas teises ir įsipareigojimus, atsiradusius arba išlaikytus perdavimo metu, pripažinti atskirai turtu arba įsipareigojimais.***

ii) ***jeigu ūkio subjektas toliau kontroliuoja finansinį turtą, jis turi ir toliau jį pripažinti - tiek, kiek išlaikomas tolesnis ryšys su šiuo turtu (žr. 30 paragrafą).***

21. Rizikos ir naudos perdavimas (žr. 20 paragrafą) įvertinamas palyginant perduodamojo turto grynųjų pinigų srautų sumų ir pinigų srautų susidarymo laiko kintamumą prieš perdavimą ir po jo. Ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą tada, jeigu šio finansinio turto būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumas dėl perdavimo smarkiai nepasikeičia (pvz., ūkio subjektas pardavė finansinį turtą pagal susitarimą turtą atpirkti nustatyta kaina arba pardavimo kaina kartu su jam, kaip skolintojui, priklausančia grąžinamąja suma). Ūkio subjektas perduoda iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, jeigu dėl kintamumo patiriama rizika nebereikšminga, palyginus ją su būsimų grynųjų pinigų srautų, susijusių su šiuo finansiniu turtu, dabartinės vertės bendruoju kintamumu (pvz., ūkio subjektas pardavė finansinį turtą ir pasiliko tik galimybę jį atpirkti perpirkimo momentu būsiančia tikrąja verte arba perdavė beveik visą didesnio finansinio turto pinigų srautų dalį pagal susitarimą, pvz., bendra paskola, atitinkanti 19 paragrafe nurodytas sąlygas).

22. Dažnai būna akivaizdu, ar ūkio subjektas perdavė, ar išlaikė iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą, ir nereikia atlikti jokių skaičiavimų. Kitais atvejais būna privalu apskaičiuoti ir sulyginti ūkio subjekto patiriamą būsimų grynųjų pinigų srautų dabartinės vertės kintamumą prieš ir po perdavimo. Skaičiavimas ir palyginimas atliekamas, atitinkamą dabartinę rinkos palūkanų normą panaudojus kaip diskonto normą. Apsvarstomas bet koks pagrįstas grynųjų pinigų srautų kintamumas, didesnę reikšmę skiriant labiau tikėtiniems rezultatams.

▼M2

23. Tai, ar ūkio subjektas išlaikė perduotojo turto kontrolę (žr. 20 paragrafo punktą c)), priklauso nuo gavėjo gebėjimo parduoti šį turtą. Jei gavėjas praktiškai geba parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir atlikti tai vienašališkai, netaikydamas perdavimui papildomų apribojimų, tuomet pirmasis ūkio subjektas finansinio turto nebekontroliuoja. Visais kitais atvejais šis ūkio subjektas išlaiko finansinio turto kontrolę.

Perdavimai, atitinkantys pripažinimo nutraukimo kriterijus

(žr. 20 paragrafo a) punktą ir c) punkto i) papunktį)

24. ***Jeigu ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, perdavimui visiškai atitinkant pripažinimo nutraukimo kriterijus, tačiau pasilieka teisę prižiūrėti šį finansinį turtą už atlygį, tuomet dėl tokio priežiūros sandorio jis turi pripažinti atsirandantį prižiūrimą turtą arba priežiūros įsipareigojimą. Jeigu nesitikima, kad gautinas atlygis visiškai atlygins ūkio subjektui už priežiūrą, tuomet už priežiūros prievolę turi būti pripažįstamas priežiūros įsipareigojimas tikrąja verte. Jei tikimasi, kad gautinas atlygis bus didesnis už priežiūrai reikalingą sumą, tada dėl teisės į priežiūrą turi būti pripažįstamas prižiūrimasis turtas tokia suma, kuri nustatoma pagal 27 paragrafą paskirstant didesniojo finansinio turto balansinę vertę.***

25. ***Jeigu dėl perdavimo nutraukiamas viso finansinio turto pripažinimas, tačiau perdavimo metu ūkio subjektas įgyja naują finansinį turtą arba prisiima naują finansinį ar priežiūros įsipareigojimą, jis turi pripažinti naująjį finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą arba priežiūros įsipareigojimą tikrąja verte.***

26. ***Nutraukiant viso finansinio turto pripažinimą, skirtumas tarp:***

a) ***jo balansinės vertės***

ir

b) ***sumos: i) gautojo atlygio (įskaitant bet kokį naują gautą turtą ir atimant bet kokį naują prisiimtą įsipareigojimą) ir ii) bet kokio sukaupto pelno arba nuostolio, pripažinto tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 paragrafo punktą b))***

turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.

27. ***Jei perduotasis turtas yra didesnio finansinio turto dalis (pvz. kai ūkio subjektas perduoda palūkanų pinigų srautus, esančius skolos priemonės dalimi, žr. 16 paragrafo a) punktą), o visa perduotoji dalis atitinka pripažinimo nutraukimo kriterijus, tuomet ankstesnė didesniojo finansinio turto balansinė vertė turi būti paskirstoma tebepripažįstamai daliai ir nebepripažįstamai daliai, remiantis tų dalių santykinėmis tikrosiomis vertėmis perdavimo dieną. Šiuo tikslu pasilaikytas prižiūrimasis turtas turi būti apskaitomas taip, kaip tebepripažįstama dalis. Skirtumas tarp:***

a) ***nebepripažįstamai daliai paskirstytos balansinės vertės***

ir

b) ***sumos: i) už nebepripažįstamąją dalį gauto atlygio (įskaitant bet kokį naujai įgytą turtą ir atimant bet kokį naujai prisiimtą įsipareigojimą) ir ii) bet kokio tai daliai paskirstyto sukaupto pelno arba nuostolio, pripažinto tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 paragrafo b) punktą)***

turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas nuosavybėje, paskirstomas vis dar pripažįstamajai daliai ir nebepripažįstamajai daliai jų santykinių tikrųjų verčių pagrindu.

28. Kai ūkio subjektas ankstesnę didesniojo finansinio turto balansinę vertę paskirsto toliau pripažįstamajai daliai ir nebepripažįstamajai daliai, turi būti nustatoma tebepripažįstamosios dalies tikroji vertė. Jeigu ūkio subjektas anksčiau yra pardavęs dalių, panašių į toliau pripažįstamąją dalį, arba tokioms dalims yra panašių rinkos sandorių, tuomet geriausiai tikrąją vertę parodo naujausios faktinių sandorių kainos. Kada nėra nustatytų kainų arba naujausių rinkos sandorių, galinčių padėti nustatyti tebepripažįstamosios dalies tikrąją vertę, tuomet geriausias tikrosios vertės įvertinimas yra skirtumas tarp didesniojo finansinio turto tikrosios vertės ir iš gavėjo gauto atlygio už dalį, kurios pripažinimas nutrauktas.

Perdavimai, neatitinkantys pripažinimo nutraukimo kriterijų

(žr. 20 paragrafo b) punktą)

29. ***Jeigu dėl perdavimo pripažinimas nenutraukiamas, nes ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą finansinio turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, tuomet jis turi ir toliau pripažinti visą perduotąjį turtą, o***

▼M2

gaunamą atlygį pripažinti finansiniu įsipareigojimu. Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas turi pripažinti bet kokias pajamas dėl perduotojo turto ir bet kokias sąnaudas dėl finansinio įsipareigojimo.

Tolesnis ryšys su perduotu turtu

(žr. 20 paragrafo c) punkto ii) papunktį)

30. ***Jeigu ūkio subjektas nei perduoda iš esmės visos perduotojo turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, nei išlaiko jos, tačiau pasilieka perduotojo turto kontrolę, tuomet jis ir toliau turi pripažinti perduotąjį turtą tiek, kiek su juo būna susijęs. Ūkio subjektas būna susijęs su perduotu turtu tiek, kiek vėliau patiria tokio turto tikrosios vertės pokyčių rizikos. Pavyzdžiui:***

a) ***kai su ūkio subjektu susijęs perduotas turtas tampa garantija, tuomet toks ryšys su perduotu turtu įvertinamas viena iš mažesnių sumų: i) turto sumos ir ii) maksimalios gautojo atlygio sumos, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti („garantijos sumos”).***

b) ***kai su ūkio subjektu susijęs perduotas turtas tampa parduotu arba nupirktu pasirinkimo sandoriu dėl tokio perduoto turto įsigijimo (arba abu pasirinkimo sandoriai), tuomet toks ryšys įvertinamas suma, kurią ūkio subjektas gali atpirkti. Tačiau jeigu turimas parduotas pasirinkimo parduoti sandoris dėl perduoto turto, kuris įvertintas tikrąja verte, tuomet ūkio subjekto ryšys įvertinamas perduotojo turto tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina (žemesniąja iš jų) (žr. paragrafą AG48).***

c) ***kai su ūkio subjektu susijusio perduotas turtas tampa atsiskaitymo grynaisiais pinigais pasirinkimo sandoris arba panašus atidėjinys perduotajam turtui, tuomet toks ryšys vertinamas kaip ir nepiniginio atsiskaitymo pasirinkimo sandorių atveju, kuris apibūdintase b) punkte.***

31. ***Kada ūkio subjektas tebepripažįsta turtą tiek, kiek išlaiko tolesnį ryšį su juo, jis taip pat pripažįsta ir atitinkamą įsipareigojimą. Nepaisant kitų šiame Standarte numatytų vertinimo reikalavimų, perduotasis turtas ir su juo susijęs įsipareigojimas vertinami atsižvelgiant į ūkio subjekto išlaikytąsias teises ir prievoles. Susijęs įsipareigojimas vertinamas tokiu būdu, kad perduotojo turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė būtų:***

a) ***ūkio subjekto išlaikytųjų teisių ir prievolių amortizuota savikaina, jeigu perduotasis turtas vertinamas amortizuota savikaina;***

arba

b) ***vertinant atskiru pagrindu, lygi ūkio subjekto išlaikytųjų teisių ir įsipareigojimų tikrajai vertei, jeigu perduotasis turtas vertinamas tikrąja verte.***

32. ***Ūkio subjektas turi ir toliau pripažinti bet kokias pajamas dėl perduotojo turto tiek, kiek jis susijęs su šiuo turtu, ir bet kokias sąnaudas, patiriamas dėl susijusio įsipareigojimo.***

33. ***Vėlesnio vertinimo metu pripažinti perduotojo turto ir susijusio įsipareigojimo tikrosios vertės pokyčiai pagal 55 paragrafą apskaitomi suderintai vienas su kitu ir neužskaitomi tarpusavyje.***

34. ***Jei ūkio subjektas būna susijęs tik su finansinio turto dalimi (pvz. kai ūkio subjektas išlaiko pasirinkimo teisę atpirkti dalį perduotojo turto arba likvidacinę dalį, neuždirbinančią visos su nuosavybe susijusios rizikos ir naudos, bet išlaikančią kontrolę), tuomet ankstesnę finansinio turto balansinę vertę jis paskirsto daliai, kurią dėl tolesnio ryšio toliau pripažįsta, ir daliai, kurios nebepripažįsta, pagal šių dalių santykines tikrąsias vertes perdavimo dieną. Šiuo tikslu taikomi 28 paragrafo reikalavimai. Skirtumas tarp:***

a) ***balansinės vertės, paskirstytos daliai, kuri daugiau nebepripažįstama;***

ir

b) ***i) už nebepripažįstamąją dalį gaunamo atlygio ir ii) bet kokio tai daliai paskirstyto sukaupto pelno arba nuostolio, pripažinto tiesiogiai nuosavybėje (žr. 55 paragrafo b) punktą) sumos***

turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Sukauptas pelnas arba nuostolis, kuris buvo pripažintas nuosavybėje, paskirstomas vis dar pripažįstamajai daliai ir nebepripažįstamajai daliai pagal santykines tikrąsias vertes.

▼M2

35. ►M9 ***Jeigu perduotasis turtas vertinamas amortizuota savikaina, šiame standarte numatyta pasirinkimo teisė finansinį įsipareigojimą pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikti tikrąja verte netaikoma susijusiam įsipareigojimui.*** ◄

Visi perdavimai

36. ***Jei perduotas turtas ir toliau pripažįstamas, turtas ir su juo susijęs įsipareigojimas neturi būti užskaitomi tarpusavyje. Taip pat ūkio subjektas neturi tarpusavyje užskaityti jokių perdavus turtą gautų pajamų su įsipareigojimu susijusiomis sąnaudomis (žr. 32 TAS 42 paragrafą).***

37. ***Jeigu perdavėjas gavėjui teikia nepiniginį užstatą (pvz., skolos arba nuosavybės priemonę), tuomet perdavėjas ir gavėjas šį užstatą apskaito atsižvelgdami į tai, ar gavėjas turi teisę jį parduoti arba dar kartą įkeisti, ir ar perdavėjas neįvykdė įsipareigojimo. Perdavėjas ir gavėjas užstatą turi apskaityti šia tvarka:***

a) ***jeigu gavėjas pagal sutartį arba įprotį turi teisę užstatą parduoti arba pakartotinai įkeisti, tuomet perdavėjas balanse šį turtą turi pateikti atskirai nuo kito turto (pvz. kaip paskolintą turtą, įkeistas nuosavybės priemones arba pagal atpirkimo sandorį gautiną sumą).***

b) ***jei gavėjas parduoda jam įkeistą turtą, jis turi pripažinti dėl pardavimo gaunamas įplaukas, taip pat įsipareigojimą (vertinamą tikrąja verte) dėl savo prievolės grąžinti užstatą.***

c) ***jei perdavėjas neįvykdo sutarties sąlygų ir nebetenka teisės atgauti įkeistą turtą, jis turi nutraukti įkeisto turto pripažinimą, o gavėjas turi pripažinti įkeistą turtą savo turtu, iš pradžių įvertindamas jį tikrąja verte; arba, jeigu įkeistą turtą jis jau pardavė, nutraukti savo prievolės grąžinti įkeistą turtą pripažinimą.***

d) ***Išskyrus c) punkte nurodytą atvejį, perdavėjas įkeistą turtą turi toliau apskaityti kaip savo turtą, o gavėjas šio turto neturi pripažinti turtu.***

Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas

38. ***Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas turi būti pripažįstamas, arba jo pripažinimas nutraukiamas, tinkamu būdu taikant prekybos dienos apskaitą arba atsiskaitymo dienos apskaitą (žr. A Priedėlio AG53-AG56 paragrafus).***

Finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimas

39. ***Ūkio subjektas turi pašalinti finansinį įsipareigojimą (ar finansinio įsipareigojimo dalį) iš savo balanso tada, ir tik tada, kai šis įsipareigojimas panaikinamas, t.y. kai sutartyje nurodyta prievolė įvykdoma, atšaukiama arba baigiasi jos galiojimo laikas.***

40. ***Jeigu esami skolininkas ir skolintojas pasikeičia skolos priemonėmis, kurių sąlygos iš esmės skiriasi, šis apsikeitimas turi būti apskaitomas kaip pirminio finansinio įsipareigojimo panaikinimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas. Panašiai ir reikšmingas esamo finansinio įsipareigojimo arba jo dalies sąlygų pakeitimas (nepriklausomai nuo to, ar siejamas su skolininko finansiniais sunkumais, ar ne) turi būti apskaitomas kaip pirminio finansinio įsipareigojimo išnykimas ir naujo finansinio įsipareigojimo pripažinimas.***

41. ***Skirtumas tarp išnykusio arba perduoto kitai šaliai finansinio įsipareigojimo (ar finansinio įsipareigojimo dalies) balansinės vertės ir už įsipareigojimą sumokėtos sumos, įskaitant bet kokį perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

42. Jeigu ūkio subjektas perperka finansinio įsipareigojimo dalį, jis turi ankstesnę finansinio įsipareigojimo balansinę vertę paskirstyti tebepripažįstamai daliai ir nebepripažįstamai daliai pagal šių dalių santykines tikrąsias vertes perpirkimo dieną. Skirtumas tarp: a) balansinės vertės, paskirstomos nebepripažįstamajai daliai, ir b) už nebepripažįstamąją dalį sumokėto atlygio, įskaitant bet kokį perduotą nepiniginį turtą arba prisiimtus įsipareigojimus, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.

VERTINIMAS

Pirminis finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertinimas

43. ***Pirmą kartą pripažindamas finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, ūkio subjektas turi vertinti jį tikrąja verte išskyrus kai finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas pelno (nuostolio) atskaitoje įvertinamas tikrąją verte, pridėjus sandorio išlaidas, tiesiogiai priskirtinas finansinio turto ar įsipareigojimo įsigijimui arba išleidimui.***

▼M2

44. Jeigu ūkio subjektas turtą, vėliau vertinamą savikaina arba amortizuota savikaina, įvertina pagal atsiskaitymo dienos vertę, toks turtas priminio pripažinimo metu vertinamas prekybos dienos tikrąja verte (žr. A priedėlio AG53-AG56 paragrafus).

Vėlesnis finansinio turto vertinimas

45. Pagal šį Standartą finansinis turtas vėlesniais laikotarpiais skirstomas į keturias kategorijas, apibrėžtas 9 paragrafe:

a) finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje;

b) investicijas, laikomas iki termino;

c) paskolas ir gautinas sumas;

ir

d) pardavimui skiriamą finansinį turtą.

Pagal šį Standartą šios kategorijos taikomos atliekant vertinimą ir pripažįstant pelną arba nuostolį. Ūkio subjektas, pateikdamas informaciją finansinėje atskaitomybėje, gali naudoti kitokius šių kategorijų apibūdinimus arba kitokias kategorijas. Pagal ►**M12** 7 TFAS ◄ aiškinamajame rašte ūkio subjektas turi pateikti informaciją

46. ***Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas finansinį turtą (įskaitant išvestines priemone, kurios yra turtas) turi vertinti tikrąja verte, neatimdamas jokių sandorio išlaidų, patiriamų šio turto pardavimo arba kitokio perleidimo metu. Išimtys yra tokio finansinio turto vertinimas:***

a) ***9 paragrafe apibūdintos paskolos ir gautinos sumos vertinamos amortizuota savikaina naudojant faktinį palūkanų metodą;***

b) ***9 paragrafe apibūdintos iki termino laikomos investicijos, turinčios būti vertinamos amortizuota savikaina naudojant faktinių palūkanų metodą;***

ir

c) ***investicijos į nuosavybės priemones, kurios neturi aktyviojoje rinkoje kotiruotos rinkos kainos ir kurių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, taip pat išvestinės priemonės, susijusios su nekotiruotomis nuosavybės priemonėmis ir padengiamos šias priemones pristatant, turi būti vertinamos savikaina (žr. A priedėlio AG80 ir AG81 paragrafus).***

Finansinis turtas, pateikiamas kaip apsidraudimo straipsnis, turi būti vertinamas pagal apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimus, pateiktus 89–102 paragrafuose. Būtina tikrinti, ar nesumažėjo finansinio turto vertė (išskyrus tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinamą turtą), pagal 58-70 paragrafus ir A Priedėlio AG84-AG93 paragrafus.

Vėlesnis finansinių įsipareigojimų vertinimas

▼M12

47. ***Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas visus finansinius įsipareigojimus vertina amortizuota savikaina, taikydamas faktinių palūkanų metodą, išskyrus:***

a) ***finansinius įsipareigojimus, pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinamus tikrąja verte. Tokie įsipareigojimai, įskaitant išvestines priemones, priskiriamas įsipareigojimams, vertinami tikrąja verte, išskyrus išvestinį įsipareigojimą, kuris yra susijęs su nekotiruojama nuosavybės priemone ir kuris turi būti įvykdytas ją pateikiant, kai tokios priemonės tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti. Toks įsipareigojimas vertinamas savikaina.***

b) ***finansinius įsipareigojimus, atsirandančius, kai finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba kai yra apskaitomas pagal tolesniojo ryšio metodą. Tokie finansiniai įsipareigojimai vertinami pagal 29 ir 31 paragrafus.***

c) ***finansinių garantijų sutartis, apibrėžtas 9 paragrafe. Po pirminio pripažinimo tokią sutartį suteikiantis ūkio subjektas (jeigu netaikomas 47 paragrafo a arba b punktas) ją vertina didesniaja iš šių sumų:***

i) ***suma, nustatyta pagal 37 TAS*** Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas***;***

ir

ii) ***suma, pripažinta pirminio pripažinimo metu (žr. 43 paragrafą), atėmus, jeigu reikia, sukauptą amortizaciją, pripažintą pagal 18 TAS*** Pajamos***.***

▼M12

d) ***įsipareigojimus suteikti paskolą, taikant palūkanų normą, kuri yra mažesnė už rinkos palūkanų normą. Po pirminio pripažinimo tokį įsipareigojimą suteikiantis ūkio subjektas (jeigu netaikomas 47 paragrafo a punktas) jį vertina didesniąja iš šių sumų:***

i) ***suma, nustatyta pagal 37 TAS;***

ir

ii) ***suma, pripažinta pirminio pripažinimo metu (žr. 43 paragrafą), atėmus, jeigu reikia, sukauptą amortizaciją, pripažintą pagal 18 TAS.***

Finansiniams įsipareigojimams, pripažintiems apsidraudimo straipsniais, taikomi 89-102 paragrafuose išdėstyti apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimai.

▼M2

Vertinimas tikrąja verte

▼M12

48. ***Nustatydamas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę pagal šį standartą, 32 TAS arba 7 TFAS, ūkio subjektas taiko A priedėlio AG69-AG82 paragrafus.***

▼M2

49. Finansinio įsipareigojimo su pareikalavimo elementu (pvz. indėliu iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už sumą, mokėtiną pareikalavimo atveju, diskontuojant šią sumą nuo pirmos dienos, kada gali būti pareikalaujama ją sumokėti.

Perklasifikavimai

50. ***Ūkio subjektas neturėtų finansinės priemonės perkelti į, arba iš, finansinių priemonių, pelno (nuostolio) ataskaitoje pateikiamų tikrąja verte klasę, kol ši priemonė yra turima arba išleista.***

51. ***Jeigu, pasikeitus ketinimams arba galimybėms, investicijos nebetinka klasifikuoti laikoma iki termino, tuomet ji turi būti perklasifikuojama kaip skirta pardavimui ir iš naujo įvertinama tikrąja verte, o skirtumas tarp jos balansinės vertės ir tikrosios vertės apskaitomas pagal 55 paragrafo b) punktą.***

52. ***Jeigu iki termino laikomų investicijų kiekio, didesnio negu nereikšmingo, pardavimas arba perklasifikavimas netenkina kurios nors iš 9 paragrafe nurodytų sąlygų, bet kokios likusios iki termino laikomos investicijos turi būti perklasifikuojamos kaip skirtos pardavimui. Tokio perklasifikavimo atveju skirtumas tarp investicijų balansinės vertės ir tikrosios vertės turi būti apskaitomas pagal 55 paragrafo b) punktą.***

53. ***Jeigu finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, kurio anksčiau nebuvo galima patikimai įvertinti, gali būti patikimai įvertintas, o šį turtą arba įsipareigojimą reikalaujama vertinti tikrąja verte (jeigu tikrąją vertę įmanoma patikimai įvertinti, žr. 46 paragrafo c) punktą ir 47 paragrafą), tada šis turtas arba įsipareigojimas turi būti iš naujo įvertinamas tikrąja verte, o skirtumas tarp jo balansinės vertės ir tikrosios vertės apskaitomas pagal 55 paragrafą.***

54. ***Jeigu pasikeičia ketinimai arba galimybės, arba tomis retomis aplinkybėmis, kai tikrosios vertės nebegalima patikiami nustatyti (žr. 46 paragrafo c) punktą ir 47 paragrafą), ar praeina 9 paragrafe minimi „du ankstesnieji finansiniai metai", tuomet dėl kurios nors iš šių priežasčių finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą galima pradėti vertinti savikaina arba amortizuota savikaina, bet ne tikrąja verte, o balanse pateikiamo finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąja verte tą dieną tampa jo savikaina arba amortizuota savikaina, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra tinkama. Bet koks ankstesnis šio turto pelnas arba nuostolis, pripažintas tiesiogiai nuosavybėje pagal 55 paragrafo b) punktą, turi būti apskaitomas:***

a) ***Jeigu finansinis turtas turi nustatytą galiojimo terminą, šio turto pelno arba nuostolio amortizacijos suma turi būti paskirstoma pelnui arba nuostoliui per visą likusį iki termino laikomos investicijos laiką. Bet koks skirtumas tarp naujos amortizuotos savikainos ir sumos suėjus terminui taip pat turi būti amortizuojamas per likusį finansinio turto laiką naudojant faktinių palūkanų metodą, kaip ir perviršio ir diskonto amortizavimo atveju. Jeigu vėliau sumažėja finansinio turto vertė, bet koks pelnas arba nuostolis, pripažintas tiesiogiai nuosavybėje, pagal 67 paragrafą turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

b) ***Jeigu finansinis turtas neturi nustatyto galiojimo termino, pelnas arba nuostolis turi būti pripažįstamas nuosavybėje tol, kol finansinis turtas bus parduotas arba kitaip perleistas, pripažįstant pelno (nuostolio) ataskaitoje. Jeigu vėliau sumažėja finansinio turto vertė,***

▼M2

bet koks ankstesnis pelnas arba nuostolis, pripažintas tiesiogiai nuosavybėje, pagal 67 paragrafą turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.

Pelnas ir nuostoliai

55. ***Pelnas arba nuostolis, atsirandantis dėl finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, nesančio apsidraudimo sandorio dalimi (žr. 89-102 paragrafus), tikrosios vertės pokyčio, turi būti pripažįstamas taip:***

a) ***pelnas arba nuostolis dėl finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo, pateikiamo tikraja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

b) ***pardavimui skirto finansinio turto pelnas arba nuostolis, išskyrus vertės sumažėjimo nuostolius (žr. 67-70 paragrafus) bei užsienio valiutos keitimo pelną arba nuostolį (žr. A priedėlio AG83 paragrafą), nuosavybės pokyčių ataskaitoje turi būti tiesiogiai priskiriami nuosavybei (žr. 1 TAS„Finansinės atskaitomybės pateikimas") tol, kol finansinio turto pripažinimas bus nutrauktas. Tada sukauptas pelnas arba nuostolis, buvęs pripažintas nuosavybėje, turi būti pripažįstamas pelno nuostolio ataskaitoje. Tačiau palūkanos, apskaičiuotos naudojant faktinių palūkanų metodą (žr. 9 paragrafą), pripažįstamos pelno (nuostolio) ataskaitoje (žr. 18 TAS„Pajamos"). Pardavimui skirtos nuosavybės priemonės dividendai pripažįstami pelno (nuostolio) ataskaitoje tada, kai nustatoma šios priemonės turėtojo teisė gauti mokėjimą (žr. 18 TAS).***

56. ***Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, apskaitomų amortizuota savikaina (žr. 46 ir 47 paragrafus), pelnas arba nuostolis pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje tada, kai nutraukiamas finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pripažinimas, sumažėja jo vertė, ir turtas yra amortizuojamas. Tačiau finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, kurie yra apsidraudimo straipsniai (žr. 78-84 paragrafus ir A priedėlio AG98-AG101 paragrafus), pelnas arba nuostolis turi būti apskaitomas pagal 89-102 paragrafus.***

57. ***Jeigu ūkio subjektas pripažįsta finansinį turtą pagal atsiskaitymo datos apskaitą (žr. 38 paragrafą ir A priedėlio AG53-AG56 paragrafus), tuomet bet koks turto, gautino laikotarpiu nuo prekybos datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pokytis neturi būti pripažįstamas, jeigu turtas apskaitomas savikaina arba amortizuota savikaina (išskyrus vertės sumažėjimo nuostolius). Tačiau jeigu turtas apskaitomas tikrąja verte, tikrosios vertės pokyčiai turi būti pripažįstami pelno (nuostolio) ataskaitoje arba pripažįstami nuosavybėje pagal 55 paragrafą atitnkamą būdą.***

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir neatgavimas

58. ***Kiekvieną balanso dieną ūkio subjektas turi įvertinti, ar nėra objektyvių įrodymų apie sumažėjusią finansinio turto arba finansinio turto grupės vertę. Jeigu tokių įrodymų esama, ūkio subjektas, norėdamas nustatyti vertės sumažėjimo nuostolio sumą, taiko: 63 paragrafą (finansiniam turtui, apskaitomam amortizuota savikaina), 66 paragrafą (finansiniam turtui, apskaitomam savikaina) arba 67 paragrafą (finansiniam turtui, skirtam pardavimui).***

59. Finansinio turto arba finansinio turto grupės vertės sumažėja ir vertės sumažėjimo nuostoliai patiriami tada, ir tik tada, jeigu yra objektyvių įrodymų, kad vertė sumažėjo dėl vieno arba keleto įvykių po turto pirminio pripažinimo („nuostolio įvykių"), ir o toks nuostolio įvykis (arba įvykiai) veikia finansinio turto/finansinio turto grupės įvertintus būsimuosius pinigų srautus, kurie gali būti patikimai įvertinti. Vertė daugiausiai sumažėja dėl bendro kelių įvykių poveikio. Labiau tikėtina, kad vertė sumažėjo dėl kelių įvykių jungtinio poveikio. Nuostoliai, kurių tikimasi dėl būsimų įvykių, nėra pripažįstami - net jeigu tokie įvykiai labai tikėtini. Tarp objektyvių įrodymų, kad finansinio turto ar turto grupės vertė yra sumažėjusi, yra stebėjimais pagrįsta informacija, turto savininkui suteikianti žinių apie šiuos nuostolio įvykius:

a) žymius išleidėjo arba skolininko finansinius sunkumus;

b) sutarties pažeidimą, pvz., palūkanų arba pagrindinės sumos nemokėjimą;

c) skolininkui suteiktą nuolaidą dėl ekonominių arba teisinių priežasčių, siejamų su skolininko finansiniais sunkumais, kurios skolintojas kitu atveju nebūtų suteikęs;

d) didelę tikimybę, kad skolininkas bankrutuos arba bus atliktas kitoks finansinis reorganizavimas;

e) šio finansinio turto aktyviosios rinkos išnykimą dėl finansinių sunkumų;

arba

▼M2

f) stebėjimais pagrįstą informaciją, rodančią, kad įvertinti būsimieji finansinio turto grupės piniginiai srautai nuo pirminio pripažinimo yra labai sumažėję, nors atskiro grupės finansinio turto straipsnio pinigų srautų sumažėjimo kol kas negalima išskirti. Ši informacija apima:

i) nepalankius skolininkų mokumo statuso pasikeitimus šios turto grupės atžvilgiu (pvz. padidėjusį uždelstų mokėjimų skaičių arba padidėjusį kredito kortelių skolininkų, išnaudojusių kredito limitą ir kas mėnesį mokančių minimalias sumas, skaičių);

arba

ii) valstybines arba vietos ekonomikos sąlygas, tiesiogiai susijusias su įsipareigojimų nevykdymu šios turto grupės atžvilgiu (pvz. nedarbo lygio padidėjimą skolininkų geografinėje teritorijoje, atitinkamos teritorijos turto kainų kritimą dėl hipotekų, naftos kainų kritimą dėl paskolų naftos gamintojams ar nepalankius pramonės sąlygų pokyčius, neigiamai veikiančius skolintojus, susijusius su šia turto grupe).

60. Aktyviosios rinkos išnykimas dėl to, kad šio ūkio subjekto finansinėmis priemonėmis viešai nebeprekiaujama, nėra vertės sumažėjimo įrodymas. Ūkio subjekto kreditingumo įvertinimo pablogėjimas pats savaime taip pat nėra vertės sumažėjimo įrodymas, nors gali tokiu tapti, vertinant jį drauge su kita turima informacija. Finansinio turto tikrosios vertės sumažėjimas žemiau jo savikainos arba amortizuotos savikainos nebūtinai įrodo turto vertės sumažėjimą (pavyzdžiui, investicijos į skolos priemonę tikrosios vertės kritimas dėl nerizikinės palūkanų normos augimo).

61. Be 59 paragrafe išvardintų įvykių tipų, objektyvūs investicijos į nuosavybės priemonę vertės sumažėjimo įrodymai apima informaciją apie išleidėjo technologinės, rinkos, ekonominės arba teisinės aplinkos reikšmingus pokyčius, kurių poveikis neigiamas, ir rodo, kad investicija į nuosavybės priemonę gali neatsipirkti. Žymus arba užsitęsęs investicijos į nuosavybės priemonę tikrosios vertės sumažėjimas žemiau jos savikainos taip pat yra objektyvus vertės sumažėjimo įrodymas.

62. Kai kuriais atvejais stebėjimais pagrįsti duomenys, reikalingi finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolio sumai įvertinti, gali būti riboti arba nebe visiškai tinkami dabartinėmis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, taip gali atsitikti, kai skolininkas turi finansinių sunkumų, o ankstesnių duomenų apie panašius skolininkus yra nedaug. Tokiais atvejais ūkio subjektas turi įvertinti vertės sumažėjimo nuostolio sumą, remdamasis savo patirtimi ir sprendimu. Panašiai ūkio subjektas remiasi savo patirtimi ir sprendimu, pritaikydamas finansinio turto grupei stebėjimu pagrįstą informaciją taip, kad ši atspindėtų dabartines aplinkybes (žr. AG89 paragrafą). Pagrįstų įvertinimų naudojimas yra esminė finansinės atskaitomybės sudarymo dalis ir netrukdo jos patikimumui.

Finansinis turtas, apskaitomas amortizuota savikaina

63. ***Jeigu yra objektyvių įrodymų, kad sumažėjo paskolų, gautinų sumų arba iki termino laikomų investicijų, apskaitomų amortizuota savikaina, vertė, tuomet nuostolio suma vertinama kaip skirtumas tarp turto balansinės vertės ir įvertintų būsimųjų pinigų srautų (neįtraukiant būsimų kredito nuostolių, kol jie nepatirti), diskontuotų taikant pradinę faktinę šio finansinio turto palūkanų normą (t.y. faktinę palūkanų normą, apskaičiuotą pirminio pripažinimo metu), dabartinės vertės. Turto balansinė vertė turi būti sumažinama tiesiogiai arba per nuvertėjimo sąskaitą. Nuostolio suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

64. Ūkio subjektas visų pirma įvertina objektyvių vertės sumažėjimo įrodymų buvimą individualiai kiekvieno atskirai reikšmingo finansinio turto atžvilgiu, o kiekvieno atskirai nereikšmingo turto atžvilgiu – individualiai arba bendrai (žr. 59 paragrafą). Jeigu ūkio subjektas nustato, kad nėra jokių objektyvių įrodymų dėl individualiai vertinamo finansinio turto vertės sumažėjimo (nepriklausomai nuo to, ar tas turtas reikšmingas, ar ne), tuomet jis įtraukia tokį turtą į finansinio turto grupę su panašia kredito rizikos charakteristika ir galimą vertės sumažėjimą įvertina bendrai. Individualiai įvertintas dėl galimo vertės sumažėjimo turtas, kurio atžvilgiu nuostolis dėl vertės sumažėjimo buvo pripažintas arba tebėra pripažįstamas, neįtraukiamas į bendrą vertės sumažėjimo įvertinimą.

65. ***Jeigu vėlesniu atskaitomybės laikotarpiu nuostolis dėl vertės sumažėjimo mažėja, ir tai gali būti objektyviai siejama su įvykiu, įvykusiu jau po vertės sumažėjimo pripažinimo (pvz., pagerėjusiu skolininko kreditingumu), tuomet anksčiau pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti panaikinamas tiesiogiai arba koreguojant nuvertėjimo sąskaitą. Panaikinus nuostolį, finansinio turto balansinė vertė neturi viršyti jo amortizuotos savikainos, tokios, kokia būtų buvusi vertės sumažėjimo***

▼M2

panaikinimo dieną, jeigu nebūtų buvęs pripažintas joks vertės sumažėjimas. Nuostolio panaikinimo suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolio ataskaitoje).

Finansinis turtas, apskaitomas savikaina

66. ***Jeigu yra objektyvių įrodymų, kad yra sumažėjo nekotiruotos nuosavybės priemonės, neapskaitomos tikrąja verte (nes jos tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti), vertė arba išvestinio turto, siejamo su tokia nekotiruota nuosavybės priemone (ir už kurį turi būti atsiskaitoma tą priemonę pristatant) vertė, šio nuostolio suma vertinama kaip skirtumas tarp finansinio turto balansinės vertės ir jo įvertintų būsimųjų pinigų srautų, diskontuotų dabartine panašaus finansinio turto grąžinamųjų išmokų rinkos norma, dabartinės vertės (žr. 46 paragrafo c) punktą ir A priedėlio AG80 ir AG81 paragrafus). Tokie nuostoliai dėl vertės sumažėjimo neturi būti panaikinami.***

Pardavimui skirtas finansinis turtas

67. ***Kai pardavimui skirto finansinio turto tikrosios vertės sumažėjimas yra tiesiogiai priskiriamas nuosavybei, be to, atsiranda objektyvių įrodymų apie turto vertės sumažėjimą (žr. 59 paragrafą), tuomet kaupiamasis nuostolis, buvęs tiesiogiai priskirtas nuosavybei, turi būti pašalinamas iš nuosavybės ir pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje, net jeigu finansinio turto pripažinimas nenutraukiamas.***

68. ***Kaupiamojo nuostolio suma, pašalinama iš nuosavybės ir pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje pagal 67 paragrafą, turi būti nustatoma kaip skirtumas tarp įsigijimo savikainos (grynasis atlygis ir grynoji amortizacijos suma) ir dabartinės tikrosios vertės, atimant bet kokį šio finansinio turto vertės sumažėjimo nuostolį, anksčiau buvusį pripažintą pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

69. ***Investicijos į nuosavybės priemonę, kuri klasifikuojama kaip skirta pardavimui, pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažįstami vertės sumažėjimo nuostoliai neturi būti panaikinami per pelno (nuostolio) ataskaitą.***

70. ***Jeigu vėlesniu atskaitomybės laikotarpiu skolos priemonės, klasifikuojamos kaip skirtos pardavimui, tikroji vertė padidėja, ir šis padidėjimas gali būti objektyviai susietas su įvykiu, įvykusiu jau pripažinus vertės sumažėjimo nuostolį pelno (nuostolio) ataskaitoje, tuomet vertės sumažėjimo nuostolis turi būti panaikinamas, panaikinimo sumą pripažįstant pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

APSIDRAUDIMAS NUO RIZIKOS

71. ***Jeigu apsidraudimo priemonę ir apsidraudimo straipsnį sieja įvardinti apsidraudimo santykiai, apibūdinami 85-88 paragrafuose ir A priedėlio AG102-AG104 paragrafuose, tuomet apsidraudimo priemonės ir apsidraudimo straipsnio pelnas arba nuostolis apskaitomi pagal 89-102 paragrafus.***

Apsidraudimo priemonės

Apsidraudimo priemonės

72. Šiame Standarte neribojamos aplinkybės, kada išvestinė priemonė gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė, jeigu įvykdomos 88 paragrafe išdėstytos sąlygos. Išimtis daroma kai kuriems parduotiems pasirinkimo sandoriams (žr. A priedėlio AG94 paragrafą). Tačiau neišvestinis finansinis turtas arba įsipareigojimas gali būti įvardijamas kaip apsidraudimo priemonė tik apsidraudžiant nuo užsienio valiutos rizikos.

73. Apsidraudimo sandorių apskaitoje apsidraudimo priemonėmis gali būti įvardijamos tik tos priemonės, apimančios šalį, kuri yra išorės šalis atskaitomybę teikiančiojo ūkio subjekto (t.y. grupės, segmento arba individualaus ūkio subjekto, kurio(s) atskaitomybė sudaroma) atžvilgiu. Nors atskira konsoliduotos įmonių grupės įmonė arba atskiro ūkio subjekto vidaus padaliniai gali sudaryti apsidraudimo sandorius su kitomis grupės įmonėmis arba vidaus padaliniais, konsolidavimo metu visi tokie vidiniai sandoriai eliminuojami. Todėl grupės konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje tokie apsidraudimo sandoriai neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau jie gali tenkinti apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus individualioje arba atskiroje grupės vidaus įmonės arba segmento atskaitomybėje, jeigu yra sudaryti su šalimi, kuri yra išorės šalis tos atskiros įmonės arba segmento atžvilgiu.

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:

▼M2

a) pasirinkimo sandorio sutarties vidinės vertės ir laiko vertės atskyrimas, įvardijant 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. Dinamiškos apsidraudimo strategijos atveju, įvertinant tiek pasirinkimo sandorio vidinę, tiek laiko vertę, gali būti taikoma apsidraudimo sandorių apskaita.

75. Apsidraudimo sandorio apsidraudimo priemone gali būti įvardijama visos apsidraudimo priemonės proporcinga dalis – pvz., 50 procentų sąlyginės sumos. Tačiau apsidraudimo santykių negalima įvardyti vien tik tai laikotarpio daliai, kada apsidraudimo priemonė dar yra nepadengta.

76. Viena apsidraudimo priemonė gali būti įvardijama apsidraudimu nuo daugiau negu vienos rūšies rizikos, jeigu: a) rizikos rūšis, nuo kurių apsidrausta, galima aiškiai išskirti; b) galima aiškiai parodyti apsidraudimo veiksmingumą; ir c) įmanoma užtikrinti, kad apsidraudimo priemonė ir skirtingos rizikos padėtys bus išskirtos ir įvardintos.

77. Dvi arba daugiau išvestinės priemonės ar jų proporcingos dalys (o valiutos rizikos apsidraudimo atveju – dvi arba daugiau neišvestinių priemonių ar jų proporcingų dalių, arba išvestinių ir neišvestinių priemonių ar jų proporcingų dalių derinys) gali būti sujungtos ir bendrai įvardijamos apsidraudimo priemone; taip pat ir tada, kai su vienomis išvestinėmis priemonėmis susijusi(-ios) rizika(-os) yra užskaitoma(-os) su kitomis išvestinėmis priemonėmis susijusia(-ių) rizika(-ų). Tačiau palūkanų normos intervalas arba kita išvestinė priemonė, jungianti parduotą pasirinkimo sandorį ir nupirktą pasirinkimo sandorį, neatitinka apsidraudimo priemonės kriterijų, jei savo esme ji yra grynasis parduotas pasirinkimo sandoris (už kurį gaunamas grynasis perviršis). Ir panašiai, dvi arba daugiau priemonių (ar jų proporcingų dalių) gali būti įvardijamos apsidraudimo priemone tik tuo atveju, jeigu nė viena iš jų nėra parduotas pasirinkimo sandoris arba grynasis parduotas pasirinkimo sandoris.

Apdraustieji straipsniai

Kvalifikuojami straipsniai

78. Apsdraustuoju straipsniu gali būti pripažintasis turtas arba įsipareigojimas, nepripažintasis tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris arba grynoji investicija į užsienyje veikiančią įmonę. Apsdraustuoju straipsniu gali būti: a) pavienis turtas, įsipareigojimas, tvirtas pasižadėjimas, labai tikėtinas prognozuojamas sandoris arba grynoji investicija į užsienyje veikiančią įmonę, b) turto, įsipareigojimų, tvirtų pasižadėjimų, labai tikėtinų prognozuojamų sandorių arba grynųjų investicijų į užsienyje veikiančią įmonę grupė, pasižyminti panašiomis rizikos charakteristikomis, arba c) grupės apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju, finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, besidalijančių rizika, nuo kurios jie yra apsidraudžiami, grupės dalis.

79. Kitaip negu paskolos ir gautinos sumos, iki termino laikoma investicija negali būti straipsniu, skirtu apsidrausti nuo palūkanų normos rizikos arba išankstinio mokėjimo rizikos, nes, investiciją įvardijant laikoma iki termino reiškia, kad būtina ją išlaikyti, iki termino neatsižvelgiant į tokios investicijos tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčius, priskirtinus palūkanų normų pasikeitimams. Tačiau iki termino laikoma investicija gali būti straipsnis, apdraudžiantis nuo užsienio valiutų keitimo kursų pokyčių rizikos ir kredito rizikos.

▼M11

80. Apdraudimo sandorių apskaitoje apdraustaisiais straipsniais gali būti įvardijamas tik tas turtas, įsipareigojimai, tvirti pasižadėjimai arba labai tikėtini prognozuojami sandoriai, į kuriuos įsitraukia išorės šalis (apsidraudžiančiojo ūkio subjekto atžvilgiu). Tai reiškia, kad apdraudimo sandorių apskaita gali būti taikoma tos pačios grupės įmonių arba segmentų sudaromiems sandoriams tik šių įmonių ar segmentų individualiose arba atskirose finansinėse ataskaitose, o ne konsoliduotoje grupės finansinėje atskaitomybėje. Gali būti išimtis, kai grupės vidaus piniginio straipsnio (pvz., gautino/mokėtino tarp dviejų dukterinių įmonių) užsienio valiutos rizika konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje gali atitikti apdraustojo straipsnio kriterijus, jeigu dėl užsienio valiutos keitimo kursų gaunamas pelnas arba nuostolis nėra visiškai eliminuojamas konsoliduojant, vadovaujantis 21 TAS *Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams*. Vadovaujantis 21 TAS, grupės vidaus piniginių straipsnių pelnas arba nuostoliai dėl užsienio valiutos keitimo kurso nėra visiškai eliminuojami konsolidavimo metu tada, kai dvi grupės įmonės, kurių funkcinės valiutos skiriasi, pasikeičia piniginiu straipsniu. Be to, labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika konsoliduotoje finan-

▼**M11**

sinėje atskaitomybėje gali atitikti apdraustojo straipsnio kriterijus su sąlyga, kad sandoris yra išreikštas kita, o ne funkcine tame sandoryje dalyvaujančio ūkio subjekto valiuta ir užsienio valiutos rizika padarys įtaką konsoliduotam pelnui arba nuostoliui.

▼**M2**

Finansinių straipsnių įvardijimas apdraustaisiais straipsniais

81. Jeigu finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas yra apdraudimo straipsnis atsižvelgiant į rizikas, susijusias tik su jo pinigų srautų 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 apdraudimo veiksmingumą. Pavyzdžiui, turto arba įsipareigojimo, už kurį mokamos palūkanos, identifikuojama ir atskirai įvertinama palūkanų normos rizikos dalis gali būti įvardijama apdraustąja rizika (pvz., nerizikinė palūkanų norma arba visos apdraustajai finansinei priemonei būdingos palūkanų normos rizikos pagrindinis palūkanų normos komponentas).

81A. Finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio tikrosios vertės apdraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju (ir tik šiuo atveju) apdraustoji dalis gali būti įvardijama valiutos suma (pvz. dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų), o ne atskiru turtu (ar įsipareigojimais). Nors siekiant valdyti riziką, į portfelį gali būti įtraukti tiek turtas, tiek įsipareigojimai, tačiau įvardijamoji suma turi būti turto suma arba įsipareigojimų suma. Grynosios sumos, jungiančios turtą ir įsipareigojimus, toks įvardijimas neleidžiamas. Ūkio subjektas gali apsidrausti nuo dalies palūkanų normos rizikos, siejamos su įvardytąja suma. Pavyzdžiui, portfelio su turtu, už kurį reikia mokėti iš anksto, apsidraudimo atveju ūkio subjektas gali apsidrausti tikrosios vertės pokytį, priskirtiną apsidraustosios palūkanų normos pokyčiui, daugiau pagal tikėtinas, o ne sutartine kainų keitimosi datas. […]

Nefinansinių straipsnių įvardijimas apdraustaisiais straipsniais

82. ***Jeigu apdraudžiamasis apdraudimo straipsnis yra nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas, jis turi būti įvardijamas apdraudimo straipsniu dėl: a) užsienio valiutos rizikos arba b) visas, nuo visų rizikos rūšių, jeigu sunku išskirti ir vertinti atitinkamą pinigų srautų arba tikrosios vertės pokyčių dalį, priskirtiną specifinei rizikai, kitokiai, negu užsienio valiutos rizika.***

Straipsnių grupių įvardijimas apdraustaisiais straipsniais

83. Panašus turtas arba panašūs įsipareigojimai turi būti sujungiami ir apsidraudžiami kaip bendra grupė tik tada, jeigu atskiriems turto arba įsipareigojimų straipsniams grupėje priklauso rizika, dėl kurios sudaromas apdraudimas. Be to, tikrosios vertės pokytis, priskirtinas kiekvieno atskiro grupės apdraudimo nuo rizikos straipsniui, turėtų būti apytikriai proporcingas bendram tikrosios vertės pokyčiui dėl rizikos, nuo kurios ši straipsnių grupė apsidrausta.

84. Kadangi ūkio subjektas, įvertindamas apsidraudimo veiksmingumą, lygina apsidraudimo priemonės (arba panašių apsidraudimo priemonių grupės) tikrosios vertės arba pinigų srauto pokytį su apdraustojo straipsnio (arba panašių apdraustųjų straipsnių grupės) tikrosios vertės arba pinigų srauto pokyčiu, apsidraudimo priemonės lyginimas su bendrąja grynąja padėtimi (pavyzdžiui, sudedant visą fiksuotos normos turtą su visais fiksuotos normos ir panašaus galiojimo termino įsipareigojimais), o ne su konkrečiu apsidraustuoju straipsniu, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų.

Apsidraudimo sandorių apskaita

85. Apskaitant apsidraudimo sandorius, pripažįstamas apsidraudimo priemonės ir apdraudžiamojo straipsnio tikrųjų verčių pasikeitimų tarpusavio užskaitos poveikis pelnui arba nuostoliui.

86. ***Apsidraudimo santykiai yra trijų tipų:***

a) ***tikrosios vertės apsidraudimo sandoris:apsidraudimas nuo pripažintojo turto ar įsipareigojimo, nepripažintojo tvirto pasižadėjimo arba apibrėžtos tokio turto, įsipareigojimo ar tvirto pasižadėjimo dalies galimų tikrosios vertės pokyčių, kurie priskirtini tam tikrai rizikai ir gali turėti įtakos pelnui arba nuostoliui.***

b) ***pinigų srautų apsidraudimo sandoris: apsidraudimas nuo pinigų srautų kintamumo, kuris: i) priskirtinas tam tikrai rizikai, siejamai su pripažintuoju turtu ar įsipareigojimu (pavyzdžiui, visais arba kai kuriais būsimais skolos su kintančia palūkanų norma palūkanų mokėjimais) arba su labai tikėtinu prognozuojamu sandoriu ir (ii) galėtų paveikti pelną arba nuostolį.***

c) ***grynosios investicijos į užsienio įmonę apsidraudimo sandoris, apibūdinta 21 TAS.***

▼M2

87. Tvirto pasižadėjimo apsidraudimas nuo užsienio valiutos rizikos gali būti apskaitomas kaip tikrosios vertės apsidraudimas ar pinigų srauto apsidraudimas.

88. ***Apsidraudimo santykiai atitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, nurodytusl 89-102 paragrafuose tada, ir tik tada, jeigu vykdomos visos žemiau nurodytos sąlygos.***

a) ***apsidraudimo pradžioje parengiamas formalus apsidraudimo santykių, ūkio subjekto rizikos valdymo tikslų ir apsidraudimo strategijos nustatymas ir dokumentavimas. Toks dokumentavimas turi apimti apsidraudimo priemonės, apdraudžiamojo straipsnio arba sandorio identifikavimą, rizikos, nuo kurios apsidraudžiama, pobūdį ir tai, kaip šis ūkio subjektas rengiasi įvertinti apsidraudimo priemonės veiksmingumą užskaityti apdraustojo straipsnio tikrosios vertės arba pinigų srauto pokyčius, priskirtinus rizikai, nuo kurios apsidraudžiama.***

b) ***Tikimasi, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas (žr. A Priedėlio AG105-AG113 paragrafus) siekiant tikrosios vertės arba pinigų srautų, priskirtinų rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, pokyčių užskaitymo ir laikantis rizikos valdymo strategijos, pačioje pradžioje dokumentuotos tų konkrečių apsidraudimo santykių atžvilgiu.***

c) ***Apsidraudžiant pinigų srautus, prognozuojamasis sandoris, esantis apsidraudimo objektu, turi būti labai tikėtinas ir susijęs su pinigų srautų kitimų, galinčių paveikti pelną arba nuostolį, rizika.***

d) ***Apsidraudimo sandorio veiksmingumą galima patikimai įvertinti, t.y. galima patikimai įvertinti apdraustojo straipsnio tikrąją vertę arba pinigų srautus, priskirtinus rizikai, nuo kurios apsidrausta, ir apsidraudimo priemonės tikrąją vertę (nurodymus, kaip nustatyti tikrąją vertę, žr. 46 ir 47 paragrafuose bei A Priedėlio AG80 ir AG81 paragrafuose).***

e) ***Apsidraudimo sandoris vertinamas pagal pastovų pagrindą, nustatant, kad per visus finansinės atskaitomybės laikotarpius, kurių atžvilgiu buvo nustatytas šis apsidraudimas, jis buvo labai veiksmingas.***

Tikrosios vertės apsidraudimo sandoriai

89. ***Jeigu tikrosios vertės apsidraudimo sandoris per visą atskaitomybės laikotarpį atitinka 88 paragrafe nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitomas:***

a) ***pelnas arba nuostolis dėl apsidraudimo priemonės pakartotino įvertinimo tikrąja verte (išvestinės apsidraudimo priemonės atveju), o užsienio valiutos komponento balansine verte pagal 21 TAS (neišvestinės apsidraudimo priemonės atveju) turi būti įtraukiamas į pelno (nuostolio) ataskaitą;***

ir

b) ***apsidraustojo straipsnio pelnu arba nuostoliu, priskirtinu rizikai, nuo kurios buvo apsidrausta, turi būti koreguojama apdraustojo straipsnio balansinė vertė ir ji turi būti įtraukiama į pelno (nuostolio) ataskaitą. Tai taikoma, jeigu apdraustasis straipsnis kitu atveju vertinamas savikaina. Pelno arba nuostolio, priskirtino rizikai, nuo kurios buvo apsidrausta įtraukimas į pelno (nuostolio) ataskaitą tinkamas tada, jeigu apdraustasis straipsnis yra pardavimui skirtas finansinis turtas.***

89A. Apsidraudžiant finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio dalies tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik tokio apsidraudimo atveju) 89 paragrafo b) punkto reikalavimas gali būti tenkinamas pateikiant pelną arba nuostolį, priskirtiną apdraustajam straipsniui, vienu iš šių būdų:

a) viena atskira straipsnio eilute turto dalyje – tais kainų keitimosi laikotarpiais, kada apdraustasis straipsnis yra turtu; arba

b) viena atskira straipsnio eilute įsipareigojimų dalyje – tais kainų keitimosi laikotarpiais, kada apdraustasis straipsnis yra įsipareigojimu.

Atskiros straipsnių eilutės, nurodytos aukščiau pateiktuose a) ir b) punktuose, turi būti pateikiamos greta finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų. Šiose straipsnių eilutėse esančios sumos turi būti pašalinamos iš balanso tada, kai nutraukiamas turto arba įsipareigojimų, su kuriais jos yra susijusios, pripažinimas.

90. Jeigu apsidrausta tik nuo tam tikrų rizikos rūšių, priskirtinų apsidraustajam straipsniui, tuomet pripažįstami apsidraustojo straipsnio tikrosios vertės pokyčiai, nesiejami su tokia rizika, pripažįstami 55 paragrafe nurodyta tvarka.

▼M2

91. ***Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti 89 paragrafe nurodytą apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu:***

a) ***baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas arba ji parduodama, panaikinama arba panaudojama (šiuo atveju, apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pavertimas kita apsidraudimo priemone nėra jos galiojimo laiko baigimasis arba panaikinimas, jei toks pakeitimas arba pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuose nurodytos apsidraudimo strategijos dalis);***

b) ***apsidraudimas nebetenkina apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų pagal 88 paragrafą;***

arba

c) ***ūkio subjektas panaikina priskyrimą.***

92. ***Bet koks apsidraustosios finansinės priemonės, vertinamos amortizuota savikaina, balansinės vertės koregavimas, kylantis dėl 89 paragrafo b) punkte nurodytos priežasties (o portfelio apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju, 89A paragrafe apibūdintas atskiros balanso straipsnio eilutės koregavimas) turi būti amortizuojamas pelno arba nuostolio atžvilgiu. Amortizavimas gali prasidėti iškart po koregavimo, ir ne vėliau negu tada, kai apdraustąjį straipsnį bus nustota koreguoti dėl jo tikrosios vertės pokyčių, priskirtinų rizikai, nuo kurios apsidrausta. Koregavimas grindžiamas perskaičiuota faktine palūkanų norma amortizacijos pradžios dieną. Tačiau, jeigu, apsidraudus finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų portfelio tikrąją vertę nuo palūkanų normos rizikos (ir tik šiuo apsidraudimo atveju), amortizavimas naudojant perskaičiuotą faktinę palūkanų normą yra neįmanomas, tuomet koregavimo suma turi būti amortizuojama naudojant tiesinį metodą. Koregavimo suma turi būti visiškai amortizuojama iki finansinės priemonės galiojimo pabaigos, o portfelio apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju - iki atitinkamų kainų keitimosi laiko pabaigos.***

93. Kai nepripažintasis tvirtas pasižadėjimas įvardijamas apsidraustuoju straipsniu, vėlesnis kaupiamasis šio tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytis, priskirtinas rizikai, nuo kurios apsidrausta, pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu, o jo atitinkamas vertės pokytis pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje (žr. 89 b) paragrafo punktą). Apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokyčiai taip pat pripažįstami pelno (nuostolio) ataskaitoje.

94. Kada ūkio subjektas prisiima tvirtą pasižadėjimą (esantį apdraustuoju straipsniu su apsidrausta tikrąja verte) įsigyti turtą arba prisiimti įsipareigojimą, tuomet turto arba įsipareigojimo, atsirandančio dėl ūkio subjekto prisiimto tvirto pasižadėjimo, pradinė balansinė vertė pakoreguojama taip, kad apimtų kaupiamąjį tvirto pasižadėjimo tikrosios vertės pokytį, priskirtiną rizikai, nuo kurios apsidrausta, ir pripažintą balanse.

Pinigų srautų apsidraudimo sandoriai

95. ***Jei pinigų srautų apsidraudimo sandoriai per visą atskaitomybės laikotarpį atitinka 88 paragrafe nurodytas sąlygas, jis turi būti apskaitomas:***

a) ***ta apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio dalis, kuri, kaip nustatyta, yra veiksmingas apsidraudimo sandoris (žr. 88 paragrafą), turi būti pripažįstama tiesiogiai nuosavybėje, parodant nuosavybės pokyčių ataskaitoje (žr. 1 TAS);***

ir

b) ***neveiksmingoji apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio dalis turi būti pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje.***

96. Detaliau pinigų srautų apsidraudimas apskaitomas taip:

a) atskira nuosavybės sudedamoji dalis, siejama su apdraustuoju straipsniu, koreguojama iki mažesnės iš šių (absoliučių) sumų:

i) nuo apsidraudimo sandorio pradžios sukaupto apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio;

ir

ii) apdraustojo straipsnio tikėtinų būsimųjų pinigų srautų tikrosios vertės (dabartinės vertės) sukaupto pokyčio nuo apsidraudimo pradžios;

b) bet koks likęs apsidraudimo priemonės arba jos įvardyto komponento (nesančio veiksminga apsidraudimo priemone) pelnas ar nuostolis įtraukiamas į pelno (nuostolio) ataskaitą;

ir

c) jeigu ūkio subjekto dokumentuotoje rizikos valdymo strategijoje, skirtoje konkrečiam apsidraudimo sandoriui, įvertinant apsidraudimo veiksmingumą neįtraukiama tam tikra apsidraudimo priemonės sudeda-

▼M2

moji pelno arba nuostolio arba susijusių pinigų srautų dalis (žr. 74, 75 paragrafus ir 88 paragrafo punktą a)), ši neįtraukta sudedamoji pelno arba nuostolio dalis pripažįstama pagal 55 paragrafą.

97. ***Jeigu prognozuojamo apsidraudimo sandorio atveju vėliau pripažįstamas finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, tuomet susijęs pelnas arba nuostolis, buvęs pripažintas tiesiogiai nuosavybėje pagal 95 paragrafą, turi būti perklasifikuojamas į pelną arba nuostolį tuo pačiu laikotarpiu arba tais laikotarpiais, kada įgytasis turtas ar prisiimtasis įsipareigojimas veikia pelną arba nuostolį (pvz. laikotarpiais, kai pripažįstamos pajamos arba sąnaudos dėl palūkanų). Tačiau jeigu ūkio subjektas nesitiki viso arba dalies nuostolio, pripažinto tiesiogiai nuosavybėje, atgauti per vieną arba daugiau būsimųjų atskaitomybės laikotarpių, tuomet sumą, kurios nebesitiki atgauti, jis turi perklasifikuoti pelnu arba nuostoliu.***

98. ***Jeigu prognozuojamo apsidraudimo sandorio atveju vėliau pripažįstamas nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas, arba prognozuojamas sandoris dėl nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo tampa tvirtu pasižadėjimu, kuriam taikomas tikrosios vertės apsidraudimas, tuomet reikia taikyti vieną iš žemiau pateiktų punktų, a) arba b):***

a) ***Ūkio subjektas susijusį pelną arba nuostolį, buvusį tiesiogiai pripažintą nuosavybe pagal 95 paragrafą, turi perklasifikuoti pelnu arba nuostoliu tuo pačiu atskaitomybės laikotarpiu arba tais laikotarpiais, kada įgytasis turtas arba prisiimtasis įsipareigojimas veikia pelną arba nuostolį (pvz., laikotarpiais, kai yra pripažįstamos nusidėvėjimo sąnaudos arba pardavimo savikaina). Tačiau jeigu ūkio subjektas nesitiki viso arba dalies nuostolio, tiesiogiai pripažinto nuosavybe, atgauti per vieną arba daugiau būsimųjų atskaitomybės laikotarpių, tuomet sumą, kurios nebesitiki atgauti, jis turi perklasifikuoti pelnu arba nuostoliu.***

b) ***Susijusį pelną arba nuostolį, buvusį pripažintą tiesiogiai nuosavybėje pagal 95 paragrafą, jis iš ten pašalina ir įtraukia į turto arba įsipareigojimo pradinę savikainą ar kitą balansinę vertę.***

99. ***Ūkio subjektas turi pasirinkti 98 paragrafo punktą a) arba b) savo apskaitos politika ir taikyti jį nuosekliai visiems apsidraudimo sandoriams, su kuriais siejamas 98 paragrafas.***

100. ***Pinigų srautų apsidraudimų, neaptariamų 97 ir 98 paragrafuose, sumos, buvusios pripažintos tiesiogiai nuosavybėje, turi būti pripažįstamos ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ ataskaitoje, tuo pačiu laikotarpiu arba laikotarpiais, kada apsidraustasis prognozuojamas sandoris veikia ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ (pavyzdžiui, kai įvyksta prognozuotasis pardavimas).***

101. ***Ūkio subjektas turi perspektyviai nutraukti 95-100 paragrafuose aprašytų apsidraudimo sandorių apskaitą, jeigu atsiranda bent viena iš šių aplinkybių:***

a) ***baigiasi apsidraudimo priemonės galiojimo laikas, ji parduodama, panaikinama arba panaudojama (šiame kontekste apsidraudimo priemonės pakeitimas arba pratęsimas kita apsidraudimo priemone nelaikomas jos galiojimo pabaiga arba panaikinimu, jei toks pakeitimas arba pratęsimas yra ūkio subjekto dokumentuotos apsidraudimo strategijos dalis). Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, tebepripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to atskaitomybės laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 paragrafo punktą a)), turi išlikti atskirai pripažįstamas nuosavybėje tol, kol įvyks prognozuojamasis sandoris. Sandoriui įvykus, taikomas 97, 98 arba 100 paragrafas.***

b) ***Apsidraudimas nebetenkina 88 paragrafe nurodytų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Šiuo atveju sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, tebepripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to atskaitomybės laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 paragrafo punktą a)), turi išlikti atskirai pripažįstamas nuosavybėje tol, kol įvyks prognozuojamasis sandoris. Sandoriui įvykus, taikomas 97, 98 arba 100 paragrafas.***

c) ***Nebesitikima, kad įvyks prognozuotasis sandoris. Šiuo atveju bet koks susijęs sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, tebepripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo to laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 paragrafo punktą a)), turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Gali būti išlikusi prognozuojamojo sandorio, kuris nebėra labai tikėtinas (žr. 88 paragrafo punktą c)), nedidelė tikimybė.***

d) ***Ūkio subjektas panaikina įvardijimą (priskyrimą). Prognozuojamo sandorio apsidraudimo metu sukauptas apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, tebepripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje nuo***

▼M2

to atskaitomybės laikotarpio, kada apsidraudimas buvo veiksmingas (žr. 95 paragrafo punktą a)), turi išlikti atskirai pripažįstamas nuosavybėje tol, kol prognozuojamasis sandoris įvyks arba kol išnyks jo tikimybė. Sandoriui įvykus, taikomas 97, 98 arba 100 paragrafas. Jeigu sandorio nebesitikima, sukauptas pelnas arba nuostolis, buvęs pripažintas tiesiogiai nuosavybėje, turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje.

Grynosios investicijos apsidraudimo sandoriai

102. *Grynosios investicijos į užsienio įmonę apsidraudimo sandorių, įskaitant piniginio straipsnio, apskaitomo kaip grynosios investicijos dalis, apsidraudimą (žr. 21 TAS), apskaita yra panaši į pinigų srautų apsidraudimo apskaitą:*

a) *apsidraudimo priemonės pelno arba nuostolio dalis, nustatyta kaip veiksmingas apsidraudimo sandoris (žr. 88 paragrafą), turi būti pripažįstama tiesiogiai nuosavybėje nuosavybės pokyčių ataskaitoje (žr. 1 TAS);*

ir

b) *neveiksmingoji dalis turi būti pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje.*

Apsidraudimo priemonės pelnas arba nuostolis, siejamas su veiksmingąja apsidraudimo dalimi ir tiesiogiai pripažįstamas nuosavybe, turi būti pripažintas pelno (nuostolio) ataskaitoje tada, kai bus perleista užsienyje veikianti įmonė.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

103. *Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą (įskaitant pataisymus, išleistus 2004 m. kovo mėn.) metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Leidžiamas ankstesnis Standarto taikymas. Ūkio subjektas neturi taikyti šio Standarto (nei pataisymų, išleistų 2004 m. kovo mėn.) metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems prieš 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis kartu netaiko 32 TAS (išleisto 2003 m. gruodžio mėn.) Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.*

▼M12

103B. *2005 m. rugpjūčio mėn. paskelbtose* Finansinių garantijų sutartyse *(39 TAS ir 4 TFAS pakeitimai) buvo iš dalies pakeisti 2 paragrafo e ir h punktai, 4, 47 ir AG4 paragrafai, papildomai įtrauktas AG4A paragrafas, o 9 paragrafe įterptas naujas finansinių garantijų sutarčių apibrėžimas ir išbrauktas 3 paragrafas. Šias pataisas ūkio subjektai taiko finansiniams metams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama pataisas taikyti anksčiau. Jeigu ūkio subjektas šias pataisas taiko ankstesniems laikotarpiams, jis tai nurodo ir kartu taiko susijusias 32 TAS ir 4 TFAS pataisas.*

▼M2

104. *Šis Standartas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus 105-108 paragrafuose nurodytus atvejus. Anksčiausiojo pateikto atskaitomybės laikotarpio pradinis nepaskirstytojo pelno likutis, taip pat visos kitos lyginamosios sumos turi būti koreguojamas(-os) taip, tarsi šis Standartas būtų buvęs taikomas visada, jeigu informacijos pataisymas nėra neįmanomas. Jeigu pataisymas neįmanomas, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą ir nurodyti informacijos pataisymų mastą.*

105. *Kai šis Standartas taikomas pirmą kartą, ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą įvardyti finansiniu turtu ar finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikraja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba skiriamu pardavimui, nepaisant 9 paragrafo reikalavimo tokį įvardijimą atlikti pirminio pripažinimo metu. Bet kokio tokio finansinio turto, įvardijamo skirtu pardavimui, visus sukauptus tikrosios vertės pokyčius ūkio subjektas turi pripažinti atskiru nuosavybės komponentu tol, kol įvyks pripažinimo nutraukimas arba sumažės vertė – tada ūkio subjektas sukauptąjį pelną arba nuostolį turi perkelti į pelno (nuostolio) ataskaitą. Kiekvienos finansinės priemonės, įvardijamos tikraja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba skiriamos pardavimui, atžvilgiu ūkio subjektas turi:*

a) *pataisyti finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą, lyginamosiose finansinėse ataskaitose naujai juos įvardydamas;*

ir

b) *atskleisti finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, priskiriamų kiekvienai kategorijai, tikrąją vertę bei jų klasifikaciją ir balansinę vertę ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse.*

▼M2

106. ***Išskyrus 107 paragrafe leidžiamą išimtį, ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 15-37 paragrafuose ir A Priedėlio AG36-AG52 paragrafuose nurodytus pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Atitinkamai, jeigu ūkio subjektas nutraukė finansinio turto pripažinimą pagal 39 TAS (persvarstytą 2000 m.) dėl iki 2004 m. sausio 1 d. įvykusio sandorio, o pagal šį Standartą turto pripažinimas nebūtų buvęs nutrauktas, jis neturi iš naujo pripažinti šio turto.***

107. ***Nepaisydamas 106 paragrafo, ūkio subjektas gali taikyti 15-37 paragrafuose ir A Priedėlio AG36-AG52 paragrafuose pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus retrospektyviai nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, kuri būtų reikalinga norint taikyti 39 TAS turtui arba įsipareigojimams, kurių pripažinimas nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta šių sandorių pirminės apskaitos metu.***

▼M8

107A. ***Nepaisant 104 paragrafo, ūkio subjektas gali taikyti AG76 ir AG76A paragrafų paskutinio sakinio reikalavimus; jie taikomi vienu iš šių būdų:***

a) ***perspektyviai, atsižvelgiant į sandorius, sudarytus po 2002 m. spalio 25 d.; arba***

b) ***perspektyviai, atsižvelgiant į sandorius, sudarytus po 2004 m. sausio 1 d.***

▼M2

108. ***Ūkio subjektas neturi koreguoti nefinansinio turto ir nefinansinių įsipareigojimų balansinės vertės taip, kad iš jos išbrauktų pelną arba nuostolius, siejamus su pinigų srautų apsidraudimu ir buvusius įtrauktus į balansinę vertę prieš finansinių metų, kada šis Standartas pradėtas taikyti, pradžią. Šio Standarto pirmo pritaikymo laikotarpio pradžioje bet kokia suma, tiesiogiai pripažįstama nuosavybe dėl tvirto pasižadėjimo apsidraudimo (pagal šį Standartą laikomo tikrosios vertės apsidraudimu), turi būti perklasifikuojama turtu arba įsipareigojimu, išskyrus apsidraudimą nuo užsienio valiutos rizikos, kuris ir toliau laikomas pinigų srauto apsidraudimu.***

▼M11

108A. ***Ūkio subjektas paskutinį 80 paragrafo sakinį bei AG99A ir AG99B paragrafus taiko metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas apdraustuoju straipsniu įvardijo prognozuojamą išorės sandorį, kuris:***

a) ***išreikštas funkcine sandorį sudarančio ūkio subjekto valiuta;***

b) ***sukelia riziką, kuri padarys įtaką konsoliduotam pelnui arba nuostoliui (t. y. yra išreikštas valiuta, kuri nėra tos grupės atskaitomybės pateikimo valiuta) ir***

c) ***atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, jei nebūtų išreikštas funkcine sandorį sudarančio ūkio subjekto valiuta,***

jis gali konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje taikyti apsidraudimo sandorių apskaitą laikotarpiu (-iais) iki 80 paragrafo paskutinio sakinio bei AG99A ir AG99B paragrafų taikymo dienos.

108B. ***Ūkio subjektui nereikia taikyti AG99B paragrafo lyginamajai informacijai, susijusiai su laikotarpiais iki 80 paragrafo paskutinio sakinio ir AG99A paragrafo taikymo dienos.***

▼M2

KITŲ NUTARIMŲ PANAIKINIMAS

109. Šis Standartas pakeičia 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*", pakeistą 2000 m. spalio mėn.

110. Šis Standartas ir jį lydinčios Taikymo nuorodos pakeičia Taikymo nuorodas, išleistas ankstesniojo TASK įkurto 39 TAS Taikymo nuorodų Komiteto.

▼M2

PRIEDĖLIS A

Taikymo nuorodos

Šis priedėlis yra neatskiriama šio Standarto dalis.

Taikymas (2-7 paragrafai)

▼M3

AG1. Pagal kai kurias sutartis reikalaujama išmokų, susijusių su klimatiniais, geologiniais arba kitais aplinkos kintamaisiais. (Klimato kintamaisiais grindžiamos sutartys kartais vadinamos „oro išvestinėmis priemonėmis"). Jei tokios sutartys nepatenka į 4 TFAS „*Draudimo sutartys*" taikymo sritį, joms turi būti taikomas šis Standartas.

▼M2

AG2. Šis Standartas nekeičia reikalavimų, susijusių su išmokų darbuotojams planais, atitinkančiais 26 TAS „*Pensinio aprūpinimo planų apskaita ir atskaitomybė*", taip pat autorinėmis sutartimis, kurios priklauso nuo pardavimų arba paslaugų pajamų apimties, apskaitomomis pagal 18 TAS „*Pajamos*".

AG3. Kartais ūkio subjektas investuoja į kito ūkio subjekto išleistas nuosavybės priemones, įvardydamas jas strategine investicija ir turėdamas tikslą užmegzti arba palaikyti ilgalaikius veiklos santykius su tuo ūkiniu subjektu, į kurį investuojama. Investuotojas naudoja 28 TAS „*Investicijos į asocijuotas įmones*" tam, kad nustatytų, ar apskaita nuosavybės metodu tinkama tokiai investicijai. Panašiai investuotojas taiko ir 31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*" tam, kad nustatytų, ar tokiai investicijai taikytinas proporcingo konsolidavimo, ar nuosavybės metodas. Jeigu netinka nei nuosavybės, nei proporcingo konsolidavimo metodas, tuomet strateginei investicijai ūkio subjektas taiko šį Standartą.

▼M3

►M12 AG3A. ◄Šis Standartas taikomas draudikų finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, išskyrus teises ir įsipareigojimus, išskiriamus 2 paragrafo e) punkte, atsirandančius(-ias) pagal sutartis, kurioms taikomas 4 TFAS.

▼M12

AG4. Finansinių garantijų sutartys gali būti įvairių teisinių formų, kaip antai garantija, tam tikrų rūšių akredityvai, kredito sąlygų nevykdymo sutartis arba draudimo sutartis. Jų traktavimas apskaitoje nepriklauso nuo jų teisinės formos. Toliau pateikiami tinkamo traktavimo pavyzdžiai (žr. 2 paragrafo e punktą):

a) Nors finansinės garantijos sutartis atitinka 4 TFAS pateiktą draudimo sutarties apibrėžimą, kai perduodama rizika yra reikšminga, tokią sutartį suteikiantis ūkio subjektas taiko šį standartą. Vis dėlto, jeigu ūkio subjektas anksčiau yra aiškiai nurodęs, kad tokias sutartis jis laiko draudimo sutartimis ir joms apskaityti taiko draudimo sutarčių apskaitos principus, tokioms finansinių garantijų sutartims ūkio subjektas gali pasirinkti taikyti arba šį standartą, arba 4 TFAS. Jeigu taikomas šis standartas, pagal jo 43 paragrafo reikalavimus finansinės garantijos sutartį ūkio subjektas iš pradžių vertina tikrąja verte. Jeigu finansinės garantijos sutartis buvo suteikta nesusijusiai šaliai vykdant savarankišką tiesioginį sandorį, jos tikroji vertė iš pradžių gali būti lygi gautai premijai, jeigu neįrodoma, kad yra priešingai. Vėliau, jeigu finansinės garantijos sutartis iš pradžių nebuvo pripažinta tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba jeigu netaikomi 29-37 ir AG47-AG52 paragrafai (kai finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų arba taikomas tolesniojo ryšio metodas), sutartį suteikiantis ūkio subjektas ją vertina didesniąja iš šių sumų:

   i) suma, nustatyta pagal 37 TAS;

      ir

   ii) suma, pripažinta pirminio pripažinimo metu, atėmus, jeigu reikia, sukauptą amortizaciją, pripažintą pagal 18 TAS (žr. 47 paragrafo c punktą).

b) Kai kuriose su kreditais susijusiose garantijose nenustatyta išankstinės mokėjimo sąlygos, kuri reikalautų, kad sutarties turėtojas įsipareigotų kompensuoti ir kompensuotų nuostolį, patirtą skolininkui nustatytu laiku nesumokėjus garantinių sumų už turtą. Kaip tokios garantijos pavyzdį, galima nurodyti garantiją, pagal kurią reikalaujama sumokėti tam tikrą sumą, pasikeitus nustatytam

▼M12

kredito reitingui arba kredito indeksui. Tokios garantijos nelaikomos šiame standarte apibrėžtomis finansinių garantijų sutartimis arba 4 TFAS apibrėžtomis draudimo sutartimis. Jos laikomos išvestinėmis priemonėmis, kurioms ūkio subjektas taiko šį standartą.

c) Jeigu finansinės garantijos sutartis yra susijusi su prekių pardavimu, ją suteikiantis ūkio subjektas taiko 18 TAS, kad nustatytų, kada pripažįstamos pajamos iš garantijos, o kada — iš prekių pardavimo.

AG4A. Pareiškimus, kad sutartis laiko draudimo sutartimi, ūkio subjektas paprastai pateikia visoje informacijoje, skirtoje klientams ir reguliuotojams, sutartyse, prekybiniuose dokumentuose ir finansinėje atskaitomybėje. Be to, draudimo sutartims dažnai taikomi apskaitos reikalavimai, kurie aiškiai skiriasi nuo reikalavimų, taikomų kitų rūšių sandoriams, tokiems kaip bankų arba prekybos bendrovių sudaromos sutartys. Tokiais atvejais ūkio subjektas savo finansinėje atskaitomybėje paprastai nurodo, kad jis taikė tuos apskaitos reikalavimus.

▼M2

Apibrėžimai (8-9 paragrafai)

Faktinė palūkanų norma

AG5. Kai kuriais atvejais finansinis turtas įgyjamas su didele nuolaida, atspindinčia patirtus kredito nuostolius. Ūkio subjektas tokius kredito nuostolius įtraukia į įvertintus pinigų srautus, skaičiuodamas faktinę palūkanų normą.

AG6. Taikydamas faktinių palūkanų metodą, ūkio subjektas paprastai amortizuoja bet kokius mokesčius, sumokėtas arba gautas sumas, sandorio išlaidas ir kitas priemokas arba nuolaidas, įtrauktas skaičiuojant faktinę palūkanų normą per tikėtiną priemonės panaudojimo laiką. Tačiau naudojamas trumpesnis laikotarpis, jeigu tai yra laikotarpis, su kuriuo siejami atlygiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos arba nuolaidos. Tai gali būti atvejis, kada kintamasis, su kuriuo yra susiję atlygiai, sumokėtos arba gautos sumos, sandorio išlaidos, priemokos arba nuolaidos, yra perkainojamas pagal rinkos normas prieš numatytą priemonės naudojimo pabaigą. Tokiu atveju tinkamas amortizacijos laikotarpis yra laiko tarpas iki kitos tokios kainų keitimo datos. Pavyzdžiui, jeigu priemoka arba nuolaida, skirta laisvai kintančios normos priemonei, atspindi palūkanas, susikaupusias nuo tada, kada jos paskutinį kartą buvo mokėtos, arba rinkos normų pokyčius nuo tada, kai laisvai kintančioji palūkanų norma buvo prilyginta rinkos normoms, tuomet ji turi būti amortizuojama per laiko tarpą iki tos dienos, kada laisvai kintančios normos bus vėl prilygintos rinkos normoms. Taip yra todėl, kad priemoka arba nuolaida susijusi su laikotarpiu iki kitos palūkanų naujo nustatymo dienos, nes tą dieną su priemoka arba nuolaida siejamas kintamasis (t.y. palūkanų normos) nustatomas pagal rinkos normas. Tačiau, jeigu priemoka arba nuolaida atsiranda dėl kredito pokyčio, viršijančio šiai priemonei būdingą laisvai kintančią normą arba kitą kintamąjį, neprilyginamą rinkos normoms, ji turi būti amortizuojama per visą tikėtiną priemonės naudojimo laiką.

AG7. Periodiškas laisvai kintančios normos finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pinigų srautų įvertinimas iš naujo tam, kad būtų atspindimi rinkos palūkanų normų pokyčiai, keičia faktinių palūkanų normą. Jeigu laisvai kintančios normos finansinis turtas arba finansiniai įsipareigojimai iš pradžių buvo pripažinti suma, lygia pagrindinei sumai, gautinai arba mokėtinai termino pabaigoje, tuomet būsimų palūkanų mokėjimų įvertinimas iš naujo paprastai neturi didelės įtakos to turto arba įsipareigojimo balansinei vertei.

AG8. Jeigu ūkio subjektas peržiūri savo išmokų arba įmokų vertinimus, jis turi koreguoti finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo (arba finansinių priemonių grupės) balansinę vertę, kad ši atspindėtų faktinius ir patikrintus įvertintuosius pinigų srautus. Ūkio subjektas perskaičiuoja balansinę vertę, suskaičiuodamas įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinę vertę, naudodamas šios finansinės priemonės pirminę faktinių palūkanų normą. Dėl koregavimo susidariusios pajamos ar sąnaudos pripažįstamos pelnu arba nuostolio.

Išvestinės priemonės

AG9. Tipiški išvestinių priemonių pavyzdžiai – būsimųjų ir išankstinių, pasikeitimo ir pasirinkimo sandorių sutartys. Išvestinė priemonė paprastai turi skaičiavimo sumą, kuria gali būti valiutos vienetų suma, akcijų skaičius, svorio arba apimties ar kitų sutartyje nurodytų vienetų kiekis. Tačiau išvestinės priemonės sąlygos nereikalauja, kad jos turė-

▼M2

tojas arba ją pasirašęs subjektas investuotų arba gautų šią skaičiavimo sumą sutarties pradžioje. Kita vertus, išvestinė priemonė gali pareikalauti fiksuoto mokėjimo arba kintamos (tačiau ne proporcingai, kintant pagrindinei sumai) sumos dėl tam tikro ateities įvykio, nesusijusio su skaičiavimo suma. Pavyzdžiui, pagal sutartį gali būti reikalaujama mokėti fiksuotą 1 000 VV (*) sumą, jeigu šešių mėnesių LIBOR norma padidėja 100 bazinių taškų. Tokia sutartis yra išvestinė priemonė, net jei skaičiavimo suma nėra nustatyta.

AG10. Išvestinės priemonės apibrėžimas šiame Standarte apima sutartis, įvykdomas bendrai, pristatant pagrindinį straipsnį (pvz., išankstinę sutartį įsigyti fiksuotos normos skolos priemonę). Ūkio subjektas gali turėti nefinansinio straipsnio pirkimo ar pardavimo sutartį, kuri būti vykdoma grynaisiais pinigais ar kitokia finansine priemone arba keičiantis finansinėmis priemonėmis (pvz., sutartį pirkti arba parduoti prekę fiksuota kaina ateities datą). Tokiai sutarčiai taikomas šis Standartas, išskyrus tą atvejį, jeigu ji sudaroma ir tęsiama siekiant pristatyti nefinansinį straipsnį pagal šio ūkio subjekto numatomus pirkimo, pardavimo arba naudojimo poreikius (žr. 5-7 paragrafus).

AG11. Vienas išvestinės priemonės esminių bruožų yra tas, kad jos pirminė grynoji investicija mažesnė už tokią, kuri būtų reikalinga kitoms sutarčių rūšims, kurias panašiai veikia rinkos veiksnių pasikeitimai. Pasirinkimo sandorio sutartis atitinka šį apibrėžimą, nes jo perviršis yra mažesnis už investiciją, kuri būtų reikalinga įsigyti pagrindinei finansinei priemonei, su kuria šis pasirinkimo sandoris yra susietas. Pasikeitimo valiuta sandoris, dėl kurio vykdomas pirminis vienodų tikrųjų verčių, išreikštų skirtingomis valiutomis, keitimas, atitinka minėtą apibrėžimą, nes jo pirminė grynoji investicija yra nulinė.

AG12. Dėl įprastinės pirkimo arba pardavimo sutarties atsiranda fiksuotos kainos pasižadėjimas laikotarpiu tarp prekybos datos ir atsiskaitymo datos, o tai atitinka išvestinės priemonės apibrėžimą. Vis dėlto tokia sutartis nepripažįstama išvestine finansine priemone dėl trumpos tokio pasižadėjimo trukmės. Šiame Standarte numatoma ypatinga tokių įprastinių sutarčių apskaita (žr.38 ir AG53-AG56 paragrafus).

▼M3

AG12A. Išvestinės priemonės apibrėžime minimi nefinansiniai kintamieji, nebūdingi sutarties šaliai. Jie apima tam tikro regiono žemės drebėjimo nuostolių indeksą ir tam tikro miesto oro temperatūrų indeksą. Nefinansiniai kintamieji, būdingi sutarties šaliai, apima gaisro, apgadinančio arba sunaikinančio sutarties šalies turtą, atvejį arba tokio atvejo nebuvimą. Nefinansinio turto tikrosios vertės pasikeitimas yra būdingas savininkui, jeigu tikroji vertė atspindi ne tik šio turto rinkos kainų pasikeitimus (finansinį kintamąjį), bet taip pat turimo apibrėžto nefinansinio turto būklę (nefinansinį kintamąjį). Pavyzdžiui, jeigu konkretaus automobilio likvidacinės vertės garantija suteikia garantuotojui riziką, kad pasikeis automobilio fizinė būklė, šio automobilio likvidacinės vertės pasikeitimas yra būdingas automobilio savininkui.

▼M2

Sandorio išlaidos

AG13. Sandorio išlaidos apima atlygius ir komisinius, mokamus agentams (taip pat darbuotojams, veikiantiems kaip pardavimo agentai), patarėjams, makleriams ir prekybos tarpininkams; reguliuojančių institucijų ir vertybinių popierių biržų rinkliavas, taip pat valstybinius ir kitus turto perdavimo mokesčius. Sandorio išlaidos neapima skolų priemokų arba nuolaidų, finansavimo išlaidų arba vidaus administracinių ar valdymo išlaidų.

Prekybai laikomas finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai

AG14. Prekyba paprastai atspindi aktyvų ir dažną pirkimą bei pardavimą, o prekybai laikomos finansinės priemonės paprastai naudojamos siekiant kurti pelną dėl trumpalaikių kainos arba prekybos tarpininkų maržos svyravimų.

AG15. Prekybai laikomi finansiniai įsipareigojimai apima:

a) išvestinius įsipareigojimus, neapskaitomus kaip apsidraudimo priemonės;

b) prievoles perduoti finansinį turtą, kurį skolinasi „greitasis pardavėjas" (t.y. įmonės, parduodančios pasiskolintą finansinį turtą dar neturėdamos jo nuosavybės);

c) finansinius įsipareigojimus, patiriamus ketinant juos perpirkti artimiausiu metu (pvz., kotiruojamas skolos priemones, kurias išleidėjas gali greitai atpirkti priklausomai nuo jų tikrosios vertės pokyčių);

(*) Šiame Standarte piniginės sumos yra įvardintos „valiutos vienetais" (VV).

▼M2

ir

d) finansinius įsipareigojimus, esančius bendrai tvarkomų identifikuojamų finansinių priemonių portfelio dalimi, jeigu yra įrodymų, kad jie neseniai buvo naudojami trumpalaikio pobūdžio pelnui gauti.

Vien tai, kad įsipareigojimas yra naudojamas prekybai finansuoti, nereiškia, kad jis laikomas prekybai.

Iki termino laikomos investicijos

AG16. Ūkio subjektas neturi ketinimo iki termino laikyti investicijos į finansinį turtą, kuriam nustatytas pabaigos terminas, jeigu:

a) jis ketina laikyti šį finansinį turtą neapibrėžtą laiko tarpą;

b) ūkio subjektas yra pasirengęs parduoti finansinį turtą (jeigu neatsiranda išskirtinių situacijų, kurių ūkio subjektas būtų negalėjęs pagrįstai tikėtis) dėl pasikeitusių rinkos palūkanų normų arba rizikos pokyčių, likvidumo poreikio, galimų alternatyvių priemonių ir pelningumo pokyčio, finansavimo šaltinių ir sąlygų pokyčių arba užsienio valiutos rizikos pokyčių;

arba

c) išleidėjas turi teisę atsiskaityti už finansinį turtą suma, žymiai mažesne už jo amortizuotą savikainą.

AG17. Skolos priemonė su kintama palūkanų norma gali atitikti iki termino laikomos investicijos kriterijus. Nuosavybės priemonės negali būti iki termino laikomomis investicijomis, nes jų galiojimo terminas yra neribotas (pvz., paprastųjų akcijų) arba sumos, kurias jų turėtojas galėtų gauti, geba neprognozuojamai keistis (pvz., akcijų pasirinkimo sandorių, garantijų ir panašių teisių). Atsižvelgiant į iki termino laikomų investicijų apibrėžimą, fiksuoti arba kitaip nustatomi mokėjimai ir fiksuotas pabaigos terminas reiškia, kad sutartimi įformintas susitarimas nustato mokėjimų finansinės priemonės turėtojui sumas bei datas, pvz., palūkanas ir pagrindinius mokėjimus. Didelė nesumokėjimo rizika nekliudo finansinį turtą klasifikuoti kaip laikomą iki termino tol, kol jo sutartiniai mokėjimai yra fiksuoti arba kitaip nustatyti, taip pat tenkinami kiti tokios klasifikacijos kriterijai. Jeigu nuolatinės skolos priemonės sąlygos numato palūkanų mokėjimus neapibrėžtam laikui, priemonė negali būti klasifikuojama kaip laikoma iki termino, nes galutinio termino nėra.

AG18. Išleidėjo išpirktinas turtas tenkina iki termino laikomos investicijos kriterijus, jeigu šio turto turėtojas ketina ir gali jį laikyti iki pareikalavimo arba iki termino pabaigos ir turi atgauti iš esmės visą jo balansinės vertės sumą. Jei išleidėjo pirkimo pasirinkimo sandoris yra panaudojamas, tada priartėja tokio turto galutinis terminas. Tačiau jeigu finansinis turtas yra išpirktinas tuo pagrindu, kad jo turėtojas neatgauna iš esmės visos jo balansinės vertės sumos, toks finansinis turtas negali būti klasifikuojamas kaip laikoma iki termino investicija. Nustatydamas, ar balansinė vertė gali būti iš esmės susigrąžinama, ūkio subjektas įvertina bet kokius sumokėtus perviršius ir kapitalizuotas sandorio išlaidas.

AG19. Padengiamas finansinis turtas (t.y. kurio turėtojas turi teisę reikalauti, kad išleidėjas susimokėtų už finansinį turtą ar jį išpirktų iki termino) negali būti klasifikuojamas kaip laikoma iki termino investicija, nes mokėjimas už finansinio turto padengimo elementą nesutampa su tikslu laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos.

AG20. Daugumos finansinio turto tikroji vertė yra tinkamesnis vertinimo matas už amortizuotą savikainą. Laikomo iki termino turto klasifikavimas yra išimtis, tačiau tik tada, jeigu ūkio subjektas turi rimtą ketinimą ir gebėjimą laikyti investiciją iki termino pabaigos. Kada ūkio subjekto veiksmai kelia abejonių dėl jo ketinimo ir galimybės laikyti tokias investicijas iki termino pabaigos, pagal 9 paragrafą neleidžiama taikyti šios išimties tam tikrą pagrįstą laikotarpį.

AG21. Ūkio subjektas, įvertindamas, ar jis turi rimtą ketinimą ir galimybę laikyti investiciją iki termino pabaigos, neturi numatyti „nelaimės atvejų scenarijaus", kurio tikimybė labai nedidelė, pvz., banko užpuolimo arba panašios draudiką paveikiančios situacijos.

AG22. Pardavimas prieš termino pabaigą galėtų tenkinti 9 paragrafe nurodytą sąlygą, tad klausimų apie ūkio subjekto ketinimą laikyti kitas investicijas iki termino pabaigos neturėtų kilti – jeigu tokių pardavimų atvejams būtų galima pritaikyti kurį nors iš žemiau pateikiamų punktų:

a) pastebimą išleidėjo kreditingumo sumažėjimą. Pavyzdžiui, pardavimas dėl kreditingumo sumažėjimo, apie kurį praneša išorinės vertinimo institucijos, nebūtinai turėtų kelti klausimą apie ūkio subjekto ketinimą laikyti kitas investicijas iki termino, jeigu minėtasis sumažėjimas teikia įrodymų apie žymų išleidėjo kreditingumo

▼M2

sumažėjimą, lyginant jį su kreditingumu pirminio pripažinimo metu. Jeigu ūkio subjektas naudoja vidinį rizikos įvertinimą, tokio vertinimo pokyčiai taip pat gali padėti nustatyti išleidėjus, kurių kreditingumas žymiai sumažėjo, jeigu šis ūkio subjektas paskiria tokius vidinius vertinimus ir taip fiksuoja pokyčius juose, kad gaunamas pastovus, patikimas ir objektyvus išleidėjų kreditingumo įvertinimas. Jeigu yra įrodymų apie įvykusį finansinio turto vertės sumažėjimą (žr. 58 ir 59 paragrafus), kreditingumo sumažėjimas dažnai laikomas svarbiu.

b) mokesčių įstatymų pakeitimo, kuris panaikina arba pastebimai sumažina galimybę neapmokestinti palūkanų, nustatytų iki termino laikomai investicijai (išskyrus mokesčių įstatymų pakeitimus, skirtus palūkanų pajamoms taikomoms ribinėms mokesčių normoms).

c) stambaus verslo jungimo arba stambaus perleidimo (pvz., segmento pardavimo), dėl kurio tampa būtina parduoti arba perduoti iki termino laikomas investicijas, kad būtų išsaugota dabartinė šio ūkio subjekto palūkanų normos rizikos padėtis arba kredito rizikos politika (nors pats verslo jungimas yra ūkio subjekto kontroliuojamas įvykis, bet jo investicijų portfelio pakitimai, skirti palūkanų normos rizikos padėčiai arba kredito rizikos politikai išsaugoti, gali būti daugiau kaip pasekmė, negu numatomi iš anksto).

d) įstatymų arba reguliuojančių institucijų reikalavimų pasikeitimo, pastebimai keičiančio leistinų investicijų sudėtį arba maksimalų kai kurių investicijų rūšių lygį ir verčiančio ūkio subjektą perleisti iki termino laikomą investiciją.

e) labai išaugusių tam tikrą pramonės šaką reguliuojančios institucijos reikalavimų kapitalui, verčiančių ūkio subjektą siaurinti veiklą parduodant iki termino laikomas investicijas.

f) žymaus iki termino laikomų investicijų svertinės rizikos, naudojamos reguliuojant kapitalo riziką, išaugimo.

AG23. Ūkio subjektas neturi akivaizdžios galimybės iki termino laikyti investicijos į finansinį turtą su apibrėžtu pabaigos terminu, jeigu:

a) jis neturi finansinių išteklių, kuriais būtų galima toliau finansuoti investiciją iki termino pabaigos;

arba

b) jam taikomi egzistuojantys teisiniai arba kitokie apribojimai, galintys sužlugdyti jo ketinimą laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos. (Tačiau išleidėjo turimas pirkimo pasirinkimo sandoris nebūtinai žlugdo ūkio subjekto ketinimą laikyti finansinį turtą iki termino pabaigos – žr. paragrafą AG18).

AG24. Kitos aplinkybės, nenurodytos AG16-AG23 paragrafuose, taip pat gali rodyti, kad ūkio subjektas neturi rimto ketinimo arba galimybės laikyti investicijos iki termino pabaigos.

AG25. Ūkio subjektas įvertina savo ketinimą ir galimybes laikyti investicijas iki termino ne tik šio finansinio turto pirminio pripažinimo metu, bet ir kiekvieną vėlesnę balanso dieną.

Paskolos ir gautinos sumos

AG26. Bet koks neišvestinis finansinis turtas su fiksuotu arba kitaip nustatomu mokėjimu (įskaitant paskolų turtą, dėl prekybos gautinas sumas, investicijas į skolos priemones ir bankuose laikomus indėlius) galėtų atitikti paskolų ir gautinų sumų apibrėžimą. Tačiau finansinis turtas, kotiruojamas aktyviojoje rinkoje (pvz., kotiruojama skolos priemonė, žr. paragrafą AG71) neatitinka klasifikavimo paskola arba gautina suma kriterijų. Finansinis turtas, neatitinkantis paskolų ir gautinų sumų apibrėžimo, gali būti klasifikuojamas kaip iki termino laikoma investicija, jeigu atitinka tokios klasifikacijos sąlygas (žr. 9 bei AG16-AG25 paragrafus). Finansinio turto, kuris kitu atveju būtų klasifikuojamas kaip paskola arba gautina suma, pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas gali įvardinti jį finansiniu turtu, vertinamu tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba skirtu pardavimui.

Įterptosios išvestinės priemonės(10-13 paragrafai)

AG27. Jeigu pagrindinėje sutartyje termino pabaiga nėra patvirtinta arba iš anksto numatyta, taip pat parodoma ūkio subjekto grynojo turto likutinė dalis, tuomet jos ekonominė charakteristika ir rizikos rūšys prilygsta nuosavybės priemonei, o įterptinė išvestinė priemonė turėtų turėti tokias pačias nuosavybės charakteristikas, susijusias su tuo pačiu ūkio subjektu, kad būtų galima ją laikyti glaudžiai susijusia.

▼M2

Jeigu pagrindinė sutartis nėra nuosavybės priemonė ir atitinka finansinės priemonės apibrėžimą, tuomet jos ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys prilygsta skolos priemonei.

AG28. Įterptoji išvestinė priemonė be pasirinkimo teisių (pvz., įterptas išankstinis arba pasikeitimo sandoris) atskiriama nuo jos pagrindinės sutarties remiantis jos nustatytomis arba numanomomis sąlygomis taip, kad pirminio pripažinimo metu jos vertė būtų įvertinama kaip nulinė. Įterptoji išvestinė priemonė, pagrįsta pasirinkimo teise (pvz., įterptas pirkimo, pardavimo, mainų, viršutinės ribos arba apatinės ribos pasirinkimo sandoris) atskiriama nuo pagrindinės sutarties remiantis nustatytomis pasirinkimo sandorio sąlygomis. Pagrindinės priemonės pirminė balansinė vertė yra jos likvidacinė vertė, atskyrus įterptą išvestinę priemonę.

AG29. Paprastai dauguma esamų įterptųjų išvestinių priemonių, įterptų į tą pačią priemonę, laikomos viena mišria įterptąja išvestine priemone. Tačiau įterptosios išvestinės priemonės, klasifikuojamos kaip nuosavybė (žr. 32 TAS „*Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas*", apskaitomos atskirai nuo klasifikuojamų turtu arba įsipareigojimais. Be to, jeigu priemonė turi daugiau negu vieną įterptąją išvestinę priemonę, o šios išvestinės priemonės siejamos su skirtingomis rizikos rūšimis bei gali būti lengvai atskirtos ir nepriklausomos viena nuo kitos, ji apskaitomos atskirai.

AG30. Žemiau pateiktuose pavyzdžiuose įterptos išvestinės priemonės ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys nėra laikomos glaudžiai susijusiomis su pagrindine sutartimi (11 paragrafo a) punktas). Pagal šiuos pavyzdžius, jeigu tenkinamos 11 paragrafo b) ir c) punktų sąlygos, ūkio subjektas apskaito išvestinę priemonę atskirai nuo pagrindinės sutarties.

a) Pardavimo pasirinkimo sandoris, įterptas į priemonę, suteikiančią teisę jos turėtojui pareikalauti iš išleidėjo, kad šis iš naujo įsigytų priemonę už grynųjų pinigų sumą arba kitokį turtą, kintantį dėl nuosavybės arba prekių kainų ar indeksų pokyčių, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone.

b) Pirkimo pasirinkimo sandoris, įterptas į nuosavybės priemonę, suteikiančią teisę jos išleidėjui iš naujo įsigyti šią nuosavybės priemonę už nustatytą kainą, žvelgiant iš turėtojo perspektyvos, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine nuosavybės priemone (o išleidėjo požiūriu pirkimo pasirinkimo sandoris yra nuosavybės priemonė, jeigu atitinka tokiai klasifikacijai reikalingus kriterijus, apibrėžiamus 32 TAS; tokiu atveju minėtasis pasirinkimo sandoris nenagrinėjamas šiame Standarte).

c) Pasirinkimo sandoris arba automatiškas atidėjinys skolos priemonės galiojimui pratęsti nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, išskyrus atvejį, kada pratęsimo metu būtų atliekamas koregavimas pagal vidutinę to meto rinkos palūkanų normą. Jeigu ūkio subjektas išleidžia skolos priemonę, o jos turėtojas dėl jos pasirašo pirkimo pasirinkimo sandorį trečiajai šaliai, tuomet išleidėjas laiko šį pirkimo pasirinkimo sandorį pratęsiančiu skolos priemonės galiojimo laiką – jeigu iš išleidėjo gali būti pareikalauta dalyvauti arba palengvinti skolos priemonės perpardavimą pirkimo pasirinkimo sandorio panaudojimo atveju.

d) Indeksuotos nuosavybės palūkanos arba pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį (dėl kurios palūkanų arba pagrindinės sumos indeksuojamos pagal nuosavybės priemonės vertę), nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir išvestinei priemonėms būdingos rizikos rūšys nėra panašios.

e) Indeksuotos prekių palūkanos arba pagrindiniai mokėjimai, įterpti į pagrindinę skolos priemonę arba draudimo sutartį (dėl kurios palūkanų arba pagrindinės sumos kiekis yra indeksuojamas pagal prekės kainą, pvz., aukso), nėra glaudžiai susiję su pagrindine priemone, nes pagrindinei ir įterptinei išvestinei priemonėms būdingos rizikos rūšys yra nepanašios.

f) Nuosavybės konvertavimo elementas, įterptas į konvertuojamą skolos priemonę, nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone, žvelgiant iš jos turėtojo perspektyvos (o išleidėjui nuosavybės konvertavimo pasirinkimo sandoris yra nuosavybės priemonė, kuriai netaikomas šis Standartas, jeigu toks sandoris atitinka klasifikavimo sąlygas pagal 32 TAS).

▼M3

g) Į pagrindinę skolos sutartį arba pagrindinę draudimo sutartį įterpti pasirinkimo pirkti, parduoti arba iš anksto mokėti sandoriai nėra artimai susiję su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada pasirin-

▼M3

kimo sandorio panaudojimo kaina kiekvieno pasinaudojimo datą yra apytikriai lygi pagrindinės skolos priemonės amortizuotai savikainai arba pagrindinės draudimo sutarties balansinei sumai. Žvelgiant iš konvertuojamos skolos priemonės su įterptu pasirinkimo pirkti arba parduoti sandorio elementu išleidėjo perspektyvos, įvertinimas, ar pasirinkimo pirkti arba parduoti sandoris yra artimai susijęs su pagrindine skolos sutartimi, atliekamas prieš atskiriant nuosavybės elementą pagal 32 TAS.

▼M2

h) Kredito išvestinės priemonės, įterptos į pagrindinę skolos priemonę ir leidžiančios vienai šaliai („naudos gavėjui") perduoti tam tikro turto, kuris gali jam ir nepriklausyti, kredito riziką kitai šaliai („garantuotojui"), nėra glaudžiai susijusios su pagrindine skolos priemone. Tokios išvestinės kredito priemonės leidžia garantuotojui prisiimti kredito riziką, susijusią su minėtuoju turtu, tiesiogiai nebūnant jo savininku.

AG31. ►M9 Mišrios priemonės pavyzdžiu gali būti finansinė priemonė, duodanti jos turėtojui teisę parduoti ją atgal išleidėjui mainais į grynųjų pinigų sumą arba kitą finansinį turtą, kintantį dėl nuosavybės arba prekių indekso, galinčio augti arba mažėti, pokyčių („padengiamoji priemonė"). Jeigu išleidėjas pirminio pripažinimo metu neįvardija padengiamosios priemonės finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikrąja verte per pelną arba nuostolį, tuomet įterptąją išvestinę priemonę (t. y. indeksuotą pagrindinį mokėjimą) reikalaujama atskirti pagal 11 paragrafą, nes pagrindinė sutartis yra skolos priemonė pagal AG27 paragrafą, o indeksuotas pagrindinis mokėjimas nėra glaudžiai susijęs su pagrindine skolos priemone pagal AG30 paragrafo a) punktą. Kadangi pagrindinis mokėjimas gali augti arba mažėti, įterptoji išvestinė priemonė yra nepasirenkamoji išvestinė priemonė, kurios vertė indeksuojama remiantis pagrindiniu kintamuoju. ◄

AG32. Padengiamos priemonės, galinčios bet kuriuo metu būti atperkamos už grynųjų pinigų sumą, lygią ūkio subjekto grynojo turto vertės proporcingai daliai (pvz., atvirųjų savitarpio ir investicinių fondų vienetų), įterptosios išvestinės priemonės atskyrimo poveikis ir kiekvieno komponento apskaita yra reikalinga įvertinti mišriai priemonei išperkamąja suma, mokėtina balanso datą, jeigu turėtojas pasinaudoja savo teise parduoti priemonę atgal jos išleidėjui.

AG33. Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose įterptosios išvestinės priemonės ekonominės charakteristikos ir rizikos rūšys nėra glaudžiai susijusios su pagrindinės sutarties ekonominėmis charakteristikomis ir rizikos rūšimis. Šiuose pavyzdžiuose pateikiami atvejai, kada ūkio subjektas neapskaito įterptosios išvestinės priemonės atskirai nuo pagrindinės sutarties.

▼M3

a) Įterptinė išvestinė priemonė, paremta palūkanų norma arba palūkanų normos indeksu, galinčiu pakeisti palūkanų sumą, kuri kitu atveju būtų mokama arba gaunama pagal palūkanas suteikiančią pagrindinę skolos sutartį arba draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine sutartimi, išskyrus atvejį, kada mišri sutartis gali būti vykdoma tokiu būdu, kai turėtojas iš esmės neatgauna visos savo pripažintosios investicijos, arba kai įterptinė išvestinė priemonė gali mažiausiai du kartus padidinti turėtojo pradinę grąžinimo normą pagal pagrindinę sutartį (dėl to grąžinimo norma tampa mažiausiai dvigubai didesne už grąžinimo normą, rinkoje gaunamą už sutartį su tokiomis pat pagrindinės sutarties sąlygomis).

b) Įterpta žemiausia arba aukščiausia skolos sutarties arba draudimo sutarties palūkanų normos riba yra glaudžiai sujusi su pagrindine sutartimi, jeigu viršutinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba viršija ją), o apatinė riba yra lygi rinkos palūkanų normai (arba yra mažesnė už ją) sutarties išleidimo metu, be to, viršutinė ir apatinė riba nėra veikiamos pagrindinės sutarties. Panašiai ir nuostatos, įtrauktos į sutartį pirkti arba parduoti turtą (pvz., prekę), nustatančios mokamos arba gaunamos už turtą kainos viršutinę arba apatinę ribą, yra artimai susijusios su pagrindine sutartimi tada, jei tiek viršutinė riba, tiek apatinė riba sutarties pradžioje buvo „ne piniguose" ir nėra veikiamos pagrindinės sutarties.

▼M2

c) Įterptinė užsienio valiutos išvestinė priemonė, teikianti pagrindinės arba palūkanų sumos mokėjimų, denominuotų užsienio valiuta, srautą ir įterpta į pagrindinę skolos priemonę (pvz., dvigubos valiutos obligacija), yra glaudžiai susijusi su pagrindine skolos priemone. Tokia išvestinė priemonė yra neatskiriama nuo pagrindinės priemonės, nes 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo*

▼M2

įtaka rezultatams“ reikalaujama, kad užsienio valiutos perskaičiavimo pelnas arba nuostoliai dėl piniginių straipsnių būtų pripažįstami ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄.

▼M3

d) Užsienio valiutos išvestinė priemonė, įterpta į pagrindinę sutartį, kuri yra draudimo sutartis arba nėra finansinė priemonė (pvz., nefinansinio straipsnio, kurio kaina denominuota užsienio valiuta, pirkimo arba pardavimo sutartis), yra artimai susijusi su pagrindine sutartimi tada, jeigu ji nėra šios sutarties veikiama, neturi pasirinkimo sandorio elemento ir reikalauja mokėjimų, denominuotų viena iš šių valiutų:

(i) bet kurios reikšmingos sutarties šalies funkcine valiuta;

(ii) valiuta, kuria paprastai denominuojamos susijusios prekių arba paslaugų kainos komerciniuose viso pasaulio sandoriuose (pvz., JAV doleriais neapdirbtos naftos sandoriuose);

arba

(iii) valiuta, įprastai naudojama nefinansinių straipsnių pirkimo arba pardavimo sandorio ekonominėje aplinkoje (pvz., santykinai stabilia ir likvidžia valiuta, įprastai naudojama vietinio verslo sandoriuose arba prekybai su užsieniu).

▼M2

e) Įterptas išvestinis išankstinio mokėjimo pasirinkimo sandoris, įterptas į vien tik palūkanų arba vien tik pagrindinės sumos perdavimo sutartį, yra glaudžiai susijęs su pagrindine sutartimi, jeigu ji: i) atsirado atskyrus teisę gauti finansinės priemonės, savaime neturinčios įterptos išvestinės priemonės, pinigų srautus, ir ii) neturi nė vienos sąlygos, kurios nėra ir pirminėje pagrindinėje skolos sutartyje.

f) Pagrindinės nuomos sutarties įterptoji išvestinė priemonė yra glaudžiai susijusi su pagrindine sutartimi, jeigu ši įterptoji išvestinė priemonė yra: i) su infliacija susijęs indeksas, pvz., nuomos mokėjimai, susieti su vartojimo kainų indeksu (tuo atveju, jeigu nuoma nėra dalinė, o indeksas susijęs su šio ūkio subjekto ekonominės aplinkos infliacija), ii) neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, grindžiami susijusiu pardavimu, arba iii) neapibrėžtieji nuomos mokesčiai, grindžiami kintamomis palūkanų normomis.

▼M3

g) Vienetų susiejimo savybė, įterpta į pagrindinę finansinę priemonę arba pagrindinę draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine priemone arba pagrindine sutartimi, jeigu vienetais denominuoti mokėjimai yra vertinami dabartinėmis vienetų vertėmis, atspindinčiomis fondo turto tikrąsias vertes. Vienetų susiejimo elementas yra sutartinė nuostata, reikalaujanti mokėjimų, denominuotų vidinio arba išorinio investicijų fondo vienetais.

h) Išvestinė priemonė, įterpta į draudimo sutartį, yra artimai susijusi su pagrindine draudimo sutartimi, jeigu įterptoji išvestinė priemonė ir pagrindinė draudimo sutartis yra taip tarpusavyje priklausomos, kad ūkio subjektas įterptos išvestinės priemonės negali vertinti atskirai (t.y. neatsižvelgdamas į pagrindinę sutartį).

▼M2

Pripažinimas ir pripažinimo nutraukimas (14-42 paragrafai)

Pirminis pripažinimas (14 paragrafas)

AG34. Dėl 14 paragrafe minimo principo poveikio ūkio subjektas pripažįsta visas savo sutartines teises ir prievoles pagal balanse esančias išvestines priemones turtu ir įsipareigojimais, neįtraukiant tokių išvestinių priemonių, pagal kurias draudžiama finansinio turto perdavimą apskaityti kaip pardavimą (žr. AG49 paragrafą). Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, gavėjas nepripažįsta perduotojo turto savo turtu (žr. paragrafą AG50).

AG35. Toliau pateikiami 14 paragrafe esančio principo taikymo pavyzdžiai:

a) besąlygiškai gautinos ir mokėtinos sumos pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais, kai ūkio subjektas tampa sutarties šalimi ir dėl to turi juridinę teisę gauti arba juridinę prievolę mokėti grynuosius pinigus.

b) dėl tvirto pasižadėjimo pirkti ar parduoti prekes arba paslaugas įsigyjamas turtas ir prisiimami įsipareigojimai paprastai nepripažįstami tol, kol bent viena šalis neatlieka šių veiksmų pagal sutartį. Pavyzdžiui, ūkio subjektas, gavęs tvirtą užsakymą, paprastai pasižadėjimo metu nepripažįsta turto (o užsakymą pateikęs subjektas

▼M2

nepripažįsta įsipareigojimo), bet atideda pripažinimą tol, kol užsakytos prekės arba paslaugos bus išsiųstos, pristatytos arba suteiktos. Jeigu tvirtam įsipareigojimui pirkti arba parduoti nefinansinius straipsnius taikomas šis Standartas, remiantis 5-7 paragrafais, tuomet jų grynoji tikroji vertė pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo dieną (žr. žemiau esantį c) punktą). Be to, jeigu iki tol nepripažintas tvirtas pasižadėjimas tikrosios vertės apsidraudimo sandoryje įvardijamas apsidraustuoju straipsniu, bet koks grynosios tikrosios vertės pokytis, susijęs su apsidraudimu nuo rizikos, pripažįstamas turtu arba įsipareigojimu nuo apsidraudimo pradžios dienos (žr. 93 ir 94 paragrafus).

c) išankstinė sutartis, kuriai taikomas šis Standartas (žr. 2-7 paragrafus), pripažįstama turtu arba įsipareigojimu pasižadėjimo dieną, o ne tada, kai įvyksta atsiskaitymas. Kada ūkio subjektas tampa išankstinės sutarties šalimi, teisės ir prievolės tikrosios vertės dažnai būna lygios, taigi grynoji tikroji išankstinės sutarties vertė yra lygi nuliui. Jeigu teisės ir su prievolės grynoji tikroji vertė kartu nėra lygi nuliui, sutartis pripažįstama turtu arba įsipareigojimu.

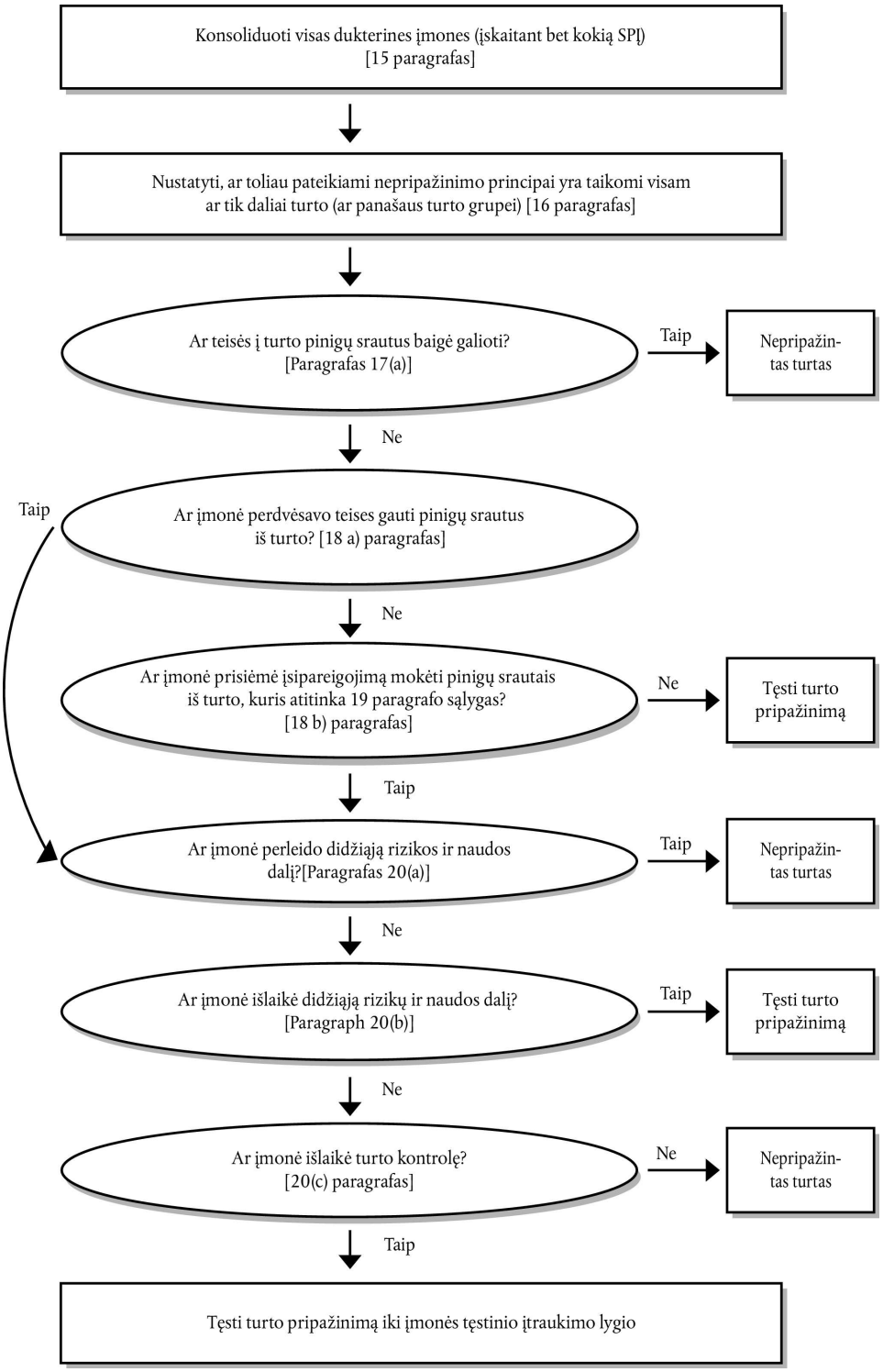
d) pasirinkimo sandorių sutartys, kurioms taikomas šis Standartas (žr. 2-7 paragrafus), pripažįstamos turtu arba įsipareigojimais tada, kai turėtojas arba pasirašantysis tampa sutarties šalimi.

e) planuojami būsimi sandoriai, kad ir kokie tikėtini jie būtų, nėra turtas nei įsipareigojimai, nes ūkio subjektas dar nėra tapęs sutarties šalimi.

Finansinio turto pripažinimo nutraukimas (15-37 paragrafai)

AG36. Žemiau pateikiama schema iliustruoja vertinimą, dėl finansinio turto pripažinimo nutraukimo, ir, jeigu taip – kokiu mastu.

▼**M2**



Susitarimai, pagal kuriuos ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam arba daugiau gavėjų (18 paragrafo b) punktas).

AG37. Situacija, apibūdinama 18 paragrafo punkte b) (ūkio subjektas pasilieka sutartines teises gauti finansinio turto pinigų srautus, tačiau prisiima sutartinę prievolę šiuos pinigų srautus mokėti vienam arba daugiau gavėjų), atsiranda, pavyzdžiui, jeigu šis ūkio subjektas yra specialiosios paskirties įmonė arba fondas, išleidžianti(s) investuotojams palankias palūkanas pagrindiniam finansiniam turtui ir teikiantis šio finansinio turto priežiūrą. Šiuo atveju finansinis turtas atitinka turto pripažinimo nutraukimo kriterijus, minimus 19 ir 20 paragrafuose.

AG38. Taikantis 19 paragrafą ūkio subjektas galėtų būti, pavyzdžiui, finansinio turto kūrėjas arba grupė, kuriai priklauso konsoliduota specialiosios paskirties įmonė, įsigijusi finansinį turtą ir perduodanti pinigų srautus nesusijusiems trečiosioms šalims – investuotojams.

▼M2

Su nuosavybe siejamos rizikos ir naudos perdavimo įvertinimas (20 paragrafas)

AG39. Žemiau pateikiami pavyzdžiai, kada ūkio subjektas perleidžia iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą:

a) besąlygiškas finansinio turto pardavimas;

b) finansinio turto pardavimas drauge su pasirinkimo sandoriu jam perpirkti perpirkimo meto tikrąja verte;

ir

c) finansinio turto pardavimas kartu su pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoriu, visiškai neturinčiu piniginė vertės (t.y. pasirinkimo sandoriu, kurio atveju nepanašu, kad jis iki galiojimo laiko pabaigos vėl galėtų kada nors įgauti didelę piniginę vertę).

AG40. Žemiau pateikiami pavyzdžiai, kada ūkio subjektas pasilieka iš esmės visą su nuosavybe susijusią riziką ir naudą:

a) pardavimo ir perpirkimo sandoris, kurio perpirkimo kaina yra fiksuota kaina arba pardavimo kaina drauge su skolintojo atsiperkamąja suma;

b) vertybinių popierių skolinimo sutartis;

c) finansinio turto pardavimas kartu su bendro atsiperkamumo pasikeitimo sandoriu, perduodančiu rinkos riziką atgal pirmajam ūkio subjektui;

d) finansinio turto pardavimas kartu su pirkimo arba pardavimo pasirinkimo sandoriu, turinčiu didelę piniginę vertę (t.y. pasirinkimo sandoriu, kurio atžvilgiu nepanašu, kad iki galiojimo laiko pabaigos jis galėtų tokią vertę prarasti);

ir.

e) trumpalaikių gautinų sumų, kuriomis ūkio subjektas garantuoja gavėjui kompensaciją už šio veikiausiai patirsimus kredito nuostolius, pardavimas.

AG41. Jeigu ūkio subjektas nustato, kad perdavė iš esmės visą su perduotuoju turtu susijusią riziką ir naudą, būsimaisiais atskaitomybės laikotarpiais jis nebepripažįsta šio turto, jeigu jo vėl neįsigyja pagal naują sandorį.

Kontrolės perdavimo įvertinimas

AG42. Ūkio subjektas nėra išlaikęs perduotojo turto kontrolės, jeigu turto gavėjas turi praktinę galimybę jam perduotąjį turtą parduoti. Ūkio subjektas yra išlaikęs perduotojo turto kontrolę, jeigu turto gavėjas neturi praktinio sugebėjimo parduoti jam perduotojo turto. Gavėjas turi tinkamą galimybę parduoti jam perduotąjį turtą, jeigu šiuo turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, nes, prireikus grąžinti turtą perdavėjui, gali jį rinkoje perpirkti. Pavyzdžiui, turto gavėjas gali turėti tinkamą galimybę parduoti jam perduotąjį turtą, jeigu perduotas turtas yra pasirinkimo sandorio objektas, todėl turto perdavėjas gali šį turtą išpirkti, o gavėjas gali lengvai įsigyti tokį turtą rinkoje, jeigu tuo pasirinkimo sandoriu pasinaudojama. Turto gavėjas neturi tinkamos galimybės parduoti perleistojo turto, jeigu turto perdavėjas išlaiko tokį pasirinkimo sandorį, o gavėjas negalėtų lengvai gauti perduotojo turto rinkoje, jeigu perdavėjas tuo pasirinkimo sandoriu pasinaudotų.

AG43. Gavėjas turi tinkamą galimybę parduoti perduotąjį turtą tik tada, jeigu jis gali parduoti visą šį turtą nesusijusiai trečiajai šaliai ir pasinaudoti šia galimybe vienašališkai, nesuteikdamas perdavimui jokių papildomų apribojimų. Svarbiausias klausimas yra tas, ką turto gavėjas praktiškai gali daryti, o ne tas, kokias jis turi sutartines teises dėl to, ką jam leidžiama daryti su perduotuoju turtu, arba kokie yra sutartiniai apribojimai. Konkrečiai:

a) sutartinė teisė perleisti perduotąjį turtą turi mažai praktinės vertės, jeigu nėra perduotojo turto rinkos;

ir

b) galimybė perleisti perduotąjį turtą turi mažai praktinės reikšmės, jeigu ja negalima laisvai pasinaudoti. Dėl to:

i) gavėjo galimybė perleisti perduotąjį turtą turi būti nepriklausoma nuo kitų šalių veiksmų (t.y. ši galimybė turi būti vienašališka);

ir

ii) gavėjas gali perleisti perduotąjį turtą be papildomų apribojančių sąlygų ar išlygų, taikomų perdavėjui (t.y. sąlygų dėl to, kaip turi būti prižiūrimas paskolos turtas, arba pasirinkimo sandorio, suteikiančio jam teisę šį turtą išpirkti).

▼M2

AG44. Vien tai, kad turto gavėjas gali nuspręsti neparduoti jam perduotojo turto, nereiškia, kad perdavėjas išsaugo perduotojo turto kontrolę. Tačiau jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris arba garantija neleidžia turto gavėjui šio turto parduoti, perdavėjas yra išlaikęs perduotojo turto kontrolę. Pavyzdžiui, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris arba garantija yra pakankamai vertinga(s), tai sulaiko turto gavėją nuo perduotojo turto pardavimo, nes gavėjas turtą trečiajai šaliai parduotų tik pridėjęs panašias pasirinkimo teises ar kitas ribojančias sąlygas. Užuot tai daręs, gavėjas laikytų jam perduotąjį turtą, kad galėtų gauti mokėjimus pagal garantiją arba pardavimo pasirinkimo sandorį. Šiomis aplinkybėmis perdavėjas išlaiko perduotojo turto kontrolę.

Turto perdavimas, atitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijus

AG45. Ūkio subjektas gali pasilikti teisę į perduodamojo turto palūkanų mokėjimų dalį kaip į kompensaciją už šio turto priežiūrą. Toji palūkanų mokėjimų dalis, kurios šis ūkio subjektas netektų, nutraukęs arba perdavęs priežiūros sutartį, yra paskirstoma prižiūrimajam turtui arba priežiūros įsipareigojimui. Palūkanų mokėjimo dalis, kurios ūkio subjektas neprarastų, yra gautina suma, kurią sudaro tik palūkanos. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas neprarastų jokių palūkanų, nutraukęs arba perdavęs turto priežiūros sutartį, tuomet visos jam paskirstomos palūkanos yra gautinoji suma, sudaryta tik palūkanų. Taikant 27 paragrafą, prižiūrimojo turto ir vien tik iš palūkanų sudarytosios gautinos sumos tikrosios vertės naudojamos gautinosios sumos balansinės vertės paskirstymui tarp nebepripažįstamosios ir toliau pripažįstamos turto dalių. Jeigu nėra nustatyto atlygio už turto priežiūrą arba gaunamasis atlygis visiškai nekompensuoja ūkio subjektui už priežiūros atlikimą, tuomet dėl turto priežiūros prievolės atsirandantis įsipareigojimas pripažįstamas tikrąja verte.

AG46. Įvertindamas pripažįstamosios ir nebepripažįstamosios turto dalių tikrąsias vertes tam, kad būtų galima pritaikyti 27 paragrafą, ūkio subjektas taiko tikrosios vertės vertinimo reikalavimus, numatomus 48, 49 ir AG69-AG82 paragrafuose, kaip priedą 28 paragrafo reikalavimams.

Turto perdavimas, neatitinkantis pripažinimo nutraukimo kriterijų

AG47. Toliau pateikiamas principo, išdėstyto 29 paragrafe, pritaikymas. Jeigu ūkio subjektas teikia garantiją perduotojo turto nuostoliams įsipareigojimų nevykdymo atveju, tuomet jis pripažinimo nenutraukia, nes yra išlaikęs iš esmės visą nuosavybei būdingą perduotojo turto riziką ir naudą, o perduotasis turtas išlieka pripažįstamas visas, už jį gaunamą atlygį pripažįstant įsipareigojimu.

Tolesnis ryšys su perduotuoju turtu

AG48. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kaip ūkio subjektas vertina perduotąjį turtą ir susijusį įsipareigojimą pagal 30 paragrafą.

Visas turtas

a) Jeigu ūkio subjekto teikiama garantija apmokėti nuostolius dėl įsipareigojimų nevykdymo perdavus turtą neleidžia nutraukti šio turto pripažinimo tiek, kiek su turtu išlaikomas tolesnis ryšys, tuomet perdavimo datą šis turtas įvertinamas mažesniąja iš šių sumų: i) turto balansinės vertės; arba ii) maksimalios turto perdavimo metu gauto atlygio sumos, kurią iš ūkio subjekto gali būti pareikalauta grąžinti („garantijos sumos”). Susijęs įsipareigojimas iš pradžių vertinamas garantijos suma, pridėjus garantijos tikrąją vertę (tai paprastai yra už garantiją gaunamas mokėjimas). Vėliau pradinė garantijos tikroji vertė pripažįstama pelnu arba nuostoliu pagal laiko proporciją (žr. 18 TAS), o turto balansinė vertė mažinama dėl bet kokių vertės sumažėjimo nuostolių.

Turtas, vertinamas amortizuota savikaina

b) Jeigu ūkio subjekto pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio prievolė arba jo turimo pirkimo pasirinkimo sandorio teisė apsaugo perduotąjį turtą nuo pripažinimo nutraukimo, o ūkio subjektas vertina perduotąjį turtą amortizuota savikaina, tuomet susijęs įsipareigojimas vertinamas jo savikaina (t.y. gaunamo atlygio suma), pakoreguota dėl bet kokios skirtumo amortizacijos tarp šios savikainos ir perduotojo turto amortizuotos savikainos pasirinkimo sandorio galiojimo pabaigos dieną. Pavyzdžiui, įsivaizduokite, kad amortizuota savikaina ir turto balansinė vertė perdavimo dieną yra 98 VV, o gaunamas atlygis - 95 VV. Amortizuota turto savikaina pasirinkimo sandorio panaudojimo dieną yra 100 VV. Pradinė susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra 95 VV, o skirtumas tarp 95 VV ir 100 VV pripažįstamas pelnu arba nuostoliu naudojant faktinių palūkanų normą. Jeigu pasirinkimo

▼M2

sandoriu pasinaudojama, bet koks skirtumas tarp susijusio įsipareigojimo balansinės vertės ir pasinaudojimo kainos pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

Turtas, vertinamas tikrąja verte

c) Jeigu ūkio subjekto pasiliekama pirkimo pasirinkimo sandorio teisė apsaugo nuo perduotojo turto pripažinimo nutraukimo, o ūkio subjektas vertina tokį turtą tikrąja verte, tuomet turtas ir toliau vertinamas tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina, atėmus jo laiko vertę, jeigu šis pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę, arba ii) perduotojo turto tikrąja verte, atėmus pasirinkimo sandorio laiko vertę, jeigu pasirinkimo sandoris piniginės vertės neturi. Susijusio įsipareigojimo vertinimo koregavimas užtikrina, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė yra pirkimo pasirinkimo sandorio teisės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jeigu turto tikroji vertė yra 80 VV, pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina – 95, VV o pasirinkimo sandorio laiko vertė yra 5 VV, tuomet susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra lygi 75 VV (80 VV – 5 VV), o perduotojo turto balansinė vertė lygi 80 VV (t.y. jo tikrajai vertei).

d) Jeigu ūkio subjekto parduotas pardavimo pasirinkimo sandoris neleidžia nutraukti perduotojo turto pripažinimo, o ūkio subjektas vertina perduotąjį turtą tikrąja verte, tuomet susijęs įsipareigojimas vertinamas pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina, pridėjus pasirinkimo sandorio laiko vertę. Turto vertinimas tikrąja verte yra apribotas mažesniąja iš šių verčių: jo tikrąja verte arba pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina, nes šis ūkio subjektas neturi teisės į jokį perduotojo turto tikrosios vertės perviršį virš pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos. Tai užtikrina, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė yra pardavimo pasirinkimo sandorio prievolės tikroji vertė. Pavyzdžiui, jeigu turto tikroji vertė yra 120 VV, pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina – 100 VV, o pasirinkimo sandorio laiko vertė – 5 VV, tuomet susijusio įsipareigojimo balansinė vertė yra lygi 105 VV (100 VV + 5 VV), o turto balansinė vertė – 100 VV (šiuo atveju tai yra pasirinkimo sandorio panaudojimo kaina).

e) Jeigu apatinė riba, įgavusi nupirkto pirkimo pasirinkimo sandorio ir pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio pavidalą, neleidžia nutraukti perduotojo turto pripažinimą, o ūkio subjektas vertina šį turtą tikrąja verte, jis turi ir toliau jį vertinti tikrąja verte. Susijęs įsipareigojimas vertinamas: i) pirkimo pasirinkimo sandorio panaudojimo kainos bei pardavimo pasirinkimo sandorio tikrosios vertės, atėmus pirkimo pasirinkimo sandorio laiko vertę, suma (jeigu pirkimo pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę); arba ii) turto tikrosios vertės ir pardavimo pasirinkimo sandorio tikrosios vertės, atėmus pirkimo pasirinkimo sandorio laiko vertę, suma (jeigu pirkimo pasirinkimo sandoris neturi piniginės vertės). Susijusio įsipareigojimo koregavimas užtikrina, kad turto ir susijusio įsipareigojimo grynoji balansinė vertė yra ūkio subjekto turimų ir pasirašytų pasirinkimo sandorių tikroji vertė. Pavyzdžiui, įsivaizduokite, kad ūkio subjektas perduoda finansinį turtą, vertinamą tikrąja verte, tuo pat metu įsigydamas pirkimo pasirinkimo sandorį, kurio panaudojimo kaina yra 120 VV bei pasirašydamas pardavimo pasirinkimo sandorį, kurio panaudojimo kaina – 80 VV. Taip pat įsivaizduokite, kad turto tikroji vertė perdavimo dieną yra 100 VV. Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandorių laiko vertės yra atitinkamai 1 VV ir 5 VV. Šiuo atveju ūkio subjektas pripažįsta 100 VV turtą (turto tikroji vertė) ir 96 VV įsipareigojimą [(100 VV + 1 VV) – 5 VV]. Dėl to grynoji turto vertė yra 4 VV – tai yra ūkio subjekto laikomo ir pasirašytojo pasirinkimo sandorių tikroji vertė.

Visi perdavimai

AG49. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, tuomet perdavėjo sutartinės teisės arba prievolės, siejamos su turto perdavimu, nėra apskaitomos atskirai kaip išvestinės priemonės, jei dėl išvestinės priemonės ir perduodamo turto arba dėl perdavimo atsiradusio įsipareigojimo pripažinimo tos pačios teisės arba prievolės būtų pripažintos du kartus. Pavyzdžiui, perdavėjo pasiliekamas pirkimo pasirinkimo sandoris gali neleisti finansinio turto perdavimo apskaityti kaip pardavimo sandorį. Šiuo atveju pirkimo pasirinkimo sandoris nėra atskirai pripažįstamas kaip išvestinis turtas.

AG50. Jeigu finansinio turto perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, tuomet turto gavėjas nepripažįsta tokio turto savo turtu. Turto gavėjas nutraukia grynųjų pinigų arba kito mokamo atlygio pripažinimą ir pripažįsta iš perdavėjo gautiną sumą. Jeigu perdavėjas

▼M2

turi tiek teisę, tiek prievolę pakartotinai įsigyti viso perleidžiamojo turto kontrolę už fiksuotą sumą (pvz., numatytą perpirkimo sutartyje), tuomet gavėjas gali apskaityti iš jo gautiną sumą kaip paskolą arba tiesiog gautiną sumą.

Pavyzdžiai

AG51. Toliau pateikiami pavyzdžiai atspindi šiame Standarte išdėstytus pripažinimo nutraukimo principus.

a) *Perpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas.* Jeigu finansinis turtas yra parduodamas pagal susitarimą perpirkti jį už nustatytą kainą arba pardavimo kainą drauge su skolintojo grąža, arba suteikiamas kaip paskola pagal susitarimą grąžinti jį perdavėjui, tokio turto pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Jeigu gavėjas įgyja teisę parduoti arba įkeisti turtą, tada perdavėjas perklasifikuoja tokį turtą savo balanse, pavyzdžiui, kaip pagal paskolą suteiktą turtą arba dėl perpirkimo gautiną sumą.

b) *Perpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas – turtas, kuris iš esmės yra toks pats.* Jeigu finansinis turtas parduodamas pagal susitarimą perpirkti tą patį arba iš esmės tokį patį turtą už nustatytą kainą arba pardavimo kainą pridedant skolintojo grąžą; arba jeigu finansinis turtas pasiskolinamas arba suteikiamas kaip paskola pagal susitarimą perdavėjui grąžinti tą patį arba iš esmės tokį patį turtą, tuomet jo pripažinimas nenutraukiamas, nes perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

c) *Perpirkimo susitarimai ir vertybinių popierių skolinimas – teisė pakeisti turtą.* Jeigu perpirkimo sutartis už fiksuotą perpirkimo kainą arba kainą, lygią pardavimo kainai drauge su skolintojo atsiperkamąja suma, ar panašus vertybinių popierių skolinimo sandoris suteikia gavėjui teisę pakeisti turtą į panašios arba tokios pačios tikrosios vertės, kaip perduotasis, turtą perpirkimo dieną, tuomet parduodamo arba paskolinamo pagal perpirkimo arba vertybinių popierių skolinimo sutartį turto pripažinimas nenutraukiamas, nes jo perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

d) *Pirmojo atmetimo teisė perpirkti turtą tikrąja verte.* Jeigu ūkio subjektas parduoda finansinį turtą ir pasilieka tiktai pirmojo atmetimo teisę perpirkti turtą tikrąja verte, jeigu gavėjas vėliau šį turtą parduotų, tuomet ūkio subjektas nutraukia turto pripažinimą, nes perduoda iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

e) *Greitojo pardavimo sandoris.* Finansinio turto perpirkimas tuojau po to, kai jis buvo parduotas, kartais vadinamas greituoju pardavimu. Toks perpirkimas netrukdo nutraukti turto pripažinimą, jeigu pirminis sandoris atitinka pripažinimo nutraukimo reikalavimus. Tačiau jeigu susitarimas parduoti finansinį turtą sudaromas vienu metu su to paties turto perpirkimo už fiksuotą kainą arba pardavimo kainą pridėjus skolintojo grąžą susitarimu, tada turto pripažinimas nėra nutraukiamas.

f) *Didelės piniginės vertės pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandoriai.* Jeigu perduotas finansinis turtas gali būti perdavėjo atpirktas, o pirkimo pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę, tuomet perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas išlaikė iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Panašiai, jeigu finansinio turto gavėjas turi šio turto pardavimo pasirinkimo teisę, o pardavimo pasirinkimo sandoris turi didelę piniginę vertę, toks perdavimas neatitinka pripažinimo nutraukimo kriterijų, nes perdavėjas pasilieka iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

g) *Pardavimo ir pirkimo pasirinkimo sandoriai, visiškai neturintys piniginės vertės.* Finansinio turto, perduodamo tik pagal gavėjo turimą visiškai neturintį piniginės vertės pardavimo pasirinkimo sandorį arba perdavėjo turimą visiškai piniginės vertės neturintį pirkimo pasirinkimo sandorį, pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad perdavėjas yra perdavęs iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą.

h) *Lengvai gaunamas turtas, pavaldus pirkimo pasirinkimo sandoriui, kuris nei turi didelės piniginės vertės, nei yra bevertis pinigų atžvilgiu.* Jeigu ūkio subjektas turi rinkoje lengvai gaunamo turto pirkimo pasirinkimo sandorį, o pasirinkimo sandoris nei turi didelės piniginės vertės, nei yra bevertis pinigų atžvilgiu, tuomet turto pripažinimas nutraukiamas. Taip yra todėl, kad ūkio subjektas: i) nei pasilieka, nei perduoda iš esmės visos turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, ir ii) nepasilieka turto kontrolės. Tačiau jeigu turtas nėra lengvai gaunamas rinkoje,

▼M2

pripažinimo nutraukimas nevykdomas tokiu mastu, kokia perduotojo turto suma priklauso nuo pirkimo pasirinkimo sandorio sumos lygio, nes ūkio subjektas yra išlaikęs turto kontrolę.

i) *Nelengvai gaunamas turtas, priklausomas nuo ūkio subjekto pasirašyto pardavimo pasirinkimo sandorio, kuris nei turi didelės piniginės vertės, nei yra bevertis pinigų atžvilgiu.* Jeigu ūkio subjektas perduoda nelengvai rinkoje gaunamą finansinį turtą ir pasirašo pardavimo pasirinkimo sandorį, kuris nei turi didelės piniginės vertės, nei yra bevertis, tuomet ūkio subjektas dėl pasirašytojo pardavimo pasirinkimo sandorio nei pasilieka, nei perduoda iš esmės visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos. Ūkio subjektas išlaiko turto kontrolę, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris yra pakankamai vertingas, kad neleistų gavėjui turto parduoti; tokiu atveju turtas lieka pripažįstamas jo tolesnio ryšio su perdavėju mastu (žr. paragrafą AG44). Ūkio subjektas perduoda turto kontrolę, jeigu pardavimo pasirinkimo sandoris nėra pakankamai vertingas, kad neleistų gavėjui parduoti šio turto; tokiu atveju turto pripažinimas nutraukiamas.

j) *Turtas, priklausomas nuo pardavimo arba pirkimo tikrąja verte pasirinkimo sandorio arba išankstinio perpirkimo susitarimo.* Finansinio turto perdavimas, priklausomas tik nuo pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandorio arba išankstinio perpirkimo susitarimo, kurio panaudojimo arba perpirkimo kaina lygi finansinio turto tikrajai vertei perpirkimo metu, nulemia jo pripažinimo nutraukimą, nes perduodama iš esmės visa nuosavybei būdinga rizika ir nauda.

k) *Grynaisiais pinigais vykdomi pirkimo arba pardavimo pasirinkimo sandoriai.* Ūkio subjektas įvertina finansinio turto, priklausomo nuo pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandorio arba išankstinio perpirkimo susitarimo, perleidimą, už kurį bus atsiskaitoma grynaisiais pinigais, tam, kad nustatytų, ar jis yra išlaikęs, ar perdavęs iš esmės visą nuosavybei būdingą riziką ir naudą. Jeigu ūkio subjektas nepasilieka iš esmės visos nuosavybei būdingos perduodamojo turto rizikos ir naudos, tuomet nustato, ar yra išlaikęs perduodamojo turto kontrolę. Tai, kad pardavimo arba pirkimo pasirinkimo sandoriai ar išankstinis perpirkimo susitarimas yra vykdomi grynaisiais pinigais, nereiškia, kad ūkio subjektas perduoda kontrolę (žr. AG44 paragrafus ir prieš tai pateiktus g), h) ir i) punktus.

l) *Atsiskaitymų panaikinimo nuostata.*Atsiskaitymų panaikinimo nuostata yra besąlygiško perpirkimo (pirkimo) pasirinkimo sandoris, suteikiantis ūkio subjektui teisę susigrąžinti perduotąjį turtą, kuriam taikomi tam tikri apribojimai. Jeigu dėl tokio pasirinkimo sandorio ūkio subjektas nei pasilieka, nei perduoda iš esmės visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, jis nenutraukia turto pripažinimo tik tuo mastu, kokia šio turto suma gali būti perpirkta (darant prielaidą, kad gavėjas negali parduoti turto). Pavyzdžiui, jeigu perduoto paskolinto turto balansinė vertė ir įplaukos yra 100 000 VV, o bet kuri atskira paskola galėtų būti atperkama (neviršijant 10 000 VV bendrosios perperkamos paskolos sumos), tuomet 90 000 VV paskolų pripažinimas būtų nutraukiamas.

m) *Dengimo sandoriai.* Ūkio subjektas (galintis būti perdavėju), prižiūrintis perduotąjį turtą, gali turėti dengimo sandorį, suteikiantį teisę nusipirkti likusį perduotąjį turtą tada, kada likusio nepadengto turto vertė sumažėja iki tokio lygio, kada jo aptarnavimo sąnaudos tampa nuostolingos, palyginus su priežiūros teikiama nauda. Jeigu toks dengimo sandoris nulemia tai, kad ūkio subjektas nei pasilieka, nei perduoda iš esmės visos nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, o gavėjas negali parduoti turto, perdavėjas nenutraukia turto pripažinimo tokiu mastu, kokia turto suma priklauso nuo šio pirkimo pasirinkimo sandorio.

n) *Prijungtos išlaikytosios dalys ir kredito garantijos.* Ūkio subjektas gali gavėjui padidinti kreditą, prijungdamas kai kurias arba visas savo išlaikytąsias perduoto turto dalis. Kita vertus, ūkio subjektas gali gavėjui kreditą padidinti kredito garantijos forma, kuri gali būti neribota arba apribota tam tikra suma. Jeigu ūkio subjektas išlaiko iš esmės visą perduotojo turto nuosavybei būdingą riziką ir naudą, turtas ir toliau pripažįstamas visas. Jeigu ūkio subjektas pasilieka dalį turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos, bet iš esmės ne visą, be to, išlaiko turto kontrolę, jis nenutraukia pripažinimo tokiu mastu, kokią grynųjų pinigų ar kito turto sumą jam gali tekti sumokėti.

▼M2

o) *Bendro atsiperkamumo pasikeitimo sandoriai.* Ūkio subjektas gali parduoti finansinį turtą gavėjui ir sudaryti bendro atsiperkamumo pasikeitimo sandorį su gavėju, pagal kurį visi turto palūkanų mokėjimo pinigų srautai yra perduodami pirmajam ūkio subjektui mainais už nustatytą arba kintamos normos mokėjimą, o bet kokie šio turto tikrosios vertės padidėjimai arba sumažėjimai yra jo prisiimami. Tokiu atveju viso turto pripažinimo nutraukimas yra draudžiamas.

p) *Pasikeitimo palūkanų norma sandoriai.* Ūkio subjektas gali perleisti gavėjui finansinį turtą su nustatyta palūkanų norma ir sudaryti su juo pasikeitimo palūkanų norma sandorį, pagal kurį gavėjas gautų nustatytą ir mokėtų kintamą palūkanų normą pagal skaičiavimo sumą, lygią perduoto finansinio turto pagrindinei sumai. Pasikeitimo palūkanų norma sandoris netrukdo nutraukti perduoto turto pripažinimo su sąlyga, kad pasikeitimo mokėjimai nebus sąlygojami už perduotąjį turtą atliekamų mokėjimų.

r) *Amortizuojantys pasikeitimo palūkanų norma sandoriai.* Ūkio subjektas gali perduoti gavėjui nustatytos palūkanų normos finansinį turtą, už kurį sumokama per tam tikrą laiko tarpą, ir su gavėju sudaryti amortizuojantį pasikeitimo palūkanų norma sandorį, gavėjui gaunant nustatytą palūkanų normą ir mokant kintamą palūkanų normą sąlygine suma. Jeigu pasikeitimo sandorio sąlyginė suma amortizuojama taip, kad tampa lygi perduotojo finansinio turto, esančio apyvartoje bet kuriuo metu, pagrindinei sumai, pasikeitimas paprastai nulemtų tai, kad pirmasis ūkio subjektas pasiliktų žymią išankstinio mokėjimo riziką; tokiu atveju ūkio subjektas ir toliau pripažįsta visą perduotąjį turtą tiek, kiek išlaiko su juo tolesnį ryšį. Priešingu atveju, jeigu pasikeitimo sandorio sąlyginės sumos amortizacija nėra susijusi su perduotojo turto pagrindine nepadengtąja suma, dėl tokio pasikeitimo sandorio pirmasis ūkio subjektas išankstinio mokėjimo už turtą rizikos sau nepasilaikytų. Vadinasi, perduotojo turto pripažinimo nutraukimui tai nesukliudytų, jeigu pasikeitimo sandorio mokėjimai nebūtų priklausomi nuo palūkanų mokėjimų už perduotą turtą, o pasikeitimo sandoris nenulemtų to, kad ūkio subjektas pasiliktų sau visą kitą su perduotojo turto nuosavybe siejamą reikšmingą riziką ir naudą.

AG52. Šiame paragrafe vaizduojamas tolesnio ryšio su turtu metodikos taikymas, kai ūkio subjekto tolesniojo ryšio priemonė yra šio finansinio turto dalis.

Įsivaizduokite, kad ūkio subjektas turi iš anksto mokamų paskolų portfelį, kurio kuponas ir faktinė palūkanų norma yra 10 %, ir kurio pagrindinė suma bei amortizuota savikaina yra 10 000 VV. Jis sudaro sandorį, pagal kurį mainais už 9 115 VV mokamą sumą gavėjas gauna teisę į 9 000 VV bet kokių pagrindinės sumos rinkliavų, pridedant 9.5 % palūkanas. Ūkio subjektas pasilieka teisę į 1 000 VV bet kokių pagrindinės sumos rinkliavų, pridedant 10 % palūkanų, be to, 0.5 % perviršio skirtumą dėl likusios 9 000 VV pagrindinės sumos. Rinkliavos dėl išankstinių mokėjimų paskirstomos tarp ūkio subjekto ir gavėjo proporcingai santykiu 1:9, tačiau bet kokie įsipareigojimų nevykdymai atimami iš ūkio subjekto 1 000 VV dalies tol, kol ši nebelieka šios dalies. Paskolų tikroji vertė sandorio dieną yra 10 100 VV, o įvertinta 0.5 % perviršio sumos tikroji vertė yra 40 VV.

Ūkio subjektas nustato, kad jis yra perdavęs dalį svarbios nuosavybės rizikos ir naudos (pavyzdžiui, svarbią išankstinio mokėjimo riziką), tačiau taip pat išlaikė nuosavybei būdingos svarbios rizikos ir naudos dalį (dėl savo pasilaikytosios subordinuotos dalies) ir išlaikė kontrolę. Todėl jis vadovaujasi išlaikyto ryšio požiūriu.

▼M2

Kad galėtų taikyti šį Standartą, ūkio subjektas analizuoja sandorį kaip: a) visiškai proporcingos pasilaikytosios 1 000 VV dalies išlaikymą, be to, b) tos pasilaikytosios dalies prijungimą, padidinant gavėjui kreditą dėl kredito nuostolių.

Ūkio subjektas suskaičiuoja, kad 9 090 VV (90 % nuo 10 100 VV) nuo gautojo 9 115 VV atlygio perteikia atlygį už visiškai proporcingą 90 % dalį. Likusi atlygio dalis (25 VV) perteikia gaunamus mokėjimus už jo pasilaikytosios dalies prijungimą siekiant padidinti gavėjo kreditą dėl kredito nuostolių. Be to, 0.5 % perviršio skirtumo perteikia gautą atlygį už kredito padidinimą. Atitinkamai, bendras už kredito padidinimą gautas atlygis yra 65 VV (25 VV +40 VV).

Ūkio subjektas skaičiuoja 90 % pinigų srautų dalies pardavimo pelną arba nuostolį. Darydamas prielaidą, kad atskiros 10 % perduotosios dalies ir 90 % pasilaikytosios dalies tikrosios vertės nėra žinomos perdavimo datą, ūkio subjektas paskirsto turto balansinę sumą pagal 28 paragrafą tokiu būdu:

	Įvertinta tikroji vertė	*Procentai*	*Paskirstytoji balansinė vertė*
Perduotoji dalis	9 090	90 %	9 000
Pasilaikyta dalis	1 010	10 %	1 000
Iš viso:	**10 100**		**10 000**

Ūkio subjektas suskaičiuoja savo pelną arba nuostolį dėl 90 % pinigų srautų dalies pardavimo, iš gautojo atlygio atimdamas paskirstytą perduotosios dalies balansinę vertę, t.y. 90 VV (9 090 VV - 9 000 VV). Ūkio subjekto išlaikytosios dalies balansinė vertė yra 1 000 VV.

Be to, ūkio subjektas pripažįsta tolesnį ryšį su perduotu turtu, atsirandantį dėl jam priklausančios dalies prijungimą kredito nuostoliams padengti. Jis atitinkamai pripažįsta 1 000 VV vertės turtą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negaus dėl prijungimo) ir 1 065 VV vertės susijusį įsipareigojimą (maksimalią pinigų srautų sumą, kurios jis negaus dėl prijungimo, t.y. 1 000 VV, pridedant prie prijungtos dalies tikrąją vertę, lygią 65 VV).

Ūkio subjektas naudoja visą aukščiau išvardintą informaciją sandorio apskaitai šiuo būdu:

	Debetas	*Kreditas*
Pradinis turtas	–	9 000
Turtas, pripažintas prijungtajai arba likutinei daliai	1 000	–
Gautojo atlygio turtas, gautas Kaip perviršio skirtumas	40	–
Pelnas arba nuostolis (perdavimo pelnas)	–	90
Įsipareigojimas	–	1 065
Gauti grynieji pinigai	9 115	–
Iš viso:	**10 155**	**10 155**

Iš karto po sandorio turto balansinė vertė yra 2 040 VV, apimanti 1 000 VV, perteikiančių išlaikytosios dalies paskirstytą savikainą, ir 1 040 VV, perteikiančių ūkio subjekto papildomą tolesnį ryšį dėl išlaikytosios dalies prijungimo dėl kredito nuostolių (į šią sumą įtraukiamas 40 VV perviršio skirtumas).

Vėlesniais laikotarpiais ūkio subjektas pripažįsta atlygį, gautą už kredito padidinimą (65 VV) laiko proporcijos būdu, ir kaupia pripažintojo turto palūkanas naudodamas faktinių palūkanų normą bei pripažįsta bet kokį kredito vertės sumažėjimą pripažintojo turto atžvilgiu. Pastarajam pailiustruoti įsivaizduokite, kad kitais metais įvyksta 300 VV kredito vertės sumažėjimo nuostolis pagrindinių skolų atžvilgiu. Ūkio subjektas sumažina savo pripažintąjį turtą 600 VV suma (300 VV suma susijusi su jo išlaikytąja dalimi, o 300 VV – su papildomu tolesniu ryšiu dėl išlaikytosios dalies prijungimo kredito nuostoliams padengti) ir pripažintąjį įsipareigojimą 300 VV suma. ►M5 Pelnu arba nuostoliu ◄ įskaitomas į pelną arba nuostolį kaip 300 VV kredito vertės sumažėjimas.

▼M2

Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas (38 paragrafas)

AG53. Įprastinis finansinio turto pirkimas arba pardavimas pripažįstamas pagal prekybos datos apskaitą arba pagal atsiskaitymo datos apskaitą. Jos aprašomos AG55 ir AG56 paragrafuose. Naudojamas metodas taikomas pastoviai visiems finansinio turto, priklausančio tai pačiai finansinio turto kategorijai, apibrėžtai 9 paragrafe, pirkimams arba pardavimams. Dėl to pardavimui laikomas turtas sudaro atskirą kategoriją, atskiriant jį nuo turto, pelno (nuostolio) ataskaitoje vertinamo tikrąja verte.

AG54. Sutartis, pagal kurią yra reikalaujamas arba leidžiamas vertės pokyčio grynasis atsiskaitymas, nėra įprastinė sutartis. Ši sutartis apskaitoma kaip išvestinė priemonė laikotarpiu tarp prekybos datos ir atsiskaitymo datos.

AG55. Prekybos data – diena, kada ūkio subjektas yra nutaręs pirkti arba parduoti turtą. Prekybos datos apskaita reiškia: a) gautino turto ir įsipareigojimo už jį mokėti prekybos dieną pripažinimą ir b) parduoto turto pripažinimo nutraukimą, bet kokio pelno arba nuostolio dėl perleidimo pripažinimą ir prekybos dieną gautinos iš pirkėjo sumos pripažinimą. Paprastai, perduodant nuosavybės teisę, turto ir atitinkamo įsipareigojimo palūkanų nepradedama kaupti iki atsiskaitymo dienos.

AG56. Atsiskaitymo data – diena, kada turtas pristatomas kitai šaliai. Atsiskaitymo datos apskaita reiškia: a) turto pripažinimą tą dieną, kada ūkio subjektas jį gauna, ir b) turto pripažinimo nutraukimą ir pelno arba nuostolio dėl turto perleidimo pripažinimą tą dieną, kada jis pristatomas kitai šaliai. Taikydamas atsiskaitymo datos apskaitą, ūkio subjektas apskaito bet kokius turto, gautino per laikotarpį nuo pirkimo datos iki atsiskaitymo datos, tikrosios vertės pokyčius taip pat, kaip apskaitytų įsigytą turtą. Kitaip tariant, turto, apskaitomo savikaina arba amortizuota savikaina, vertės pokytis yra nepripažįstamas; toks pokytis pripažįstamas turto, klasifikuojamo kaip finansinis turtas, ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄ ataskaitoje vertinamo tikrąja verte, pelnu arba nuostoliu; taip pat turto, klasifikuojamo kaip skiriamas parduoti, atveju pripažįstamas nuosavybės pokytis.

Finansinio įsipareigojimo pripažinimo nutraukimas (39-42 paragrafai)

AG57. Finansinis įsipareigojimas (arba jo dalis) išnyksta tada, kai skolininkas:

a) įvykdo įsipareigojimą (arba jo dalį), sumokėdamas kreditoriui, dažniausiai pinigais, kitu finansiniu turtu, prekėmis arba paslaugomis;

arba

b) teismo arba kreditoriaus juridiškai atleidžiamas nuo pirminės atsakomybės už įsipareigojimą (arba jo dalį). (Jeigu skolininkas yra davęs garantiją, ši sąlyga vis dar gali būti tenkinama).

AG58. Jeigu skolos priemonės išleidėjas perperka šią priemonę, skola išnyksta netgi tada, jeigu išleidėjas yra šios priemonės rinkos kūrėjas arba ketina perparduoti priemonę artimiausiu metu.

AG59. Mokėjimas trečiajai šaliai, įskaitant patikėtosios nuosavybės juridinį asmenį (kartais vadinamas „neesminiu anuliavimu"), pats savaime neatleidžia skolininko nuo pirminio įsipareigojimo kreditoriui, jeigu nėra teisiškai pagrįsto atleidimo.

AG60. Jeigu skolininkas moka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir praneša savo kreditoriui, kad jo skolos įsipareigojimą prisiėmė trečioji šalis, skolininkas negali nutraukti skolos įsipareigojimo pripažinimo, išskyrus atvejį, kada tenkinama AG57 paragrafo b) punkte minima sąlyga. Jeigu skolininkas sumoka trečiajai šaliai, kad ši prisiimtų įsipareigojimą, ir gauna teisinį atleidimą nuo įsipareigojimo kreditoriui, jo skola išnyksta. Tačiau, jeigu skolininkas sutinka atlikti mokėjimus dėl skolos trečiajai šaliai arba tiesiogiai savo pirmajam kreditoriui, jis pripažįsta naują skolos įsipareigojimą trečiajai šaliai.

AG61. Nors teisinis atleidimas nuo įsipareigojimo – per teismą arba suteiktas kreditoriaus – reiškia, kad nutraukiamas įsipareigojimo pripažinimas, ūkio subjektui gali tekti pripažinti naują įsipareigojimą, jeigu netenkinami 15-37 paragrafuose pateikti finansinio turto pripažinimo nutraukimo kriterijai. Jei šie kriterijai netenkinami, perduotojo turto pripažinimas nenutraukiamas, ir ūkio subjektas pripažįsta naują įsipareigojimą, susijusį su perleistu turtu.

AG62. Pagal 40 paragrafą sąlygos laikomos iš esmės skirtingomis, jeigu diskontuota dabartinė pinigų srautų vertė pagal naująsias sąlygas, įskaitant bet kokius gautus ar sumokėtus atlygius, diskontuotus taikant

▼M2

pirminę faktinių palūkanų normą, bent 10 % skiriasi nuo pirminio finansinio įsipareigojimo likusių pinigų srautų diskontuotos dabartinės vertės. Jei skolos priemonių mainai arba sąlygų pakeitimas yra pateikiamas kaip skolos išnykimas, visos patirtos išlaidos arba sumokėti atlygiai pripažįstami pelno arba nuostolio dėl skolos išnykimo dalimi. Jeigu mainai arba sąlygų pakeitimas nepateikiamas kaip skolos panaikinimas, tada bet kokios patirtos išlaidos arba sumokėti atlygiai koreguoja įsipareigojimo balansinę vertę ir amortizuojami per likusį pakeistojo įsipareigojimo galiojimo laikotarpį.

AG63. Kai kuriais atvejais kreditorius atleidžia skolininką nuo dabartinio įsipareigojimo atlikti mokėjimus, tačiau skolininkas prisiima garantinį įsipareigojimą mokėti, jeigu pirminę atsakomybę prisiimanti šalis ims nevykdyti savo įsipareigojimų. Tokiu atveju skolininkas:

a) pripažįsta naują finansinį įsipareigojimą, grindžiamą savo garantijos įsipareigojimo tikrąja verte;

ir

b) pripažįsta pelną arba nuostolį, remdamasis skirtumu tarp: i) bet kokių sumokėtų įplaukų ir ii) pirminio finansinio įsipareigojimo balansinės vertės, atėmus naujojo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę.

Vertinimas (43-70 paragrafai)

Pirminis finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų įvertinimas (43 paragrafas)

AG64. Pirminio pripažinimo metu finansinės priemonės tikroji vertė paprastai yra sandorio kaina (t.y. sumokėto arba gauto atlygio tikroji vertė, žr. taip pat AG76 paragrafą). Tačiau, jeigu sumokėto arba gauto atlygio dalis yra už ką nors kitą, o ne finansinę priemonę, finansinės priemonės tikroji vertė nustatoma pagal įvertinimo metodą (žr. AG74-AG79 paragrafus). Pavyzdžiui, ilgalaikės paskolos arba gautinos sumos, neturinčios palūkanų, tikroji vertė gali būti įvertinama kaip visų būsimųjų pinigų įplaukų, diskontuotų naudojant vyraujančią(-as) rinkos palūkanų normą(-as) panašioms priemonėms (panašioms savo valiuta, sąlygomis, palūkanų normos rūšimi bei kitais faktoriais ir su panašiu kreditingumo įvertinimu), dabartinę vertę. Bet kokia papildoma paskolinta suma yra sąnaudos arba pajamų sumažinimas, jeigu ji neatitinka pripažinimo kokios nors kitos rūšies turtu kriterijų.

AG65. Jeigu ūkio subjektas sukuria paskolą, kurios palūkanų norma nebūdinga rinkai (pvz., 5 %, kai rinkos palūkanų norma panašioms paskoloms yra 8 %) ir už tai gauna išankstinį atlygį kaip kompensaciją, jis turi pripažinti paskolą jos tikrąja verte, t.y. grynąja gaunamojo atlygio verte. Ūkio subjektas pelnui arba nuostoliui priskiria nuolaidą, naudodamas faktinės palūkanų normos metodą.

Vėlesnis finansinio turto vertinimas (45 ir 46 paragrafai)

AG66. Jeigu finansinė priemonė, anksčiau buvusi pripažinta finansiniu turtu, yra vertinama tikrąja verte ir jos tikroji vertė tampa mažesnė už nulį, tuomet tai yra finansinis įsipareigojimas pagal 47 paragrafą.

AG67. Toliau pateikiamas pavyzdys iliustruoja sandorio išlaidų apskaitą pradinio ir vėlesnio pardavimui skirto finansinio turto vertinimo metu. Turtas yra įsigytas už 100 VV, pridėjus pirkimo komisinius, lygius 2 VV. Pradžioje turtas pripažįstamas 102 VV verte. Kita finansinės atskaitomybės data yra po vienos dienos, kada turto kotiruojama rinkos kaina yra 100 VV. Jei šis turtas būtų parduodamas, būtų sumokėti komisiniai, lygūs 3 VV. Tą dieną turtas vertinamas 100 VV (neatsižvelgiant į galimus pardavimo komisinius), o 2 VV nuostolis pripažįstamas nuosavybe. Jeigu pardavimui skirtas finansinis turtas turi fiksuotus arba kitaip nustatomus mokėjimus, sandorio išlaidos amortizuojamos per pelną arba nuostolį naudojant faktinių palūkanų metodą. Jeigu pardavimui skirtas finansinis turtas neturi fiksuotų arba kitaip nustatomų mokėjimų, sandorio išlaidos yra įtraukiamos į pelną arba nuostolį tada, kai turto pripažinimas nutraukiamas arba įvyksta jo vertės sumažėjimas.

AG68. Priemonės, klasifikuojamos kaip paskolos ir gautinos sumos, vertinamos amortizuota savikaina nepriklausomai nuo to, ar ūkio subjektas ketina laikyti jas iki termino.

Vertinimas tikrąja verte (48 ir 49 paragrafai)

AG69. Tikrosios vertės apibrėžimui prielaida, kad ūkio subjektas ketina tęsti veiklą, neturi jokio ketinimo ar poreikio likviduotis, žymiai susiaurinti savo veiklos mastą ar įvykdyti sandorio nepalankiomis sąlygomis, yra esminė. Todėl tikroji vertė nėra suma, kurią ūkio subjektas gautų arba

▼M2

mokėtų sudarydamas priverstinį sandorį, likvidavimą ne savo noru arba priverstinį išpardavimą. Tačiau priemonės kredito kokybę atspindi tikroji vertė.

AG70. Šiame Standarte, kalbant apie rinkoje kotiruojamas kainas, naudojami terminai „siūloma kaina" ir „prašoma kaina" (kartais vadinama „dabartinio siūlymo kaina"), o terminas „siūlomų-prašomų kainų skirtumas" vartojamas tik sandorio išlaidoms. Kiti koregavimai, skirti tikrajai vertei nustatyti (pvz., kitos sutarties šalies kredito rizika), neįtraukiami į sąvoką „siūlomų-prašomų kainų skirtumas".

Aktyvioji rinka: kotiruojama kaina

AG71. Finansinė priemonė laikoma kotiruojama aktyvioje rinkoje, jeigu kotiruojamos kainos yra lengvai ir įprastai nustatomos biržoje, per prekybos tarpininkus, maklerius, gamybos grupes, kainų nustatymo tarnybą bei reguliuojančias institucijas ir perteikia realius ir reguliariai vykdomus rinkos sandorius tarp nesusijusių šalių. Tikroji vertė nustatoma pagal kainą, dėl kurios sutaria ketinantys pirkti pirkėjai ir ketinantys parduoti pardavėjai, esantys nesusijusiomis šalimis. Finansinės priemonės, kuria prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikrosios vertės nustatymo tikslas yra nustatyti kainą, kuria sandoris būtų įvykdytas balanso datą, neišsiplečiant už priemonės ribų (t.y. nekeičiant jos sudėties ir pobūdžio), palankiausioje aktyviojoje rinkoje, kuri šiam ūkio subjektui yra lengvai prieinama. Tačiau ūkio subjektas pakoreguoja palankesnės rinkos kainą, kad būtų atspindėti bet kokie sutarties šalių kredito rizikos skirtumai tarp priemonių, kuriomis prekiaujama rinkoje, ir priemonės, kurios vertę reikia nustatyti. Viešai skelbiamas kotiruojamų kainų aktyviojoje rinkoje sąrašas yra geriausias tikrosios vertės įrodymas, ir, kai egzistuoja, jis yra naudojamas finansiniam turtui arba finansiniam įsipareigojimui vertinti.

AG72. Atitinkama kotiruojama rinkos kaina turimam turtui arba išleidžiamam įsipareigojimui paprastai yra dabartinė „siūloma kaina", o įsigyjamam turtui arba turimam įsipareigojimui – „prašoma kaina". Kai ūkio subjektas turi turtą ir įsipareigojimus su rinkos rizikų tarpusavio užskaita, jis gali naudoti vidutiniškas rinkos kainas, kad nustatytų tikrąsias vertes užskaitomos rizikos pozicijoms ir taikytų siūlomą arba prašomą kainą grynajai atvirajai pozicijai tinkamu būdu. Kai nėra dabartinių siūlomų ir prašomų kainų, apie dabartinę tikrąją vertę teikia įrodymų naujausio sandorio kaina – su sąlyga, kad po sandorio dienos nebuvo didelio ekonominių aplinkybių pasikeitimo. Jeigu nuo to sandorio dienos sąlygos pasikeitė (pvz., pakito nerizikinė palūkanų norma dėl naujausio korporacijos obligacijų kainų kotiravimo), tikroji vertė turi atspindėti sąlygų pokyčius, tinkamai atsižvelgiant į dabartines panašių finansinių priemonių kainas arba normas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas gali įrodyti, kad paskutiniojo sandorio kaina nėra tikroji vertė (pvz., dėl to, kad ji atspindi sumą, kurią ūkio subjektas gautų arba sumokėtų sudarydamas priverstinį sandorį, ne savo noru likviduodamas ar parduodamas turtą), ši kaina koreguojama. Finansinių priemonių portfelio tikroji vertė yra finansinių priemonių vienetų skaičiaus ir jų kotiruojamos kainos produktas. Jeigu aktyviojoje rinkoje kainos viešai nekotiruojamos visai finansinei priemonei, tačiau jos sudedamosios dalys turi savo aktyviąsias rinkas, tikroji vertė nustatoma remiantis atitinkamomis sudedamųjų dalių rinkos kainomis.

AG73. Jeigu aktyviojoje rinkoje yra kotiruojama norma (o ne kaina), ūkio subjektas naudoja šią rinkoje kotiruojamą normą, jai pritaikydamas savo tikrosios vertės skaičiavimo metodą. Jeigu rinkoje kotiruojama norma neapima kredito rizikos ar kitų faktorių, kuriuos rinkos dalyviai įtrauktų į priemonės vertinimą, ūkio subjektas pakoreguoja vertinimą, įjungdamas šiuos faktorius.

Aktyviosios rinkos nebuvimas: vertinimo metodika

AG74. Jeigu finansinei priemonei nėra aktyviosios rinkos, ūkio subjektas nustato tikrąją vertę naudodamas vertinimo metodiką. Vertinant tokia metodika, jeigu įmanoma, atsižvelgiama į naujausius sandorius tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, į kitos iš esmės panašios priemonės dabartinę tikrąją vertę, į diskontuotų pinigų srautų analizę ir pasirinkimo sandorių įkainojimo modelius. Jeigu egzistuoja vertinimo metodika, kurią rinkos dalyviai įprastai naudoja priemonei įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šią metodiką gaunami patikimi kainų, gaunamų per realius rinkose sandorius, įvertinimai, tuomet ūkio subjektas naudojasi šia metodika.

AG75. Vertinimo metodikos panaudojimo tikslas yra nustatyti, kokia būtų sandorio kaina tikrosios vertės vertinimo dieną tarp nepriklausomų šalių, pagrįsta normaliomis verslo aplinkybėmis. Tikroji vertė įvertinama remiantis vertinimo metodikos rezultatais, kai maksimaliai išnaudojami gauti rinkos duomenys ir kiek galima mažiau pasikliaujama ūkio subjektui būdingais duomenimis. Tikėtina, kad pagal verti-

▼M2

nimo metodiką bus pateiktas realus tikrosios vertės įvertinimas, jeigu: a) jis pagrįstai atspindi tai, kaip rinkoje būtų galima tikėtis įkainoti tokią priemonę, ir b) vertinimo metodikai naudojami duomenys pagrįstai perteikia rinkos lūkesčius ir rizikos-atlygio veiksnių įvertinimus, siejamus su šia finansine priemone.

AG76. Todėl vertinimo metodika: a) įtraukia visus veiksnius, į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų nustatydami kainą, ir b) yra suderinta su priimtina ekonomine finansinių priemonių įkainojimo metodologija. Ūkio subjektas periodiškai patikrina vertinimo metodiką ir išbando jos patikimumą naudodamas bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių dėl tokių pačių priemonių kainas (t.y. priemonių, nesiskiriančių savo sudėtimi ar struktūra) arba kainas, pagrįstas bet kokiais stebimais rinkos duomenimis. Ūkio subjektas ima rinkos duomenis iš tos pačios rinkos, kurioje priemonė buvo sukurta arba įsigyta. Geriausias finansinės priemonės tikrosios vertės įrodymas pirminio pripažinimo metu yra sandorio kaina (t.y. mokamo arba gaunamo atlygio tikroji vertė), jeigu šios priemonės tikrosios vertės negalima įrodyti palyginant su kitais rinkoje vykstančiais sandoriais dėl tokios pačios priemonės (t.y. be sudėties ar struktūros skirtumų) arba naudojant vertinimo metodiką, kurios kintamieji apima tik stebimų rinkų duomenis.

▼M8

AG76A. Vėlesnis finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo vertinimas ir vėlesnis pelno arba nuostolio pripažinimas turi atitikti šio standarto reikalavimus. AG76 paragrafo taikymas gali lemti, kad pirmą kartą pripažįstant finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą pelnas arba nuostoliai gali būti nepripažinti. Tokiu atveju, 39 TAS reikalaujama, kad pelnas arba nuostoliai būtų pripažįstami po pirminio pripažinimo tik tiek, kiek jie susidaro dėl veiksnio (įskaitant laiką), į kurį rinkos dalyviai turėtų atsižvelgti nustatydami kainą, pasikeitimo.

▼M2

AG77. Pradinis finansinio turto įsigijimas ar sukūrimas arba finansinio įsipareigojimo prisiėmimas yra rinkos sandoris, teikiantis pagrindą finansinės priemonės tikrosios vertės įvertinimui. Ypatingai, jeigu finansinė priemonė yra skolos priemonė (pvz., paskola), jos tikroji vertė gali būti nustatoma remiantis rinkos sąlygomis, egzistavusiomis šios priemonės įsigijimo arba sukūrimo dieną, ir dabartinėmis rinkos sąlygomis arba ūkio subjekto ar kitų šiuo metu nustatomomis palūkanų normomis panašioms skolos priemonėms (t.y. panašaus likusio laiko iki galiojimo pabaigos termino, panašaus pinigų srautų modelio, valiutos, kredito rizikos, su panašiu įkeitimo ir palūkanų pagrindu). Kita vertus, jeigu nėra skolininko kredito rizikos pokyčių ir taikomas kreditas paskirstomas po skolos priemonės sukūrimo, dabartinės rinkos palūkanų normos įvertinimas gali būti gaunamas naudojant principinę palūkanų normą, kuri atspindi geresnę kredito kokybę negu ši skolos priemonė, išlaikant tolygų kredito paskirstymą ir atliekant koregavimus dėl principinės palūkanų normos pokyčių nuo priemonės gavimo datos. Jeigu sąlygos nuo naujausio įvykdyto rinkos sandorio pasikeitė, tuomet, remiantis dabartinėmis panašių finansinių priemonių kainomis arba normomis (pakoregavus jas dėl skirtumų nuo vertinamosios finansinės priemonės), yra nustatomas atitinkamas vertinamosios finansinės priemonės tikrosios vertės pokytis.

AG78. Tokios pačios informacijos kiekvieno vertinimo metu galima ir negauti. Pavyzdžiui, tuo metu, kai ūkio subjektas ima paskolą arba įsigyja skolos priemonę, kuria nėra aktyviai prekiaujama, jo mokama sandorio kaina tuo pačiu yra ir rinkos kaina. Tačiau jokios informacijos apie naujus sandorius gali nebūti kito įvertinimo dieną, ir, nors ūkio subjektas gali nustatyti bendrą rinkos palūkanų normų lygį, jis gali nežinoti kredito arba kitos rizikos lygio, kurį apsvarstytų rinkos dalyviai, tą dieną įkainodami tokią priemonę. Ūkio subjektas gali neturėti informacijos apie neseniai įvykusius sandorius tam, kad galėtų nustatyti tinkamą kredito pasiskirstymą bendrosios palūkanų normos atžvilgiu, kad būtų galima jį naudoti nustatant diskonto normą, skiriamą dabartinės vertės skaičiavimui. Nesant priešingų įrodymų, būtų pagrįsta daryti prielaidą, kad neįvyko jokių minėtojo pasiskirstymo, egzistavusio tuo metu, kai buvo daroma paskola, pokyčių. Tačiau tikimasi, kad ūkio subjektas stengsis nustatyti, ar nėra įrodymų apie tų veiksnių pasikeitimus. Kai tokių įrodymų yra, ūkio subjektas turėtų apsvarstyti šių pasikeitimų padarinius finansinės priemonės tikrosios vertės nustatymui.

AG79. Taikydamas diskontuotų pinigų srautų analizę, ūkio subjektas naudoja vieną arba daugiau diskonto normų, lygių vyraujančioms tokių finansinių priemonių atsipirkimo normoms, kurios pasižymi iš esmės tokiomis pačiomis sąlygomis ir ypatybėmis, įskaitant priemonės kredito kokybę, likusį laikotarpį, kuriam yra nustatyta sutartinė palūkanų norma, likusį laikotarpį pagrindinei sumai grąžinti ir valiutą,

▼M2

kuria bus atliekami mokėjimai. Trumpalaikės gautinos ir mokėtinos sumos, neturinčios nustatytos palūkanų normos, gali būti vertinamos nurodytąja pirminėje sąskaitoje suma, jeigu diskontavimo poveikis yra nereikšmingas.

Aktyviosios rinkos nebuvimas: nuosavybės priemonės

AG80. Investicijų į nuosavybės priemones, neturinčių kotiruojamų rinkos kainų aktyviojoje rinkoje, ir su minėtomis priemonėmis susijusių išvestinių priemonių, turimų apmokėjimams pristatant tokią nekotiruojamą nuosavybės priemonę (žr. 46 paragrafo punktą c) ir 47 paragrafą), tikroji vertė gali būti patikimai įvertinama, jeigu: a) pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kitimo ribos nėra reikšmingos šiai priemonei arba b) jeigu įvairių įvertinimų tikimybės kitimo ribose gali būti pagrįstai numatytos ir panaudotos apskaičiuojant tikrąją vertę.

AG81. Yra daug situacijų, kada nuosavybės priemonių, neturinčių kotiruojamų rinkos kainų, tikrosios vertės ir su tomis nuosavybės priemonėmis susijusių išvestinių priemonių, turinčių būti apmokamų perduodant šias nekotiruojamas nuosavybės priemones (žr. 46 paragrafo punktą c) ir 47 paragrafą), tikrosios vertės pagrįstų įvertinimų kintamumas tam tikrose ribose gali būti nereikšmingas. Paprastai įmanoma įvertinti iš išorės šalies įsigyto finansinio turto tikrąją vertę. Tačiau jeigu pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų kintamumo mastas yra svarbus, o įvairių įvertinimų galimybės negali būti pagrįstai nustatytos, ūkio subjektas negali šios priemonės vertinti tikrąja verte.

Vertinimo metodikos duomenys

AG82. Tinkama konkrečios finansinės priemonės tikrosios vertės įvertinimo metodika įtraukia stebimus rinkos duomenis apie rinkos sąlygas ir kitus veiksnius, galinčius paveikti priemonės tikrąją vertę. Finansinės priemonės tikroji vertė turi būti paremta vienu arba daugiau iš žemiau minimų veiksnių (ir, galbūt, kitų).

a) *Pinigų laiko verte (t.y. pagrindinė arba rizikos neapimanti palūkanų norma).* Pagrindinės palūkanų normos gali būti išvestos pagal valstybinių obligacijų kainas ir dažnai yra nustatomos finansiniuose leidiniuose. Šios normos paprastai svyruoja, kartu su prognozuojamų pinigų srautų tikėtinomis datomis, ta pačia linkme kaip ir palūkanų normų pelningumo kreivė skirtingais laikotarpiais. Praktiniais sumetimais ūkio subjektas gali naudoti priimtiną ir lengvai pastebimą bendrąją normą, pvz., LIBOR arba pasikeitimo sandorių normą, kaip pavyzdinę normą. (Kadangi tokia norma, kokia yra LIBOR, nėra rizikos neapimanti palūkanų norma, tam tikrai finansinei priemonei tinkamas kredito rizikos koregavimas nustatomas jos kredito rizikos santykio su šios pavyzdinės normos kredito rizika pagrindu). Kai kurių šalių centrinės valstybinės obligacijos gali turėti didelę kredito riziką ir neteikti stabilios pavyzdinės bazinės palūkanų normos priemonėms, denominuotoms ta valiuta. Kai kurių tos šalies ūkio subjektų kredito būklė gali būti geresnė už valstybinę, o skolinimosi normos žemesnės. Šiuo atveju bazines palūkanų normas galima tinkamiau nustatyti remiantis aukščiausiomis korporacijų obligacijų, išleidžiamų tos šalies valiuta, palūkanų normomis.

b) *Kredito rizika.* Kredito rizikos (t.y. perviršio virš bazinės palūkanų normos dėl kredito rizikos) poveikis tikrajai vertei gali būti nustatomas remiantis skirtingos kredito kokybės priemonių, kuriomis prekiaujama, stebimomis rinkos kainomis arba skolintojų nustatomomis skirtingo kredito reitingo paskolų palūkanų normomis.

c) *Užsienio valiutos keitimo kainos.* Egzistuoja aktyvi daugelio pagrindinių valiutų keitimo rinka, o kainos kasdien publikuojamos finansiniuose leidiniuose.

d) *Prekių kainos.*Galima stebėti daugelio prekių rinkos kainas.

e) *Nuosavybės kainos.* Prekyboje esančių nuosavybės priemonių kainas (ir kainų indeksus) galima lengvai stebėti kai kuriose rinkose. Nuosavybės priemonių, neturinčių rinkos kainų, kurias galima stebėti, dabartinė rinkos kaina gali būti įvertinama naudojant dabartine verte grindžiamas metodikas.

f) *Nepastovumas (t.y. būsimųjų finansinės priemonės arba kito straipsnio kainos pokyčių dydis).* Straipsnių, kuriais aktyviai prekiaujama, nepastovumo matai paprastai gali būti pagrįstai įvertinami remiantis rinkos praeities duomenimis arba naudojant nepastovumo raišką dabartiniams rinkos kainoms.

g) *Išankstinio mokėjimo rizika ir grąžinimo rizika.* Tikėtinas išankstinio mokėjimo už finansinį turtą modelis ir tikėtinas finansinių įsipareigojimų gražinimo modelis gali būti įvertinamas remiantis

▼M2

praeities duomenimis. (Finansinio įsipareigojimo, kurį gali grąžinti kita šalis, tikroji vertė negali būti mažesnė už grąžinamosios sumos dabartinę vertę – žr. 49 paragrafą).

h) *Finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo priežiūros išlaidos.* Priežiūros išlaidos gali būti įvertinamos naudojant palyginimus su kitų rinkos dalyvių šiuo metu nustatomais už priežiūrą atlygiais. Jeigu finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo priežiūros išlaidos yra reikšmingos ir jas galima palyginti su kitų rinkos dalyvių atitinkamomis išlaidomis, išleidėjas turi atsižvelgti į jas nustatydamas to finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę. Tikėtina, kad sutartinės teisės į būsimus atlygius tikroji vertė šios teisės suteikimo metu yra lygi pradinėms už juos mokamoms išlaidoms, jeigu būsimi atlygiai ir susijusios išlaidos gali būti palyginami(-os) su rinkoje esančiais(-iomis).

Pelnas ir nuostolis (55-57 paragrafai)

AG83. Ūkio subjektas taiko 21 TAS finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, kurie yra piniginiai straipsniai pagal 21 TAS ir yra denominuoti užsienio valiuta. Pagal 21 TAS, bet koks užsienio valiutos pelnas arba nuostolis dėl piniginio turto arba piniginių įsipareigojimų yra pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Išimtis yra piniginis straipsnis, įvardintas kaip apsidraudimo priemonė arba pinigų srautų apsidraudimo atveju (žr. 95-101 paragrafus), arba grynosios investicijos apsidraudimo atveju (žr. 102 paragrafą). Pripažįstant užsienio valiutos pelną arba nuostolį pagal 21 TAS, piniginis pardavimui skirtas turtas vertinamas taip, lyg būtų apskaitomas amortizuota savikaina užsienio valiuta. Analogiškai, tokio finansinio turto valiutos keitimo skirtumai, atsirandantys dėl amortizuotos savikainos pokyčių, pripažįstami pelnu arba nuostoliu, o kiti balansinės vertės pakitimai pripažįstami pagal 55 paragrafo b) punktą. Pardavimui skirto finansinio turto, kuris nėra piniginis straipsnis pagal 21 TAS (pavyzdžiui, nuosavybės priemonės), pelnas arba nuostolis, pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje pagal 55 paragrafo b) punktą, apima bet kokį susijusį užsienio valiutos keitimo komponentą. Jeigu tarp neišvestinio piniginio turto ir neišvestinio piniginio įsipareigojimo yra apsidraudimo santykiai, šių finansinių priemonių užsienio valiutos komponento pokyčiai pripažįstami pelnu arba nuostoliu.

Finansinio turto vertės sumažėjimas ir neatgavimas (58-70 paragrafai)

Amortizuota savikaina apskaitomas finansinis turtas (63-65 paragrafai)

AG84. Finansinio turto, apskaitomo amortizuota savikaina, vertės sumažėjimas vertinamas taikant pradinę faktinę šios finansinės priemonės palūkanų normą, nes diskontavimas dabartine rinkos palūkanų norma iš esmės reikštų, kad finansinį turtą, kuris šiaip vertinamas amortizuota savikaina, reikia vertinti tikrąja verte. Jeigu paskolos, gautinos sumos arba laikomos iki termino investicijos sąlygos yra suderamos iš naujo ar kaip kitaip pakeičiamos dėl skolininko arba išleidėjo finansinių sunkumų, vertės sumažėjimas vertinamas naudojant pirminę faktinę palūkanų normą, buvusią prieš sąlygų pakeitimą. Pinigų srautai, susiję su trumpalaikėmis gautinomis sumomis, nėra diskontuojami, jeigu diskontavimo poveikis yra nereikšmingas. Jeigu paskola, gautina suma arba iki termino laikoma investicija turi kintamą palūkanų normą, tuomet diskontavimo norma bet kokio vertės sumažėjimo nuostoliui vertinti pagal 63 paragrafą yra dabartinė (s) faktinė(s) palūkanų norma(-os), numatyta(-os) sutartyje. Praktiškai kreditorius gali vertinti amortizuota savikaina apskaitomo finansinio turto vertės sumažėjimą remdamasis finansinės priemonės tikrąja verte, atsižvelgdamas į stebimas rinkos kainas. Įkeisto finansinio turto įvertintų būsimųjų pinigų srautų dabartinės vertės skaičiavimas atspindi pinigų srautus, kurie gali atsirasti dėl prarastos teisės į šį turtą, atėmus įkeistojo turto atgavimo ir pardavimo išlaidas, nepriklausomai nuo to, ar teisės į šį turtą praradimas yra įmanomas, ar ne.

AG85. Vertės sumažėjimo įvertinimo procesas apima visas su kreditu susijusios rizikos galimybes – ne tik tas, kurios siejamos su bloga kredito kokybe. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjektas naudoja vidinę kredito laipsniavimo sistemą, jis atsižvelgia į visus kredito laipsnius, ne tik tuos, kurie atspindi didelį kreditingumo sumažėjimą.

AG86. Vertės sumažėjimo nuostolio sumos vertinimo proceso rezultatas gali būti viena suma arba keletas sumų. Pastaruoju atveju ūkio subjektas pripažįsta vertės sumažėjimo nuostolį, lygų viso spektro (*) geriau-

(*) 37 TAS 39 paragrafe yra nurodymai, kaip iš visų galimų rezultatų pasirinkti geriausią vertinimą.

▼M2

siam įvertimui, atsižvelgdamas į visą reikalingą gaunamą informaciją dėl sąlygų, esančių balanso sudarymo datą ir prieš tai, kada finansinė atskaitomybė yra paskelbiama.

AG87. Bendro vertės sumažėjimo įvertinimo tikslu finansinis turtas grupuojamas panašios kredito rizikos charakteristikos, parodančios skolininkų gebėjimą mokėti visas sumas pagal sutartyje numatytas sąlygas, pagrindu (pavyzdžiui, kredito rizikos įvertinimo arba laipsniavimo proceso, kada atsižvelgiama į turto rūšį, pramonės šaką, geografinę vietovę, užstato tipą, praeities įsiskolinimus ir kitus svarbius faktorius, pagrindu). Pasirinktosios charakteristikos yra svarbios tokio turto grupių būsimųjų pinigų srautų įvertinimui, nes parodo skolininkų gebėjimą mokėti visas sumas pagal sutartyje numatytas sąlygas. Tačiau, nuostolių tikimybė ir kiti statistikos duomenys dėl nuostolių grupės lygyje skiriasi: a) turtui, kuris buvo atskirai įvertintas dėl vertės sumažėjimo, ir išsiaiškinta, kad vertės sumažėjimo nėra, ir b) turtui, kuris nebuvo atskirai įvertintas dėl vertės sumažėjimo; rezultatas gali būti tas, kad gali prireikti nustatyti skirtingas vertės sumažėjimo sumas. Jeigu ūkio subjektas neturi turto, kurio charakteristikos vienodos, grupės, tuomet jis neatlieka papildomojo vertinimo.

AG88. Vertės sumažėjimo nuostoliai, pripažįstami pagal grupes, yra tarpinis žingsnis nustatant grupėje esančių finansinio turto straipsnių, kurie yra bendrai įvertinti dėl vertės sumažėjimo, atskirą nuostolį dėl vertės sumažėjimo. Iškart, kai tik gaunama informacija, parodanti turto grupės atskirų turto straipsnių atskirus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, tokie straipsniai turi būti pašalinami iš grupės.

AG89. Finansinio turto grupės, bendrai vertinamos dėl vertės sumažėjimo, būsimieji pinigų srautai yra įvertinami pagal nuostolių dėl turto, turinčio panašias kaip minėtos grupės kredito rizikos savybes, vertės sumažėjimo patirtį. Ūkio subjektai, neturintys jiems būdingų nuostolių patirties arba turintys nepakankamą patirtį, naudoja panašių palyginamų finansinio turto grupių patirtį. Praeities nuostolių patirtis dabartinių stebimų duomenų pagrindu pakoreguojama, kad atspindėtų dabartinių sąlygų, kurių nebuvo laikotarpiu, kurio praeities nuostolių patirtimi yra remiamasi, poveikį ir panaikintų to laikotarpio sąlygų, neegzistuojančių šiuo metu, poveikį. Būsimųjų pinigų srautų įvertinimai atspindi ir yra tiesiogiai derinami su susijusių stebimų duomenų pakitimais nuo vieno laikotarpio iki kito (pvz., nedarbo procento, turto ir prekių kainų, mokėjimo statuso arba kitų veiksnių, žyminčių grupėje įvykusius nuostolius ir jų dydį, pokyčius). Būsimųjų pinigų srautų vertinimui naudojama metodologija ir prielaidos yra reguliariai peržiūrimos tam, kad sumažintų bet kokius skirtumus tarp nuostolių įvertinimo ir realių patiriamų nuostolių.

AG90. AG89 paragrafo taikymo pavyzdys: ūkio subjektas, remdamasis praeities patirtimi, gali nustatyti tai, kad viena iš kreditinių kortelių paskolų įsipareigojimų nevykdymo priežasčių yra skolininko mirtis. Ūkio subjektas gali pastebėti, kad mirčių norma nesikeičia nuo vienų metų iki kitų. Nepaisant to, kai kurie šios kredito kortelių paskolų grupės skolininkai galėjo tais metais mirti, ir tai reiškia, kad įvyko atitinkamų paskolų vertės sumažėjimas, net jeigu metų gale ūkio subjektas vis dar nežino, kurie skolininkai mirė. Tokių ”patirtų, bet neapskaitytų” nuostolių atveju reikėtų pripažinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Tačiau būtų netinkama pripažinti vertės sumažėjimo nuostolį dėl mirčių, kurių tikimasi būsimuoju laikotarpiu, nors būtinasis nuostolio įvykis (skolininko mirtis) dar nėra įvykęs.

AG91. Naudojant praeities nuostolių normas būsimų pinigų srautų vertinimo metu yra svarbu, kad informacija apie praeities nuostolių normas būtų taikoma grupėms, apibrėžtoms panašiu pagrindu į tų grupių, kurių atžvilgiu šios praeities nuostolių normos buvo užfiksuotos. Todėl naudojamas metodas turėtų leisti kiekvieną grupę susieti su informacija apie praeities nuostolių patirtį turto grupių su panašiomis kredito rizikos charakteristikomis atžvilgiu, taip pat svarbiais stebimais duomenimis, atspindinčiais dabartines sąlygas.

AG92. Formulėmis paremti arba statistiniai metodai gali būti naudojami nustatyti finansinio turto grupės vertės sumažėjimo nuostoliams (pvz., už mažesnio balanso paskolas) tiek, kiek jie gali būti suderinami su 63-65 ir AG87-AG91 paragrafų reikalavimais. Bet koks naudojamas modelis turi atsižvelgti į pinigų laiko vertės poveikį, įvertinti visos likusios turto galiojimo trukmės pinigų srautus (ne tik vienerių būsimų metų), į portfelyje esančių paskolų amžių ir neturi sukelti nuostolio dėl vertės sumažėjimo finansinio turto pirminio pripažinimo metu.

▼M2

Palūkanų pajamos po vertės sumažėjimo pripažinimo

AG93. Po to, kai finansinis turtas arba panašaus finansinio turto grupė buvo nukainoti dėl vertės sumažėjimo, palūkanų pajamos pripažįstamos naudojant palūkanų normą, kuria buvo diskontuoti būsimieji pinigų srautai tada, kai buvo vertinamas vertės sumažėjimo nuostolis.

Apsidraudimas (71-102 paragrafai)

Apsidraudimo priemonės (72-77 paragrafai)

Kriterijus atitinkančios priemonės (72 ir 73 paragrafai)

AG94. Galimas nuostolis dėl pasirinkimo sandorio, kurį ūkio subjektas parduoda, gali būti kur kas didesnis už tikėtiną atitinkamo apdraustojo straipsnio vertės padidėjimą. Kitaip tariant, pasirašytas pasirinkimo sandoris veiksmingai nemažina apdraustojo straipsnio pelno arba nuostolio rizikos. Todėl pasirašytas pasirinkimo sandoris atitinka apsidraudimo priemonės kriterijus tik tada, jeigu jis yra įvardintas kaip užskaitantis nusipirktą pasirinkimo sandorį, taip pat ir tokį, kuris yra įterptas į kitą finansinę priemonę (pvz., parduotas pasirinkimo sandoris, naudojamas įsipareigojimo „iki pareikalavimo" apsidraudimui). Ir priešingai, iš nusipirkto pasirinkimo sandorio gali būti gaunamas pelnas, lygus nuostoliams arba didesnį 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.

AG95. Iki termino laikoma investicija, apskaitoma amortizuota savikaina, gali būti įvardijama kaip apsidraudimo priemonė užsienio valiutos rizikos apsidraudimo atveju.

AG96. Investicija į nekotiruojamą nuosavybės priemonę, kuri neapskaitoma tikrąja verte, nes jos tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, arba susijusią išvestinę priemonę, už kurią turi būti atsiskaitoma perduodant tokią nekotiruojamą nuosavybės priemonę (žr. 46 paragrafo punktą c) ir 47 paragrafą), negali būti įvardijama apsidraudimo priemone.

AG97. Paties ūkio subjekto nuosavybės priemonės nėra šio ūkio subjekto finansinis turtas ar finansiniai įsipareigojimai, todėl negali būti įvardijamos apsidraudimo priemonėmis.

Apdraustieji straipsniai (78-84 paragrafai)

Straipsniai, atitinkantys kriterijus (78-80 paragrafai)

AG98. Tvirtas pasižadėjimas įsigyti verslą verslo jungimo metu negali būti apdraustuoju straipsniu, išskyrus užsienio valiutos keitimo rizikos atvejį, kadangi kitų rizikų, nuo kurių būtų apsidraudžiama, negalima atskirai apibrėžti ir vertinti. Tos kitos rizikos yra bendrosios verslo rizikos rūšys.

AG99. Investicija nuosavybės metodu negali būti apdraustuoju straipsniu sudarant tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, nes, taikant nuosavybės metodą, pelnu arba nuostoliu yra pripažįstama investuotojui priklausanti asocijuotosios įmonės pelno arba nuostolio dalis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Dėl panašios priežasties investicija į konsoliduotą dukterinę įmonę negali būti apsidraustuoju straipsniu sudarant tikrosios vertės apsidraudimo sandorį, nes atliekant konsolidaciją pelnu arba nuostoliu pripažįstamas dukterinės įmonės pelnas arba nuostolis, o ne investicijos tikrosios vertės pokyčiai. Grynosios investicijos į užsienyje veikiančią įmonę apsidraudimo sandoris yra kitoks, nes tai yra apsidraudimas nuo užsienio valiutos rizikos, o ne tikrosios vertės apsidraudimas nuo investicijos vertės pokyčių.

Finansinių straipsnių įvardijimas apsidraustaisiais straipsniais (81 ir 81A paragrafai)

▼M11

AG99A. 80 paragrafe nustatyta, kad konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje labai tikėtino prognozuojamo grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika gali atitikti apdraustojo straipsnio kriterijus pinigų srautų apsidraudimo sandorio atveju su sąlyga, kad sandoris yra išreikštas kita, o ne funkcine tame sandoryje dalyvaujančio ūkio subjekto valiuta ir užsienio valiutos rizika padarys įtaką konsoliduotam pelnui arba nuostoliui. Šiuo tikslu ūkio subjektas gali būti patronuojanti, dukterinė, asocijuotoji, bendroji įmonė arba filialas. Jei prognozuojamo grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika nedaro įtakos konsoliduotam pelnui arba nuostoliui, grupės vidaus sandoris negali atitikti apdraustojo straipsnio kriterijų. Tai paprastai taikytina autoriniams atlyginimams ir mokesčiams už licencijas, palūkanų išmokoms arba valdymo mokesčiams tarp tos pačios grupės narių, jei nėra susijusio

▼**M11**

išorės sandorio. Tačiau kai prognozuojamo grupės vidaus sandorio užsienio valiutos rizika darys įtaką konsoliduotam pelnui arba nuostoliui, grupės vidaus sandoris gali atitikti apdraustojo straipsnio kriterijus. Pavyzdžiui, prognozuojamas inventoriaus pirkimas ar pardavimas tarp tos pačios grupės narių, jei inventorius toliau parduodamas išorės (grupės atžvilgiu) šaliai. Taip pat prognozuojamas agregatų ir įrangos grupės vidaus pardavimas, kai juos pagaminęs grupei priklausantis ūkio subjektas juos parduoda grupei priklausančiam ūkio subjektui, kuris juos naudos savo veikloje, gali padaryti įtaką konsoliduotam pelnui ar nuostoliui. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, dėl to, kad perkantysis ūkio subjektas sumažins agregatų ir įrangos vertę ir pradinė jų pripažinta vertė gali pasikeisti, jei prognozuojamas grupės vidaus sandoris yra išreikštas kita, o ne funkcine perkančiojo ūkio subjekto valiuta.

AG99B. Jei prognozuojamo grupės vidaus sandorio apsidraudimo priemonė atitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, bet koks pelnas ar nuostolis, kuris pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje pagal 95 paragrafo a punktą, perklasifikuojamas į pelną arba nuostolį tuo pačiu (-iais) laikotarpiu (-iais), per kurį (-iuos) apsidraudimo sandorio užsienio valiutos rizika daro įtaką konsoliduotam pelnui ar nuostoliui.

▼**M2**

►**M11** AG99C. ◄[…] Ūkio subjektas gali visus viso finansinio turto ir finansinio įsipareigojimo pinigų srautus įvardinti apsidraustuoju straipsniu ir apsidrausti juos nuo vienintelės konkrečios rizikos (pvz., tik nuo pokyčių, priskiriamų LIBOR pasikeitimams). Pavyzdžiui, finansinio įsipareigojimo, kurio faktinė palūkanų norma yra 100 bazinių taškų žemesnė už LIBOR, atveju ūkio subjektas gali įvardinti apdraustuoju straipsniu visą įsipareigojimą (t.y. pagrindinę sumą, pridėjus LIBOR palūkanas ir atėmus 100 bazinių taškų) ir apsidrausti nuo viso šio įsipareigojimo tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčio, priskirtino LIBOR pasikeitimams. Ūkio subjektas taip pat gali pasirinkti apsidraudimo santykį, kitokį negu „vienas prieš vieną", tam, kad pagerintų apsidraudimo efektyvumą, kaip aprašyta paragrafe AG100.

►**M11** AG99D. ◄Be to, jeigu fiksuotos normos finansinė priemonė apsidraudžiama po jos atsiradimo, o palūkanų normos per tą laiką pasikeičia, ūkio subjektas gali įvardinti dalį, lygią pagrindinei (principinei) normai […] Pavyzdžiui, įsivaizduokite, kad ūkio subjektas gauna nustatytos normos 100 VV vertės finansinį turtą, turintį 6 % faktinę palūkanų normą tuo metu, kai LIBOR yra 4 %. Jis pradeda turto apsidraudimą vėliau, kai LIBOR yra išaugusi iki 8 %, o turto tikroji vertė sumažėjusi iki 90 VV. Ūkio subjektas apskaičiuoja, kad, jeigu jis būtų įsigijęs turtą tą dieną, kai jis pirmąkart jį įvardija apsidraustuoju straipsniu su jo tuometine 90 VV tikrąja verte, jo faktinis pelningumas būtų buvęs 9.5 %. […] Ūkio subjektas gali įvardinti 8 % LIBOR dalį, susidedančią dalinai iš sutartinių palūkanų pinigų srautų ir iš skirtumo tarp dabartinės tikrosios vertės (t.y. 90 VV) ir termino pabaigoje grąžinamos sumos (t.y. 100 VV).

Nefinansinių straipsnių įvardijimas apsidraustaisiais straipsniais (82 paragrafas)

AG100. Nefinansinio turto arba nefinansinio įsipareigojimo komponento arba komponento kainos pokyčiai paprastai neturi tikėtino, atskirai įvertinamo poveikio straipsnio kainai, kurį būtų galima palyginti, tarkime, su rinkos palūkanų normų arba obligacijos kainos pasikeitimo poveikiu. Dėl to nefinansinis turtas arba nefinansinis įsipareigojimas yra apdraudžiamasis straipsnis tik dėl užsienio valiutos keitimo rizikos arba bendrojo apsidraudimo atveju. Jeigu yra skirtumas tarp apsidraudimo priemonės ir apdraustojo straipsnio sąlygų (pvz., prognozuojamo braziliškos kavos pirkimo sandorio apsidraudimas, naudojant išankstinę sutartį kolumbietiškai kavai pirkti, kai kitos sąlygos yra panašios), tuomet apsidraudimo santykiai vis tiek gali atitikti apsidraudimo kriterijus, jeigu tenkinamos visos 88 paragrafe minimos sąlygos, įskaitant tai, kad apsidraudimas turėtų būti labai veiksmingas. Dėl to apsidraudimo priemonės suma gali būti didesnė arba mažesnė už apsidraustojo straipsnio sumą, jeigu tai pagerina apsidraudimo sandorio efektyvumą. Pavyzdžiui, būtų galima atlikti regresyvinę analizę statistiniam santykiui tarp apsidraustojo straipsnio (pvz., braziliškos kavos sandorio) ir apsidraudimo priemonės (pvz., kolumbietiškos kavos sandorio) nustatyti. Jeigu yra patvirtinamas statistinis santykis tarp šių dviejų kintamųjų (t.y. braziliškos kavos ir kolumbietiškos kavos vienetų kainų), tuomet nustatant apsidraudimo santykį galima naudoti regresinę tiesę, kuri tikėtiną efektyvumą paverstų maksimaliu. Pavyzdžiui, jeigu regresinės tiesės pasvirimas yra 1.02, tuomet draudimo santykis, grindžiamas 0.98: 1.00 atitinkamai apsidraustojo straipsnio ir apsidraudimo priemonės kiekybe, tikėtiną efek-

▼M2

tyvumą padaro maksimaliu. Tačiau apsidraudimo santykiai gali tapti neveiksmingais, o toks neefektyvumas pripažįstamas apsidraudimo santykių laikotarpio pelnu arba nuostoliu.

Grupės straipsnių įvardijimas apsidraustaisiais straipsniais (83 ir 84 paragrafai)

AG101. Bendros grynosios padėties apsidraudimas (pvz., viso grynojo fiksuotų palūkanų turto bei įsipareigojimų su panašiais galiojimo terminais), užuot apsidraudus konkretų straipsnį, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų. Tačiau beveik tą patį poveikį apsidraudimo sandorių ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esant tokio pobūdžio apsidraudimo santykių tipui, galima pasiekti apsidraustuoju straipsniu įvardijant dalį pagrindinių straipsnių. Pavyzdžiui, jeigu bankas turi 100 VV dydžio turtą ir 90 VV dydžio įsipareigojimus, kurių rizikos rūšys ir sąlygos panašios, ir apsidraudžia gryną 10 VV riziką, tuomet 10 VV šio turto vertės jis gali įvardyti apsidraustuoju straipsniu. Tokį įvardijimą galima atlikti, jeigu toks turtas ir įsipareigojimai yra fiksuotos normos priemonės – tokiu atveju tai yra tikrosios vertės apsidraudimas; o jeigu tai yra kintamosios normos priemonės – pinigų srautų apsidraudimas. Panašiai, jeigu ūkio subjektas turi tvirtą pasižadėjimą pirkti už 100 VV užsienio valiuta ir tvirtą pasižadėjimą parduoti už 90 VV užsienio valiuta, jis gali apsidrausti grynąją 10 VV sumą, įgydamas išvestinę priemonę ir įvardydamas ją kaip apsidraudimo priemonę, susietą su 10 VV iš 100 VV dydžio tvirto pasižadėjimo.

Apsidraudimo sandorių apskaita (85-102 paragrafai)

AG102. Tikrosios vertės apsidraudimo pavyzdys yra apsidraudimas nuo fiksuotos normos skolos priemonės tikrosios vertės pokyčių, atsirandančių dėl palūkanų normos pasikeitimų, rizikos. Tokį apsidraudimo sandorį gali sudaryti išleidėjas arba turėtojas.

AG103. Pinigų srautų apsidraudimo pavyzdys yra mainų pasirinkimo sandorio naudojimas keičiant kintamos normos skolą į fiksuotos normos skolą (t.y. būsimo sandorio, kurio apsidraudžiami būsimi pinigų srautai yra būsimieji palūkanų mokėjimai, apsidraudimas).

AG104. Tvirto pasižadėjimo apsidraudimo 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 apsidraudimas. Tačiau pagal 87 paragrafą tvirto pasižadėjimo apsidraudimas nuo užsienio valiutos rizikos galėtų būti alternatyviai apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimas.

Apsidraudimo efektyvumo įvertinimas

AG105. Apsidraudimas laikomas išskirtinai efektyviu tik tada, jeigu tenkinamos abi šios sąlygos:

a) Tikimasi, kad apsidraudimo pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais šis apsidraudimas bus labai veiksmingas, siekiant pritaikyti tikrosios vertės arba pinigų srautų pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidrausta, užskaitą tuo laikotarpiu, kurio atžvilgiu įvardintas apsidraudimas. Šis lūkestis gali būti parodomas įvairiais būdais, įskaitant apsidraustojo straipsnio tikrosios vertės arba pinigų srautų ankstesniųjų pokyčių, priskiriamų rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, palyginimą su apsidraustosios priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų ankstesniaisiais pokyčiais, priskiriamais rizikai, nuo kurios apsidraudžiama; arba parodant glaudų statistinį ryšį tarp apsidraustojo straipsnio ir apsidraudimo priemonės tikrosios vertės arba pinigų srautų. Ūkio subjektas gali pasirinkti kitokį apsidraudimo santykį negu „vienas prieš vieną" tam, kad pagerintų apsidraudimo efektyvumą, kaip aprašyta AG100 paragrafe.

b) Tikrieji apsidraudimo rezultatai svyruoja 80-125 %. Pavyzdžiui, jeigu faktiniai rezultatai yra tokie, kad apsidraudimo priemonės nuostolis yra 120 VV, o piniginės priemonės pelnas – 100 VV, tarpusavio užskaita įvertinama 120:100 santykiu, t.y. 120 %, arba 100:120 santykiu, t.y. 83 %. Pagal šį pavyzdį, jeigu apsidraudimo sandoris atitiktų šio paragrafo a) punkto sąlygą, ūkio subjektas galėtų teigti, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas.

AG106. Efektyvumas turi būti periodiškai įvertinamas bent tada, kai ūkio subjektas rengia metinę arba tarpinę finansinę atskaitomybę.

AG107. Šiame Standarte neapibrėžiamas vienintelis metodas apsidraudimo efektyvumui vertinti. Metodas, kurį ūkio subjektas pasirenka apsidraudimo efektyvumui vertinti, priklauso nuo jo rizikos valdymo strategijos. Pavyzdžiui, jeigu ūkio subjekto rizikos valdymo strategija yra periodiškas apsidraudimo priemonės sumos koregavimas tam, kad

▼M2

būtų atspindimi apsidraudimo padėties pokyčiai, šis ūkio subjektas turi parodyti, kad apsidraudimas veikiausiai bus labai veiksmingas, tik to laikotarpio atžvilgiu, kol apsidraudimo priemonės suma vėl bus koreguojama. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas skirtingoms apsidraudimo sandorių rūšims taiko skirtingus metodus. Ūkio subjekto apsidraudimo strategijos dokumentacija turi apimti jo efektyvumo vertinimo procedūras. Turi būti nurodoma, ar vertinimas apima visą apsidraudimo priemonės pelną arba nuostolį, ir ar apsidraudimas neapima šios priemonės laiko vertės.

AG107A. […]

AG108. Jei apsidraudimo priemonės ir apsidraustojo turto, įsipareigojimo, tvirto pasižadėjimo arba labai tikėtino prognozuojamojo sandorio pagrindinės sąlygos yra tokios pačios, tuomet tikrosios vertės ir pinigų srautų pokyčiai, priskirtini rizikai, nuo kurios apsidraudžiama, gali būti visiškai tarpusavyje užskaitomi tiek apsidraudimo pradžioje, tiek ir vėliau. Pavyzdžiui, pasikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandoris turėtų būti veiksmingu apsidraudimu tada, jeigu tiek apsidraudimo priemonės, tiek apsidraustojo straipsnio 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 prognozuojamojo prekės pirkimo ir išankstinės sutarties apsidraudimas veikiausiai bus labai veiksmingas, jeigu:

a) išankstine sutartimi ir apsidraustuoju prognozuojamu pirkimo sandoriu numatoma pirkti tiek pat ir tokių pačių prekių toje pačioje vietoje ir tuo pačiu laiku;

b) išankstinės sutarties tikroji vertė jos įsteigimo metu lygi nuliui;

ir

c) nuolaidos arba perviršio pasikeitimas pagal išankstinę sutartį neįtraukiamas vertinant efektyvumą ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu; arba tikėtinų pinigų srautų pasikeitimas pagal labai tikėtiną prognozuojamąjį sandorį yra grindžiamas išankstine prekės kaina.

AG109. Kai kada apsidraudimo priemone užskaitoma tik dalis rizikos, nuo kurios apsidrausta. Pavyzdžiui, apsidraudimo sandoris nebūtų visiškai veiksmingas, jeigu apsidraudimo priemonė ir apsidraustasis straipsnis būtų denominuoti skirtingomis valiutomis, kurių kitimas nėra vienodas. Be to, palūkanų normos rizikos apsidraudimo sandoris naudojant išvestinę priemonę nebūtų visiškai veiksmingas, jeigu išvestinės priemonės tikrosios vertės pokyčio dalis yra priskirtina kitos sutarties šalies kredito rizikai.

AG110. Kad atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus, apsidraudimo sandoris turi būti susijęs su konkrečia išskiriama ir įvardijama rizika, o ne bendrąja ūkio subjekto verslo rizika, o galiausiai turi veikti ūkio subjekto pelną arba nuostolį. Apsidraudimo sandoris nuo fizinio turto senėjimo rizikos arba nuo rizikos, kad turtas bus nusavintas valstybės, neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijų; efektyvumo negalima vertinti, nes neįmanoma patikimai įvertinti šių rizikų.

AG111. Palūkanų normos rizikos atveju apsidraudimo efektyvumas gali būti įvertinamas parengiant finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų galutinių terminų grafiką, kuriame išdėstyta su atskiru turtu arba įsipareigojimu (arba su turto arba įsipareigojimų specifine grupe ar jų specifine dalimi) susijusi grynoji palūkanų normos rizika, ir vertinant apsidraudimo efektyvumą tokio turto arba įsipareigojimo atžvilgiu.

AG112. Vertindamas apsidraudimo efektyvumą, ūkio subjektas paprastai atsižvelgia į pinigų laiko vertę. Pastovi apsidraustojo straipsnio palūkanų norma nebūtinai turi tiksliai atitikti pasikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorio pastovią palūkanų normą tikrosios vertės apsidraudimo atveju. Nei turto, nei įsipareigojimo, už kuriuos mokamos palūkanos, kintama palūkanų norma neturi būti tokia pati, kokia yra minėto pasirinkimo sandorio kintama palūkanų norma pinigų srautų apsidraudimo atveju. Pasikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorio tikroji vertė yra pagrįsta grynaisiais atsiskaitymais už jį. Pastovios ir kintamos tokių pasirinkimo sandorių normos gali būti keičiamos be jokio poveikio grynajam atsiskaitymui, jeigu abi jos keičiamos ta pačia suma.

AG113. Jeigu netenkinami apsidraudimo efektyvumo kriterijai, ūkio subjektas nutraukia apsidraudimo sandorio apskaitą nuo paskutinės dienos, kada buvo užfiksuotas apsidraudimo efektyvumas. Tačiau jeigu ūkio subjektas identifikuoja įvykį arba aplinkybių pasikeitimą, nulėmusį tai, kad apsidraudimo santykiai nebeatitinka efektyvumo kriterijų, ir

▼M2

įrodo, kad apsidraudimas buvo veiksmingas iki to įvykio arba aplinkybių pasikeitimo, jis nutraukia apsidraudimo sandorio apskaitą nuo įvykio arba aplinkybių pasikeitimo dienos.

Tikrosios vertės apsidraudimo sandorio nuo palūkanų normos rizikos apskaita portfelio apsidraudimo atveju

AG114. Tikrosios vertės apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos, susijusios su finansiniu turtu arba finansiniais įsipareigojimais, atveju šio Standarto reikalavimai bus tenkinami tada, jeigu ūkio subjektas tenkins žemiau esančių a)-i) punktų ir AG115-AG132 paragrafų reikalavimus.

a) Kaip rizikos valdymo proceso dalį ūkio subjektas nurodo straipsnių, nuo kurių palūkanų normos rizikos jis norėtų apdrausti, portfelį. Toks portfelis gali apimti tik turtą, tik įsipareigojimus arba tiek turtą, tiek įsipareigojimus. Ūkio subjektas gali išskirti vieną arba du portfelius (pvz., gali grupuoti savo pardavimui skirtą turtą į atskirus portfelius), šiuo atveju taikydamas žemiau nurodytus reikalavimus atskirai kiekvienam portfeliui.

b) Ūkio subjektas analizuoja portfelį pagal kainų pakeitimo laikotarpius, atsižvelgiant daugiau į tikėtinas, o ne sutartines kainų keitimo datas. Tokia analizė pagal kainų pakeitimo laikotarpius gali būti atliekama įvairiais būdais, įskaitant pinigų srautų grafiko sudarymą tiems laikotarpiams, kada šių pinigų srautų tikimasi, arba santykinių pagrindinių sumų išdėstymą visais laikotarpiais iki tikėtino kainų pakeitimo.

c) Šios analizės pagrindu ūkio subjektas sprendžia, kokią sumą jis nori apsidrausti. Ūkio subjektas apsidraustuoju straipsniu įvardija turto arba įsipareigojimų sumą (bet ne grynąją sumą) iš identifikuoto portfelio, lygią sumai, kurią jis nori įvardinti kaip apsidraudžiamąją. […]

d) Ūkio subjektas įvardija palūkanų normos riziką, nuo kurios jis apsidraudžia. Ši rizika galėtų būti kiekvieno apsidraustojo straipsnio palūkanų normos, pavyzdžiui, pavyzdinės palūkanų normos (pvz., LIBOR), rizikos dalis.

e) Ūkio subjektas įvardija vieną arba daugiau apsidraudimo priemonių kiekvienam kainų pakeitimo laikotarpiui.

f) Naudodamas įvardijimus, nurodytus aukščiau esančiuose c)-e) punktuose, ūkio subjektas pradžioje ir vėlesniais laikotarpiais įvertina, ar tikėtina, kad apsidraudimas bus labai veiksmingas tuo laikotarpiu, kurio atžvilgiu apsidraudimas yra įvardijamas.

g) Periodiškai ūkio subjektas įvertina apsidraustojo straipsnio tikrosios vertės pokyčius (kaip apibrėžta c) punkte), priskirtinus rizikai, nuo kurios apsidraudžiama (kaip apibrėžta d) punkte) […]. Jeigu nustatoma, kad apsidraudimas buvo labai veiksmingas, vertinimo metu naudojant ūkio subjekto dokumentuotą efektyvumo vertinimo metodą, tuomet ūkio subjektas pelno (nuostolio) ataskaitoje pripažįsta apdraustojo straipsnio tikrosios vertės pokytį pelnu arba nuostoliu, taip pat vienoje iš dviejų balanso straipsnių eilučių, kaip aprašyta 89A paragrafe. 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 pelno (nuostolio) ataskaitoje. Apsidraudimo priemonės(-ių) tikroji vertė pripažįstama turtu arba įsipareigojimu balanse.

i) Bet koks neefektyvumas (*) turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliu kaip skirtumas tarp tikrosios vertės pokyčių, minėtų g) ir h) punktuose.

AG115. Žemiau ši metodika aprašoma detaliau. Ji turi būti taikoma tik tikrosios vertės apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos, siejamos su finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų porfeliu, atveju.

AG116. Paragrafo AG114 punkte a) minėtasis portfelis 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 apsidrausti, sumą. Tačiau pats portfelis nėra įvardijamas kaip apsidraustasis straipsnis.

AG117. Taikydamas paragrafo AG114 punktą b), ūkio subjektas nustato tikėtiną straipsnio kainų pakeitimo datą kaip ankstesniąją iš šių datų: tikėtiną straipsnio galutinio termino datą arba jo kainų pakeitimo pagal rinkos normas datą. Tikėtinos kainų pakeitimo datos įvertinamos apsi-

(*) Tokie patys efektyvumo vertinimai pritaikyti šiuo atveju, taikomi visame TFAS.

▼M2

draudimo pradžioje ir vertinamos per visą apsidraudimo laikotarpį, remiantis praeities patirtimi ir kita prieinama informacija, įskaitant informaciją bei lūkesčius dėl išankstinio mokėjimo normų, palūkanų normų ir jų tarpusavio sąveikos. Ūkio subjektas, neturintis jam būdingos patirties arba turintis nepakankamą patirtį, lyginamoms finansinėms priemonėms naudoja patirtį dėl panašių finansinio turto grupių. Tokie įvertinimai periodiškai peržiūrimi ir, remiantis nauja patirtimi, atnaujinami. Tuo atveju, kai straipsnis su fiksuotomis palūkanomis yra iš anksto apmokamas, tikėtina kainų pakeitimo data yra data, kada tikimasi už jį iš anksto mokėti, jeigu kainų pakeitimas pagal rinkos normas neatliekamas anksčiau. Panašios straipsnių grupės analizė, dalijant laiką į atskirus laikotarpius remiantis tikėtinomis kainų pakeitimo datomis, gali įgauti procentinio skaičiaus paskirstymo grupei, o ne atskiriems straipsniams, pavidalą. Ūkio subjektas šiam paskirstymui gali taikyti ir kitą metodologiją. Pavyzdžiui, jis gali naudoti išankstinio mokėjimo normos daugiklį, paskirstydamas amortizuotas paskolas laikotarpiams pagal tikėtinas perkainojimo datas. Tačiau tokio paskirstymo metodologija turi būti suderinta su ūkio subjekto rizikos valdymo procedūromis ir tikslais.

AG118. Įvardijimo, apibrėžto AG114 paragrafo c) punkte, pavyzdžiu galėtų būti situacija, kai konkrečiu kainų pakeitimo laikotarpiu ūkio subjektas įvertina, kad jis turi 100 VV vertės fiksuotos normos turtą ir 80 VV vertės fiksuotos normos įsipareigojimų, ir nusprendžia apsidrausti visą 20 VV vertės grynąją padėtį, tuomet įvardija apsidraustuoju straipsniu turtą, kurios suma lygi 20 VV (turto dalį) (*). Toks įvardijimas yra išreikštas kaip „valiutos suma” (pvz., dolerių, eurų, svarų sterlingų arba rendų), o ne kaip atskiri turto straipsniai. Vadinasi, visas turtas (arba įsipareigojimai), iš kurių gaunama apsidraudimo suma – t.y. visas aukščiau nurodytojo pavyzdžio 100 VV vertės turtas – turi būti straipsniai, kurių tikroji vertė kinta dėl palūkanų normos pokyčių, nuo kurių apsidraudžiama. […]

AG119. Taip pat ūkio subjektas laikosi kitų įvardijimo ir dokumentacijos reikalavimų, apibrėžtų 88 paragrafo a) punkte. Portfelio apsidraudimo nuo palūkanų normos rizikos atveju šis įvardijimas ir dokumentacija nusako ūkio subjekto politiką dėl visų kintamųjų, naudojamų nustatyti apsidraudžiamajai sumai, taip pat tai, kaip vertinamas efektyvumas, įtraukiant šiuos dalykus:

a) tai, kuris turtas ir įsipareigojimai yra įtraukiami į portfelio apsidraudimą, ir pagrindą, kuriuo remiantis jie galės būti pašalinami iš portfelio.

b) tai, kaip ūkio subjektas įvertina 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 turto arba įsipareigojimo įtraukimo į apsidraustąjį portfelį metu, tiek bet kokioms vėlesnėms šių vertinimų peržiūroms.

c) kainų pakeitimų laikotarpių skaičių ir trukmę.

d) tai, kaip dažnai ūkio subjektas tikrins efektyvumą […].

e) ūkio subjekto naudojamą metodiką turto arba įsipareigojimų, įvardijamų apdraustuoju straipsniu, sumai nustatyti […].

f) […] tai, ar jis tikrins efektyvumą atskirai kiekvienu kainų keitimo laikotarpiu, ar kokiu nors būdu sujungdamas du laikotarpius.

Politika, taikoma apsidraudimo santykių įvardijimui 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.

AG120. Apsidraudimo priemone, nurodoma AG114 paragrafo e) punkte, gali būti viena išvestinė priemonė arba portfelis išvestinių priemonių, kurios visos siejasi su apsidraustąja palūkanų normos rizika, įvardinta AG114 paragrafo d) punkte (pvz., pasikeitimo palūkanų norma pasirinkimo sandorių, iš kurių visi siejami su LIBOR rizika, portfelis). Tokiame išvestinių priemonių portfelyje gali būti rizikos tarpusavio užskaitos pozicijų. Tačiau jame neturi būti parduotų pasirinkimo sandorių arba grynųjų parduotų pasirinkimo sandorių, nes šiame Standarte (**) neleidžiama tokių pasirinkimo sandorių įvardinti apsidraudimo priemonėmis (išskyrus atvejus, kada parduotasis pasirinkimo sandoris yra įvardijamas kaip užskaitantis pirktąjį pasirinkimo

(*) Standarte leidžiama įvardinti bet kokį kriterijus atitinkančio turto arba įsipareigojimų kiekį, t.y. šiame pavyzdyje - bet kokį turto kiekį tarp 0 VV ir 100 VV.

(**) žr. 77 ir AG94 paragrafus

▼M2

sandorį). Jeigu apsidraudimo priemone apsidraudžiama už sumą, įvardintą AG114 paragrafo c) punkte daugiau negu vienam kainų pakeitimo laikotarpiui, tuomet ji paskirstoma visiems laikotarpiams, kuriems apsidraudžiama. Tačiau apsidraudimo priemonė minėtiems kainų pakeitimo laikotarpiams turi būti paskirstoma visa, nes šiame Standarte (*) neleidžiama apsidraudimo santykių įvardinti tik tai laikotarpio daliai, per kurią apsidraudimo priemonė išlieka nepadengta.

AG121. Kada ūkio subjektas vertina iš anksto apmokamo straipsnio tikrosios vertės pokytį pagal AG114 paragrafo g) punktą, palūkanų normų pokytis iš anksto apmokamojo straipsnio tikrąją vertę veikia dviem būdais: jis veikia sutartinių pinigų srautų tikrąją vertę ir išankstinio apmokėjimo pasirinkimo sandorio, esančio iš anksto apmokamojo straipsnio sudedamąja dalimi, tikrąją vertę. Pagal šį Standartą 81 paragrafą ūkio subjektui leidžiama finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo dalį, turinčiai bendrąją riziką, įvardinti apdraustuoju straipsniu, jeigu galima įvertinti efektyvumą. […]

AG122. Šiame Standarte nenurodomos metodikos, naudojamos sumai, minėtai AG114 paragrafo g) punkte, nustatyti, t.y., apdraustojo straipsnio tikrosios vertės pokyčiui, priskiriamam rizikai, nuo kurios apsidrausta. […] Nedera daryti prielaidos, kad apdraustojo straipsnio tikrosios vertės pokyčiai yra lygūs apsidraudimo priemonės vertės pokyčiams.

AG123. Pagal 89A paragrafą reikalaujama, kad, jeigu apdraustasis straipsnis tam tikru kainų keitimo laikotarpiu yra turtas, jo vertės pokytis būtų pateikiamas atskira straipsnio eilute turto dalyje. Ir atvirkščiai, jeigu apdraustasis straipsnis 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 AG114 paragrafo g) punkte. Specialaus skirstymo atskiram turtui (arba įsipareigojimams) nereikalaujama.

AG124. AG114 paragrafo i) punkte pažymima, kad neefektyvumas atsiranda tokiu mastu, kiek apsidraustojo straipsnio 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 apsidraustojo straipsnio mokėjimų datos yra skirtingos;

ir

d) kitas priežastis […].

Toks neefektyvumas (**) turi būti identifikuojamas ir pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

AG125. Paprastai apsidraudimo efektyvumą pagerina tai, kad:

a) ūkio subjektas suskirsto straipsnius su skirtingomis išankstinio mokėjimo charakteristikomis, atsižvelgdamas į išankstinio mokėjimo režimo skirtumus.

b) straipsnių skaičius portfelyje yra didesnis. Kai portfelyje yra tik keletas straipsnių, tuomet tikėtinas santykinai didelis neefektyvumas, jeigu vienas iš straipsnių yra iš anksto apmokamas anksčiau arba vėliau negu tikėtasi. Ir atvirkščiai, kada portfelis susideda iš daugelio straipsnių, išankstinio mokėjimo laikas gali būti prognozuojamas tiksliau.

c) naudojami kainų pakeitimo laikotarpiai yra siauresni (pvz., 1 mėnesio, o ne 3 mėnesių kainų pakeitimo laikotarpiai). Siauresni kainų pakeitimo laikotarpiai sumažina bet kokių neatitikimų tarp apsidraustojo straipsnio ir apsidraudimo priemonės kainų pakeitimo ir mokėjimo datų (priklausančių kainų pakeitimo laikotarpiams) poveikį.

d) yra kiek įmanoma didesnis apsidraudimo priemonės sumos koregavimų, skirtų priderinti šiai sumai prie apsidraustojo straipsnio pokyčių (pvz., dėl išankstinio mokėjimo lūkesčių pasikeitimų), dažnumas.

AG126. Ūkio subjektas periodiškai tikrina efektyvumą. […]

(*) žr. 75 paragrafą
(**) Šiame kontekste taikomas toks pat reikšmingumo matas, kaip ir visuose TFAS.

▼**M2**

AG127. Vertindamas efektyvumą, ūkio subjektas atskiria jau esamo turto (ar įsipareigojimų) įvertintų kainų pakeitimo datų peržiūras nuo naujo turto (ar įsipareigojimų) atsiradimo, iš kurių tiktai pirmasis sąlygoja neefektyvumą. […]Kai tik neefektyvumas pripažįstamas, kaip buvo nurodyta aukščiau, 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 efektyvumas, ir įvardija naują sumą apsidraustuoju straipsniu ir naują procentinę sumą – apdraustąja procentine suma. […]

AG128. Straipsniai, iš pradžių išdėstyti 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 AG114 paragrafo g) punkte, susijusi su nebepripažįstamu straipsniu, turi būti pašalinama iš balanso ir įtraukiama į pelną arba nuostolį, atsirandantį dėl straipsnio pripažinimo nutraukimo. Dėl to būtina žinoti kainų pakeitimo laikotarpį(-ius), kuriam(-iems) nebepripažįstamas straipsnis buvo paskirtas, nes tai apsprendžia kainų pakeitimo laikotarpį(-ius), iš kurio(-ų) jį reikia pašalinti, tai pat ir sumą, kurią reikia pašalinti iš atskiros straipsnio eilutės, minėtos AG114 paragrafo g) punkte. Nutraukus straipsnio pripažinimą, jeigu galima nustatyti, į kurį laikotarpį jis buvo įtrauktas, straipsnis pašalinamas iš to laikotarpio. Jeigu ne, tuomet toks straipsnis turi būti pašalinamas iš anksčiausiojo laikotarpio, jeigu pripažinimo nutraukimas atsirado dėl aukštesnio, negu tikėtasi, išankstinio mokėjimo, arba priskiriamas visiems laikotarpiams, įtraukiantiems nepripažįstamąjį straipsnį, remiantis sisteminiu ir racionaliu pagrindu, jeigu straipsnis buvo parduotas arba jo vertė sumažėjo.

AG129. Be to, bet kokia suma, susijusi su konkrečiu laikotarpiu, kurios pripažinimas nebuvo nutrauktas, laikotarpiui pasibaigus yra pripažįstama to laiko pelnu arba nuostoliu (žr. paragrafą 89A). […]

AG130. […]

AG131. Jeigu apsidraustoji suma kainų pakeitimo laikotarpiu yra sumažinama nenutraukiant susijusio turto (ar įsipareigojimų) pripažinimo, tuomet suma, įtraukiama į atskirą straipsnio eilutę, minėtą AG114 paragrafo g) punkte ir susijusi su sumažinimu, turi būti amortizuojama pagal 92 paragrafą.

AG132. Ūkio subjektas taikyti metodiką, išdėstytą AG114-AG131 paragrafuose, portfelio apsidraudimui, kuris anksčiau buvo apskaitomas kaip pinigų srautų apsidraudimas pagal 39 TAS. Toks ūkio subjektas turėtų atšaukti ankstesnį pinigų srautų apsidraudimo įvardijimą pagal 101 paragrafo d) punktą ir taikyti tame paragrafe išdėstytus reikalavimus. Jis taip pat turėtų pervardinti apsidraudimą į tikrosios vertės apsidraudimą ir taikyti AG114-AG131 paragrafuose išdėstytą metodiką perspektyviai vėlesniais atskaitomybės laikotarpiais.

▼**M11**

AG133. Ūkio subjektas gali prognozuojamą grupės vidaus sandorį įvardyti apsidraudimo straipsniu metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau, pradžioje (arba perskaičiuojant lyginamąją informaciją – ankstesnio lyginamojo laikotarpio pradžioje) apsidraudimo sandoryje, kuris atitiktų apsidraudimo sandorių apskaitos kriterijus vadovaujantis šiuo Standartu (su pakeitimais, padarytais 80 paragrafo paskutiniu sakiniu). Šis ūkio subjektas tokio tipo įvardijimą gali taikyti apsidraudimo sandorių apskaitai konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje nuo metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau, pradžios (arba ankstesnio lyginamojo laikotarpio pradžios). Taip pat šis ūkio subjektas AG99A ir AG99B paragrafus taiko nuo metinio finansinės atskaitomybės laikotarpio, prasidedančio 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau, pradžios. Tačiau, vadovaujantis 108B paragrafu, jis neturi taikyti AG99B paragrafo lyginamajai ankstesnių laikotarpių informacijai.

▼M2

PRIEDĖLIS B

Kitų nutarimų pataisos

Šiame priedėlyje esančios pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ankstesniam atskaitomybės laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniajam laikotarpiui.

1 TFAS Pataisos

B1. 1 TFAS *„Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą"* taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Standartas

Pridedami 25A, 27A, 36A ir 47A paragrafai, o 13, 27 ir 30 paragrafai taisomi šitaip:

13 Ūkio subjektas gali pasirinkti taikyti vieną arba daugiau šių išimčių:

a) ….

e) mišrias (sudėtines) finansines priemones (23 paragrafas);

f) dukterinių įmonių, asocijuotų įmonių ir bendrų įmonių turtą ir įsipareigojimus (24 ir 25 paragrafai);

ir

g) anksčiau pripažintų finansinių priemonių įvardijimą (paragrafas 25A).

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių įvardijimas

25A 39 TAS„*Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas*"leidžiama finansinę priemonę pirminio pripažinimo metu įvardinti finansiniu turtu arba finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikrąja verte pelno (nuostolių) ataskaitoje arba skiriamu pardavimui. Nepaisant šio reikalavimo, ūkio subjektui leidžiama tokį įvardijimą atlikti perėjimo prie TFAS dieną.

27 Išskyrus 27A paragrafe leidžiamas išimtis, pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 39 TAS pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus sandoriams, įvykstantiems 2004 m. sausio 1 d. arba vėliau. Kitaip tariant, jeigu ūkio subjektas pagal anksčiau sakytus BAP nutraukė neišvestinio finansinio turto arba neišvestinių finansinių įsipareigojimų pripažinimą dėl sandorio, įvykusio prieš 2004 m. sausio 1 d., jis neturi šio turto ir įsipareigojimų vėl pripažinti pagal TFAS (jeigu jie dėl vėlesnio sandorio arba įvykio vėl netampa pripažintinais).

27A Nepaisydamas 27 paragrafo, ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 39 TAS pripažinimo nutraukimo reikalavimus nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, reikalinga norint taikyti 39 TAS finansiniam turtui arba finansiniams įsipareigojimams, kurių pripažinimas yra nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta tų sandorių pirminės apskaitos metu.

30 Jeigu prieš pradėdamas taikyti TFAS ūkio subjektas sandorį buvo įvardijęs apsidraudimu, tačiau toks apsidraudimas neatitinka 39 TAS pateiktų apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, tuomet apsidraudimo sandorio apskaitai nutraukti jis turi taikyti 39 TAS 91 ir 101 paragrafus. Iki TFAS taikymo pradžios sudaryti sandoriai neturi būti retrospektyviai įvardijami apsidraudimais.

Reikalavimo pataisyti lyginamąją informaciją dėl 39 TAS išimtis

36A Ūkio subjektas, TFAS pradedantis taikyti prieš 2006 m. sausio 1 d., savo pirmoje TFAS atitinkančioje finansinėje atskaitomybėje turi pateikti mažiausiai vienerių metų lyginamąją informaciją, tačiau ši informacija nebūtinai turi atitikti 32 ir 39 TAS reikalavimus. Ūkio subjektas, pasirenkantis pateikti lyginamąją informaciją, neatitinkančią 32 ir 39 TAS, savo pirmaisiais pereinamaisiais metais turi:

a) lyginamojoje informacijoje finansinėms priemonėms, kurioms taikomi 32 TAS ir 39 TAS, taikyti savo anksčiau taikytuosius BAP;

b) atskleisti šį faktą kartu su pagrindu, naudotu šiai informacijai parengti;

ir

▼M2

c) atskleisti pagrindinių koregavimų, kuriuos atlikus informacija atitiktų 32 TAS ir 39 TAS, pobūdį. Tokių koregavimų nereikia pateikti skaičiais. Tačiau bet kokį koregavimą tarp lyginamojo laikotarpio finansinės atskaitomybės pateikimo dienos balanso (t.y. balanso, kuriame pateikiama lyginamoji informacija pagal anksčiau taikytus BAP) ir pirmojo atitinkančio TFAS atskaitomybės laikotarpio (t.y. pirmo laikotarpio, kada pateikiama 32 TAS ir 39 TAS reikalavimus atitinkanti informacija) pradinio balanso ūkio subjektas turi laikyti atsirandančiu dėl apskaitos politikos keitimo ir atskleisti informaciją, kurios reikalaujama 8 TAS 28 paragrafo punktuose a)-f). 28 paragrafo punktas f) taikomas tik sumoms, pateikiamoms lyginamojo laikotarpio finansinės atskaitomybės pateikimo dienos balanse.

Jeigu ūkio subjektas pasirenka pateikti lyginamąją informaciją, neatitinkančią 32 TAS ir 39 TAS, tuomet nuorodos į „perėjimo prie TFAS datą" išimtinai 32 TAS ir 39 TAS atveju turi reikšti pirmojo atskaitomybės laikotarpio, atitinkančio TFAS, pradžią.

Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų priskyrimas

43A Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą įvardyti finansiniu turtu arba finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba skiriamu pardavimui, pagal 25A paragrafą. Šis ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, priskiriamų kiekvienai kategorijai, tikrąją vertę bei jų klasifikaciją ir balansinę vertę ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse.

Priedėlis A

Pridedamas šis apibrėžimas:

pirmas atskaitomybės laikotarpis, pradėjus taikyti TFAS Atskaitomybės laikotarpis, kuris baigiasi ūkio subjekto **pirmosios finansinės atskaitomybės pagal TFAS** data.

12 TAS Pataisos

B2. 12 TAS„*Pelno mokesčiai"*taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

Pirmas 20 paragrafo sakinys taisomas šitaip:

20. TFAS leidžiama arba reikalaujama tam tikrą turtą apskaityti tikrąja verte arba perkainoti (žr., pavyzdžiui, 16 TAS„*Ilgalaikis materialusis turtas*", 38 TAS „*Nematerialusis turtas*", 39 TAS„*Finansinės priemonės:pripažinimas ir vertinimas*"ir 40 TAS„*Investicinis turtas*").

18 TAS Pataisos

B3. 18 TAS„*Pajamos*"taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

30 paragrafas taisomas šitaip:

30. ***Pajamos turi būti pripažįstamos remiantis šiais pagrindais:***

a) ***palūkanos pripažįstamos taikant faktinių palūkanų metodą, kaip išdėstyta 39 TAS 9 ir AG5-AG8 paragrafuose;***

b) ***autoriniai atlyginimai pripažįstami kaupimo principu remiantis atitinkamo susitarimo esme;***

ir

c) ***dividendai pripažįstami tada, kai nustatoma akcininko teisė gauti mokėjimą.***

31 paragrafas panaikinamas.

19 TAS Pataisos

B4. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų].

30 TAS Pataisos

B5. 30 TAS*Bankų ir panašių finansinių institucijų informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje* taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

8 paragrafas taisomas šitaip:

▼M2

8. Straipsniams pripažinti ir vertinti savo finansinėse ataskaitose bankai taiko skirtingus metodus. Šiuos metodus pageidautina suderinti, tačiau tai yra už šio Standarto taikymo srities ribų. Siekiant atitikti 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*" ir vartotojams suteikti galimybę suprasti banko finansinės atskaitomybės sudarymo pagrindą, gali reikėti atskleisti šių straipsnių apskaitos politiką:

….

d) suteiktų paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostolių nustatymo bei negrąžintų paskolų ir avansų nurašymo (žr. 43–49 paragrafus) pagrindą;

ir

….

10 paragrafas taisomas šitaip:

10. ***Be kitų Standartų reikalavimų, pelno (nuostolio) ataskaitoje arba aiškinamajame rašte turi būti atskleidžiami bent šie pajamų ir sąnaudų straipsniai:***

palūkanų ir panašios pajamos;

palūkanų sąnaudos ir panašios išmokos;

dividendų pajamos;

atlygių ir komisinių pajamos;

atlygių ir komisinių sąnaudos;

pelnas (atėmus nuostolius) dėl prekyboje esančių vertybinių popierių;

pelnas (atėmus nuostolius) dėl investicinių vertybinių popierių;

pelnas (atėmus nuostolius) dėl sandorių užsienio valiutomis;

kitos veiklos pajamos;

suteiktų paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostoliai;

bendrosios administracinės sąnaudos;

ir

kitos veiklos sąnaudos.

13 paragrafas taisomas šitaip:

13. ***Pajamų ir sąnaudų straipsniai neturi būti užskaitomi tarpusavyje, išskyrus straipsnius, susijusius su apsidraudimais, taip pat turtu bei įsipareigojimais, tarpusavyje užskaitytais pagal 32 TAS.***

14 paragrafas taisomas šitaip:

14. Tarpusavio užskaita atvejais, nesusijusiais su minėtais apsidraudimais ir turtu bei įsipareigojimais, tarpusavyje užskaitytais pagal 32 TAS, trukdo finansinės atskaitomybės vartotojams įvertinti atskirų banko veiklos sričių rezultatą ir jo konkrečių turto klasių atsiperkamumą.

23 paragrafas panaikinamas.

24 ir 25 paragrafai taisomi šitaip:

24. ***Bankas turi atskleisti savo finansinio turto ir įsipareigojimų kiekvienos klasės tikrąsias vertes, kaip reikalaujama 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas".***

25. 39 TAS numatomos keturios finansinio turto klasės: paskolos ir gautinos sumos, iki termino laikomos investicijos, finansinis turtas, vertinamas tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje, bei pardavimui skirtas finansinis turtas. Bankas mažų mažiausiai turi atskleisti savo finansinio turto šių keturių klasių tikrąsias vertes.

26 paragrafo b) punkto iv) ir v) papunkčiai panaikinami.

28 paragrafe panaikinamas paskutinis sakinys.

43 ir 44 paragrafai taisomi šitaip:

43. ***Bankas privalo atskleisti šiuos dalykus:***

a) ***apskaitos politiką, apibūdinančią nesurenkamų paskolų ir avansų pripažinimo sąnaudomis ir nurašymo pagrindą.***

b) ***bet kokio nuvertėjimo sąskaitą, skirto laikotarpio paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostoliams, nerreikšmingiems pokyčiams. Turi būti atskirai pateikiama suma, pripažįstama laikotarpio sąnaudomis dėl nesurenkamų paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostolių; suma, per laikotarpį skiriama***

▼M2

nurašomoms paskoloms ir avansams; taip pat suma, per laikotarpį kredituojama buvusioms nurašytoms paskoloms ir avansams, kurie(-os) po to atstatyti(-os).

c) ***bet kokio sumažinimų rezervo paskolų ir avansų sumažėjimo nuostoliams bendroji suma balanso dieną.***

44. ***Bet kokios sumos, atidėtos dėl paskolų ir avansų nuostolių, kartu su 39 TAS apibūdintais paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostoliais turi būti apskaitomos kaip nepaskirstytojo pelno paskirstymai. Bet kokie kreditai, atsiradę dėl tokių sumų sumažinimo, padidina nepaskirstytąjį pelną ir neįtraukiami nustatant laikotarpio pelną arba nuostolį.***

45 paragrafas panaikinamas.

46 paragrafas taisomas šitaip:

46. Vietinės aplinkybės arba įstatymai gali reikalauti ar leisti, kad bankas atidėtų sumas, skirtas paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostoliams, kaip ir nuostoliams, pripažintiems pagal 39 TAS. Bet kokios tokios atidėtos sumos atspindi nepaskirstytojo pelno paskirstymus, o ne sąnaudas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Panašiai, kreditai, atsirandantys dėl tokių sumų sumažinimo, padidina nepaskirstytąjį pelną ir neįtraukiami į pelno arba nuostolio nustatymą.

47 paragrafas taisomas šitaip:

47. Banko finansinės atskaitomybės vartotojai turi žinoti, kokią įtaką banko finansinei būklei bei rezultatams turi paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostoliai; tai padeda jiems spręsti banko turimų išteklių naudojimo efektyvumą. Todėl bankas atskleidžia bendrą bet kokios nuvertėjimo sąskaitos, skirtos paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostoliams padengti, bendrą sumą balanso dieną, taip pat nuvertėjimo sąskaitos pakitimus per atskaitomybės laikotarpį. Nuvertėjimo sąskaitos pakitimai, įskaitant anksčiau buvusias nurašytas sumas, atstatytas per šį atskaitomybės laikotarpį, turi būti parodomi atskirai.

48 paragrafas panaikinamas.

49 paragrafas taisomas šitaip:

49. Kada paskolos ir avansai negali būti atstatytos(-i), jie(jos) nurašomi(-os) ir atimami(-os) iš bet kokio nuvertėjimo sąskaitos, skirto vertės sumažėjimo nuostoliams. Kai kuriais atvejais jie nenurašomi tol, kol nebus užbaigtos visos reikiamos teisinės procedūros ir nustatyta galutinė nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma. Kitais atvejais jie nurašomi anksčiau, pavyzdžiui, kada skolininkas nesumoka jokių palūkanų arba negrąžina paskolos pagrindinės dalies per nustatytą laikotarpį. Kadangi skiriasi nesurinktų paskolų ir avansų nurašymo laikas, bendra paskolų ir avansų suma ir sumažinimų rezervas, skirtas vertės sumažėjimo nuostoliams, gali panašiomis aplinkybėmis atitinkamai skirtis. Dėl to bankas turi atskleisti savo nesurinktų paskolų ir avansų nurašymo apskaitos politiką.

58 paragrafo punktas c) taisomas šitaip:

c) per atskaitomybės laikotarpį pripažinta sąnaudų dėl paskolų ir avansų vertės sumažėjimo nuostolių suma, taip pat bet kokio sumažinimų rezervo suma balanso dieną;

ir

…

32 TAS Pataisos

B6. 32 TAS „*Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas*“ taisomas taip, kaip nurodyta žemiau.

96 paragrafas taisomas šitaip (naujas tekstas pabrauktas).

96. ***Ūkinis subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Leidžiamas ankstesnis Standarto taikymas. Ūkinis subjektas negali šio Standarto taikyti metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems iki 2005 m. sausio 1 d., jeigu jis taip pat netaiko 39 TAS (persvarstytoje 2003 m.), įskaitant pataisymus, išleistus 2004 m. kovo mėn. Jeigu ūkinis subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.***

▼M2

36 TAS Pataisos

B6. 36 TAS„*Turto vertės sumažėjimas*"taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

Standartas

1 paragrafas taisomas šitaip:

1. ***Šis Standartas turi būti taikomas apskaitant bet kokio turto vertės sumažėjimą, išskyrus:***

   …

   e) ***finansinio turto, patenkančio į 39 TAS„Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas"taikymo sritį;***

   …

37 TAS Pataisos

B7. 37 TAS„*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*"taisomas taip, kaip nurodyta žemiau:

1 ir 2 paragrafai taisomi šitaip:

1. ***Šį Standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, apskaitydami atidėjinius, neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą, išskyrus:***

   a) ***atsirandančius dėl tebevykdomų sutarčių, jeigu sutartis nėra nuostolinga;***

   b) ***atsirandančius draudimo įmonėse dėl sutarčių su poliso turėtojais;***

   ir

   c) ***tuos, kuriems taikomas kitas Standartas.***

2. Šis Standartas netaikomas finansinėms priemonėms (įskaitant garantijas), kurioms taikomas 39 TAS„*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*". Finansinėms garantijoms, kurios neįeina į 39 TAS taikymo sritį, šis Standartas taikomas taip, kaip išdėstyta 39 TAS 2 paragrafo punkte f).

NAK 27 pataisos

B8. [Pataisymas netaikomas Standartams be priedų]

▼M9

PATAISOS, TAIKOMOS 39-AJAM TARPTAUTINIAM APSKAITOS STANDARTUI

Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas

TIKROSIOS VERTĖS PASIRINKIMAS

Šiame dokumente pateikiamos 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas* (39 TAS) pataisos. Pataisos yra susijusios su pasiūlymais, pateiktais 39 TAS siūlomų pataisų parengiamajame projekte – *Tikrosios vertės pasirinkimas*, išleistame 2004 m. balandžio mėn.

Ūkio subjektai turi laikytis šiame dokumente pateiktų pataisų metiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. ir vėliau.

9 paragrafe pateikiamo finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, pripažįstamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą, apibrėžimo b) dalis keičiama taip:

APIBRĖŽIMAI

9. **…**

Keturių finansinių priemonių kategorijų apibrėžimai

Finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas pripažįstamas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, yra finansinis turtas arba finansinis įsipareigojimas, atitinkantis bent vieną iš žemiau nurodytų sąlygų.

▼M9

a) …

b) Tokio finansinio turto arba finansinio įsipareigojimo pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas nusprendžia jo tikrosios vertės pokyčius pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ūkio subjektas gali naudoti tokį sprendimą tik tada, jei tai leistina pagal 11A paragrafą, arba, kai dėl to gaunama tikslesnė informacija dėl vienos iš šių priežasčių:

i) pašalinamas ar žymiai sumažinamas vertinimo ar pripažinimo neatitikimas (kartais dar vadinamas „apskaitiniu neatitikimu"), galintis atsirasti dėl to, kad vertinant turtą ar įsipareigojimus ar pripažįstant iš jų atsirandantį pelną ar nuostolį taikomi skirtingi būdai;

ii) finansinio turto, finansinių įsipareigojimų grupė (kartu arba atskirai) yra valdoma ir to rezultatai yra vertinami remiantis tikrąja verte, atsižvelgiant į dokumentais pagrįstą rizikos valdymo ar investavimo strategiją; tuo remiantis informacija apie grupę pateikiama pagrindiniams ūkio subjekto vidaus vadovaujantiems darbuotojams (kaip nurodyta 24 TAS Susijusių šalių atskleidimas (persvarstytame 2003 m.)), pavyzdžiui, ūkio subjekto direktorių valdybai ir pagrindiniam vykdančiajam direktoriui.

►M12 *… 7 TFAS 9-11 ir B4 paragrafuose reikalaujama, kad ūkio subjektas atskleistų informaciją apie finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažįstamus tikrąja verte tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolio) ataskaitoje* ◄*, įskaitant tai, kaip šios sąlygos buvo atitiktos. Atskleidžiant informaciją apie tokias priemones, kurios atitinka aukščiau pateikto (ii) punkto sąlygas, išsamiai aprašoma tai, kaip tikrosios vertės pasikeitimo pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje atitinka ūkio subjekto dokumentais pagrįstą rizikos valdymo ar investavimo strategiją.*

Dėl investicijų į nuosavybės priemones, kurių kotiruota rinkos kaina aktyviojoje rinkoje nenustatyta ir kurių tikrosios vertės negalima patikimai nustatyti (žr. 46 (c) paragrafą ir A priedėlio AG80 ir AG81 paragrafus), negalima nuspręsti pripažinti jas tikrąja verte, jų tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad 48, 48A, 49 paragrafai ir A priedėlio AG69–AG82 paragrafai, kuriuose aprašomi finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo tikrosios vertės pateikimo vertinimo reikalavimai, taikomi vienodai visiems straipsniams, kurie vertinami tikrąja verte, tiek nusprendus tikrosios vertės pasikeitimą pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje, tiek kitais metodais, arba tiems straipsniams, kurių tikroji vertė yra atskleista.

Įterpiamas 11A paragrafas:

ĮTERPTOSIOS IŠVESTINĖS PRIEMONĖS

11A. Nepaisant 11 paragrafo sąlygų, jei sutartyje yra viena ar kelios įterptosios išvestinės priemonės, ūkio subjektas visą mišrios (sudėtinės) priemonės sutartį gali nuspręsti registruoti kaip finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent:

a) įterptoji išvestinė priemonė (-ės) nereikšmingai keičia pinigų srautus, kas kitais atvejais būtų reikalaujama pagal sutartį;

b) neatlikus analizės ar atlikus nedidelę analizę yra aišku, kad pirmą kartą vertinant panašią mišrią (sudėtinę) priemonę draudžiama atskirti įterptines išvestines priemones pvz., išankstinio mokėjimo pasirinkimą, leidžiantį savininkui iš anksto apmokėti paskolą apytiksle amortizuota savikaina, nes jis yra paskolos sutarties dalis.

Toliau pateikiamos 12 ir 13 paragrafų pataisos.

12. Jeigu pagal šį Standartą reikalaujama, kad ūkio subjektas atskirtų įterptąją išvestinę priemonę nuo pagrindinės sutarties, tačiau jis negali atskirai įvertinti įterptosios išvestinės priemonės nei įsigijimo metu, nei vėlesnės finansinės atskaitomybės dieną, tuomet jis turi nuspręsti visą mišrią (sudėtinę) sutartį pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

13. Jeigu ūkio subjektas negali patikimai nustatyti įterptosios išvestinės priemonės tikrosios vertės, remdamasis šios priemonės nuostatomis ir sąlygomis (pvz., jeigu įterptoji išvestinė priemonė sudaryta nekotiruotos nuosavybės priemonės pagrindu), tuomet įterptosios išvestinės priemonės tikroji vertė yra skirtumas tarp mišriosios (sudėtinės) priemonės tikrosios

▼M9

vertės ir pagrindinės sutarties tikrosios vertės – jeigu šias vertes galima nustatyti remiantis šio Standarto nuostatomis. Jeigu ūkio subjektas negali nustatyti įterptosios išvestinės priemonės tikrosios vertės tokiu metodu, tuomet taikomas 12 paragrafas, o mišriąją (sudėtinę) priemonę nusprendžiama pripažinti tikrąja verte, kai tikrosios vertės pasikeitimas pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

48A paragrafas įterpiamas šitaip:

VERTINIMAS TIKRĄJA VERTE

48A. Geriausias tikrosios vertės įrodymas yra aktyvioje rinkoje kotiruota kaina. Jeigu finansinei priemonei nėra aktyviosios rinkos, ūkio subjektas tikrąją vertę nustato naudodamas vertinimo metodiką. Vertinimo metodikos tikslas – nustatyti, kokia būtų sandorio kaina tikrosios vertės nustatymo dieną, kai sudaromas sandoris tarp nesusijusių šalių esant įprastoms verslo aplinkybėmis. Vertinimo metodika apima naujausius sandorius (jeigu įmanoma) tarp nusimanančių ir nesusijusių šalių, nuorodą į kitos, iš esmės panašios, priemonės dabartinę tikrąją vertę, diskontuotų pinigų srautų analizę ir pasirinkimo sandorių įkainojimo modelius. Jeigu egzistuoja vertinimo metodika, kurią rinkos dalyviai įprastai naudoja priemonei įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šią metodiką gaunami patikimi kainų iš realių rinkos sandorių įvertinimai, tuomet ūkio subjektas naudojasi šia metodika. Tokia pasirinkta vertinimo metodika daugiausiai pagrįsta rinkos duomenimis ir kiek galima mažiau pasikliauja konkrečiam ūkio subjektui būdingais duomenimis. Metodika apima visus veiksnius, į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų nustatydami kainą, ir yra suderinta su priimtina finansinių priemonių įkainojimo ekonomine metodologija. Ūkio subjektas periodiškai tikrina vertinimo metodiką ir įvertina jos patikimumą naudodamas kainas iš bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių su tokiomis pačiomis priemonėmis (t. y. priemonėmis, nesiskiriančiomis savo sudėtimi ar struktūra) arba kainas, pagrįstas bet kokiais stebimos rinkos duomenimis.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

105 paragrafo pataisa ir pridedami 105A–105D paragrafai pateikiami toliau.

…

105. Kai Standartas taikomas pirmąjį kartą, ūkio subjektui leidžiama nuspręsti anksčiau pripažintą finansinį turtą parodyti kaip pardavimui skirtą turtą. Bet kokio tokio finansinio turto visus sukauptus tikrosios vertės pokyčius ūkio subjektas turi pripažinti atskiroje nuosavybės dalyje iki pripažinimo nutraukimo arba vertės sumažėjimo, kai ūkio subjektas sukauptą pelno arba nuostolių sumą turės perkelti į pelno (nuostolių) ataskaitą. Ūkio subjektas taip pat turi:

a) remdamasis nauju sprendimu perskaičiuoti finansinį turtą ir lyginamojoje finansinėje atskaitomybėje; ir

b) atskleisti finansinio turto tikrąją vertę, buvusią sprendimo priėmimo dieną, ir turto klasifikaciją bei balansinę vertę, nurodytą ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse.

105A. Ūkio subjektas turi taikyti 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ir AG33B paragrafus ir 2005 m. 9, 12 ir 13 paragrafų pataisas metinės finansinės atskaitomybės laikotarpiais, kurių pradžia yra 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis aiškinimo taikymas.

105B. Ūkio subjektas, kuris pirmą kartą taiko 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ir AG33B paragrafus ir 2005 m. 9, 12 ir 13 paragrafų pataisas metinės finansinės atskaitomybės laikotarpiu, prasidedančiu prieš 2006 m. sausio 1 d.,

a) kai tie nauji ir pakeisti paragrafai taikomi pirmą kartą, gali nuspręsti pripažinti anksčiau pripažintą finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą, dėl kurio toks sprendimas tada galėjo būti priimtas. Jei ataskaitinis laikotarpis prasideda prieš 2005 m. rugsėjo 1 d., tokį sprendimą pripažinti nebūtina priimti iki 2005 m. rugsėjo 1 d., ir jis gali būti taikomas finansiniam turtui ir finansiniams įsipareigojimams, pripažintiems nuo to ataskaitinio laikotarpio pradžios iki 2005 m. rugsėjo 1 d. Nepaisant 91 paragrafo, visas finansinis turtas ir visi finansiniai įsipareigojimai, dėl kurių pagal

▼M9

šį papildomą paragrafą nuspręsta juos pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiami į pelno (nuostolių) ataskaitą, ir kurie anksčiau buvo nurodyti kaip apsidraudimo priemonė tikrosios vertės apsidraudimo sandorių apskaitoje, jų pateikimas apskaitoje turi būti pakeistas iš karto, kai nusprendžiama juos pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimus įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą;

b) turi atskleisti viso finansinio turto ar visų finansinių įsipareigojimų sprendimo pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą, dieną buvusią tikrąją vertę, pagal papildomą a) paragrafą ir jų klasifikavimą bei balansinę vertę, nurodytą ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse;

c) turi panaikinti sprendimą visą finansinį turtą ar visus finansinius įsipareigojimus, kuriuos anksčiau buvo nuspręsta pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą, jei jie neatitinka sprendimo pripažinti pagal tuos naujus ir pataisytus paragrafus sąlygų. Jei po sprendimo anuliavimo finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas bus vertinamas amortizuota savikaina, sprendimo anuliavimo data turėtų būti pirminio pripažinimo data;

d) turi atskleisti viso finansinio turto ar visų finansinių įsipareigojimų, dėl kurių sprendimas pripažinti buvo anuliuotas pagal papildomą c) paragrafą, tikrąją vertę sprendimo anuliavimo ir perklasifikavimo dieną.

105C. Ūkio subjektas, kuris pirmą kartą taiko 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ir AG33B paragrafus ir 2005 m. 9, 12 ir 13 paragrafų pataisas metinės finansinės atskaitomybės laikotarpiu, prasidedančiu 2006 m. sausio 1 d. ar vėliau,

a) turi panaikinti sprendimą dėl viso finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, kuriuos anksčiau buvo nuspręsta pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą pripažinimo tik tada, kai jie neatitinka sprendimo pagal šiuos naujus ir pataisytus paragrafus sąlygų. Jei finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas bus vertinamas amortizuota savikaina, sprendimo anuliavimo data turėtų būti pradinio pripažinimo data;

b) negali priimti sprendimo visą anksčiau pripažintą finansinį turtą ar visus finansinius įsipareigojimus pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą;

c) turi atskleisti viso finansinio turto ar visų finansinių įsipareigojimų, dėl kurių sprendimas pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą, buvo anuliuotas pagal papildomą a) paragrafą, tikrąją vertę sprendimo anuliavimo ir perklasifikavimo dieną.

105D. Ūkio subjektas turi pataisyti lyginamąją finansinę atskaitomybę naudodamas naujus sprendimus pripažinti pagal 105B arba 105C paragrafus, su sąlyga, kad jei nuspręsta finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą ar finansinio turto, finansinių įsipareigojimų grupę (kartu ar atskirai) pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą įtraukiant į pelno (nuostolių) ataskaitą, tas turtas ar įsipareigojimai ar jų grupės atitinka 9 b) i), 9 b) ii) arba 11A paragrafų kriterijus lyginamojo laikotarpio pradžioje, arba, jei jie buvo įsigyti lyginamojo laikotarpio pradžioje, atitinka 9 b) i), 9 b) ii) arba 11A paragrafų kriterijus pradinio pripažinimo dieną.

A priedėlyje pridedami AG4B–AG4K paragrafai.

▼M9

A priedėlis

Taikymo nuorodos

APIBRĖŽIMAI **(8 ir 9 paragrafai)**

Pripažinimas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

AG4B. Šio Standarto 9 paragrafas leidžia ūkio subjektui finansinį turtą, finansinį įsipareigojimą ar finansinių priemonių grupę (finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus – kartu arba atskirai) nuspręsti pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, su sąlyga, kad taip darant gaunama tikslesnė informacija.

AG4C. Ūkio subjekto sprendimas finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, yra panašus į apskaitos politikos pasirinkimą (nors jų nereikia nuosekliai taikyti visiems panašiems sandoriams kaip apskaitos politikos pasirinkimo atveju). Kai ūkio subjektas gali rinktis, pagal 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*" 14 b) paragrafą reikalaujama, kad pagal pasirinktą politiką finansinė atskaitomybė teiktų patikimą ir svarbią informaciją apie sandorių, kitų ūkinių įvykių ir sąlygų įtaką ūkio subjekto finansinei būklei, finansiniam rezultatui ar pinigų srautams. Jei nusprendžiama pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, 9 paragrafas numato dvi aplinkybes, kai gali būti reikalaujama tikslesnės informacijos. Todėl pagal 9 paragrafą priimant tokį sprendimą, ūkio subjektas turi įrodyti, ar priimtas sprendimas atitinka vieną (ar abi) šių aplinkybių.

9 b) i) paragrafas: sprendimas pripažinti pašalina ar žymiai sumažina vertinimo ar pripažinimo neatitikimą, kuris galėtų atsirasti

AG4D. Pagal 39 TAS, finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo vertinimas ir jo vertės pripažintų kitimų klasifikavimas nustatomas pagal priemonės klasifikavimą ir tai, ar priemonė yra registruojamo apsidraudimo sandorio dalis. Šie reikalavimai gali lemti vertinimo ar pripažinimo neatitikimą (kartais dar vadinamą „apskaitiniu neatitikimu"), jei, pavyzdžiui, nusprendžiama finansinio turto nepripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimo nepateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, jis bus klasifikuojamas kaip skirtas pardavimui (kai dauguma tikrosios vertės pasikeitimų tiesiogiai pripažįstamų nuosavybėje), o įsipareigojimas, kurį ūkio subjektas laiko susijusiu, bus vertinamas amortizuota savikaina (kai tikrosios vertės pasikeitimai nepripažįstami). Tokiais atvejais, kai turtas ir įsipareigojimas pripažįstamas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) atskaitoje, ūkio subjektas gali daryti išvadą, kad jo finansinėje atskaitomybėje pateikiama tikslesnė informacija.

AG4E. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kaip šios sąlygos gali būti įvykdytos. Visais atvejais ūkio subjektas gali naudotis šia sąlyga finansiniam turtui ar finansiniams įsipareigojimams pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, tik tada, kai laikomasi 9 b) i) paragrafo principo.

a) Ūkio subjektas turi įsipareigojimų, kurių pinigų srautai pagal sutartį priklauso nuo turto, kuris būtų klasifikuojamas kaip skirtas pardavimui, naudojimo. Pavyzdžiui, draudikas gali turėti įsipareigojimų su savarankišku dalyvavimo elementu, pagal kurį reiktų mokėti išmokas, pagrįstas realizuotomis ir/arba nerealizuotomis investavimo pajamomis, gautomis sujungus draudiko turtą konkretaus jungimo atveju. Jei tokie įsipareigojimai vertinami dabartinės rinkos kainomis, turto vertinimas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, reiškia, kad finansinio turto tikrosios vertės pasikeitimai pripažįstami pelno (nuostolių) ataskaitoje tuo pačiu laikotarpiu, kaip ir susiję įsipareigojimų vertės pasikeitimai.

b) Ūkio subjektas turi įsipareigojimų pagal draudimo sutartis, kurių pateikimas apima dabartinę informaciją (kaip leidžiama pagal 4 TFAS *Draudimo sutartys* 24 paragrafą) ir finansinį turtą, kuris ūkio subjekto nuomone yra susijęs, ir toks turtas būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti arba vertinamas amortizuota savikaina.

c) Ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinių įsipareigojimų (kartu ar atskirai), kurių rizika yra bendra, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios tikroji vertė kinta skirtingai ir dėl to jos pokyčiai gali būti tarpusavyje užskaitomi. Tačiau tik kai kurios priemonės (t. y., išvestinės priemonės arba priemonės, kurios klasifikuojamos kaip laikomos prekybai) gali būti pripažįstamos tikrąja verte, tikrosios

▼M9

vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Gali būti, kad apsidraudimo sandorių apskaitos reikalavimai bus neįvykdyti, pavyzdžiui, dėl to, kad neįvykdyti 88 paragrafo efektyvumo reikalavimai.

d) Ūkio subjektas turi finansinį turtą, finansinių įsipareigojimų kartu ar atskirai, kurių rizika yra bendra, pvz., palūkanų normos rizika, dėl kurios tikroji vertė kinta skirtingai ir dėl to jos pokyčiai gali būti tarpusavyje užskaityti ir nepriskirti jų apsidraudimo sandorių apskaitai, kadangi nė viena iš priemonių nėra išvestinė. Be to, jei nėra apsidraudimo sandorių apskaitos, pripažįstant pelną ir nuostolius atsiranda žymių neatitikimų. Pavyzdžiui:

i) ūkio subjektas finansavo turto su fiksuota palūkanų norma portfelį, kuris kitu atveju būtų klasifikuojamas kaip skirtas parduoti esant fiksuotos normos skoliniam įsipareigojimui, kurio tikrosios vertės pasikeitimai turėtų būti tarpusavyje užskaitomi. Jei turtas ir skoliniai įsipareigojimai pripažįstami tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, ištaisomas neatitikimas, kuris antraip atsirastų vertinant turtą tikrąja verte ir jos pasikeitimą pripažįstant nuosavybėje, o skolinius įsipareigojimus vertinant amortizuota savikaina;

ii) ūkio subjektas finansavo konkrečią paskolų grupę išleisdamas parduodamas obligacijas, kurių tikrosios vertės pasikeitimai turėtų būti tarpusavyje užskaitomi. Be to, jei ūkio subjektas reguliariai perka ir parduoda obligacijas, tačiau retai ar apskritai niekada neima ir neteikia paskolų, tiek paskolas, tiek skolinius įsipareigojimus pripažįsta tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, pašalinamas neatitikimas tarp pelno ir nuostolių pripažinimo laiko, kuris susidarytų vertinant juos amortizuota savikaina ir pripažįstant pelną ar nuostolius kiekvieną kartą kai išperkamas skolinis įsipareigojimas.

AG4F. Tokiais ankstesniame paragrafe aprašytais atvejais, nusprendus finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus pripažinti niekaip kitaip, o tik tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, pirminio pripažinimo metu gali būti žymiai sumažinti vertinimo ar pripažinimo neatitikimai ir gali būti suteikta tikslesnė informacija. Praktiniais tikslais ūkio subjektas neprivalo įtraukti viso turto ir visų įsipareigojimų, sąlygojusių vertinimo ar pripažinimo neatitikimą tuo pačiu metu. Pagrįstas vertinimo atidėjimas yra leistinas su sąlyga, kad būtų nuspręsta visus sandorius pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, o tuo metu tikintis, kad bus vykdomi visi kiti likę sandoriai.

AG4G. Nepriimtina pelno (nuostolių) ataskaitoje nuspręsti pripažinti tik kai kurio tikrąja verte pripažįstamo finansinio turto ir kai kurių finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės pasikeitimą, sąlygojantį neatitikimus, nes tai atlikus nebūtų panaikintas ar žymiai sumažintas neatitikimas ir todėl nebūtų gauta tikslesnė informacija. Tačiau būtų priimtina nuspręsti pripažinti tik kai kurį panašų finansinį turtą ar panašius finansinius įsipareigojimus, jei tai atlikus žymiai sumažėtų (ir, gali būti, sumažėtų daugiau nei naudojant kitus leistinus įvardijimus) neatitikimas. Tarkime, kad ūkio subjektas turi kelis panašius finansinius įsipareigojimus, kurių bendra suma yra CU100 ir keletą panašaus finansinio turto, kurio bendra suma yra CU50, tačiau vertinamo skirtingais principais (*). Ūkio subjektas gali žymiai sumažinti vertinimo neatitikimą pirminio pripažinimo metu, jei nusprendžia visą turtą, tačiau ne visus įsipareigojimus (pavyzdžiui, individualius įsipareigojimus, kurių bendra suma yra CU45), pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tačiau pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikti galima tik visos finansinės priemonės, pripažįstamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą, todėl ūkio subjektas, aprašomas šiame pavyzdyje, turi pateikti vieną ar kelis įsipareigojimus iš visų. Ūkio subjektas gali nuspręsti nepripažinti arba įsipareigojimo komponento (pvz., vertės, priskirtinos tik vienai rizikos rūšiai, pasikeitimų, pvz., pagrindinės palūkanų normos pokyčių) arba įsipareigojimo dalies (t. y., išreikštos procentais).

9 b) ii) paragrafas: finansinio turto, finansinių įsipareigojimų (kartu ar atskirai) grupė yra valdoma ir jos naudojimo rezultatyvumas yra vertinamas tikrąja verte, laikantis dokumentais pagrįsto rizikos valdymo ar investavimo strategijos

AG4H. Ūkio subjektas gali valdyti ir vertinti finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų (kartu arba atskirai) grupės naudojimo rezultatyvumą taip, kad tą grupę pripažįstant, tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, būtų gauta tikslesnė informa-

(*) Šiame Standarte sumos pateikiamos piniginiais vienetais (PV).

▼M9

cija. Šiuo atveju reikia atkreipti dėmesį daugiau į metodą, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina naudojimo rezultatyvumą, nei į finansinių priemonių pobūdį.

AG4I. Toliau pateikiamas pavyzdys, kaip šios sąlygos gali būti įvykdytos. Visais atvejais ūkio subjektas, nusprendęs finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų, pripažįstamų tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje, gali naudotis šia sąlyga tik tada, kai laikomasi 9b)ii) paragrafo principo.

a) Ūkio subjektas yra rizikos kapitalo įmonė, bendras investicinis fondas, kredito patikėjimo fondas ar panašus ūkio subjektas, kurio veikla yra investicijos į finansinį turtą siekiant gauti pelno iš jų bendro atsiperkamumo, palūkanų, dividendų ir tikrosios vertės pokyčių forma. 28 TAS *Investicijos į asocijuotas įmones* ir 31 TAS *Dalys bendrose įmonėse* gali būti netaikomi tokioms investicijoms, su sąlyga, kad jos pripažįstamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ūkio subjektas gali taikyti tokią pačią apskaitos politiką kitoms investicijoms, valdomoms bendrojo atsiperkamumo pagrindu, tačiau ūkio subjekto įtaka joms yra nepakankama, kad joms būtų galima taikyti 28 TAS arba 31 TAS.

b) Ūkio subjektas turi finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, kuriems būdinga viena ar kelios bendros rizikos ir šios rizikos yra valdomos ir vertinamos tikrąja verte, laikantis dokumentais pagrįstos turto ir įsipareigojimų valdymo politikos. Kaip pavyzdys galėtų būti ūkio subjektas, kuris išleido „struktūrizuotus produktus", sudarytus iš kelių įterptųjų išvestinių priemonių, ir kuris rizikas, susidariusias, dėl tikrosios vertės, valdo naudodamas išvestinių ir neišvestinių finansinių priemonių derinį. Panašus pavyzdys galėtų būti ūkio subjektas, kuris teikia nustatytos normos paskolas, ir kuris valdo susidariusią bazinės palūkanų normos riziką naudodamas išvestinių ir neišvestinių priemonių derinį.

c) Ūkio subjektas yra draudikas, turintis finansinio turto portfelį, kurį jį valdo taip, kad bendrasis atsiperkamumas (t. y., palūkanos ar dividendai ir tikrosios vertės pokyčiai) būtų maksimalus ir tokiu pagrindu vertina jų naudojimo rezultatyvumą. Portfelis gali būti laikomas konkretiems įsipareigojimams, nuosavybei, ar abiems kartu finansuoti. Jei portfelis laikomas konkretiems įsipareigojimams finansuoti, 9 b) ii) paragrafe nurodyta sąlyga gali būti taikoma turtui, nepaisant to, ar draudikas įsipareigojimus vertina tikrąja verte. 9 b) ii) paragrafe nurodyta sąlyga gali būti įvykdyta, kai draudiko tikslas – siekti maksimalaus bendrojo atsiperkamumo iš turto ilgą laikotarpį, net jei suma, mokama dalyvavimo sutarties savininkams, priklauso nuo kitų veiksnių, pvz., pelno, realizuoto per trumpesnį laikotarpį (pvz., metus), ar nuo draudiko nuožiūros.

AG4J. Kaip buvo nurodyta anksčiau, ši sąlyga priklauso nuo to, kaip ūkio subjektas valdo ir vertina nagrinėjamos finansinių priemonių grupės naudojimo rezultatyvumą. Taigi, (atsižvelgiant į registravimo pirminio pripažinimo metu reikalavimą) ūkio subjektas, nusprendęs finansines priemones pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, turi taip registruoti visas atitinkamas finansines priemones, kurios valdomos ir vertinamos kartu.

AG4K. Ūkio subjekto strategija neprivalo būti pagrįsta daugybės dokumentų, tačiau jų turėtų pakakti, siekiant įrodyti, kad vadovaujamasi 9 b) ii) paragrafu. Tokių dokumentacijų nereikia kiekvienam atskiram straipsniui, bet juos galima parengti visam portfeliui. Pavyzdžiui, jei skyriaus našumo valdymo sistema (patvirtinta ūkio subjekto pagrindinių vadovaujančių darbuotojų) aiškiai parodo, kad našumas vertinamas pagal bendrąjį atsiperkamumą, nereikia jokių papildomų dokumentų siekiant įrodyti, kad vadovaujamasi 9 b) ii) paragrafu.

Po AG33 paragrafo, pridedama antraštė ir AG33A ir AG33B paragrafai.

Priemonės, apimančios įterptąsias išvestines priemones

AG33A. Kai ūkio subjektas įsigyja dalį mišrios (sudėtinės) priemonės, apimančios vieną ar kelias įterptąsias išvestines priemones, pagal 11 paragrafą jis turi identifikuoti visas tokias įterptąsias išvestines priemones, įvertinti, ar jas reikia atskirti nuo pagrindinės sutarties, o tas išvestines priemones, kurias reikia atskirti, vertinti tikrąja verte pirminio pripažinimo metu ir vėlesniais laikotarpiais. Šie reikalavimai gali būti sudėtingesni, arba jais remiantis vertinimai gali būti mažiau patikimi, nei tuomet, kai visa priemonė pripažįstama tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą

▼M9

pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Dėl šių priežasčių šis Standartas leidžia visą priemonę pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

AG33B. Toks sprendimas pripažinti galimas, kai pagal 11 paragrafą reikia atskirti įterptąsias išvestines priemones nuo pagrindinės sutarties arba kai tai draudžiama. Tačiau 11A paragrafas nepateikia nurodymo, kad 11A a) ir b) paragrafuose nustatytais atvejais mišrios (sudėtinės) priemonės būtų pripažįstamos tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, kadangi toks sprendimas nesumažintų sudėtingumo ir nepadidintų patikimumo.

▼M5

40-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

Investicinis turtas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Apimtis	2-4
Apibrėžimai	5-15
Pripažinimas	16-19
Vertinimas pripažinimo metu	20-29
Vertinimas po pripažinimo	30-56
Apskaitos politika	30-32
Tikrosios vertės modelis	33-55
Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės	53-55
Savikainos modelis	56
Perkėlimai	57-65
Perleidimai	66-73
Pateikimas	74-79
Tikrosios vertės ir savikainos modeliai	74-79
Tikrosios vertės modelis	76-78
Savikainos modelis	79
Pereinamosios nuostatos	80-84
Tikrosios vertės modelis	80-82
Savikainos modelis	83-84
Įsigaliojimo data	85
40 TAS (2000 m.) panaikinimas	86

Šis persvarstytas Standartas pakeičia 40 TAS „*Investicinis turtas*" (persvarstytą 2000 m.) ir turi būti taikomas metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas.

TIKSLAS

1. Šio Standarto tikslas – nustatyti investicinio turto apskaitos tvarką ir susijusius informacijos pateikimo reikalavimus.

APIMTIS

2. ***Šis Standartas turi būti taikomas investicinio turto pripažinimui, vertinimui ir pateikimui.***

3. Šis Standartas, be kitų dalykų, taikomas investicinio turto dalių, išsinuomotų finansinės nuomos būdu, vertinimui nuomininko finansinėje atskaitomybėje; taip pat investicinio turto, nuomojamo veiklos nuomos būdu, vertinimui nuomotojo finansinėje atskaitomybėje. Šiame Standarte neaptariami 17 TAS „*Nuoma*" aptarti klausimai, apimantys:

   a) nuomos klasifikavimą į finansinę ir veiklos nuomą;

   b) nuomos pajamų, gaunamų iš investicinio turto, pripažinimą (taip pat žr. 18 TAS „*Pajamos*");

▼M5

c) pagal nuomos, apskaitomos kaip veiklos nuoma, sutartį turimo turto dalių vertinimą nuomininko finansinėje atskaitomybėje;

d) grynųjų investicijų į finansinę nuomą vertinimą nuomotojo finansinėje atskaitomybėje;

e) pardavimo ir atgalinės nuomos apskaitą;

ir

f) su finansine ir veiklos nuoma susijusius pateikimus.

4. Šis Standartas netaikomas:

a) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41 TAS „*Žemės ūkis*");

ir

b) teisėms į naudingąsias iškasenas (naftą, gamtines dujas ir panašius neatkuriamuosius gamtos išteklius) bei jų atsargoms.

APIBRĖŽIMAI

5. ***Toliau pateikiamos šiame Standarte vartojamos sąvokos su apibrėžtomis jų reikšmėmis:***

Balansinė vertė – suma, kuria turtas pripažįstamas balanse.

Savikaina – sumokėta grynųjų pinigų ar jų ekvivalentų suma arba kito atlyginimo, skirto įsigyti turtui jo įgijimo (pirkimo) arba statybos metu, tikroji vertė.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/ parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Investicinis turtas – turtas (žemė, pastatas ar pastato dalis, arba žemė kartu su pastatais), savininko arba nuomininko pagal finansinės nuomos sutartį laikomas pelnui iš nuomos mokesčio gauti arba kapitalo vertei padidinti, ar abiems šiems tikslams kartu, išskyrus:

a) ***šio turto panaudojimą prekėms arba paslaugoms gaminti ar tiekti arba administraciniams tikslams;***

ar

b) ***pardavimą įprastinės veiklos metu.***

Savininko reikmėms naudojamas turtas – turtas, priklausantis savininkui arba nuomininkui pagal finansinės nuomos sutartį ir jo naudojamas prekėms arba paslaugoms gaminti ar tiekti arba administraciniams tikslams.

6. ***Nuomininko turima pagal veiklos nuomos sutartį turto dalis gali būti klasifikuojama ir apskaitoma kaip investicinis turtas tada ir tik tada, kai šis turtas kitais aspektais atitinka investicinio turto apibrėžimą, o nuomininkas pripažintam turtui naudoja tikrosios vertės modelį, pateiktą 33-55 paragrafuose. Tokia klasifikacijos alternatyva įmanoma tik klasifikuojant pagal „turtas po turto" principą. Tačiau pasirinkus šią klasifikavimo alternatyvą vienai tokiai turimai pagal veiklos nuomos sutartį turto daliai, visas turtas, klasifikuojamas kaip investicinis turtas, turi būti apskaitytas naudojant tikrosios vertės modelį. Jei pasirenkama ši klasifikavimo alternatyva, bet kokia taip klasifikuojama turto dalis turi būti pateikiama kartu su kita 74-78 paragrafuose reikalaujama informacija.***

7. Investicinio turto paskirtis - gauti pajamų iš nuomos ar padidinti pagrindinio kapitalo vertę, arba abu šie tikslai kartu. Dėl to iš investicinio turto gaunami pinigų srautai visai nepriklauso nuo kito ūkio subjektui priklausančio turto. Tuo investicinis turtas skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo turto. Iš prekių arba paslaugų gamybos ar tiekimo (ar dėl turto naudojimo administraciniams tikslams) atsirandantys pinigų srautai priskirtini ne tik tam turtui, bet ir kitam gamybos arba tiekimo procese naudojamam turtui. Savininko reikmėms naudojamam turtui taikomas 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*".

8. Toliau pateikiami investicinio turto pavyzdžiai:

a) žemė, laikoma veikiau siekiant padidinti ilgalaikio kapitalo vertę, negu greitam pardavimui įprastinės veiklos metu.

b) žemė, laikoma šiuo metu nenustatyto būsimo naudojimo tikslams. (Jeigu ūkio subjektas nėra nusprendęs, ar jam priklausančią žemę pavers savininko reikmėms naudojamu turtu, ar greitai ją parduos savo įprastinėje veikloje, laikoma, kad tokios žemės paskirtis – padidinti kapitalo vertę);

▼M5

c) ūkio subjektui priklausantis (arba finansinės nuomos būdu įgytas) pastatas, nuomojamas pagal vieną arba daugiau veiklos nuomos sutarčių.

d) tuščias pastatas, laikomas ketinant jį išnuomoti pagal vieną arba keletą veiklos nuomos sutarčių.

9. Toliau pateikiami straipsnių, kurie nėra investicinis turtas ir dėl to jiems šis Standartas netaikomas, pavyzdžiai:

a) turtas, laikomas ketinant jį parduoti įprastinės veiklos metu, arba turtas, kurio statyba arba plėtra vykdoma šiuo metu tam, kad jį būtų galima minėtu būdu parduoti (žr. 2 TAS „*Atsargos*"), pavyzdžiui, turtas, įsigytas tik turint tikslą jį perleisti netolimoje ateityje arba plėtoti ir po to perparduoti.

b) turtas, kurio statyba arba plėtra vykdoma trečiųjų šalių vardu (žr.11 TAS „*Statybos sutartys*").

c) savininko reikmėms naudojamas turtas (žr. 16 TAS), įskaitant (drauge su kitais atvejais) turtą, kuris ateityje bus naudojamas savininko reikmėms; turtą, kurio plėtra bus vykdoma ateityje, o po to jis bus panaudotas savininko reikmėms; turtą, kurį naudoja darbuotojai (nepriklausomai nuo to, ar jie nuomos mokesčius moka pagal rinkos kainas); taip pat savininko reikmėms naudojamą turtą, kurį ketinama perleisti.

d) turtas, kurio statyba ar plėtra vykdoma tam, kad ateityje jį būtų galima naudoti kaip investicinį turtą. Tokiam statomam ar plėtojamam turtui 16 TAS taikomas tol, kol baigiami jo statybos arba plėtros darbai. Po to minėtas turtas tampa investiciniu turtu ir jam taikomas šis Standartas. Tačiau šis Standartas taip pat taikomas turimam investiciniam turtui, kurio papildoma plėtra vykdoma tam, kad ateityje jį būtų galima nuolat naudoti kaip investicinį turtą (žr. 58 paragrafą).

e) turtas, nuomojamas kitam ūkio subjektui pagal finansinės nuomos sutartį.

10. Kai kurių rūšių turto viena dalis naudojama pajamoms iš nuomos gauti arba kapitalo vertei padidinti, o kita – prekių ar paslaugų gamybai ar tiekimui arba administraciniams tikslams. Jeigu šios turto dalys gali būti parduodamos atskirai (arba išnuomojamos atskirai finansinės nuomos būdu), ūkio subjektas apskaitoje jas turi pateikti atskirai. Jeigu minėtos turto dalys negali būti atskirai parduotos, toks turtas yra investicinis tik tada, jei prekėms arba paslaugoms gaminti ar tiekti (arba administraciniams tikslams) naudojama tik nedidelė jo dalis.

11. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas teikia papildomas paslaugas jam priklausančio turto nuomininkams. Tokį turtą ūkio subjektas apskaitoje registruoja kaip investicinį, jeigu minėtosios paslaugos sudaro tik nereikšmingą viso susitarimo dalį. Pavyzdžiui, biuro pastato savininkas teikia apsaugos ir eksploatacijos paslaugas to pastato nuomininkams.

12. Kiti teikiamų paslaugų atvejai yra reikšmingi. Pavyzdžiui, jei ūkio subjektas turi viešbutį ir jam vadovauja, viešbučio svečiams teikiamos paslaugos sudaro reikšmingą viso susitarimo 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 perduoda trečiosioms šalims pagal valdymo sutartį. Tokių sutarčių sąlygos yra labai įvairios. Vienu atveju savininkas gali būti iš esmės pasyvus investuotojas. Kitu atveju kasdienėms funkcijoms vykdyti savininkas gali tiesiog naudotis išorės šalių paslaugomis, tokiu būdu dėl viešbučio veiklos gaudamas labai nevienodus pinigų srautus.

14. Norint nustatyti, ar turtas gali būti laikomas investiciniu turtu, turi būti atliktas profesine nuomone paremtas įvertinimas. Ūkio subjektas, atsižvelgdamas į investicinio turto apibrėžimą ir 7–13 paragrafuose pateiktus susijusius nurodymus, nustato tam tikrus kriterijus, kad minėtas įvertinimas būtų taikomas nuosekliai. 75 paragrafo punkte c) reikalaujama, kad tais atvejais, kai turtą suklasifikuoti sunku, ūkio subjektas nurodytų šiuos kriterijus.

15. Kai kuriais atvejais ūkio subjektui priklauso turtas, kurį nuomoja arba naudoja patronuojanti įmonė ar kita dukterinė įmonė. Toks turtas konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje negali būti pateikiamas kaip investicinis turtas, nes jis yra savininko (kuriuo šiuo atveju yra visa grupė) reikmėms naudojamas turtas. Tačiau ūkio subjektas, kuriam priklauso toks turtas, įtraukia jį į apskaitą kaip investicinį tada, jeigu minėtasis turtas atitinka 5 paragrafe pateiktą apibrėžimą. Dėl to nuomotojas savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje tokį turtą parodo kaip investicinį.

▼M5

PRIPAŽINIMAS

16. ***Investicinis turtas gali būti pripažįstamas turtu tada ir tik tada, kai:***

    a) ***yra tikėtina, kad ūkio subjektas ateityje gaus ekonominės naudos, susijusios su investiciniu turtu;***

    ir

    b) ***galima patikimai nustatyti investicinio turto savikainą.***

17. Pagal šio pripažinimo principą ūkio subjektas vertina visas su investiciniu turtu susijusias išlaidas tuo laikotarpiu, kai jos atsiranda. Šios išlaidos apima pradines investicinio turto įsigijimo išlaidas bei vėliau patirtas turto papildymo, jo dalies pakeitimo ar priežiūros išlaidas.

18. Pagal 16 paragrafe nurodytą pripažinimo principą, ūkio subjektas kasdieninių tokio turto priežiūros išlaidų neįtraukia į investicinio turto balansinę vertę. Tokios išlaidos pripažįstamos pelnu arba nuostoliu tada, kai jos patiriamos. Kasdieninės priežiūros išlaidos pirmiausiai yra darbo išlaidos bei išlaidos suvartojamų medžiagų papildymui, 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 išlaidas už turimo investicinio turto dalies pakeitimą įtraukia į investicinio turto balansinę vertę tuo laikotarpiu, kai išlaidos patiriamos, jei tai atitinka pripažinimo kriterijus. Pakeistųjų dalių balansinės vertės pripažinimas nutraukiamas pagal šiame Standarte esančias pripažinimo nutraukimo nuostatas.

VERTINIMAS PRIPAŽINIMO METU

20. ***Investicinis turtas iš pradžių turi būti vertinamas jo savikaina. Atliekant pirminį įvertinimą, reikia įtraukti sandorio sąnaudas.***

21. Nupirkto investicinio turto savikaina apima jo pirkimo kainą ir bet kokias tiesiogiai priskirtinas išlaidas. Į tiesiogiai priskirtinas išlaidas įtraukiami, pavyzdžiui, profesinis atlygis už teisines paslaugas, turto perdavimo mokesčiai ir kitos sandorių sąnaudos.

22. Pasistatyto investicinio turto savikaina yra jo kaina statybos ar plėtros užbaigimo dieną. Iki tos dienos ūkio subjektas taiko 16 TAS. Nuo tos dienos turtas tampa investiciniu turtu ir jam pritaikomas šis Standartas (žr. 57 paragrafo e) punktą ir 65 paragrafą).

23. Investicinio turto savikainos nedidina:

    a) veiklos pradžios sąnaudos (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 iššvaistytų medžiagų, darbo jėgos ir kitų išteklių turto statybos ar plėtros metu.

24. Jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidedamas, jo savikaina yra lygi turto kainai grynaisiais pinigais. Skirtumas tarp šios sumos ir visų mokėjimų sumos pripažįstamas palūkanų sąnaudomis kredito laikotarpiu.

25. ***Pradinė turto dalies, laikomos pagal nuomos sutartį ir klasifikuojamos kaip investicinis turtas, savikaina turi būti tokia, kokia nustatyta finansinei nuomai pagal 17 TAS 20 paragrafą, t.y. turtas turi būti pripažįstamas tikrąja verte arba einamųjų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį verte, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Ta pati suma turi būti pripažįstama kaip įsipareigojimas remiantis tuo pačiu paragrafu.***

26. Bet kokia už nuomą mokama premija laikoma minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dalimi, dėl to įtraukiama į turto savikainą, tačiau nepriskiriama įsipareigojimams. Jei turto dalis, laikoma pagal nuomos sutartį, klasifikuojama kaip investicinis turtas, tuomet ši dalis, o ne pagrindinis turtas, yra apskaitoma tikrąja verte. Nuorodos dėl turto dalies tikrosios vertės nustatymo išdėstomos 33-52 paragrafuose, apibūdinant tikrosios vertės modelį. Šios nuorodos taip pat susijusios su tikrosios vertės nustatymu, kai ši vertė naudojama kaip savikaina pirminio pripažinimo tikslu.

27. Vienas ar keletas investicinio turto vienetų gali būti įsigyjami mainais į nepiniginį turtą arba į piniginį ir nepiniginį turtą kartu. Toliau aptariamas vieno nepiniginio turto keitimas į kitą, bet tai taip pat tinka visiems aukščiau minėtiems turto keitimams. Tokio investicinio turto savikaina vertinama tikrąja verte, išskyrus atvejus, kai: a) mainų sandoris neturi pakankamo komercinio pagrindo arba b) nei gaunamo, nei atiduodamo turto

▼M5

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 nėra vertinamas tikrąja verte, jo savikaina vertinama atiduotojo turto balansine verte.

28. Ūkio subjektas nustato, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, atsižvelgdamas į savo būsimų pinigų srautų pasikeitimo mastą, kurio tikimasi dėl šio sandorio. Mainų sandoris turi komercinį pagrindą, jei:

a) įsigytojo turto pinigų srautų konfigūracija (rizika, pasiskirstymas laike ir dydžiai) skiriasi nuo perduotojo turto pinigų srautų konfigūracijos,

arba

b) dėl mainų keičiasi specifinė ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos su sandoriu susijusių pakitimų, vertė,

ir

c) a) arba b) punktuose nurodytas skirtumas yra reikšmingas, palyginus su tikrąja turto, kuriuo apsikeičiama, verte.

Norint nustatyti, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, specifinė ūkio subjekto veiklos dalies, paveiktos su sandoriu susijusių pakitimų, vertė turi atspindėti pinigų srautus po apmokestinimo. Šios analizės rezultato aiškumui gali net neprireikti tikslių ūkio subjekto apskaičiavimų.

29. Turto, su kuriuo panašūs rinkos sandoriai neatliekami, tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta, jei: a) pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų ribų kintamumas nėra reikšmingas šiam turtui arba b) įvairių įvertinimų (tam tikrose ribose) kintamumo tikimybė gali būti pagrįstai įvertinta ir panaudota apskaičiuojant tikrąją vertę. Jei ūkio subjektas gali patikimai nustatyti įsigyjamojo ar atiduodamojo turto tikrąją vertę, tuomet savikainai vertinti naudojama atiduodamojo turto tikroji vertė, išskyrus atvejus, kai įsigyjamojo turto tikroji vertė yra aiškesnė.

VERTINIMAS PO PRIPAŽINIMO

Apskaitos politika

30. ***Išskyrus 34 paragrafe nurodytą išimtį, ūkio subjektas, pasirinkdamas savo apskaitos politiką, turi nuspręsti, ar taikys 33-55 paragrafuose apibūdintą tikrosios vertės modelį, ar 56 paragrafe apibūdintą savikainos modelį, ir taikyti pasirinktąją politiką visam savo investiciniam turtui.***

31. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų pakeitimai ir klaidos*" nurodoma, kad apskaitos politika savo noru gali būti keičiama tik tada, jei po tokio pakeitimo ūkio subjektas savo finansinėje atskaitomybėje galėtų tinkamiau pateikti sandorius ir kitus įvykius arba sąlygas. Mažai tikėtina, kad dėl tikrosios vertės modelio pakeitimo savikainos modeliu toks pateikimas taptų tinkamesnis.

32. Šiame Standarte reikalaujama, kad visi ūkio subjektai nustatytų investicinio turto tikrąją vertę vertinimo tikslais (jei ūkio subjektas naudoja tikrosios vertės modelį) arba pateikimo tikslais (jei ūkio subjektas naudoja savikainos modelį). Ūkio subjektas skatinamas (bet iš jo nereikalaujama), nustatant investicinio turto tikrąją vertę, remtis nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir atitinkamą profesinę kvalifikaciją ir nesenos patirties tokios pat kategorijos ir lokacijos investicinio turto vertinimo srityje, įvertinimu.

Tikrosios vertės modelis

33. ***Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas, kuris pasirinko tikrosios vertės modelį, visą savo investicinį turtą turi vertinti tikraja verte, išskyrus 53 paragrafe apibūdintus atvejus.***

34. ***Kai turto dalis, nuomininko įgyta pagal veiklos nuomos sutartį, klasifikuojama kaip investicinis turtas pagal 6 paragrafą, nuomininkas praranda 30 paragrafo pritaikymo galimybę, nes turi būti taikomas tikrosios vertės modelis.***

35. ***Pelnas ar nuostolis, atsirandantis dėl investicinio turto tikrosios vertės pasikeitimo, turi būti pripažįstamas to atskaitomybės laikotarpio, kada jis patiriamas, pelnu arba nuostoliu.***

36. Investicinio turto tikroji vertė – kaina, už kurią gali būti apsikeista turtu tarp nusimanančių ir ketinančių pirkti/parduoti nesusijusių šalių (žr. 5 paragrafą). Į tikrąją vertę neįtraukiama įvertinta kaina, padidinta arba sumažinta dėl ypatingų sąlygų arba aplinkybių (pvz., netipiškų finansavimo arba pardavimo ir atgalinės nuomos susitarimų, ypatingų mokėjimų arba koncesijų, suteikiamų bet kurios su pardavimu susijusios šalies).

37. Ūkio subjektas, nustatydamas tikrąją vertę, neišskaito jokių sandorio sąnaudų, galinčių kilti dėl turto pardavimo ar kitokio realizavimo.

▼M5

38. ***Investicinio turto tikroji vertė turi atspindėti rinkos sąlygas balanso dieną.***

39. Tikroji vertė priklauso nuo nustatytos datos. Kadangi rinkos sąlygos gali keistis, atskaitomybėje pateiktasis tikrosios vertės dydis, įvertintas kitu metu, gali tapti neteisingu arba netinkamu. Tikrosios vertės apibrėžime taip pat numatyta prielaida, kad mainai ir pardavimo sutarties įvykdymas be jokių kainų pakitimų tarp nusimanančių ir ketinančių (dalyvauti atitinkamoje operacijoje) nesusijusių šalių, net jei mainų ir sutarties įvykdymo laikas skiriasi, laikomi įvykusiais vienu metu.

40. Investicinio turto tikroji vertė, be kitų dalykų, rodo gaunamas pajamas iš dabartinės nuomos mokesčių bei patvirtinančias prielaidas (tolygias nusimanančių ir ketinančių šalių prielaidoms) apie pajamas, kokias būtų galima gauti iš būsimos nuomos mokesčių dabartinėmis aplinkybėmis. Ji taip pat, tuo pačiu pagrindu, atspindi bet kokias pinigines išmokas (įskaitant nuomos mokesčius ir kitas išmokas), kurių galima tikėtis atitinkamo turto atžvilgiu. Kai kurios iš šių išmokų atsispindi įsipareigojime, o kitos priskiriamos išmokoms, nepripažįstamoms finansinėje atskaitomybėje iki vėlesnės datos (pvz., periodiški mokėjimai, tokie, kaip neapibrėžtieji nuomos mokesčiai).

41. 25 paragrafe apibrėžiamas nuomojamo turto dalies savikainos pirminio pripažinimo pagrindas. Pagal 33 paragrafą reikalaujama, kad nuomojamo turto dalis būtų iš naujo įvertinama tikrąja verte, jei tai būtina. Rinkos normomis sudarytos nuomos sutarties atveju nuomojamo turto dalies tikroji vertė įsigijimo metu, atėmus visus laukiamus nuomos mokėjimus (taip pat ir mokėjimus, susijusius su pripažintais įsipareigojimais), turėtų būti lygi nuliui. Ši tikroji vertė nekinta nepriklausomai nuo to, ar apskaitos tikslais nuomojamas turtas ir įsipareigojimas pripažįstami tikrąja verte, ar dabartine minimalių įmokų pagal nuomos sutartį verte pagal 17 TAS 20 paragrafą. Todėl, iš naujo įvertinant nuomojamo turto savikainą pagal 25 paragrafą tikrąja verte, remiantis 33 paragrafu, neturėtų atsirasti jokio pradinio pelno ar nuostolio, išskyrus atvejus, kai tikroji vertė yra vertinama skirtingu metu. Taip gali nutikti, kai tikrosios vertės modelis pasirenkamas jau po pirminio pripažinimo.

42. Tikrosios vertės apibrėžime minimos „nusimanančios, ketinančios pirkti/parduoti šalys". Šiame kontekste „nusimanančios" reiškia, kad tiek ketinantis pirkti pirkėjas, tiek ketinantis parduoti pardavėjas yra pagrįstai informuoti apie investicinio turto pobūdį ir savybes, jo faktinę ir potencialią paskirtį bei rinkos sąlygas balanso dieną. Ketinantis pirkti pirkėjas yra pasirengęs, tačiau neverčiamas pirkti. Toks pirkėjas nei ypatingai nori, nei yra pasiryžęs bet kokia kaina nusipirkti šį turtą. Toks numanomas pirkėjas nemokėtų kainos, aukštesnės už tą, kurios reikalautų nusimanantys ir ketinantys pirkti pirkėjai ar ketinantys parduoti pardavėjai rinkoje.

43. Ketinantis parduoti pardavėjas nei ypatingai nori, nei yra verčiamas bet kokia kaina parduoti turtą, taip pat nėra pasirengęs siūlyti kainos, kuri dabartinės rinkos sąlygomis būtų laikoma nepagrįsta. Ketinantis parduoti pardavėjas turi motyvaciją parduoti investicinį turtą rinkos sąlygomis už geriausią įmanomą kainą. Faktinės aplinkybės, kuriomis veikia konkretus investicinio turto savininkas, šiame apibrėžime neminimos, nes ketinantis parduoti pardavėjas yra hipotetinis savininkas. (Pavyzdžiui, ketinantis parduoti pardavėjas neatsižvelgia į tam tikras apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos konkrečiam investicinio turto savininkui).

44. Tikrosios vertės apibrėžime minimas sandoris tarp nesusijusių šalių. Sandoris tarp nesusijusių šalių yra toks, kurio šalys neturi išskirtinio ar specifinio tarpusavio ryšio, dėl kurio sandorio kainos būtų nebūdingos rinkos sąlygoms. Laikoma, kad tokį sandorį vykdo dvi nesusijusios ir savarankiškai veikiančios šalys.

45. Turto tikrąją vertę geriausiai parodo panašaus turto, kurio buvimo vieta ir būklė yra tokios pačios ir dėl kurio sudaromos panašios nuomos ir kitokios sutartys, dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje. Ūkio subjektas stengiasi nustatyti bet kokius turto pobūdžio, jo buvimo vietos ar būklės skirtumus arba su tuo turtu siejamų nuomos ar kitokių sutarčių sąlygų skirtumus.

46. Jeigu 45 paragrafe apibūdintosios dabartinės kainos aktyviojoje rinkoje nėra žinomos, ūkio subjektas apsvarsto įvairių šaltinių informaciją, įskaitant:

a) kitokio pobūdžio, būklės ir buvimo vietos turto dabartines kainas aktyviojoje rinkoje (arba turtui taikomas skirtingas nuomos ar kitas sutartis), atitinkamai pakoreguotas dėl šių skirtumų;

b) naujausias panašaus turto kainas mažiau aktyviose rinkose, pakoreguotas siekiant atspindėti bet kokius ekonominių sąlygų pokyčius nuo tada, kai buvo vykdomi sandoriai tomis kainomis;

ir

▼M5

c) diskontuotų pinigų srautų prognozes, pagrįstas patikimais būsimųjų pinigų srautų įvertinimais, atsižvelgdamas į bet kokių esamų nuomos ir kitų sutarčių sąlygas ir (jei tai įmanoma) išorinius įrodymus, tokius, kaip nuomos mokesčiai, mokami dabartinėje rinkoje už panašios buvimo vietos ir būklės panašų turtą, bei naudodamas diskonto normas, atspindinčias dabartinės rinkos vertinimus dėl pinigų srautų dydžių ir jų išsidėstymo laike neapibrėžtumo.

47. Kai kuriais atvejais įvairių šaltinių, nurodytų ankstesniame paragrafe, duomenimis, nustatyta investicinio turto tikroji vertė gali skirtis. Ūkio subjektas apsvarsto minėtų skirtumų priežastis, stengdamasis iš kitų pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų pasirinkti kuo patikimesnį įvertinimą.

48. Išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu turtu, užbaigus jo statybos arba plėtros darbus ar pakeitus jo naudojimo paskirtį), yra aiškių įrodymų, kad įvairių pagrįstų tikrosios vertės įvertinimų bus tiek daug, o įvairių rezultatų tikimybę bus taip sunku įvertinti, kad naudojimasis vienu tikrosios vertės įvertinimu bus visiškai nenaudingas. Tai gali būti požymis, kad tikrojo turto tikrosios vertės nebus galima patikimai nustatyti ir vėliau (žr. 53 paragrafą).

49. Tikroji vertė skiriasi nuo naudojimo vertės, kaip tai apibrėžia 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*". Tikroji vertė atspindi nusimanančių, ketinančių pirkti arba parduoti pirkėjų ir pardavėjų žinias bei įvertinimus. Naudojimo vertė, priešingai, atspindi ūkio subjekto vertinimus, apimančius tam tikrų veiksnių, kurie gali būti būdingi tik šiam ūkio subjektui, o visiems ūkio subjektams bendrai netaikomi, poveikį. Pavyzdžiui, tikroji vertė atspindi žemiau pateikiamus veiksnius tik tiek, kiek jie gali būti įprastai prieinami nusimanantiems ir ketinantiems pirkti arba parduoti pirkėjams ir pardavėjams:

a) papildomą vertę, gaunamą iš portfelio, sudaryto iš skirtingose vietose esančio turto;

b) investicinio turto ir kito turto tarpusavio sąveiką;

c) juridines teises arba apribojimus, taikomus(-as) tik dabartiniam turto savininkui;

ir

d) mokesčių lengvatas arba naštą, būdingas tik dabartiniam turto savininkui.

50. Nustatydamas investicinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas atskirai pripažįstamų turto ar įsipareigojimų neskaičiuoja du kartus. Pavyzdžiui:

a) tokie įrengimai, kaip liftai arba oro kondicioniavimo sistema, dažnai yra neatskiriama pastato dalis ir paprastai įtraukiami į investicinio turto tikrąją vertę, o ne pripažįstami atskirai kaip ilgalaikis materialusis turtas.

b) jeigu biuras nuomojamas drauge su baldais, biuro tikroji vertė paprastai apima ir baldų tikrąją vertę, nes nuomos pajamos gaunamos iš apstatyto biuro. Kai baldai įskaitomi į investicinio turto tikrąją vertę, ūkio subjektas jų nepripažįsta kaip atskiro turto.

c) investicinio turto tikroji vertė neapima iš anksto mokamų arba kaupiamų pajamų pagal veiklos nuomos sutartį, nes ūkio subjektas pripažįsta jas kaip atskirą įsipareigojimą arba turtą.

d) Investicinio turto, įgyto pagal nuomos sutartį, tikroji vertė atspindi laukiamus pinigų srautus (įskaitant neapibrėžtą nuomos mokestį, kuris, kaip tikimasi, turės būti mokamas). Atitinkamai, jei vertinant turtą atimami visi laukiami nuomos mokėjimai, tuomet, norint apskaitos tikslais gauti tikrąją investicinio turto vertę, reikia vėl pridėti bet kokius pripažintus nuomos įsipareigojimus.

51. Investicinio turto tikroji vertė neatspindi būsimų kapitalo išlaidų, skirtų turtui pagerinti arba padidinti, ir būsimos naudos, susijusios su minėtomis išlaidomis.

52. Kai kuriais atvejais ūkio subjektas tikisi, kad jo mokėjimų, susijusių su investiciniu turtu (išskyrus mokėjimus, susijusius su pripažintais įsipareigojimais), dabartinė vertė viršys susijusių grynųjų pinigų įplaukų dabartinę vertę. Ūkio subjektas taiko 37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*", norėdamas nustatyti, ar reikia pripažinti įsipareigojimą ir, jeigu taip, kaip jį reikia įvertinti.

Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės

53. ***Egzistuoja tam tikra prielaida, kurią galima paneigti, kad ūkio subjektas visą laiką galės patikimai nustatyti investicinio turto tikrąją vertę. Tačiau išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas pirmą kartą įsigyja investicinį turtą (arba kai jo turimas turtas pirmą kartą tampa investiciniu, užbaigus statybos arba plėtros darbus ar pasikeitus naudojimo paskir-***

▼M5

čiai), yra aiškių įrodymų, kad investicinio turto tikroji vertė negalės būti patikimai įvertinta ilgesnį laiką. Taip atsitinka tada ir tik tada, kai palyginimui tinkami rinkos sandoriai nėra dažni ir nėra alternatyvių patikimų tikrosios vertės vertinimo būdų (pavyzdžiui, pagal diskontuotų pinigų srautų prognozes). Tokiais atvejais ūkio subjektas turi vertinti investicinį turtą pagal 16 TAS pateiktą savikainos modelį. Investicinio turto likvidacinė vertė turėtų būti laikoma lygia nuliui. Ūkio subjektas turi taikyti 16 TAS iki momento, kada investicinis turtas bus perleistas.

54. Išskirtiniais atvejais, kai dėl aukščiau pateiktame paragrafe nurodytos priežasties ūkio subjektas yra priverstas investicinį turtą vertinti naudodamas savikainos modelį pagal 16 TAS, jis visą kitą savo investicinį turtą vertina tikrąja verte. Šiais atvejais, nors ūkio subjektas ir gali naudoti savikainos modelį vienam investicinio turto vienetui, jis turi ir toliau viso likusio investicinio turto apskaitai naudoti tikrosios vertės modelį.

55. ***Jeigu ūkio subjektas anksčiau investicinį turtą vertino tikrąja verte, tokį vertinimą jis turėtų tęsti iki turto perleidimo (ar iki tol, kol investicinis turtas taps savininko reikmėms naudojamu turtu arba ūkio subjektas pradės šio turto plėtrą, ketindamas jį parduoti įprastinės verslo veiklos metu), net jei sumažėja palyginimui tinkamų rinkos sandorių skaičius arba galimybė sužinoti naujausias rinkos kainas.***

Savikainos modelis

56. ***Po pirminio pripažinimo ūkio subjektas, pasirenkantis savikainos modelį, turi visą savo investicinį turtą vertinti pagal 16 TAS reikalavimus, nustatytus šitam modeliui, t.y., pagal savikainą, atimdamas sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius sukauptus vertės sumažėjimo nuostolius.***

PERKĖLIMAI

57. ***Perkėlimai į investicinį turtą arba iš jo turi būti daromi tada ir tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis, tai yra, kai:***

a) ***savininkas turtą pradeda naudoti savo reikmėms, ir turtas iš investicinio perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą;***

b) ***pradedami turto užstatymo darbai, ketinant jį parduoti, ir turtas iš investicinio perkeliamas į atsargas;***

c) ***savininkas baigia naudotis turtu, ir šis iš savininko reikmėms naudojamo turto perkeliamas į investicinį turtą;***

d) ***turtas pradedamas nuomoti kitai šaliai veiklos nuomos būdu, ir perkeliamas iš atsargų į investicinį turtą;***

arba

e) ***baigiami turto statybos arba užstatymo darbai, ir jis iš nebaigto statyti ar užstatyti turto (kuriam taikomas 16 TAS) perkeliamas į investicinį turtą.***

58. Pagal 57 paragrafo b) punktą reikalaujama, kad ūkio subjektas investicinį turtą perkeltų į atsargas tada ir tik tada, kai pasikeičia turto paskirtis, ir tai patvirtina plėtros pradžia ketinant turtą parduoti. Kai ūkio subjektas nusprendžia perleisti investicinį turtą be plėtros, jis ir toliau jį apskaito kaip investicinį turtą iki pripažinimo nutraukimo (tol, kol jis eliminuojamas iš balanso), ir nelaiko jo atsargomis. Panašiai, jeigu ūkio subjektas pradeda perprojektuoti turimą investicinį turtą, ketindamas ir toliau jį naudoti kaip investicinį turtą, šis turtas išlieka investiciniu turtu, o perprojektavimo laikotarpiu neperklasifikuojamas į savininko reikmėms naudojamą turtą.

59. 60-65 paragrafai taikomi pripažinimo ir vertinimo klausimams, iškylantiems tada, kai ūkio subjektas investiciniam turtui naudoja tikrosios vertės modelį. Kai ūkio subjektas taiko savikainos modelį, perkėlimai į investicinį turtą, savininko reikmėms naudojamą turtą ar atsargas nekeičia nei perkeliamo turto balansinės vertės, nei jo savikainos vertinimo ar pateikimo atžvilgiu.

60. ***Kai tikrąja verte vertinamas investicinis turtas perkeliamas į savininko reikmėms naudojamą turtą arba atsargas, tada turto numanomąja savikaina, nurodoma vėlesnėje apskaitoje (remiantis 16 TAS ar 2 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 TAS iki turto paskirties pakeitimo. Visus skirtumus, kurie minėtą dieną yra tarp turto balansinės vertės (remiantis 16 TAS) ir jo tikrosios vertės, ūkio subjektas turi apskaityti tuo pačiu būdu, kaip apskaitomas perkainojimas pagal 16 TAS.***

▼M5

62. Iki tos dienos, kai savininko reikmėms naudojamas turtas tampa investiciniu turtu, vertinamu tikrąja verte, ūkio subjektas skaičiuoja tokio turto nusidėvėjimą ir pripažįsta bet kokius patirtus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Visus skirtumus, kurie minėtą dieną yra tarp turto balansinės vertės (pagal 16 TAS) ir tikrosios vertės, ūkio subjektas turi apskaityti tuo pačiu būdu – kaip perkainojimą pagal 16 TAS. Kitaip tariant:

a) bet koks atsiradęs turto balansinės vertės sumažėjimas pripažįstamas kaip pelnas arba nuostolis, tačiau, atitinkamą sumą įrašius į pelną iš tokio turto perkainojimo, apskaitoje turi būti užregistruojamas tokio pelno iš perkainojimo sumažėjimas.

b) bet koks atsiradęs balansinės vertės padidėjimas traktuojamas taip:

i) jei padidėjimas panaikina ankstesnį minėto turto vertės sumažėjimo nuostolį, jis pripažįstamas pelnu arba nuostoliu. Suma, pripažįstama pelnu arba nuostoliu, neturi viršyti sumos, reikalingos balansinei vertei atstatyti iki tokios balansinės vertės, kuri būtų buvusi (atėmus nusidėvėjimą), jei nebūtų buvęs pripažintas vertės sumažėjimo nuostolis.

ii) bet kokia likusi padidėjimo dalis tiesiogiai pripažįstama nuosavybe kaip perkainojimo pelnas. Kai investicinis turtas vėliau realizuojamas, į nuosavybę įtrauktas perkainojimo pelnas gali būti perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną. Perkėlimas iš perkainojimo pelno į nepaskirstytąjį pelną daromas ne per pelną ar nuostolį.

63. ***Perkėlimo iš atsargų į investicinį turtą, kuris bus vertinamas tikrąja verte, atveju bet koks skirtumas tarp turto tikrosios vertės tą dieną ir jo ankstesnės balansinės vertės turi būti pripažįstamas kaip pelnas arba nuostolis.***

64. Perkėlimo iš atsargų į investicinį turtą, kuris bus apskaitomas tikrąja verte, apskaitos tvarka turi būti suderinama su atsargų pardavimo apskaitos tvarka.

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 kaip pelnas arba nuostolis.***

PERLEIDIMAI

66. ***Investicinio turto pripažinimas turi būti nutraukiamas (jis turi būti eliminuojamas iš balanso) perleidimo metu ar tada, kai jo naudojimas nutraukiamas visam laikui ir ateityje nebesitikima iš jo gauti jokios ekonominės naudos.***

67. Investicinis turtas gali būti perleidžiamas jį parduodant arba sudarant finansinės nuomos sutartį. Ūkio subjektas, nustatydamas investicinio turto perleidimo datą, taiko 18 TAS išdėstytus kriterijus prekių pardavimo pajamoms pripažinti ir atsižvelgia į 18 TAS priedėlyje pateiktus susijusius nurodymus. 17 TAS taikomas tokiam perleidimui, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis arba pardavimo ir atgalinės nuomos sutartis.

68. Jei, remdamasis 16 paragrafe numatytu pripažinimo principu, ūkio subjektas investicinio turto dalies pakeitimo sąnaudas pripažįsta turto balansinėje vertėje, jis panaikina keičiamosios dalies balansinės vertės pripažinimą. Jei investicinis turtas apskaitomas naudojant savikainos modelį, keičiamoji dalis gali ir nebūti atskirai nudėvėta dalimi. Jei ūkio subjektas negali nustatyti keičiamosios dalies balansinės vertės, jis gali naudoti pakeitimo sąnaudas kaip nuorodą į tai, kokios buvo minėtos dalies sąnaudos dalies įsigijimo ar pastatymo metu. Taikant tikrosios vertės modelį, pagal investicinio turto tikrąją vertę galima iš anksto nustatyti, kad dalis, turinti būti pakeista, yra praradusi vertę. Kitais atvejais gali būti sunku nustatyti, kiek tikroji vertė turi būti sumažinama dėl dalies pakeitimo. Tikrosios vertės sumažinimo dėl keičiamosios dalies alternatyva, kai taip daryti yra nepraktiška, yra pakeitimo sąnaudų įtraukimas į turto balansinę vertę ir pakartotinis tikrosios vertės įvertinimas tokiu būdu, kaip to būtų reikalaujama kitų papildymų (ne dalių keitimo) atveju.

69. ***Pelnas ar nuostolis, atsirandantis dėl investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo, turi būti nustatomas kaip skirtumas tarp grynųjų perleidimo pajamų ir turto balansinės vertės bei pripažįstamas investicinio turto išėmimo iš apyvartos ar perleidimo laikotarpio pelnu arba nuostoliu (jeigu 17 TAS pardavimo ir atgalinės nuomos atveju nereikalaujama kitaip).***

70. Atsiskaitymo suma, gautina už perleidžiamą investicinį turtą, iš pradžių pripažįstama tikrąja verte. Ypač tuo atveju, jeigu mokėjimas už investicinį turtą atidėtas, gaunamas mokėjimas iš pradžių pripažįstamas kaip kainos grynaisiais pinigais ekvivalentas. Skirtumas tarp mokėjimo nominaliosios

▼M5

vertės ir kainos, išreikštos grynųjų pinigų ekvivalentu, pripažįstamas palūkanų pajamomis pagal 18 TAS, kurios nustatomos taikant faktinių palūkanų metodą.

71. Ūkio subjektas atitinkamai taiko 37 TAS ar kitus Standartus bet kokiems įsipareigojimams, liekantiems po investicinio turto perleidimo.

72. ***Kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už investicinio turto vertės sumažėjimą, praradimą arba atidavimą, turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai ji tampa gautina.***

73. Investicinio turto vertės sumažėjimas arba jo praradimas, susiję atitinkami kompensavimo reikalavimai trečiosioms šalims arba šių šalių mokamos kompensacijos ir visi vėlesni atstatomojo turto pirkimai arba statyba yra atskiri ekonominiai įvykiai, atskirai apskaitomi taip, kaip nurodyta toliau:

a) investicinio turto vertės sumažėjimas pripažįstamas pagal 36 TAS;

b) investicinio turto išėmimas iš apyvartos ar perleidimas pripažįstamas remiantis šio Standarto 66-71 paragrafais;

c) kompensacija, gaunama iš trečiųjų šalių už investicinį turtą, kurio vertė sumažėjo, kuris buvo prarastas ar turėjo būti atiduotas, pripažįstama pelnu arba nuostoliu tada, kai tampa gautina;

ir

d) atstatyto, nupirkto arba pastatyto naujo turto atstatymo sąnaudos nustatomos pagal šio Standarto 20-29 paragrafus.

PATEIKIMAS

Tikrosios vertės ir savikainos modeliai

74. Žemiau nurodomi informacijos pateikimo būdai taikomi kartu su 17 TAS nustatytais informacijos pateikimo būdais. Remdamasis 17 TAS, investicinio turto savininkas pateikia savo, kaip nuomotojo, informaciją apie sudarytas nuomos sutartis. Ūkio subjektas, investicinį turtą turintis pagal finansinės arba veiklos nuomos sutartį, pateikia nuomininko duomenis apie finansinę nuomą ir nuomotojo pateikimus apie bet kokias savo sudarytas veiklos nuomos sutartis.

75. ***Ūkio subjektas taip pat turi pateikti:***

a) ***tai, ar jis taiko tikrosios vertės, ar savikainos modelį.***

b) ***jei jis taiko tikrosios vertės modelį – tai, ar (ir kokiomis aplinkybėmis) turto dalys, laikomos pagal veiklos nuomos sutartis, klasifikuojamos ir apskaitomos kaip investicinis turtas.***

c) ***jei suklasifikuoti turtą yra sunku (žr. 14 paragrafą) – nusistatytus kriterijus, pagal kuriuos ūkio subjektas skiria investicinį turtą nuo savininko reikmėms naudojamo turto ir turto, laikomo pardavimui įprastinės veiklos metu.***

d) ***metodus ir reikšmingas prielaidas, taikomus(-as) nustatant investicinio turto tikrąją vertę, be to, paaiškinimą, ar ją nustatant buvo remiamasi rinkos informacija, ar dėl turto pobūdžio ir palyginamų rinkos duomenų stokos buvo labiau atsižvelgiama į kitus veiksnius (kuriuos ūkio subjektas taip pat turi pateikti).***

e) ***mastą, kuriuo investicinio turto tikroji vertė (kaip įvertinta ar pateikta finansinėje atskaitomybėje) yra pagrista nepriklausomo vertintojo, turinčio pripažintą ir atitinkamą profesinę kvalifikaciją ir nesenos patirties tokios pat kategorijos ir buvimo vietos investicinio turto vertinimo srityje, įvertinimu. Jei tokio vertinimo nebuvo, turi būti nurodytas šis faktas.***

f) ***šias sumas, pripažintas pelnu arba nuostoliu:***

i) ***pajamas iš investicinio turto nuomos mokesčių;***

ii) ***tiesiogines veiklos sąnaudas (įskaitant remonto ir eksploatacines sąnaudas), atsirandančias dėl investicinio turto, iš kurio buvo gauta nuomos pajamų per atskaitomybės laikotarpį;***

ir

iii) ***tiesiogines veiklos sąnaudas (įskaitant remonto ir eksploatacines sąnaudas), atsirandančias dėl investicinio turto, iš kurio nebuvo gauta nuomos pajamų per atskaitomybės laikotarpį.***

g) ***galimybės perleisti investicinį turtą apribojimų buvimą ir jų dydį arba gautų iš perleidimo pajamų ir lėšų perdavimą.***

h) ***sutartimi įformintus investicinio turto pirkimo, statybos ar plėtros, taip pat remonto, eksploatacijos ar pagerinimo įsipareigojimus.***

▼**M5**

Tikrosios vertės modelis

76. ***Kartu su 75 paragrafe nurodytais informacijos pateikimais ūkio subjektas, taikantis tikrosios vertės modelį pagal 33-55 paragrafus, turi pateikti investicinio turto balansinių verčių atskaitomybės laikotarpio pradžioje ir pabaigoje suderinimo duomenis, parodydamas:***

a) ***padidėjimus, atskirai pateikdamas padidėjimus dėl įsigijimų bei padidėjimus dėl vėlesnių išlaidų, pripažintus turto balansinėje vertėje;***

b) ***padidėjimus dėl įsigijimų sujungus verslą;***

c) ***perleidimus;***

d) ***grynąjį pelną arba nuostolį, gautą patikslinus tikrąją vertę;***

e) ***grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansinę atskaitomybę į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės atveju - į atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;***

f) ***perkėlimą į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą turtą ir iš jų;***

ir

g) ***kitus pasikeitimus.***

77. ***Kai vertinimas, taikomas investiciniam turtui, reikšmingai pakoreguojamas finansinės atskaitomybės tikslais, pavyzdžiui, tam, kad pagal 50 paragrafą atskirai pripažįstami turtas ir įsipareigojimai nebūtų skaičiuojami du kartus, ūkio subjektas turi pateikti prieš tai taikyto ir pakoreguoto įvertinimo, esančio finansinėje atskaitomybėje, suderinimą, atskirai parodydamas bendras bet kokių pripažintų nuomos įsipareigojimų sumas, kurios vėl buvo pridėtos, taip pat kitus reikšmingus pakoregavimus.***

78. ***53 paragrafe numatytais išskirtiniais atvejais, kai ūkio subjektas investicinį turtą vertina savikainos modeliu pagal 16 TAS, 76 paragrafe reikalaujami suderinimo duomenys turi pateikti sumas, susijusias su šiuo investiciniu turtu, atskirai nuo sumų, susijusių su kitu investiciniu turtu. Be to, ūkio subjektas turi pateikti:***

a) ***investicinio turto apibūdinimą;***

b) ***paaiškinimą, kodėl tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta;***

c) ***jei tai įmanoma – labiausiai tikėtinas tikrosios vertės įvertinimų svyravimo ribas;***

ir

d) ***investicinio turto, kuris buvo apskaitomas ne tikrąja verte, perleidimo atveju:***

i) ***faktą, kad ūkio subjektas perleido investicinį turtą, kuris buvo apskaitomas ne tikrąja verte;***

ii) ***tokio investicinio turto balansinę vertę pardavimo metu;***

ir

iii) ***pripažintą pelno arba nuostolio sumą.***

Savikainos modelis

79. ***Be pateikimų, reikalaujamų 75 paragrafe, ūkio subjektas, pagal 56 paragrafą taikantis savikainos modelį, turi pateikti:***

a) ***taikomus nusidėvėjimo metodus;***

b) ***naudingo tarnavimo laiką arba taikomas nusidėvėjimo normas;***

c) ***bendrą balansinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (sudėtą su sukauptais vertės sumažėjimo nuostoliais) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;***

d) ***investicinio turto balansinės vertės suderinimo duomenis atskaitomybės 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 įsigijimų sujungus verslą;***

iii) ***perleidimus;***

iv) ***nusidėvėjimą;***

v) ***per laikotarpį pripažintų vertės sumažėjimo nuostolių sumą ir atstatytų vertės sumažėjimo nuostolių sumą pagal 36 TAS;***

▼M5

vi) ***grynuosius valiutos keitimo skirtumus, atsirandančius perskaičiuojant finansinę atskaitomybę į kitą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės atveju – į atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;***

vii) ***perkėlimus į atsargas ir į savininko reikmėms naudojamą turtą bei iš jų;***

ir

viii) ***kitus pasikeitimus;***

ir

e) ***investicinio turto tikrąją vertę. Išskirtiniais atvejais, apibūdintais 53 paragrafe, kai ūkio subjektas negali patikimai nustatyti investicinio turto tikrosios vertės, jis turi pateikti:***

i) ***investicinio turto apibūdinimą;***

ii) ***paaiškinimą, kodėl negalima patikimai nustatyti tikrosios vertės;***

ir

iii) ***jei tai įmanoma – labiausiai tikėtinas tikrosios vertės įvertinimų svyravimo ribas.***

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

Tikrosios vertės modelis

80. ***Ūkio subjektas, anksčiau taikęs 40 TAS (2000 m.) ir pirmą kartą pasirenkantis klasifikuoti bei apskaityti kai kurias arba visas tam tinkamas turto dalis, turimas pagal veiklos nuomos sutartį, kaip investicinį turtą, turi pripažinti šio pasirinkimo poveikį kaip to atskaitomybės laikotarpio, kai toks pasirinkimas pirmą kartą padarytas, nepaskirstytojo pelno pradinio balanso koregavimą. Be to:***

a) ***jeigu ūkio subjektas buvo anksčiau viešai pateikęs (finansinėje atskaitomybėje ar kitaip) tų turto dalių tikrąją vertę ankstesniaisiais atskaitomybės laikotarpiais (nustatytą, remiantis atitinkamu 5 paragrafe pateiktu tikrosios vertės apibrėžimu ir 36–52 paragrafų nuorodomis), jis skatinamas (tačiau iš jo nereikalaujama):***

i) ***pakoreguoti anksčiausio pateikto laikotarpio, kai ši tikroji vertė buvo viešai pateikta, nepaskirstytojo pelno pradinį balansą,;***

ir

ii) ***pataisyti tų laikotarpių lyginamąją informaciją;***

ir

b) ***jeigu ūkio subjektas anksčiau nebuvo viešai pateikęs punkte a) apibūdintos informacijos, jis neturi pataisyti lyginamosios informacijos, o šio nepataisymo faktą turi pateikti.***

81. Šiame Standarte paskiriama apskaitos tvarka skiriasi nuo 8 TAS paskirtos apskaitos tvarkos. 8 TAS reikalaujama, kad lyginamoji informacija būtų patikslinama, išskyrus atvejį, kai to daryti nepraktiška.

82. Kai ūkio subjektas taiko šį Standartą pirmą kartą, jis, pakoreguodamas nepaskirstytojo pelno pradinį balansą, taip pat perklasifikuoja bet kokias sumas, laikomas investicinio turto perkainojimo pertekliumi.

Savikainos modelis

83. 8 TAS taikomas bet kokiam apskaitos politikos pakeitimui, atliekamam tada, kai ūkio subjektas pirmą kartą pritaiko šį Standartą ir pasirenka savikainos modelio naudojimą. Apskaitos politikos keitimo poveikis apima bet kokių sumų, laikomų investicinio turto perkainojimo pertekliumi, perklasifikavimą.

84. ***27-29 paragrafuose numatyti reikalavimai dėl investicinio turto, įgyto turto mainų sandorio metu, pirminio įvertinimo turi būti perspektyviai taikomi tik būsimiems sandoriams.***

ĮSIGALIOJIMO DATA

85. ***Ūkio subjektas turi taikyti šį Standartą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jei ūkio subjektas taiko šį Standartą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.***

40 TAS (2000 m.) PANAIKINIMAS

86. Šis Standartas pakeičia 40 TAS „*Investicinis turtas*" (išleistą 2000 m.).

▼B

41-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS (TAS 41)

Žemės ūkis

Šį tarptautinį apskaitos standartą valdyba patvirtino 2000 m. gruodžio mėn. Jis galioja 2003 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių finansinėms atskaitomybėms.

ĮVADAS

1. 41 TAS nustatoma apskaitos tvarka, nenumatyta kituose tarptautiniuose apskaitos standartuose, nurodomos finansinės ataskaitos ir duomenys, susiję su veikla žemės ūkio srityje, kuriuos reikia pateikti. Žemės ūkio veikla – įmonės vykdoma veikla, susijusi su parduoti skirtų gyvų gyvūnų arba augalų (biologinio turto) biologinę kaitą į žemės ūkio produkciją arba į papildomą biologinį turtą.

2. 41 TAS, be kita ko, nustatoma biologinio turto apskaitos tvarka jo augimo, senėjimo, gamybos ir dauginimo laikotarpiu bei žemės ūkio produkcijos pirminio vertinimo derliaus nuėmimo metu. Šiame standarte biologinį turtą reikalaujama vertinti tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas laikotarpiu nuo biologinio turto pirminio pripažinimo iki išauginimo, išskyrus tuos atvejus, kai pirminio pripažinimo metu tikrosios vertės negalima patikimai apskaičiuoti. Tačiau 41 TAS nenurodoma žemės ūkio produkcijos apskaita po išauginimo; pavyzdžiui, vynuogių perdirbimo į vyną ir vilnos į verpalus.

3. Prielaidą, kad biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai apskaičiuoti, galima paneigti tik pirmą kartą pripažinus biologinį turtą, kurio rinkos kainos arba vertės nežinomos ir kurio alternatyviai apskaičiuotos tikrosios vertės neabejotinai pasitvirtina kaip nepatikimos. Tokiu atveju 41 TAS reikalaujama, kad įmonė biologinį turtą vertintų pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir bet kuriuos sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai tokio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai apskaičiuoti, įmonė turėtų jį vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas.

4. 41 TAS reikalaujama biologinio turto tikrosios vertės, atėmus pardavimo vietos išlaidas, pakeitimą įrašyti į ataskaitinio laikotarpio, per kurį jis atsiranda, ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄. Žemės ūkio veiklos srityje įmonės gaunamos ekonominės naudos padidėjimas arba sumažėjimas tiesiogiai priklauso nuo gyvo gyvūno arba augalo fizinių savybių. Atlikdama sandorių apskaitą pagal įsigijimo savikainos modelį, miškų želdinimo įmonė 30 metų nuo pasodinimo iki pirmųjų medžių išauginimo ir pardavimo savo atskaitomybėje gali neparodyti jokių pajamų. Kita vertus, kai taikomas apskaitos modelis, pagal kurį biologinio augimo apskaitai ir vertinimui naudojamos dabartinės tikrosios vertės, tikrosios vertės pasikeitimus reikia apskaitoje registruoti per visą laikotarpį nuo pasodinimo iki išauginimo.

5. 41 TAS nenustatyti jokie nauji principai dėl žemės, susijusios su žemės ūkio veikla. Vietoj to įmonė taiko 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai" arba 40 TAS „Investicinis turtas", atsižvelgdama į tai, kuris iš minėtųjų standartų tinka tomis aplinkybėmis. 16 TAS reikalaujama žemę vertinti pagal jos savikainą, atėmus bet kuriuos sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, arba pagal perkainojimo sumą. 40 TAS reikalaujama, kad žemė, kuri yra investicinis turtas, būtų vertinama pagal tikrąją vertę arba pagal savikainą, atėmus visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Biologinis turtas, kuris yra fiziškai neatskiriamas nuo žemės (pavyzdžiui, medžiai sodinukų miške), vertinamas atskirai tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas.

6. 41 TAS reikalaujama, kad besąlyginė valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, įvertinta tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, būtų pripažinta pajamomis tada ir tik tada, kai valstybės dotacija turi būti gauta. Jeigu valstybės dotacija yra sąlyginė, įskaitant tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad įmonė nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, įmonė valstybės dotaciją turėtų pripažinti pajamomis tada ir tik tada, kai įvykdo tokiai dotacijai nustatytas sąlygas. Jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, ji apskaitoje registruoja pagal 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos pateikimas atskaitomybėje".

7. 41 TAS taikomas 2003 m. sausio 1 dieną arba vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms. Šį standartą rekomenduojama taikyti ir anksčiau.

▼B

8. 41 TAS nenustatomos jokios specialios pereinamosios nuostatos. 41 TAS taikymas parodomas apskaitoje pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio ►M5 pelnu arba nuostoliu ◄, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai".

9. A priede pateikiami 41 TAS taikymą aiškinantys pavyzdžiai. B priede „Išvadų pagrindimas" apibendrinamos priežastys, dėl kurių valdyba priėmė 41 TAS nustatytus reikalavimus.

TURINYS

	Paragrafai
Tikslas	381
Taikymas	381
Apibrėžimai	382
Apibrėžimai, susiję su žemės ūkiu	382
Bendro pobūdžio apibrėžimai	382
Pripažinimas ir vertinimas	383
Pelnas ir nuostolis	385
Nesugebėjimas patikimai nustatyti tikrosios vertės	385
Valstybės dotacijos	385
Pateikimas ir atskleidimas	386
Pateikimas	386
Atskleidimas	386
Bendro pobūdžio informacija	386
Papildomi duomenys, kuriuos reikia nurodyti apie biologinį turtą, kai negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės	388
Valstybės dotacijos	388
Įsigaliojimo data ir pereinamasis laikotarpis	388

Standarto paragrafai, atspausdinti juodu kursyvu, turėtų būti laikomi pagrindine standarto medžiaga, standarto taikymo nuorodomis ir turėtų būti siejami su Tarptautinių apskaitos standartų ataskaitų pratarmės kontekstu. Tarptautiniai apskaitos standartai netaikytini nereikšmingiems straipsniams (žr. 12 pratarmės paragrafą).

TIKSLAS

Šio standarto tikslas – nustatyti su žemės ūkiu susijusios veiklos apskaitos tvarką, finansines ataskaitas ir duomenis, kuriuos reikia pateikti.

TAIKYMAS

1. Šį standartą reikėtų taikyti apskaitoje registruojant toliau nurodytus straipsnius, kai jie yra susiję su žemės ūkio veikla:

   a) biologinį turtą;

   b) žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu ir

   c) valstybės dotacijas, nurodytas 34–35 paragrafuose.

2. Šis standartas netaikomas:

   a) žemei, susijusiai su žemės ūkio veikla (žr. 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai"), ir

   b) nematerialiajam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 38 TAS „Nematerialusis turtas").

3. Šis standartas taikomas iš įmonės biologinio turto išaugintos žemės ūkio produkcijos apskaitai išauginimo metu. Vėliau minėtoji produkcija apskaitoje parodoma pagal 2 TAS „Atsargos" arba kitą galiojantį tarptautinį apskaitos standartą. Šis standartas taip pat netaikomas žemės ūkio produkcijai, kuri perdirbama po išauginimo; 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, toks perdirbimas nenumatytas šiame standarte pateiktame žemės ūkio veiklos apibrėžime.

4. Toliau pateiktoje lentelėje nurodomi biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir išaugintų perdirbtų produktų pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Užaugintų produktų perdirbimo rezultatas
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai

▼B

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Užaugintų produktų perdirbimo rezultatas
Medžiai sodinukų miške	Rąstai	Mediena
Augalai	Medvilnė	Siūlai, drabužiai
	Užaugintos cukranendrės	Cukrus
Pieninės karvės	Pienas	Sūris
Kiaulės	Skerdiena	Dešros, rūkyti kumpiai
Krūmai	Lapai	Arbata, apdorotas tabakas
Vynmedžiai	Vynuogės	Vynas
Vaismedžiai	Skinti vaisiai	Perdirbti vaisiai

APIBRĖŽIMAI

Apibrėžimai, susiję su žemės ūkiu

5. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Žemės ūkio veikla – įmonės vykdoma veikla, susijusi su parduoti skirtų gyvų gyvūnų arba augalų (biologinio turto) biologine kaita į žemės ūkio produkciją arba į papildomą biologinį turtą.

Žemės ūkio produkcija – produktas, išaugintas iš įmonės biologinio turto.

Biologinis turtas – gyvas gyvūnas arba augalas.

Biologinė kaita apima augimo, senėjimo, gamybos ir dauginimosi procesus, susijusius su kokybiniais ir kiekybiniais biologinio turto pokyčiais.

Biologinio turto grupė – panašių gyvų gyvūnų arba augalų grupė.

Derlius – produkcijos atskyrimas nuo biologinio turto arba biologinio turto gyvybinių procesų sustabdymas.

6. Žemės ūkio veikla yra labai įvairi; pavyzdžiui, gyvulių auginimas, miškininkystė, metinių arba daugiamečių javų auginimas, vaismedžių ir sodinukų auginimas bei vandens gyvių ir augalų veisimas (įskaitant žuvininkystę). Šių rūšių veikla turi tam tikrų bendrų bruožų:

a) sugebėjimas keistis: gyvi gyvūnai ir augalai sugeba biologiškai keistis;

b) pokyčio valdymas: valdymas palengvina biologinę kaitą, pagerindamas ar bent jau stabilizuodamas atitinkamam procesui vykti būtinas sąlygas (pavyzdžiui, maistingųjų medžiagų kiekius, drėgnumą, temperatūrą, derlingumą ir šviesą). Tokio pobūdžio valdymu žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitų rūšių veiklos. Pavyzdžiui, produkcija, gaunama iš nevaldomų šaltinių (žūklės vandenynuose ir miškų kirtimo), nepriskiriama žemės ūkio veiklai, ir

c) pokyčio vertinimas: kokybės (pavyzdžiui, genetinės vertės, tankumo, nokumo, riebalų sluoksnio, baltymų kiekio ir pluošto stiprumo) arba kiekio (pavyzdžiui, palikuonių, svorio, kubinių metrų, pluošto ilgio arba diametro ir pumpurų skaičiaus) pasikeitimai, atsiradę dėl biologinės kaitos, vertinami ir kontroliuojami, vykdant įprastinę valdymo funkciją.

7. Biologinės kaitos rezultatai yra šie:

a) turtas pasikeičia: i) augdamas (didėjant gyvūno arba augalo apimčiai arba gerėjant kokybei); ii) sendamas (mažėjant gyvūno arba augalo apimčiai arba blogėjant kokybei) arba iii) daugindamasis (išaugant papildomiems gyviems gyvūnams arba augalams), arba

b) žemės ūkio produkcija, tokia kaip lateksas, arbatlapiai, vilna ir pienas.

Bendro pobūdžio apibrėžimai

8. Toliau išvardytos sąvokos šiame standarte apibrėžiamos taip:

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje yra visos šios sąlygos:

a) rinkoje parduodami dalykai yra vienarūšiai;

b) pirkėjus/pardavėjus, ketinančius pirkti/parduoti, galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu, ir

c) informacija apie kainas prieinama visuomenei.

Apskaitinė vertė – suma, kuria turtas parodomas balanse.

▼B

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Valstybės dotacijų apibrėžimas pateikiamas 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas atskaitomybėje".

9. Turto tikroji vertė nustatoma pagal jo esamą padėtį ir būklę. Dėl to, pavyzdžiui, ūkyje laikomų galvijų tikroji vertė – galvijų kaina atitinkamoje rinkoje, atėmus transporto ir kitas galvijų patiekimo į rinką išlaidas.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

10. Biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją įmonė turėtų pripažinti tik tada, kai:

a) įmonė turtą kontroliuoja dėl praeities įvykių;

b) įmonė ateityje tikisi iš turto gauti ekonominės naudos ir

c) turto tikrąją vertę arba savikainą galima patikimai nustatyti.

11. Žemės ūkio veikloje kontrolę gali reikšti, pavyzdžiui, teisėta galvijų nuosavybė ir galvijų ženklinimas arba kitoks žymėjimas jų įsigijimo, atsivedimo arba nujunkymo metu. Būsima nauda paprastai nustatoma įvertinant svarbias fizines savybes.

12. Pirmą kartą ir kiekvieną balanso datą biologinį turtą reikėtų vertinti tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, išskyrus 30 paragrafe apibūdintą atvejį, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.

13. Žemės ūkio produkcija, išauginta iš įmonės biologinio turto, turėtų būti vertinama tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas derliaus nuėmimo metu. Taikant 2 TAS „Atsargos" arba kitą galiojantį tarptautinį apskaitos standartą, tikroji vertė apskaičiuojama kaip turto savikaina minėtąją datą.

14. Pardavimo vietos išlaidos apima komisinius brokeriams ir tarpininkams, Vyriausybinių agentūrų ir prekių biržos mokesčius bei perdavimo mokesčius ir muitus. Pardavimo vietos išlaidos neapima transporto ir kitų išlaidų, susijusių su turto patekimu į rinką.

15. Biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustatyti lengviau suskirsčius biologinį turtą arba žemės ūkio produkciją pagal svarbius požymius; pavyzdžiui, pagal amžių ir kokybę. Pasirinkdama minėtuosius požymius, įmonė atsižvelgia į požymius, pagal kuriuos nustatomos kainos rinkoje.

16. Įmonės dažnai sudaro sutartis dėl savo biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos pardavimo ateityje. Nustatant tikrąją vertę, į sutartines kainas atsižvelgti nebūtina, kadangi tikroji vertė atspindi dabartinę rinką, kurioje ketinantis pirkti pirkėjas ir ketinantis parduoti pardavėjas sudarytų sandorį. Dėl to, sudarius sutartį, biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikroji vertė netikslinama. Kai kuriais atvejais sutartis dėl biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos gali būti nuostolinga, kaip nurodoma 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas". 37 TAS taikomas nepelningoms sutartims.

17. Jeigu yra aktyvi biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos rinka, joje nustatyta kaina gali būti tinkamas pagrindas tokio turto tikrajai vertei nustatyti. Jeigu įmonė turi galimybę patekti į kelias aktyvias rinkas, ji renkasi pačią svarbiausią. Pavyzdžiui, jeigu įmonė gali patekti į dvi aktyvias rinkas, ji pasirinks tą rinkos kainą, kuria ji ketina pasinaudoti.

18. Jeigu minėtos aktyvios rinkos nėra, įmonė tikrąją vertę nustato vienu iš toliau nurodytų būdų:

a) pasinaudodama naujausia sandorių rinkos kaina, jeigu nuo sandorio sudarymo datos iki balanso datos ekonominės sąlygos iš esmės nepasikeitė;

b) pasinaudodama panašaus turto rinkos kainomis, patikslintomis, atsižvelgiant į skirtumus, ir

c) sektoriuje taikomas pamatines vertes, tokias kaip vaismedžių vertė, išreikšta eksporto padėklu, bušeliu arba hektaru, ir galvijų vertė, išreikšta kilogramu mėsos.

19. Kai kuriais atvejais 18 paragrafe išvardytuose informacijos šaltiniuose gali būti siūlomos nevienodos išvados dėl biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės. Įmonė apsvarsto tokių skirtumų priežastis, kad, remdamasi palyginti negausiais pagrįstais įvertinimais, galėtų patikimiausiu būdu apskaičiuoti tikrąją vertę.

20. Esant tam tikroms aplinkybėms, dabartinės būklės biologinio turto rinkos kainos arba vertės gali būti nežinomos. Tokiais atvejais turto tikrajai vertei nustatyti įmonė naudoja iš turto laukiamų pinigų srautų dabartinę vertę, diskontuotą pagal dabartinę rinkos diskonto normą prieš mokesčius.

▼B

21. Iš turto laukiamų pinigų srautų tikrosios vertės apskaičiavimo tikslas – nustatyti, kokia yra tam tikroje vietoje esančio dabartinės būklės biologinio turto dabartinė vertė. Įmonė į tai atsižvelgia, nustatydama atitinkamą diskonto normą, taikytiną, prognozuojant grynuosius pinigų srautus. Biologinio turto dabartinė vertė neapima vertės padidėjimo dėl papildomos biologinės kaitos ir būsimos įmonės veiklos, tokios kaip veikla, susijusi su būsimos biologinės kaitos didinimu, išauginimu ir pardavimu.

22. Įmonė taip pat neįtraukia jokių pinigų srautų, skirtų turto finansavimui, mokesčiams arba išauginto biologinio turto kartotiniam auginimui (pavyzdžiui, medžių persodinimo kaina sodinukų miške po sodinukų išauginimo).

23. Nustatydami komercinio sandorio kainą, gerai informuoti ketinantys pirkti pirkėjai ir ketinantys parduoti pardavėjai apsvarsto įvairių pinigų srautų galimybę. Tai reiškia, kad tikroji vertė atspindi šias įvairias galimybes. Dėl to įmonė, nustatydama laukiamus pinigų srautus arba diskonto normą ar tam tikrą jų abiejų derinį, įtraukia prognozuojamus pinigų srautų pokyčius. Nustatydama diskonto normą, įmonė remiasi prielaidomis, atitinkančiomis tas, kuriomis ji remiasi, skaičiuodama būsimus pinigų srautus, siekdama užtikrinti, kad į tam tikras prielaidas nebūtų atsižvelgiama du kartus arba kad jų nebūtų nepaisoma.

24. Savikaina kartais gali rodyti vidutinę tikrąją vertę, ypač kai:

a) apskaičiavus pirminę savikainą, įvyksta nedidelė biologinė kaita (pavyzdžiui, vaismedžio sodinukai pasodinti iki balanso datos) arba

b) nesitikima, kad biologinė kaita turės didelį poveikį kainai (pavyzdžiui, augimo pradžioje 30-ies metų pušų sodinukų auginimo ciklo metu).

25. Biologinis turtas dažnai yra fiziškai neatskiriamas nuo žemės (pavyzdžiui, miško sodinukai). Atskiros biologinio turto, susijusio su žeme, rinkos gali nebūti, tačiau gali būti aktyvi rinka visam turto paketui, sudarytam iš biologinio turto, nedirbtos ir pagerintos žemės. Nustatydama biologinio turto tikrąją vertę, įmonė gali pasiremti informacija apie turto paketą. Pavyzdžiui, nedirbtos ir pagerintos žemės tikrąją vertę galima atimti iš turto paketo tikrosios vertės ir tokiu būdu apskaičiuoti biologinio turto tikrąją vertę.

Pelnas ir nuostolis

26. Pelnas ir nuostolis, atsirandantis pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, susijęs su tikrosios vertės pasikeitimu, atėmus biologinio turto pardavimo vietos išlaidas, turėtų būti įtraukiamas į laikotarpio, per kurį jis patiriamas, ►**M5** pelnu arba nuostoliu ◄.

27. Nuostolis gali atsirasi pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, kadangi, nustatant biologinio turto tikrąją vertę, atimamos apskaičiuotos pardavimo vietos išlaidos. Pelnas gali atsirasti pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą, pavyzdžiui, kai karvė atsiveda veršiuką.

28. Pelnas arba nuostolis, atsirandantis žemės ūkio produkciją pirmą kartą pripažįstant tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, turėtų būti įrašomas į ataskaitinio laikotarpio, per kuri jis patiriamas, grynąjį pelną arba nuostolį.

29. Pelnas arba nuostolis gali atsirasti pirmą kartą pripažįstant išaugintą žemės ūkio produkciją.

Nesugebėjimas patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės

▼M3

30. Yra prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta. Ši prielaida gali būti paneigta vien tik biologinio turto, kurio rinkoje nustatytos kainos arba vertės nėra prieinamos ir kurio atveju yra nustatyta, kad tikrosios vertės alternatyvūs vertinimai yra labai nepatikimi, pradinio pripažinimo metu. Toks biologinis turtas turi būti vertinamas pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir bet kokius sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo. Kai šio biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, ūkio subjektas jį turėtų vertinti tikrąja verte, atėmęs pardavimo vietos sąnaudas. Kai ilgalaikis biologinis turtas atitinka laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus (arba yra įtrauktas į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomas pardavimui) pagal 5 TFAS„Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla”, *laikoma, kad tikroji vertė gali būti patikimai įvertinta.*

▼B

31. 30 paragrafe nurodytą prielaidą galima paneigti tik pirminio pripažinimo metu. Įmonė, kuri biologinį turtą anksčiau vertino tikrąja verte, atėmusi iš jos pardavimo vietos išlaidas, savo biologinį turtą tokiu būdu vertina ir toliau iki jo realizavimo.

▼B

32. Įmonė visais atvejais žemės ūkio produkciją derliaus nuėmimo metu vertina tikrąja verte, atėmusi iš jos apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas. Šis standartas atspindi požiūrį, kad žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę derliaus nuėmimo metu visada galima patikimai apskaičiuoti.

33. Skaičiuodama savikainą, sukauptą nusidėvėjimą ir sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, įmonė taiko 2 TAS „Atsargos", 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai" ir 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas".

VALSTYBĖS DOTACIJOS

34. Besąlyginė valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, turėtų būti pripažįstama pajamomis tada ir tik tada, kai valstybės dotacija yra gauta.

35. Jeigu valstybės dotacija, susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, skiriama su sąlyga, įskaitant tuos atvejus, kai ji suteikiama su sąlyga, kad įmonė nevykdytų nustatytos žemės ūkio veiklos, įmonė valstybės dotaciją turėtų pripažinti pajamomis tada ir tik tada, kai įvykdo nustatytas dotacijos sąlygas.

36. Valstybės dotacijų terminai ir sąlygos yra nevienodi. Pavyzdžiui, skiriant valstybės dotaciją gali būti reikalaujama, kad įmonė penkerius metus ūkininkautų konkrečioje vietoje ir kad sugrąžintų visą dotaciją, jeigu jos ūkininkavimo laikotarpis yra trumpesnis nei penkeri metai. Šiuo atveju valstybės dotacija pajamomis gali būti pripažinta tik po penkerių metų. Tačiau, jeigu dalį suteiktos valstybės dotacijos leidžiama pasilikti, praėjus tam tikram laikotarpiui, įmonė valstybės dotaciją pripažįsta pajamomis proporcingai pagal laiką.

37. Jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinama pagal savikainą, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo (žr. 30 paragrafą), taikomas 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas atskaitomybėje".

38. Šiame standarte nustatyta apskaitos tvarka skiriasi nuo 20 TAS nustatytos apskaitos tvarkos, jeigu valstybės dotacija yra susijusi su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, arba jeigu valstybės dotacija skiriama įmonei, vykdančiai konkrečią žemės ūkio veiklą. 20 TAS taikomas tik valstybės dotacijai, susijusiai su biologiniu turtu, vertinamu tikrąja verte, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

▼M5

▼B

Atskleidimas

Bendro pobūdžio informacija

40. Įmonė turėtų nurodyti visą nuostolį arba pelną, patiriamą einamuoju laikotarpiu, atsirandantį pirmą kartą pripažįstant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją, ir susijusį su tikrosios vertės pasikeitimu, atėmus apskaičiuotas biologinio turto pardavimo vietos išlaidas.

41. Įmonė turėtų pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą.

42. Duomenys, kurių reikalaujama 41 paragrafe, gali būti pateikti aprašymo arba kiekybinio apibūdinimo forma.

43. Įmonė skatinama pateikti kiekvienos biologinio turto grupės apibūdinimą ir atskirai nurodyti vartojamąjį ir atsinaujinantį biologinį turtą arba subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Pavyzdžiui, įmonė gali nurodyti apskaitinę vertę pagal vartojamojo ir atsinaujinančio biologinio turto grupes. Toliau šias apskaitines vertes įmonė gali suskirstyti pagal subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Toks skirstymas gali būti naudingas, nustatant būsimųjų pinigų srautų gavimo laiką. Įmonė turi nurodyti tokio skirstymo pagrindą.

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, ir medžiai, auginami medienai. Atsinaujinantis biologinis turtas yra kitas nei vartojamasis biologinis turtas; pavyzdžiui, gyvuliai, duodantys pieną, vynmedžiai, vaismedžiai ir medžiai, iš kurių gaunamos malkos, tačiau medžiai lieka augti. Atsinaujinantis biologinis turtas yra ne žemės ūkio, o atsinaujinanti produkcija.

▼B

45. Biologinį turtą galima suskirstyti į subrendusį ir nesubrendusį biologinį turtą. Subrendęs biologinis turtas – turtas, turintis derliaus, kurį galima nuimti, savybių (kalbant apie vartojamąjį biologinį turtą) arba turtas, galintis duoti nuolatinį derlių (kalbant apie atsinaujinantį biologinį turtą).

46. Įmonė turi pateikti toliau nurodytą informaciją, jeigu ji nepaskelbiama kartu su finansine atskaitomybe:

a) veiklos, susijusios su kiekviena biologinio turto grupe, pobūdį ir

b) nefinansinius įvertinimus arba toliau nurodytus apskaičiuotus fizinius kiekius:

i) įmonės turimo kiekvienos rūšies biologinio turto kiekį ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir

ii) per ataskaitinį laikotarpį gautą žemės ūkio produkcijos kiekį.

47. Įmonė turėtų nurodyti metodus ir svarbias prielaidas, taikomas nustatant kiekvienos žemės ūkio produkcijos grupės tikrąją vertę derliaus nuėmimo metu ir kiekvienos biologinio turto grupės tikrąją vertę.

48. Įmonė turėtų nurodyti išauginimo metu nustatytas tikrąsias vertes, atėmus iš jų apskaičiuotas per ataskaitinį laikotarpį išaugintos žemės ūkio produkcijos pardavimo vietos išlaidas.

49. Įmonė turėtų nurodyti:

a) biologinio turto, kurio nuosavybės teisė yra apribota, buvimą ir apskaitines vertes bei biologinio turto, įkeisto įsipareigojimų įvykdymui garantuoti, apskaitines vertes;

b) biologinio turto auginimo arba įsigijimo įsipareigojimų sumą ir

c) finansinės rizikos valdymo strategiją, susijusią su žemės ūkio veikla.

▼M5

50. Ūkio subjektas turi pateikti biologinio turto balansinės vertės pokyčių sutikrinimą nuo dabartinio atskaitomybės laikotarpio pradžios iki pabaigos. Sutikrinimas turi apimti:

▼B

a) pelną ir nuostolį dėl tikrosios vertės pasikeitimo, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas;

b) padidėjimą dėl pirkimo;

▼M3

c) sumažėjimus, priskirtinus pardavimams ir biologiniam turtui, klasifikuojamam kaip laikomam pardavimui (arba įtraukiamam į perleidžiamą grupę, klasifikuojamą kaip laikomą pardavimui) pagal 5 TFAS;

▼B

d) sumažėjimą dėl derliaus;

e) padidėjimą dėl įmonių susijungimo;

▼M5

f) grynuosius valiutų keitimo skirtumus, atsiradusius perskaičiuojant finansinę atskaitomybę į skirtingą pateikimo valiutą, o užsienyje veikiančios įmonės valiutą - į atskaitomybę teikiančio ūkio subjekto pateikimo valiutą;

ir

▼B

g) kitus pasikeitimus.

51. Tikroji vertė, atėmus apskaičiuotas biologinio turto pardavimo vietos išlaidas, gali pasikeisti dėl fizinių pasikeitimų ir kainos pokyčių rinkoje. Vertinant einamojo laikotarpio veiklos rezultatus ir ateities perspektyvas, ypač kai gamybos ciklas tęsiasi ilgiau nei vienerius metus, naudinga atskirai nurodyti fizinius ir kainų pasikeitimus. Tokiais atvejais įmonė skatinama pagal grupes arba kitu būdu parodyti tikrosios vertės pasikeitimo sumą, atėmus apskaičiuotas pardavimo vietos išlaidas, įrašytas į grynąjį pelną arba nuostolį dėl fizinių ir kainų pokyčių. Kai gamybos ciklas trumpesnis, nei vieneri metai, minėtoji informacija paprastai būna ne tokia naudinga (pavyzdžiui, auginant viščiukus arba grūdines kultūras).

52. Biologinė kaita yra susijusi su įvairių rūšių biologiniu pasikeitimu – augimu, senėjimu, gamyba ir dauginimu, kurių kiekvieną galima stebėti ir įvertinti. Kiekvienas iš minėtų fizinių pasikeitimų yra tiesiogiai susijęs su būsima ekonomine nauda. Biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimas dėl derliaus nuėmimo taip pat yra fizinis pasikeitimas.

▼M5

53. Žemės ūkio veikloje dažnai patiriama klimato, ligų ir kita gamtinė rizika. Jeigu įvyksta įvykis, lemiantis reikšmingo pajamų arba sąnaudų straipsnio pakilimą, to straipsnio pobūdis ir dydis atskleidžiami pagal 1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“. Tokių atvejų pavyzdžiai: virusinės ligos protrūkis, potvynis, didelė sausra arba šalčiai, vabzdžių kenkėjų antplūdis.

▼B

Papildomi duomenys, kuriuos reikia nurodyti apie biologinį turtą, kai negalima patikimai nustatyti jo tikrosios vertės

54. Jeigu įmonė savo biologinį turtą vertina pagal jo savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo (žr. 30 paragrafą) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ji turėtų pateikti tokią informaciją apie biologinį turtą:

a) biologinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, kodėl negalima patikimai apskaičiuoti tikrosios vertės;

c) įvertinimus, pagal kuriuos gali svyruoti tikrosios vertės skaičiavimai;

d) taikomą nusidėvėjimo metodą;

e) taikomą naudojimo laiką ir nusidėvėjimo normas ir

f) bendrą apskaitinę vertę ir sukauptą nusidėvėjimą (susumuotą su sukauptais nuostoliais dėl vertės sumažėjimo) laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

55. Jeigu einamuoju laikotarpiu įmonė biologinį turtą vertina pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo (žr. 30 paragrafą), ji turėtų nurodyti visą pelną ir nuostolį iš tokio biologinio turto realizavimo, nurodydama 50 paragrafe apibūdinto sutikrinimo duomenis, atskirai pateikdama sumas, susijusias su tokiu biologiniu turtu. Be to, sutikrinimo duomenys turėtų apimti tokias sumas, įrašytas į grynąjį pelną ir nuostolį iš minėtojo biologinio turto:

a) nuostolius dėl vertės sumažėjimo;

b) panaikintus nuostolius dėl vertės sumažėjimo ir

c) nusidėvėjimo sumas.

56. Jeigu einamuoju laikotarpiu galima patikimai nustatyti biologinio turto, anksčiau vertinto pagal savikainą, atėmus visą sukauptą nusidėvėjimą ir visus sukauptus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, tikrąją vertę, įmonė turėtų apie šį biologinį turtą pateikti toliau nurodytą informaciją:

a) biologinio turto apibūdinimą;

b) paaiškinimą, kodėl atsirado galimybė patikimai apskaičiuoti tikrąją vertę, ir

c) pasikeitimo rezultatą.

Valstybės dotacijos

57. Įmonė turėtų nurodyti šiuos duomenis, susijusius su žemės ūkio veikla, kuriai taikomas šis standartas:

a) finansinėje atskaitomybėje pripažintų valstybės dotacijų pobūdį ir dydį;

b) neįvykdytas sąlygas ir kitus nenumatytus atvejus, susijusius su valstybės dotacijomis, ir

c) reikšmingų valstybės dotacijų dydžio sumažėjimą.

ĮSIGALIOJIMO DATA IR PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

58. Šis tarptautinis apskaitos standartas taikomas 2003 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms. Šį standartą rekomenduojama taikyti ir anksčiau. Jeigu įmonė šį standartą taiko laikotarpiams, kurie prasideda iki 2003 m. sausio 1 d., ji turėtų tai nurodyti.

59. Šiame standarte nenustatomos jokios specialios pereinamosios nuostatos. Šio standarto taikymas apskaitoje registruojamas pagal 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai.“

▼**M6**

2-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Akcijomis išreikštas mokėjimas

TURINYS

	Paragrafas
Tikslas	1
Taikymas	2-6
Pripažinimas	7-9
Sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis	10-29
Bendra informacija	10-13
Sandoriai dėl paslaugų gavimo	14-15
Sandoriai, vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte	16-25
Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymas	16-18
Teisių perdavimo sąlygų nagrinėjimas	19-21
Atnaujinimo savybės nagrinėjimas	22
Data po teisių perdavimo	23
Atvejis, kai nuosavybės priemonių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta	24-25
Sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pakeitimai, įskaitant atšaukimus ir apmokėjimus	26-29
Sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie turi būti padengti grynais pinigais	30-33
Sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, su alternatyva mokėti grynais pinigais	34-43
Sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurių susitarimo sąlygos leidžia sandorio šaliai pasirinkti atsiskaitymo būdą	35-40
Akcijomis išreikšti mokėjimų sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas ūkio subjektas gali pasirinkti atsiskaitymo būdą	41-43
Pateikimas	44-52
Pereinamosios nuostatos	53-59
Įsigaliojimo data	60

TIKSLAS

1 Šio TFAS tikslas – apibrėžti ūkio subjekto finansinės atskaitomybės sudarymą, kai šis vykdo sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis. Ypatingai reikalaujama, kad ūkio subjektas atspindėtų sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, poveikį savo pelnui ar nuostoliui bei finansinei būklei, įskaitant sąnaudas, susijusias su sandoriais, pagal kuriuos darbuotojams yra suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai.

TAIKYMAS

2 Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS, apskaitydamas visus savo sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, įskaitant:

a) *Sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti nuosavybės vertybiniais popieriais*, kai ūkio subjektas gauna *prekių ar paslaugų kaip mokestį* už ūkio subjekto *nuosavybės priemones* (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius);

b) *Sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti grynais pinigais*, kai ūkio subjektas įsigyja prekes arba paslaugas įsipareigodamas prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, pagrįstas ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina (ar verte);

ir

c) sandorius, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas, o sutartines sąlygas nustato tiek pats ūkio subjektas, tiek ir prekių ar paslaugų tiekėjas, pasirinkdami, ar ūkio subjektas atsiskaitys už sandorį grynaisiais pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones,

▼M6

išskyrus 5 ir 6 paragrafe numatomus atvejus.

3 Pagal šį TFAS ūkio subjekto nuosavybės priemonių perleidimai, kuriuos akcininkai atlieka toms šalims (įskaitant darbuotojus), kurios ūkio subjektui teikia prekes ar paslaugas, yra sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, išskyrus atvejį, kai perleidimas yra atliekamas kitu aiškiu tikslu, o ne kaip mokėjimas už ūkio subjektui suteiktas prekes ar paslaugas. Tai taip pat taikoma, kai patronuojančios įmonės perleidžia nuosavybės priemones arba kai kitas ūkio subjektas toje pačioje įmonių grupėje perleidžia nuosavybės priemones toms šalims, kurios ūkio subjektui teikia prekes ar paslaugas.

4 Pagal šį TFAS, sandoris su darbuotoju (ar kita šalimi), kaip galimu ūkio subjekto nuosavybės priemonių savininku, nėra sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis. 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, tuomet teisės suteikimui ar pasinaudojimui ja šio TFAS reikalavimai nėra taikomi.

5 Kaip minima 2 paragrafe, šis TFAS taikomas akcijomis išreikštų mokėjimų sandoriams, kai ūkio subjektas įsigyja ar gauna prekes arba paslaugas. Prekes sudaro atsargos, medžiagos, ilgalaikis materialusis turtas, nematerialusis turtas ir kitas nefinansinis turtas. Tačiau ūkio subjektas neturi taikyti šio Standarto sandoriams, kai jis įsigyja prekes kaip dalį grynojo turto, įgyto sujungus verslą – pastaruoju atveju taikomas 22 TAS „*Verslo jungimai*". 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. Atšaukimas, perkėlimas ar kitokių susitarimų, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, pakeitimai dėl verslo jungimo ar kitokio nuosavybės restruktūrizavimo taip pat turi būti apskaitomi pagal šį TFAS.

6 Šis TFAS netaikomas sandoriams, kurių apmokėjimo pagrindas i6reik6tas akcijomis, kai ūkio subjektas gauna ar įsigyja prekes arba paslaugas pagal sutartis, kurioms taikoma 32 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*" (persvarstyto 2003 m.) 8-10 paragrafai arba 39 TAS „*Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas*" (persvarstyto 2003 m.) 5-7 paragrafai.

PRIPAŽINIMAS

7 **Ūkio subjektas turi pripažinti pagal sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, 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 sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris bus padengtas nuosavybes vertybiniais popieriais, arba įsipareigojimą, jeigu prekės ar paslaugos buvo įsigytos pagal sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris bus padengtas grynais pinigais.**

8 **Kai pagal sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, 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 sunaudojant ar parduodant prekes arba paslaugas, nes jos neatitinka reikalavimų dėl pripažinimo turtu. Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali įsigyti prekes kaip naujo produkto vystymo projekto tyrimo etapo dalį. Nors tokios prekės nebuvo sunaudotos, jos gali neatitikti reikalavimų dėl pripažinimo turtu pagal taikomą TFAS.

SANDORIAI, KURIŲ APMOKĖJIMO PAGRINDAS IŠREIKŠTAS AKCIJOMIS

Bendra informacija

10 **Sudarydamas sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti nuosavybės vertybiniais popieriais, ūkio subjektas turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą tiesiogiai gautų prekių ar paslaugų tikrąja**

▼M6

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 paragrafo 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 paragrafe. Minėtų nuosavybės priemonių tikroji vertė turi būti įvertinama jų suteikimo datą.

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 darbo atlikimu susijusios išmokos. Paprastai neįmanoma tiesiogiai įvertinti už tam tikrus darbuotojų atlyginimo paketo komponentus gautų paslaugų. Taip pat gali būti neįmanoma nepriklausomai įvertinti bendro atlyginimų paketo tikrosios vertės, prieš tai neįvertinus tiesioginio 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 gautų darbuotojų paslaugų tikrąją vertę, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte.

13 Taikant 10 paragrafo 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 prielaidą paneigia, negalėdamas patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, jis turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas bei atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai pagal suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą tą dieną, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kita šalis suteikia paslaugas.

Sandoriai dėl paslaugų gavimo

14 Jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones perduodamos iš karto, tuomet nereikalaujama, kad sandorio šalis užbaigtų numatytą paslaugų teikimo laikotarpį iki besąlygiško teisių į šias nuosavybės priemones įgijimo. Priešingu atveju, nesant įrodymų, ūkio subjektas gali manyti, jog sandorio šalis suteikė paslaugas kaip mokestį už gautas nuosavybės priemones. Šiuo atveju suteikimo dieną ūkio subjektas turi pripažinti pilnai gautas paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą.

15 Jeigu teisės į nuosavybės priemones neperduodamos tol, kol sandorio šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas gali manyti, jog paslaugos, kurias turi suteikti sandorio šalis kaip mokestį už nuosavybės priemones, bus gautos ateityje per *teisių perdavimo laikotarpį*. Ūkio subjektas turi apskaityti šias paslaugas taip, tarsi jos būtų kitos sandorio šalies atliekamos per teisių perdavimo laikotarpį, atitinkamai apskaitydamas nuosavybės padidėjimą. Pavyzdžiui:

a) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis užbaigs paslaugas per tris metus, ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo atliekamos paslaugos, kaip mokestis už akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per būsimą trijų metų teisių perdavimo laikotarpį.

b) jeigu darbuotojui suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai su sąlyga, kad jis įvykdys numatytas sąlygas ir liks dirbti šiam ūkio subjektui tol, kol tos sąlygos bus patenkintos, o teisių perdavimo laikotarpio trukmė priklausys nuo to, per kiek laiko sąlygos bus įvykdytos, ūkio subjektas gali daryti prielaidą, jog darbuotojo suteikiamos paslaugos, kaip mokestis už suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, bus gautos per būsimą teisių perdavimo laikotarpį. Ūkio subjektas turi įvertinti laukiamo teisių perdavimo laikotarpio trukmę suteikimo dieną, remda-

(1) Šis TFAS naudoja frazę „remdamasi tuo”, o ne „į”, kadangi sandoris galutinai yra vertinamas padauginant suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų 11 ar 13 paragrafuose (kuris yra tinkamas) nustatytą datą, tikrąją vertę iš nuosavybės priemonių, kurių teisės įsigalioja, kaip paaiškinta 19 paragrafe, skaičiaus.

(2) Šio Standarto likusioje dalyje visi darbuotojų paminėjimai taip pat apima ir kitus, teikiančius panašias paslaugas.

▼M6

masis labiausiai tikėtinais sąlygų įvykdymo rezultatais. Jeigu įvykdymo sąlyga yra *rinkos sąlyga*, tuomet laukiamo teisių perdavimo 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, tuomet ūkio subjektas turi peržiūrėti savo įvertintą teisių perdavimo laikotarpio trukmę, jeigu tai būtina ir jeigu vėlesnė informacija parodo, kad teisių perdavimo laikotarpio trukmė skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų.

Sandoriai, vertinami remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikraja verte

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės nustatymas

16 Dėl sandorių, vertinamų remiantis 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, pagal kurias nuosavybės priemonės buvo suteiktos (priklausomai nuo 19-22 paragrafų reikalavimų).

17 Jeigu rinkos kainos viešai nepateikiamos, ūkio subjektas turi įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, naudodamas vertinimo metodą, tam, 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 finansinių priemonių įkainojimui, taip pat turi sujungti visus faktorius ir prielaidas, kuriuos(-ias) nusimanantys ir ketinantys dalyvauti rinkos dalyviai apsvarstys nustatydami kainą (priklausomai nuo 19-22 paragrafų reikalavimų).

18 Priedėlis B apima tolesnes akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimo taisykles. Čia pabrėžiamos nustatytos sąlygos kaip bendri darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožai.

Teisių perdavimo sąlygų nagrinėjimas

19 Nuosavybės priemonių suteikimas gali priklausyti nuo konkrečių atsiskaitymo sąlygų įgyvendinimo. Pavyzdžiui, tam, kad darbuotojams būtų suteiktos akcijos ar akcijų pasirinkimo sandoriai, tipiška sąlyga yra darbuotojo būsimas darbas šiam ūkio subjektui numatytą laikotarpį. Gali būti ir sąlygų, susijusių su veiklos rezultatais, kurios turi būti patenkinamos, pvz., ūkio subjekto numatyto pelno augimo arba ūkio subjekto numatyto akcijų kainos padidėjimo pasiekimas. Į teisių perdavimo sąlygas, kitaip nei į rinkos sąlygas, neturi būti atsižvelgiama vertinant akcijų arba akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę vertinimo dieną. Užuot tai darius, į teisių perdavimo sąlygas turi būti atsižvelgiama pakoreguojant nuosavybės priemonių, įtrauktų į sandorio sumos įvertinimą, skaičių – tam, kad būtų pripažįstama suma už prekes ar paslaugas, gautas kaip atlygis už suteiktas nuosavybės priemones, o ši suma turi būti pagrįsta suteikiamų nuosavybės priemonių, į kurias teisės galiausiai perduodamos, skaičiumi. Todėl pagal kaupimo principą jokia suma už gautas prekes ar paslaugas nepripažįstama, jeigu teisės į suteiktas nuosavybės priemones neperduodamos neįvykdžius minėtų perdavimo sąlygų, pvz., kai šalis neužbaigia numatyto paslaugų teikimo laikotarpio arba kai rezultatų sąlygos nėra įvykdomos taip, kaip reikalaujama 21 paragrafe.

20 Taikydamas 19 paragrafo reikalavimus, ūkio subjektas turi pripažinti sumą už teisių perdavimo laikotarpiu gautas prekes ar paslaugas, pagrįstą suteikiamų nuosavybės priemonių, kurias tikimasi perduoti, kiekio geriausiu įmanomu įvertinimu (kurį ūkio subjektas peržiūri, jei būtina, ir jei vėlesnė informacija parodo, kad nuosavybės priemonių, kurias tikimasi perduoti, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų). Teisių perdavimo dieną ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą, siekdamas sulyginti galiausiai perduotų teisių į nuosavybės priemonių kiekį, 21 paragrafe nurodytu būdu.

21 Į rinkos sąlygas, pvz., planines akcijų kainas, nuo kurių priklauso teisių perdavimas (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 sąlygas, kad teisės būtų perduotos (pvz., gautas paslaugas iš darbuotojo, teikusio savo paslaugas per nustatytą paslaugų teikimo laikotarpį), neatsižvelgdamas į tai, ar minėtos rinkos sąlygos buvo įvykdytos.

Atnaujinimo savybės nagrinėjimas

22 Į atnaujinamų pasirinkimo sandorių atnaujinimo savybę neturi būti atsižvelgiama vertinant pasirinkimo sandorių, suteiktų vertinimo dieną, tikrąją vertę. Todėl atnaujinamas pasirinkimo sandoris turi būti apskaitomas kaip naujo pasirinkimo sandorio suteikimas, jei/kai suteikiamas atnaujinamas pasirinkimo sandoris.

▼M6

Data po teisių perdavimo

23 Pripažinęs gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą pagal 10-22 paragrafus, ūkio subjektas neturi koreguoti visos nuosavybės po teisių perdavimo datos. Pavyzdžiui, ūkio subjektas neturi atstatyti sumos, pripažintos gauta 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 perkėlimo (t.y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą) nuosavybėje.

Atvejis, kai nuosavybės priemonių tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta

24 16–23 paragrafų reikalavimai taikomi, kai ūkio subjektas turi įvertinti sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, remiantis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte. Tam tikrais retais atvejais ūkio subjektas gali nesugebėti patikimai įvertinti suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimo dieną 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 per kiekvieną atskaitomybės sudarymo datą bei finansinio atsiskaitymo datą, bet kokį vidinės vertės pasikeitimą pripažįstant pelno (nuostolio) ataskaitoje. Už suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius susitarimas, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas 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 galiausiai perduodamos 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 perdavimo laikotarpį (jei toks yra), remdamasis 14 ir 15 paragrafais, išskyrus atvejį, kada 15 paragrafo b) punkto reikalavimai dėl rinkos sąlygų netaikytini. Suma, pripažinta gautąja už prekes ar paslaugas per teisių perdavimo laikotarpį, turi apimti akcijų pasirinkimo sandorių, kurių atžvilgiu tikėtina, kad teisės bus perduotos, 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 perduotos, kiekis skiriasi nuo ankstesnių vertinimų. Teisių perdavimo datą ūkio subjektas turi peržiūrėti įvertinimą ir sulyginti jį su nuosavybės priemonių, į kurias teisės galiausiai buvo perduotos, kiekiu. Po teisių perdavimo datos ūkio subjektas turi atstatyti sumą, pripažintą gautąja už prekes ar paslaugas, jeigu akcijų pasirinkimo sandoriai vėliau atimami ar baigiasi akcijų pasirinkimo sandorių galiojimas.

25 Jeigu ūkio subjektas taiko 24 paragrafą, 26-29 paragrafų jam taikyti nebūtina, nes į bet kokius terminų ir sąlygų, kuriomis nuosavybės priemonės buvo suteiktos, pasikeitimus bus atsižvelgta taikant vidinės vertės metodą, išdėstytą 24 paragrafe. Tačiau ūkio subjektas apmoka suteiktas finansines nuosavybės priemones, kurioms taikomas 24 paragrafas:

a) jei mokėjimas įvykdomas per teisių perdavimo laikotarpį, ūkio subjektas turi apskaityti tokį mokėjimą kaip teisių perdavimo pagreitinimą ir todėl turi tuoj pat pripažinti šią sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama gautąja už paslaugas per teisių perdavimo laikotarpį.

b) bet koks atliktas mokėjimas turi būti apskaitomas kaip nuosavybės priemonių perpirkimas, t.y. atėmimas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai toks mokėjimas viršija nuosavybės priemonių vidinę vertę, įvertintą 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 panaudojimo kainą (t.y. perkainoti pasirinkimo sandorius), o tai padidintų tokių pasirinkimo sandorių tikrąją vertę. 27–29 paragrafų reikalavimai apskaityti pakeitimų poveikį yra taikomi sandoriams, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, su darbuotojais. Tačiau tokie reikalavimai taip pat turi būti taikomi sandoriams, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, 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 paragrafuose minima nuoroda į suteikimo datą turi būti keičiama data, kai ūkio subjektas gauna prekes ar sandorio šalis suteikia paslaugas.

▼M6

27 Ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas, įvertintas suteikimo dieną suteiktųjų nuosavybės priemonių tikrąja verte, išskyrus atvejį, jeigu teisės į tas nuosavybės priemones nebūtų perduotos dėl neįvykdytų teisių perdavimo 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, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, bendra tikroji vertė, arba jei tai yra kitaip naudinga darbuotojui. Priedėlyje B pateikiamos detalesnės šio reikalavimo taikymo nuorodos.

28 Jeigu ūkio subjektas atšaukia arba apmoka suteiktas nuosavybės priemones per teisių perdavimo laikotarpį (kitaip, negu atšaukiant suteikimą konfiskuojant, jei nevykdomos teisių perdavimo sąlygos):

a) ūkio subjektas turi apskaityti atšaukimą arba apmokėjimą kaip teisių perdavimo pagreitinimą; dėl to turi tuoj pat pripažinti šią sumą, kuri priešingu atveju būtų pripažįstama už gautas paslaugas per teisių perdavimo laikotarpį.

b) bet koks darbuotojui atliktas mokėjimas atšaukus arba apmokėjus suteiktas priemones turi būti apskaitomas kaip nuosavybės dalies perpirkimas, t.y. atimamas iš nuosavybės, išskyrus atvejį, kai toks mokėjimas viršija suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą perpirkimo dieną. Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

c) jeigu darbuotojui suteikiamos naujos nuosavybės priemonės, jų suteikimo dieną ūkio subjektas pripažįsta suteiktas naujas nuosavybės priemones kaip atšauktųjų nuosavybės priemonių pakeitimą naujomis ir apskaito jas tuo pačiu būdu, kaip pirminio nuosavybės priemonių suteikimo pakeitimą (pagal 27 paragrafą ir Priedėlyje B pateiktas nuorodas). Padidėjusi suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra skirtumas tarp pakeistų 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 po atšaukimo, atėmus bet kokių mokėjimų darbuotojui sumą nuosavybės priemonių atšaukimo datą. Tai apskaitoma kaip atėmimas iš nuosavybės pagal anksčiau pateiktą b) punktą. Jeigu ūkio subjektas nepripažįsta suteiktų naujų nuosavybės priemonių kaip pakeitimo už atšauktas nuosavybės priemones, jis apskaito šias nuosavybės priemones kaip naują nuosavybės priemonių suteikimą.

29 Jeigu ūkio subjektas atperka nuosavybės priemones su perduota teise į jas, tuomet darbuotojui atliktas mokėjimas turi būti apskaitomas kaip atėmimas iš nuosavybės, išskyrus atvejus, kai mokėjimas viršija atpirktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą atpirkimo dieną. Bet koks panašus perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

SANDORIAI, KURIŲ APMOKĖJIMO PAGRINDAS IŠREIKŠTAS AKCIJOMIS IR KURIE TURI BŪTI PADENGTI GRYNAIS PINIGAIS

30 **Kai kalbama apie sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie turi būti padengti grynais pinigais, ūkio subjektas turi įvertinti įgytas prekes ar paslaugas bei patirtą įsipareigojimą to įsipareigojimo tikrąja verte. Laikotarpiu, kai įsipareigojimai yra padengiami, ūkio subjektas turi įvertinti įsipareigojimų tikrąją vertę kiekvieną atskaitomybės datą bei padengimo datą, bet kokius tikrosios vertės pasikeitimus pripažindamas pelnu arba nuostoliu.**

31 Pavyzdžiui, ūkio subjektas gali suteikti darbuotojams akcijų vertės padidinimo teises kaip jų apmokėjimo paketo dalį; pagal šias teises darbuotojams bus suteikta teisė į būsimąsias išmokas pinigais (o ne nuosavybės priemonėmis), pagrįstas ūkio subjekto akcijų kainos padidėjimu virš nustatyto lygio per numatytą laikotarpį. Taip pat ūkio subjektas gali suteikti savo darbuotojams teisę gauti būsimuosius piniginius mokėjimus, suteikdamas jiems teisę į akcijas (įskaitant akcijas, išleidžiamas pasinaudojus akcijų pasirinkimo sandoriais), kurios būtų išperkamos arba privalomu pagrindu (pvz., pasibaigus darbo sutarčiai), arba darbuotojui pasirinkus.

32 Ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą atsiskaityti jas tada, kai darbuotojas šias paslaugas atlieka. Pavyzdžiui, kai kurios teisės į akcijų vertės padidėjimą perduodamos iš karto, todėl iš darbuotojų nėra reikalaujama užbaigti numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, kad jie gautų teisę į piniginius mokėjimus. Priešingu atveju, nesant 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 nepereina tol, kol darbuotojas neužbaigia

▼M6

numatyto paslaugų teikimo laikotarpio, ūkio subjektas turi pripažinti gautas paslaugas ir įsipareigojimą jas apmokėti tada, kai darbuotojas teikia paslaugas numatyto laikotarpio metu.

33 Įsipareigojimas, iki jis bus padengtas, iš pradžių ir vėliau kiekvieną atskaitomybės dieną turi būti vertinamas teisių į akcijų vertės padidėjimą tikrąja verte, taikant pasirinkimo sandorių įkainojimo modelį ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į akcijų vertės padidėjimą, taip pat į darbuotojų iki tos datos atliktų paslaugų apimtį.

SANDORIAI, KURIŲ APMOKĖJIMO PAGRINDAS IŠREIKŠTAS AKCIJOMIS, SU ALTERNATYVA MOKĖTI GRYNAIS PINIGAIS

34 **Kai kalbama apie sandorius, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, kai sandorio sąlygos leidžia ūkio subjektui ar kitai sandorio šaliai pasirinkti, ar ūkio subjektas atsikaitys už sandorį pinigais (ar kitokiu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones, tuomet ūkio subjektas turi apskaityti tokį sandorį ar jo sudedamąsias dalis kaip sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris bus padengtas grynais pinigais, jei ūkio subjektas prisiėmė įsipareigojimą atsiskaityti pinigais ar kitokiu turtu, arba kaip sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris bus padengtas nuosavybės vertybiniais popieriais, jei ūkio subjektas tokio įsipareigojimo neprisiėmė.**

Sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurių susitarimo sąlygos leidžia sandorio šaliai pasirinkti atsiskaitymo būdą

35 Jeigu ūkio subjektas suteikė sandorio šaliai teisę pasirinkti, ar sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, bus apmokamas pinigais ([1]), ar išleidžiant nuosavybės priemones, toks ūkio subjektas suteikė sudėtinę finansinę priemonę, susidedančią iš skolos komponento (t.y. sandorio šalies teisės pareikalauti mokėjimo pinigais) ir iš nuosavybės komponento (t.y. šalies teisės pareikalauti mokėjimo 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, tarp jų ir sandorius su darbuotojais, ūkio subjektas turi įvertinti sudėtinės finansinės priemonės tikrąją vertę vertinimo datą, atsižvelgdamas į sąlygas, kuriomis buvo suteiktos teisės į pinigus ar nuosavybės priemones.

37 Taikydamas 36 paragrafą, ūkio subjektas pirmiausiai turi įvertinti skolos komponento tikrąją vertę, o tada įvertinti nuosavybės komponento tikrąją vertę atsižvelgdamas į tai, kad kita sandorio šalis turi atsisakyti teisės gauti pinigus tam, kad gautų nuosavybės priemonių. Sudėtinės finansinės priemonės tikroji vertė yra dviejų komponentų tikrųjų verčių suma. Tačiau sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuriuose šalis turi atsiskaitymo pasirinkimo teisę, dažnai yra struktūriškai apibrėžti taip, kad vienos atsiskaitymo alternatyvos tikroji vertė yra lygi antrosios tikrajai vertei. Pavyzdžiui, kita sandorio šalis gali turėti pasirinkimą: ar 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 apskaityti 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 sandoriams, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti grynais pinigais (30–33 paragrafai). Pagal nuosavybės komponentą (jei toks yra) ūkio subjektas turi pripažinti gautas prekes ar paslaugas bei atitinkamą nuosavybės padidėjimą, kai tik kita sandorio šalis jas suteikia, pagal reikalavimus, taikomus sandoriams, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti nuosavybės vertybiniais popieriais (10–29 paragrafai).

39 Atsiskaitymo dieną ūkio subjektas turi pervertinti įsipareigojimą jo tikrąja verte. Jeigu ūkio subjektas išleidžia atsiskaitymui nuosavybės priemones, užuot mokėjęs grynais pinigais, įsipareigojimai turi būti perkeliami tiesiogiai į nuosavybę kaip mokestis už išleistas nuosavybės priemones.

([1]) 35-43 paragrafuose visos nuorodos į pinigus taip pat apima ir kitą ūkinio subjekto turtą.

▼M6

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. Kaip atsiskaitymą pasirinkdama grynus pinigus, sandorio šalis atsisako teisės gauti nuosavybės priemones. Tačiau šis reikalavimas netrukdo ūkio subjektui pripažinti perkėlimą nuosavybėje, t.y. iš vieno nuosavybės komponento į kitą.

Akcijomis išreikšti mokėjimų sandoriai, pagal kurių susitarimo sąlygas ūkio subjektas gali pasirinkti atsiskaitymo būdą

41 Kai yra kalbama apie akcijomis išreikštą mokėjimo sandorį, pagal kurio susitarimo sąlygas ūkio subjektas gali pasirinkti atsiskaitymą grynaisiais pinigais arba išleidžiant nuosavybės priemones, ūkio subjektas privalo nustatyti, ar jis turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, ir atitinkamai apskaityti sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis. Ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, jei pasirinkimas atsiskaityti nuosavybės priemonėmis neturi komercinio pagrindo (pvz., todėl, kad ūkio subjektui yra teisiškai draudžiama išleisti akcijų), arba jei ūkio subjektas pagal savo mokėjimų praktiką ar nustatytą politiką paprastai atsiskaito pinigais tada, kai kita sandorio šalis to prašo.

42 Jeigu ūkio subjektas turi dabartinį įsipareigojimą atsiskaityti pinigais, jis turi apskaityti sandorį pagal reikalavimus, taikomus sandoriams, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengiami grynais pinigais (30–33 paragrafai).

43 Jeigu tokie įsipareigojimai neegzistuoja, ūkio subjektas turi apskaityti sandorį pagal reikalavimus, taikomus akcijomis išreikštų mokėjimų sandoriams, kurie turi būti padengti nuosavybės vertybiniais popieriais (10–29 paragrafai). Atsiskaitymo metu:

a) jeigu ūkio subjektas pasirenka atsiskaitymą pinigais, toks mokėjimas turi būti apskaitomas 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 reikalaujamas joks tolesnis apskaitymas (kitoks, negu perleidimas iš vieno nuosavybės komponento į kitą, jei tai būtina), išskyrus toliau pateiktame c) punkte nurodytą išimtį.

c) jeigu ūkio subjektas pasirenka alternatyvų atsiskaitymą didesne tikrąja verte, esančia atsiskaitymo dieną, jis turi pripažinti papildomas sąnaudas vertės perviršiui, t.y. 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.

PATEIKIMAS

44 **Ūkio subjektas turi pateikti informaciją, kuri finansinės atskaitomybės vartotojams leistų suprasti per laikotarpį buvusių sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, pobūdį ir mastą.**

45 Kad 44 paragrafe minimas reikalavimas būtų įgyvendintas, ūkio subjektas turi pateikti šią informaciją:

a) kiekvieno sandorio, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, įvykusio per ataskaitinį laikotarpį, rūšies aprašymą, įskaitant bendras kiekvieno susitarimo sąlygas, tokias, kaip teisių perdavimo reikalavimai, maksimalus suteiktų pasirinkimo sandorių terminas bei atsiskaitymo metodas (pvz., ar pinigais, ar nuosavybe). Ūkio subjektas gali sujungti šią informaciją, kai jo sudaryti akcijomis išreikštų mokėjimų susitarimai yra panašių rūšių, išskyrus atvejį, jeigu atskirai atskleisti kiekvieną susitarimą būtina 44 paragrafe keliamam reikalavimui įgyvendinti.

b) akcijų pasirinkimo sandorių kiekį ir svertines vidutines pasirinkimo sandorių panaudojimo kainas kiekvienos toliau pateiktų pasirinkimo sandorių grupės atžvilgiu:

i) laikotarpio pradžioje nepadengtų;

ii) suteiktų per laikotarpį;

iii) atimtų per laikotarpį;

iv) panaudotų per laikotarpį;

v) pasibaigusių per laikotarpį;

vi) nepadengtų laikotarpio pabaigoje;

ir

vii) panaudojamų laikotarpio pabaigoje.

▼M6

c) akcijų pasirinkimo sandorių, panaudotų per laikotarpį, svertinę vidutinę kainą, buvusią jų panaudojimo datą. Jeigu per laikotarpį pasirinkimo sandoriai buvo naudojami nuolat, ūkio subjektas gali pateikti ataskaitinio laikotarpio vidutinę svertinę akcijų kainą.

d) laikotarpio pabaigoje esančių nepadengtų akcijų pasirinkimo sandorių kainų spektrą ir likusio sutartinio galiojimo laiko svertinį vidurkį. Jeigu pasinaudojimo kainų spektras platus, esantys nepadengti 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 finansinės atskaitomybės 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 mokestį gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę įvertina netiesiogiai, o remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąja verte (tam, kad patenkintų 46 paragrafe išdėstytą 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 nurodant:

i) taikomą pasirinkimo sandorio įkainojimo modelį bei tam modeliui reikalingus duomenis, įskaitant vidutinę svertinę akcijų kainą, pasirinkimo sandorio panaudojimo kainą, laukiamą kainos kintamumą, pasirinkimo sandorio galiojimo trukmę, laukiamus dividendus, nerizikingą palūkanų normą ir kitus šiam modeliui reikalingus duomenis, taip pat ir taikytą metodą bei padarytas prielaidas tam, kad būtų galima nustatyti laukiamo išankstinio panaudojimo poveikį;

ii) tai, kaip buvo nustatomas tikėtinas kintamumas, įskaitant laukiamo kintamumo, paremto kintamumu praeityje, paaiškinimą;

ir

iii) tai, ar (ir kaip) kitos suteikto pasirinkimo sandorio savybės, pvz., rinkos sąlygos, buvo įtrauktos į tikrosios vertės nustatymą.

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) tai, ar laukiami dividendai buvo įtraukti į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta);

ir

iii) tai, ar kitos suteiktų nuosavybės priemonių savybės buvo įtrauktos į tikrosios vertės nustatymą (ir kaip tai buvo padaryta).

c) susitarimų, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie buvo per laikotarpį pakeisti, atžvilgiu:

i) šių pakeitimų paaiškinimą;

ii) tikrosios vertės padidėjimą (kaip minėtų pakeitimų rezultatą);

ir

iii) informaciją apie tai, kaip buvo vertinamas tikrosios vertės padidėjimas; ši informacija turi būti pateikiama kartu su a) ir b) punktuose reikalaujama informacija, kur tai tinkama.

48 Jeigu ūkio subjektas tiesiogiai įvertino gautų per laikotarpį 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 paragrafe nurodytas prielaidas, jis turi atskleisti šį faktą ir pateikti paaiškinimą, kodėl prielaidos buvo atmestos.

50 **Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, padedančią finansinės atskaitomybės vartotojams suprasti sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, poveikį ūkio subjekto pelnui ar nuostoliui per laikotarpį ir jo finansinei būklei.**

51 Ūkio subjektas tam, kad įgyvendintų 50 paragrafe minimą reikalavimą, turi pateikti bent tokią žemiau nurodytą informaciją:

▼M6

a) bendras sąnaudas per laikotarpį, atsirandančias dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir pagal kuriuos gautos prekės ir paslaugos nebuvo pripažintos turtu ir dėl to iš karto pripažintos sąnaudomis (atskirai pateikiant bendrų sąnaudų dalį, atsirandančią dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti nuosavybės vertybiniais popieriais);

b) įsipareigojimų, atsirandančių dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis:

i) bendrą balansinę vertę laikotarpio pabaigoje;

ir

ii) įsipareigojimų, dėl kurių kitos sandorio šalies teisė į pinigus ar kitą turtą (pvz., perduotos teisės į akcijų vertės padidėjimą) perduodama iki laikotarpio pabaigos, bendrą vidinę vertę laikotarpio pabaigoje.

52 Jeigu informacija, turinti būti pateikta pagal šį TFAS, neatitinka 44, 46 ir 50 paragrafe aprašytų principų, ūkio subjektas turi pateikti papildomą informaciją, reikalingą šiems principams įgyvendinti.

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

53 Sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie turi būti padengti nuosavybės vertybiniais popieriais, 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 perduotos šio TFAS įsigaliojimo datą.

54 Ūkio subjektas yra skatinamas, tačiau iš jo nereikalaujama, taikyti šį TFAS kitoms suteiktoms nuosavybės priemonėms, jeigu ūkio subjektas viešai atskleidžia šių priemonių tikrąją vertę, nustatytą vertinimo datą.

55 Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms šis TFAS yra taikomas, atžvilgiu ūkio subjektas turi iš naujo pateikti lyginamąją informaciją ir, kur taikoma, pakoreguoti anksčiausio atskaitomybėje pateikto laikotarpio nepaskirstyto 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 vis tiek turi atskleisti pagal 44 ir 45 paragrafus 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 paragrafus bet kokiems pakeitimams apskaityti.

58 TFAS įsigaliojimo datą egzistavusiems įsipareigojimams, prisiimtiems dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, ūkio subjektas turi taikyti TFAS retrospektyviai. Šių įsipareigojimų atveju ūkio subjektas turi pakoreguoti lyginamąją informaciją, įskaitant anksčiausio pateikto laikotarpio, kurio lyginamoji informacija buvo pataisyta, nepaskirstyto pelno pradinės sumos koregavimą (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 sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, pavyzdžiui, įsipareigojimams, padengiamiems per laikotarpį, kurio lyginamoji informacija yra pateikta.

ĮSIGALIOJIMO DATA

60 Šį TFAS ūkio subjektas turi taikyti metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Standarto taikymas. Jeigu ūkio subjektas taiko šį TFAS laikotarpiui, prasidedančiam iki 2005 m. sausio 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

▼M6

PRIEDĖLIS A

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedėlis yra neatskiriama TFAS dalis.

Sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris turi būti padengtas grynais pinigais	Sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir per kurį ūkio subjektas įsigyja prekes ar paslaugas, patirdamas įsipareigojimą perleisti pinigus ar kitą turtą prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, pagrįstas ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina (ar verte).
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, parodanti likutinę ūkio subjekto turto dalį, liekančią po visų jo įsipareigojimų įvykdymoSistema apibrėžia įsipareigojimą kaip ūkinio subjekto dabartinį įsipareigojimą, atsirandantį dėl praeities įvykių, kurio apmokėjimą nulems ūkinio subjekto išteklių, teikiančių ekonominę naudą, judėjimas iš ūkinio subjekto (t.y. pinigų arba kito turto judėjimas iš įmonės)..
Suteikta nuosavybės priemonė	Pagal akcijomis išreikšto apmokėjimo susitarimą, ūkio subjekto suteikta kitai sandorio šaliai teisė (sąlyginė ar besąlyginė) gauti ūkio subjekto nuosavybės priemonę.
Sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris turi būti padengtas nuosavybės vertybiniais popieriais	Sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir per kurį ūkio subjektas gauna prekes ar paslaugas kaip mokestį už ūkio subjekto nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius).
Tikroji vertė	Suma, už kurią gali būti pasikeista turtu ar padengtas įsipareigojimas arba pasikeista suteikta nuosavybės priemone tarp nusimanančių, ketinančių dalyvauti tam tikrame sandoryje ir nesusijusių šalių.
Suteikimo data	Data, kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis (įskaitant darbuotoją) sudaro susitarimą, pagal kurį apmokėjimo pagrindas yra išreikštas akcijomis, ir kai ūkio subjektas ir kita sandorio šalis susitaria dėl abiems priimtinų sąlygų ir terminų. Suteikimo dieną ūkio subjektas suteikia kitai sandorio šaliai teisę į pinigus, kitą turtą arba į ūkio subjekto nuosavybės priemones, jeigu tenkinamos apibrėžtos teisių perdavimo sąlygos (jei tokios yra). Kada tokį susitarimą reikia patvirtinti (pavyzdžiui, akcininkams), suteikimo data yra tokia data, kai gaunamas patvirtinimas.
Vidinė vertė	Skirtumas tarp akcijų, į kurių pasirašymą kita sandorio šalis turi teisę (sąlyginę ar besąlyginę) 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 sandoris, kurio panaudojimo kaina — 15 PVŠiame priede sumos yra pateikiamos „piniginiais vienetais” (PV)., turi 5 PV vidinę vertę akcijos, kurios tikroji vertė — 20 PV, atveju.

▼M6

Rinkos sąlyga	Sąlyga, nuo kurios priklauso pasinaudojimo nuosavybės priemone kaina, teisių į šią nuosavybės priemonę perdavimas arba pasinaudojimas jomis, ir kuri yra susijusi su ūkio subjekto nuosavybės priemonės rinkos kaina; tokia sąlyga yra, pvz., nustatytos akcijų kainos arba nustatytos sumos akcijų pasirinkimo sandorio vidinei vertei gavimas, taip pat konkretaus tikslo, paremto ūkio subjekto nuosavybės priemonių rinkos kaina, susijusia su kitų ūkio subjektų nuosavybės priemonių rinkos kainų indeksu, pasiekimas.
Vertinimo data	Data, kai šio TFAS tikslais vertinama suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė. Sandorių su darbuotojais ir kitais asmenimis, teikiančiais panašias paslaugas, atveju vertinimo data yra suteikimo data. Sandorių ne su darbuotojais (ir kitais, teikiančiais panašias sąlygas), o su kitomis šalimis atveju vertinimo data yra data, kai ūkio subjektas gauna prekes arba kita sandorio šalis suteikia paslaugas.
Atnaujinimo savybė	Savybė, automatiškai suteikianti papildomų akcijų pasirinkimo sandorių, kai tik pasirinkimo sandorių turėtojas pasinaudoja anksčiau suteiktais pasirinkimo sandoriais, naudodamas ūkio subjekto akcijas (o ne grynus pinigus) tam, kad būtų tenkinama pasinaudojimo kaina.
Atnaujinimo pasirinkimo sandoris	Naujas akcijų pasirinkimo sandoris, suteikiamas tada, kai akcija naudojama ankstesnio akcijos pasirinkimo sandorio panaudojimo kainai patenkinti.
Susitarimas, pagal kurį apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis	Susitarimas tarp ūkio subjekto ir kitos šalies (įskaitant ir darbuotojus) sudaryti sandorį, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuris kitai šaliai suteikia teisę gauti pinigų ar kitokio ūkio subjekto turto už sumas, pagrįstas ūkio subjekto akcijų arba kitų nuosavybės priemonių kaina, arba gauti ūkio subjekto nuosavybės priemonių, jeigu tenkinamos teisių perdavimo sąlygos (jei tokios yra).
Sandoris, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis	Sandoris, pagal kurį ūkio subjektas gauna prekes ar paslaugas, kaip mokėjimą už ūkio subjekto nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ir akcijų pasirinkimo sandorius), arba įsigyja prekių ar paslaugų, prisiimdamas įsipareigojimus prekių ar paslaugų tiekėjui, už sumas, pagrįstas ūkio subjekto akcijų ar kitų nuosavybės priemonių kaina.
Akcijų pasirinkimo sandoris	Sutartis, jos turėtojui suteikianti teisę (bet ne įsipareigojimą) įsigyti ūkio subjekto akcijų už fiksuotą ar iš anksto nustatytą sumą per apibrėžtą laikotarpį.
Perduoti teisę	Įgyti teisę. Pagal akcijomis išreikšto mokėjimo susitarimą kitos sandorio šalies teisė gauti pinigus, kitą turtą arba ūkio subjekto nuosavybės priemones perduodama įvykdžius nustatytas teisių perdavimo sąlygas.
Teisių perdavimo sąlygos	Sąlygos, kurias kita sandorio šalis turi įvykdyti, kad teisėtai gautų pinigus, kitą turtą arba ūkio subjekto nuosavybės priemones, remiantis susitarimu, pagal kurį apmokėjimo pagrindas yra išreikštas akcijomis. Teisių perdavimo sąlygos apima paslaugų teikimo sąlygas, pagal kurias reikalaujama, kad kita šalis teiktų paslaugas numatytą paslaugų laikotarpį; taip pat veiklos rezultatų sąlygas, pagal kurias reikalaujama, kad būtų pasiekti konkretūs veiklos rezultatai (pvz., numatytas ūkio subjekto pelno per laikotarpį padidėjimas).
Teisių perdavimo laikotarpis	Laikotarpis, per kurį turi būti patenkinamos visos susitarimo, pagal kurį apmokėjimo pagrindas yra išreikštas akcijomis, numatytos teisių perdavimo sąlygos.

▼M6

PRIEDĖLIS B

Patarimai dėl taikymo

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

Suteiktų nuosavybės priemonių tikrosios vertės vertinimas

B1 Šio priedėlio B2-B41 paragrafuose aiškinamas suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės vertinimas, akcentuojant konkrečias sąlygas kaip bendrus darbuotojams suteiktų akcijų ar akcijų pasirinkimo sandorių bruožus. Todėl šis priedėlis nėra labai išsamus. Be to, kadangi vertinimo dalykai, aptariami žemiau, sutelkia dėmesį į darbuotojams suteikiamas akcijas bei akcijų pasirinkimo sandorius, daroma prielaida, kad suteiktų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikroji vertė vertinama jų suteikimo datą. Tačiau dauguma žemiau aptariamų vertinimo dalykų (pvz., laukiamo kintamumo nustatymas) taip pat taikomi kitoms šalims, o ne darbuotojams, suteikiamų akcijų ir akcijų pasirinkimo sandorių tikrosios vertės įvertinimo tą datą, kai ūkio subjektas gauna prekes ar kai sandorio šalis suteikia paslaugas, kontekste.

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 perdavimo sąlygas, neįtraukiamas į tikrosios vertės vertinimą pagal 19–21 paragrafus).

B3 Pavyzdžiui, jeigu darbuotojui nesuteikta teisė gauti dividendus per teisių perdavimo laikotarpį, į šį faktorių turi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų akcijų tikrąją vertę. Panašiai, jeigu akcijų perleidimas yra apribotas po teisių perdavimo, į šį faktorių 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 perdavimo 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 perdavimo laikotarpiu, neturi būti atsižvelgiama vertinant suteiktų akcijų tikrąją vertę suteikimo datą, nes tokie apribojimai kyla dėl teisių perdavimo sąlygų, apskaitomų pagal 19–21 paragrafus.

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, minėtųjų suteiktų pasirinkimo sandorių tikroji vertė turi būti nustatoma taikant pasirinkimo sandorio įkainojimo modelį.

B5 Ūkio subjektas turi atsižvelgti į faktorius, į kuriuos atsižvelgtų nusimanantys, ketinantys pirkti rinkos dalyviai pasirinkdami pasirinkimo sandorio įkainojimo modelį. Pavyzdžiui, dauguma darbuotojų pasirinkimo sandorių turi ilgą galiojimo laiką, jais dažniausiai yra pasinaudojama per laikotarpį tarp perdavimo datos ir pasirinkimo sandorio galiojimo laiko pabaigos datos; jais dažnai pasinaudojama iš anksto. Į šiuos faktorius turi būti atsižvelgiama vertinant 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 modelio įvesties duomenys galėtų keistis pasirinkimo sandorio gyvavimo metu. Tačiau prieš tai minėti faktoriai gali būti netaikomi pasirinkimo sandoriams, kurių sutartinis galiojimo laikas yra santykinai trumpas, arba pasirinkimo sandoriams, kuriais bus pasinaudojama per trumpą laiką po teisių perdavimo datos. Tokiais atvejais Black-Scholes-Merton formulė gali padėti nustatyti vertę, kuri iš esmės yra tokia pat, kaip ir lankstesnis pasirinkimo sandorio įkainojimo modelis.

B6 Visi pasirinkimo sandorių įkainojimo modeliai atsižvelgia bent į tokius žemiau pateikiamus faktorius:

a) pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kainą;

b) pasirinkimo sandorio galiojimo laiką;

c) dabartinę esamų akcijų kainą;

d) laukiamą akcijų kainos kintamumą;

▼M6

e) laukiamus akcijų dividendus (jei tinkama);

ir

f) nerizikingą palūkanų normą pasirinkimo sandorio galiojimo trukmei.

B7 Į kitus faktorius, kuriuos nusimanantys, ketinantys pirkti rinkos dalyviai apsvarsto nustatydami kainą, taip pat turi būti atsižvelgiama (išskyrus teisių perdavimo sąlygas bei atnaujinimo savybes, neįtraukiamas į tikrosios vertės vertinimą pagal 19–22 paragrafus).

B8 Pavyzdžiui, darbuotojui suteiktas akcijų pasirinkimo sandoris paprastai negali būti panaudojamas per numatytus laikotarpius (pvz., per teisių perdavimo laikotarpį arba laikotarpius, numatytus vertybinių popierių taisyklėse). Į šiuos faktorius turi būti atsižvelgiama, jei pasirinkimo sandoriui taikomas pasirinkimo sandorio įkainojimo modelis leistų šiuo sandoriu pasinaudoti bet kuriuo jo galiojimo laiko metu. Tačiau, jei ūkio subjektas naudoja pasirinkimo sandorių įkainojimo modelį, pagal kurį galimi panaudoti pasirinkimo sandoriai įvertinami tik jų galiojimo laiko pabaigoje, tuomet nereikalaujama daryti jokių koregavimų dėl to, kad pasirinkimo sandorio negalima panaudoti jo teisių perdavimo laikotarpiu (arba bet kokiu kitu laikotarpiu per pasirinkimo sandorio galiojimo laiką), nes toks modelis 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 perduota, iki darbo šiam ūkio subjektui pabaigos. Į laukiamą poveikį dėl išankstinio panaudojimo turi būti atsižvelgiama taip, kaip numatyta B16-B21 paragrafuose.

B10 Veiksniai, į kuriuos nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai neatsižvelgia nustatydami akcijų pasirinkimo sandorio (ar nuosavybės priemonės) kainą, neturi būti svarstomi vertinant suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių (ar nuosavybės priemonių) tikrąją vertę. Pavyzdžiui, darbuotojams suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių veiksniai, darantys įtaką pasirinkimo sandorio vertei tik atskiro darbuotojo požiūriu, yra netinkami įvertinant kainą, kurią nustatytų nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai.

Pasirinkimo sandorio įkainojimo modelio 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, kuomet 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 pasveriant kiekvieną sumą ir susijusią tikimybę, kad tokia suma pasirodys.

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 labiau rizikingos veiklos, tuomet nepastovūs 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 arba turėti mažai, 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 to, ar tikėtina, 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 poziciją. Be to, iš darbuotojų, nutraukiančių darbą

▼M6

šiam ūkio subjektui, dažniausiai reikalaujama pasinaudoti perduotais pasirinkimo sandoriais per trumpą laiko tarpą, 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 diversifikavimo stoka.

B17 Priemonės, kurių pagalba yra atsižvelgiama į laukiamo išankstinio pasinaudojimo poveikį, priklauso nuo taikomo pasirinkimo sandorio įkainojimo modelio. 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 įkainojimo modelio įvesties duomenų (pvz., Black-Scholes-Merton formulė). Kitu atveju laukiamas išankstinis pasinaudojimas galėtų būti įtraukiamas į dvinarį ar panašų pasirinkimo sandorio įkainojimo modelį, naudojant kaip vieną iš įvesties duomenų sutartinį pasirinkimo sandorio galiojimo laiką.

B18 Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti, vertinant išankstinį pasinaudojimą, apima:

a) teisių perdavimo laikotarpio trukmę, nes paprastai akcijų pasirinkimo sandoriu negalima pasinaudoti iki teisių perdavimo laikotarpio pabaigos. Taigi, nustatant laukiamo išankstinio pasinaudojimo vertinimo reikšmę, remiamasi prielaida, kad teisė į pasirinkimo sandorius bus perduota. Teisių perdavimo sąlygų reikšmė yra aptariama 19–21 paragrafuose.

b) vidutinę laiko trukmę, per kurią panašūs pasirinkimo sandoriai praeityje išliko nepadengti.

c) dabartinių akcijų kainą. Patirtis gali rodyti, kad darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais tada, kai akcijų kaina pasiekia konkretų lygį, viršijantį pasinaudojimo sandoriu kainą.

d) darbuotojų lygį organizacijoje. Pavyzdžiui, patirtis gali parodyti, kad aukštesnio lygio darbuotojai stengiasi pasinaudoti pasirinkimo sandoriais vėliau, negu žemesnio lygio darbuotojai (tai aptariama B21 paragrafe).

e) laukiamą esamų akcijų kintamumą. Vidutiniškai darbuotojai stengiasi anksčiau pasinaudoti dažnai kintamų, negu retai kintamų, akcijų pasirinkimo sandoriais.

B19 Kaip pažymima B17 paragrafe, į išankstinio pasinaudojimo poveikį galėtų būti atsižvelgiama panaudojant pasirinkimo sandorio įkainojimo modelio 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; trukmei ilgėjant, vertė didėja vis lėčiau. Pavyzdžiui, jei visos kitos prielaidos yra lygiavertės, tuomet 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 modelius. Pavyzdžiui, ūkio subjekto, suteikiančio pasirinkimo sandorius bet kokio lygio darbuotojams, patirtis gali rodyti, kad aukščiausio lygio vykdantieji vadovai stengiasi ilgiau laikyti savo pasirinkimo sandorius, negu vidutinio lygio vadovai, o žemiausio lygio darbuotojai stengiasi 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 ir pasirinkimo sandorių) kiekį, gali šiais sandoriais pasinaudoti vėliau už darbuotojus, kuriems tokios sąlygos neiškeltos. Esant tokioms situacijoms, suskirstant pasirinkimo sandorius pagal juos gavusiųjų darbuotojų su santykinai vienodu elgesiu grupes, galima tiksliau įvertinti visų suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę.

▼M6

Laukiamas kintamumas

B22 Laukiamas kintamumas - įvertinta suma, kurios ribose, kaip tikimasi, kaina svyruos per laikotarpį. Kintamumo matas, naudojamas pasirinkimo sandorių įkainojimo modeliuose, yra nuolat sudedamos akcijų grąžos normos per laikotarpį metinis standartinis nukrypimas. Kintamumas paprastai išreiškiamas metiniais terminais, palyginamais neatsižvelgiant į laikotarpius, naudojamus apskaičiavimams, pvz., savaitiniais ar mėnesiniais kainos stebėjimais.

B23 Akcijų grąžos norma per laikotarpį, galinti būti teigiama ar neigiama, 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, apima:

a) numanomą ūkio subjekto akcijoms prekyboje esančių akcijų pasirinkimo sandorių arba kitų ūkio subjekto priemonių, turinčių pasirinkimo sandorių savybių (pvz., konvertuojama skola), jeigu tokių yra, kintamumą.

b) akcijų kainos kintamumą 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 trukmę. Ūkio subjektui, kurio vertybiniais popieriais neseniai pradėta prekiauti reguliuojamose rinkose, būdingas didesnis kintamumas praeities atžvilgiu, palyginus 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 tendenciją sugrįžti į savo vidurkį, t.y. savo ilgalaikį vidutinį lygį, bei kitus faktorius, 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 neatsižvelgta.

e) tinkamus ir reguliarius kainų stebėjimo intervalus. 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 paragrafe, 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 šešiais metais, per kuriuos tų ūkio subjektų akcijomis buvo viešai prekiaujama.

▼M6

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 faktoriai, 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. Tuomet, 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 kitokią savo akcijų vertinimo metodiką, jis galėtų išvesti tą vertinimo metodiką 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.

B32 Pavyzdžiui, jeigu darbuotojams suteikiami pasirinkimo sandoriai ir teisė į esamų akcijų dividendus ar jų ekvivalentus (kurie gali būti apmokami pinigais arba taikomi pasinaudojimo kainos sumažinimui) tarp suteikimo datos ir pasinaudojimo datos, tuomet 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 perdavimo laikotarpį.

B34 Priešingu atveju, jeigu darbuotojai neturi teisės į dividendus ar dividendų ekvivalentus per teisių perdavimo laikotarpį (ar, pasirinkimo sandorių atveju, prieš pasinaudojimą jais), suteikimo dieną, vertinant teises į akcijas ar pasirinkimo sandorius, reikia atsižvelgti į laukiamus dividendus. Galima teigti, kad, kai vertinama suteikto pasirinkimo sandorio tikroji vertė, taikant pasirinkimo sandorių įkainojimo modelį, turėtų būti atsižvelgiama į laukiamus dividendus. Kai vertinama suteiktų akcijų tikroji vertė, šio įvertinimo reikšmė turi būti sumažinama dividendų, kurių išmokėjimo tikimasi teisių perdavimo laikotarpiu, dabartine verte.

B35 Pasirinkimo sandorio įkainojimo modeliams paprastai reikalingas laukiamų dividendų pelningumas. Tačiau modeliai 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 pasinaudojimo pasirinkimo sandoriu kaina, vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų numatomas pelningumas dabartiniu metu, kai likęs laikotarpis lygus laukiamam vertinamo pasirinkimo sandorio laiko-

▼M6

tarpiui (remiantis likusia pasirinkimo sandorio sutartine gyvavimo trukme ir atsižvelgiant į laukiamo išankstinio pasinaudojimo poveikį). Jeigu nėra tokių vyriausybės išleistų obligacijų arba aplinkybės rodo, kad numanoma vyriausybės išleistų nulinio kupono obligacijų 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 šiais akcijų pasirinkimo sandoriais pasinaudojama, pardavėjas pasirinkimo sandorio turėtojui pateikia akcijas. Tos akcijos įsigyjamos iš esančių akcininkų. Dėl to pasinaudojimas akcijų, kuriomis prekiaujama, pasirinkimo sandoriais neturi mažinančio poveikio.

B39 Ir priešingai, jeigu akcijų pasirinkimo sandorius parduoda pats ūkio subjektas, kai šiais akcijų pasirinkimo sandoriais yra pasinaudojama, yra išleidžiamos naujos akcijos (išleidžiamos faktiškai arba teoriškai, jeigu akcijos anksčiau buvo supirktos ir laikomos iždе). Darant prielaidą, kad akcijos bus išleistos pasinaudojimo kaina, o ne dabartine rinkos kaina pasinaudojimo datą, šis faktinis ar potencialus mažinantis poveikis („atskiedimas”) gali sumažinti akcijos kainą tiek, kad pasirinkimo sandorio turėtojas, pasinaudojęs pasirinkimo sandoriu, neuždirbs tokio didelio pelno, kokį galėtų uždirbti pasinaudojęs kitu panašiu prekiaujamu pasirinkimo sandoriu, neturinčio mažinančio poveikio akcijos kainai.

B40 Ar tai turi reikšmingą poveikį suteiktų akcijų pasirinkimo sandorių tikrajai vertei, nulemia įvairūs veiksniai, pvz., naujų akcijų, būsiančių išleistų pasinaudojimui pasirinkimo sandoriais padengti, skaičius, palyginus 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 pasinaudojimo suteiktų akcijų pasirinkimo sandoriais mažinantis poveikis gali turėti įtakos įvertintai tų sandorių tikrajai vertei suteikimo datą. Pasirinkimo sandorių įkainojimo modeliai gali būti pritaikyti taip, kad būtų atsižvelgiama į potencialiai mažinantį poveikį.

Susitarimų, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kurie bus padengti nuosavybės vertybiniais popieriais, pakeitimai

B42 Pagal 27 paragrafą 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 neperduodamos dėl neįvykdytų suteikimo datą nustatytų teisių perdavimo sąlygų (kitų nei rinkos sąlygos). Be to, ūkio subjektas turi pripažinti pakeitimų poveikį, kuris padidina susitarimų, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, bendrą tikrąją vertę arba yra kitaip naudingas darbuotojui.

B43 Tam, kad būtų įvykdyti 27 paragrafo reikalavimai:

a) jeigu pakeitimai padidina suteiktų nuosavybės priemonių, įvertintų iš karto prieš pakeitimus ir po jų, tikrąją vertę (pvz., sumažinant pasinaudojimo kainą) – ūkio subjektas turi įtraukti padidintą suteiktą tikrąją vertę į sumos, pripažintos už gautas paslaugas, laikomas mokėjimais už suteiktas nuosavybės priemones, vertinimą. 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 perdavimo laikotarpiu, tuomet suteikta padidinta tikroji vertė įtraukiama į sumos, pripažintos už gautas paslaugas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki pakeistos nuosavybės priemonės perdavimo datos, vertinimą papildomai greta sumos, pagrįstos suteikimo datos pradinių nuosavybės priemonių tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių perdavimo laikotarpio likusią dalį. Jeigu pakeitimai įsigalioja po teisių perdavimo datos, suteikta padidinta tikroji vertė pripažįstama iš karto arba per teisių perdavimo laikotarpį, jei iš darbuotojo yra reikalaujama užbaigti papildomą tarnavimo laikotarpį prieš tai, kai jis įgauna besąlygišką teisę į šias modifikuotas nuosavybės priemones.

b) taip pat, jeigu pakeitimas padidina suteiktų nuosavybės priemonių skaičių, ūkio subjektas turi įtraukti sumos, pripažintos už gautas paslaugas, laikomas atlygiu už suteiktas nuosavybės priemones, verti-

▼M6

nimą į papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, nustatytą pakeitimo datą, atitinkamai aukščiau pateiktiems a) punkto reikalavimams. Pavyzdžiui, jeigu pakeitimas įvyksta teisių perdavimo laikotarpiu, tuomet papildomų suteiktų nuosavybės priemonių tikroji vertė yra įtraukiama į sumos, pripažintos už paslaugas, gautas per laikotarpį nuo pakeitimo datos iki datos, kada perduodamos teisės į papildomas nuosavybės priemones, vertinimą papildomai greta sumos, pagrįstos pradžioje suteiktų nuosavybės priemonių suteikimo datos tikrąja verte, pripažįstama per pradinio teisių perdavimo laikotarpio likusią dalį.

c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių perdavimo sąlygas darbuotojui naudingu būdu, pavyzdžiui, sutrumpindamas teisių perdavimo laikotarpį arba pakeisdamas ar panaikindamas su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai apskaitomi pagal a) punktą), jis, vykdydamas 19–21 paragrafų reikalavimus, turi atsižvelgti į pakeistas teisių perdavimo sąlygas.

B44 Be to, jeigu ūkio subjektas pakeičia savo suteikiamų nuosavybės priemonių sąlygas, sumažindamas bendrą susitarimo, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, tikrąją vertę, arba kitu darbuotojui nenaudingu būdu, jis vis tiek turi toliau apskaityti gautas paslaugas kaip atlygį už suteiktas nuosavybės priemones, tarsi toks sąlygų pakeitimas nebūtų įvykęs (išskyrus dalies ar visų suteiktų nuosavybės priemonių atšaukimą, apskaitomą pagal 28 paragrafą). Pavyzdžiui:

a) jeigu pakeitimas sumažina suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, įvertintą iškart prieš pakeitimą arba 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 pakeitimas sumažina darbuotojui suteiktų nuosavybės priemonių kiekį, toks sumažinimas turi būti apskaitomas kaip dalies suteiktų priemonių atšaukimas pagal 28 paragrafo reikalavimus.

c) jeigu ūkio subjektas pakeičia teisių perdavimo sąlygas darbuotojui nenaudingu būdu, pavyzdžiui, pailgindamas teisių perdavimo laikotarpį ar pakeisdamas/papildydamas su rezultatais susijusias sąlygas (išskyrus rinkos sąlygas, kurių pakeitimai apskaitomi pagal aukščiau pateiktą a) punktą), jis, vykdydamas 19–21 paragrafų reikalavimus, neturi atsižvelgti į pakeistas teisių perdavimo sąlygas.

▼**M6**

PRIEDĖLIS C

Kitų TFAS pataisos

Pataisymai, esantys šiame priede, turi būti taikomi metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. ar vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko šį Standartą ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos taip pat turi būti taikomos tam ankstesniajam laikotarpiui.

C1 12 TAS „*Pelno mokesčiai*" keičiamas taip, kaip nurodyta žemiau:

57 paragrafo nuoroda į 58-68 paragrafus keičiama nuoroda į 58-68C.

68A-68C paragrafai ir paantraštė įterpiami taip:

„**Dabartiniai ir atidėtieji mokesčiai, atsirandantys dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis**

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 arba kitomis ūkio subjekto nuosavybės priemonėmis. To leidžiamo mokesčio sumažinimo suma gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimo sąnaudų ir atsirasti vėlesniu apskaitiniu laikotarpiu. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose ūkio subjektas gali pripažinti sąnaudas, susijusias su darbuotojų paslaugų, gautų atsilyginant už jiems suteiktus akcijų pasirinkimo sandorius, suvartojimu pagal 2 TFAS „*Akcijomis išreikštas mokėjimas*"; 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 paragrafe ir 26 paragrafo b) punkte, atveju, skirtumu tarp gautų iki tos datos darbuotojų paslaugų (suma, kurią mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius ateityje) apmokestinimo bazės ir apskaitinės sumos, lygios nuliui, sumažinamas laikinasis skirtumas, dėl kurio atsiranda atidėtųjų mokesčių turtas. Jeigu laikotarpio pabaigoje suma, kuria mokesčių institucijos leis ateityje susimažinti mokesčius, nėra žinoma, ji turi būti įvertinta pagal laikotarpio pabaigoje žinomą informaciją. Pavyzdžiui, jeigu suma, kuria mokesčių institucijos leis sumažinti mokesčius būsimais laikotarpiais, priklauso nuo ūkio subjekto akcijos kainos ateities datą, tuomet laikinųjų skirtumų, kuriais bus leista susimažinti mokesčius, vertinimas turi būti grindžiamas laikotarpio pabaigos ūkio subjekto akcijos kaina.

68C. Kaip nurodyta 68A paragrafe, suma, kuria bus leista susimažinti mokesčius (arba pagal 68B paragrafą įvertintos būsimos sumos, kuriomis bus galima susimažinti mokestį) gali skirtis nuo susijusių kaupiamų atlyginimų sąnaudų. Standarto 58 paragrafe reikalaujama, kad einamieji ir atidėti mokesčiai būtų pripažįstami kaip pajamos arba sąnaudos ir įtraukiami į laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitą, išskyrus tuos atvejus, kai mokestis atsiranda dėl: a) sandorio ar įvykio, kuris tuo pačiu ar kitu laikotarpiu pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, arba b) verslo sujungimo įsigyjant. Jeigu mokesčio sumažinimo suma (arba įvertintos būsimų mokesčio sumažinimų sumos) viršija susijusių kaupiamų atlyginimų sąnaudų sumą, tai rodo, kad mokesčio sumažinimo suma yra susijusi ne tik su atlyginimų sąnaudomis, bet ir su nuosavybės straipsniu. Tokiu atveju susijusių einamųjų ar atidėtų mokesčių perviršis turi būti tiesiogiai pripažįstamas nuosavybėje."

C2 16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*" 6 paragrafe, 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" 7 paragrafe ir 40 TAS „*Investicinis turtas*" 5 paragrafe sąnaudų apibrėžimas keičiamas taip:

„***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 TFAS „Akcijomis išreikštas mokėjimas".***"

C3 19 TAS „*Išmokos darbuotojams*" keičiamas taip, kaip nurodyta toliau.

Įvadas

2 paragrafas taisomas taip:

„2. Šiame Standarte apibrėžtos keturios išmokų darbuotojams kategorijos:

…

c) …;

ir

d) išeitinės išmokos."

▼**M6**

11 paragrafas panaikinamas.

Standartas

1 paragrafas taisomas taip:

„1. ***Šį Standartą darbdavys turi taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2 TFAS„Akcijomis išreikštas mokėjimas“.***“

3 paragrafas taisomas taip:

„3. Šis Standartas taikomas išmokoms darbuotojams, įskaitant išmokas, mokamas: …“

4 paragrafas taisomas taip:

„4. Išmokų darbuotojams rūšys:

…

c) …;

ir

d) išeitinės išmokos.

Kadangi a)-d) punktuose nurodytai kiekvienai kategorijai būdingos skirtingos savybės, …“

7 paragrafe:

— sąvokos *kompensacija nuosavybės vertybiniais popieriais* ir *kompensacijų nuosavybės vertybiniais popieriais planai* yra panaikinamos.

— sąvokose *trumpalaikės darbuotojų išmokos; išmokos, mokamos pasibaigus tarnavimo laikui* ir *kitos ilgalaikės darbuotojų išmokos* esančios nuorodos į *kompensaciją nuosavybės vertybiniais popieriais* yra panaikinamos.

22 paragrafo paskutinis sakinys yra panaikinamas.

144–152 paragrafai yra panaikinami.

C4 32 TAS „*Finansinės priemonės:atskleidimas ir pateikimas*“ įterpiamas 4 paragrafo f) punktas:

„f) ***finansinės priemonės, sutartys ir įsipareigojimai, susiję(-usios) su sandoriais, kurių apmokėjimas išreikštas akcijomis ir kuriems taikomas 2 TFAS„Akcijomis išreikštas mokėjimas“, išskyrus***

i) ***sutartis, kurioms šis Standartas yra taikomas, kurioms tinka šio Standarto 8-10 paragrafų nuostatos,***

ii) ***šio Standarto 33 ir 34 paragrafus, 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, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis.***“

C5 33 TAS „*Pelnas vienai akcijai*“ keičiamas taip, kaip nurodyta žemiau.

47A paragrafas įterpiamas taip:

„47A. Akcijų pasirinkimo sandorių ir kitų susitarimų, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis ir kuriems taikomas 2 TFAS „*Akcijomis išreikštas mokėjimas*“, atžvilgiu 46 paragrafe minima išleidimo kaina ir 47 paragrafe minima pasinaudojimo kaina turi apimti bet kokių prekių ar paslaugų, turinčių būti ateityje suteiktų ūkio subjektui pagal akcijų pasirinkimo sandorį arba kitą susitarimą, kurio apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, tikrąją vertę.“

C6 38 TAS „*Nematerialusis turtas*“ pašalinamas 26 paragrafas.

C7 39 TAS „*Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*“ įterpiamas 2 paragrafo f) punktas:

„j) ***finansinės priemonės, sutartys ir įsipareigojimai, susiję(-usios) su sandoriais, kurių apmokėjimas išreikštas akcijomis ir kuriems taikomas 2 TFAS„Akcijomis išreikštas mokėjimas“, išskyrus sutartis, kurioms yra taikomas šis Standartas ir kurios atitinka šio Standarto 5-7 paragrafų nuostatas.***“

C8 1 TFAS „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmąjį kartą*“ keičiamas taip, kaip nurodyta toliau.

12 paragrafe esančios nuorodos į paragrafus 13-25A keičiamos į 13-25C.

13 paragrafo f) ir g) punktai keičiami, o naujas h) punktas yra įterpiamas taip:

„f) dukterinių, asocijuotų ir bendrų įmonių turtas ir įsipareigojimai (24-25 paragrafai);

g) anksčiau pripažintų finansinių priemonių (25A paragrafas) įvardijimas;

▼M6

ir

h) sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis (paragrafai 25B ir 25C).”

Nauji paragrafai 25B ir 25C įterpiami taip:

„25B Pirmą kartą taikantysis yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2 TFAS „*Akcijoms išreikštas mokėjimas*” nuosavybės priemonėms, suteiktoms 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau. Pirmą kartą taikantysis taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) jis taikyti 2 TFAS nuosavybės priemonėms, suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., kurių teisės buvo perduotos iki vėlesnės iš šių datų: a) perėjimo prie TFAS datos ir b) 2005 m. sausio 1 d. Tačiau, jeigu pirmą kartą taikantysis pasirenka nuosavybės priemonėms taikyti 2 TFAS, jis tai gali daryti tik tada, jeigu viešai atskleidė tų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, kuri buvo nustatyta vertinimo datą, kaip apibrėžta 2 TFAS. Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas 2 TFAS (pvz., nuosavybės priemonių, suteiktų 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau), atveju pirmą kartą taikantysis vis tiek turi atskleisti 2 TFAS 44 ir 45 paragrafuose reikalaujamą informaciją. Jeigu pirmą kartą taikantysis pakeičia suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms 2 TFAS nebuvo taikomas, sąlygas, iš jo nereikalaujama taikyti 2 TFAS 26-29 reikalavimų, jei toks pakeitimas buvo atliktas iki vėlesnės iš šių datų: a) perėjimo prie TFAS ir b) 2005 m. sausio 1 d.

25C Pirmą kartą taikantysis yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2 TFAS įsipareigojimams, atsiradusiems dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, padengtų iki perėjimo prie TFAS datos. Pirmą kartą taikantysis taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2 TFAS įsipareigojimams, padengtiems iki 2005 m. sausio 1 d. Įsipareigojimų, kuriems taikomas 2 TFAS, atveju iš pirmą kartą taikančiojo TFAS nereikalaujama atnaujinti lyginamosios informacijos, jeigu ta informacija susijusi su ankstesniu laikotarpiu ar data, buvusia prieš 2002 m. lapkričio 7 d.”

▼M10

6 TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – nurodyti, kaip *mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas* turėtų būti pateikiamas finansinėje atskaitomybėje.

2. Konkrečiai šiame TFAS reikalaujama:

   a) nežymių *tyrimo ir vertinimo išlaidų* esamos apskaitos praktikos pagerinimų;

   b) kad ūkio subjektai, kurie pripažįsta *tiriamą ir vertinamą turtą* tokio turto vertės sumažėjimą vertintų pagal šį TFAS, o bet kokį vertės sumažėjimą skaičiuotų pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas”;

   c) atskleisti informaciją, kuri nustato ir paaiškina ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje pateikiamas sumas, gautas atlikus mineralinių išteklių tyrimą ir vertinimą; tokios sumos finansinės atskaitomybės vartotojams padeda suprasti būsimųjų pinigų srautų, gautų iš bet kokio pripažinto tiriamo ir vertinamo turto kiekį, laiką ir tikrumą.

TAIKYMAS

3. Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS tyrimo ir vertinimo metu susidarančioms išlaidoms.

4. TFAS netaikomas kitų ūkio subjektų, dalyvaujančių mineralinių išteklių tyrime ir vertinime, apskaitos aspektams.

5. Ūkio subjektas neturi taikyti šio TFAS išlaidoms, kurios patiriamos:

   a) prieš mineralinių išteklių tyrimą ir vertinimą, pavyzdžiui, išlaidos, kurias ūkio subjektas patiria prieš gaudamas juridines teises tyrinėti specialią vietovę;

   b) po to, kai mineralinių išteklių gavybos techninis įvykdomumas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdūs.

TIRIAMO IR VERTINAMO TURTO PRIPAŽINIMAS

Laikina išlyga iš 8 TAS 11 ir 12 paragrafų

6. Ūkio subjektas, kuris pripažįsta tiriamą ir vertinama turtą, rengdamas savo apskaitos politiką turi taikyti 8 TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų pasikeitimas ir klaidos” 10 paragrafą.

▼M10

7. 8 TAS 11 ir 12 paragrafuose nustatyti griežti reikalavimai ir patarimai, pagal kuriuos valdžia turi nuspręsti formuoti atskirą apskaitos politiką straipsniui, kuriam nėra specialaus TFAS. Pagal toliau esančius 9 ir 10 paragrafus šis TFAS atleidžia ūkio subjektą nuo tų paragrafų taikymo apskaitos politikai dėl tiriamo ir vertinamo turto pripažinimo ir įvertinimo.

TIRIAMO IR VERTINAMO TURTO VERTINIMAS

Vertinimas pripažinimo metu

8. Tiriamas ir vertinamas turtas turi būti vertinamas savikaina.

Tiriamo ir vertinamo turto savikainos elementai

9. Ūkio subjektas turi nustatyti politiką, apibrėžiančią, kokios išlaidos pripažįstamos tiriamu ir vertinamu turtu, ir ją nuosekliai taikyti. Tai nustatydamas ūkio subjektas svarsto laipsnį, pagal kurį išlaidos gali būti siejamos su specifinių mineralinių išteklių paieška. Toliau pateikiami išlaidų, kurios gali būti įtrauktos į pradinį tiriamo ir vertinamo turto vertinimą, pavyzdžiai (sąrašas nėra baigtinis):

   a) tyrimo teisių įsigijimas;

   b) topografinės, geologinės, geocheminės ir geofizinės studijos;

   c) tiriamasis gręžimas;

   d) griovių kasimas;

   e) pavyzdžių ėmimas ir

   f) veikla, susijusi su mineralinių išteklių gavybos techninio įvykdomumo ir komercinio naudingumo vertinimu.

10. Išlaidos, susijusios su mineralinių išteklių plėtra, neturi būti pripažįstamos tyrimo ir vertinimo turtu. *Sistema* ir 38 TAS „Nematerialusis turtas" pateikia nuorodas dėl turto, atsirandančio dėl plėtros, pripažinimo.

11. Pagal 37 TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas" ūkio subjektas pripažįsta visus išvalymo ir atkūrimo įsipareigojimus, atsirandančius tam tikru laikotarpiu, kai įvykdomas mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas.

Vertinimas po pripažinimo

12. Atlikęs pripažinimą, tolesniam tiriamo ir vertinamo turto vertinimui ūkio subjektas turi taikyti arba savikainos modelį, arba perkainojimo modelį. Jei taikomas perkainojimo modelis (16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas" arba 38 TAS nurodytas modelis) jis turi būti suderinamas su turto klasifikacija (žr. 15 paragrafą).

Apskaitos politikos keitimai

13. **Ūkio subjektas gali keisti savo tyrimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, jei dėl to finansinė atskaitomybė taps tinkamesnė ekonominius sprendimus priimančių vartotojų poreikiams tenkinti, bet nebus mažiau patikima; arba taps patikimesnė ir ne mažiau tinkama tiems poreikiams tenkinti. Ūkio subjektas svarbą ir patikimumą turi vertinti pagal 8 TAS pateiktus kriterijus.**

14. Tyrimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politikos keitimui pateisinti ūkio subjektas turi įrodyti, kad dėl keitimų jo finansinė atskaitomybė geriau atitinka 8 TAS kriterijus, tačiau nebūtina atitikti visus kriterijus.

PATEIKIMAS

Tiriamo ir vertinamo turto klasifikacija

15. Ūkio subjektas tiriamą ir vertinamą turtą turi klasifikuoti kaip materialųjį arba nematerialųjį turtą, priklausomai nuo įgyto turto pobūdžio, ir klasifikaciją taikyti nuosekliai.

16. Kai kuris tiriamas 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. Tai, kad materialusis turtas naudojamas nematerialiojo turto plėtrai, materialusis turtas netampa nematerialiuoju turtu.

Tiriamo ir vertinamo turto perklasifikavimas

17. Turtas neturi būti klasifikuojamas kaip tiriamas ir vertinamas turtas, jei mineralinių išteklių gavybos techninis įvykdomumas ir komercinis naudingumas tampa akivaizdus. Prieš perklasifikavimą turi būti įvertintas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas ir pripažintas bet koks vertės sumažėjimo nuostolis.

▼M10

VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

Pripažinimas ir vertinimas

18. **Turi būti nustatytas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas, kai informacija ir aplinkybės rodo, kad tiriamo 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 TAS, išskyrus 21 paragrafe nurodytais atvejais.**

19. Šio TFAS 20 paragrafas, o ne 36 TAS 8–17 paragrafai, turėtų būti taikomas tik tiriamo ir vertinamo turto apskaitai, kai nustatomas tiriamas ir vertinamas turtas, kurio vertė gali būti sumažėjusi. 20 paragrafe nurodytas terminas „turtas" taip pat taikomas tiriamam ir vertinamam turtui arba grynuosius pinigus kuriančiam vienetui apibrėžti.

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, kuriuo ūkio subjektas turi teisę tyrinėti specifinėje vietovėje, pasibaigė arba greitai pasibaigs ir nesitikima, kad bus atnaujintas;

    b) biudžete nėra numatomos ir neplanuojamos reikšmingos išlaidos tolesniam mineralinių išteklių specifinėse vietose tyrimui ir vertinimui;

    c) atlikus mineralinių išteklių specifinėje vietovėje tyrimą ir vertinimą nebuvo atrasta komerciškai naudingo mineralinių išteklių kiekio, todėl ūkio subjektas nusprendė nutraukti tokią veiklą, vykdomą specifinėje vietovėje;

    d) turima pakankamai duomenų, rodančių, kad, nors plėtra specifinėje vietovėje tikriausiai bus tęsiama, mažai tikėtina, kad tyrimo ir vertinimo turto balansinė vertė bus visiškai padengta iš sėkmingos plėtros arba pardavimo.

    Bet kokiu tokiu atveju, arba panašiais atvejais, ūkio subjektas turi atlikti vertės sumažėjimo patikrinimą pagal 36 TAS. Bet koks vertės sumažėjimo nuostolis pagal 36 TAS pripažįstamas sąnaudomis.

Lygio, kuriam esant skaičiuojamas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimas, nustatymas

21. **Ūkio subjektas turi nustatyti apskaitos politiką dėl tiriamo ir vertinamo turto priskyrimo grynuosius pinigus kuriantiems vienetams arba tokių vienetų grupėms, kad būtų galima įvertinti tokio turto vertės sumažėjimą. Kiekvienas grynuosius pinigus kuriantis vienetas ar vienetų grupė, kuriai priskirtas tiriamas ir vertinamas turtas, neturi būti didesnis nei segmentas, pagrįstas ūkio subjekto pagrindiniu arba antriniu atskaitomybės formatu pagal 14 TAS „Segmento atskaitomybė".**

22. Ūkio subjekto nustatomas lygis, skirtas tiriamo ir vertinamo turto vertės sumažėjimui įvertinti, gali apimti vieną arba daugiau grynuosius pinigus kuriančių vienetų.

ATSKLEIDIMAS

23. **Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri parodo ir paaiškina sumas, pripažintas jo finansinėje atskaitomybėje, kurios susidaro vertinant ir tiriant mineralinius išteklius.**

24. Kad būtų tenkinami 23 paragrafo reikalavimai, ūkio subjektas turi atskleisti:

    a) savo tyrimo ir vertinimo išlaidų apskaitos politiką, įskaitant tiriamo ir vertinamo turto pripažinimą;

    b) turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų sumas bei pagrindinės ir investicinės veiklos pinigų srautus, susidarančius tiriant ir vertinant mineralinius išteklius.

25. Tiriamą ir vertinamą turtą ūkio subjektas apskaitoje turi registruoti kaip atskirą turto klasę ir atskleisti informaciją, reikalaujamą 16 TAS arba 38 TAS, atsižvelgiant į tai, kaip turtas yra klasifikuojamas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

26. **Ūkio subjektas turi taikyti šį TFAS metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko TFAS laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.**

▼**M10**

PEREINAMOSIOS NUOSTATOS

27. Jei neįmanoma taikyti tam tikro 18 paragrafo reikalavimo lyginamajai informacijai, susijusiai su metiniais laikotarpiais, prasidedančiais prieš 2006 m. sausio 1 d., ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą. 8 TAS paaiškinama sąvoka „nepraktiška".

A priedėlis

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedėlis yra neatskiriama šio TFAS dalis.

tiriamas ir vertinamas turtas	**Tyrimo ir vertinimo išlaidos** pripažintos turtu pagal ūkio subjekto apskaitos politiką
tyrimo ir vertinimo išlaidos	Ūkio subjekto išlaidos, patirtos dėl **mineralinių išteklių tyrimo ir vertinimo** prieš tai, kai akivaizdžiai matomas mineralinių išteklių gavybos techninis įvykdomumas ir komercinis naudingumas.
mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas	Mineralinių 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 įvykdomumo ir komercinio naudingumo nustatymas.

B priedėlis

Kitų TFAS pataisos

Šiame priedėlyje pateiktos pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkinis subjektas taiko šį TFAS ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

B1. 1 TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą", pridėta antraštė ir 36B pastraipa:

Reikalavimo atskleisti lyginamąją informaciją pagal 6 TFAS išlyga

36B Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti prieš 2006 m. sausio 1 d. ir pasirenka pradėti taikyti 6 TFAS „Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas", prieš 2006 m. sausio 1 d. pagal TFAS sudarytoje savo pirmoje finansinėje atskaitomybėje neturi atskleisti lyginamųjų laikotarpių informacijos, reikalaujamos 6 TFAS.

B2. 16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas" (persvarstytas 2003 m. ir pakeistas pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla"), 3 paragrafas pakeistas taip:

3) Šis Standartas netaikomas:

a) ilgalaikiam materialiajam turtui, klasifikuojamam kaip pardavimui laikomas turtas pagal 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla";

b) biologiniam turtui, susijusiam su žemės ūkio veikla (žr. 41 TAS „Žemės ūkis");

c) tiriamo ir vertinamo turto pripažinimui ir vertinimui (žr. 6 TFAS „Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas") arba

d) teisėms į mineralinius išteklius ir mineralinių išteklių (naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių) atsargas.

Tačiau šis standartas taikomas ilgalaikiam materialiajam turtui, naudojamam plėtoti ar eksploatuoti turtą, aprašytą b)–d) punktuose.

B3. 38 TAS „Nematerialusis turtas" (persvarstytas 2004 m.) 2 paragrafas pakeistas taip:

2) **Šis Standartas turi būti taikomas nematerialiojo turto apskaitai, išskyrus:**

a) nematerialųjį turtą, kuriam taikomas kitas standartas;

▼M10

b) *finansinį turtą, apibrėžtą 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas";*

c) *tiriamo ir vertinamo turto pripažinimą ir nustatymą (žr. 6 TFAS „Mineralinių išteklių tyrimas ir vertinimas") ir*

d) **mineralinių išteklių, naftos, gamtinių dujų ir panašių neatsikuriančių išteklių plėtros ir gavybos išlaidas.**

▼M5

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-7

Euro įvedimas

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuoroda: 21 TAS „Užsienio valiutų kursų pasikeitimo įtaka rezultatams".

Klausimas

1. 1999 m. sausio 1 d. pradėjus efektyviai veikti Europos valiutų sąjungai (EVS), euras taps visaverte valiuta, o euro ir nacionalinių valiutų konvertavimo kursas bus neatšaukiamai fiksuotas, t. y. nuo tos datos vėlesnių valiutos kurso skirtumų rizika eliminuojama.

2. Klausimas tas, kaip reikia taikyti 21 TAS, pereinant nuo nacionalinės Europos Sąjungos valstybių narių valiutos prie euro („perėjimas").

Konsensusas

3. 21 TAS reikalavimai, keliami sandoriams užsienio valiuta ir užsienyje veikiančių įmonių finansinei atskaitomybei, turi būti griežtai taikomi „perėjimui". Tas pats principas taikomas fiksuojant valiutos kursą, kai šalys stoja į Europos valiutų sąjungą vėlesniais etapais.

▼M5

4. Šiuo atveju tai reiškia, kad:

a) dėl sandorių atsirandantis piniginis turtas ir įsipareigojimai užsienio valiuta ir toliau turi būti perskaičiuojami į funkcinę valiutą laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursu. Visi atsirandantys valiutų keitimo skirtumai turi būti iš karto pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus tą atvejį, kai ūkio subjektas toliau taiko savo apskaitos politiką valiutų keitimo pelnui ir nuostoliams, susijusiems su apsidraudimais nuo prognozuojamo sandorio valiutos rizikos.

b) sukaupti valiutų keitimo skirtumai, susiję su užsienyje veikiančių įmonių finansinių ataskaitų perskaičiavimu, ir toliau turi būti pateikiami nuosavybėje, o pajamomis arba sąnaudomis pripažįstami tik užsienyje veikiančioje įmonėje turimos grynosios investicijos perleidimo metu.

▼B

c) valiutos keitimo skirtumai, susidarę dėl įsipareigojimų, išreikštų nacionaline valiuta, perskaičiavimo, neturi būti įtraukiami į susijusio turto apskaitinę vertę.

Konsensuso data: 1997 m. spalio mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja nuo 1998 m. birželio 1 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS reikalavimus.

▼M1

1 TFAS - TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ TAIKYMAS PIRMĄJĮ KARTĄ

▼M5

1 Tarptautinis finansinės atskaitomybės Standartas „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų taikymas pirmą kartą*" (1 TFAS) yra išdėstytas paragrafuose 1-47 ir Priedėliuose A-C. Visi paragrafai turi vienodą galią. Paragrafuose, išspausdintuose **paryškintu šriftu**, išdėstomi pagrindiniai principai. Priedėlyje A apibrėžtos sąvokos spausdinamos *kursyvu*, kai jos Standarte minimos pirmą kartą. Kitų sąvokų apibrėžimai pateikiami Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų Žodynėlyje. 1 TFAS turėtų būti skaitomas jo tikslo ir Išvadų pagrindo „*Tarptautinių finansinės atskaitomybės Standartų Įvado*" ir „*TASK Finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo Sistemos*" kontekste. 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*" pateikiamas pagrindas apskaitos politikai pasirinkti ir taikyti, kai nėra išsamių nurodymų šia tema.

▼M1

ĮVADAS

TFAS išleidimo priežastys

Įv.1. TFAS pakeičia NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą". Taryba parengė šį TFAS siekdama išspręsti šias problemas:

a) dėl tam tikrų NAK-8 reikalavimų vien tik retrospektyviai taikyti standartus patiriamos sąnaudos viršijo finansinės atskaitomybės vartotojų laukiamą naudą. Be to, nors NAK-8 ir nebuvo reikalaujama retrospektyviai juos taikyti tais atvejais, kai tai neįmanoma, nebuvo paaiškinta, ar pirmą kartą standartus taikanti įmonė tai turėtų laikyti didele ar maža retrospektyvinio taikymo „kliūtimi", ir nebuvo nurodyta, kaip elgtis tais atvejais, kai retrospektyviai standartus taikyti tikrai neįmanoma.

b) pagal NAK-8 gali būti reikalaujama, kad įmonė taikytų du skirtingus standarto variantus, jeigu naujasis variantas yra pateikiamas laikotarpiu, nuo pirmosios finansinės atskaitomybės, sudarytos pagal TAS, pateikimo iki naujojo varianto, draudžiančio retrospektyviai jį taikyti, priėmimo.

c) NAK-8 aiškiai nenurodoma, ar pirmą kartą standartus taikanti įmonė, retrospektyviai taikydama pripažinimo ir vertinimo sprendimus, turėtų taikyti neapdairumo principą.

d) kilo neaiškumų, kaip suderinti NAK-8 su konkrečiomis pereinamojo laikotarpio nuostatomis atskiruose standartuose.

Pagrindinės TFAS ypatybės

Įv.2. TFAS taikomas, kai pirmą kartą jį taikanti įmonė aiškiai ir be išlygų pareiškia, kad ji laikosi TFAS reikalavimų.

Įv.3. Apskritai pagal TFAS reikalaujama, kad pirmoji pagal TFAS sudaryta įmonės finansinė atskaitomybė atitiktų visus TFAS, galiojančius finansinės atskaitomybės pateikimo datą. TFAS reikalavimai pradiniam balansui, kurį įmonė sudaro prieš pradėdama tolesnę apskaitą, pagal TFAS, yra šie:

a) pripažinti visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal TFAS;

b) nepripažinti turto ar įsipareigojimų, jeigu pagal TFAS tai neleidžiama.

c) perklasifikuoti straipsnius, kurie pagal anksčiau taikytus bendruosius apskaitos principus (BAP) yra pripažinti kaip viena turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo grupė, tačiau pagal TFAS yra skirtingo tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavas kapitalas; ir

d) taikyti TFAS vertinant visą pripažintą turtą ir įsipareigojimus.

Įv.4. TFAS suteikia ribotą teisę netaikyti šių reikalavimų tam tikrose srityse, jeigu manoma, kad išlaidos, patiriamos siekiant atitikti šiuos reikalavimus, viršys finansinės atskaitomybės vartotojų gaunamą naudą. Tam tikrose srityse taip pat draudžiama retrospektyviai taikyti TFAS, ypač tais atve-

▼M1

jais, kai norint retrospektyviai juos taikyti reikėtų, kad įmonės vadovai įvertintų tam tikras praeityje buvusias sąlygas, nors jau žinomi tam tikro sandorio rezultatai.

Įv.5. Pagal TFAS reikalaujama nurodyti, kaip perėjimas nuo anksčiau taikytų BAP prie TFAS taikymo paveikė finansinėje atskaitomybėje parodomą įmonės finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus.

Įv.6. Įmonė turi taikyti TFAS, jei jos pirmos pagal TFAS sudarytos finansinės atskaitomybės laikotarpis prasideda 2004 sausio 1 d. ar vėliau. Rekomenduojama jį taikyti anksčiau.

Skirtumai nuo ankstesnių sąlygų

Įv.7. TFAS, kaip ir NAK-8, daugeliu atveju reikalaujama taikyti retrospektyviai. Kitaip nei NAK-8, TFAS:

a) numatomos konkrečios išimtys siekiant išvengti sąnaudų, kurios galėtų viršyti finansinės atskaitomybės vartotojų gaunamą naudą, ir kelios kitos praktinių priežasčių nulemtos išimtys;

b) aiškiai nurodoma, kad įmonė taiko naujausią TFAS variantą;

c) aiškiai parodoma, kaip pirmą kartą standartus taikančios įmonės pagal TFAS atlikti vertinimai siejasi su jos vertinimais tą pačią datą pagal BAP;

d) nurodoma, kad kituose TFAS numatytos pereinamojo laikotarpio nuostatos netaikomos pirmą kartą TFAS taikančiai įmonei.

e) reikalaujama išsamesnio paaiškinimo apie perėjimą prie TFAS.

1 – ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS

Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmąjį kartą

TIKSLAS

1. Šio TFAS tikslas – užtikrinti, kad pirmojoje pagal TFAS sudarytoje įmonės finansinėje atskaitomybėje ir jos tarpinėse finansinėse atskaitomybės standartuose už dalį šios finansinės atskaitomybės laikotarpio, būtų pateikiama kokybiška informacija, kuri:

a) būtų aiški vartotojams ir palyginama su visais pateiktais laikotarpiais;

b) būtų tinkama pradedant tvarkyti apskaitą pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS); ir

c) būtų surenkama patiriant sąnaudas, neviršijančias vartotojų gaunamos naudos.

TAIKYMAS

2. Įmonė turi taikyti šį TFAS:

a) sudarydama finansinę atskaitomybę pagal TFAS; ir

b) sudarydama kiekvieną tarpinę finansinę atskaitomybę, jei tokia sudaroma, pagal TAS 34 „Tarpinė finansinė atskaitomybė" už dalį pirmosios pagal TFAS sudarytos finansinės atskaitomybės laikotarpio.

3. Pirmoji įmonės finansinė atskaitomybė pagal TFAS yra ta metinė finansinė atskaitomybė, kurią sudarydama įmonė pirmą kartą taiko TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodydama, kad ji atitinka TFAS. Įmonės finansinė atskaitomybė, sudaryta pagal TFAS, jeigu, pavyzdžiui, įmonė:

a) pateikė savo naujausią ankstesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę:

i) sudarytą pagal nacionalinius reikalavimus, kurie ne visais aspektais atitinka TFAS;

ii) kuri visais požiūriais atitinka TFAS, išskyrus tai, kad finansinėje atskaitomybėje nėra aiškiai ir be išlygų nurodyta, jog ji yra sudaryta pagal TFAS;

iii) kurioje yra aiškiai nurodoma, kad ji atitinka kai kuriuos, tačiau ne visus TFAS;

iv) sudarytą pagal nacionalinius reikalavimus, neatitinkančius TFAS, tačiau vadovaujantis kai kuriais TFAS, paaiškinančiais tuos balanso straipsnius, kuriems nėra priimtų nacionalinių reikalavimų; arba

v) sudarytą pagal nacionalinius reikalavimus, derinant tam tikras sumas su pagal TFAS apskaičiuotomis sumomis.

b) parengė finansinę atskaitomybę pagal TFAS, skirtą tik vidaus naudojimui, kuri nebus pateikiama įmonės savininkams ar kitiems išorės vartotojams;

c) parengė konsoliduotą finansinę atskaitomybę vadovaudamasi TFAS, tačiau nesudarė pilnos finansinės atskaitomybės, kaip reikalaujama 1 TAS„Finansinės atskaitomybės pateikimas;

▼M1

d) nepateikė praėjusių laikotarpių finansinių ataskaitų.

4. Šis TFAS taikomas, kai įmonė pirmą kartą taiko TFAS. Juo nesivadovaujama, jeigu įmonė, pavyzdžiui:

a) nustoja pagal nacionalinius reikalavimus sudaryti finansinę atskaitomybę, kurią j anksčiau teikdavo kartu su kita finansine atskaitomybe, kurioje buvo aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad ji atitinka TFAS;

b) praėjusiais metais pateikė pagal nacionalinius reikalavimus sudarytą finansinę atskaitomybę, kurioje buvo aiškiai ir be išlygų buvo nurodyta, kad ji atitinka TFAS; arba

c) praėjusiais metais pateikė finansinę atskaitomybę, kurioje aiškiai ir be išlygų nurodyta, kad ji atitinka TFAS, net jeigu audito ataskaita buvo pagrįsta šios finansinės atskaitomybės duomenimis.

5. Šis TFAS netaikomas apskaitos politikos pakeitimams, kuriuos atlieka įmonė, jau taikanti TFAS. Tokie pakeitimai aptariami:

a) 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai" pateikiamuose reikalavimuose apskaitos politikos pakeitimams; ir

b) kituose TFAS nustatytuose konkrečiuose pereinamojo laikotarpio reikalavimuose.

PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS

Pradinis balansas pagal TFAS

6. Įmonė turi sudaryti pradinį balansą pagal TFAS iki perėjimo prie TFAS datos. Šis balansas yra atskaitos taškas pradedant tvarkyti apskaitą pagal TFAS. Savo pirmojoje finansinėje atskaitomybėje pagal TFAS įmonė neprivalo pateikti pradinio balanso pagal TFAS.

Apskaitos politika

7. Savo pradiniame balanse pagal TFAS sudarytame balanse ir visais laikotarpiais, pateikiamais pirmojoje pagal TFAS sudarytoje finansinėje atskaitomybėje, įmonė privalo taikyti tą pačią apskaitos politiką. Ši apskaitos politika turi atitikti visus TFAS, kurie galioja finansinės atskaitomybės sudarymo pagal TFAS pirmąjį kartą datą, išskyrus atvejus, nurodytus 13–34 paragrafuose.

8. Įmonė neturi taikyti skirtingų anksčiau galiojusių TFAS variantų. Ji gali taikyti naują, kol kas dar neprivalomą TFAS, jeigu leidžiama jį taikyti anksčiau.

Pavyzdys. Pastovus naujausio TFAS varianto taikymas

APLINKA

A įmonės pirmosios finansinės atskaitomybės pagal TFAS sudarymo data yra 2005 m. gruodžio 31 d. A įmonė nusprendžia šioje finansinėje atskaitomybėje pateikti tik vienerių metų lyginamąją informaciją (žr. 36 paragrafą). Todėl data, kai ji pradėjo taikyti TFAS, yra veiklos pradžia 2004 m. sausio 1 d. (arba analogiškai – veiklos pabaiga 2003 m. gruodžio 31 d.). A įmonė sudarė savo finansinę atskaitomybę pagal anksčiau taikytus BAP.

REIKALAVIMŲ TAIKYMAS

Reikalaujama, kad A įmonė taikytų TFAS, galiojančius laikotarpiais, kurie baigiasi 2005 m. gruodžio 31 d.:

a) sudarydama pradinį balansą pagal TFAS 2004 m. sausio 1 d.;

b) sudarydama ir pateikdama 2005 m. gruodžio 31 d. balansą (įskaitant lyginamąsias 2004 m. sumas), pelno (nuostolio), nuosavybės pokyčių ir pinigų srautų ataskaitas už metus iki 2005 m. gruodžio 31 d. (įskaitant lyginamąsias 2004 m. sumas ir aiškinamąjį raštą (įskaitant lyginamąją 2004 m. informaciją).

If a new IFRS is not yet mandatory but permits early application, entity A is permitted, but not required, to apply that IFRS in its first IFRS financial statements.

9. Kituose TFAS nurodytos pereinamojo laikotarpio nuostatos, taikomos apskaitos politikos pakeitimams, atliekamiems TFAS jau taikančioje įmonėje, netaikomos įmonėms, kurios pirmą kartą taiko TFAS, išskyrus atvejus, nurodytus 27–30 paragrafuose.

▼M1

10. Išskyrus 13–34 paragrafuose nurodytas nuostatas, įmonė, sudarydama savo pradinį balansą pagal TFAS, turėtų:

a) pripažinti visą turtą ir įsipareigojimus, kuriuos pripažinti reikalaujama pagal TFAS;

b) nepripažinti turto ar įsipareigojimų, jeigu pagal TFAS tai neleidžiama;

c) perklasifikuoti straipsnius, kurie pagal anksčiau taikytus BAP yra pripažinti kaip viena turto, įsipareigojimų ar nuosavo kapitalo grupė, tačiau pagal TFAS yra skirtingo tipo turtas, įsipareigojimai ar nuosavas kapitalas; ir

d) taikyti TFAS įvertindama visą pripažintą turtą ir įsipareigojimus.

11. Apskaitos politika, kurios laikosi įmonė, sudarydama pradinį balansą pagal TFAS, gali skirtis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant tos pačios datos balansą pagal BAP. Pakeitimus lemia įvykiai ir sudaryti sandoriai, prieš pradedant taikyti TFAS. Todėl įmonė perėjimo prie TFAS datą turėtų tiesiogiai pripažinti šiuos pakeitimus kaip nepaskirstytąjį pelną (arba, jeigu tikslinga, kaip kitą nuosavo kapitalo formą).

12. Šiame TFAS numatytos dvi principo, pagal kurį įmonės pradinis pagal TFAS sudarytas balansas turėtų atitikti kiekvieną TFAS, išimčių grupės:

a) ►M10 13–25F ◄ paragrafuose numatytos leistinos kai kurių kitų TFAS reikalavimų taikymo išimtys;

▼M3

b) 26-34B paragrafuose numatytas kitų TFAS kai kurių aspektų retrospektyvaus taikymo draudimas.

▼M1

Kitų TFAS išimtys

13. Įmonė gali pasirinkti taikyti vieną ar daugiau toliau nurodomų arba šių išimčių:

a) verslo jungimai (15 paragrafas);

b) tikroji vertė arba perkainojimas pagal numanomąsias sąnaudas (16–19 paragrafai);

c) išmokos darbuotojams (20 paragrafas);

d) sukaupti valiutos kurso pokyčių skirtumai (21–22 paragrafai);

e) sudėtinės finansinės priemonės (23 paragrafas);

▼M6

f) dukterinių, asocijuotų ir bendrų įmonių turtas ir įsipareigojimai (24-25 paragrafai);

g) anksčiau pripažintų finansinių priemonių (25A paragrafas) įvardijimas;

h) sandoriai, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis (paragrafai 25B ir 25C);

▼M10

i) draudimo sutartys (25D paragrafas);

j) eksploatacijos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į ilgalaikio materialiojo turto savikainą (25E paragrafas);

k) nuoma (25F paragrafas); ir

▼M8

l) finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas pirminio pripažinimo metu (25G paragrafas).

▼M1

Įmonė negali taikyti šių išimčių analogiškiems straipsniams.

14. Kai kurios iš pirmiau minėtų išimčių yra susijusios su tikrąja verte. 22 TAS „Verslo jungimai” paaiškinama, kaip nustatyti sujungiant verslą įgyto identifikuojamo turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę. Jeigu kitame TFAS nepateikta konkretesnių nurodymų kaip nustatyti nagrinėjamo turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę, ją nustatydama įmonė turi vadovautis šiame TFAS pateiktais paaiškinimais. Nustatytoji tikroji vertė turi atspindėti jos nustatymo metu buvusias sąlygas.

Verslo jungimai

15. Verslo jungimams, kuriuos įmonė pripažino prieš pradėdama taikyti TFAS, įmonė privalo taikyti B priede išdėstytus reikalavimus.

▼M1

Tikroji vertė arba perkainojimas pagal numanomąsias sąnaudas

16. Įmonei pereinant prie TFAS nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai gali būti įvertinami jų tikrąja verte, kuri gali būti laikoma numanomosiomis sąnaudos tą datą.

17. Įmonė, pirmą kartą taikanti TFAS, ankstesnį nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo, pagal anksčiau taikytus BAP, atliktą perėjimo prie TFAS datą ar anksčiau, sumą gali laikyti numanomosiomis sąnaudomis perkainojimo datą, jei ši perkainojimo suma plačiąja prasme gali būti palyginama su:

a) tikrąja verte; arba

b) sąnaudomis ar pagal TFAS nustatytomis nusidėvėjimo sąnaudomis parodančiomis, pavyzdžiui, bendrojo ar konkretaus kainų indekso pasikeitimus.

18. Išimtys, nurodytos 16 ir 17 paragrafuose, taip pat gali būti taikomos:

a) investiciniam turtui, jeigu įmonė, taikydama 40 TAS„Investicinis turtas „pasirenka savikainos modelį; ir"

b) nematerialiajam turtui, kuris atitinka:

i) 38 TAS„Nematerialusis turtas „pripažinimo kriterijus (įskaitant patikimą pradinį sąnaudų įvertinimą); ir"

ii) 38 TAS perkainojimo kriterijus (įskaitant aktyvios rinkos buvimą).

Įmonė neturi taikyti šių išimčių kitam turtui ar įsipareigojimams.

19. Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė pagal anksčiau taikytus BAP galėjo nustatyti viso savo turto ir įsipareigojimų ar tam tikros jų dalies numanomąsias sąnaudas, įvertindama juos tikrąja verte konkrečią datą; dėl tokio įvykio, kaip privatizavimas arba pradinis viešas siūlymas. Su konkrečiu įvykiu susijusiai tikrajai vertei nustatyti įmonė gali naudoti numanomąją savikainą pagal TFAS tokio įvertinimo atlikimo datą.

Išmokos darbuotojams

20. Pagal 19 TAS „Išmokos darbuotojams" įmonė gali pasirinkti „vertės intervalo" metodą, taikant kurį, lieka nepripažintos tam tikras aktuarinis pelnas ar nuostoliai. Retrospektyviai taikant šį metodą reikalaujama, kad įmonė per laikotarpį nuo plano vykdymo pradžios iki perėjimo prie TFAS datos sukauptą aktuarinį pelną ir nuostolius suskirstytų į pripažintus ir nepripažintus. Tačiau pirmą kartą standartus taikanti įmonė gali pripažinti visą sukauptą pelną arba nuostolius perėjimo prie TFAS datą, net jei ji taiko „vertės intervalo" metodą vėlesniam pelnui ir nuostoliams pripažinti. Jeigu pirmą kartą standartus taikanti įmonė pasirenka šį būdą, jis turi būti taikomas visiems planams.

▼M10

20A. Ūkio subjektas gali atskleisti 120A paragrafo p punkte reikalaujamas sumas, nes kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu sumos nustatomos perspektyviai nuo perėjimo dienos.

▼M1

Sukaupti valiutos kursų pokyčių skirtumai

21. Įmonė pagal 21 TAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka rezultatams" reikalavimus privalo:

a) kai kuriuos valiutos kurso pokyčių skirtumus priskirti atskiram nuosavo kapitalo komponentui; ir

b) atlikusi operaciją užsienio valiuta, perkelti tos operacijos metu sukauptą valiutos kurso pokyčių skirtumą (įskaitant, jeigu taikytina, pelną ar nuostolius iš susijusių apsidraudimo nuo kurso kitimo rizikos sandorių) į pelno (nuostolio) ataskaitą kaip atliktosios operacijos pelną ar nuostolius.

22. Nepaisant to, pirmą kartą standartus taikanti įmonė neturi laikytis reikalavimų dėl sukauptų valiutos kurso pokyčių skirtumų, kurie buvo susidarę perėjimo prie TFAS datą. Jeigu pirmą kartą standartus taikanti įmonė pasirenka tokią lengvatą:

a) Iš visų operacijų užsienio valiuta sukauptas valiutų kursų pokyčių skirtumas perėjimo prie TFAS datą turi būti laikomas lygiu nuliui; ir

b) Pelnui ar nuostoliams, susijusiems su vėlesnių operacijų užsienio valiuta užbaigimu, neturi būti priskiriami tie valiutų kursų pokyčių skirtumai, kurie susidaro iki perėjimo prie TFAS datos ir jiems turėtų būti priskiriami vėlesni valiutos kurso pokyčių skirtumai.

▼M1

Sudėtinės finansinės priemonės

23. Pagal 32 TAS „Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas" įmonė nuo pat pradžių privalo suskirstyti sudėtines finansines priemones į atskiras įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo sudedamąsias dalis. Jeigu įsipareigojimų dalis apmokėta, 32 TAS retrospektyviai taikomas dviem nuosavo kapitalo dalims skirtingai. Pirmoji dalis yra nepaskirstytasis pelnas ir parodo sukauptas palūkanas iš įsipareigojimų dalies. Kita dalis parodo pradinio nuosavo kapitalo dalį. Tačiau pagal šį TFAS pirmą kartą standartus taikant įmonė neprivalo išskirti šių dviejų dalių, jeigu perėjimo prie TFAS datą įsipareigojimų dalis laikoma apmokėta.

Dukterinių, asocijuotų ir bendrų įmonių turtas ir įsipareigojimai

▼M5

24. Jei dukterinė įmonė pradeda taikyti TFAS vėliau už savo patronuojančią įmonę, dukterinė įmonė turi savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje vertinti savo turtą ir įsipareigojimus vienu iš toliau nurodytų būdų:

▼M1

a) apskaitinėmis vertėmis, kurios bus įtrauktos į patronuojančios įmonės konsoliduotą finansinę atskaitomybę, nustatytomis patronuojančios įmonės perėjimo prie TFAS datą, jei konsolidavimo procedūros ir verslo jungimo, kurio metu patronuojanti įmonė įgyja dukterinę įmonę, rezultatai nekoreguojami;

▼M5

b) dukterinės įmonės perėjimo prie TFAS dieną nustatytomis balansinėmis vertėmis, kurias privalu nustatyti pagal likusią šio TFAS dalį. Šios balansinės vertės gali skirtis nuo a) punkte apibūdintųjų verčių:

▼M1

i) jeigu dėl šiame TFAS numatytų išimčių atliekamų įvertinimų, kurie priklauso nuo perėjimo prie TFAS datos;

▼M5

ii) jei dukterinės įmonės finansinėje atskaitomybėje taikoma apskaitos politika skiriasi nuo tos, kuria vadovaujantis sudaroma konsoliduota finansinė atskaitomybė. Pavyzdžiui, dukterinė įmonė kaip savo apskaitos politiką gali taikyti 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*" numatytą savikainos būdą, o visa grupė – perkainojimo modelį.

▼M1

Analogiškai rinktis gali ir asocijuotos ar bendros įmonės, kurios standartus pradeda taikyti vėliau, negu jas kontroliuojanti ar bendrai valdanti įmonė.

25. Tačiau, jeigu įmonė pradeda taikyti standartus vėliau negu jos dukterinė įmonė (asocijuota ar bendra įmonė), ji savo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje dukterinės įmonės (asocijuotos ar bendros įmonės) turtą ir įsipareigojimus turėtų vertinti ta pačia apskaitine verte kaip ir atskiroje dukterinės įmonės (asocijuotos ar bendrosios įmonės) finansinėje atskaitomybėje, pakoregavus konsolidavimo ir nuosavo kapitalo apskaitos tvarką bei verslo sujungimo, kurio metu įmonė įsigijo dukterinę įmonę, rezultatus. Panašiai ir tuo atveju, jei patronuojanti įmonė savo atskiroje finansinėje atskaitomybėje standartus pradeda taikyti anksčiau ar vėliau nei konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, abejose finansinėse atskaitomybėse savo turtą ir įsipareigojimus ji turi įvertinti vienodomis sumomis, išskyrus konsolidavimo koregavimą.

▼M9

Anksčiau pripažintų finansinių priemonių įvardijimas

25A. 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas* pradinio pripažinimo metu leidžia priimti sprendimą, kad finansinis turtas būtų pripažintas kaip skirtas parduoti arba leidžia priimti sprendimą, kad finansinė priemonė (su sąlyga, kad ji atitinka tam tikrus kriterijus) būtų pripažinta kaip finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Nepaisant šio reikalavimo, susidarius toliau nurodytoms aplinkybėms, galima taikyti išimtis:

a) jei kuriam nors ūkio subjektui leidžiama nuspręsti pripažinti kaip skirtą pardavimui perėjimo į TFAS dieną;

b) *ūkio subjektas, pateikiantis savo pirmąją pagal TFAS sudarytą finansinę atskaitomybę už laikotarpį, prasidedantį 2006 m. rugsėjo 1 d., ar vėlesnio laikotarpio atskaitomybę;* tokiam ūkio subjektui perėjimo prie TFAS taikymo dieną leidžiama visus finansinius turtus ar finansinius įsipareigojimus nuspręsti pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasi-

▼M9

keitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, su sąlyga, kad turtas ar įsipareigojimas tą dieną atitinka 39 TAS 9(b)(i), 9(b)(ii) ar 11A paragrafų kriterijus;

c) *ūkio subjektas, pateikiantis savo pirmąją pagal TFAS sudarytą finansinę atskaitomybę už laikotarpį, prasidedantį 2006 m. sausio 1 d., ar vėliau, tačiau ne vėliau kaip 2006 m. rugsėjo 1 d., atskaitomybę;* tokiam ūkio subjektui perėjimo prie TFAS taikymo dieną leidžiama visą finansinį turtą ar visus finansinius įsipareigojimus nuspręsti pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, su sąlyga, kad turtas ar įsipareigojimas tą dieną atitinka 39 TAS 9(b)(i), 9(b)(ii) ar 11A paragrafų kriterijus. Jei perėjimo prie TFAS taikymo data yra ankstesnė nei 2005 m. rugsėjo 1 d.., tokių sprendimų pripažinti nebūtina nutraukti 2005 m. rugsėjo 1 d., jie gali apimti finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, kurie buvo pripažinti laikotarpiu nuo perėjimo prie TFAS taikymo dienos iki 2005 m. rugsėjo 1 d.;

d) *ūkio subjektas, pateikiantis savo pirmąją pagal TFAS sudarytą finansinę atskaitomybę laikotarpiu, prasidedančiu prieš 2006 m. sausio 1 d., ir taikantis 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ir AG33B paragrafus bei 2005 metų 39 TAS 9, 12 ir 13 paragrafų pataisas,* toks ūkio subjektas gali savo pirmąją pagal TFAS sudarytą finansinę atskaitomybę ir visą turtą ar visus finansinius įsipareigojimus, atitinkančius sprendimo sąlygas pradėti pripažinti pagal tuo metu galiojančius naujus ir pataisytus paragrafus, nuspręsti pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jei ūkio subjekto pirmasis vadovavimosi TFAS atskaitomybės laikotarpis prasideda prieš 2005 m. rugsėjo 1 d., tokių sprendimų pripažinti nebūtina nutraukti iki 2005 m. rugsėjo 1 d., toks pripažinimas gali apimti finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus, pripažintus nuo to laikotarpio pradžios iki 2005 m. rugsėjo 1 d. Jei ūkio subjektas iš naujo pateikia lyginamąją informaciją pagal 39 TAS, jis turi pateikti informaciją apie finansinį turtą, finansinius įsipareigojimus (kartu ar atskirai), nuspręstus pripažinti jo pirmojo vadovavimosi TFAS atskaitomybės laikotarpio metu. Tokį pakartotinį lyginamosios informacijos pateikimą reikia atlikti tik tada, jei nuspręstos pripažinti priemonės ar grupės atitinka tokio sprendimo kriterijus pagal 39 TAS Standarto 9(b)(i), 9(b)(ii) ar 11A paragrafus perėjimo prie TFAS taikymo dieną, arba jei priemonė įsigyta po perėjimo prie TFAS taikymo datos, atitiko 9(b)(i), 9(b)(ii) ar 11A paragrafų kriterijus pradinio pripažinimo dieną;

e) *jei ūkio subjektas pateikia savo pirmąją pagal TFAS sudarytą finansinę atskaitomybę laikotarpiu, prasidedančiu prieš 2006 m. rugsėjo 1 d.,* nepaisant 39 TAS Standarto 91 paragrafo, visą finansinį turtą ir visus finansinius įsipareigojimus, kuriuos toks ūkio subjektas nusprendė pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, pagal ankščiau pateiktus papildomus (c) arba (d) paragrafus, ir kuriuos anksčiau buvo nuspręsta pripažinti kaip apdraustąją priemonę tikrąja verte apsidraudimo sandorių apskaitoje, turi būti nuspręsta pakartotinai pripažinti tuose sandoriuose tuo pačiu metu, kai nusprendžiama juos pripažinti tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje.

▼M6

25B. Pirmą kartą taikantysis yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2 TFAS „*Akcijoms išreikštas mokėjimas*" nuosavybės priemonėms, suteiktoms 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau. Pirmą kartą taikantysis taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) jis taikyti 2 TFAS nuosavybės priemonėms, suteiktoms po 2002 m. lapkričio 7 d., kurių teisės buvo perduotos iki vėlesnės iš šių datų: a) perėjimo prie TFAS datos ir b) 2005 m. sausio 1 d. Tačiau, jeigu pirmą kartą taikantysis pasirenka nuosavybės priemonėms taikyti 2 TFAS, jis tai gali daryti tik tada, jeigu viešai atskleidė tų nuosavybės priemonių tikrąją vertę, kuri buvo nustatyta vertinimo datą, kaip apibrėžta 2 TFAS. Visų suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms nebuvo taikytas 2 TFAS (pvz., nuosavybės priemonių, suteiktų 2002 m. lapkričio 7 d. ar anksčiau), atveju pirmą kartą taikantysis vis tiek turi atskleisti 2 TFAS 44 ir 45 paragrafuose reikalaujamą informaciją. Jeigu pirmą kartą taikantysis pakeičia suteiktų nuosavybės priemonių, kurioms 2 TFAS nebuvo taikomas, sąlygas, iš jo nereikalaujama taikyti 2 TFAS 26-29 reikalavimų, jei toks pakeitimas buvo atliktas iki vėlesnės iš šių datų: a) perėjimo prie TFAS ir b) 2005 m. sausio 1 d.

25C. Pirmą kartą taikantysis yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2 TFAS įsipareigojimams, atsiradusiems dėl sandorių, kurių apmokėjimo pagrindas išreikštas akcijomis, padengtų iki perėjimo prie TFAS datos. Pirmą kartą taikantysis taip pat yra skatinamas (bet iš jo nereikalaujama) taikyti 2 TFAS įsipareigojimams, padengtiems iki 2005 m. sausio 1 d. Įsipareigojimų, kuriems taikomas 2 TFAS, atveju iš pirmą kartą taikan-

▼M6

čiojo TFAS nereikalaujama atnaujinti lyginamosios informacijos, jeigu ta informacija susijusi su ankstesniu laikotarpiu ar data, buvusia prieš 2002 m. lapkričio 7 d.

▼M3

Draudimo sutartys

25D. Pirmą kartą taikantysis TFAS gali taikyti pereinamąsias nuostatas, esančias 4 TFAS „*Draudimo sutartys*". 4 TFAS apribojami apskaitos politikos draudimo keitimai sutarčių atžvilgiu, įskaitant ir pirmą kartą TFAS taikančiojo atliekamus keitimus.

▼M4

Esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų, įtraukiamų į ilgalaikio materialiojo turto savikainą, pokyčiai.

25E. 1 TFAAK „*Esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai*" reikalaujama nustatytus nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo pokyčius pridėti arba atimti iš turto, su kuriuo jie susiję, savikainos; tuomet pakoreguota turto nudėvimoji suma nudėvima perspektyviai per likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Pirmą kartą taikantysis neprivalo laikytis reikalavimų dėl pokyčių tų įsipareigojimų, kurie atsirado anksčiau, negu buvo pradėtas taikyti TFAS. Jei pirmą kartą TFAS taikantysis pasinaudoja šiuo atleidimu, jis turi:

a) vertinti įsipareigojimą taip, kaip šis buvo vertinamas perėjimo prie TFAS metu, vadovaudamasis 37 TAS;

b) tiek, kiek įsipareigojimui tinka 1 TFAAK, įvertinti sumą, kuri būtų įtraukta į susijusio turto savikainą įsipareigojimo pirminio atsiradimo metu, diskontuodamas įsipareigojimą jo atsiradimo datą pagal ankstesnių dėl rizikos pakoreguotų diskonto normų, kurios būtų taikomos įsipareigojimui tarpiniu laikotarpiu, geriausią įvertinimą;

ir

c) apskaičiuoti sukauptą tos sumos nusidėvėjimą perėjimo prie TFAS metu, remdamasis turto naudingo tarnavimo laiko dabartiniu įvertinimu bei taikydamas nusidėvėjimo politiką, atitinkančią TFAS.

▼M10

NUOMA

4 TFAAK „Nustatymas, ar susitarimas apima nuomą"

25F. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti 4 TFAAK „Nustatymas, ar susitarimas apima nuomą" pateiktas pereinamąsias nuostatas. Todėl pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nustatydamas, ar susitarimas, galiojantis perėjimo prie TFAS datą, apima nuomą, remiasi tos dienos informacija ir aplinkybėmis.

▼M8

Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymas

25G. Nepaisant 7 ir 9 paragrafų reikalavimų, ūkio subjektas gali taikyti paskutinio 39 TAS AG76 paragrafo ir AG76A paragrafo sakinio reikalavimus vienu iš šių būdų:

a) perspektyviai, atsižvelgiant į sandorius, sudarytus po 2002 m. spalio 25 d.; arba

b) perspektyviai, atsižvelgiant į sandorius, sudarytus po 2004 m. sausio 1 d.

▼M1

Kitų TFAS retrospektyvaus taikymo išimtys

▼M3

26. Šis TFAS draudžia retrospektyviai taikyti kai kuriuos kitų TFAS aspektus, susijusius su:

▼M1

a) finansinio turto ir įsipareigojimų pripažinimo nutraukimu (27 paragrafas);

▼M3

b) apsidraudimo sandorių apskaita (28-30 paragrafai);

c) įvertinimais (31-34 paragrafai);

ir

▼M3

d) turtu, klasifikuojamu kaip laikomu pardavimui, ir nutraukta veikla.

▼M1

Finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų pripažinimo nutraukimas

▼M2

27. Išskyrus 27A paragrafe leidžiamas išimtis, pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas turi perspektyviai taikyti 39 TAS pateiktus pripažinimo nutraukimo reikalavimus sandoriams, įvykstantiems 2004 m. sausio 1 d. arba vėliau. Kitaip tariant, jeigu ūkio subjektas pagal anksčiau sakytus BAP nutraukė neišvestinio finansinio turto arba neišvestinių finansinių įsipareigojimų pripažinimą dėl sandorio, įvykusio prieš 2004 m. sausio 1 d., jis neturi šio turto ir įsipareigojimų vėl pripažinti pagal TFAS (jeigu jie dėl vėlesnio sandorio arba įvykio vėl netampa pripažintinais).

27A. Nepaisydamas 27 paragrafo, ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 39 TAS pripažinimo nutraukimo reikalavimus nuo pasirinktos datos, jeigu informacija, reikalinga norint taikyti 39 TAS finansiniam turtui arba finansiniams įsipareigojimams, kurių pripažinimas yra nutrauktas dėl praeities sandorių, buvo gauta tų sandorių pirminės apskaitos metu.

▼M1

Apsidraudimo sandorių apskaita

28. 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir įvertinimas" reikalaujama, kad perėjimo prie TFAS datą įmonės:

a) įvertintų visas išvestines finansines priemones jų tikrąja verte; ir

b) panaikintų visą būsimųjų laikotarpių pelną ir nuostolius, susidarančius iš išvestinių priemonių, kurios buvo apskaitoje registruojamos pagal anksčiau taikytus BAP, tarsi jie būtų turtas arba įsipareigojimai.

29. Į savo pradinį balansą, sudarytą pagal TFAS, įmonė neturėtų įtraukti tokių apsidraudimo sandorių, kurie neatitinka apsidraudimo sandorių apskaitos (pavyzdžiui, dauguma apsidraudimo sandorių, kuriuose apsidraudimo priemonės yra grynieji pinigai ar rašytinis pasirinkimo sandoris, kuriuose apdraustasis straipsnis yra grynoji pozicija arba kuriose apsidraudimo sandoriai padengia laikomų iki termino investicijų palūkanų riziką). Tačiau jeigu įmonė pagal anksčiau taikytus BAP grynąją poziciją nurodė kaip apdraustąjį straipsnį, pagal TFAS ji gali atskirą straipsnį parodyti grynąja verte kaip apsidraudimo straipsnį, nurodydama, kad tai daro ne vėliau kaip iki perėjimo prie TFAS datos.

▼M2

30. Jeigu prieš pradėdamas taikyti TFAS ūkio subjektas sandorį buvo įvardijęs apsidraudimu, tačiau toks apsidraudimas neatitinka 39 TAS pateiktų apsidraudimo sandorių apskaitos sąlygų, tuomet apsidraudimo sandorio apskaitai nutraukti jis turi taikyti 39 TAS 91 ir 101 paragrafus. Iki TFAS taikymo pradžios sudaryti sandoriai neturi būti retrospektyviai įvardijami apsidraudimais.

▼M1

Įvertinimai

31. Pagal TFAS atlikti įvertinimai perėjimo prie TFAS datą turėtų būti suderinti su tą pačią datą pagal anksčiau taikytus BAP atliktais įvertinimais (atlikus koregavimus, parodyti visus apskaitos politikos skirtumus), nebent yra akivaizdžių įrodymų, kad tokie įvertinimai buvo klaidingi.

32. Įmonė gali gauti informaciją apie pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus po perėjimo prie TFAS datos. Pagal 31 paragrafą tokią informaciją įmonė turėtų aiškinti tai pat kaip ir nekoreguojančius įvykius po balanso datos, remdamasi 10 TAS „Įvykiai po balanso datos". Pavyzdžiui, tarkime, kad įmonė pradeda taikyti TFAS 2004 m. sausio 1 d., o 2004 m. liepos 15 d. gauna naujos informacijos, dėl kurios reikia pakeisti 2004 m. sausio 1 d. pagal anksčiau taikytus BAP atliktus įvertinimus. Įmonė neturėtų nurodyti naujos informacijos pradiniame balanse (nebent įvertinimai turi būti patikslinti dėl bet kokių apskaitos politikos pasikeitimų arba yra objektyvių įrodymų, kad įvertinimai buvo klaidingi. Šią informaciją ji turėtų parodyti 2004 m. gruodžio 31 d. pasibaigusių metų pelno (nuostolio) ataskaitoje (arba, jeigu tikslinga, kaip kitus nuosavo kapitalo pokyčius).

33. Perėjimo prie TFAS datą įmonei gali prireikti atlikti įvertinimus pagal TFAS, kurių nebuvo reikalaujama pagal anksčiau taikytus BAP. Kad būtų suderinta su 10 TAS, šie pagal TFAS atlikti įvertinimai turi atspindėti sąlygas perėjimo prie TFAS datą. Pagal TFAS nustatyti rinkos kainų, palūkanų normų, užsienio valiutos keitimo kursų įvertinimai turėtų atspindėti rinkos sąlygas perėjimo prie TFAS datą.

▼M1

34. 31–33 paragrafai taikomi pagal TFAS sudarytam pradiniam balansui. Jie taip pat taikomi lyginamojo laikotarpio, patekto įmonės pirmojoje finansinėje atskaitomybėje, parengtoje pagal TFAS, informacijai ir šiuo atveju nuorodos į perėjimo prie TFAS datą keičiamos nuorodomis į šio palyginamojo laikotarpio pabaigą.

▼M3

34A. Reikalaujama, kad 5 TFAS būtų perspektyviai taikomas ilgalaikiam turtui (ar perleidimo grupei), atitinkančiam laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus, ir veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo šio TFAS įsigaliojimo datos. Ūkio subjektas gali taikyti 5 TFAS reikalavimus visam ilgalaikiam turtui (ar perleidžiamoms grupėms), atitinkančiam laikomo pardavimui turto klasifikavimo kriterijus, ir veiklai, atitinkančiai nutrauktos veiklos kriterijus, nuo bet kurios datos prieš šio TFAS įsigaliojimą, jeigu įvertinimai ir kita informacija, reikalinga norint taikyti šį TFAS, buvo gauta tuo metu, kai šiuos kriterijus imta atitikti.

34B. Ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS iki 2005 m. sausio 1 d., turi taikyti 5 TFAS pereinamąsias nuostatas. Ūkio subjektas, pradedantis taikyti TFAS po 2005 m. sausio 1 d., 5 TFAS nuostatas turi taikyti retrospektyviai.

▼M1

PATEIKIMAS IR ATSKLEIDIMAS

35. Šiame TFAS nenurodoma kituose TFAS nurodytų pateikimo ir atskleidimo reikalavimų išimčių.

Lyginamoji informacija

36. Laikantis 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas” reikalavimų, pirmojoje pagal TFAS sudarytoje įmonės finansinėje atskaitomybėje turėtų būti pateikta pagal TFAS parengta bent vienerių metų lyginamoji informacija.

▼M3

Išimtis iš reikalavimo pataisyti lyginamąją informaciją dėl 39 TAS ir 4 TFAS

▼M12

36A. Ūkio subjektas, kuris TFAS pradeda taikyti iki 2006 m. sausio 1 d., savo pirmoje finansinėje atskaitomybėje, parengtoje pagal TFAS, pateikia mažiausiai vienerių metų palyginamąją informaciją, kuri nebūtinai turi atitikti 32 TAS, 39 TAS arba 4 TFAS reikalavimus. Ūkio subjektas, kuris nusprendžia pateikti 32 TAS, 39 TAS arba 4 TFAS reikalavimų neatitinkančią palyginamąją informaciją, pirmaisiais perėjimo prie TFAS taikymo metais:

a) 32 TAS ir 39 TAS nurodytų finansinių priemonių ir 4 TFAS nurodytų draudimo sutarčių palyginamajai informacijai taiko savo ankstesnių visuotinai pripažintų bendrųjų apskaitos principų (VPBAP) pripažinimo ir vertinimo reikalavimus;

▼M3

b) nurodyti šį faktą drauge su pagrindu, naudotu tai informacijai paruošti;

ir

c) nurodyti pagrindinių koregavimų, dėl kurių informacija taptų atitinkanti 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS, pobūdį. Šių koregavimų nereikia išreikšti skaičiais. Tačiau ūkio subjektas bet kokius pakoregavimus tarp lyginamojo laikotarpio atskaitomybės dienos balanso (t.y. balanso, į kurį įtraukiama lyginamoji informacija pagal ankstesniuosius BAP) ir pirmojo atskaitomybės pagal TFAS laikotarpio pradžios balanso (t.y. pirmojo laikotarpio, apimančio informaciją, atitinkančią 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS) turi laikyti atsirandančiais dėl apskaitos politikos keitimo ir pateikti informaciją, reikalaujamą 8 TAS 28 paragrafo a)-e) ir f)-i) punktuose.

28 paragrafo f)-i) punktai taikomi tik sumoms, pateiktoms lyginamojo laikotarpio atskaitomybės dienos balanse.

▼M12

Jeigu ūkio subjektas nusprendžia pateikti 32 TAS, 39 TAS ir 4 TFAS reikalavimų neatitinkančią palyginamąją informaciją, nuorodos į „perėjimo prie TFAS datą" tik šių standartų atžvilgiu reiškia pirmojo ataskaitinio laikotarpio, kai pradėta taikyti TFAS, pradžią. Tokie ūkio subjektai turi laikytis 1 TAS 15 paragrafo c punkto reikalavimų atskleisti papildomą informaciją, kai duomenų, pateiktų laikantis konkrečių TFAS reikalavimų, nepakanka tam, kad atskaitomybės vartotojai galėtų suprasti konkrečių operacijų, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei padėčiai ir finansiniams veiklos rezultatams.

▼M3

Atleidimas nuo reikalavimo pateikti lyginamąją informaciją 6 TFAS tikslams

36B. Ūkio subjektas, kuris pradeda taikyti TFAS iki 2006 m. sausio 1 d. ir nusprendžia taikyti 6 TFAS „Mineralinių išteklių žvalgymas ir vertinimas" iki 2006 m. sausio 1 d., neturi taikyti 6 TFAS reikalavimų lyginamajai informacijai, pateiktoje jo pirmojoje finansinėje atskaitomybėje, parengtoje pagal TFAS reikalavimus.

Reikalavimo atskleisti palyginamuosius duomenis netaikymas 7 TFAS

36C. Ūkio subjektui, kuris pradeda TFAS taikyti iki 2006 m. sausio 1 d. ir savo pirmą finansinę atskaitomybę pagal TFAS nusprendžia pateikti remdamasis 7 TFAS *Finansinės priemonės: atskleidimas*, nereikia atskleisti palyginamųjų duomenų, kurių reikalaujama 7 TFAS.

▼M1

37. Kai kurios įmonės pateikia už pirmąjį laikotarpį, kurio visą lyginamąją informaciją jos pateikia pagal TFAS, ankstesnių laikotarpių pasirinktų duomenų istorines santraukas. Šiame TFAS nereikalaujama, kad tokios santraukos atitiktų TFAS pripažinimo ir įvertinimo reikalavimus. Be to, kai kurios įmonės pateikia lyginamąją informaciją, kurios reikalaujama pagal 1 TAS. Kiekvienoje finansinėje atskaitomybėje, kurioje pateikiamos ankstesnių laikotarpių santraukos ar lyginamoji informacija, parengta pagal anksčiau taikytus BAP, įmonė turėtų:

a) aiškiai pažymėti pagal anksčiau taikytus BAP pateikiamą informaciją, kuri parengta ne pagal TFAS; ir

b) aprašyti pagrindinių pakeitimų, atliktų siekiant atitikti TFAS, pobūdį. Įmonei nereikia apskaičiuoti tokių koregavimų.

Perėjimo prie TFAS paaiškinimas

38. Įmonė turi paaiškinti kokią įtaką jos finansinėje atskaitomybėje parodomai finansinei būklei, finansiniams rezultatams ir pinigų srautams padarė perėjimas nuo anksčiau taikytų BAP prie TFAS.

Suderinimas

39. Siekiant įvykdyti 38 paragrafo reikalavimus, į įmonės pirmąją pagal TFAS parengtą finansinę atskaitomybę turėtų būti įtraukta:

a) Pagal anksčiau taikytus BAP įvertinto nuosavo kapitalo ir pagal TFAS įvertinto nuosavo kapitalo suderinimas;

i) įmonės perėjimo prie TFAS datą; ir

ii) vėliausio laikotarpio, kuris pateikiamas naujausioje įmonės finansinėje atskaitomybėje, sudarytoje pagal anksčiau taikytus BAP, pabaigos datą.

b) Įmonės paskutinio laikotarpio, kurio finansinė atskaitomybė, sudaryta pagal anksčiau taikytus BAP, pelnas ar nuostoliai turi būti suvienodinti su to paties laikotarpio pelnu ir nuostoliais, apskaičiuotais pagal TFAS; ir

c) Pagal 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas" reikalaujamas atskleidimas, jeigu pirmą kartą sudarydama pradinį balansą pagal TFAS įmonė pripažino ar panaikino kokius nors nuostolius dėl vertės sumažėjimo ir pripažino šiuos vertės sumažėjimo nuostolius ar jų panaikinimą laikotarpiu, prasidedančiu perėjimo prie TFAS datą.

40. Suderinimai, numatyti 39 paragrafo a) ir b) punktuose turėtų būti pakankamai smulkiai išnagrinėti, kad finansinės atskaitomybės informacijos vartotojai galėtų suprasti esminius pakeitimus balanse ir pelno (nuostolio) ataskaitoje. Jeigu įmonė pinigų srautų ataskaitą pateikia pagal anksčiau taikytus BAP, ji taip pat turėtų paaiškinti esminius šioje ataskaitoje atliktus koregavimus.

41. Jeigu įmonė išsiaiškina, kad taikant BAP buvo padaryta klaidų, atliekant suderinimus, reikalaujamus pagal 39 paragrafo a) ir b) punktus, turi būti atskirti klaidų taisymai nuo apskaitos politikos pakeitimų.

▼M1

42. 8 TAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas ar nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai" nenagrinėjami apskaitos politikos pakeitimai, kurie daromi įmonei pirmą kartą taikant TFAS. Todėl 8 TAS reikalavimai nurodyti apskaitos politikos pakeitimus netaikomi įmonei pirmą kartą sudarančiai finansinę atskaitomybę pagal TFAS.

43. Jeigu įmonė ankstesnių laikotarpių finansinės atskaitomybės neteikė, tai ji turi nurodyti pirmojoje pagal TFAS sudaromoje finansinėje atskaitomybėje.

▼M9

43A. Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą nuspręsti pripažinti finansiniu turtu arba finansiniu įsipareigojimu tikrąja verte, tikrosios vertės pasikeitimą pateikiant pelno (nuostolių) ataskaitoje, arba finansiniu turtu, skirtu pardavimui, pagal 25A paragrafą. Šis ūkio subjektas pripažinimo dieną turi atskleisti finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, nuspręstų pripažinti atskiroje kategorijoje, tikrąją vertę ir klasifikaciją bei balansinę vertę ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse.

▼M1

Tikrosios vertės, kaip numanomųjų sąnaudų, naudojimas

44. Jei įmonė pagal TFAS sudarytame pradiniame balanse nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių, investicinio ar nematerialiojo turto (žr. 16 ir 18 paragrafus) straipsnių tikrąją vertę nurodo kaip numanomąsias sąnaudas, pirmoji pagal TFAS sudaryta finansinė atskaitomybė turėtų parodyti kiekvienos pagal TFAS sudarytos pradinio balanso straipsnio eilutė:

a) bendrą šių tikrųjų verčių sumą; ir

b) bendrų apskaitinių verčių, pateiktų pagal anksčiau taikytus BAP, koregavimų sumą.

Tarpinė finansinė atskaitomybė

45. Jei įmonė sudaro pirmosios pagal TFAS sudarytos finansinės atskaitomybės laikotarpio tarpinę finansinę atskaitomybę pagal 34 TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė", ji turėtų vadovautis 34 TAS reikalavimais:

a) jeigu įmonė pateikė lyginamojo tarpinio paskutiniųjų finansinių metų laikotarpio tarpinę finansinę atskaitomybę, kiekvienoje tarpinėje finansinėje atskaitomybėje turi būti suderinta:

i) jos nuosavas kapitalas, pagal iki šiol galiojusius BAP lyginamojo laikotarpio pabaigoje su nuosavu kapitalu pagal TFAS tą pačią datą; ir

ii) jos lyginamojo tarpinio laikotarpio (einamojo ir paskutiniųjų 12 mėnesių) pelnas ar nuostolis, apskaičiuotas pagal anksčiau taikytus BAP, su jos pelnu ar nuostoliu, apskaičiuotu tą laikotarpį pagal TFAS.

b) be a) punkte nurodomų reikalavimų į pirmąją pagal 34 TAS parengtą įmonės tarpinę finansinę atskaitomybę, apimančią dalį pagal TFAS parengtos pirmosios finansinės atskaitomybės laikotarpio, turėtų būti įtraukti 39 paragrafo a) ir b) punktuose minėti suderinimai (papildyti 40 ir 41 paragrafuose nurodytais duomenimis) arba pateikta nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame tokie suderinimai nurodyti.

46. 34 TAS reikalaujama nurodyti tik minimalią informaciją, remiantis prielaida, kad tarpinės finansinės atskaitomybės vartotojai taip pat gali naudotis naujausia metine finansine atskaitomybe. Tačiau 34 TAS reikalaujama, kad įmonė nurodytų „visus įvykius ar sandorius, kurie yra svarbūs norint suprasti einamąjį tarpinį laikotarpį". Todėl jei pirmą kartą standartus taikanti įmonė savo naujausioje metinėje finansinėje atskaitomybėje, parengtoje pagal anksčiau taikytus BAP, nepateikė informacijos, kuri yra reikšminga einamąjį tarpinį laikotarpį, jos tarpinėje finansinėje atskaitomybėje turėtų būti pateikta ši informacija arba nuoroda į kitą išleistą dokumentą, kuriame tokia informacija yra.

▼**M1**

ĮSIGALIOJIMO DATA

47. Įmonė turi taikyti šį TFAS, jei jos pirmoji pagal TFAS teikiama finansinė atskaitomybė apima laikotarpį, prasidedantį 2004 m. sausio 1 d. ar vėliau. Rekomenduojama, kad šis standartas būtų taikomas ir anksčiau. Jei įmonės pirmosios pagal TFAS sudarytos finansinės atskaitomybės laikotarpis prasideda anksčiau nei 2004 m. sausio 1 d. ir įmonė vietoje NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą" taiko šį TFAS, ji turėtų tai nurodyti.

▼**M2**

Finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų priskyrimas

47A. Ūkio subjektui leidžiama anksčiau pripažintą finansinį turtą arba finansinį įsipareigojimą įvardyti finansiniu turtu arba finansiniu įsipareigojimu, vertinamu tikrąja verte pelno (nuostolio) ataskaitoje arba skiriamu pardavimui, pagal 25A paragrafą. Šis ūkio subjektas turi atskleisti finansinio turto arba finansinių įsipareigojimų, priskiriamų kiekvienai kategorijai, tikrąją vertę bei jų klasifikaciją ir balansinę vertę ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse.

▼M1

A priedėlis

Sąvokų apibrėžimai

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

Perėjimo prie TFAS data	– anksčiausio laikotarpio, kurio visą lyginamąją informaciją pagal TFAS reikalavimus pateikia įmonė savo pirmojoje finansinėje atskaitomybėje pagal TFAS, pradžia.
Numanomosios sąnaudos	– suma, nusakoma kaip sąnaudos ar nusidėvėjimo sąnaudos nustatytą datą. Vėliau skaičiuojant nusidėvėjimą arba amortizaciją daroma prielaida, jog įmonė pirmą kartą turtą ar įsipareigojimus pripažino nustatytą datą ir kad nusidėvėjimo ar amortizacijos sąnaudos buvo lygios numanomosioms sąnaudoms.
Tikroji vertė	– suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.
Pirmoji pagal TFAS sudaryta finansinė atskaitomybė	– pirmoji metinė finansinė atskaitomybė, kurią sudarydama įmonė taiko Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) ir aiškiai be išlygų pareiškia, kad juos atitinka.
Pirmą kartą standartus taikanti įmonė	– įmonė, kuri pirmą kartą teikia TFAS standartus atitinkančią finansinę atskaitomybę.
▼M5 Tarptautiniai finansinės atskaitomybės Standartai (TFAS)	– Tarptautinių apskaitos Standartų Tarybos (TAST) 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.
▼M1 Pradinis balansas pagal TFAS	– įmonės balansas (paskelbtas arba nepaskelbtas), sudarytas perėjimo prie TFAS datą.
Anksčiau taikyti BAP	– bendrieji apskaitos principai, kuriais pirmą kartą TFAS taikanti įmonė vadovavosi prieš pradėdama taikyti TFAS.
Atskaitomybės data	– vėliausio finansinės atskaitomybės arba tarpinės finansinės atskaitomybės laikotarpio pabaiga.
▼M2 Pirmas atskaitomybės laikotarpis, pradėjus taikyti TFAS	– atskaitomybės laikotarpis, kuris baigiasi ūkio subjekto pirmosios finansinės atskaitomybės pagal TFAS data.

▼M1

B priedėlis

Verslo jungimai

Šis priedas yra neatskiriama TFAS dalis.

▼M3

B1. Pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas gali pasirinkti ankstesniems verslo jungimams (verslo jungimams, įvykdytiems iki perėjimo prie TFAS datos) netaikyti 3 TFAS „*Verslo jungimai*" retrospektyviai. Tačiau, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pataiso kokią nors verslo informaciją taip, kad ši atitiktų 3 TFAS, jis turi pataisyti visus vėlesnius verslo jungimus ir nuo tos pačios dienos taikyti 36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*" (persvarstytą 2004 m) ir 38 TAS „*Nematerialusis turtas*" (persvarstytą 2004 m.). Pavyzdžiui, jeigu pirmą kartą TFAS taikantis ūkio subjektas pataiso verslo jungimą, kuris buvo įvykdytas 2002 m. birželio 30 d., jis turi pataisyti visus verslo jungimus, įvykdytus nuo 2002 m. birželio 30 d. iki perėjimo prie TFAS datos, o nuo 2002 m. birželio 30 d. turi taikyti 36 TAS (persvarstytą 2004 m.) ir 38 TAS (persvarstytą 2004 m.).

▼M5

B1A. Ūkio subjektui nereikia taikyti 21 TAS „*Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka*" retrospektyviai tikrųjų verčių koregavimui ir prestižui, atsiradusiems sujungus verslą iki perėjimo prie TFAS dienos. Jeigu ūkio subjektas retrospektyviai netaiko 21 TAS minėtiems tikrosios vertės koregavimams bei prestižui, jis turi apskaityti juos kaip savo, o ne įsigyjamosios įmonės 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.

B1B. Ūkio subjektas gali retrospektyviai taikyti 21 TAS tikrųjų verčių koregavimams ir prestižui, atsirandantiems:

a) dėl visų verslo jungimų, įvykusių iki perėjimo prie TFAS dienos;

arba

b) dėl visų verslo jungimų, kuriuos ūkio subjektas pasirenka pataisyti atskaitomybėje, kad šie atitiktų 22 TAS, kaip tai leidžiama pagal aukščiau pateiktą paragrafą B1.

▼M1

B2. Jei pirmą kartą TFAS taikanti įmonė 22 TAS nuostatų retrospektyviai netaiko praeityje įvykdytiems verslo jungimams, tai daro tokį poveikį šiems verslo jungimams:

a) Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė turi laikytis tos pačios klasifikacijos (kaip įgijėjo atliktas įsigijimas ar atvirkštinis įsigijimas, ar interesų suvienijimas) kaip ir jos ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse, sudarytose pagal anksčiau taikytus BAP.

b) Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė perėjimo prie TFAS datą turi pripažinti 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. 27 paragrafą); ir

ii) turtą, įskaitant prestižą, ir įsipareigojimus, kurie pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti įsigijusios įmonės konsoliduotame balanse ir kurie pagal TFAS negali būti pripažinti atskirame įsigytos įmonės balanse (žr. B2 f) – B2 i) paragrafus).

Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė turi pripažinti bet kokį dėl nepaskirstytojo pelno (arba, jei tikslinga, kitos nuosavo kapitalo rūšies) koregavimo atsirandantį pokytį, nebent šis pokytis atsiranda dėl nematerialiojo turto, kuris anksčiau buvo priskirtas prestižui (žr. B2 g) i) paragrafą), pripažinimo.

c) Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė į pradinį balansą pagal TFAS turėtų neįtraukti straipsnių, pripažintų pagal anksčiau taikytus BAP, kurie nepripažįstami turtu ar įsipareigojimais pagal TFAS. Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė atsirandančius pokyčius turėtų į apskaitą įtraukti tokia tvarka:

i) pirmą kartą TFAS taikanti įmonė ankstesnį verslo jungimą galėjo klasifikuoti kaip įsigijimą ir pripažinti straipsnį nematerialiuoju turtu, kuris pagal 38 TAS „Nematerialusis turtas" negali būti pripažintas tokiu turtu. Įmonė turėtų perklasifikuoti tokį straipsnį (ir, jei

▼M1

yra, susijusius atidėtuosius mokesčius ir mažumos dalį) kaip prestižo dalį (nebent pagal anksčiau taikytus BAP prestižas buvo atimamas tiesiogiai iš nuosavybės, žr. B2 g) i) ir B2 i) paragrafus).

ii) Pirmą kartą TFAS taikanti įmonė turi pripažinti visus kitus nepaskirstytojo pelno pokyčius ([1]).

d) TFAS reikalaujama atlikti paskesnę kai kurio turto ir įsipareigojimų įvertinimą pagrindu, kuris nėra paremtas pradine verte, tokia kaip tikroji vertė. Atsižvelgiant į paskesnio įvertinimo pagrindą, pirmą kartą TFAS taikant įmonė savo pradiniame pagal TFAS sudarytame balanse turi įvertinti tokį turtą ir įsipareigojimus, net jeigu jie buvo įsigyti arba prisiimti ankstesnio verslo jungimo metu. Įmonė turėtų pripažinti bet kokį apskaitinės vertės pokytį dėl nepaskirstytojo pelno (arba, jei tikslinga, kitos nuosavo kapitalo rūšies) koregavimo, o ne prestižą.

e) Iš karto po verslo jungimo įgyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų apskaitinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP turėtų būti numanomosios sąnaudos pagal TFAS tą datą. Jei TFAS reikalaujama tokį turtą ar įsipareigojimus įvertinti remiantis sąnaudomis vėlesniais laikotarpiais, numanomosios sąnaudos turėtų būti sąnaudomis pagrįsto nusidėvėjimo ar amortizacijos skaičiavimo pagrindas, pradedant nuo verslo jungimo datos.

f) Jei anksčiau jungiant verslą įsigytas turtas ar prisiimti įsipareigojimai pagal anksčiau taikytus BAP nebuvo pripažinti, pradiniame pagal TFAS sudarytame balanse jų numanomosios sąnaudos nėra lygios nuliui. Įgijėjas savo konsoliduotame balanse juos turėtų pripažinti ir įvertinti tai, kaip pagal TFAS būtų reikalaujama juos parodyti atskirame įsigytos įmonės balanse. Pavyzdžiui, jei įgijėjas pagal anksčiau taikytus BAP nekapitalizavo finansinės nuomos iš ankstesnių verslo jungimų, jis šią nuomą turėtų kapitalizuoti savo konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje, kaip to reikalauja 17 TAS „Finansinė nuoma”, atskirame pagal TFAS sudarytame balanse. Jei pagal anksčiau taikytus BAP turtas ir įsipareigojimai buvo sujungti prestižo straipsnyje, bet pagal 22 TAS buvo pripažinti atskirai, tai toks turtas ar įsipareigojimai lieka prestižo straipsnyje, nebent TFAS reikalautų, kad jie būtų pripažinti atskiroje įsigytos įmonės finansinėje atskaitomybėje.

g) Prestižo apskaitinė vertė pradiniame pagal TFAS sudarytame balanse turėtų būti jo apskaitinė vertė pagal anksčiau taikytus BAP, apskaičiuota perėjimo prie TFAS datą, atlikus tokius tris koregavimus:

i) Jei to reikalaujama pagal B2 c) i) paragrafą, pirmą kartą standartus taikanti įmonė, perklasifikuodama straipsnį, kurį pagal anksčiau taikytus BAP pripažino nematerialiuoju turtu, turėtų padidinti prestižo apskaitinę vertę. Panašiai ir tuo atveju, jei paragrafe B2 f) nurodoma, kad pirmą kartą standartus taikanti įmonė turi pripažinti nematerialųjį turtą, kuris pagal anksčiau taikytus BAP buvo priskirtas prestižui, ji turėtų atitinkamai sumažinti prestižo apskaitinę vertę (ir, jei reikia, pakoreguoti atidėtuosius mokesčius ir mažumos dalį).

ii) Neapibrėžtumai, darantys įtaką ankstesnio verslo jungimo metu nustatytai kainai, galėjo būti pašalinti prieš perėjimo prie TFAS datą. Jei neapibrėžtumo koregavimas gali būti patikimai įvertintas ir tikėtina, kad mokėjimas bus atliktas, pirmą kartą standartus taikanti įmonė šia suma turi pakoreguoti prestižo vertę. Analogiškai pirmą kartą standartus taikanti įmonė turi pakoreguoti prestižo apskaitinę vertę, jeigu anksčiau pripažinta neapibrėžtumų koregavimo suma nebegali būti patikimai įvertinta arba mažai tikėtina, kad šios sumos bus sumokėtos.

iii) Neatsižvelgiant į tai, ar yra kokių nors požymių, kad prestižas gali būti sumažėjęs, pirmą kartą standartus taikanti įmonė, tikrindama, ar prestižas iki perėjimo prie TFAS datos nesumažėjo, ir bet kokius vertės sumažėjimo nuostolius priskirdama nepaskirstytajam pelnui (arba, jai to reikalaujama pagal 36 TAS perkainojimo perviršiui), turi vadovautis 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas”. Vertės sumažėjimas turėtų būti tikrinamas remiantis perėjimo prie TFAS datą esančiomis sąlygomis.

h) Perėjimo prie TFAS datą prestižo apskaitinė vertė neturėtų būti koreguojama. Pavyzdžiui, pirmą kartą standartus taikanti įmonė neturėtų keisti prestižo apskaitinės vertės, kad:

([1]) Tokie pokyčiai apima perklasifikavimą iš/į nematerialųjį turtą, jei pagal anksčiau taikytus BAP prestižas nebuvo pripažintas turtu. Taip atsitinka, jei pagal anksčiau taikytus BAP įmonė: a) prestižą atėmė tiesiogiai iš nuosavo kapitalo arba b) verslo jungimo nelaiko įsigijimu).

▼**M1**

i) pašalinti verslo jungimo metu įsigytus vykstančių tyrimų ir plėtros procesus (nebent pagal 38 TAS susijęs nematerialusis turtas turėtų būti pripažįstamas atskirame įsigyjamos įmonės balanse);

ii) koreguotų ankstesnę prestižo amortizacijos sumą;

iii) panaikintų prestižo koregavimus, kurie nėra leistini pagal 22 TAS tačiau buvo atlikti remiantis anksčiau taikytais BAP koreguojant turtą ir įsipareigojimus verslo jungimo ir perėjimo prie TFAS datą.

i) Jei pirmą kartą standartus taikanti įmonė, remdamasi anksčiau taikytais BAP, pripažino, kad prestižas turi būti atimamas iš nuosavo kapitalo:

i) ji neturi pripažinti tokio prestižo savo pradiniame pagal TFAS sudarytame balanse. Be to, jei įmonė parduoda dukterinę įmonę arba investicija į dukterinę įmonę sumažėja, įmonė neturėtų šio prestižo perkelti į pelno (nuostolio) ataskaitą;

ii) koregavimai dėl vėliau panaikintų neapibrėžtumų, darančių įtaką įsigijimo kainai, turėtų būti pripažįstami kaip nepaskirstytasis pelnas.

j) Pagal anksčiau taikytus BAP pirmą kartą standartus taikanti įmonė negalėjo konsoliduoti dukterinės įmonės, kurią įsigijo ankstesnio verslo jungimo metu (pavyzdžiui, pagal anksčiau taikytus BAP patronuojanti įmonė nelaikė jos dukterine įmone arba nesudarė konsoliduotos finansinės atskaitomybės). Pirmą kartą standartus taikanti įmonė turi koreguoti dukterinės įmonės turto ir įsipareigojimų apskaitines vertes, kad jos sutaptų su sumomis, kurios pagal TFAS reikalavimus pateikiamos atskirame dukterinės įmonės balanse. Numanomosios prestižo sąnaudos perėjimo prie TFAS datą yra lygios skirtumui tarp:

i) patronuojančiai įmonei priklausančios tų suderintų apskaitinių verčių dalies; ir

ii) atskiroje finansinėje atskaitomybėje nurodytų patronuojančios įmonės investicijų į dukterines įmones sąnaudų.

k) Atidėtųjų mokesčių ir mažumos dalies įvertinimas remiasi kito turto ir įsipareigojimų įvertinimu. Todėl pirmiau minėti turto ir įsipareigojimų koregavimai darą įtaką atidėtiesiems mokesčiams ir mažumos daliai.

B3. Išimtys, taikomos ankstesniems verslo jungimams, taip pat yra taikomos ir ankstesnėms investicijoms į asocijuotas įmones bei daliai bendrose įmonėse.

B4 Be to, pagal B1 paragrafą pasirinkta data galioja visiems tokiems įsigijimams.

▼M1

C priedėlis

Kitų TFAS pakeitimai

Šiame priede pateikti pataisymai įsigalioja 2004 m. sausio 1 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių metinėms finansinėms atskaitomybėms. Jei įmonė šį TFAS taiko ankstesniam laikotarpiui, šie pataisymai pradeda galioti ir tam laikotarpiui.

C1. Šis TFAS pakeičia NAK-8 „TAS, kaip svarbiausio apskaitos pagrindo, taikymas pirmąjį kartą".

C2. Šis TFAS pakeičia 39 TFAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir įvertinimas" 172 h) paragrafą:

„h) jei keitimas, perdavimas arba kitas pripažinimo nutraukimo sandoris buvo sudarytas prieš prasidedant finansiniams metams, kuriais pradedamas taikyti šis standartas, tokių sandorių apskaita neturėtų būti keičiama retrospektyviai siekiant atitikti šį standartą. Tačiau tai neatleidžia perleidėjo nuo reikalavimų:

i) pripažinti visas išvestines arba kitas priemones, tokias kaip aptarnavimo teises arba įsipareigojimus, likusius po tokio sandorio, kuris pripažįstamas pagal šį standartą ar kitus TFAS; ir

ii) konsoliduoti visas perleidėjo kontroliuojamas specialios paskirties įmones (žr. NAK-12 „Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės")."

▼M3

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-10

Valstybės parama – jokio tiesioginio ryšio su įmonės veikla

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuoroda: 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas atskaitomybėje".

Klausimas

1. Kai kuriose šalyse valstybės parama įmonėms gali būti teikiama siekiant paskatinti ar ilgą laiką paremti verslą tam tikruose regionuose ar pramonės sektoriuose. Sąlygos tokiai paramai gauti gali nebūti tiesiogiai susijusios su pagrindine įmonės veikla. Tokios paramos pavyzdys yra valstybės išteklių perdavimas įmonėms, kurios:

   a) veikia tam tikroje pramonės šakoje;

   b) tęsia veiklą neseniai privatizuotose pramonės įmonėse ar

   c) pradeda ir tęsia mažai išplėtotą verslą.

2. Klausimas tas, ar tokia valstybės parama gali būti laikoma kaip valstybės dotacija pagal 20 TAS, taigi ir apskaitoje registruojama pagal šį standartą.

Konsensusas

3. Valstybės parama įmonėms atitinka 20 TAS pateikiamą valstybės dotacijų apibrėžimą, net jei nėra kitų sąlygų, tiesiogiai susijusių su įmonės veikla, išskyrus reikalavimą veikti konkrečiame regione ar pramonės sektoriuje. Todėl tokios dotacijos neturi būti kredituojamos tiesiogiai į nuosavybę.

   Konsensuso data: 1998 m. sausio mėn.

   Įsigaliojimo data: laikotarpiai, prasidedantys 1998 m. rugpjūčio 1 d. Apskaitos politikos pakeitimai turėtų būti apskaitoje užregistruojami pagal 8 TAS 46 paragrafe nurodytas pereinamąsias nuostatas.

▼M5

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-12

Konsolidavimas – specialiosios paskirties įmonės

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

▼M5

Nuorodos: 27 TAS „*Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė*"

▼B

Klausimas

1. Įmonė gali būti įsteigta tam, kad siektų siauro ir tiksliai apibrėžto tikslo (pvz., įvykdytų nuomą, atliktų tyrimo ir plėtros darbus arba konvertuotų finansinį turtą). Tokia specialiosios paskirties įmonė (SPĮ) gali būti korporacija, patikos fondas, bendrija arba jungtinė įmonė. Dažniausiai, steigiant SPĮ, nustatomos teisinės sąlygos, kurios griežtai, o kartais ir pastoviai riboja jų valdymo organo, patikėtinių ar vadovybės galią priimti sprendimus dėl SPĮ veiklos. Dažnai šios atsargumo priemonės reiškia, kad SPĮ einamosios veiklos valdymo politika negali būti keičiama, nebent tada, kai tai gali atlikti rėmėjas ar steigėjas (t. y. jos „automatiškai" valdomos).

2. Rėmėjas (arba įmonė, kurios vardu įsteigta SPĮ) dažnai perveda turtą SPĮ, įgyja teisę naudotis SPĮ turimu turtu arba teikia SPĮ paslaugas, o tuo tarpu kitos šalys („kapitalo teikėjos") gali finansuoti SPĮ. Įmonė, kuri sudaro sandorius su SPĮ (dažnai – steigėja arba rėmėja) gali iš esmės kontroliuoti SPĮ.

3. Realusis dalyvavimas SPĮ gali reikštis, pavyzdžiui, skolos priemonės, nuosavybės priemonės, dalyvavimo teisės, teisės gauti likučio dalį arba nuomos forma. Kai kurie naudingo dalyvavimo būdai gali tiesiog suteikti turėtojui fiksuotą ar patvirtintą pelno normą, tuo tarpu kiti leidžia turėtojui gauti arba naudotis kita būsimąja ekonomine nauda iš SPĮ veiklos. Daugeliu atvejų steigėjas ar rėmėjas (arba įmonė, kurios vardu įsteigta SPĮ) išlaiko didelę dalį naudingos SPĮ veiklos, net jei ji gali turėti mažą arba nulinę nuosavybės dalį.

4. 27 TAS reikalauja konsoliduoti atskaitomybę teikiančios įmonės kontroliuojamas įmones. Tačiau standartas nepateikia aiškių SPĮ konsolidavimo nuorodų.

5. Klausimas tas, kokiomis aplinkybėmis įmonė turi konsoliduoti SPĮ.

6. Šis aiškinimas netaikomas pensinių išmokų ar kompensacijų nuosavybe planams.

7. Įmonės turto perdavimas SPĮ gali būti kvalifikuojamas kaip įmonės turto pardavimas. Net jei perdavimas kvalifikuojamas kaip pardavimas, 27 TAS sąlygos ir šis aiškinimas gali reikšti, kad įmonė turi konsoliduoti SPĮ. Šis aiškinimas nenagrinėja aplinkybių, kuriomis įmonė turi taikyti pardavimo metodą arba eliminuoti tokio pardavimo padarinius konsolidavimo metu.

Konsensusas

8. SPĮ turi būti konsoliduojama, jei įmonės ir SPĮ ryšių esmė rodo, kad ši įmonė kontroliuoja SPĮ.

▼M5

9. Su SPĮ susijusi kontrolė gali atsirasti dėl išankstinio SPĮ veiklos nustatymo („automatišku" vadinamo valdymo) arba kitu būdu. 27.13 TAS nurodoma keletas aplinkybių, kurioms esant kontrolė yra net tais atvejais, kai įmonė valdo pusę arba mažiau kitos įmonės balsavimo teisių. Panašiai kontrolė gali būti net ir tuo atveju, kai įmonei priklauso maža arba nulinė SPĮ nuosavybės dalis. Kiekvienu atveju, taikant kontrolės prielaidą, reikia vadovautis profesine nuomone ir atsižvelgti į visus svarbius veiksnius.

10. Be 27.13 TAS aprašytų situacijų, toliau nurodytos aplinkybės taip pat gali, pvz., rodyti santykius, kuriems esant įmonė kontroliuoja SPĮ ir dėl to turėtų konsoliduoti SPĮ (papildomi nurodymai pateikiami šio Aiškinimo Priedėlyje):

    a) iš esmės visa SPĮ veikla vykdoma įmonės vardu pagal konkrečius jos verslo poreikius taip, kad šioji įmonė gautų naudos iš SPĮ veiklos;

    b) iš esmės įmonė turi galią priimti sprendimus, kad gautų didžiausią naudą iš SPĮ veiklos, arba, įvesdama „autopiloto" valdymo mechanizmą, yra perdavusi šią sprendimų priėmimo galią;

    c) įmonė iš esmės turi teises gauti didžiausią naudos dalį iš SPĮ ir todėl gali patirti su SPĮ veikla susijusią riziką;

▼M5

arba

d) įmonė iš esmės išlaiko didžiąją likutinės arba nuosavybės rizikos, susijusios su SPĮ arba jos turtu, dalį tam, kad gautų naudos iš SPĮ veiklos.

▼B

Konsensuso data: 1998 m. birželio mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. liepos 1 d. arba vėliau; skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

▼M8

Tarptautinis finansinės atskaitomybės aiškinimo komitetas

TFAAK

12 NAK TFAAK PATAISA

12 NAK taikymas

Konsolidavimas – specialios paskirties ūkio subjektai

NUORODOS

19 TAS *Išmokos darbuotojams*

32 TAS *Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas*

2 TFAS *Akcijomis išreikštas mokėjimas*

12 NAK *Konsolidavimas – specialios paskirties ūkio subjektai*

PRIELAIDOS

1. Kol ši pataisa įsigalios, 12 NAK netaikomas išmokoms, mokamoms pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams ir nuosavybės kompensavimo planams (12.6 NAK). Kol įsigalios 2 TFAS, tokiems planams taikomas 19 TAS (pakeistas 2002 m.).

2. 2 TFAS galioja metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. 2 TFAS keičia 19 TAS:

   a) jis nebetaikomas darbuotojams mokamoms išmokoms, kurioms taikomas 2 TFAS, ir

   b) pašalinamos visos nuorodos į nuosavybės kompensavimo išmokas ir nuosavybės kompensavimo planus.

3. Be to, 32 TAS reikalaujama, kad supirktos akcijos būtų atimtos iš nuosavybės. Kai 2 TFAS įsigalios, jis pakeis 32 TAS patvirtindamas, kad 32 TAS 33 ir 34 paragrafai (susiję su supirktomis akcijomis) turi būti taikomi nupirktoms, parduotoms, išleistoms arba anuliuotoms supirktoms akcijoms, siejamoms su darbuotojų akcijų pirkimo pasirinkimo sandorių planais, darbuotojų akcijų įsigijimo planais ir visais kitais susitarimais apmokėti akcijomis.

KLAUSIMAI

4. Pirmas šioje pataisoje aptariamas dalykas yra 12 NAK taikymas nuosavybės kompensavimo planams.

5. Antras šioje pataisoje aptariamas dalykas yra 12 NAK netaikymas ilgalaikiams darbuotojų išmokų planams. Kol pataisa įsigalios, šis 12 NAK taikomas kitiems ilgalaikiams darbuotojų išmokų planams. Tačiau 19 TAS reikalaujama, kad tie planai apskaitoje būtų registruojami panašiai kaip išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai.

PATAISA

6. 12 NAK 6 paragrafas pakeistas taip.

   Šis aiškinimas netaikomas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planams arba kitiems ilgalaikių darbuotojų išmokų planams, kuriems taikomas 19 TAS.

▼M8

ĮSIGALIOJIMO DATA

7. Ūkio subjektas turi taikyti šią pataisą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko 2 TFAS ankstesniam laikotarpiui, ši pataisa turi būti taikoma tam ankstesniam laikotarpiui.

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-13

Bendrai kontroliuojamos įmonės – nepiniginiai dalininkų įnašai

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinamas kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

▼M5

Nuorodos:31 TAS „*Dalys bendrose įmonėse*"

▼B

Klausimas

▼M5

1. 31.48 TAS įnašai ir pardavimai, įvykę tarp dalininko ir bendros įmonės, nurodomi taip: „Kai dalininkas įneša turtą ar jį parduoda bendrai įmonei, kiekvieno sandorio pelno ar nuostolio elemento pripažinimas turi nurodyti sandorio esmę". Be to, 31.24 TAS teigiama, kad „bendrai kontroliuojama įmonė yra tokia bendra įmonė, kuri steigia korporaciją, partnerystės principais valdomą įmonę ar kitą ūkio vienetą, kuriame kiekvienas dalininkas turi savo dalį". Šiame Standarte nėra aiškių nurodymų, kaip pripažinti pelną ir nuostolius, susidarančius dėl nepiniginio turto įnašų į bendrai kontroliuojamas įmones (BKĮ).

▼B

2. Įnašai į BKĮ yra įmonės dalininkų turto įnašai mainais į nuosavo kapitalo dalį BKĮ. Šie įnašai gali būti įvairios formos. Dalininkas juos gali atlikti steigiant įmonę arba vėliau. Kompensacija, dalininko gauta už BKĮ suteiktą turtą, taip pat gali būti pinigai ar kitas atlygis, kuris nepriklauso nuo būsimųjų BKĮ pinigų srautų (papildomas atlygis).

3. Klausimai yra šie:

   a) kada atitinkama dalis pelno ar nuostolio, susidarančio iš nepiniginio turto įnašų į BKĮ mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, turi būti pripažįstama dalininko pelno (nuostolio) ataskaitoje;

   b) kaip įmonės dalininkas turi apskaitoje parodyti papildomą atlygį ir

   c) kaip visas nerealizuotas pelnas arba nuostolis turi būti pripažįstamas įmonės dalininko finansinėje atskaitomybėje.

4. Šis aiškinimas nagrinėja nepiniginio turto įnašų į BKĮ, teikiamų mainais į BKĮ nuosavo kapitalo dalį, apskaitą, dalininko atliekamą arba nuosavybės, arba proporcingo konsolidavimo metodu.

Konsensusas

▼M5

5. Taikydamas 31 TAS 48 paragrafą nepiniginiams įnašams į BKĮ mainais į BKĮ nuosavybės dalį, dalininkas pripažįsta laikotarpio pelnu arba nuostoliu dalį pelno arba nuostolio, priskirtino kitų dalininkų nuosavybės daliai, išskyrus atvejus, kai:

   a) reikšminga su įnešto nepiniginio turto nuosavybe susijusi rizika ir atlygis nebuvo perkelti į BKĮ;

      arba

   b) pelnas arba nuostolis dėl nepiniginio turto įnašų negali būti patikimai įvertintas;

      arba

   c) įnašo sandoris neturi komercinio pagrindo, remiantis šio termino apibrėžimu 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*".

   Jeigu taikoma a), b) arba c) išimtis, pelnas arba nuostolis laikomas nerealizuotu ir todėl nėra pripažįstamas pelnu arba nuostoliu, išskyrus tą atvejį, kai tinka ir 6 paragrafas.

6. Jeigu, be gaunamos BKĮ nuosavybės dalies, dalininkas gauna ir piniginį arba nepiniginį turtą, dalininkas pripažįsta tinkamą sandorio pelno arba nuostolio dalį pelnu arba nuostoliu.

▼B

7. Įnešto į BKĮ nepiniginio turto nerealizuotas pelnas arba nuostoliai turi būti eliminuojami iš pagrindinio turto proporcingo konsolidavimo metodu arba iš investicijų nuosavybės metodu. Toks nerealizuotas pelnas arba nuostolis neturi būti pateikiamas konsoliduotame dalininko balanse kaip atidėtasis pelnas arba nuostolis.

Konsensuso data: 1998 m. birželio mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja metiniams finansiniams laikotarpiams, prasidedantiems 1999 m. sausio 1 d. arba vėliau; skatinamas ankstesnis jo taikymas. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

14. Nepiniginių įnašų sandorių apskaitos pataisos, nurodytos 5 paragrafe, turi būti taikomos perspektyviai būsimiems sandoriams.

15. Ūkio subjektas turi taikyti šiame Aiškinime esančias pataisas, atliktas 16 TAS „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai*", metiniams finansinės ataskaitiniams laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jeigu ūkio subjektas taiko tą Standartą ankstesniam laikotarpiui, jis taip pat turi taikyti ankstesniajam laikotarpiui ir šias pataisas.

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-15

Veiklos nuoma – skatinimas

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuoroda: 17 TAS „Nuoma" (persvarstytas 1997 m.)

Klausimas

1. Derantis dėl naujų arba pratęsiamų veiklos nuomos sutarčių, nuomotojas gali paskatinti nuomininką sudaryti sutartį. Tokių paskatų pavyzdžiai gali būti avansinės išmokos arba nuomininko išlaidų (tokių kaip persikėlimo, išnuomojamo turto pagerinimo ir su ankstesniais nuomininko įsipareigojimais susijusių išlaidų) kompensavimas. Alternatyva gali būti sumažintas nuomos mokestis arba nuoma be mokesčio pirmaisiais nuomos laikotarpiais.

2. Klausimas yra tas, kaip skatinimas turi būti pripažįstamas nuomotojo ir nuomininko finansinėje atskaitomybėje.

Konsensusas

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 arba mokėjimų laiką.

4. Nuomotojas turi pripažinti sukauptas skatinimo išlaidas, tiesiogiai proporcingu būdu mažindamas nuomos pajamas per nuomos laikotarpį, nebent labiau tiktų taikyti kitą sisteminį 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 sisteminį būdą, galintį parodyti naudą iš išnuomoto turto naudojimo.

6. Nuomininko patirtos išlaidos, įskaitant išlaidas, susijusias su ankstesne nuoma (pavyzdžiui, jos nutraukimo, perkėlimo arba turto pagerinimo išlaidas), turi būti apskaitoje registruojamos pagal tarptautinius apskaitos standartus, taikomus šioms išlaidoms, įskaitant tas, kurios iš esmės padengiamos remiantis paskatinimo sutartimi.

Konsensuso data: 1998 m. birželio mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja nuomos sutartims nuo 1999 m. sausio 1 d. ar vėliau.

▼M5

SATNDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-21

Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atgavimas

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

NAK-D21 „Pelno mokesčiai – Omnibus" aiškinimo projektas svarstyti pateiktas 1999 m. rugsėjo mėn. Į šio aiškinimo projektą buvo įtrauktas šiame aiškinime ir NAK-25 „Pelno mokesčiai – įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai" svarstomi klausimai.

Nuoroda: 12 TAS „Pelno mokesčiai" (persvarstytas 1996 m.)

Klausimas

1. Pagal 12 TAS 51 paragrafą, atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų ir turto vertinimas turėtų atspindėti mokesčius, susijusius su tuo, kaip balanso datą įmonė tikisi atgauti arba sumokėti laikinojo pobūdžio skirtumus nulėmusio turto ir įsipareigojimų apskaitinę vertę.

2. 12 TAS 20 paragrafe nurodoma, kad turto perkainojimas ne visada daro poveikį apmokestinamajam pelnui (mokesčių nuostoliui) perkainojimo laikotarpiu, ir kad turto apmokestinimo pagrindas dėl perkainojimo negali būti tikslinamas. Jeigu apskaitinė vertė, kuri bus atgauta ateityje, būtų apmokestinama, bet kuris skirtumas tarp perkainoto turto apskaitinės vertės ir jo apmokestinimo pagrindo būtų laikinojo pobūdžio ir dėl to atsirastų atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas arba turtas.

▼M5

3. Reikia nuspręsti, kaip turi būti aiškinama „atstatymo" sąvoka, kalbant apie turtą, kuris nėra nudėvimas (nenudėvimasis turtas) ir kuris perkainojamas pagal 16 TAS 31 paragrafą.

4. Šis Aiškinimas taip pat taikomas investiciniam turtui, kuris apskaitomas jo perkainojimo sumomis pagal 40.33 TAS, bet būtų laikomas nenudėvimuoju, jeigu jam būtų taikomas 16 TAS.

▼B

Konsensusas

▼M5

5. Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimas arba turtas, atsiradęs perkainojus nenudėvimąjį turtą pagal 16.31 TAS, turi būti vertinamas pagal tuos mokesčių padarinius, kurie susidarytų, kai šį turtą pardavus būtų atstatoma jo balansinė vertė, neatsižvelgiant į minėto turto balansinės vertės nustatymo pagrindą. Atitinkamai, jei mokesčių įstatyme nustatytas mokesčio tarifas, taikytinas apmokestinamai sumai, gautai iš turto pardavimo, skiriasi nuo mokesčio tarifo, taikytino apmokestinamai sumai, gautai iš turto naudojimo, tuomet vertinant atidėtųjų mokesčių įsipareigojimą arba su nenudėvimuoju turtu siejamą turtą taikomas pirmasis tarifas.

▼B

Konsensuso data: 1999 m. rugpjūčio mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis susitarimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-25

▼B

Pelno mokesčiai – įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimai

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

NAK-D21 „Pelno mokesčiai – Omnibus" interpretacijos projektas pastaboms pateikti buvo paskelbtas 1999 m. rugsėjo mėn. Aiškinimo projekte buvo nurodyti klausimai, nagrinėjami šiame ir NAK-21 „Pelno mokesčiai – perkainoto turto, kuriam netaikomi nusidėvėjimo atskaitymai, atgavimas" aiškinime.

Nuoroda: 12 TAS „Pelno mokesčiai" (persvarstytas 1996 m.)

Klausimas

1. Pasikeitus įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statusui, gali padidėti arba sumažėti įmonės mokesčių įsipareigojimai arba turtas. Taip gali atsitikti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai įmonės nuosavybės vertybiniai popieriai yra oficialiai užregistruoti biržoje arba kai pertvarkoma įmonės nuosavybė. Tai gali įvykti, kai kontrolinį akcijų paketą turintys akcininkai persikelia į užsienio šalį. Po tokio įvykio įmonei gali būti taikomi kitokie mokesčiai; pavyzdžiui, jai gali būti taikomos arba panaikinamos mokesčių nuolaidos ar ateityje taikomas kitoks mokesčio tarifas.

2. Įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas gali turėti neatidėliotiną poveikį įmonės einamiesiems mokesčių įsipareigojimams arba turtui. Dėl minėto pasikeitimo taip pat gali padidėti arba sumažėti įmonės pripažįstami atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai ir turtas, atsižvelgiant į apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams, kurie bus susiję su įmonės turto ir įsipareigojimų apskaitinės vertės atgavimu arba sumokėjimu.

3. Reikia atsakyti į klausimą, kaip įmonė turėtų registruoti apskaitoje savo arba savo akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimo poveikį mokesčiams.

Konsensusas

4. Įmonės arba jos akcininkų apmokestinimo statuso pasikeitimas nesumažina ir nepadidina sumų, tiesiogiai pripažįstamų nuosavybėje. Einamieji arba atidėtieji mokesčiai, atsirandantys pasikeitus apmokestinimo statusui, turėtų būti įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną arba nuostolį, išskyrus tuos atvejus, kai minėtieji mokesčiai atsiranda dėl sandorių ir įvykių, kurie per tą patį arba kitą ataskaitinį laikotarpį iš karto kredituojami arba įrašomi į ataskaitose nurodytą nuosavybės sumą. Mokesčiai, susiję su tuo pačiu arba kitu ataskaitiniu laikotarpiu pripažintos nuosavybės sumos pasikeitimais (neįrašytais į grynąjį pelną arba nuostolį), turėtų būti iš karto įrašomi arba kredituojami į nuosavybę.

   Konsensuso data: 1999 m. rugpjūčio mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis susitarimas įsigalioja 2000 m. liepos 15 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-27

Sandorių, susijusių su juridinės formos lizingu (finansine nuoma), esmės įvertinimas

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuorodos: 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas (persvarstytas 1997 m.), 17 TAS" Nuoma „(persvarstytas 1997 m.), 18 TAS" Pajamos „(persvarstytas 1993 m.)"

Klausimas

1. Įmonė gali sudaryti sandorį arba kelis struktūrinius sandorius (susitarimą) su nesusijusia šalimi arba šalimis (investuotoju), kurie yra susiję su juridine nuomos forma. Pavyzdžiui, įmonė gali vėl išsinuomoti investuotojui išnuomotą arba teisėtu būdu parduotą turtą. Kiekvieno tokio susitarimo forma ir sąlygos gali būti labai įvairios. Nuomos ir nuomos su sąlyga, kad

▼B

turtą vėl bus galima išsinuomoti, atveju gali būti, kad tokio susitarimo tikslas – užtikrinti investuotojui mokesčio nuolaidą, kuria bendrai naudojamasi su įmone mokesčio forma, ir suteikti teisę naudoti turtą.

2. Kai su investuotoju susitariama dėl juridinės nuomos formos, reikia atsakyti į šiuos klausimus:

a) kaip nustatyti, ar sandoriai yra susiję tarpusavyje ir ar jie turėtų būti apskaitoje parodomi kaip vienas sandoris;

b) ar susitarimas atitinka 17 TAS pateiktą apibrėžimą; o jei ne:

i) ar atskira investicinė sąskaita ir nuomos mokėjimo įsipareigojimai, kurie gali būti, yra įmonės turtas ir įsipareigojimai (pvz., atsižvelgiant į A priedo 2 paragrafo a punkte apibūdintą atvejį);

ii) kaip įmonė turėtų apskaitoje registruoti kitus įsipareigojimus, susijusius su minėtuoju susitarimu, ir

iii) kaip įmonė turėtų apskaitoje registruoti mokestį, kurį ji gali gauti iš investuotojo.

Konsensusas

3. Grupė sandorių, susijusių su juridine lizingo forma, yra susiję tarpusavyje ir turėtų būti apskaitoje registruojami kaip vienas sandoris, kai bendrą ekonominį poveikį galima suprasti tik atsižvelgiant į visą sandorių grupę. Taip yra tuo atveju, 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 susitarimo esmė. Norint ją nustatyti, reikėtų įvertinti visus susitarimo aspektus ir išvadas, ypač atsižvelgiant į tuos, kurie turi ekonominį poveikį.

5. 17 TAS taikomas tada, kai susitarimo esmę sudaro teisės naudoti turtą sutartą laikotarpį suteikimas. Toliau išvardijami atskiri požymiai, rodantys, kad susitarimas iš esmės gali nebūti susijęs su 17 TAS aprašyta nuoma (B priede pateikiami šio aiškinimo taikymo pavyzdžiai):

a) įmonė lieka prisiėmusi visą riziką ir gauna visą pelną iš pagrindinio turto bei naudojasi iš esmės tomis pačiomis turto naudojimo teisėmis kaip iki susitarimo;

b) pagrindinė susitarimo priežastis – ne turto naudojimo teisės suteikimas, o konkretus mokesčio rezultatas, ir

c) susitarime 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. Sistemos 49–64 paragrafuose pateikti apibrėžimai ir nurodymai turėtų būti taikomi nustatant, ar atskira investicinė sąskaita ir nuomos mokesčio įsipareigojimai sudaro įmonės turtą ir įsipareigojimus. Požymiai, kurie visi kartu rodo, kad atskira investicinė sąskaita ir nuomos mokesčio įsipareigojimai neatitinka turto ir įsipareigojimo apibrėžimo ir neturėtų būti pripažįstami įmonėje, yra šie:

a) įmonė, siekdama savų tikslų, negali kontroliuoti investicinės sąskaitos 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 lėšų investicinėje sąskaitoje, o įmonė neturi jokios galimybės sustabdyti mokėjimus investuotojui iš investicinės sąskaitos;

b) įmonė prisiėmusi tik nedidelę riziką kompensuoti visą bet kurio iš investuotojo gauto mokesčio sumą ir galbūt sumokėti tam tikrą papildomą sumą arba, negavus mokesčio, tik nedidelę riziką sumokėti kitų įsipareigojimų (pvz., garantijos) sumą. Tik nedidelė mokėjimo rizika yra tuo atveju, kai, pavyzdžiui, pagal susitarimo sąlygas reikalaujama iš anksto sumokėtą sumą investuoti į su rizika nesusijusį turtą, iš kurio tikimasi gauti nuomos mokesčio įsipareigojimams įvykdyti pakankamus pinigų srautus;

c) išskyrus pradinius pinigų srautus susitarimo pradžioje, vieninteliai pinigų srautai, kurių tikimasi iš susitarimo, yra nuomos mokesčiai, mokami tik iš lėšų, esančių atskiroje investicinėje sąskaitoje, suformuotoje iš pradinių pinigų srautų.

7. Kiti susitarimo įsipareigojimai, įskaitant visas pirmalaikio susitarimo nutraukimo atveju suteiktas garantijas ir prisiimtus įsipareigojimus, atsižvelgiant į susitarimo sąlygas, turėtų būti į apskaitą įtraukiami pagal 37 TAS arba 39 TAS.

▼B

8. Nustatant, kada mokestį reikėtų pripažinti pajamomis, kurias gali gauti įmonė, kiekvieno susitarimo faktams ir sąlygoms reikėtų taikyti 18 TAS 20 paragrafe nustatytus kriterijus. Reikėtų atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip nuolatinis dalyvavimas vykdant svarbius būsimuosius veiklos įsipareigojimus, reikalingus, norint gauti mokestį, likusi rizika, bet kurio garantinio susitarimo sąlygos ir mokesčio grąžinimo rizika. Atskiri požymiai, rodantys, kad visas gautas mokestis, jeigu jis gaunamas susitarimo pradžioje, negali būti pripažįstamas pajamomis, yra šie:

   a) gautas mokestis gali būti uždirbtas tik įsipareigojus vykdyti arba nevykdyti tam tikrą svarbią veiklą ir dėl to juridiškai privalomo susitarimo įvykdymas yra svarbiausias susitarime numatytas veiksmas;

   b) pagrindinio turto naudojimui taikomi apribojimai, sumažinantys arba gerokai pakeičiantys įmonės turto naudojimo galimybes (pvz., sunaudoti, parduoti arba 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 įmonės veiklai reikalingas specialus turtas ir dėl to yra tikimybė, kad įmonė gali įvykdyti sandorį, pirma laiko sumokėdama jo sumą, arba

      ii) pagal susitarimo sąlygas įmonė privalo arba turi tam tikrą teisę arba visas teises savo nuožiūra investuoti iš anksto sumokėtą sumą 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 įmonei gali tekti sumokėti tam tikrą sumą.

9. Mokestis turėtų būti nurodomas pelno (nuostolio) ataskaitoje, atsižvelgiant į jo esmę ir pobūdį.

Atskleidimas

10. Nustatant, kuriuos duomenis reikia nurodyti, norint suprasti susitarimą ir taikomą apskaitos tvarką, reikia atsižvelgti į visus susitarimo, kuris iš esmės nėra susijęs su 17 TAS aprašyta nuoma, aspektus. Kiekvieną laikotarpį, kol yra sudaromas susitarimas, įmonė turėtų pateikti šią informaciją:

   a) susitarimo apibūdinimą, įskaitant:

      i) pagrindinį turtą ir visus jo naudojimo apribojimus;

      ii) susitarimo terminą ir svarbias sąlygas;

      iii) susijusius sandorius, įskaitant visus pasirinkimo sandorius, ir

   b) kiekvieno gauto mokesčio apskaitos tvarką, laikotarpio pajamų sumą ir pelno (nuostolio) ataskaitos eilutę į kurią minėtoji suma įrašyta.

11. Šio aiškinimo 10 paragrafe nurodytą informaciją reikėtų pateikti pagal kiekvieną susitarimą atskirai arba kiekvienos klasės susitarimus bendrai. Klasė – grupė susitarimų dėl panašaus pobūdžio pagrindinio turto (pvz., elektrinių).

Konsensuso data: 2000 m. vasario mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-29

Atskleidimas – paslaugų koncesijų susitarimai

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas” 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuoroda: 1 TAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas” (persvarstytas 1997 m.)

Klausimas

1. Įmonė (koncesijos vykdytojas) gali susitarti su kita įmone (koncesijos teikėju) teikti paslaugas, susijusias su gyventojų pagrindinių ekonominių ir socialinių poreikių tenkinimu. Koncesijos teikėjas gali būti valstybinio arba privataus sektoriaus įmonė, įskaitant Vyriausybinę instituciją. Tokių susitarimų dėl paslaugų koncesijų pavyzdžiai gali būti susitarimai dėl vandens valymo ir tiekimo, greitkelių, automobilių parkų, tunelių, tiltų, oro uostų ir telekomunikacijų tinklų. Paslaugų koncesijų susitarimams

▼B

nepriskiriamos išorės paslaugos, kuriomis naudojasi įmonė savo vidaus reikmėms (pvz., kavinė darbuotojams, pastato priežiūra ir apskaitos bei informacinių technologijų sritys).

2. Paslaugų koncesijos susitarimas paprastai reiškia, kad koncesijos teikėjas koncesijos vykdytojui paslaugos teikimo laikotarpiu suteikia:

a) teisę teikti paslaugas, sudarančias gyventojams galimybę patenkinti savo ekonominius ir socialinius poreikius, ir

b) kai kuriais atvejais – teisę naudoti nurodytą materialųjį, nematerialųjį ir (arba) finansinį turtą,

už kurią koncesijos vykdytojas:

a) įsipareigoja suteikti paslaugas pagal tam tikras nuostatas ir sąlygas suteiktų teisių galiojimo laikotarpiu ir

b) prireikus suteiktų teisių galiojimo laikotarpio pabaigoje įsipareigoja grąžinti visas teises, įgytas minėto laikotarpio pradžioje ir (arba) per minėtą laikotarpį.

3. Visiems paslaugų koncesijų susitarimams būdinga tai, kad koncesijos vykdytojas įgyja teisę ir prisiima įsipareigojimą teikti komunalines paslaugas.

4. Reikia atsakyti į klausimą, kokią informaciją savo ►**M5** aiškinamuoju raštu ◄ turėtų pateikti koncesijos vykdytojas ir koncesijos teikėjas.

5. Tam tikri paslaugų koncesijų susitarimų aspektai ir informacija, kurią reikia nurodyti, jau numatyti galiojančiuose tarptautiniuose apskaitos standartuose (pvz., 16 TAS taikomas nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių įsigijimams, 17 TAS – turto nuomai, o 38 TAS – nematerialiojo turto įsigijimams). Tačiau paslaugų koncesijos susitarimas gali būti susijęs su tarptautiniuose apskaitos standartuose nenumatytomis vykdytinomis sutartimis, išskyrus nuostolingas sutartis, kurioms taikomas 37 TAS. Taigi šiame aiškinime nurodoma papildoma informacija, kurią reikia pateikti, apskaitoje nurodant susitarimus dėl teisės teikti komunalines paslaugas.

Konsensusas

6. Nustatant, kokią informaciją reikia pateikti ►**M5** aiškinamuoju raštu ◄, reikia atsižvelgti į visus paslaugų koncesijos susitarimo aspektus. Koncesijos vykdytojas ir teikėjas kiekvieno laikotarpio finansinėje atskaitomybėje turėtų pateikti šią informaciją:

a) susitarimo apibūdinimą;

b) svarbias susitarimo sąlygas, nuo kurių gali priklausyti būsimųjų pinigų srautų dydis, jų gavimo laikas ir tikimybė (pvz., teisės suteikimo laikotarpis, pakartotinio kainų nustatymo datos ir naujų kainų nustatymo bei naujų derybų pagrindas);

c) pobūdį ir apimtį (pvz., prireikus kiekį, laikotarpį arba sumą), susijusius su:

i) nurodyto turto naudojimo teisėmis;

ii) įsipareigojimais teikti paslaugas arba teisėmis naudotis tokiomis paslaugomis;

iii) įsipareigojimais įsigyti arba statyti nekilnojamąjį turtą, įrangą ir įrengimus;

iv) įsipareigojimais teisių suteikimo laikotarpio pabaigoje perduoti arba priimti nurodytą turtą;

v) atnaujinimo arba nutraukimo galimybėmis ir

vi) kitomis teisėmis ir įsipareigojimais (pvz., susijusiais su kapitaliniu remontu) ir

d) per ataskaitinį laikotarpį padarytus susitarimo pakeitimus.

7. Informaciją, kurią reikalaujama nurodyti pagal šio aiškinimo 6 paragrafą, reikėtų pateikti apie kiekvieną paslaugų koncesijos susitarimą atskirai arba apie visus kiekvienos klasės susitarimus bendrai. Klasė – grupė susitarimų dėl panašaus pobūdžio paslaugų (pvz., mokesčių surinkimo, telekomunikacijų ir vandens valymo).

Konsensuso data: 2001 m. gegužės mėn.

Įsigaliojimo data: šis aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d.

▼M5

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-31

Pajamos – natūrinių mainų sandoriai, susiję su reklamos paslaugomis

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuoroda: 18 TAS „Pajamos" (persvarstytas 1993 m.)

Klausimas

1. Įmonė (pardavėjas) gali sudaryti natūrinių mainų sandorį dėl reklamos paslaugų teikimo mainais į jos kliento (klientas) teikiamas reklamos paslaugas. Reklamos skelbimai gali būti pateikiami internete arba reklamai skirtose vietose, skelbiami per televiziją arba radiją, spausdinami žurnaluose arba kitomis informacijos perdavimo priemonėmis.

2. Kai kuriais atvejais įmonės viena kitai nemoka grynųjų pinigų arba kitokio atlygio, o kartais jos viena kitai sumoka vienodas arba beveik vienodas sumas grynaisiais pinigais arba kitokį atlygį.

3. Pardavėjas, kuris reklamos paslaugas teikia vykdydamas savo įprastinę veiklą, pajamas iš natūrinių mainų sandorio, susijusio su reklama, pripažįsta pagal 18 TAS, kai keičiamasi nevienodomis paslaugomis (18 TAS 12 paragrafas), kai pajamų sumą galima patikimai apskaičiuoti (18 TAS 20 paragrafo a punktas) ir kai patenkinami tam tikri kiti kriterijai. Šis aiškinimas taikomas tik tais atvejais, kai paslaugos, kuriomis keičiamasi, yra skirtingos. Keitimasis panašiomis reklamos paslaugomis pagal 18 TAS nepriskiriamas sandoriui, iš kurio gaunamos pajamos.

4. Reikia atsakyti į klausimą, kokiomis aplinkybėmis pardavėjas gali patikimai įvertinti reklamos paslaugų, gautų arba suteiktų vykdant natūrinių mainų sandorį, pajamas tikrąja verte.

Konsensusas

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 tokių natūrinių mainų sandorius:

   a) kuriuos vykdant teikiamos reklamos paslaugos yra panašios į natūrinių mainų sandorio metu teikiamas reklamos paslaugas;

   b) kurie vykdomi dažnai;

   c) kurie sudaro didelį skaičių visų sandorių 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 (arba) 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.

   Konsensuso data: 2001 m. gegužės mėn.

▼M5

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas įsigalioja 2001 m. gruodžio 31 d. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitomi pagal 8 TAS.

▼B

STANDARTŲ AIŠKINIMO KOMITETO AIŠKINIMAS NAK-32

Nematerialusis turtas — tinklalapio išlaidos

1 TAS (persvarstyto 1997 m.) „Finansinės atskaitomybės pateikimas" 11 paragrafas reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų apibūdinama kaip atitinkanti Tarptautinius apskaitos standartus tik tuo atveju, jeigu ji atitinka visus kiekvieno taikytino standarto reikalavimus ir kiekvieną Standartų aiškinimo komiteto išleistą taikytiną aiškinimą. NAK aiškinimai netaikytini nereikšmingiems straipsniams.

Nuoroda: 38 TAS „Nematerialusis turtas".

▼B

Klausimas

1. Įmonė gali patirti papildomų išlaidų, susijusių su vidiniam arba išoriniam prisijungimui skirto jos tinklalapio plėtra ir naudojimu. Išoriniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip propaguoti ir reklamuoti įmonės produkciją ir paslaugas, teikti elektronines paslaugas ir realizuoti produktus bei paslaugas. Vidiniam prisijungimui skirtas tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams, tokiems kaip informacijos apie įmonės veiklos strategiją ir klientus saugoti bei svarbios informacijos paieškai.

2. Tinklalapio kūrimo etapus galima apibūdinti taip:

   a) planavimas – galimybių tyrimas, tikslų ir specifikacijų nustatymas, alternatyvių galimybių įvertinimas ir prioritetų nustatymas;

   b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtra – serverio aptarnaujamos tinklo srities pavadinimo gavimas, aparatinės bei programinės įrangos pirkimas ir kūrimas, sukurtų taikomųjų programų instaliavimas bei testavimas kritinėmis sąlygomis;

   c) grafinis dizainas – tinklalapių išorinis dizainas;

   d) turinio kūrimas – tekstinės arba grafinės informacijos planavimas, pirkimas, ruošimas ir patalpinimas tinklalapyje, prieš užbaigiant jį kurti. Informacija gali būti saugoma į tinklalapį integruotose (arba per jį prieinamose) atskirose duomenų bazėse arba užkoduojama tiesiogiai tinklalapyje.

3. Sukūrus tinklalapį prasideda jo naudojimo etapas. Šiame etape įmonė vykdo techninę taikomųjų programų, infrastruktūros, grafinio dizaino ir tinklalapio turinio priežiūrą ir juos atnaujina.

4. Pagrindinės problemos, susijusios su įmonės tinklalapio, skirto vidiniam arba išoriniam prisijungimui, kūrimo ir naudojimo vidaus išlaidų apskaita, yra šios:

   a) ar tinklalapis yra įmonės sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38 TAS reikalavimai, ir

   b) kaip reikia į apskaitą įtraukti tokias išlaidas.

5. Šis aiškinimas netaikomas tinklalapio aparatinės įrangos (pvz., tinklo serveriai, instaliavimo serveriai ir interneto prijungimai) pirkimo, kūrimo ir naudojimo išlaidoms. Pastarosios apskaitoje pagal 16 TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga, įrengimai” (persvarstytas 1998 m.). Jeigu įmonė patiria išlaidų, susijusių su tinklalapį priimančiu interneto paslaugos teikėju, jos pripažįstamos išlaidomi pagal 8 TAS 7 paragrafą ir atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis minėtosios paslaugos buvo suteiktos.

6. 38 TAS netaikomas įmonės nematerialiajam turtui, kurį ji ketina parduoti, vykdydama įprastą veiklą (žr. 2 TAS „Atsargos” ir 11 TAS „Statybos sutartys”), arba nuomai, kuriai taikomas 17 TAS „Nuoma” (persvarstytas 1997 m.). Šis aiškinimas taip pat netaikomas tinklalapio (arba tinklalapio programinės įrangos) kūrimo ir naudojimo išlaidoms, kai tokį tinklalapį ketinama parduoti kitai įmonei. Kai tinklalapis nuomojamas veiklos nuomos būdu, nuomotojas taiko šį aiškinimą. Kai tinklalapis nuomojamas finansinės nuomos būdu, nuomininkas šį aiškinimą taiko po išnuomoto turto pirminio pripažinimo.

Konsensusas

7. Įmonės sukurtas tinklalapis, skirtas vidiniam arba išoriniam prisijungimui, yra įmonės viduje sukurtas nematerialusis turtas, kuriam taikomi 38 TAS reikalavimai.

▼M3

8. Sukurtas tinklapis turėtų būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu tada ir tik tada, kai ūkio subjektas įvykdo ne tik bendruosius pripažinimo ir pirminio įvertinimo reikalavimus, nurodytus 38.21 TAS, bet ir tuos, kurie nustatyti 38.57 TAS. Visų pirma, ūkio subjektas turi gebėti pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad jo tinklapis ateityje duos ekonominės naudos, pagal 38.57 TAS d) punktą, kai, pavyzdžiui, tinklapis geba duoti pajamų, įskaitant tiesiogines pajamas dėl užsakymų, kuriuos ketinama pateikti, įjungimo. Ūkio subjektas negali parodyti, kaip jo sukurtas tinklapis, kurio vienintelė arba pagrindinė paskirtis – ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimas bei reklama, duos ekonominės naudos ateityje; dėl to visas išlaidas, susijusias su tokio tinklapio kūrimu, reikėtų apskaityti kaip sąnaudas tada, kai jos patiriamos.

9. Visos vidaus išlaidos, susijusios su ūkio subjekto tinklapio kūrimu ir naudojimu, turi būti apskaitoje parodomos pagal 38 TAS reikalavimus. Reikėtų atsižvelgti į visas veiklos rūšis, dėl kurių patiriamos išlaidos (pvz., darbuotojų mokymą ir tinklapio techninę priežiūrą), bei tinklapio kūrimo ir vėlesnį etapą siekiant nustatyti tinkamą apskaitos būdą (papildomi nurodymai pateikiamai šio Aiškinimo Priedėlyje). Pavyzdžiui:

▼M3

a) planavimo etapas savo pobūdžiu panašus į tyrimo etapą, kaip nurodoma 38 TAS 54-56 paragrafuose. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.

b) taikomųjų programų ir infrastruktūros plėtros etapas, grafinio dizaino etapas ir turinio kūrimo etapas, jeigu turinys kuriamas kitiems tikslams, o ne ūkio subjekto produktų ir paslaugų propagavimui bei reklamai, savo pobūdžiu yra panašūs į plėtros etapą, apibūdintą 38 TAS 57-64 paragrafuose. Šiuose etapuose patirtos išlaidos turėtų būti įskaitomos į tinklapio, pripažįstamo nematerialiuoju turtu pagal šio Aiškinimo 8 paragrafą, savikainą, kai šios išlaidos gali būti tiesiogiai priskiriamos ir kai jos yra būtinos tinklapio kūrimui, gamybai arba paruošimui naudoti vadovybės numatytu būdu. Pavyzdžiui, specialiai tinklapiui skirto turinio pirkimo arba kūrimo išlaidos (išskyrus turinį, kuriuo ūkio subjektas reklamuoja arba propaguoja savo produktus ir paslaugas) arba išlaidos tam, kad tuo turiniu būtų galima naudotis tinklapyje (pvz., atgaminimo licencijos įsigijimo mokestis), turėtų būti įskaitomos į plėtros išlaidas, kai ši sąlyga įvykdoma. Tačiau pagal 38.71 TAS reikalavimus išlaidos nematerialiajam straipsniui, ankstesnėse finansinėse atskaitomybėse buvusios įtrauktos į sąnaudas, neturėtų būti pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi vėlesnę datą (pvz., visiškai amortizavus autoriaus teisių išlaidas, o po to turinį patalpinus tinklapyje);

c) išlaidos, patirtos turinio plėtros etape, jei turinys kuriamas ūkio subjekto paslaugoms ir produktams propaguoti ir reklamuoti (pvz., produktų skaitmeninės nuotraukos), turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, kaip nustatyta 38.69 TAS c) punkte. Pavyzdžiui, apskaitant išlaidas profesionalioms paslaugoms, susijusioms su ūkio subjekto produktų skaitmeninių nuotraukų gamyba ir jų demonstravimo skatinimu, jos turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai suteikiamos minėtos profesionalios paslaugos, o ne tada, kai skaitmeninės nuotraukos patalpinamos tinklapyje;

▼M5

d) naudojimo etapas prasideda tada, kai tinklapio kūrimas yra užbaigtas. Šiame etape patirtas išlaidas reikėtų pripažinti sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, išskyrus atvejį, kai jos atitinka 38.19 TAS nustatytus pripažinimo kriterijus.

▼M3

10. Tinklapis, pagal šio Aiškinimo 8 paragrafą pripažįstamas nematerialiuoju turtu, turi būti po pirminio pripažinimo vertinamas pagal 38.72-.87 TAS reikalavimus. Tinklapio naudingo tarnavimo laiko geriausias įvertinimas turi būti trumpas.

▼B

Konsensuso data: 2001 m. gegužės mėn.

▼M3

Įsigaliojimo data: Šis Aiškinimas galioja nuo 2002 m. kovo 25 d. Šio Aiškinimo taikymo rezultatai turėtų būti įtraukiami į apskaitą vadovaujantis pereinamojo laikotarpio reikalavimais, nustatytais 1998 m. išleistoje 38 TAS versijoje. Dėl to, jeigu anksčiau nematerialiajam turtui priskirtas tinklapis nebeatitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, bet iki tol buvo pripažintas turtu, šis straipsnis turėtų būti panaikinamas tą dieną, kai šis Aiškinimas pradeda galioti. Kai tinklapis egzistuoja ir jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, tačiau anksčiau jis nebuvo pripažintas turtu, nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas nuo šio Aiškinimo įsigaliojimo dienos. Kai tinklapis egzistuoja, o jo plėtros išlaidos atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus, kai jis anksčiau buvo pripažintas nematerialiuoju turtu ir pirmą kartą pripažįstant įvertintas savikaina, pirminio pripažinimo metu nurodyta suma laikoma tinkamai nustatyta.

▼M5

▼M4

1-ASIS TFAAK AIŠKINIMAS

Esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų pokyčiai

▼M4

NUORODOS

1 TAS „*Finansinės atskaitomybės pateikimas*“ (persvarstytas 2003 m.)

8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*“

16 TAS „*Ilgalaikis materialusis turtas*“ (persvarstytas 2003 m.)

23 TAS „*Skolinimosi išlaidos*“

36 TAS „*Turto vertės sumažėjimas*“ (persvarstytas 2004 m.)

37 TAS „*Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*“

PRIELAIDOS

1 Dauguma ūkio subjektų turi įsipareigojimų išmontuoti, likviduoti ar atnaujinti ilgalaikį materialųjį turtą. Šiame Aiškinime tokie įsipareigojimai vadinami „nutraukimo, atnaujinimo ir panašiais įsipareigojimais“. Remiantis 16 TAS, ilgalaikio materialiojo turto straipsnio savikainą sudaro tokio turto išmontavimo, likvidavimo ir jo buvimo vietos sutvarkymo (kurių įsipareigojimą ūkio subjektas prisiima tada, kai straipsnis įsigyjamas, arba po jo naudojimo tam tikrą laiko tarpą ne atsargoms gaminti, o kitiems tikslams) pirminio įvertinimo išlaidos. 37 TAS išdėstyti reikalavimai, kaip vertinti nutraukimo, atnaujinimo ir panašius įsipareigojimus. Šiame Aiškinime teikiami nurodymai, kaip apskaityti esamų nutraukimo, atnaujinimo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčių įtaką.

TAIKYMAS

2 Šis Aiškinimas taikomas tų esamų nutraukimo, atnaujinimo ar panašių įsipareigojimų pokyčiams įvertinti, kurie:

a) pripažįstami ilgalaikio materialiojo turto straipsnio savikainos dalimi pagal 16 TAS;

ir

b) pripažįstami įsipareigojimais pagal 37 TAS.

Pavyzdžiui, nutraukimo, atnaujinimo ar panašus įsipareigojimas gali atsirasti įsipareigojus uždaryti gamyklą, atitaisyti aplinkai padarytą žalą gavybos pramonėje ar likviduoti įrengimus.

SVARSTOMI KLAUSIMAI

3 Šiame Aiškinime aptariama, kaip turėtų būti apskaitomas poveikis toliau nurodytų įvykių, keičiančių esamo nutraukimo, atnaujinimo ar panašaus įsipareigojimo vertinimą:

a) įvertintų ekonominę naudą teikiančių išteklių (pavyzdžiui, pinigų srautų) išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, pasikeitimo;

b) dabartinės rinkos duomenimis grindžiamos diskonto normos pokyčio, kaip tai apibrėžiama 37 TAS 47 paragrafe (tai apima pinigų laiko vertės pokyčius ir įsipareigojimui būdingos rizikos pasikeitimus);

ir

c) padidėjimus dėl laiko tėkmės (dėl diskonto taikymo per laikotarpį).

SUTARIMAS

4 Esamų uždarymo, atstatymo ir panašių įsipareigojimų vertinimo pokyčiai, atsirandantys dėl įvertintos laiko tėkmės faktoriaus, dėl ekonominę naudą teikiančiųjų išteklių išmokų, reikalingų įsipareigojimui padengti, išsidėstymo laike ar dydžių pasikeitimo arba dėl diskonto normos pasikeitimo, turi būti apskaitomi pagal toliau pateikiamus 5-7 paragrafus.

5 Jei susijusio turto apskaitai taikomas savikainos modelis, tuomet:

a) jei tai leidžia b) punkte nurodytos sąlygos, įsipareigojimo pokyčiai turi būti pridedami arba atimami iš atitinkamo turto savikainos ataskaitiniu laikotarpiu.

b) suma, atimama iš turto savikainos, neturi viršyti jo balansinės vertės. Jei įsipareigojimo sumažėjimas viršija to turto balansinę vertę, perviršis turi būti iškart pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

c) jei dėl koregavimo padidėja turto savikaina, ūkio subjektas turi apsvarstyti, ar tai nereiškia, kad naujoji turto balansinė vertė gali būti pilnai nepadengiama. Jei yra tokių požymių, ūkio subjektas turi patikrinti, įvertindamas turto atsiperkamąją vertę, ar jo vertė nesumažėjusi, o bet kokį nuostolį dėl įvykusio vertės sumažėjimo apskaityti pagal 36 TAS.

▼M4

6 Jei turto apskaitai taikomas perkainotos vertės būdas, tuomet:

a) įsipareigojimo pokyčiai keičia pelną ar nuostolį dėl perkainojimo, anksčiau pripažintą šiam turtui, taip, kad:

i) įsipareigojimo sumažėjimo suma, jei tai leidžiama pagal b) punkte nurodytas sąlygas, didinamas tiesiogiai nuosavybei priskirtas pelnas dėl perkainojimo, tačiau ši suma turi būti pripažįstama pelnu arba nuostoliu tiek, kiek panaikina ankstesnį turto nuostolį dėl perkainojimo, pripažintą pelno (nuostolio) ataskaitoje.

ii) įsipareigojimo padidėjimo suma turi būti pripažįstama pelno (nuostolio) ataskaitoje, tačiau tiesiogiai nuosavybei priskirtas perkainojimo pelnas šios sumos sąskaita sumažinamas dydžiu, lygiu pelno dėl turto perkainojimo likučiui.

b) tuo atveju, kai įsipareigojimo sumažėjimas viršija balansinę vertę, kuri būtų pripažįstama, jei turtas būtų vertinamas pagal savikainos modelį, perviršis turi būti iš karto pripažįstamas pelnu arba nuostoliu.

c) įsipareigojimo pokytis rodo, kad gali tekti perkainoti turtą siekiant užtikrinti, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo turto tikrosios vertės balanso sudarymo dieną. Į tokį perkainojimą turi būti atsižvelgiama nustatant sumas, kurios, pagal a) punktą, turi būti įtraukiamos į pelną arba nuostolį arba į nuosavybę. Jei perkainojimas yra būtinas, perkainoti reikia visą tos klasės turtą.

d) 1 TAS reikalaujama nuosavybės pokyčių ataskaitoje atskleisti kiekvieną pajamų ar sąnaudų straipsnį, tiesiogiai pripažįstamą nuosavybe. Vykdant šį reikalavimą, pelno dėl perkainojimo pokytis, atsirandantis dėl įsipareigojimo pokyčio, turi būti nustatomas ir pateikiamas atskirai.

7 Pakoreguota nudėvimoji turto suma nudėvima per turto naudingo tarnavimo laiką. Dėl to, pasibaigus susijusio turto naudingo tarnavimo laikui, visi vėliau įvykstantys įsipareigojimo pokyčiai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliu tada, kada jie įvyksta. Tokia tvarka taikoma naudojant tiek savikainos modelį, tiek perkainojimo modelį.

8 Periodiškas diskonto taikymas turi būti pripažįstamas pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip finansinės veiklos sąnaudos tuo metu, kai jis taikomas. Pagal 23 TAS leistinas alternatyvusis kapitalizavimo būdas draudžiamas.

ĮSIGALIOJIMO DATA

9 Ūkio subjektas turi taikyti šį Aiškinimą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2004 m. rugsėjo 1 d. ar vėliau. Skatinamas ankstesnis Aiškinimo taikymas. Jei ūkio subjektas taiko šį Aiškinimą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2004 m. rugsėjo 1 d., jis turi nurodyti šį faktą.

PERĖJIMAS

10 Apskaitos politikos pokyčiai turi būti apskaitomi vadovaujantis 8 TAS „*Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*" reikalavimais. (*)

▼M7

2-ASIS TFAAK AIŠKINIMAS

Dalininkų turimos jungtinių ūkio subjektų akcijos ir panašios priemonės

Nuorodos

— 32 TAS *Finansinės priemonės: atskleidimas ir pateikimas* (persvarstyta 2003 m.)

— 39 TAS *Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas* (persvarstyta 2003 m.)

Prielaidos

1 Jungtinius ir kitus panašius ūkio subjektus sukuria grupės asmenų bendriems ekonominiams ir socialiniams poreikiams tenkinti. Nacionalinė teisė jungtinius ūkio subjektus paprastai apibrėžia kaip organizacijas, siekian-

(*) Jei ūkio subjektas taiko šį Aiškinimą finansinės atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi taikyti ankstesnę 8 TAS standarto versiją „*Grynasis ataskaitinio laikotarpio pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai*", išskyrus atvejį, kai jis taiko persvarstytą standarto versiją.

▼M7

čias paremti savo dalininkų ekonominį vystymąsi, vykdant bendras operacijas (savitarpio pagalbos principas). Dalininkų turtinės teisės jungtiniame ūkio subjekte dažnai apibūdinamos kaip dalininkų akcijos, vienetai ar panašūs, toliau vadinami „dalininkų akcijos".

2 32 TAS nustatomi finansinių priemonių klasifikavimo į finansinius įsipareigojimus ar nuosavybę principai. Iš esmės šie principai taikomi klasifikuojant dokumentus su ilgalaikio padengimo/pardavimo teise, kurie įgalina turėtoją pateikti šiuos dokumentus leidėjui, mainais į grynuosius pinigus ar kitą finansinę priemonę. Šių principų pritaikymas dalininkų turimoms jungtinių ūkio subjektų akcijoms ir panašioms priemonėms yra sudėtingas. Kai kurie Tarptautinių apskaitos standartų valdybos nariai paprašė pateikti paaiškinimą, kaip 32 TAS principai taikomi dalininkų turimoms akcijoms ir panašioms priemonėms, turinčioms tam tikras ypatybes, bei nurodyti aplinkybes, kuriomis šios ypatybės daro poveikį įsipareigojimų ar nuosavybės klasifikavimui.

Taikymas

3 Šis Aiškinimas taikomas finansinėms priemonėms, kurioms taikomas 32 TAS, įskaitant finansines priemones, kurios parodo dalininkų turimą ūkio subjekto nuosavybės dalį, išleistas jungtinių ūkio subjektų dalininkams. Šis Aiškinimas netaikomas finansinėms priemonėms, kurios bus arba gali būti įvykdytos naudojant ūkio subjekto nuosavybės priemones.

Svarstomi klausimai

4 Daug finansinių priemonių, įskaitant dalininkų akcijas, turi nuosavybės ypatybes, įskaitant balsavimo teises ir teises dalyvauti skirstant dividendus. Kai kurios finansinės priemonės turėtojui suteikia teisę reikalauti išpirkimo grynaisiais pinigais arba kitu finansiniu turtu, tačiau gali apimti apribojimus, arba tokie apribojimai gali būti taikomi, dėl finansinių priemonių susigrąžinimo. Kaip šios išpirkimo sąlygos turėtų būti vertinamos nustatant, ar finansinės priemonės turėtų būti klasifikuojamos kaip įsipareigojimai ar kaip nuosavybė?

Sutarimas

5 Finansinės priemonės turėtojo sutartinė teisė (įskaitant dalininkų turimas jungtinių ūkio subjektų akcijas) reikalauti išpirkimo, pati savo esme nereikalauja, kad finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas. Ūkio subjektas, finansinę priemonę priskirdamas finansiniam įsipareigojimui ar nuosavybei, turi apsvarstyti visas klasifikavimo sąlygas ir aplinkybes. Šios sąlygos ir aplinkybės apima susijusius vietos įstatymus, taisykles ir ūkio subjekto valdymo įstatus, galiojančius klasifikavimo dieną, tačiau nesitikint būsimų tų įstatymų, taisyklių ar įstatų pataisų.

6 Dalininkų akcijos, kurios būtų klasifikuojamos kaip nuosavybė, jei dalininkai neturėtų teisės reikalauti išpirkimo, yra nuosavybė jei egzistuoja kuri nors sąlyga, aprašyta 7 ir 8 paragrafuose. Indėliai iki pareikalavimo, įskaitant einamąsias sąskaitas, indėlių sąskaitas ir panašias sutartis, kurios atsiranda, kai dalininkai veikia kaip klientai, yra ūkio subjekto finansiniai įsipareigojimai.

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 arba 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 jei laikomasi (arba nesilaikoma) sąlygų, pvz., likvidumo apribojimų, nelemia, kad dalininkų akcijos būtų nuosavybė.

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, kai ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą, kaip aprašyta 7 paragrafe. 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.

▼M7

10 Pirminio pripažinimo metu ūkio subjektas savo išperkamą finansinį įsipareigojimą turi įvertinti tikrąja verte. Kai dalininkų akcijoms būdinga išpirkimo ypatybė, ūkio subjektas išperkamo finansinio įsipareigojimo tikrąją vertę įvertina ne mažesne kaip maksimali suma, mokėtina remiantis išpirkimo nuostatomis, pateiktomis jo įstatuose arba taikomuose įstatymuose, ir diskontuojama nuo pirmos dienos, kai gali būti reikalaujama sumokėti sumą (žr. 3 pavyzdį).

11 Kaip reikalaujama 32 TAS 35 paragrafe, nuosavybės priemonių paskirstymas turėtojams pripažįstamas tiesiogiai nuosavybėje, atėmus visus pelno mokesčius. Palūkanos, dividendai ir kita su finansinėmis priemonėmis, klasifikuojamomis kaip finansiniai įsipareigojimai, susijusi grąža yra sąnaudos, nepaisant to, ar šios mokamos sumos teisiškai apibūdinamos kaip dividendai, palūkanos ar kitaip.

12 Priedėlyje, kuris yra neatskiriama susitarimo dalis, pateikiami šio susitarimo taikymo pavyzdžiai.

Atskleidimas

13 Kai dėl išpirkimo draudimo pasikeitimo atliekami pervedimai tarp finansinių įsipareigojimų ir nuosavybės, ūkio subjektas turi atskirai atskleisti pervedamą sumą, pasirinktą laiką ir priežastį.

Įsigaliojimo data

14 Šio Aiškinimo įsigaliojimo data ir perėjimo reikalavimai yra tokie pat, kaip taikomi 32 TAS (persvarstytas 2003 m.). Ūkio subjektas turi taikyti šį Aiškinimą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas taiko šį Aiškinimą atskaitomybės laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2005 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą. Šis Aiškinimas turi būti taikomas retrospektyviai.

▼M7

Priedėlis

SUSITARIMO TAIKYMO PAVYZDŽIAI

Ši priedėlis yra neatskiriama Aiškinimo dalis.

A1 Šiame priedėlyje aprašomi septyni TFAAK susitarimo taikymo pavyzdžiai. Tai nėra baigtinis pavyzdžių sąrašas; galimi kiti modeliai. Kiekviename pavyzdyje daroma prielaida, kad nėra kitų sąlygų, kaip tik tos, pateiktos pavyzdžio duomenyse, kurios reikalautų, kad finansinė priemonė būtų klasifikuojama kaip finansinis įsipareigojimas.

BESĄLYGIŠKA TEISĖ ATMESTI IŠPIRKIMĄ (7 paragrafas)

1 pavyzdys

Faktai

A2 Ūkio subjekto įstatuose tvirtinama, kad išpirkimas atliekamas išskirtinai ūkio subjekto nuožiūra. Įstatuose apie tai daugiau nepateikta išsamesnės informacijos ar taikomų apribojimų. Praeityje ūkio subjektas niekada neatsisakė išpirkti narių akcijų, nors valdyba turi teisę tai padaryti.

Klasifikavimas

A3 Ūkio subjektas turi besąlygišką teisę atmesti išpirkimą ir todėl dalininkų akcijos yra nuosavybė. 32 TAS nustatomi klasifikavimo principai, kurie pagrįsti finansinės priemonės sąlygomis ir pažymima, kad atlikti, arba ketinami atlikti, savarankiški mokėjimai nedaro poveikio įsipareigojimų klasifikavimui. 32 TAS AG26 paragrafe pažymima:

Kai privilegijuotosios akcijos negali būti išpirktos, atitinkama klasifikacija nustatoma pagal kitas privilegijuotųjų akcijų teises. Klasifikavimas yra pagrįstas sutartimi įforminamais susitarimais ir finansinio įsipareigojimo bei nuosavybės priemonės apibrėžimais. Kai leidėjas paskirsto turėtojams privilegijuotąsias akcijas su kaupiamaisiais arba nekaupiamaisiais dividendais savo nuožiūra, tokios akcijos yra nuosavybės priemonės. Privilegijuotųjų akcijų klasifikavimas į nuosavybės priemones ar finansinius įsipareigojimus nėra veikiamas, pavyzdžiui:

a) praeityje įvykdytų paskirstymų;

b) ketinimo atlikti paskirstymus ateityje;

c) galimo neigiamo poveikio leidėjo paprastųjų akcijų kainai, jei paskirstymas nevykdomas (dėl dividendų mokėjimų už paprastąsias akcijas apribojimų, kai dividendai nemokami už privilegijuotąsias akcijas);

d) leidėjo rezervų dydžio;

e) leidėjo pelno ar nuostolio lūkesčių tuo laikotarpiu arba

f) leidėjo gebėjimo ar nesugebėjimo paveikti savo pelno ar nuostolio dydį tam tikrą 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 nesąmoningas, išskyrus kai ūkio subjektas negali atlikti išmokėjimo nepažeisdamas vietos taisyklių dėl likvidumo arba rezervų.

Klasifikavimas

A5 Ūkio subjektas neturi besąlygiškos teisės atmesti išpirkimą, o dalininkų akcijos yra finansinis įsipareigojimas. Anksčiau aprašyti apribojimai pagrįsti ūkio subjekto gebėjimu įvykdyti savo įsipareigojimus. Jais apribojamas išpirkimas tik tuomet, jei likvidumas arba privalomas rezervas yra nepakankamas, ir tik iki tada, iki jų dydis pasidaro pakankamas. Taigi jie, remiantis 32 TAS nustatytais principais, nelemia finansinės priemonės klasifikavimo kaip nuosavybės. 32 TAS AG25 paragrafe pažymima:

Privilegijuotosios akcijos gali būti išleidžiamos kartu su įvairiomis teisėmis. Nustatydamas, ar privilegijuotoji akcija yra finansinis įsipareigojimas, ar nuosavybės priemonė, leidėjas įvertina tam tikras su akcijomis siejamas teises, siekdamas nustatyti, ar jos turi pagrindines finansinio įsipareigojimo ypatybes. Pavyzdžiui, privilegijuotoji akcija, kurios išpirkimo data yra konkreti arba turėtojo nustatyta data, apima finansinį įsipa-

▼M7

reigojimą, nes leidėjas turi įsipareigojimą pervesti finansinį turtą akcijos turėtojui. *Jei dėl lėšų stokos, įstatymų apribojimų ar kitų priežasčių leidėjas negali įvykdyti įsipareigojimo privilegijuotajai akcijai išpirkti, kai to reikalauja sutartis, tai nereiškia, kad įsipareigojimas panaikinamas.* (Pridėtas išskyrimas).

IŠPIRKIMO DRAUDIMAI (8 ir 9 paragrafai)

3 pavyzdys

Faktai

A6 Jungtinis ūkio subjektas yra išleidęs akcijų savo dalininkams skirtingu laiku ir skirtingoms sumoms:

a) 20x1 sausio 1 d. 100 000 akcijų kiekvienam už 10 VV/vnt. (1 000 000 VV);

b) 20x2 sausio 1 d. 100 000 akcijų kiekvienam už 20 VV/vnt. (toliau 2 000 000 VV; iš viso išleista 3 000 000 VV).

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 padengtų narių akcijų skaičiaus. 20x2 gruodžio 31 d. ūkio subjektas turėjo 200 000 neapmokėtų akcijų; tai didžiausias kada nors neapmokėtų dalininkų akcijų skaičius, ir praeityje nebuvo išpirkta jokių akcijų. 20x3 sausio 1 d. ūkio subjektas pakeitė savo įstatus ir padidino leidžiamą sukauptų išpirkimų lygį iki 25 procentų, didžiausio kada nors neapmokėtų narių akcijų skaičiaus.

Klasifikavimas

Kol nepakeisti įstatai

A8 Dalininkų akcijos, viršijančios išpirkimo draudimą, yra finansiniai įsipareigojimai. Jungtinis ūkio subjektas savo finansinį įsipareigojimą vertina pagal tikrąją vertę pirminio pripažinimo metu. Kadangi šios akcijos išperkamos pareikalavus, jungtinis ūkio subjektas nustato tokių finansinių įsipareigojimų tikrąją vertę, kaip reikalaujama 39 TAS 49 paragrafe, kuriame pažymėta: „Finansinio įsipareigojimo, turinčio reikalavimo ypatybę (pvz., indėlio iki pareikalavimo) tikroji vertė yra ne mažesnė už mokėtiną sumą pareikalavus …". Todėl pagal pareikalavimą mokėtiną sumą, remiantis išpirkimo nuostatomis, jungtinis ūkio subjektas klasifikuoja kaip finansinius įsipareigojimus.

A9 20x1 sausio 1 d. pagal išpirkimo nuostatas maksimali mokėtina suma yra 20 000 akcijų po 10 VV/vnt., ir atitinkamai ūkio subjektas klasifikuoja 200 000 VV kaip finansinį įsipareigojimą, o 800 000 VV – kaip nuosavybę. Tačiau 20x2 sausio 1 d. dėl naujo akcijų išleidimo po 20 VV/vnt., maksimali pagal išpirkimo nuostatas mokėtina suma padidėja iki 40 000 akcijų, kiekviena po 20 VV/vnt. Papildomų akcijų išleidimas po 20 VV/vnt. 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 VV/vnt., arba 800 000 VV. Tai reikalauja papildomo 600 000 VV įsipareigojimo pripažinimo. Šiame pavyzdyje nepripažįstamas joks pelnas ar nuostolis. Taigi ūkio subjektas 800 000 VV dabar klasifikuoja kaip finansinius įsipareigojimus, o 2 200 000 VV – kaip nuosavybę. Šiame pavyzdyje laikoma, kad šios sumos nepasikeitė nuo 20x1 sausio 1 d. iki 20x2 gruodžio 31 d.

Po to, kai pakeičiami įstatai

A10 Po įstatų pakeitimo gali būti reikalaujama, kad jungtinis ūkio subjektas išpirktų 25 procentų savo neapmokėtų akcijų arba maksimalų 50 000 akcijų skaičių, kiekvieną po 20 VV/vnt. Taigi, 20x3 sausio 1 d. jungtinis ūkio subjektas kaip finansinius įsipareigojimus klasifikuoja 1 000 000 VV – maksimalią pagal išpirkimo nuostatas pareikalautą mokėti sumą, kaip nustatyta pagal 39 TAS 49 paragrafą. Todėl 20x3 sausio 1 d. 200 000 VV pervedimas iš nuosavybės į finansinius įsipareigojimus, paliekant 2 000 000 VV, klasifikuojama kaip nuosavybė. Šiame pavyzdyje ūkio subjektas nepripažįsta pelno ar nuostolio iš tokio pervedimo.

4 pavyzdys

Faktai

A11 Vietos įstatymai, reglamentuojantys jungtinių ūkio subjektų veiklą, arba ūkio subjekto įstatų sąlygas, draudžia ūkio subjektui išpirkti dalininkų akcijas, jeigu toks išpirkimas dalininkų akcijomis apmokėtą kapitalą sumažintų daugiau kaip 75 procentai nuo didžiausios iš dalininkų akcijų

▼M7

apmokėto kapitalo sumos. Didžiausia tam tikro jungtinio ūkio subjekto kapitalo suma yra 1 000 000 VV. Balanso dieną apmokėto kapitalo balansas yra 900 000 VV.

Klasifikavimas

A12 Šiuo atveju 750 000 VV būtų klasifikuojama kaip nuosavybė, o 150 000 VV – kaip finansiniai įsipareigojimai. Greta jau pateiktų paragrafų, 32 TAS 18(b) paragrafe iš dalies pažymima:

… finansinė priemonė, suteikianti turėtojui teisę perparduoti ją leidėjui už grynuosius pinigus arba kitą finansinį turtą (dokumentas su ilgalaikio padengimo/pardavimo teise), yra finansinis įsipareigojimas. Taip yra net ir tuo atveju, kai grynųjų pinigų arba kito finansinio turto suma nustatoma pagal indeksus ar kitus rodiklius, galinčius tiek kilti, tiek kristi, arba kai dokumento su ilgalaikio padengimo/pardavimo teise teisinė forma suteikia jos turėtojui teisę į likusią leidėjo turto dalį. Galimybė turėtojui pasirinkti ar perparduoti priemonę atgal leidėjui už grynuosius pinigus ar kitą finansinį turtą reiškia, kad dokumentas su ilgalaikio padengimo/pardavimo teise atitinka finansinio įsipareigojimo apibrėžimą.

A13 Išpirkimo draudimas, aprašytas šiame pavyzdyje, skiriasi nuo apribojimų, aprašytų 32 TAS 19 ir AG25 paragrafuose. Šie apribojimai, taikomi ūkio subjekto gebėjimui mokėti sumą kaip finansinį įsipareigojimą, t. y. jie užkerta kelią mokėti pagal įsipareigojimą tik jei tenkinamos apibrėžtos sąlygos. Priešingai, šiame pavyzdyje aprašomas besąlygiškas išpirkimo draudimas ne už nustatytą sumą, nepaisant ūkio subjekto gebėjimo išpirkti narių akcijas (pvz., esant grynųjų pinigų ištekliams, pelnui ar paskirstomiems rezervams). Iš esmės, išpirkimo draudimas užkerta kelią ūkio subjektui prisiimti bet kokius finansinius įsipareigojimus išpirkti daugiau nei nustatyta apmokėto kapitalo suma. Todėl, akcijų dalis, kuriai taikomas išpirkimo draudimas, nėra finansinis įsipareigojimas. Jei kiekvieno dalininko akcijos gali būti išperkamos individualiai, bendrų neapmokėtų akcijų dalis negali būti išperkama jokiomis sąlygomis, išskyrus ūkio subjekto likvidavimą.

5 pavyzdys

Faktai

A14 Šio pavyzdžio duomenys pateikti 4 pavyzdyje. Be to, balanso dieną, likvidumo reikalavimai, kurie taikomi pagal vietinę jurisdikciją, 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 balanso datos dieną yra tas, kad ūkio subjektas negali mokėti daugiau kaip 50 000 VV dalininkų akcijoms išpirkti.

Klasifikavimas

A15 Kaip ir 4 pavyzdyje, ūkio subjektas 750 000 VV klasifikuoja kaip nuosavybę, o 150 000 VV – kaip finansinį įsipareigojimą. Taip yra, nes suma, klasifikuojama kaip įsipareigojimas, yra pagrįsta besąlygiška ūkio subjekto teise atmesti išpirkimą, bet ne sąlyginiais apribojimais, kurie užkerta kelią išpirkimui tik jei likvidumo ar kitos sąlygos nėra tenkinamos ir tik iki to laiko, kai jos bus tenkinamos. Šiuo atveju taikomos 32 TAS 19 ir AG25 paragrafų nuostatos.

6 pavyzdys

Faktai

A16 Ūkio subjekto įstatai draudžia išpirkti dalininkų akcijas, išskyrus atvejus kai tam naudojamos įplaukos, gautos per ankstesnius trejus metus išleidus papildomų akcijų naujiems ar esamiems dalininkams. Už išleistas dalininkų akcijas gautos įplaukos turi būti naudojamos išpirkti akcijas, kurias dalininkai reikalauja išpirkti. Per praėjusius trejus metus pajamos už išleistas dalininkų akcijas sudarė 12 000 VV, ir dalininkų akcijos nebuvo išpirktos.

Klasifikavimas

A17 Ūkio subjektas 12 000 VV dalininkų akcijų klasifikuoja kaip finansinius įsipareigojimus. Nuosekliai pagal 4 pavyzdyje aprašytas išvadas, dalininkų akcijos, kurioms taikomas besąlygiškas išpirkimo draudimas, nėra finansiniai įsipareigojimai. Toks besąlygiškas draudimas taikomas sumai, lygiai įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas prieš ankstesnius trejus metus ir, atitinkamai, ši suma klasifikuojama kaip nuosavybė. Tačiau sumai, lygiai įplaukoms, gautoms už bet kokias akcijas, išleistas per ankstesnius trejus

▼M7

metus, nėra taikomas besąlygiškas išpirkimo draudimas. Atitinkamai, dėl įplaukų, gautų išleidus dalininkų akcijas per ankstesnius trejus metus, atsiranda finansinis įsipareigojimas, iki jos nereikalingos dalininkų akcijoms išpirkti. Dėl to ūkio subjektas turi finansinį įsipareigojimą, lygų įplaukoms, gautoms už akcijas, išleistas per ankstesnius trejus metus, net jei nėra išpirkimų per tą laikotarpį.

7 pavyzdys

Faktai

A18 Ūkio subjektas yra jungtinis bankas. Vietos įstatymuose, reglamentuojančiuose jungtinių bankų veiklą, teigiama, kad mažiausiai 50 procentų visų ūkio subjekto „neapmokėtų įsipareigojimų" (taisyklėse apibrėžtas terminas, apimantis dalininkų akcijų sąskaitas) turi būti pateikta kaip dalininkų apmokėtas kapitalas. Taisyklė taikoma taip, kad jei visi neapmokėti jungtinio ūkio subjekto įsipareigojimai yra dalininkų akcijų forma, jis gali juos visus išpirkti. 20x1 gruodžio 31 d. ūkio subjektas turi nepadengtų įsipareigojimų už 200 000 VV, iš kurių 125 000 VV yra dalininkų akcijų sąskaitos. Pagal dalininkų akcijų sąskaitų sąlygas turėtojui leidžiama išpirkti jas pagal pareikalavimą, ir tokio išpirkimo apribojimai ūkio subjekto įstatuose nenurodomi.

Klasifikavimas

A19 Šiame pavyzdyje dalininkų akcijos klasifikuojamos kaip finansiniai įsipareigojimai. Išpirkimo draudimas panašus į apribojimus, aprašytus 32 TAS 19 ir AG 25 paragrafuose. Apribojimas yra sąlyginis ūkio subjekto galėjimo išmokėti sumą, privalomą pagal finansinį įsipareigojimą, suvaržymas, t. y. jie užkerta kelią mokėti pagal įsipareigojimą tik jei tenkinamos apibrėžtos sąlygos. Tiksliau kalbant, iš ūkio subjekto gali būti reikalaujama išpirkti visas dalininkų akcijas (125 000 VV), jei jis apmokėjo visus kitus savo įsipareigojimus (75 000 VV). Todėl išpirkimo draudimas 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 tenkinama sąlyga, t. y. bus atliktas kitų įsipareigojimų apmokėjimas. Šiame pavyzdyje dalininkų akcijoms netaikomas besąlygiškas išpirkimo draudimas, todėl tokios akcijos klasifikuojamos kaip finansiniai įsipareigojimai.

▼M10

4 TFAAK AIŠKINIMAS

Nustatymas to, ar susitarimas apima nuomą

NUORODOS

8 TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų pasikeitimas ir klaidos”

16 TAS „Ilgalaikis materialusis turtas” (persvarstyta 2003 m.)

17 TAS „Nuoma” (persvarstyta 2003 m.)

38 TAS „Nematerialusis turtas” (persvarstyta 2004 m.)

PRIELAIDOS

1. Ūkio subjektas gali sudaryti susitarimą, susidedantį iš sandorių arba grupės susijusių sandorių, kurie neturi teisinės nuomos formos, tačiau perduodamas teisę naudoti turtą (pvz., nekilnojamojo turto ar įrangos vienetą) mainais už mokestį arba mokesčių grupę. Susitarimai, kuriuose vienas ūkio subjektas (tiekėjas) gali perduoti teisę naudoti turtą kitam ūkio subjektui (pirkėjui), dažnai kartu su susijusiomis paslaugomis, apima:

   — susitarimus dėl užsakomųjų paslaugų (pvz., ūkio subjekto duomenų apdorojimo funkcijų 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 tiekėjo energijos generatoriaus įsigijimo).

2. Šis aiškinimas pateikia patarimų, kaip nustatyti, kada tokie susitarimai yra nuoma (arba ją apima), kuri turėtų būti apskaitoje registruojama pagal 17 TAS. Jame nėra patarimų, kaip nustatyti, kada tokia nuoma turėtų būti klasifikuojama pagal tą Standartą.

3. Kai kuriuose susitarimuose 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 TAS. Nepaisant to, susitarimams, kuriuose nurodytas valdomas turtas būtų apskaitos vienetas pagal 16 TAS arba 38 TAS, taikomas šis aiškinimas.

TAIKYMAS

4. Šis aiškinimas netaikomas susitarimams, kurie yra nuoma (arba ją apima), kuriai 17 TAS netaikomas.

KLAUSIMAI

5. Šiame aiškinime aptariami klausimai:

   a) kaip nustatyti, ar susitarimas yra nuoma (arba ją apima), kaip apibrėžta 17 TAS;

   b) kada turi būti atliktas įvertinimas arba naujas įvertinimas, kad susitarimas yra nuoma (arba ją apima), ir

   c) kaip nuomos mokesčiai turėtų būti atskirti nuo mokesčių už bet kokius kitus susitarimo elementus, jei susitarimas yra nuoma (arba ją apima).

SUSITARIMAS

Nustatymas, ar susitarimas yra nuoma (arba ją apima)

6. Nustatant, ar susitarimas yra nuoma (arba ją apima), turi būti remiamasi susitarimo turiniu ir turi būti atliktas įvertinimas ar:

   a) susitarimo įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto ar kelių turto vienetų (konkretaus turto) naudojimo ir

   b) susitarimu perduodama teisė naudotis turtu.

Susitarimo įvykdymas priklauso nuo atitinkamo turto naudojimo

7. Nors atitinkamas turtas susitarime gali būti aiškiai nurodytas, jis nėra nuomos objektas, jei susitarimo įvykdymas nepriklauso nuo nurodyto turto naudojimo. Pavyzdžiui, jei tiekėjas įpareigotas pristatyti tam tikrą prekių ar paslaugų kiekį ir turi teisę bei gali pateikti šias prekes ar

▼M10

paslaugas naudodamas kitą susitarime neapibrėžtą turtą, tuomet susitarimo įvykdymas nepriklauso nuo apibrėžto turto, ir susitarimas nuomos neapima. Kai garantinis įsipareigojimas leidžia ar reikalauja turtą pakeisti tokiu pačiu arba panašiu turtu, jei apibrėžtas turtas tinkamai neveikia, nedraudžiama taikyti nuomos apskaitos. Be to, sutartinė nuostata (neapibrėžta ar kitokia), leidžianti ar reikalaujanti, kad tiekėjas nustatytą datą, arba vėliau, pakeistų kitą turtą dėl kokios nors priežasties, nedraudžia taikyti nuomos apskaitos prieš pakeitimo datą.

8. Turtas gali būti apibrėžiamas besąlygiškai, jei, pavyzdžiui, tiekėjas valdo ar nuomoja tik vieną turtą, kad būtų įvykdytas įsipareigojimas ir tiekėjui yra ekonomiškai neįvykdoma arba nenaudinga įsipareigojimui vykdyti naudoti alternatyvų turtą.

Susitarimu perduodama teisė naudotis turtu

9. Susitarimas suteikia teisę naudotis turtą, jei susitarimu pirkėjui (nuomininkui) perduodama teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą. Teisė kontroliuoti valdomo turto naudojimą perduodama, jei tenkinama viena iš šių sąlygų:

   a) pirkėjas gali arba turi teisę naudoti turtą arba nurodyti kitiems valdyti turtą tokiu būdu, kuris nustatomas tada, kai įgyjama arba valdoma didesnė nei nežymi produkcijos iš turto ar kitokio naudingumo dalis;

   b) pirkėjas gali arba turi teisę fiziškai kontroliuoti valdomą turtą, kai įgyjama arba valdoma didesnė nei nežymi produkcijos iš turto ar kitokio naudingumo dalis;

   c) faktai ir aplinkybės rodo, kad mažai tikėtina, jog viena arba daugiau šalių, kurios nėra pirkėjai, naudos daugiau nei nereikšmingą produkcijos ar kitokio naudingumo, kurį turtas sukurs susitarimo galiojimo metu, dalį; o produkcijos vieneto kaina, kurią pirkėjas turės mokėti už produkciją, sutartyje nenustatyta ir ji nėra lygi dabartinei produkcijos vieneto rinkos kainai produkcijos pristatymo metu.

Įvertinimas arba peržiūrėjimas iš naujo, ar susitarimas yra, arba apima, nuoma

10. Įvertinimas, ar susitarimas apima nuomą, turi būti atliktas susitarimo pradžioje, anksčiau už susitarimo sudarymo datą ir įsipareigojimo datą; šalys susitaria dėl pagrindinių sąlygų, remdamosi visa informacija ir aplinkybėmis. Peržiūrėjimas iš naujo to, ar susitarimas apima nuomą, po susitarimo sudarymo pradžios turi būti atliktas tik tuo atveju, jei tenkinama viena iš šių sąlygų:

   a) keičiasi sutartinės nuostatos, išskyrus atvejus, kai pakeitimas tik atnaujina ar išplečia susitarimą;

   b) šalys nusprendžia atnaujinti arba išplėsti susitarimą, išskyrus atvejus, kai atnaujinimo ar išplėtimo sąlyga iš pradžių buvo įtraukta į nuomos sąlygas pagal 17 TAS 4 paragrafą. Susitarimo atnaujinimas arba išplėtimas, dėl kurio jokios pradinio susitarimo sąlygos nekeičiamos iki pradinio susitarimo laikotarpio pabaigos, turi būti vertinamas pagal 6–9 paragrafus, tačiau tik atsižvelgiant į atnaujinimo ar išplėtimo laikotarpį;

   c) keičiasi nuostata dėl to, ar įvykdymas priklauso nuo nurodyto turto;

   d) turtas reikšmingai pasikeitė, pavyzdžiui, esminis fizinis nekilnojamojo turto ar įrangos pokytis.

11. Susitarimo peržiūrėjimas iš naujo turi būti pagrįstas informacija ir aplinkybėmis, buvusiomis peržiūrėjimo iš naujo datą, įskaitant likusį susitarimo galiojimo laiką. Esant įvertinimo pakeitimui (pavyzdžiui, įvertintas produkcijos kiekis, kuris bus pristatytas pirkėjui arba kitiems potencialiems pirkėjams) peržiūrėjimas iš naujo neturi būti atliekamas. Jei susitarimą peržiūrint iš naujo nustatoma, kad susitarimas apima nuomą (arba jos neapima), turi būti taikoma nuomos apskaita (arba taikymas nutraukiamas):

   a) 10 paragrafo a, c arba d punktų atvejais, kai keičiasi aplinkybės, lemiančios atlikti peržiūrėjimą iš naujo;

   b) 10 paragrafo b punkto atveju nuo atnaujinimo ar laikotarpio pratęsimo pradžios.

Nuomos įmokų atskyrimas nuo kitų įmokų

12. Jei susitarimas apima nuomą, nuomos elementui susitarimo šalys turi taikyti 17 TAS reikalavimus, išskyrus atvejus, kai nuo tokių reikalavimų atleista pagal 17 TAS 2 paragrafą. Todėl, jei susitarimas apima nuomą, jis turi būti klasifikuojamas kaip finansinė nuoma arba veiklos nuoma pagal 17 TAS 7–19 paragrafus. Kiti susitarimo elementai, kuriems 17 TAS netaikomas, turi būti apskaitoje parodomi pagal kitus standartus.

▼M10

13. Taikant 17 TAS reikalavimus, įmokos ir kitos aplinkybės, kurių reikalaujama susitarimu, susitarimo vykdymo pradžioje arba susitarimo peržiūrėjimo iš naujo metu turi būti suskirstyti į įmokas už nuomą ir už kitus elementus, remiantis jų santykine tikrąja verte. Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį, kaip apibrėžta 17 TAS 4 paragrafe, apima tik nuomos įmokas (t. y., teisę naudoti turtą), o įmokos už kitus susitarimo elementus (pvz., už paslaugas ir išlaidos už įdėtas pastangas) neįtraukiamos.

14. Kai kuriais atvejais atskyrus nuomos įmokas nuo įmokų už kitus susitarimo elementus, pirkėjas privalės naudoti įvertinimo metodus. Pavyzdžiui, pirkėjas gali įvertinti nuomos įmokas remdamasis panašaus turto, kuris neturi kitų elementų, nuomos sutartimi, arba įvertinti įmokas už kitus susitarimo elementus remdamasis panašiais susitarimais ir atimti tokias įmokas iš bendros pagal susitarimą mokamų įmokų sumos.

15. Jei pirkėjas nusprendžia, kad neįmanoma patikimai atskirti mokesčius, jis turi:

a) finansinės nuomos atveju, turtą ir įsipareigojimus pripažinti verte, kuri lygi valdomo turto, pagal 7 ir 8 paragrafus pripažįstamo nuomos objektu, tikrajai vertei. Vėliau įsipareigojimai turi būti sumažinti tada, kai atliekami mokėjimai, ir pripažintam įsipareigojimui finansines išlaidas priskirti taikant padidintą pirkėjo skolinimosi palūkanų normą (*);

b) veiklos nuomos atveju visus pagal susitarimą atliekamus mokėjimus apskaitoje registruoti kaip nuomos įmokas, kad būtų laikomasi 17 TAS atskleidimo reikalavimų, bet

i) šias įmokas atskleisti atskirai nuo minimalių įmokų pagal kitas nuomos sutartis, neapimančias įmokų už nuomai nepriskiriamus elementus, ir

ii) pažymėti, kad atskleistos įmokos taip pat apima įmokas už susitarime nurodytus nuomai nepriskiriamus elementus.

ĮSIGALIOJIMO DATA

16. Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, prasidedančiam prieš 2006 m. sausio 1 d., turi atskleisti šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

17. 8 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. Ūkio subjektas, taikantis šią išlygą, susitarimams, esamiems anksčiausio laikotarpio pradžioje, turi taikyti aiškinimo 6–9 paragrafus. Minėtų laikotarpių lyginamoji informacija, parengta pagal TFAS, pateikiama remiantis informacija ir aplinkybėmis, esančiomis to laikotarpio pradžioje.

(*) t. y., padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma, kaip apibrėžta 17 TAS 4 paragrafe.

▼**M10**

Priedėlis

1 TFAS pataisos „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą”

Šiame priedėlyje pateiktos pataisos turi būti taikomos metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam laikotarpiui, šios pataisos turi būti taikomos ir tam ankstesniam laikotarpiui.

A1. 1 TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą” ir su juo susiję dokumentai pakeičiami taip, kaip aprašyta toliau.

12 paragrafe esančios nuorodos į 13–25E paragrafus keičiamos į 13–25F.

13 paragrafe, punktai i ir j yra pakeisti ir įterptas punktas k:

i) draudimo sutartys (25D paragrafas);

j) eksploatacijos nutraukimo įsipareigojimai, įtraukti į ilgalaikio materialiojo turto savikainą (25E paragrafas), ir

k) nuoma (25F paragrafas).

Po 25E paragrafo įterpta nauja antraštė ir 25F paragrafas:

NUOMA

4 TFAAK „Nustatymas, ar susitarimas apima nuomą”

25F. Pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas gali taikyti 4 TFAAK „Nustatymas, ar susitarimas apima nuomą” pateiktas pereinamąsias nuostatas. Todėl pirmą kartą standartus taikantis ūkio subjektas nustatydamas, ar susitarimas, galiojantis perėjimo prie TFAS datą, apima nuomą, remiasi tos dienos informacija ir aplinkybėmis.

▼M10

5 TFAAK AIŠKINIMAS (apimantis 39 Tas pataisą)

Teisės į palūkanas, atsirandančias dėl eksploatacijos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo

NUORODOS

8 TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos”

27 TAS „Konsoliduota ir atskira finansinė atskaitomybė”

28 TAS „Investicijos į asocijuotas įmones”

31 TAS „Dalys bendrose įmonėse”

37 TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”

39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas” (persvarstyta 2003 m.)

12 NAK „Konsolidavimas – specialios paskirties ūkio subjektai” (persvarstyta 2004 m.)

PRIELAIDOS

1. Eksploatacijos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo fondų (toliau – eksploatacijos nutraukimo fondai arba fondais) paskirtis yra atskirti turtą, kad būtų galima finansuoti kai kurias arba visas įmonės (pvz., branduolinės elektrinės) arba tam tikros įrangos (pvz., automobilių) eksploatacijos nutraukimo arba aplinkos sutvarkymo (pvz., užteršto vandens valymo arba vietovės, kur buvo kasyklos, sutvarkymo), kai tokie veiksmai bendrai vadinami „eksploatacijos nutraukimu”, išlaidas.

2. Įnašai į šiuos fondus gali būti savanoriški arba reglamentuojami įstatymu. Fondų struktūra gali būti tokių rūšių:

   a) fondai, kuriuos sudaro atskiras įnešėjas siekdamas finansuoti eksploatacijos konkrečioje vietoje arba keletoje geografiškai nutolusių vietų nutraukimą;

   b) fondai, kuriuos įsteigia ne vienas įnešėjas savo individualiems arba bendriems eksploatacijos nutraukimo įsipareigojimams finansuoti, kai įnešėjas turi teisę gauti kompensaciją, kuri lygi įnašų sumai, už eksploatacijos nutraukimo sąnaudas, pridėjus visas faktines pajamas iš tokių kompensacijų ir atėmus įnešėjų išlaidų, skirtų fondui administruoti, dalį. Įnešėjai gali turėti įsipareigojimą įnešti papildomų įnašų, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju;

   c) fondai, kuriuos įkūrė keletas įnešėjų savo individualiems arba bendriems eksploatacijos 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 neatitikimas tarp įnašų, kuriuos atlieka įnešėjas (remiantis dabartine veikla) ir fondo suteikiamos naudos (remiantis praeities veikla).

3. Tokiems fondams paprastai būdingos šios ypatybės:

   a) fondą atskirai administruoja nepriklausomi patikėtiniai;

   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 eksploatacijos nutraukimo išlaidas. Patikėtiniai, atsižvelgdami į fondų veiklą reglamentuojančiuose dokumentuose ir visuose taikomuose įstatymuose bei kituose teisės aktuose nurodytus apribojimus, nustato kaip įnašai turi būti investuojami;

   c) įnešėjai turi įsipareigojimą padengti eksploatacijos nutraukimo išlaidas. Tačiau įnešėjai gali gauti kompensaciją iš fondo dėl patirtų eksploatacijos nutraukimo išlaidų, kai tokia kompensacija neviršija mažiausių eksploatacijos nutraukimo išlaidų ir fonde turimo turto dalies;

   d) įnešėjai gali turėti ribotą teisę, arba visai jos neturėti, iš fondo gauti bet kokį turto perviršį, kuris viršija sumą, reikalingą eksploatacijos nutraukimo išlaidoms padengti.

TAIKYMAS

4. Šis aiškinimas taikomas įnešėjo finansinėje atskaitomybėje pateikiamoms palūkanoms, susidarančioms iš eksploatacijos nutraukimo fondų, kuriems būdingos tokios savybės:

▼M10

a) turtas administruojamas atskirai (arba laikomas atskirame juridiniame asmenyje, arba kaip atskirtas turtas kitame ūkio subjekte), ir

b) įnešėjo teisė į turtą yra apribota.

5. Likusi fondo dalis, kuri negali būti kompensuojama, pvz., sutartinė teisė į paskirstomas sumas, kai eksploatacijos nutraukimas baigtas arba likviduojamas fondas, gali būti nuosavybės priemonė, kuriai taikomas 39 TAS, tačiau netaikomas šis aiškinimas.

KLAUSIMAI

6. Šiame aiškinime aptariami 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?

SUSITARIMAS

Turimos fondo dalies apskaita

7. Įnešėjas savo įsipareigojimą apmokėti eksploatacijos nutraukimo išlaidas ir turimą fondo dalį turi pripažinti atskirai, išskyrus atvejus, kai įnešėjas nėra įpareigotas apmokėti eksploatacijos nutraukimo išlaidų, net jei fondas negali apmokėti.

8. Įnešėjas turi nustatyti, ar jis valdo, bendrai valdo arba daro reikšmingą įtaką fondui pagal 27 TAS, 28 TAS, 31 TAS ir 12 NAK. Jei taip, įnešėjas savo turimą fondo dalį apskaitoje registruoja pagal šiuos standartus.

9. Jei įnešėjas nevaldo, bendrai nevaldo ir nedaro reikšmingos įtakos fondo veiklai, įnešėjas turi pripažinti teisę gauti iš fondo kompensaciją pagal 37 TAS. Ši kompensacija turi būti vertinama verte, kuri yra mažesnė:

a) eksploatacijos 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 pelno ir nuostolio ataskaitoje tuo laikotarpiu, kai tokie pokyčiai atsiranda.

Įsipareigojimų atlikti papildomus įnašus apskaita

10. Kai įnešėjas turi įsipareigojimą atlikti galimus papildomus įnašus, pavyzdžiui, kito įnešėjo bankroto atveju, arba 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 TAS. Įnešėjas turi pripažinti įsipareigojimą tik jei tikėtina, kad bus atlikti papildomi įnašai.

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 paragrafą), jis turi atskleisti informaciją, nurodytą 37 TAS 86 paragrafe.

13. Kai įnešėjas savo dalį, turimą fonde, apskaitoje registruoja pagal 9 paragrafą, turi atskleisti informaciją, nurodytą 37 TAS 85 paragrafo c punkte.

ĮSIGALIOJIMO DATA

14. Ūkio subjektas turi taikyti šį aiškinimą metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiu, prasidedančiu prieš 2006 m. sausio 1 d., jis turi atskleisti šį faktą.

PEREINAMASIS LAIKOTARPIS

15. Apskaitos politikos keitimai turi būti apskaitoje registruojami pagal 8 TAS reikalavimus.

▼M10

Priedėlis

39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas” pataisa

Šiame priedėlyje pateikta pataisa turi būti taikoma metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. sausio 1 d. arba vėliau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko ankstesniam laikotarpiui, pataisa turi būti taikoma ir tam ankstesniam laikotarpiui.

A1. 39 TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas” 2 paragrafe j punktas turi būti pridėtas, kaip nurodyta:

2. Šį Standartą turi taikyti visi ūkio subjektai visiems finansinių priemonių tipams, išskyrus:

…

j) dėl teisių kompensuoti ūkio subjekto išlaidas reikalaujama prisiimti įsipareigojimą, kuris pripažįstamas kaip atidėjinys pagal 37 TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas”, arba ankstesniu laikotarpiu buvo pripažintas atidėjiniu pagal 37 TAS.

6 TFAAK AIŠKINIMAS

Įsipareigojimai, atsirandantys iš dalyvavimo tam tikroje rinkoje — elektros ir elektroninės įrangos atliekų rinkoje

NUORODOS

— 8 TAS *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos*

— 37 TAS *Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas*

PAGRINDINĖ INFORMACIJA

1. 37 TAS 17 paragrafe nurodoma, kad įpareigojantis įvykis yra praeities įvykis, dėl kurio atsiranda dabartinis įsipareigojimas, dėl kurio ūkio subjektas neturi realaus pasirinkimo kaip tik padengti dėl to įvykio atsiradusį įsipareigojimą.

2. 37 TAS 19 paragrafe 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, reglamentuojanti įrangos atliekų surinkimą, apdorojimą, panaudojimą ir aplinkos neteršiantį jų šalinimą, iškėlė klausimų apie tai, kada turėtų būti pripažintas įsipareigojimas, susijęs su elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo nutraukimu. Ši direktyva skiria „naujas” ir „istorines” atliekas bei atliekas iš privačių namų ūkių ir atliekas iš kitų šaltinių. Naujos atliekos susijusios su produktais, parduotais po 2005 m. rugpjūčio 13 dienos. Direktyvoje laikoma, kad visa namų ūkių įranga, parduota iki tos dienos, sukuria istorines atliekas.

4. Direktyvoje nustatyta, kad namų ūkių istorinės įrangos atliekų tvarkymo sąnaudas turėtų padengti to tipo įrangos gamintojai, kurie veikia rinkoje laikotarpiu, kuris turi būti nurodytas kiekvienos valstybės narės taikytinuose teisės aktuose (vertinimo laikotarpis). Direktyvoje nustatyta, kad valstybės narės sukuria mechanizmą, užtikrinantį, kad gamintojai proporcingai padengtų sąnaudas, „pavyzdžiui, proporcingai jų užimamai tam tikros rūšies įrangos 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 arba tik vienas mėnuo. Analogiškai, rinkos dalies vertinimas ir įsipareigojimo apskaičiavimo formulės gali būti skirtingi skirtinguose nacionaliniuose teisės aktuose. Tačiau visi šie pavyzdžiai turi įtakos tik įsipareigojimo vertinimui, kuris nėra šio aiškinimo objektas.

TAIKYMO SRITIS

6. Šis aiškinimas pateikia rekomendacijas dėl įsipareigojimų, susijusių su atliekų tvarkymu pagal Europos Sąjungos direktyvą dėl elektros ir elektroninės įrangos atliekų ir susijusių su namų ūkių istorinės įrangos pardavimu, pripažinimo gamintojų finansinėje atskaitomybėje.

▼M12

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 TAS. Tačiau jeigu nacionaliniuose teisės aktuose naujos atliekos iš privačių namų ūkių traktuojamos panašiai kaip istorinės atliekos iš privačių namų ūkių, aiškinimo principai taikomi darant nuorodą į hierarchiją 8 TAS 10-12 paragrafuose. 8 TAS hierarchija taip pat taikytina kitiems reglamentuojantiems aktams, kurie numato įsipareigojimus tokiu būdu, kuris primena ES direktyvoje nurodytą sąnaudų priskyrimo modelį.

KLAUSIMAS

8. TFAAK buvo paprašyta nuspręsti elektros ir elektroninės įrangos atliekų eksploatavimo nutraukimo kontekste, kas sudaro įpareigojantį įvykį pagal 37 TAS 14 paragrafo a dalį, kad būtų galima pripažinti atidėjinį atliekų tvarkymo sąnaudoms:

— istorinės namų ūkių įrangos gamyba ar pardavimas?

— dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu?

— patiriamos sąnaudos vykdant atliekų tvarkymo veiklą?

BENDRA NUOMONĖ

9. Dalyvavimas rinkoje vertinimo laikotarpiu yra įpareigojantis įvykis pagal 37 TAS 14 paragrafo a dalį. Taigi įsipareigojimas, susijęs su istorinės namų ūkių įrangos atliekų tvarkymo sąnaudomis, neatsiranda, kai produktai pagaminami ar parduodami. Kadangi įsipareigojimas, susijęs su istorine namų ūkių įranga, yra susijęs su dalyvavimu rinkoje vertinimo laikotarpiu, o ne su pardavimui skirtų prekių gamyba ar pardavimu, įsipareigojimo nėra, jei vertinimo laikotarpiu nėra rinkos dalies. Įpareigojančiojo įvykio laikas taip pat gali nepriklausyti nuo konkretaus laikotarpio, kurį vykdoma atliekų tvarkymo veikla ir patiriamos susijusios sąnaudos.

ĮSIGALIOJIMO DATA

10. Ūkio subjektai šį aiškinimą taiko metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2005 m. gruodžio 1 d. ar vėliau. Rekomenduojama pradėti taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas taiko šį aiškinimą laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2005 m. gruodžio 31 d., jis atskleidžia šį faktą.

PERĖJIMAS

11. Apskaitos politikos pasikeitimai turi būti užfiksuojami remiantis 8 TAS.

▼M13

7 TFAAK aiškinimas

Perskaičiavimo metodo taikymas pagal 29 TAS

Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis

Nuorodos

— 12 TAS *Pelno mokesčiai*

— 29 TAS *Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis*

Pagrindinė informacija

1 Šiame aiškinime pateikiamos nuorodos, kaip taikyti 29 TAS reikalavimus tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriame ūkio subjektas nustato ([1]), kad jo funkcinės valiutos šalyje ekonomika yra hiperinfliacinė, nors praėjusiu laikotarpiu toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo, ir todėl ūkio subjektas, remdamasis 29 TAS, perskaičiuoja savo finansinę atskaitomybę.

Klausimai

2 Šiame aiškinime aptariami šie klausimai:

a) kaip turėtų būti aiškinamas 29 TAS 8 paragrafe pateiktas reikalavimas „…turi būti išreikšta balanso datos vertinimo vienetu”, kai ūkio subjektas taiko šį standartą?

([1]) Ūkio subjektas nustato esant hiperinfliaciją, vadovaudamasis 29 TAS 3 paragrafe išvardytais kriterijais.

▼M13

b) kaip perskaičiuotoje finansinėje atskaitomybėje ūkio subjektas turėtų parodyti laikotarpio pradžios atidėtųjų mokesčių straipsnius?

Bendra nuomonė

3 Ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo ūkio subjektas nustato, kad jo funkcinės valiutos šalyje ekonomika yra hiperinfliacinė, nors praėjusį laikotarpį toje šalyje hiperinfliacijos nebuvo, ūkio subjektas taiko 29 TAS reikalavimus taip, lyg ekonomika visada būtų buvusi hiperinfliacinė. Todėl, kalbant apie įsigijimo savikaina vertinamus nepiniginius straipsnius, ūkio subjektas anksčiausiojo laikotarpio, pateikiamo finansinėje atskaitomybėje, pradžioje perskaičiuoja pradinį balansą, kad atspindėtų infliacijos poveikį nuo tos dienos, kai buvo įsigytas turtas, patirti arba prisiimti įsipareigojimai, iki ataskaitinio laikotarpio balanso pabaigos dienos. Nepiniginių straipsnių, pradiniame balanse pateikiamų sumomis, galiojančiomis kitą datą, o ne tada, kada jie buvo įsigyti arba patirti, apskaitinės vertės perskaičiavimas turi atspindėti infliacijos poveikį nuo apskaitinės vertės nustatymo datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos balanso datos.

4 Pabaigos balanso dieną atidėtųjų mokesčių straipsniai pripažįstami ir vertinami pagal 12 TAS. Tačiau atidėtųjų mokesčių straipsnių vertės ataskaitinio laikotarpio pradiniame balanse nustatomos taip:

a) ataskaitinio laikotarpio pradiniame balanse perskaičiavęs savo nepiniginių straipsnių nominaliąsias apskaitines vertes taikydamas tos datos vertinimo vienetus, ūkio subjektas perskaičiuoja atidėtųjų mokesčių straipsnius pagal 12 TAS.

b) pagal a punktą naujai įvertinti atidėtųjų mokesčių straipsniai perskaičiuojami pagal vertinimo vienetų pokytį nuo ataskaitinio laikotarpio pradinio balanso datos iki to laikotarpio pabaigos balanso datos.

Ūkio subjektas taiko a ir b punktų principus, perskaičiuodamas bet kurių palyginamųjų laikotarpių pradiniame balanse pateikiamus atidėtųjų mokesčių straipsnius, kai tokie palyginamieji laikotarpiai pateikiami ataskaitinio laikotarpio, kuriame taikomas 29 TAS, perskaičiuotoje finansinėje atskaitomybėje.

5 Kai ūkio subjektas perskaičiuoja savo finansinę atskaitomybę, visi palyginamieji finansinės atskaitomybės duomenys, įskaitant atidėtųjų mokesčių straipsnius, vėlesniame ataskaitiniame laikotarpyje perskaičiuojami taikant to vėlesnio ataskaitinio laikotarpio vertinimo vienetų pokyčius, bet tik perskaičiuotai ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansinei atskaitomybei.

Įsigaliojimo data

6 Ūkio subjektai šį aiškinimą taiko metiniams finansinės atskaitomybės laikotarpiams, prasidedantiems 2006 m. kovo 1 d. ar vėliau. Rekomenduojama taikyti anksčiau. Jei ūkio subjektas šį aiškinimą taiko laikotarpiui, kuris prasideda anksčiau nei 2006 m. kovo 1 d., jis atskleidžia šį faktą.